

IS - Impôts sur les sociétés

1

L'impôt sur les sociétés (IS) frappe l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales désignées aux articles 2 et 3 du Code Général des Impôts (CGI). Il remplace, pour ces mêmes personnes, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (IBIC), et l'impôt minimum forfaitaire (IMF).

10

La présente série se décompose en 6 chapitres :

- Chapitre 1 : Champ d'application et territorialité (IS-CHAMP) ;
- Chapitre 2 : Base d'imposition (IS-BASE) ;
- Chapitre 3 : Régime d'imposition (IS-REG) ;
- Chapitre 4 : Liquidation et taux (IS-LIQ) ;
- Chapitre 5 : Obligations déclaratives et de paiement (IS-DECL) ;
- Chapitre 6 : Cession et cessation d'entreprise (IS-CESS).

Chapitre 1 : Champ d'application et territorialité

(IS-CHAMP)

1

En application de l'article 1 du CGI, l'impôt sur les sociétés est établi sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les personnes morales et organismes assimilés tels que désignés aux articles 2 et 3 du CGI.

Il en résulte que le champ d'application de cet impôt est indépendant de la nature des bénéfices réalisés par la personne morale les réalisant.

10

Le champ d'application de l'impôt sur les sociétés ne se limite cependant pas à l'indication des personnes qui en sont passibles dès lors qu'en vertu de l'article 5 du CGI, l'impôt sur les sociétés frappe, en principe, les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en Mauritanie ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la Mauritanie par une convention internationale relative aux doubles impositions. Il conviendra donc de définir également les règles de territorialité de cet impôt.

20

Sont ainsi étudiés sous le présent chapitre :

- les personnes imposables (IS-CHAMP-10) ;
- les personnes exonérées (IS-CHAMP-20) ;
- la territorialité (IS-CHAMP-30).

I- Personnes imposables

A) Sociétés imposables en raison de leur forme

30

L'article 2 du code général des impôts (CGI) précise que sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, les sociétés de capitaux ou assimilés, notamment les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée y compris celles ne comprenant qu'un associé unique.

Les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée sont respectivement définies aux articles 400 et 339 du code de Commerce, dans sa version postérieure à sa révision par la loi 2015-32 du 10 septembre 2015).

Sont également assujetties à l'impôt sur les sociétés les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés en participation et les Groupements d'intérêt économique, respectivement définis aux articles 319, 333 et 761 du nouveau code de commerce mauritanien.

40

Ces dispositions ont une portée générale. Elles entraînent donc, en principe, l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, de toutes les personnes morales constituées sous la forme de sociétés de capitaux et assimilées.

Cette règle concerne tout d'abord, bien entendu, les sociétés qui ont choisi, purement et simplement, le statut de société anonyme, ou de société à responsabilité limitée.

Elle s'applique également aux sociétés à objet civil qui ont adopté la forme correspondant à l'un de ces types de société ou qui présentent, en fait, le caractère d'une société de capitaux.

B) Sociétés imposables en raison de leurs activités

50

L'article 3 du CGI précise que certaines entités sont soumises à l'impôt sur les sociétés en raison des activités qu'elles exercent.

1. Etablissements publics et organismes de l'Etat ou des collectivités territoriales

60

Les établissements publics, les organismes de l'État ou des collectivités territoriales, qui jouissent de l'autonomie financière et se livrent à une activité à caractère industriel ou commercial ou à des opérations à caractère lucratif sont soumis à l'impôt sur les sociétés.

70

Ces organismes s'entendent notamment de ceux visés par l'ordonnance n° 90-09 du 4 Avril 1990 portant statut des établissements publics et les sociétés à capitaux publics, et régissant les relations de ces entités avec l'État, par le recueil des textes sur les collectivités locales et par la loi organique relative à la région.

a. Activités à caractère industriel

80

Elles se caractérisent par l'importance des moyens mis en œuvre. Elles s'entendent essentiellement de celles consistant :

- en la production de biens ;
- en des opérations de construction et terrassement ;
- en des opérations de transport et de manutention.

b. Activités à caractère commercial

90

Il s'agit:

- des commerces proprement dits, dont l'objet est d'acheter en vue de les revendre sans leur avoir fait subir de transformation toutes matières premières et tous produits fabriqués ;
- des commerces consistant à acheter des objets en vue d'en louer l'usage (ex: location de voitures, de matériels, etc.) ;
- de l'exploitation d'établissements destinés à fournir le logement (hôtels pensions de famille, campings), la nourriture et les boissons (restaurants bars, salons de thé ..) les soins personnels (bains, salons de Coiffure) les distractions (spectacles, jeux, divertissements de toute nature ...) ;
- des opérations de commissions et de courtage ;
- des opérations de banque ;

- des opérations d'assurances ;
- des agences et bureaux d'affaires (agences de contentieux, de location d'immeubles, de police privée, de publicité, de voyages, etc ...).

c. Activités artisanales

100

Ce sont celles qui sont exercées par les artisans, c'est à dire les personnes qui se livrent pour leur propre compte à une activité manuelle et qui tirent principalement leur profit de la rémunération de leur propre travail (ex: bouchers - boulangers - garagistes - cordonniers - entrepreneurs du bâtiment ayant recours à une main d'œuvre salariée peu importante).

d. Activités agricoles

110

Ce sont les activités qui tendent à obtenir des produits au cours ou à la fin d'un cycle de production végétal ou animal. Relèvent de cette catégorie les activités réalisées par les exploitants forestiers, les planteurs, les agriculteurs, les éleveurs et les pêcheurs.

e. Opérations à caractère lucratif

120

L'exercice d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole suffit à traduire le caractère lucratif de l'activité exercée.

A ce titre, les entités sans but lucratif (associations, organismes mutualistes, ordres professionnels, fondations) qui effectuent, même à titre exceptionnel, des opérations de même nature que celles des commerçants, des industriels, des artisans et des agriculteurs sont imposables à raison des bénéfices réalisés dans le cadre de ces opérations.

2. Fonds créés par voie législative ou réglementaire

130

Les fonds créés par voie législative ou réglementaire ne jouissant pas de la personnalité morale et dont la gestion est confiée à des organismes de droit public ou privés sont soumis à l'impôt sur les sociétés lorsque ces fonds ne sont pas expressément exonérés par une disposition d'ordre législatif.

3. Sociétés civiles

140

Aux termes du 3° de l'article 3 du CGI, les sociétés civiles, sociétés non commerciales régies par les règles du droit civil, qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés à raison de leur forme sont néanmoins passibles de cet impôt :

- si elles se livrent à une exploitation ou à des opérations de nature commerciale, industrielle, artisanale ou agricoles telle que définies aux paragraphes 60 à 110 du présent chapitre ;
- si elles se livrent à une exploitation ou à des opérations économiques non commerciales ;
- si comprennent parmi leurs membres une ou plusieurs sociétés de capitaux ou qui ont opté pour ce régime d'imposition.

a. Sur la notion d'opérations de nature commerciale ou industrielle

150

Sont considérées comme ayant une activité commerciale les personnes qui habituellement achètent en leur nom, en vue de les revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de sociétés immobilières ou qui, habituellement, souscrivent, en vue de les revendre, des actions ou parts de ces sociétés.

Il est donc indispensable que l'intention de revendre soit au moins présumée au moment de l'achat et que les opérations d'achat et de revente présentent un caractère habituel.

Si la condition d'habitude requise n'est pas, en principe, remplie dans le cas d'une société civile qui a pour seule activité la réalisation d'une opération spéculative unique consistant à acheter et à revendre en l'état un immeuble déterminé, il en va différemment lorsque les associés qui sont les maîtres de la société sont des personnes se livrant elles-mêmes de façon habituelle à des opérations immobilières, soit par des achats et des ventes faits en leur propre nom, soit par leur participation à des sociétés civiles dont chacune réalise une opération déterminée. En pareil cas, la société étant l'un des instruments d'une activité d'ensemble, la condition d'habitude doit être réputée remplie et la société civile doit être assujettie à l'impôt sur les sociétés.

b. Sur la notion d'opérations immobilières

160

Les sociétés civiles qui effectuent des opérations d'intermédiaires, même à titre occasionnel à l'occasion de l'achat, de la souscription ou de la vente des biens immobiliers, actions ou parts de sociétés immobilières sont soumises à l'impôt sur les sociétés. Il en va de même des sociétés qui procèdent au lotissement et à la vente, avant ou après exécution des travaux d'aménagement et de viabilisation de terrains acquis à titre onéreux ainsi que des sociétés civiles qui réalisent des profits à titre habituel en achetant des biens immeubles en vue d'édifier un ou plusieurs bâtiments et de les vendre en bloc ou par locaux. Il s'ensuit que les sociétés civiles qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente relèvent normalement de l'impôt sur les sociétés pour les bénéfices retirés de ces opérations.

170

L'article 3 du CGI classe expressément dans la catégorie des bénéfices commerciaux les bénéfices ou les profits réalisés par les personnes qui donnent en location un établissement industriel ou commercial muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne ou non tout ou partie des éléments incorporels du fonds d'industrie ou de commerce.

Il en va de même pour les profits réalisés par les personnes qui louent des locaux d'habitation meublés.

4. Toute personne exerçant une activité lucrative

180

Le 4° de l'article 3 du CGI précise enfin que sont soumises à l'impôt sur les sociétés toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif

L'exercice d'une profession industrielle, commerciale, artisanale ou agricole suffit à traduire le caractère lucratif de l'activité exercée. Les collectivités sans but lucratif (associations, organismes mutualistes, ordres professionnels, fondations) qui effectuent même à titre exceptionnel, des opérations de même nature que celles des commerçants, des industriels, des artisans et des agriculteurs sont imposables à raison des bénéfices réalisés dans le cadre de ces opérations. Voir §220 ci-après.

II- Personnes exonérées

190

Un certain nombre de personnes morales en principe passibles de l'impôt sur les sociétés bénéficient d'exonérations et de régimes particuliers applicables, tantôt à l'ensemble de leurs revenus, tantôt à la fraction de leurs bénéfices qui provient d'opérations déterminées.

200

Ces exonérations destinées à favoriser certaines activités d'intérêt général réalisées dans des conditions réglementées ou dans un but désintéressé peuvent être classées, en fonction de l'objet des collectivités bénéficiaires ou de la nature des opérations concernées, en plusieurs catégories.

210

Aux termes de l'article 4 du CGI, sont exonérés d'impôt sur les sociétés :

- les sociétés et organismes à caractère coopératif (les sociétés coopératives et leurs unions, les associations et les organismes légalement assimilés) agréés conformément aux dispositions de la loi n°67-171 du 18 juillet 1967 ;
- les organisations non gouvernementales. Ces dernières sont assimilées aux associations régies par la loi 64.098 ;
- les Groupements d'intérêts économiques. Concernant ces derniers, il convient toutefois de noter que les membres des groupements d'intérêts économiques sont soumis, chacun pour sa part de bénéfice issu du groupement, à l'impôt sur les bénéfices dont ils relèvent ;
- les établissements publics de l'État ou des collectivités territoriales, c'est-à-dire ceux visés par l'ordonnance n° 90-09 du 4 Avril 1990 portant statut des établissements publics et les sociétés à capitaux publics, et régissant les relations de ces entités avec l'Etat, par le recueil des textes sur les collectivités locales et par la loi Organique relative à la région, dans l'hypothèse où ils n'ont pas de but lucratif ni de caractère industriel ou commercial. En revanche, les revenus tirés de la location d'immeubles bâtis et non bâtis dont ils sont propriétaires restent soumis à l'impôt sur les sociétés.

220

L'article 4 du CGI prévoit cependant que les entités visées ci-dessus, hormis les Groupements d'intérêts économiques, ne sauraient être exonérées d'impôt sur les sociétés à proportion des bénéfices réalisés dans le cadre d'opérations lucratives dans un secteur économique concurrentiel. Pour rappel, l'exercice d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole suffit à traduire le caractère lucratif de l'activité exercée. Par ailleurs la notion de secteur économique concurrentiel renvoie à la situation où l'organisme concerné concurrence des organismes du secteur lucratif et exerce son activité dans des conditions similaires à celles des entreprises commerciales.

III- Territorialité

230

Il résulte des dispositions de l'article 5 du CGI que les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont constitués par les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en Mauritanie ainsi que par ceux dont l'imposition est attribuée à la Mauritanie par une convention internationale relative aux doubles impositions.

A) Définition des règles de territorialité

240

L'article 5 du CGI précise que les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en Mauritanie. L'article 5 du CGI précise également que les bénéfices pour lesquels une convention fiscale internationale relative à l'élimination des doubles impositions attribuée à la Mauritanie le droit d'imposer sont soumis à l'impôt sur les sociétés.

1. Définition du terme Mauritanie

250

L'expression "Mauritanie" doit s'entendre de l'ensemble du territoire terrestre de la République Islamique de Mauritanie, de ses eaux territoriales, de sa "zone économique exclusive" et de son plateau continental.

a. Définition du terme eaux territoriales

260

Aux termes de l'article 32 de la loi 2013-029 portant Code de la Marine Marchande, es eaux territoriales mauritaniennes s'étendent actuellement sur une largeur de 12 milles marins. La souveraineté de l'Etat Mauritanien s'exerce pleinement sur l'étendue des eaux territoriales (y compris l'espace aérien, le sol et le sous-sol).

Les lois et règlements nationaux sont applicables sous réserve des dispositions contraires des conventions ou traités internationaux et accords particuliers ratifiés par l'Etat Mauritanien.

b. Définition de la "Zone Economique Exclusive"

270

Aux termes de l'article 39 de la loi 2013-029 portant Code de la Marine Marchande, la "zone économique exclusive" s'étend sur une largeur de 200 milles marins dont la distance est comptée à partir des lignes de base servant à mesurer la largeur de la mer territoriale jusqu'à une limite maximum de 200 milles marins vers le large. Cette zone comprend la mer territoriale de 12 milles marins et la "zone économique" proprement dite de 188 milles située au-delà de la mer territoriale et adjacente à celle-ci.

Dans la zone économique exclusive de 188 milles, l'Etat Mauritanien exerce des droits souverains aux fins de l'exploration et de l'exploitation, de la conservation et de la gestion des ressources biologiques ou minérales du fond de la mer, de son sous-sol et des eaux sus-jacentes ainsi qu'en ce qui concerne d'autres activités tendant à l'exploration ou à l'exploitation de la zone à des fins économiques.

c. Définition du plateau continental

280

Le plateau continental comprend les zones sous-marines qui constituent le prolongement naturel du territoire terrestre de la République Islamique de Mauritanie, c'est à dire, le lit de la mer et le sous-sol desdites zones qui s'étendent au-delà de la mer territoriale jusqu'au rebord externe de la marge continentale ou jusqu'à une limite de 200 milles marins des lignes de base à partir desquelles est mesurée la largeur de la mer territoriale quand le rebord externe du plateau continental ne s'étend pas jusqu'à cette distance.

Sur l'étendue du plateau continental l'Etat Mauritanien exerce des droits exclusifs et souverains quant à l'exploration et l'exploitation des ressources naturelles du fond de la mer et de son sous-sol, qu'il s'agisse des ressources minérales ou d'organismes vivants sédentaires restant constamment en contact physique avec le fond de la mer (coquillages, algues, crabes, etc.).

2. Notion d'exploitation en Mauritanie

290

D'une façon générale, la notion de bénéfices réalisés dans des entreprises exploitées en Mauritanie peut :

- soit s'effectuer dans le cadre d'un établissement, c'est à dire d'une installation stable possédant une autonomie propre ;
- soit être réalisée par l'intermédiaire de représentants n'ayant pas de personnalité indépendante;
- soit résulter de la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet.

a. Notion d'établissement

300

Il y a lieu de considérer comme établissement toute unité de production ou d'échange formant un ensemble cohérent apte à poursuivre certains buts économiques déterminés et siège d'opérations génératrices de profits.

Constituent des établissements :

- le siège de la Direction d'une entreprise ;
- une usine ou un atelier de fabrication ;
- un bureau ou comptoir d'achat ou de vente ;
- une succursale, un magasin, une agence ;
- une mine, carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

310

D'une façon plus générale, toute installation fixe où une entreprise exerce tout ou partie de son activité est considérée comme un établissement stable.

En pratique, le Service doit apprécier dans chaque cas particulier, selon les circonstances de fait, s'il y a ou non établissement, sous réserve bien entendu de l'application des clauses des conventions internationales.

b. Opérations effectuées par l'intermédiaire de représentants

320

Il convient de distinguer deux cas :

330

1^{er} cas : Lorsque les représentants d'une entreprise ont une personnalité professionnelle indépendante (commissionnaires, courtiers et d'une manière générale tous intermédiaires à statut indépendant), l'entreprise qui effectue des opérations par leur entremise dans un pays étranger doit être considérée comme n'exerçant personnellement aucune activité dans ce pays.

Cette entreprise doit être regardée comme n'exploitant qu'une seule entreprise et elle est par la suite imposable dans son propre pays à raison de l'ensemble des bénéfices afférents à cette entreprise.

Bien entendu, les représentants indépendants sont quant à eux imposables à raison des profits qu'ils réalisent dans le cadre de leur activité professionnelle.

340

2^{ème} cas : Lorsqu'au contraire les "représentants" n'ont pas de personnalité professionnelle indépendante de celle de l'entreprise qui les emploie, ils agissent pour son compte et l'entreprise doit être considérée comme exerçant directement et personnellement dans le pays en cause une activité commerciale imposable.

c. Opérations formant un cycle commercial complet

350

Le cycle complet d'opérations, dont l'exemple le plus caractéristique est celui des opérations d'achat de marchandises suivies de leur revente, correspond généralement à une série d'opérations commerciales, industrielles ou artisanales dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent.

Peuvent ainsi constituer un cycle commercial complet des opérations d'extraction, des opérations de transformation, des opérations financières, des prestations de services.

La situation du centre de décision est à cet égard sans influence sur le caractère complet d'un cycle commercial.

3. Présomptions

a. Entreprises ayant leur siège en Mauritanie

360

L'article 5 du CGI prévoit que les entreprises résidentes de Mauritanie, c'est-à-dire les entreprises dont le siège social ou le lieu de direction effective est situé en Mauritanie, sont réputées exploitées en Mauritanie, sous réserve des dispositions des conventions internationales relatives à l'élimination des doubles impositions.

370

La notion d'entreprise résidente de Mauritanie s'entend de toute personne qui, en vertu de la législation mauritanienne, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue et s'applique aussi à cet État et à toute subdivision politique ou collectivité locale de celui-ci ainsi qu'à un fonds de pension reconnu de cet État.

380

La notion de lieu de direction effective s'entend du lieu où sont, en fait, principalement concentrés les organes de direction, d'administration et de contrôle de la personne morale. Ce critère est couramment utilisé dans les conventions fiscales pour trancher les conflits de résidence des sociétés et autres personnes morales

b. Entreprises non-résidentes disposant d'un établissement stable en Mauritanie

390

En vertu des règles générales de territorialité, pour que les bénéfices d'une entreprise dont le siège est situé hors de Mauritanie soient imposables en Mauritanie, il suffit qu'ils soient constitutifs d'une entreprise exploitée en Mauritanie à travers un établissement stable.

La notion d'établissement stable fait l'objet de développement au sous-titre suivant (IS-CHAMP-40-10).

4. Quelques cas particuliers

400

a. Les bureaux ou comptoirs d'achats

Les bureaux d'achats ou comptoirs d'achats sont des organismes chargés uniquement d'acquérir des matières premières, produits semi-ouvrés ou finis, marchandises, matériels, outillage ou tout autre approvisionnement. Leur seule activité se limite donc à l'achat de marchandises ou de produits qu'ils expédient directement sans transformation à l'entreprise dont ils font partie hors du territoire national où eux-mêmes sont situés et sans qu'aucune vente directe soit effectuée par leurs soins dans ledit territoire.

Sous réserve des dispositions conventionnelles, il est admis que les entreprises qui ouvrent en Mauritanie des bureaux d'achats destinés à approvisionner les établissements qu'elles possèdent à l'étranger sont imposables sur la base d'un bénéfice égal à l'excédent sur les frais d'exploitation du montant des commissions que ces entreprises auraient eu à verser à des commissionnaires exportateurs pour l'exécution des opérations qu'elles traitent à leur bureau d'achat.

Cette solution n'est toutefois applicable que si le bureau d'achats est un véritable établissement et non un simple organe de transmission d'ordres d'achats et des livraisons consécutives à ces achats.

410

b. Livraisons d'installations "clés en mains"

Sous réserve des dispositions conventionnelles, la livraison en Mauritanie d'une installation "clés en mains" est réputée constituer une activité exercée en Mauritanie. Le bénéfice réalisé dans le cadre d'une telle opération doit être imposé à l'impôt sur les sociétés en Mauritanie.

420

c. Activités exercées dans les eaux territoriales, la zone économique exclusive et sur le plateau continental

Les bénéfices provenant de ces activités sont imposables en Mauritanie quels que soient le lieu du siège social et la nationalité des personnes physiques et morales exploitantes.

C'est ainsi que les armateurs étrangers qui frètent des navires aux Sociétés Mauritaniennes de Pêche sont imposables en Mauritanie à raison des bénéfices réalisés dans le cadre de cette activité dès lors que les bateaux sont exploités sur le territoire fiscal Mauritanien. Il en va de même pour les étrangers qui bénéficient de licences de pêche.

B) Définition du terme « établissement stable »

1. Considérations générales

430

Aux termes de l'article 5 du CGI, un établissement stable désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise non-résidente exerce tout ou partie de son activité. Pour rappel, la notion de résidence est définie au §370 du présent chapitre.

Un établissement stable comprend ou peut comprendre un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

440

Par ailleurs, un établissement stable comprend aussi :

- un chantier de construction, un projet de montage ou d'installation, mais seulement si ce chantier de construction ou ce projet dure plus de douze (12) mois pour les sous-traitants et autres opérateurs pétroliers, ou six (6) mois pour les autres ;
- la fourniture, par une entreprise non-résidente, de services, y compris de services conseils, par l'intermédiaire d'employés ou autre personnel engagés par l'entreprise à cette fin, mais seulement si des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) en Mauritanie pour une période supérieure à douze (12) mois pour les sous-traitants et autres opérateurs pétroliers, ou six (6) mois pour les autres.

Seuls les jours de présence réels sont décomptés. Ainsi, six mois de présence équivalent à 183 jours de présence effective.

2. Exclusions spécifiques

450

Il convient tout d'abord de noter que le fait qu'une société résidente en Mauritanie contrôle ou soit contrôlée par une société non-résidente ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.

460

Ne constitue par ailleurs pas un établissement stable en Mauritanie :

- l'utilisation d'installations pour le stockage ou l'exposition de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise ;
- l'exploitation d'un stock de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise aux seules fins de stockage ou d'exposition ;
- l'exploitation d'un stock de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;
- l'exploitation d'une installation fixe d'affaires aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise ;
- l'exploitation d'une installation fixe d'affaires aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ;
- l'exploitation d'une installation fixe d'affaires aux seules fins d'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.

3. Cas de l'agent dépendant

470

Lorsqu'une personne, autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant visé au paragraphe 490 ci-dessous, agit pour le compte d'une entreprise non-résidente, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable en Mauritanie pour toutes les activités que cette personne entreprend pour l'entreprise, si cette personne :

- dispose en Mauritanie de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise non-résidente, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 30 ci-dessus et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe ;
- ne dispose pas de tels pouvoirs, mais exploite habituellement en Mauritanie un stock de biens ou de marchandises pour le compte de l'entreprise non-résidente.

4. Cas particulier des sociétés d'assurance

480

Aux termes du point 6 de l'article 5 du CGI, les sociétés d'assurance font l'objet de considérations spécifiques.

Ainsi, une société d'assurances non-résidente est, sauf en matière de réassurance, considérée comme ayant un établissement stable en Mauritanie si elle y perçoit des primes ou si elle y assure contre des risques par l'intermédiaire d'une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant visé au paragraphe 490 ci-dessous.

5. Cas de l'agent indépendant

L'alinéa 7 de l'article 5 du CGI traite du cas de l'agent dit « indépendant » d'une entreprise non résidente. En effet, aux termes de cet alinéa, une entreprise non-résidente n'est pas considérée comme ayant un établissement stable en Mauritanie du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité. Toutefois, lorsqu'il agit totalement ou presque totalement pour le compte de cette entreprise et qu'entre cette entreprise et l'agent sont établies ou imposées, dans leurs relations commerciales et financières, des conditions qui diffèrent de celles qui auraient été établies entre des entreprises indépendantes, cet agent n'est pas considéré comme agent jouissant d'un statut indépendant au sens du présent paragraphe.

Chapitre 2 : Base d'imposition **(IS-BASE)**

1

La base d'imposition de l'impôt sur les sociétés est définie par des dispositions générales complétées et précisées, pour un certain nombre d'opérations déterminées, par des règles spécifiques.

10

Sont ainsi étudiés sous le présent chapitre :

- la définition du résultat imposable (IS-BASE-10) ;
- les produits (IS-BASE-20) ;
- les charges (IS-BASE-30) ;
- la réévaluation des immobilisations (IS-BASE-40) ;
- les plus et moins-values de cession (IS-BASE-50) ;
- les déficits fiscaux (IS-BASE-60).

I- Définition du résultat imposable

20

En application du 1) de l'article 7 du CGI, le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les assujettis à l'impôt sur les sociétés, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

Cette définition très générale est complétée d'un second alinéa, aux termes duquel le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par les actionnaires ou les associés.

Par ailleurs, l'article 7 du CGI précise également que l'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées.

Il convient de préciser ici que pour le calcul de l'impôt, le bénéfice net imposable ou le produit imposable, est arrondi à la dizaine d'ouguiya inférieure.

30

Sont étudiés sous le présent titre :

- la définition générale du bénéfice net ;
- les créances acquises et les dettes certaines ;

- les transferts de bénéfices à l'étranger entre entreprises indépendantes.

A) Définition du bénéfice net

1. Définition résultant du 1 de l'article 7 du CGI

40

La définition résultant du 1 de l'article 7 du CGI est très générale puisque, selon ses termes, le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation, sous réserve, toutefois, des exceptions prévues par la législation fiscale.

a. Le bénéfice net

50

Le bénéfice net est déterminé en faisant masse de l'ensemble des produits et des charges qui trouvent leur origine dans des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise.

Toutefois, le 2 de l'article 7 du CGI disposant que le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, il est également tenu compte, pour la détermination de ce bénéfice, des gains et des pertes n'étant pas nécessairement liés à une opération.

b. Les opérations de toute nature

60

Il convient de tenir compte de l'ensemble des opérations effectuées.

Les opérations réalisées peuvent concerner l'objet même de l'entreprise ou n'avoir aucun lien direct avec son activité ; elles peuvent être effectuées à titre principal ou à titre accessoire.

Il peut s'agir notamment :

- de ventes, de prestations de services, de travaux, mais aussi d'opérations de courtage ou de commission, de locations d'immeubles figurant à l'actif du bilan, de concessions de droits de la propriété industrielle, etc. ;
- des cessions d'éléments quelconques de l'actif, immobilisé ou non. Il n'y a pas lieu, à cet égard, de rechercher si la cession résulte ou non de la volonté de l'exploitant ; aussi convient-il d'entendre par cession toute opération ou tout événement ayant pour résultat de faire sortir un élément de l'actif de l'entreprise (vente, expropriation, apport, échange, partage, donation, retrait d'actif, etc.).

c. Opérations effectuées en cours ou en fin d'exploitation

70

Toutes les opérations réalisées par l'entreprise concourent, en principe, à la détermination du bénéfice imposable, qu'elles soient effectuées en cours ou en fin d'exploitation. Aussi les opérations qu'une entreprise accomplit tant au commencement qu'au terme de son activité doivent-elles être prises en compte d'une manière identique.

2. Définition résultant du 2 de l'article 7 du CGI

80

Le 2 de l'article 7 du CGI complète le contenu de la notion de bénéfice en disposant que celui-ci « est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés ».

L'actif net est défini comme « l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés ».

90

Il s'ensuit que le bénéfice net ne résulte pas seulement des profits et pertes (en revenu ou en capital) engendrés par des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise, mais aussi, conformément aux pratiques du commerce et de l'industrie, de la comparaison des valeurs actives et passives inventoriées suivant le code de commerce.

La notion de variation de l'actif net entre l'ouverture et la clôture de la période d'imposition appelle les explications suivantes.

a. L'actif net

100

L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs réelles d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.

(i) Les valeurs réelles d'actif

110

Les postes d'actif correspondant à des valeurs réelles de l'entreprise comprennent :

- les immobilisations corporelles, incorporelles, financières (prêts à plus d'un an, titres de participation, dépôts et cautionnements) ;
- les valeurs d'exploitation (marchandises, matières ou fournitures, produits intermédiaires et finis, productions en cours et emballages commerciaux);
- les valeurs réalisables à court terme ou disponibles à l'exclusion des frais d'établissement et bien entendu des pertes de l'exercice.

(ii) Le passif : les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés

120

Ces éléments à prendre en considération pour la détermination de l'actif net sont :

- les créances des tiers ou, en d'autres termes, les dettes certaines et définitives, dans leur principe et dans leur montant, et qui sont à la charge effective de l'entreprise ;
- les amortissements et provisions justifiés, c'est-à-dire les amortissements et provisions effectivement comptabilisés dans la limite de ceux déterminés conformément aux dispositions de la législation fiscale.

(iii) Le principe de séparation du patrimoine fiscal de l'entreprise et du patrimoine « privé » ou « civil » de l'exploitant

130

Les dispositions du 2 de l'article 7 du CGI constituent le fondement de l'important principe de séparation du patrimoine fiscal de l'entreprise et du patrimoine « privé » ou « civil » de l'exploitant.

Seuls peuvent être considérés comme faisant partie de l'actif ou du passif d'une entreprise industrielle ou commerciale individuelle les biens qui ont été inscrits par le contribuable à l'actif de son bilan, soit en vertu de dispositions légales, soit par une décision de gestion opposable à l'Administration ; ainsi que les biens qui n'ont pas été inscrits à l'actif du bilan mais font partie de l'actif de l'entreprise en raison même de leur objet. Il s'agit essentiellement des éléments incorporels du fonds de commerce qui, par nature, font partie de l'actif immobilisé.

b. La variation de l'actif net

140

Le bénéfice imposable est égal à la différence entre les valeurs d'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés.

Bien entendu, cette différence ainsi corrigée peut être négative, le résultat fiscal de la période considérée étant dans ce cas déficitaire.

(i) La période d'imposition

150

La période dont les résultats servent de base à l'impôt coïncide avec l'année civile et s'achève systématiquement le 31 décembre, sauf en cas de cession ou de cessation en cours d'année. Les suppléments d'apport

160

Les apports en espèces ou en nature faits à une entreprise lors de sa création et dont le montant net constitue l'actif net de départ ne constituent pas un profit imposable.

Quant aux suppléments d'apports effectués par l'exploitant ou par les associés, ils doivent, aux termes du 2 de l'article 7 du CGI, être défalqués de la différence constatée entre la valeur de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période d'imposition.

(ii) Les prélèvements

170

Qu'ils soient effectués en nature ou en espèces, les prélèvements de l'exploitant ou des associés doivent être ajoutés au bénéfice imposable de la période d'imposition au cours de laquelle ils ont été effectués.

B) Créances acquises et dettes certaines

180

Ce titre a pour objet de présenter les principes applicables en matière de rattachement des créances et des dettes.

Le bénéfice net imposable est déterminé en tenant compte non pas des seules opérations ayant fait l'objet d'un règlement au cours de la période d'imposition mais de l'ensemble des produits définitivement acquis et des dépenses engagées.

Autrement dit, il convient de tenir compte de l'ensemble des créances et des dettes qui sont devenues certaines dans leur principe et dans leur montant au cours de la période d'imposition considérée, même si ce montant n'est payable qu'ultérieurement.

1. Créances acquises

a. Cadre général

190

Si à la clôture d'un exercice, une créance demeure incertaine quant à son principe ou indéterminée quant à son montant, elle ne peut être considérée comme une créance acquise et ne doit donc pas être prise en compte pour la détermination du résultat imposable de cet exercice.

En définitive, une créance peut être considérée comme acquise indépendamment de la date de son exigibilité et de l'époque effective de son recouvrement.

200

S'agissant des ventes ou opérations assimilées c'est la date de la livraison qui détermine l'exercice de rattachement des créances sur la clientèle ou des acomptes (CGI, art. 9).

En ce qui concerne les fournitures de services, l'exercice de rattachement des créances et acomptes dépend de la date d'achèvement des prestations (CGI, art. 9).

b. Cas particuliers

(i) *Redevances dans le cadre d'un contrat de prestations de services*

210

L'article 10 du CGI prévoit que les redevances annuelles prévues dans le cadre d'un contrat de prestation de services s'échelonnant sur plusieurs exercices constituent, sauf dispositions contractuelles contraires, un produit imposable distinct qui n'est acquis à l'entreprise que lors de la survenance de son échéance.

Ainsi, la redevance afférente à un exercice spécifique doit être comprise dans le bénéfice net imposable dudit exercice.

(ii) *Contrat de travaux du bâtiment ou de travaux publics*

220

Aux termes de l'article 10 du CGI, les acomptes prévus dans le cadre d'un contrat de travaux du bâtiment ou travaux publics s'échelonnant sur plusieurs exercices qui sont devenus exigibles au cours de l'exercice, même si les travaux déjà exécutés n'ont pas encore donné lieu à réception provisoire ou à mise à la disposition du maître de l'ouvrage, constituent des produits imposables.

Le maître de l'ouvrage est défini –par la réglementation en vigueur relative à la maîtrise d'ouvrage publique et aux conditions dans lesquelles elle peut être déléguée.

2. Dettes certaines

230

Une dette peut être tenue :

- pour certaine dans son principe, lorsque la créance née corrélativement dans le patrimoine de l'autre contractant est acquise à ce dernier ; autrement dit, lorsque les parties au contrat sont d'accord sur la chose (bien ou service) et sur le prix et que cet accord n'est subordonné à aucune condition ;
- pour déterminée, quant à son montant, lorsqu'elle peut être liquidée, c'est-à-dire quand elle est susceptible d'être chiffrée avec précision, compte tenu de l'ensemble des données qui sont connues à la date de l'estimation.

240

Les dépenses à retenir pour l'assiette de l'impôt sont toutes celles qui, engagées au cours de l'exercice et non exclues des charges déductibles, ont fait naître à la charge de l'entreprise des dettes certaines dans leur principe et dans leur montant. Il en est ainsi quelle que soit la date d'exigibilité ou de paiement de ces dettes.

3. Evaluation des créances et dettes en monnaies étrangères

250

Les créances et les dettes en monnaies étrangères sont converties et comptabilisées sur la base des cours du change au jour des opérations. En fin d'exercice, elles doivent être évaluées d'après les cours officiels au jour de l'inventaire (article 12 du CGI) et les écarts résultant de cette évaluation sont pris en considération pour la détermination du résultat imposable de l'exercice.

260

. Aux termes de l'article 21 du CGI, les pertes de change latentes sont déductibles du bénéfice net dans la limite de 3% du chiffre d'affaires réalisé en Mauritanie.

Ainsi, la fraction des pertes de change latentes supérieure à 3% du chiffre d'affaires réalisé en Mauritanie n'est pas déductible.

C) Transferts indirects de bénéfices à l'étranger entre entreprises indépendantes

1. Les principes

a. Définition

270

Selon la définition de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), les prix de transfert sont "les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées".

Ils se définissent plus simplement comme étant les prix des transactions entre entreprises d'un même groupe et établies dans des États différents : ils supposent des transactions intra-groupes et le passage d'une frontière.

280

Les entreprises sont concernées non seulement pour les ventes de biens et de marchandises, mais également pour toutes les prestations de services intra-groupes : partage de certains frais communs entre plusieurs entreprises du groupe (frais d'administration générale ou de siège), mise à disposition de personnes ou de biens, redevances de concession de brevets ou de marques, relations financières, services rendus par une entreprise du groupe aux autres entreprises...

Les prestations de services et les mises à disposition de personnel ou d'éléments d'actifs corporels ou incorporels entre entreprises associées sont également concernées s'il s'avère que la rémunération obtenue en contrepartie est insuffisante ou surévaluée, conformément au principe de pleine concurrence.

b. Le lien entre les prix de transfert et la fiscalité

290

En fixant leurs prix de transfert, les groupes opèrent des choix qui affectent de façon immédiate et directe l'assiette fiscale des États concernés par les transactions.

Par conséquent, les États vérifient que les entreprises implantées sur leur territoire et qui commercent avec d'autres entreprises liées et implantées à l'étranger sont correctement rémunérées pour les opérations réalisées et déclarent la juste part du résultat devant leur revenir eu égard aux activités déployées.

c. Le prix de pleine concurrence

300

Afin de pouvoir s'assurer que les bases d'imposition de chaque pays sont les plus justes possibles, d'éviter les conflits entre les différentes administrations fiscales et les distorsions de concurrence entre les entreprises, les pays membres de l'OCDE ont adopté le principe du "prix de pleine concurrence" pour les opérations intra-groupes.

Il signifie que le prix pratiqué entre des entreprises dépendantes doit être le même que celui qui aurait été pratiqué sur le marché entre deux entreprises indépendantes.

L'article 40 du CGI reprend ce même principe en exigeant que, aux fins de l'impôt, les conditions convenues dans le cadre de leurs relations financières ou commerciales par des parties ayant un lien de dépendance soient celles auxquelles on pourrait s'attendre si les parties n'avaient aucun lien de dépendance.

Dès lors, afin d'éviter tout risque fiscal, l'entreprise doit s'assurer que ses prix de transfert ne s'écartent pas de ce prix de pleine concurrence.

d. Vérification de la conformité du prix de transfert au principe de pleine concurrence

310

L'entreprise doit, dans un premier temps, analyser les fonctions qu'elle exerce et les risques qu'elle assume (l'analyse fonctionnelle), et recenser les actifs et les moyens utilisés. Elle doit ensuite déterminer la méthode et le prix des transactions intra-groupes. Enfin, elle doit s'assurer de la conformité de la tarification retenue au prix de pleine concurrence.

(i) L'analyse fonctionnelle

320

L'analyse fonctionnelle consiste pour l'entreprise à décrire sa place et son rôle économique au sein du groupe, et à recenser les fonctions exercées, les risques encourus, les actifs corporels et incorporels utilisés.

330

Les transactions intra-groupes peuvent être de différentes natures :

- conception ;

- recherche et développement ;
- fabrication ou production ;
- assemblage ;
- prestations de services ;
- achats ou ventes de biens corporels ;
- distribution ;
- sous-traitance ;
- prestations financières ;
- cession, concession ou mise à disposition d'actifs incorporels (exemple :brevet, marque, procédé de fabrication...).

340

L'entreprise peut, par exemple, être exposée aux risques suivants :

- risques de marché (variation des prix des matières premières, des prix des produits vendus, du coût des moyens de production...);
- risques de perte liés à l'investissement des biens meubles ou immeubles, des installations productives et des biens d'équipement ainsi qu'à leur utilisation ;
- gestion des stocks ;
- service après-vente ;
- risques financiers (variation des taux de change et d'intérêt, risque de crédit) ;
- risques industriels (défauts de fabrication, fermeture d'usine, coûts de restructuration) ;
- caractère aléatoire des résultats des investissements en recherche-développement.

350

L'entreprise doit recenser les actifs corporels, incorporels et les moyens d'exploitation qu'elle utilise pour réaliser les fonctions qui lui sont confiées en tenant compte :

- du type d'actif (usine, équipement, brevet, savoir-faire, marque, actifs financiers...);
- des caractéristiques de ces actifs (importance économique ou stratégique, âge, valeur marchande, localisation...);
- des autres moyens mis en œuvre (personnel salarié, recours à des spécialistes ou à la sous-traitance...).

(ii) Cas particulier des entreprises ayant plusieurs activités

360

À l'aide de la comptabilité analytique, l'entreprise qui exerce plusieurs activités (par exemple, producteur et distributeur), doit isoler pour chacune d'elle les actifs, les moyens utilisés, les revenus, les coûts et les résultats. L'objectif est de distinguer, par activité, la méthode appliquée, la rémunération obtenue et le résultat dégagé.

e. La notion d'entrepreneur principal

370

Ce n'est qu'à l'issue d'une analyse fonctionnelle que l'entrepreneur principal peut être identifié. Il s'agit dans les faits de l'entreprise qui assume les risques principaux (qu'ils se concrétisent ou non) et qui prend les décisions

stratégiques. En général, elle possède également les immobilisations incorporelles clés (marques, brevets, savoir-faire...) et supporte les dépenses y afférentes (recherche et développement, gestion des marques et de la publicité). Cette notion est importante car, au sein d'un groupe, l'entrepreneur principal reçoit la rémunération résiduelle, c'est-à-dire le bénéfice (ou les pertes) restant une fois que toutes les entités ont été justement rétribuées.

L'analyse fonctionnelle est donc indispensable pour déterminer :

- la méthode la plus appropriée pour rémunérer l'activité considérée ;
- les revenus et les coûts des actifs et des moyens utilisés pour justifier la base de calcul et fixer le niveau de rémunération qui sera d'autant plus élevé que les risques pris sont importants et que les fonctions exercées sont à forte valeur ajoutée.

f. Les facteurs externes à prendre en compte

380

L'entreprise doit également tenir compte des éléments suivants pour fixer sa rémunération :

- les caractéristiques des marchés où sont réalisées les transactions (localisation géographique, dimension, date d'implantation sur ce marché, état de développement, potentiel, situation de la concurrence, niveau de vie de la clientèle, existence de biens et de services de substitution, stade de commercialisation, réglementations locales, coûts de production et de transport...);
- l'incidence des mesures prises par les pouvoirs publics : contrôle des prix (et même des réductions de prix) ou des taux d'intérêt, restrictions concernant la rémunération de prestations de services ou de prestations de gestion, réglementation des versements de redevances, de subventions en faveur de certains secteurs, contrôle des changes, droits antidumping ou mesures touchant au taux de change ;
- la stratégie développée au sein du groupe (innovation, mise au point de nouveaux produits, diversification, pénétration de nouveaux marchés, accroissement de la part de marché...).

Exemple 1 : la conquête d'un nouveau marché ou le lancement d'un nouveau produit peuvent justifier des dépenses supplémentaires sur une période limitée (dépenses publicitaires, frais de mise en place d'un réseau de distribution...) ou une diminution du chiffre d'affaires et des marges (remise promotionnelle...). Elles doivent être justifiées, ne pas présenter un caractère anormal ou exagéré, et être supportées par l'entreprise qui tire l'essentiel du profit de cette stratégie. Toutefois, des prix particulièrement bas ne devraient normalement être pratiqués que pendant une période limitée, précisément dans le but d'accroître les bénéfices à long terme.

S'il apporte la plus forte valeur ajoutée, le producteur bénéficiera du plus important retour de profit, obtenu en calculant la marge consolidée du groupe, toutes transactions confondues, sur le même produit (recherche, fabrication, vente...). Dans ce cas, il supportera les risques liés au lancement du produit. En revanche, si les coûts et/ou les risques sont supportés par le distributeur, ce dernier devra percevoir une rémunération appropriée.

Exemple 2 : Une entreprise mauritanienne d'assemblage d'imprimantes achète des pièces détachées aux entreprises de production du groupe et revend à des entreprises sœurs les imprimantes montées.

Si l'entreprise mauritanienne se limite à un simple rôle de façonnier, sa rémunération tiendra compte des seules charges directes et indirectes liées à la prestation. En revanche, si elle supporte les risques liés à la manipulation et à la propriété des pièces, leur prix de revient doit être pris en compte pour le calcul de la rémunération.

Exemple 3 : Un producteur étranger qui a confié la distribution exclusive de sa production à sa filiale mauritanienne décide de conquérir un nouveau marché en visant un autre type de clientèle (par exemple, la vente à des particuliers).

L'entreprise mauritanienne ne doit pas supporter seule cette stratégie de développement, financièrement très coûteuse, au motif qu'elle lui permet de renforcer son réseau de commercialisation. En effet, il s'agit d'une décision du producteur qui souhaite augmenter ses bénéfices en visant une clientèle plus large.

g. Détermination d'un prix conforme au principe de pleine concurrence

390

Lorsque l'analyse fonctionnelle est réalisée, l'entreprise doit choisir la méthode la plus adaptée pour rémunérer l'activité.

Pour ne pas courir de risque fiscal, l'entreprise doit s'assurer que ce prix est conforme au prix de pleine concurrence. Elle doit donc le comparer à celui qui serait conclu pour une transaction identique réalisée entre des entreprises indépendantes (*les comparables*).

L'entreprise devra enfin être en mesure de retracer la démarche de détermination de ses prix de transfert qu'elle mettra à la disposition de l'administration en cas de contrôle (analyse fonctionnelle, choix de la méthode, tarification, justification de la normalité de la rémunération par l'analyse de comparabilité).

(i) *Les méthodes de fixation des prix de transfert*

400

Toute méthode retenue par l'entreprise peut être considérée comme recevable à condition qu'elle soit justifiée, cohérente avec les fonctions exercées et les risques assumés, et que la rémunération soit conforme au principe de pleine concurrence.

Par ailleurs, le choix de la méthode et l'importance des justificatifs apportés devront être adaptés aux enjeux : le recours à une méthodologie sophistiquée et l'établissement d'une documentation élaborée pourront être réservés aux refacturations d'un montant significatif.

410

Les méthodes les plus fréquemment rencontrées s'inspirent des cinq méthodes préconisées par l'OCDE selon le type de fonction exercée et qui sont détaillées ci-après :

420

La méthode du prix comparable sur le marché libre ou méthode directe

La méthode du prix comparable sur le marché libre est la plus simple des méthodes. Elle consiste à comparer le prix de transfert appliqué entre les entreprises liées, au prix du bien ou du service pratiqué entre un acheteur et un vendeur indépendant.

Cette méthode est la plus satisfaisante car c'est la plus directe et la plus fiable pour déterminer le prix de pleine concurrence. Cependant, elle suppose qu'il n'existe pas de différence entre les transactions comparées ou les entreprises effectuant ces transactions, susceptibles d'avoir une incidence significative sur le prix de marché (différences de localisation géographique des marchés, de volume, de conditions de transport, d'assurance, de délais de règlement, de droits de douane...). S'il n'existe pas de transaction similaire, il convient d'opérer des correctifs (ou ajustements) lorsque ceux-ci peuvent être effectués avec suffisamment de fiabilité afin de tenir compte de ces différences pour approcher le juste prix de marché.

Cette méthode est particulièrement adaptée aux entreprises qui commercialisent des marchandises couramment vendues sur le marché.

En revanche, elle est inadaptée aux transactions portant sur des produits très élaborés ou des biens incorporels (savoir-faire, brevets).

Le prix de marché peut être obtenu en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise :

- interne : l'entreprise concernée ou une autre entreprise du même groupe vend ou achète à une entreprise indépendante le même type de biens ou de services ;

- externe : une entreprise indépendante vend ou achète le même type de biens ou de services à une autre entreprise indépendante.

430

La méthode du prix de revente

L'objectif de cette méthode est de connaître le prix auquel un produit acheté à une entreprise liée est revendu à un client indépendant (le prix de revente), pour ensuite y soustraire une marge brute (la marge sur prix de revente) permettant à la société de distribution liée de couvrir ses frais de ventes et ses autres charges d'exploitation, et de se voir attribuer un bénéfice tenant compte des fonctions réalisées et des risques assumés.

Cette marge brute de pleine concurrence est obtenue en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise. Le prix ainsi obtenu est considéré comme un prix de pleine concurrence.

La méthode consiste donc à :

- retenir le prix de vente final au client indépendant (hors groupe) ;
- déterminer la marge de pleine concurrence à attribuer à la société de distribution liée ;
- soustraire du prix de vente final au client indépendant cette marge afin d'obtenir le prix de transfert qui doit être appliqué pour la vente du produit au distributeur.

Elle suppose des transactions et des structures de coûts similaires entre les entreprises comparées. Elle est particulièrement adaptée pour les opérations de commercialisation, lorsque le distributeur n'est pas l'entrepreneur principal.

440

La méthode du prix de revient majoré

Cette méthode consiste à déterminer le coût de revient du bien ou du service vendu ou fourni à une entreprise liée, et à y ajouter une marge bénéficiaire de pleine concurrence, obtenue en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise. Le prix obtenu est considéré comme le prix de pleine concurrence qui doit être pratiqué pour la transaction entre les deux entreprises liées.

Elle nécessite donc de déterminer :

- les coûts de production directs (ex : coût d'achat des matières premières) et indirects (ex : frais de réparation et d'entretien) ;
- les autres charges d'exploitation (ex : frais de vente, frais généraux et frais administratifs).
- Dans le domaine de la production, cette méthode est particulièrement adaptée aux prestataires de services et aux sous-traitants qui ont des fonctions et des risques réduits et donc des perspectives de résultats limitées. Elle est également recommandée lorsque des produits semi-finis sont vendus entre des entreprises liées.

450

La méthode du partage des bénéfices

Cette méthode est particulièrement adaptée lorsque les projets ou les activités au sein du groupe sont tellement communs et imbriqués qu'il n'est pas possible de déterminer et/ou de justifier une valorisation pour chaque opération (ex : construction et assemblage par plusieurs entreprises liées d'un même produit, vendu ensuite à un client indépendant). Le recours à cette méthode est également possible lorsque les méthodes traditionnelles ne peuvent pas être utilisées en l'absence de comparables indépendants pertinents, ou lorsque les deux entreprises liées mettent en œuvre des actifs incorporels significatifs qui rendent difficile l'application des méthodes traditionnelles décrites ci-avant.

La méthode consiste à déterminer le résultat consolidé pour le groupe sur l'ensemble des opérations, impliquant différentes entreprises liées, pour le partager ensuite entre ces mêmes entreprises en fonction de critères pertinents, afin d'obtenir une allocation des bénéfices comparable à celle qui aurait été obtenue dans une situation de pleine concurrence, compte tenu du contexte considéré, des fonctions exercées, des actifs et des moyens utilisés, des risques supportés...

460

La méthode transactionnelle de la marge nette

Cette méthode consiste à déterminer à partir de données appropriées (exemple : les charges, le chiffre d'affaires, la valeur des actifs...), la marge bénéficiaire nette que réalise une entreprise dans le cadre d'une transaction intra-groupe, et à la comparer à celle qu'une entreprise indépendante réaliserait pour une transaction comparable.

Elle suppose de raisonner en ratio de marge nette (par exemple, des ratios de bénéfice d'exploitation par rapport au chiffre d'affaires, de rendement des actifs, ou d'autres indicateurs de bénéfice net) et non pas en prix.

Dans l'hypothèse où l'entreprise réalise un ratio de marge nette semblable à celui des entreprises qui réalisent une transaction comparable, ses prix de transfert sont des prix de pleine concurrence.

(ii) Rechercher et sélectionner des entreprises comparables

470

Quelle que soit la méthode retenue, sa validation suppose une comparaison avec une transaction ou un résultat réalisé par une entreprise indépendante.

La comparabilité est une notion délicate dans la mesure où elle implique de comparer des biens, des services ou des fonctions similaires (ex : on ne peut pas comparer la fonction de vente dans le secteur pharmaceutique à la fonction de vente dans le secteur automobile car les deux activités économiques sont trop différentes).

480

Il existe deux possibilités d'obtention de comparables afin d'apprécier la juste rémunération des transactions entre entreprises liées :

- interne : l'entreprise concernée ou une autre entreprise du même groupe réalise une transaction identique ou similaire avec une entreprise indépendante. Le comparable interne est souvent le comparable le plus adéquat ;
- externe : une entreprise indépendante réalise une transaction identique ou similaire avec une autre entreprise indépendante.

En pratique, ce comparable externe est souvent issu de la consultation d'une base de données commerciale, accessible sur abonnement auprès d'un opérateur privé, qui recense les entreprises sur un territoire (national, européen ou mondial).

(iii) L'exploitation des résultats obtenus pour les entreprises de l'échantillon

490

Dans certains cas, il est possible d'appliquer le principe de pleine concurrence en se basant sur un seul chiffre (ex : un prix ou une marge). Mais en général, l'échantillon des entreprises comparables est constitué d'entreprises ayant des ratios de rentabilité différents.

L'entreprise devra donc se positionner au regard de ces entreprises issues du panel retenu. Il conviendra alors d'opérer une distribution statistique des entreprises de l'échantillon sélectionné en utilisant la médiane et les quartiles.

500

En pratique, il est courant de retenir comme intervalle de pleine concurrence l'intervalle interquartile (entreprises comprises entre les quartiles 2 et 3). En sont donc exclues les entreprises les moins rentables (quartile 1 : 25 % des entreprises de l'échantillon qui réalisent les moins bons résultats) et les entreprises les plus profitables (quartile 4 : 25 % des entreprises de l'échantillon qui réalisent les meilleurs résultats). Toutefois, le recours à l'intervalle interquartile ne doit pas être systématique.

L'intervalle retenu doit avoir un sens, ce qui suppose avant de faire la distribution statistique, de bien analyser les entreprises de l'échantillon : veiller à l'analyse précise de l'activité et des produits de chaque entreprise. En effet, même si deux entreprises exercent exactement la même activité, leur rentabilité peut varier en fonction de la localisation géographique, de la taille des marchés, de leur part de marché, de leur position concurrentielle, de la qualité des produits vendus, du pouvoir d'achat des consommateurs ou de leur performance.

2. Conditions d'application de l'article 40 du CGI

510

L'article 40 du CGI dispose que, pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées en Mauritanie ou hors de la Mauritanie, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par majoration ou diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Les bénéfices indirectement transférés sont déterminés par comparaison avec ceux qui auraient été réalisés en l'absence de lien de dépendance ou de contrôle.

a. Existence de liens de dépendance

520

Il faut d'abord établir les liens de dépendance entre l'entreprise imposable en Mauritanie et l'entreprise étrangère, puis ensuite démontrer l'existence d'un transfert indirect de bénéfices au profit de l'entreprise étrangère.

L'existence de liens de dépendance joue à l'égard :

- soit d'une entreprise mauritanienne placée sous la dépendance d'une entreprise étrangère
- soit d'une entreprise mauritanienne ayant sous sa dépendance une entreprise étrangère.

L'article 40 ne définit pas la notion de dépendance qui peut être juridique ou de fait. Néanmoins, le texte de loi précise que des liens de dépendances ou de contrôle sont réputés exister entre deux entreprises :

- lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ; ou
- lorsqu'elles sont placées, l'une et l'autre, dans les conditions définies au tiret précédent, sous le contrôle d'une même entreprise ou d'une même personne.

(i) Dépendance juridique

530

Une entreprise mauritanienne est placée sous la dépendance d'une entreprise étrangère lorsque cette dernière possède une part prépondérante de son capital où la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans ses assemblées. Il en est de même lorsque l'entreprise étrangère exerce au sein de l'entreprise mauritanienne

directement ou par personnes interposées des fonctions comportant le pouvoir de décision. Par personne interposée il faut entendre :

- les gérants, administrateurs, directeurs de l'entreprise dirigeante (et les membres de leur famille).
- toute entreprise placée elle-même sous la dépendance de l'entreprise dirigeante.
- toute personne qui possède un intérêt dans le commerce ou l'industrie de chacune des entreprises, ou une part de leur capital.

(ii) Dépendance de fait

540

En l'absence de dépendance juridique il peut exister néanmoins une dépendance de fait. Le lien de dépendance peut être contractuel ou découler des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre deux entreprises.

Remarque : Les liens de dépendance (juridique ou fait) s'apprécient de la même manière lorsque c'est une entreprise mauritanienne qui possède le contrôle d'une entreprise étrangère.

Exception : transferts effectués avec des entreprises établies dans des pays à régime fiscal privilégié.

550

La preuve du lien de dépendance est souvent difficile, voire même impossible à apporter, lorsque des relations s'établissent entre des entreprises mauritaniennes et des entreprises étrangères domiciliées dans des pays à régime fiscal privilégié, compte tenu du secret généralement maintenu par les propriétaires réels de ces dernières.

560

Dans cette hypothèse le point 3 de l'article 40 du CGI dispense l'Administration de prouver le lien de dépendance ou de contrôle pour les transferts de bénéfices effectués au profit d'entreprises établies dans un État étranger ou dans un territoire situé hors de Mauritanie, dont le régime fiscal est privilégié au sens de l'article 23 du CGI (voir §§ 2190 et s. ci-après).

La condition relative au lien de dépendance est supprimée purement et simplement. L'entreprise n'est pas fondée à établir l'absence de lien de dépendance.

b. Existence d'un transfert de bénéfices à l'étranger.

570

Pour opérer les redressements prévus par l'article 40 du CGI, l'Administration doit démontrer non seulement que l'entreprise est placée sous la dépendance d'une entreprise étrangère ou en possède le contrôle mais encore que les opérations faisant l'objet de redressement sont constitutives d'un transfert indirect de bénéfices à l'étranger ne relevant pas de la gestion normale de l'entreprise. Les transferts indirects de bénéfices peuvent être opérés par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente ou par tout autre moyen et notamment :

- le versement de redevances excessives ou sans contrepartie ;
- l'octroi de prêts sans intérêts ou à un taux réduit ;
- les remises de dettes (notamment renonciation aux intérêts; stipulés par les contrats de prêts) ;
- l'attribution d'un avantage hors de proportion avec le service obtenu.

Lorsque l'existence d'avantages accordés par l'entreprise mauritanienne est établie, l'article 40 du CGI édicte une véritable présomption de transfert de bénéfices. L'entreprise peut cependant combattre cette présomption en démontrant que ces avantages répondent à des nécessités commerciales réelles et non à la préoccupation d'effectuer des transferts de bénéfices au préjudice du Trésor Mauritanien.

3. Rectification des résultats

580

Les redressements à opérer sont déterminés selon l'article 40 du CGI :

- soit directement par incorporation des bénéfices transférés hors de Mauritanie aux résultats accusés par les comptabilités (ex: remise ou absence d'intérêts, rémunérations sans contrepartie, redevances excessives, minoration des prix habituellement pratiqués) ;
- soit à défaut d'éléments précis par comparaison avec des entreprises similaires exploitées normalement (ex: taux de commission pratiqués par des entreprises exerçant la même activité dans des conditions similaires).

Les sommes réintégrées constituent pour les sociétés par actions, les SARL et les sociétés civiles des produits distribués imposables à l'Impôt sur les revenus de capitaux mobiliers (IRCM).

II- Les produits

590

Aux termes de l'article 8 du CGI, les produits imposables sont les revenus correspondant à la contrepartie reçue lors de la phase finale des activités principales, accessoires ou des opérations occasionnelles, ainsi que toutes les opérations concourant à l'augmentation du résultat net. Ils sont comptabilisés selon le principe de créance acquise.

L'article 8 donne une liste illustrative de différents produits considérés comme imposables.

600

Sont ainsi étudiés sous la présente partie :

- les produits imposables ;
- les stocks et travaux en cours ;
- le régime mère-fille.

A) Les produits imposables

610

L'article 8 du CGI précise que sont imposables les produits suivants :

- les ventes et les recettes ;
- les produits divers ou exceptionnels ;
- les revenus ou prestations accessoires ;
- les produits financiers et revenus bruts des capitaux mobiliers ;
- les produits de la location des immeubles bâtis et non bâtis, y compris les revenus accessoires ;
- les boni sur reprises et cessions d'emballages ;
- les travaux faits par l'entreprise pour elle-même ;
- les subventions d'exploitation et les subventions d'équilibre ;
- les travaux en cours, évalués au prix de revient ;
- les reprises et les transferts de charges ;
- les dégrèvements obtenus de l'administration au titre des impôts déductibles ;
- les plus-values de cessions d'éléments de l'actif immobilisé ;
- les gains de change.

620

Néanmoins, cette liste n'étant pas limitative, la notion de produit imposable doit être précisée.

1. Produits d'exploitation

a. Ventes, prestations de services et travaux

630

Le CGI ne définit pas la date à laquelle une créance sur la clientèle doit être considérée comme acquise à l'entreprise. Il y a lieu de considérer qu'une créance est acquise lorsqu'elle est devenue exigible. C'est donc à la date à laquelle elle devient exigible que la créance doit être prise en compte pour la détermination du bénéfice imposable.

La notion d'exigibilité appelle les précisions suivantes :

(i) Ventes

640

Pour les entreprises de ventes l'exigibilité intervient lors du transfert de propriété qui, généralement, coïncide avec la livraison des biens.

(ii) Ventes sous condition suspensive

650

Dans le cas de vente sous condition suspensive, le transfert de la propriété est subordonné à la réalisation d'un événement futur. Si cet événement ne se réalise pas, le contrat ne produit aucun effet. Par contre, s'il se réalise, la vente, produit ses effets, c'est à dire, entraîne le transfert de la propriété mais au jour seulement où l'événement se produit. Ce n'est donc qu'après la réalisation de la condition que la créance du vendeur peut être considérée comme acquise.

(iii) Ventes sous condition résolutoire

660

Lorsque la vente est consentie sous condition résolutoire, le transfert de la propriété est immédiat comme si le contrat était pur et simple. Mais elle est annulée si la condition prévue audit contrat se réalise.

La créance doit donc être rattachée aux recettes de l'exercice au cours duquel le transfert de la propriété est intervenu.

Si par la suite, la condition résolutoire se réalise, l'annulation de la vente sera prise en compte au titre de l'exercice au cours duquel la condition se sera réalisée.

(iv) Ventes à crédit ou à tempérament

670

Dans la vente à crédit ou à terme, le transfert de la propriété s'effectue dès l'accord des parties mais le vendeur ne peut exiger le paiement du prix convenu avant l'arrivée du terme prévu.

La créance doit être rattachée à l'exercice au cours duquel intervient le transfert de propriété, même si le paiement du prix ne doit intervenir qu'après la clôture de cet exercice. Il en est de même dans le cas de vente à tempérament, c'est à dire de vente assortie de modalités de paiement échelonnées.

b. Services

680

En ce qui concerne les fournitures de services (réparations, opérations de façon ou de commission, transports etc.) l'exigibilité de la créance intervient généralement, sauf dispositions contractuelles contraires, lors de l'achèvement des prestations qui est habituellement constaté par l'établissement de la facture.

L'exigibilité doit être appréciée d'une manière générale en fonction des accords liant les différentes parties. Pour ce qui concerne la partie des prestations rémunérées par des intérêts ou des loyers, le critère de l'exigibilité conduit à prendre en compte la date d'échéance des intérêts et des loyers.

690

S'agissant des contrats s'échelonnant sur plusieurs exercices et prévoyant le versement de redevances annuelles, il convient de considérer que, sauf dispositions contractuelles contraires, chacune des redevances annuelles constitue une créance distincte qui n'est acquise à l'entreprise que lors de la survenance de son échéance.

(i) Travaux du bâtiment ou travaux publics

700

Le critère de l'exigibilité dans ce domaine spécifique conduit à comprendre parmi les produits d'exploitation les acomptes devenus exigibles au cours de l'exercice, même si les travaux déjà exécutés n'ont pas encore donné lieu à réception provisoire ou à mise à la disposition du maître de l'ouvrage.

(ii) Retenues de garantie

710

Les retenues de garantie sont à comprendre dans les résultats de l'exercice en cours à la date de la réception des travaux ou à celle de la mise à la disposition du maître de l'ouvrage si elle est antérieure.

(iii) Remarques diverses

720

Les versements reçus à l'avance en paiement du prix (avant la livraison du bien ou l'achèvement du service ou des travaux) sont à comprendre immédiatement dans les créances acquises de l'exercice au cours duquel ils interviennent.

(iv) Contrats pluriannuels

730

Lorsqu'une entreprise a perçu une recette ou acquis une créance qui est exigible à la clôture de l'exercice en contrepartie de l'engagement pris par elle de céder des biens ou de fournir des services au cours d'exercices ultérieurs, la recette ou la créance doit être rattachée dans son intégralité aux résultats de cet exercice, mais elle peut en contrepartie constituer une provision correspondant au montant probable des charges qu'elle devra supporter au cours des exercices futurs pour respecter ses engagements.

2. Produits accessoires

740

Il s'agit des produits qui ne se rattachent pas à l'activité principale de l'entreprise ou qui proviennent de la gestion des valeurs d'actif.

Les produits accessoires les plus fréquents sont en principe les suivants :

- revenus des immeubles ;
- produits des valeurs mobilières et des participations ;
- revenus des créances, dépôt, cautionnements et comptes courants ;
- redevances ;
- dons et subventions.

a. Revenus des immeubles inscrits à l'actif du bilan

750

Les revenus provenant de la location des immeubles inscrits à l'actif du bilan, sont imposables à l'impôt sur les sociétés au même titre que tous les produits afférents à l'exploitation de l'actif commercial.

- (i) *Immeubles mis gratuitement à la disposition des associés de sociétés commerciales, de associés de sociétés de personnes et assimilées et des membres de leur famille non-salariés de l'entreprise*

760

L'avantage ainsi consenti à des personnes qui n'ont pas du point de vue fiscal le statut de salarié, constitue une répartition de bénéfice qui doit être réintégrée aux résultats imposables. La réintégration doit être égale au montant du loyer que l'immeuble aurait normalement procuré s'il avait été donné en location.

- (ii) *Immeubles mis gratuitement à la disposition de membres du personnel ayant la qualité de salarié du point de vue fiscal*

770

L'avantage ainsi consenti constitue un supplément de salaire en nature imposable entre les mains des bénéficiaires au même titre que les rémunérations allouées en espèces. Le CGI ne faisant pas obligation aux entreprises de comptabiliser distinctement cet avantage en nature attribué à leur personnel, elles ont la faculté :

- soit d'une part de comptabiliser l'avantage en nature, c'est à dire la valeur locative, parmi les recettes accessoires, et d'autre part de constater parmi les frais de personnel le supplément de salaire correspondant ;
- soit de ne procéder à aucune comptabilisation, tant en recettes qu'en charges.

- (iii) *Immeubles mis gratuitement à la disposition de tiers*

780

Il s'agit d'une libéralité non déductible, qui doit trouver sa contrepartie dans la réintégration de la valeur locative aux résultats imposables.

- (iv) *Précisions diverses*

790

Les revenus des immeubles affectés à l'exploitation sont de facto compris dans les résultats de l'entreprise. Il n'y a donc, pas lieu d'évaluer un quelconque produit accessoire. Lorsque le preneur d'un immeuble donné en location effectue à ses frais des améliorations qui reviennent gratuitement à l'entreprise en fin de bail, l'augmentation de la valeur de l'immeuble qui en résulte constitue un profit qui doit être rattaché aux résultats de l'exercice en cours à la date à laquelle l'entreprise recouvre la disposition de son immeuble.

b. Produits des valeurs mobilières et des participations

800

Les revenus des actions et parts sociales appartenant à l'entreprise constituent un élément du bénéfice imposable. Les conditions d'imposition de ces revenus varient selon que la société dans laquelle l'entreprise détient une participation est une société soumise à l'IBAPP, de plein droit ou sur option, ou une société par actions ou à responsabilité limitée.

(i) Participation dans une association en participation ou une société de fait

810

Conformément aux dispositions de l'article 69 du CGI, les sociétés de fait sont soumises à l'IBAPP de plein droit. En outre, en vertu de l'article 86 du CGI, leurs associés sont personnellement imposables pour la part des bénéfices sociaux qui correspond à leurs droits dans la société.

Il s'ensuit que les résultats de l'entreprise doivent comprendre la part des bénéfices de la société de fait dans laquelle elle possède des droits sociaux (les déficits sont en revanche reportés au niveau de la société de personnes elle-même, ils n'influencent donc pas directement les résultats de l'entreprise associée).

820

Concernant les associations en participation, lorsque celles-ci sont soumises à l'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques, l'impôt est établi au nom de chacun des participants dont l'identité et la part dans la répartition des bénéfices de la participation ont été communiquées à l'administration fiscale. À défaut, l'impôt est établi au nom du ou des gérants connus de l'administration fiscale.

(ii) Participation dans une société par actions dans une société à responsabilité limitée ou dans une société civile à objet commercial

830

Les produits des actions et parts sociales détenues dans des sociétés anonymes, des sociétés en commandite par actions, des SARL, des sociétés civiles à objet commercial et les produits des parts de commanditaires dans les sociétés en commandite simple sont à comprendre dans les résultats imposables à l'impôt sur les sociétés malgré le fait que ces produits ont déjà supportés l'IRCM au moment de leur distribution.

Pour rappel, en vertu de l'article 53 du CGI, un crédit d'impôt, correspondant à la retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers est alors imputable sur le montant de l'impôt sur les sociétés (voir IS-DECL §§560 et s.).

(iii) Revenus des créances dépôts cautionnements et comptes courants

840

Les revenus des créances, dépôts, cautionnements et comptes-courants constituent un élément du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés.

Pour mémoire, aux termes de l'article 121 du CGI, ces revenus ne sont pas soumis à l'IRCM dès lors qu'ils sont compris dans les recettes d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale (voir IRCM-CHAMP §§230 et s.XXX).

c. Redevances

850

Les produits provenant de l'exploitation de droits de la propriété industrielle (notamment redevances perçues en cas de concession de brevet, marque de fabrique, procédé de fabrication) sont à inclure dans les recettes imposables à l'impôt sur les sociétés dès lors que ces droits figurent à l'actif de l'entreprise.

d. Dons, subventions et aides à caractère commercial

(i) *Dons et subventions*

860

Les dons et subventions doivent être compris dans les bénéfices imposables de l'exercice de leur acquisition. Il en est ainsi :

- des dons divers, quelle qu'en soit l'origine ;
- des subventions d'exploitation, qui sont généralement accordées par l'Etat ou les collectivités publiques dans le but de maintenir le prix de vente d'un produit à un niveau inférieur à son prix de revient, ou de compenser des servitudes exceptionnelles dont l'Etat grève certaines entreprises ;
- des subventions d'équilibre accordées par l'Etat. Il s'agit des subventions qui sont généralement accordées après la détermination des résultats afin de réduire complètement ou partiellement un déficit. Ces dernières peuvent être accordées par les collectivités publiques ou les tiers (ex : indemnités compensatrices pour insuffisance de prix, subventions destinées à faire face à des charges d'exploitation).

870

Il en va autrement des subventions d'équipement, puisque l'article 11 du CGI prévoit que ces dernières, lorsqu'elles sont accordées aux entreprises pour l'acquisition ou la création d'immobilisations ne sont pas comprises dans les résultats de l'année de leur encaissement. Ces subventions sont rapportées aux résultats nets des exercices à concurrence du montant des amortissements pratiqués à la clôture desdits exercices, sur le prix de revient des immobilisations amortissables, lorsqu'elles sont utilisées pour l'acquisition et la création de ces immobilisations.

Les subventions d'équipement s'entendent de celles définies par le Plan comptable mauritanien (PCM). Il s'agit de subventions accordées par l'Etat, les collectivités publiques ou les tiers dans le but de permettre à l'entreprise bénéficiaire d'acquérir des immobilisations ou de financer des activités à long terme. Les subventions d'équipement ou d'investissement constituent un moyen de financement dont l'effet essentiel est de compenser les amortissements en vue d'alléger les charges d'exploitation, au bénéfice des usagers.

(ii) *Aides à caractère commercial*

880

Les aides à caractère commercial consenties par une autre entreprise font partie intégrante du résultat net de leur exercice de réalisation et sont imposables. De manière générale, ces aides à caractère commercial s'entendent de tous les versements d'argent ou toute prise en charge de frais (publicité, salaires de personnels) pour participer à l'exploitation de l'entreprise bénéficiaire.

A cet égard, il convient de préciser que le caractère de chaque aide à caractère commercial résulte de l'examen - non pas isolément - mais globalement de l'ensemble des éléments de fait ou de droit relevés au moment où cette aide a été consentie, tels, notamment :

- la nature et le montant de la somme versée ;

- les relations existant ou ayant existé entre l'entreprise créancière et l'entreprise débitrice ;
- les motivations réelles ayant conduit à octroyer l'aide.

Peut ainsi être qualifié d'aide commerciale l'abandon d'une créance trouvant son origine dans des relations commerciales entre deux entreprises et consenti soit pour maintenir des débouchés, soit pour préserver des sources d'approvisionnement.

e. Ecart de conversion

890

Aux termes de l'article 12 du CGI, les écarts de conversion entre les avoirs et les opérations en devises étrangères, y compris les créances et les dettes, et les montants initialement comptabilisés, sont déterminés à la clôture de chaque exercice en fonction du dernier cours de change de la Banque Centrale de Mauritanie et pris en compte pour la détermination du résultat imposable de l'exercice.

900

Ainsi, l'évaluation, à la clôture de chaque exercice, des créances, avoirs et dettes libellés en devises étrangères engendre des gains ou des pertes de change qui, bien que non réalisés, doivent être inscrits en comptabilité au titre de l'exercice considéré. Les écarts de conversion en résultant entraînent une augmentation ou une diminution du résultat de l'exercice. Ils sont déterminés par différence entre la valeur résultant de l'application du nouveau cours et la valeur pour laquelle l'avoir, la créance ou la dette ont été initialement comptabilisés.

Lorsque l'évaluation fait ressortir un gain, celui-ci doit être compris dans les bases de l'impôt dû au titre de l'exercice considéré.

910

Il convient de noter qu'une entreprise, qui s'est abstenue de constater en comptabilité l'existence d'une perte de change de l'exercice au cours duquel elle s'est produite, perd la faculté de la comptabiliser ultérieurement. Si celle-ci a été correctement comptabilisée, elle peut être déduite du résultat imposable.

3. Profits divers

920

Conformément aux dispositions de l'article 7 du CGI, le bénéfice net imposable comprend tous les gains et profits divers, et notamment :

a. Les indemnités d'assurances

930

Les indemnités d'assurances perçues à la suite d'un sinistre (incendie, vol, autres dommages matériels, etc.) ou dans le cadre d'un contrat d'assurance sur la vie contracté au profit de l'entreprise sont à rattacher aux résultats imposables.

En contrepartie les pertes supportées par l'entreprise et les frais de remise en état des biens endommagés sont bien entendu déductibles.

b. Les indemnités diverses

940

Sont imposables les indemnités diverses telles que :

- indemnités de réquisition ;
- indemnités pour rupture de contrat ;
- indemnités allouées à titre de dommages- intérêts ;
- indemnités pour concurrence déloyale.

c. Les dégrèvements portant sur des impôts ou taxes antérieurement déduits des bénéfices imposables

950

Ils constituent un profit de l'exercice au cours duquel l'entreprise en obtient le bénéfice.

d. Remises de dettes

960

Le remboursement des dettes n'entraînant pas d'augmentation ou de diminution de l'actif net de l'entreprise demeure sans incidence sur le bénéfice imposable.

En revanche les remises de dettes accordées à l'entreprise entraînant une augmentation de l'actif net sont à comprendre dans les résultats imposables. Il en va de même d'ailleurs pour les annulations de comptes de passif non justifiés et pour toutes les opérations se traduisant par une augmentation de l'actif net de l'entreprise.

B) Stocks et travaux en cours

1. Définitions

a. Stocks

970

Le PCM donne la définition suivante des stocks :

Les stocks sont formés de l'ensemble des biens, propriété de l'entreprise, qui interviennent dans son cycle d'exploitation pour être :

- soit vendus en l'état ou au terme de processus de transformation ou fabrication.
- soit consommés au premier usage.

980

On distingue les stocks proprement dits des "en cours" de production. Les stocks comprennent :

- les marchandises
- les approvisionnements : matières premières, matières et fournitures consommables, emballages.
- les produits : produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels (ou matières de récupération).

990

Les productions en cours sont des biens (ou des services) en voie de formation au travers d'un processus de fabrication. Seuls sont considérés comme des stocks les produits qui sont la propriété de l'entreprise que ces biens soient ou non entreposés dans ses propres locaux. A la date de l'inventaire, les produits et les marchandises non encore réceptionnés, mais considérés déjà de manière certaine comme étant la propriété de l'entreprise, doivent être enregistrés dans les achats de l'exercice et figurer dans les stocks. Les marchandises, matières ou produits

stockés dans des magasins éloignés, soit en Mauritanie, soit à l'étranger ou confiés à des tiers en consignation, en dépôt, en garantie ou à titre de prêt, doivent figurer à l'actif (le l'entreprise qui en demeure propriétaire". De cette définition, il ressort que font partie des stocks les produits qui :

- sont la propriété de l'entreprise à la date de l'inventaire (qu'ils soient en magasin ou en dépôt chez des tiers) ; et
- sont destinés soit aux fabrications, soit à la revente en l'état ou après transformation (éléments circulants non immobilisables).

b. Travaux en cours

1000

Les travaux en cours sont des travaux en voie d'exécution à la clôture de l'exercice. Ils concernent plus spécialement les entreprises de bâtiments et de travaux publics et les entreprises, qui effectuent des travaux sur des biens d'équipement lourd dont les délais de fabrication sont relativement longs.

2. Evaluation

1010

L'article 13 du CGI précise que les stocks doivent être évalués au prix de revient ou au cours du jour de la clôture de l'exercice si ce cours est inférieur au prix de revient.

a. Evaluation des stocks

(i) Evaluation au prix de revient

1020

Cette évaluation peut se faire au prix de revient c'est à dire à leur coût réel qui est constitué :

- pour les marchandises, matières premières et autres approvisionnements: par le prix d'achat augmenté des frais accessoires directs d'achat tels que droits de douane, frais de transport, assurances, rémunération des transitaires ;
- pour les produits semi-ouvrés et les produits finis : par le coût d'achat des matières utilisées augmenté des charges directes de production (main d'œuvre directe de production) et des charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être rattachées à la production du bien ou du service rendu (main d'œuvre indirecte, matières et fournitures consommables, dépenses d'entretien et amortissement des matériels et locaux de production etc.).

Le prix d'achat s'entend du prix facturé déduction faite des rabais, remises ou ristournes qui ont pu être consentis par le fournisseur.

(ii) Evaluation au cours du jour de la clôture

1030

Cette évaluation au cours du jour de la clôture de l'exercice ne peut être réalisée que si ce cours est inférieur au prix de revient.

Le cours du jour s'entend de la valeur que l'entreprise retirerait de la vente, effectuée dans des conditions normales à la date d'inventaire, des produits pour lesquels ce mode d'évaluation est retenu et non du prix qu'elle devrait payer pour les acquérir à cette date.

1040

La dépréciation constatée sur le stock, égale à la différence entre le prix de revient et le cours du jour, doit être comptabilisée sous la forme d'une provision. Contrairement à la solution préconisée par le PCM, le cours du jour de l'inventaire ne doit pas être diminué d'une décote forfaitaire représentant au moment de l'inventaire les frais de distribution et le bénéfice à prévoir. Ce procédé aboutirait en effet à la déduction fiscale anticipée de frais de vente qui constituent une charge normale de l'exercice au cours duquel ils sont effectivement exposés et à l'imputation sur les résultats imposables d'un manque à gagner éventuel.

b. Evaluation des travaux en cours.

1050

L'article 13 du CGI prévoit que les travaux en cours sont évalués à leur prix de revient.

1060

Les travaux en cours sont dans tous les cas évalués à leur prix de revient qui correspond notamment :

- au coût des matériaux utilisés ;
- au coût des matériaux non encore utilisés, mais approvisionnés sur les chantiers ;
- aux dépenses de main d'œuvre ;
- aux frais de chantier ;
- à une quote-part des frais généraux du siège et des amortissements, généralement évaluée de façon forfaitaire. Il est admis que les entreprises fassent abstraction des frais purement commerciaux et administratifs ainsi que des frais financiers.

C) Régime mère-fille

1070

En application des dispositions de l'article 7 du CGI, l'impôt sur les sociétés est établi sur l'ensemble des bénéfices de toute nature réalisés par chaque société.

Afin d'éviter la double imposition qui résulterait d'une stricte application de cette règle aux produits des participations, lesquels ont déjà supporté l'impôt sur les sociétés lors de leur réalisation par des sociétés filiales, l'article 39 du CGI prévoit que les produits de participations ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères ne sont pas pris en compte dans le résultat imposable de la société qui perçoit ces produits, à l'exception d'une quote-part de frais et charges égale à 10 % du montant de ces produits.

Ce régime s'applique de plein droit, dès lors que les conditions posées par le CGI sont remplies.

1. Champ d'application

a. Conditions relatives aux sociétés éligibles

(i) Conditions relatives à la société mère

1080

Toutes personnes morales ou organismes soumises à l'impôt sur les sociétés au taux normal sur tout ou partie de leur activité et quelle que soit la nature de celle-ci, peuvent bénéficier du régime des sociétés mères. La société mère doit avoir son siège social en Mauritanie.

La société mère doit être constituée sous la forme de société par actions ou de société à responsabilité limitée.

(ii) Conditions relatives aux sociétés émettrices

1090

Les sociétés émettrices des distributions doivent respecter les mêmes contraintes que celles applicables à la société mère. Néanmoins, le siège social de la société émettrice ne doit pas nécessairement être situé en Mauritanie.

b. Conditions relatives aux participations éligibles

1100

La société mère doit détenir une participation qui représente au moins 10 % du capital de la société émettrice pour l'application du régime des sociétés mères. La détention peut indifféremment être en pleine propriété ou en nue-propriété.

1110

Le d) du 3) de l'article 39 du CGI prévoit par ailleurs que les titres de participation doivent être conservés pendant au moins deux (2) ans sous la forme nominative pour que le régime puisse s'appliquer. La lettre portant cet engagement doit être annexée à la déclaration des résultats déposée au titre de l'exercice d'acquisition des titres.

Cette obligation de conservation s'applique à la participation représentant au moins 10 % du capital de la société émettrice.

Tous les produits des titres de participation – et non pas seulement la fraction de 10% du capital qui doit être détenue par la société mère pour bénéficier de l'application du régime mère-fille - peuvent bénéficier de l'exonération dès la première année de détention mais le bénéfice de l'exonération n'est pas acquis définitivement les deux premières années de détention. En effet, l'exonération peut être remise en cause en cas de non-respect du délai minimal de conservation des titres pendant deux ans.

1120

En cas de manquement à cette obligation, la société participante est tenue de déposer une déclaration rectificative et de verser au service des impôts des entreprises dans les soixante (60) jours suivants la cession des titres une somme égale au montant de l'impôt dont elle a été indûment exonérée dans le cas où elle est fiscalement bénéficiaire.

2. Détermination des produits bruts des participations

1130

Le régime spécial est applicable à tous les produits que la société mère reçoit de sa filiale en sa qualité d'actionnaire ou de porteur de parts d'intérêts. En revanche, sont exclus de ces produits :

- les produits des obligations ;
- les jetons de présence qui rémunèrent des fonctions d'administrateur.

3. Réintégration d'une quote-part de frais et charges

1140

Pour la détermination du résultat imposable, le montant des distributions ouvrant droit au régime des sociétés mères doit être déduit du résultat fiscal de la société mère. Ces dernières doivent également réintégrer un montant forfaitaire réputé correspondre aux charges afférentes aux produits de participation qu'elles ont perçus et extournés du résultat fiscal et égal à 10% du montant total des distributions.

III- Les charges

1150

L'article 14 du CGI détermine les conditions générales de déductibilité des charges. Certaines charges font néanmoins l'objet de précisions, lesquelles également sont exposées sous le présent titre.

1160

Sont ainsi étudiés sous la présente partie :

- les frais et charges d'exploitation ;
- les amortissements ;
- les provisions.

A) Frais et charges d'exploitation

1170

Les charges les plus courantes sont les frais et charges d'exploitation.

1180

Sont ainsi étudiées sous le sous-titre suivant :

- la définition des frais généraux et des charges d'exploitation ;
- les conditions générales de déduction des frais et charges d'exploitation ;
- les charges diverses ;
- les charges financières ;
- les versements effectués dans les pays à fiscalité privilégiée.

1. Définition des frais généraux et charges d'exploitation

1190

Les frais généraux et charges d'exploitation sont des dépenses qui n'ont pas pour conséquence l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif de l'entreprise ou l'extinction d'une dette au passif. Ce sont les achats de biens et services nécessaires à l'exploitation de l'entreprise.

a. Cas particulier des frais d'établissement

1200

Le PCM range les frais d'établissement sous le compte 200 "Frais immobilisés". Il définit les frais immobilisés de la manière suivante :

« Les frais immobilisés sont constitués par des dépenses occasionnées par des opérations qui conditionnent l'existence, l'activité ou le développement de l'entreprise mais dont le montant ne peut être rattaché à des productions de biens ou services déterminés ».

1210

Parmi les cinq catégories de frais immobilisés qu'il distingue, constituent des frais d'établissement :

- les frais de premier établissement et de développement: ce sont les frais exposés préalablement à la constitution de l'entreprise ou relatifs à des activités nouvelles. Ils comprennent notamment les frais de prospection, de publicité, de promotion, de conduite et de surveillance des chantiers, de formation du personnel, de préfinancement, d'assistance technique, etc ;
- les frais relatifs au pacte social: ce sont les frais engagés au moment soit de la constitution, de l'augmentation ou de la réduction du capital de la société, soit lors d'une opération assimilée (transformation, fusion, etc.). Ces frais comprennent, notamment, les droits d'enregistrement sur les différents actes sociaux (apports, augmentation du capital, fusion, etc.), les honoraires de constitution, les débours résultant de formalités légales de publication ;
- les frais d'émission des emprunts : ce sont ceux exposés à la souscription des emprunts ;
- les frais d'acquisition des immobilisations qui comprennent : les droits de mutation, les honoraires, les commissions et les frais d'actes. Les autres éléments constituent soit un élément du coût de l'immobilisation, soit une charge de l'exercice considéré.

1220

Le plan comptable précise que ne constituent pas des frais d'établissement :

- les dépenses qui forment nécessairement une charge de l'exercice au cours duquel elles sont engagées (frais normaux de publicité par exemple) ;
- les frais d'installation et de montage qui doivent être compris dans la valeur d'acquisition des immobilisations concernées.

1230

Les frais d'établissement correspondent aux frais engagés au moment de la constitution de l'entreprise ou de l'acquisition par celle-ci de ses moyens permanents d'exploitation. Ces frais constituent des dépenses sans contrepartie dans l'actif de l'entreprise. Les comptes sous lesquels ils sont comptabilisés sont des comptes d'actif sans valeur réelle. L'article 25 du CGI prévoit que les frais d'établissement doivent être amortis sur 2 ans.

b. Les achats

1240

Le plan comptable comporte deux comptes principaux : le compte 60 - Achats et variation des stocks - et le compte 61 - Achats de sous-traitance.

(i) Achats de marchandises, matières premières et approvisionnements

1250

Le plan comptable prévoit l'utilisation de quatre comptes divisionnaires :

- le compte - 600 - "Achats de marchandises" ;
- le compte - 601 - "Achats de matières premières et autres approvisionnements" qui enregistre:
 - o les matières premières destinées à être incorporées directement aux produits fabriqués.

- les matières et fournitures consommables (combustibles, carburants et lubrifiants, les fournitures et matériaux d'entretien, les fournitures d'atelier, d'usine et de magasin, le petit outillage à main et les menus équipements de bureau, les produits d'entretien, les fournitures de bureau).
- Le compte - 602 - "Achats d'emballage" enregistre les achats d'emballage destinés à être vendus, prêtés ou consignés à la clientèle à l'exception des emballages récupérables identifiables qui sont inscrits dans les comptes d'immobilisation.
- Le compte - 606 - "Achats d'approvisionnements non stockés" permet d'enregistrer les achats qui en fin d'exercice ne sont pas régularisés par les comptes de stocks mais par le compte - 480 - "Charges constatées d'avance" (ex: eau - électricité - petites fournitures de bureau carburants et lubrifiants - petit outillage fréquemment renouvelé, etc.).

1260

Les achats sont enregistrés en comptabilité au moment de la réception de la facture pour leur coût réel qui correspond aux dépenses effectivement supportées par l'entreprise pour leur acquisition (prix d'achat augmenté des frais accessoires directs d'achat tels que frais de transport, assurances, droits de douane, et éventuellement diminué des remises consenties par les fournisseurs).

1270

Pour les biens importés le coût d'achat comprend notamment :

- les frais de transport maritime ou aérien ;
- les frais d'assurance payés en dehors du territoire national ;
- les frais de transit, commissions et courtages dus à des entreprises situées à l'étranger (y compris les commissions bancaires, frais de dossier et de règlement) ;
- les frais postérieurs à l'entrée des biens sur le territoire national tels que: droits de douane, taxes sur le chiffre d'affaires, frais de transit, commissions et courtages dus à des entreprises situées sur le territoire national, frais de transport et d'assurance de la frontière au magasin.

1280

Les prélèvements de marchandises effectués par les exploitants individuels et les associés pour la satisfaction de leurs besoins personnels doivent être réintégrés au résultat par voie extracomptable (prix normal de vente taxes comprises pour les associés).

(ii) Achats de sous-traitance

1290

Sont considérés par le plan comptable comme achats de sous-traitance les travaux à façon, les sous-traitances industrielles et les sous-traitances dans les marchés publics.

Le compte - 61 - "Achats de sous-traitance" enregistre tous les frais payés aux sous-traitants pour la fabrication, la transformation, le conditionnement de produits ou la fourniture de services.

(iii) Exercice de rattachement des achats

1300

Comme pour les autres charges, les achats doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel la dette de l'acheteur a pris naissance.

Eu égard au principe de l'enregistrement des achats à la date de la réception des factures, il peut exister en fin d'exercice un décalage entre la facturation, la réception et la comptabilisation qui doit être régularisé à l'occasion des opérations d'inventaire de la manière suivante :

- Si la facture n'a pas été reçue alors que le bien a été livré, une dette dont le montant est estimé doit être inscrite au compte - 408 - Fournisseurs - factures à recevoir par le débit du compte - 600 - "Achats de marchandises".
- Si la facture a été comptabilisée alors que le bien n'a pas été réceptionné, le bien doit être compris dans l'inventaire de clôture (utilisation éventuelle du compte - 38 - "Stocks en cours de route ou à réceptionner").

c. Charges externes liées à l'investissement

(i) Locations et charges locatives diverses

1310

A titre liminaire, il convient de préciser que l'article 19 du CGI subordonne la déductibilité des loyers des locaux loués à la condition que l'entreprise ait procédé au versement de la retenue à la source sur les loyers prévue à l'article 137 du CGI (voir en ce sens RAS-LOYER. Cette condition s'applique tant au regard des baux que des contrats de crédit-bail.

Le défaut de versement de la retenue à la source au Trésor entraîne de plein droit la réintégration, dans les résultats de l'exercice au cours duquel les loyers ont été constatés en comptabilité, d'une somme égale au montant des loyers échus.

Loyers des locaux professionnels et du matériel

1320

Aux termes de l'article 19 du CGI, le montant des loyers des immeubles dont l'entreprise est locataire figurant dans le contrat de bail dûment enregistré auprès d'un notaire agréé et correctement comptabilisé est déductible à condition que la société produise la quittance délivrée par l'administration fiscale prouvant que ces loyers ont fait l'objet de la retenue à la source prévue à l'article 137 du CGI (voir §1370 ci-après).

Ainsi, sous réserve de l'enregistrement du bail, les loyers et charges locatives des locaux professionnels et du matériel pris en location par l'entreprise (y compris ceux versés dans le cadre de contrats de crédit-bail) sont déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel ils sont échus, quelle que soit la date du paiement.

1330

Les contrats de crédit-bail s'entendent de ceux régis par la loi n°99-042 du 8 août 1999 portant réglementation du leasing.

1340

Les loyers versés d'avance doivent être inscrits à l'actif du bilan (par exemple au compte - 480 - "Charges constatées d'avance") et demeurer sans incidence sur les résultats de l'exercice de leur versement. Ils ne sont déductibles que des résultats de l'exercice au cours duquel ils sont imputés sur des loyers échus.

1350

Les sommes payées à titre de droit d'entrée ou d'indemnité de pas de porte au propriétaire doivent être réparties sur une durée au moins égale à la durée du bail. Elles ne sont pas déductibles lorsqu'elles sont en fait la contrepartie de l'acquisition d'un élément incorporel. Il en est ainsi d'une manière générale lorsque les sommes ainsi versées et le loyer stipulé forment un total qui excède le montant normal du loyer du local considéré.

Les sommes versées à titre de dépôt de garantie doivent être comptabilisées à l'actif du bilan (compte - 46 - "Débiteurs et créditeurs divers"). Elles ne peuvent influencer que les résultats de l'exercice au cours duquel elles sont définitivement acquises au bailleur.

Locaux d'habitation

1360

Les loyers de locaux affectés à l'habitation ne constituent pas normalement des charges déductibles, dès lors que d'une manière générale ils ne peuvent être regardés comme exposés dans l'intérêt de l'exploitation. Il ne peut en être autrement que lorsqu'engagés au profil d'un salarié de l'entreprise ils présentent le caractère d'un avantage en nature déductible, ce qui suppose que la rémunération totale (salaire en espèces + avantages en nature y compris le loyer) allouée au salarié concerné ne soit pas excessive eu égard à l'emploi occupé et aux services effectivement rendus.

La déductibilité de ces loyers est subordonnée à la condition que l'entreprise les ait déclarés à l'Administration fiscale en tant que supplément de salaire en nature sur les déclarations mensuelles ITS. En l'absence de déclaration, les avantages en nature deviennent des charges non déductibles pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

(ii) Travaux d'entretien et de réparation

1370

Les frais d'entretien et de réparation sont déductibles dans la mesure où ils sont destinés :

- à permettre l'utilisation normale des immobilisations et installations de l'entreprise en les maintenant en état d'usage ou de fonctionnement jusqu'à la fin de la période d'amortissement,
- et non à donner une plus-value à ces biens ou à prolonger leur durée probable d'utilisation au-delà de la période d'amortissement initialement retenue (ces dépenses peuvent seulement faire l'objet d'un amortissement échelonné).

1380

Les dépenses affectées au renouvellement d'équipements ne sont déductibles que par la voie de l'amortissement (ex: modification de la nature d'un revêtement de sol, fourniture et pose de stores, voilages, tapis ou moquette).

(iii) Primes d'assurances

1390

Les primes d'assurances souscrites en vue de garantir les risques courus par les divers éléments de l'actif (incendie, bris de glace, etc.) ou de couvrir des charges éventuelles (responsabilité commerciale ou civile notamment) sont déductibles des résultats de l'exercice en cours à la date de leur échéance.

(iv) Etudes et recherches

1400

Les frais d'études et de recherches sont déductibles lorsqu'ils répondent aux conditions générales de déduction des charges.

(v) Documentation générale et technique

1410

Les frais de documentation sont normalement déductibles.

(vi) Frais de colloques séminaires conférences

1420

Ces frais sont déductibles dans la mesure où ils ont un rapport direct et certain avec l'activité exercée.

d. Charges externes liées à l'activité

(i) Transports

1430

Les frais de transports sont déductibles lorsqu'ils ne revêtent pas un caractère personnel et ne sont pas étrangers à l'exploitation.

(ii) Déplacements - Missions - Réceptions

1440

Les frais de déplacements, missions, réceptions sont déductibles s'ils correspondent effectivement à des dépenses d'ordre professionnel et ne sont pas excessifs eu égard à la nature et à l'importance de l'exploitation.

En présence de frais mixtes (notamment frais de déplacements présentant à la fois un aspect professionnel et touristique) seule la part qui présente un caractère incontestablement professionnel peut être déduite.

(iii) Frais Postaux et télécommunications

1450

Ils constituent des dépenses déductibles s'ils sont engagés pour les besoins de l'exploitation.

(iv) Rémunérations d'intermédiaires et honoraires

1460

Aux termes de l'article 18 du CGI, les salaires, commissions, honoraires, rémunérations de services et assimilés payés ou dus à des personnes physiques ou morales résidant en Mauritanie ou à des non-résidents, sont déductibles à deux conditions :

- Ces dépenses doivent tout d'abord avoir fait l'objet de la part des sociétés d'une déclaration annuelle des commissions, courtages, ristournes, honoraires, et autres rémunérations versées à des tiers conformément à l'article L.10 du LPF (voir DC-DECL §§150 et s.).
- Par ailleurs, le contribuable doit produire la quittance délivrée par l'administration fiscale prouvant que ces revenus ont fait l'objet de la retenue à la source afférentes aux prestations rendues par les non-résidents, prévue à l'article 133 du CGI (voir RAS-PNR).

(v) Publicité - propagande - publications - promotions des ventes

1470

Les dépenses de cette nature sont déductibles dans les conditions ordinaires sous réserve des dispositions prévues par l'article 20 du CGI.

(vi) Services bancaires

1480

Les frais facturés par les banques sont déductibles (commissions sur ouverture de crédit, frais de tenue de compte, frais sur effets et sur titres, locations de coffres).

(vii) Quote-part des frais du siège à l'étranger

1490

L'article 17 du CGI vient limiter le montant de la quote-part des frais de siège d'une société qui exerce une activité en Mauritanie sans y avoir de siège social.

Ces frais concernent les filiales ou succursales mauritaniennes d'entreprises dont le siège social est situé à l'étranger. Les frais généraux du siège de l'entreprise étrangère engagés dans l'intérêt de l'ensemble de l'entreprise ou du groupe (notamment ceux concernant la gestion du capital et la direction générale) peuvent donner lieu à ventilation. Ces frais de siège correspondent aux frais de secrétariat, aux rémunérations du personnel employé au siège et autres frais engagés par la société mère pour les besoins de l'ensemble du groupe (filiales et établissements stables).

1500

La part de ces frais imputée à l'établissement ou à la filiale imposable en Mauritanie ne peut être admise en déduction que si ces frais sont justifiés dans leur principe (c'est à dire que la réalité du service rendu est démontrée) et dans leur montant (adoption d'une clé de répartition adéquate permettant de les déduire).

La part déductible de ces frais ne peut excéder 2% du chiffre d'affaires réalisé en Mauritanie par la société ayant son siège social à l'étranger.

e. Frais et charges de personnel

(i) Déductibilité

1510

L'article 16 du CGI précise les frais et charges de personnel déductibles. Aux termes de cet article, sont déductibles :

- les rémunérations allouées aux salariés dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif. Cette disposition s'applique à toutes les rémunérations directes ou indirectes y compris les indemnités, allocations et avantages en nature ;
- les rémunérations de toute nature versées aux associés dirigeants des sociétés de capitaux ou à leurs conjoints pour un emploi effectif exercé dans l'entreprise ;
- les rémunérations versées aux gérants de sociétés visées à l'article 2 sont admises en déduction à condition qu'elles correspondent à un travail effectif ;
- les cotisations patronales obligatoires versées en vue de la constitution de la retraite d'un expatrié et ayant un caractère obligatoire dans la limite de 20 % du salaire de base. Ces cotisations s'entendent de celles visées par la loi n°67-039 du 3 février 1967 instituant un régime de sécurité sociale, et modifiée par la loi n°72-145 du 18 juillet 1972 et l'ordonnance n°87-296 du 24 novembre 1987 ;
- les frais de transport aller et retour payés pour les congés du personnel sous contrat de travail expatrié, de leur conjoint et de leurs enfants à charge, à raison d'un voyage par an et à condition que le voyage ait été effectué et prévu dans le contrat de travail.

1520

Les rémunérations ou la fraction des rémunérations qui ne répondent pas à ces cinq conditions sont exclues des charges déductibles et sont considérées, pour l'imposition des bénéficiaires, comme des revenus distribués

imposables à l'IRCM si la personne morale qui les a versées est une société anonyme, une société en commandite par actions, une société à responsabilité limitée ou une société civile dont l'objet est commercial.

(ii) Exercice d'imputation

1530

Les dépenses de personnel présentent le caractère de charges annuelles et normales d'exploitation.

Elles ne doivent en conséquence être retranchées que des résultats de l'exercice au cours duquel elles sont effectivement supportées.

L'article 16 du CGI prévoit par ailleurs que de telles charges de personnel ne peuvent jamais donner lieu à constitution de provision.

1540

Toutefois, les salaires échus avant la fin de l'exercice ayant le caractère d'une dette certaine et exigible peuvent être compris dans les charges de l'exercice (compte de "charges à payer") même s'ils ne doivent être effectivement versés aux intéressés qu'au début de l'exercice suivant.

La même solution est applicable aux participations et gratifications de fin d'exercice (primes de bilan, etc. ...) dont le montant est parfaitement connu et qui ont fait l'objet d'un engagement ferme et irrévocable de la part de l'entreprise à l'égard des bénéficiaires (stipulations du contrat de travail, décision de l'assemblée générale prise avant la clôture de l'exercice social et portée à la connaissance des salariés).

En revanche, les gratifications et participations de fin d'exercice dont le montant n'est pas exactement connu ou qui n'ont pas fait l'objet d'un engagement ferme et irrévocable ne peuvent être déduits par anticipation sous forme de provision.

(iii) Les différentes catégories de rémunérations

Rémunérations du personnel salarié non dirigeant

1550

Sauf circonstances particulières pouvant tenir notamment à des liens affectifs ou d'intérêts unissant de simples salariés aux personnes qui possèdent le contrôle de l'entreprise, les rémunérations versées sont en principe justifiées dans leur principe et leur montant.

Les rémunérations déductibles correspondent aux divers éléments suivants :

- salaire proprement dit, prévu par le contrat de travail ;
- indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais ;
- gratifications ou participations ;
- avantages en nature (logement, nourriture, habillement, marchandises ...).

Rémunérations occultes

1560

Les rémunérations occultes ne peuvent à l'évidence être regardées comme satisfaisant aux conditions générales de déduction des charges ni à celles propres aux frais de personnel.

Elles ne sont donc jamais déductibles quelle que soit la forme juridique de l'entreprise qui les verse.

Par ailleurs le 4) de l'article 120 du CGI dispose que les rémunérations occultes constituent des produits distribués (voir IRCM-CHAMP §§20 et suivants).

Charges sociales et dépenses supportées dans l'intérêt du personnel

1570

Les versements effectués à la Caisse Nationale de Sécurité Sociale sont déductibles. Seules les cotisations sociales ayant un caractère obligatoire, c'est-à-dire imposées par la législation sociale en Mauritanie, peuvent être déduites pour la détermination du bénéfice imposable.

Les cotisations volontaires constituent un emploi du revenu non déductible.

Dépenses consenties dans l'intérêt du personnel

1580

Les dépenses effectuées dans l'intérêt du personnel sont déductibles à condition que les sommes versées cessent d'être complètement à la disposition de l'entreprise (ex : œuvres sociales au bénéfice exclusif du personnel).

Pour les dépenses qui, compte-tenu des circonstances de fait, présentent le caractère de libéralités, les conditions posées à l'article 20 du CGI relatif aux libéralités s'appliquent (voir § ci-après).

(iv) Rémunérations des membres de sociétés de fait, d'associations en participation, et d'indivisions

1590

Les rémunérations allouées aux associés de ces sociétés ne sont pas déductibles dans la mesure où elles correspondent à une utilisation du bénéfice.

En revanche les appointements versés aux conjoints non associés ou aux autres membres de la famille des associés sont déductibles dans les conditions ordinaires si ceux-ci exercent une fonction dans la société (travail réel, rémunération non exagérée, versement effectif).

(v) Rémunérations des associés et gérants

Rémunérations exagérées

1600

En raison du pouvoir de contrôle et de décision dont ils disposent, les rémunérations que s'allouent les associés dirigeants peuvent présenter un caractère exagéré.

Les critères suivants peuvent être utilisés pour démontrer et chiffrer l'exagération des rémunérations (salaires en espèces et avantages en nature) :

- importance des activités exercées par le dirigeant et des responsabilités qui lui sont confiées ;
- évolution du chiffre d'affaires et des résultats nets de l'entreprise ;
- importance de l'entreprise ;
- comparaison de la rémunération avec celle versée à des personnes occupant des emplois analogues dans des entreprises exerçant une activité similaire dans la région, ou avec celle versée à des cadres salariés de l'entreprise ;
- comparaison entre les rémunérations globales versées aux associés dirigeants et les salaires alloués à l'ensemble du personnel salarié.

La fraction des rémunérations considérée comme exagérée est exclue des charges déductibles et est taxable à l'IRCM en tant que « revenus distribués ».

Cas des sociétés de capitaux

1610

L'article 34 du CGI exclut purement et simplement des charges déductibles les jetons de présence et autres rétributions similaires décidés par les assemblées générales ordinaires et reçues en qualité de membre de conseil d'administration ou de surveillance d'une société sauf ceux versés par une entreprise publique mauritanienne.

Il en est ainsi également pour les allocations forfaitaires qu'une société alloue à ses dirigeants et aux cadres pour frais de représentation et de déplacement.

1620

En revanche, les personnes qui exercent effectivement des fonctions de direction (Président du Conseil d'Administration, membres du directoire, directeur général adjoint...) peuvent recevoir en sus des rémunérations qu'ils perçoivent le cas échéant à titre d'administrateurs, des rémunérations destinées à couvrir les fonctions particulières qu'ils exercent dans la société.

Ces rémunérations se composent généralement d'appointements fixes ou proportionnels et d'avantages en nature (logement, usage d'une voiture automobile, personnel domestique, etc. ...).

1630

En outre, ils bénéficient souvent d'indemnités pour frais d'emploi. Les appointements ont le caractère de charges déductibles dans la mesure où :

- ils sont alloués en exécution d'un contrat de travail passé entre la société anonyme et les intéressés ;
- ils rémunèrent un travail effectif correspondant à l'exercice d'une fonction de direction distincte de celle de membre du conseil d'administration ;
- ils ne sont pas exagérés.

1640

Les avantages en nature doivent répondre aux mêmes conditions. Ils doivent en outre être déclarés à l'impôt sur les traitements et salaires (ITS). En l'absence de déclaration, ils présentent le caractère de charges non déductibles pour la détermination du résultat imposable.

Les indemnités pour frais d'emploi sont déductibles si elles ne sont pas excessives et correspondent à des frais inhérents à la fonction ou à l'emploi.

Cas des sociétés à responsabilité limitée, en nom collectif, en commandite simple, en participation et des groupements d'intérêt économique

1650

L'article 16 du CGI prévoit que les rémunérations allouées aux gérants de ces sociétés ne sont admises en déduction que dans l'hypothèse où elles correspondent à un travail effectif.

Les gérants s'entendent non seulement de ceux auxquels cette qualité a été expressément conférée par les statuts ou une décision de l'assemblée générale mais aussi de ceux qui exercent en fait de tels pouvoirs ; c'est -à-dire qui assurent des fonctions analogues à celles du gérant statutaire ou qui exercent un contrôle effectif et constant sur la direction de l'entreprise.

(vi) Le cas des expatriés

1660

Les cotisations patronales obligatoires versées en vue de la constitution de la retraite d'un expatrié, telles que définies par la loi n°67-039 du 3 février 1967 instituant un régime de sécurité sociale, modifiée par la loi n°72-145 du 18 juillet 1972 et l'ordonnance n°87-296 du 24 novembre 1987 et ayant un caractère obligatoire sont déductibles dans la limite de 20% du salaire de base.

Par ailleurs, les frais de transport aller et retour payés pour les congés du personnel sous contrat de travail expatrié, de leur conjoint et de leurs enfants à charge sont également déductibles, à raison d'un voyage par an et à condition que le voyage ait été effectué et prévu dans le contrat de travail.

f. Impôts et taxes

(i) Impôts et taxes déductibles

1670

Au terme de l'article 24 du CGI, les impôts à la charge de l'entreprise acquittés au cours de l'exercice, à l'exception de l'impôt sur les sociétés, sont déductibles. Corrélativement, si des dégrèvements sont ultérieurement accordés sur les impôts déductibles, leur montant entre dans les recettes de l'exercice au cours duquel la société est avisée de ces dégrèvements.

Il s'ensuit que tous les impôts qu'ils soient payables spontanément ou mis en recouvrement par voie de rôle ne sont fiscalement déductibles qu'au titre de l'exercice au cours duquel ils ont été effectivement payés au Trésor Public.

1680

Les impôts qui ont été comptabilisés en charges au cours d'un exercice donné et qui n'ont pas été acquittés à la date de clôture de cet exercice (et qui figurent donc au passif du bilan) doivent être réintégrés aux résultats imposables.

(ii) Impôts et taxes non déductibles

1690

Ce sont notamment :

- les impôts et taxes qui ne sont pas à la charge de l'entreprise (ex: les impôts à la charge des associés) ;
- l'impôt sur les sociétés (article 24 1° du CGI).

2. Conditions générales de déduction des frais et charges d'exploitation

1700

L'article 14 du CGI précise que :

- « pour être déductibles des bénéfices imposables, les charges doivent remplir les conditions suivantes :
- être exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ;
 - correspondre à une charge effective et justifiée par une facture ou une déclaration d'importation régulièrement établie. L'absence de la mention du numéro d'identification fiscale (NIF) du fournisseur sur la facture ou la déclaration d'importation entraîne l'interdiction de déduire la charge. Les charges qui n'ont pas été inscrites dans la comptabilité de la société ou qui n'ont pas été comptabilisées en tant que telles ne sont pas déductibles ;

- entraîner une diminution de l'actif net de l'exploitation ou de l'entreprise ;
- ne pas concourir à la formation d'un résultat exonéré d'impôt ;
- être comprises dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées. »

Ces cinq conditions sont étudiées ci-après :

a. Les frais et charges doivent être exposés dans l'intérêt de l'exploitation

1710

Les frais ne sont admis en déduction que dans la mesure où ils sont exposés dans l'intérêt de l'exploitation. Les dépenses qui ne se rattachent pas à une gestion normale ou qui bénéficient à des tiers ne peuvent être fiscalement admises et déduites. C'est le cas notamment :

- des dépenses engagées dans l'intérêt personnel de l'exploitant ou des associés (ex: dépenses de logement, impôts personnels, dépenses relatives aux véhicules utilisés à des fins privées, etc.) ;
- des libéralités consenties à des tiers ;
- des dépenses somptuaires étrangères à l'intérêt de l'exploitation.

b. Les frais et charges doivent correspondre à une charge effective et être appuyés de justifications suffisantes

1720

Pour être admises en déduction les frais et charges doivent avoir été comptabilisés en tant que tels au cours de l'exercice et être dûment justifiés c'est à dire appuyés de justifications permettant le contrôle de leur réalité et de leur montant.

Ces pièces justificatives sont celles mentionnées à l'article L.42 du LPF relatif aux demandes d'éclaircissements et de justifications (document comptable, inventaire, copie de lettre, pièces de recettes et de dépenses).

c. Les frais et charges doivent entraîner une diminution de l'actif net de l'entreprise

1730

Les dépenses qui n'entraînent pas une diminution de l'actif net de l'entreprise ne peuvent être admises en déduction. Il s'agit notamment :

- des charges non supportées par l'entreprise elle-même ;
- des dépenses qui ont pour contrepartie l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif ou qui entraînent une augmentation de la valeur d'un élément d'actif ;
- des dépenses qui ont pour effet de prolonger d'une manière notable la durée probable d'utilisation d'un élément d'actif immobilisé ;
- des dépenses ayant pour contrepartie l'extinction d'une dette au passif (remboursement d'un emprunt par exemple).

d. Les frais et charges ne doivent pas concourir à la formation d'un résultat exonéré d'impôt

1740

Les charges afférentes à des produits qui ne concourent pas à la formation d'un résultat imposable à l'impôt sur les sociétés ne peuvent être prises en compte pour la détermination du bénéfice net.

e. Les frais et charges doivent être compris dans les charges de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés

1750

Les frais et charges ne sont déductibles que des résultats de l'exercice au cours duquel ils présentent le caractère de dettes certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant.

Les contribuables ne sont pas autorisés à déplacer les frais et charges d'un exercice sur un autre.

(i) Charges afférentes à des exercices antérieurs

1760

Les charges nées et devenues exigibles au cours d'exercices antérieurs ne peuvent être imputées sur les résultats des exercices suivants.

(ii) Charges non payées à la clôture de l'exercice

1770

Lorsqu'une charge déductible par nature a été définitivement engagée au cours d'un exercice et présente le caractère d'une dette certaine dans son principe et dans son montant elle doit, si elle n'a pas encore été réglée à la fin de cet exercice, être comptabilisée dans un compte de charges à payer (loyers échus, impôts mis en recouvrement au cours de l'exercice, etc.). A défaut, elle ne pourra être reportée sur les exercices suivants.

(iii) Charges d'exercices à venir

1780

L'article 30 du CGI autorise la constitution de provisions destinées à faire face à des charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables. Cette faculté ne permet toutefois pas d'inclure dans les frais d'un exercice des charges qui se rapportent à des exercices à venir. Les charges payées ou comptabilisées d'avance doivent ainsi être retranchées des résultats de l'exercice qu'elles concernent.

f. Exclusion : paiement en espèce au-delà de 200 000 MRU

1790

Aux termes du 3) de l'article 14 du CGI, ne sont pas déductibles les charges payées en espèces à une autre entreprise, si leur montant unitaire excède deux cent mille (200.000) Ouguiyas.

Dans ce cas, la totalité de la dépense est exclue et non pas seulement la partie excédant 200 000 Ouguiyas.

Si le montant payé en espèce concerne une acquisition d'immobilisations, le montant de l'amortissement correspondant n'est pas déductible (article 25 du CGI).

3. Charges diverses

1800

Les pertes diverses sont déductibles sous réserve qu'elles aient été subies dans le cadre d'une exploitation normale de l'entreprise, c'est à dire, qu'elles ne se rattachent pas à un acte anormal de gestion (ex: abandon de créance non justifié par l'intérêt de l'entreprise).

1810

Il importe également que la perte n'ait pas été prise en considération sous une autre forme (ex: une perte de marchandises consécutive à un vol ou à un sinistre ne doit pas donner lieu à une déduction particulière car la perte est automatiquement prise en compte par le mécanisme de comptabilisation des achats, des ventes et des stocks. En effet, l'inventaire de fin d'exercice ne porte que sur des marchandises recensées dans l'entreprise).

a. Compte « charges diverses » général

1820

Le PCM prévoit l'enregistrement dans ce compte divisionnaire des cotisations aux groupements professionnels, des frais de sécurité, des frais de recrutement du personnel ainsi que des frais de conseils et d'assemblées dans la mesure où ils ne peuvent être ventilés selon leur nature dans les comptes de charges. Ces frais de caractère professionnel sont déductibles.

b. Nature des charges et pertes diverses

(i) *Redevances pour concessions, brevets, licences, droits d'auteur et de reproduction*

1830

Les redevances de cette nature ne sont déductibles que si elles ne sont pas excessives et si elles ne constituent pas en réalité la contrepartie de l'acquisition d'un élément d'actif.

Leur admission définitive dans les charges est en outre subordonnée à leur déclaration à l'administration au moment de leur mise en paiement. Cette déclaration doit être réalisée en vertu de l'article L. 10 du LPF (voir DC-DECL §§150 et s.) Rabais - remises et ristournes

1840

Les rabais, remises et ristournes accordés (notamment en fin d'année en fonction du volume d'affaires) ne sont déductibles que s'ils sont déclarés à l'administration (article L. 10 du LPF).

(ii) *Dons - pourboires et subventions accordées*

1850

L'article 20 du CGI dispose :

« Les libéralités, dons et subventions constituent des charges déductibles du bénéfice imposable lorsqu'il s'agit :

a) de cadeaux et objets spécialement conçus pour la publicité justifiés par des factures respectives dans les limites de deux pour mille (2 ‰) du chiffre d'affaires et de deux millions (2.000.000) de OUGUIYA ;

b) de versements effectués au profit des associations sportives et culturelles, d'œuvres ou organismes d'intérêt général à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social reconnus d'utilité publique par l'autorité compétente, dans la limite de deux pour mille (2 ‰) du chiffre d'affaires et de deux millions (2.000.000) d'OUGUIYA. »

Objets publicitaires

1860

Les dépenses qu'entraîne la distribution par les entreprises à des tiers, d'échantillons et de menus objets de caractère publicitaire sont déductibles, dans la limite de 2‰ du chiffres d'affaires de l'entreprise versante et de deux millions (2.000.000) d'OUGUIYA.

Dons

1870

Les versements effectués au profit des associations sportives et culturelles, d'œuvres ou organismes d'intérêt général à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social reconnus d'utilité publique par l'autorité compétente sont également déductibles.

Les œuvres ou organismes d'intérêt général sont des organismes qui n'exerce pas d'activité lucrative, dont la gestion est désintéressée, et qui ne fonctionne pas au profit d'un cercle restreint de personnes.

Ces versements sont déductibles dans les mêmes limites que les menus objets publicitaires.

Conditions générales de déductibilité

1880

Aux termes de l'article 20 du CGI, les libéralités décrites au présent iii. ne peuvent être déduites que si le résultat net imposable avant ces déductions est positif.

Le bénéfice imposable s'entend du bénéfice net fiscal effectivement imposable après imputation des déficits antérieurs et des amortissements réputés différés, mais avant déduction des dons, pourboires, libéralités et subventions. Les dons, pourboires, subventions et libéralités ne sont donc pas déductibles en présence d'un résultat fiscal déficitaire.

1890

Enfin, d'un point de vue formel, il est nécessaire que soit joint à la déclaration des résultats un relevé indiquant les montants, la date des versements et l'identité des bénéficiaires de ces libéralités.

(iii) Amendes et pénalités

1900

Aux termes de l'article 24 du CGI, les montants des transactions, amendes, confiscations, pénalités et majorations de toute nature mises à la charge des contrevenants à la législation fiscale, douanière et sociale, à la réglementation des prix, de circulation ou de consommation et, d'une manière générale, aux lois et règlements de l'État ne sont pas admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt.

Il en est, donc, ainsi de toutes les transactions, amendes confiscations et pénalités de toute nature, encourues pour infraction aux dispositions légales en vigueur, notamment :

- des amendes et majorations prévues par le CGI (amendes et majorations pour taxation d'office, insuffisances et inexactitudes de déclaration, défaut de paiement et paiements tardifs, etc.) ;
- des pénalités de recouvrement appliquées par les comptables du Trésor et de la Direction Générale des Impôts ;
- amendes et transactions douanières ;

- amendes pour infraction à la législation des prix ou à la réglementation économique ;
- amendes qui ont le caractère de peines personnelles, contraventions pour infractions au Code de la Route et autres amendes pénales ;
- amendes sanctionnant des infractions à une disposition d'ordre public.

(iv) Aides de toutes natures

1910

Les aides de toutes natures consenties à une autre entreprise ne sont pas déductibles des résultats de l'exercice, à l'exception des aides à caractère commercial définie au §880 du présent chapitre.

Les aides à caractère commercial accordées à une entreprise liée au sens de l'article 40 du CGI ne sont pas déductibles.

4. Charges financières

1920

Le bénéfice net défini à l'article 7 du CGI est déterminé sous déduction des charges engagées par le contribuable, conformément à l'article 14 du CGI.

Toutefois, l'article 22 du CGI prévoit des règles spécifiques concernant les intérêts payés sur les prêts et avances reçus par les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés.

1930

Sont ainsi étudiés sous le présent 4., les conditions générales de déductibilité des charges financières et la limitation générale de la déductibilité des charges financières.

a. Conditions générales de déductibilité des charges financières

1940

L'article 22 du CGI précise les conditions générales de déductibilité des charges financières.

(i) Entreprises concernées

1950

Les dispositions de l'article 22 du CGI s'appliquent à l'ensemble des contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés en Mauritanie.

(ii) Périmètre des intérêts

1960

Conformément aux dispositions du 2) de l'article 22 du CGI, les charges financières s'entendent des intérêts versés par le contribuable. Ces intérêts s'entendent :

- des revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus de valeurs mobilières et les revenus d'obligations ou d'emprunts, y compris les primes attachées à ces obligations ou emprunts ;

- des paiements économiquement équivalents à des intérêts, notamment, les paiements réalisés en contrepartie de l'octroi d'une sûreté garantissant le remboursement d'une créance, ou les charges d'intérêt des sommes dues au titre de contrats de crédit-bail.

Revenus des créances de toute nature

1970

Sous la dénomination de créances de toute nature sont visées toutes les créances productives d'intérêts quels que soient leur cause, la nature juridique du contrat dont elles découlent et le mode de constatation de la convention, les modalités qui les affectent ou encore les garanties qui leur sont attachées.

1980

Cette catégorie comprend notamment les intérêts constatés au titre d'instruments dérivés ou de contrats de couverture portant sur les emprunts de l'entreprise

Doivent ainsi être pris en compte, au sein de l'assiette soumise au présent dispositif de plafonnement, les intérêts acquis ou dus dans le cadre de toutes les opérations de couverture portant sur les intérêts constatés au titre d'opérations de financement (emprunts bancaires, obligataires etc.).

- Par exemple, sont visés les intérêts issus d'opérations de couverture réalisées dans le cadre de contrats d'échange de taux et de devises (communément appelés "swap de taux" et "swap de devises").
- Par ailleurs, les primes versées à la conclusion de swaps, qui peuvent le cas échéant faire l'objet d'un amortissement, doivent être retenues au sein de l'assiette des charges financières nettes. Lorsqu'une telle prime fait l'objet d'un amortissement, elle est ainsi à retenir dans l'assiette des charges financières nettes au rythme de son amortissement.

1990

Cette catégorie recouvre également certains financements opérés via des plateformes en ligne et les instruments de finance islamique.

Eu égard à ces derniers, les montants perçus ou versés dans le cadre de ces instruments, qui sont assimilés sur le plan fiscal à des intérêts ou à des frais de dossier ou de garantie liés à des opérations de financement, entrent ainsi dans le périmètre des charges financières nettes à retenir.

À titre d'exemple, les rémunérations versées aux porteurs de sukuk d'investissement, ainsi que la part des sommes assimilables à la rémunération d'une prestation d'intermédiation et à des intérêts, versées à l'intermédiaire financier d'une opération de murabaha sont des produits et des charges financiers au sens du présent dispositif.

2000

Par ailleurs, sont considérés comme des intérêts les primes attachées à des obligations ou à des emprunts.

Paiements économiquement équivalents à des intérêts

2010

Plus généralement, sont concernées par le présent dispositif de limitation toutes les sommes qui, par leur nature ou leur objet, sont économiquement assimilables à des intérêts.

Il s'agit des montants versés par une entreprise à l'occasion d'une mise à disposition de sommes et qui sont susceptibles d'être comptabilisés en charges ou en produits financiers.

Sont notamment considérés comme équivalents à des intérêts, les charges et produits afférents à des escomptes bancaires ou opérations équivalentes (affacturage, titrisation), ainsi que les versements réalisés dans le cadre d'avances en comptes courants d'associés.

De la même façon, l'ensemble des frais de garantie supportés par une entreprise, dans le cadre d'une opération de financement, sont considérés comme des intérêts. Il en va de même de l'ensemble des sommes dues au titre de contrats de crédit-bail, tels que définies par la loi n°99-042 du 08 août 1999 portant Réglementation du leasing.

2020

Ne sont en revanche pas considérés comme équivalents à des intérêts, faute de constituer « les revenus de créances de toute nature » :

- les pertes sur créances liées à des participations ;
- les charges ou gains nets sur cession de valeurs mobilières de placement ;
- les dividendes et revenus distribués, que ces derniers bénéficient ou non du régime des sociétés mères prévu à l'article 145 du CGI et à l'article 216 du CGI.
- les charges et produits issus des escomptes commerciaux accordés ou obtenus par l'entreprise ;
- les pénalités et intérêts de retard pour paiement tardif ainsi que les intérêts moratoires perçus par une entreprise;
- les pénalités pour remboursement anticipé (y compris la composante financière des indemnités de résiliation anticipée d'un contrat de crédit-bail).

(iii) Conditions formelles de déductibilité

2030

Les intérêts ne peuvent être déductibles que dans la mesure où la société produit la quittance fiscale délivrée par l'Administration fiscale prouvant que les intérêts payés ont fait l'objet de la retenue à la source prévue au point 1 de l'article 128 ainsi qu'une copie du contrat de prêt.

(iv) Limitation de taux

2040

L'article 22 du CGI conditionne la déductibilité des intérêts au respect de différents taux. Ceux-ci varient au regard de la nature des établissements prêteurs.

Prêts contractés avec des établissements financiers mauritaniens

2050

Lorsqu'une entreprise verse des intérêts en vertu d'un contrat de prêt établi avec des établissements financiers mauritaniens, les intérêts excédant le taux défini par la réglementation bancaire mauritanienne ne sont pas déductibles.

Le taux est disponible sur le site de la banque centrale de Mauritanie.

Prêts contractés auprès d'établissements financiers étrangers

2060

Dans le cas où la réglementation bancaire de l'Etat de résidence du prêteur encadre le montant des intérêts, ceux-ci ne sont déductible qu'à hauteur de la limite fixée par la réglementation de cet Etat.

Néanmoins, en tout état de cause, le montant des intérêts déductibles ne peut excéder ceux calculés au taux directeur de la Banque Centrale de Mauritanie majoré de deux (2) points.

Autres prêts

2070

Pour l'ensemble des autres prêts, le montant des intérêts déductible ne saurait excéder le montant des intérêts calculés au taux directeur de la Banque Centrale de Mauritanie majoré de deux (2) points.

(v) Exclusion des intérêts versés par une succursales à son siège

2080

Aux termes du 4) de l'article 22 du CGI, les intérêts versés par une succursale à son siège en contrepartie des sommes que le siège a prélevées sur ses fonds propres et met sous quelque forme que ce soit à la disposition de la succursale, ne sont pas déductibles.

b. Limitation générale de déductibilité

2090

Le 3 de l'article 22 du CGI prévoit un dispositif général de limitation de la déductibilité du montant total des intérêts nets déductibles dus annuellement.

Le montant des intérêts nets non déductibles et à réintégrer correspond à la différence entre le montant des intérêts nets et le plafond de droit commun.

(i) Détermination du montant des intérêts nets

2100

Aux termes du d) du 3) de l'article 22 du CGI, le montant des intérêts nets est égal à la différence entre les produits d'intérêts pris en compte pour la détermination du résultat imposable et les charges d'intérêts qui, sauf application de cet article, seraient considérées comme déductibles pour la détermination du résultat imposable.

(ii) Modalités de calcul du plafonnement

2110

Au titre d'un exercice, une fois la somme des intérêts nets telle que définie ci-dessus déterminée, deux cas de figure sont envisageables :

- si cette somme est négative, c'est-à-dire lorsque les intérêt reçus (i.e. produits d'intérêts) sont supérieurs aux intérêts versés, ces derniers sont déductibles dans leur intégralité. L'entreprise peut néanmoins utiliser le plafond de déduction déterminé au titre de l'exercice afin de déduire, sous certaines conditions, les intérêts nets non déduits au titre des trois exercices antérieurs ;
- si cette somme est positive, c'est-à-dire lorsque les intérêts versés sont supérieurs aux intérêts reçus, l'entreprise doit calculer le plafond de déduction de l'exercice afin de déterminer le montant des intérêts

nets à réintégrer. Néanmoins, ce plafond est abaissé lorsque l'entreprise appartient à un groupe de sociétés.

Il existe donc deux plafonds : l'un de droit commun, l'autre renforcé et applicable uniquement aux sociétés membres d'un groupe.

Détermination du plafonnement de droit commun

2120

Le plafond de droit commun est égal à 25% du résultat imposable de l'entreprise, majoré des intérêts nets, des amortissements et des provisions prises en compte pour la détermination de ce même résultat (« résultat courant avant impôt – RCAI - fiscal »).

2130

Au titre d'un exercice, le montant correspondant à ce plafond est déterminé à partir du résultat fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés. En pratique, il s'agit de retenir le résultat fiscal de l'exercice, avant imputation des déficits reportables de l'entreprise et avant application du présent dispositif de limitation de la déductibilité des intérêts nets versés.

Doivent être ajoutés au résultat fiscal :

- le montant des intérêts nets tel que définis ci-dessus ;
- le montant des amortissements déduits du résultat fiscal ;
- le montant des provisions déduites du résultat fiscal.

Détermination du plafonnement renforcé

2140

Le plafond de droit commun est abaissé à 15% du RCAI fiscal, lorsque l'entreprise appartient à un groupe de sociétés qui a réalisé un chiffre d'affaires annuel, hors taxes, consolidé supérieur ou égal à dix milliards (10.000.000.000) d'OUGUIYA, au cours d'un des trois exercices précédant celui au cours duquel les intérêts sont dus.

Un groupe de sociétés désigne l'ensemble des sociétés qui doivent être intégrées dans le périmètre des comptes consolidés réalisés par l'entité faitière du groupe en vertu de règles comptables applicables.

Le chiffre d'affaires consolidé du groupe correspond à la somme algébrique des chiffres d'affaires de l'ensemble des sociétés du groupe.

2150

Le c de l'article 22 du CGI contient une clause de sauvegarde qui prévoit que le plafonnement renforcé ne s'applique pas dans le cas où le ratio de charge nette d'intérêts du groupe de sociétés auquel l'entreprise appartient est supérieur ou égal à son propre ratio de charge nette d'intérêts.

Le ratio de charge nette d'intérêts individuel de l'entreprise correspond au rapport entre :

- le montant des intérêts nets de l'entreprise, et
- son résultat imposable retraité (majoré des intérêts nets, des amortissements et des provisions pris en compte pour la détermination de ce résultat).

Le ratio de charge nette d'intérêt du groupe correspond au rapport entre :

- le montant des intérêts nets tels que définis aux §§ 1860 et s. du présent sous-titre, et versés par les sociétés du groupe à des sociétés non liées au sens de l'article 40 du CGI ; et
- le résultat consolidé du groupe imposable retraité.

Dans l'hypothèse où l'entreprise parvient à démontrer que le ratio de charge nette d'intérêts du groupe auquel elle appartient est supérieur ou égal à son propre ratio de charge nette d'intérêts, le montant des intérêts nets déductibles est déterminé par application du ratio de charge nette d'intérêts du groupe, dans la limite de 25% de son RCAI fiscal tel que défini au §2010 ci-avant.

(iii) Report de la fraction non déductible des intérêts nets

2160

La fraction d'intérêts non déductibles immédiatement en application du plafonnement de droit commun et, le cas échéant, du plafonnement renforcé ou de la clause de sauvegarde, peut être reportée et déduite au titre des exercices suivants dans le respect de l'ensemble des conditions de déductibilité des intérêts et de la limitation générale de la déductibilité des intérêts nets.

Ce report peut être effectuée au cours des trois exercices suivant l'exercice au cours duquel une fraction d'intérêts nets a été considérée comme non déductible.

2170

Toutefois, la possibilité de reporter la déduction de ces intérêts nets n'est pas applicable dans le cas où les intérêts non déductibles sont payés ou dus directement ou indirectement à une personne établie dans un État à fiscalité privilégiée au sens de l'article 23 (voir §§ 2190 et s. ci-après).

(iv) Exclusion du dispositif de limitation générale de la déductibilité des charges financières

2180

Le dispositif de limitation générale de la déductibilité des charges financières (plafonnement de droit commun, plafonnement renforcé et clause de sauvegarde) ne s'applique pas aux intérêts payés ou dus par les établissements financiers soumis à la loi bancaire, par les compagnies d'assurance soumises au Code des assurances, **ni par les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires annuel toutes taxes comprises inférieur à trente millions (30.000.000) OUGUIYA.**

c. Versements effectués dans les pays à fiscalité privilégiée

2190

Certains versements effectués par des entreprises établies en Mauritanie à destination de pays ou territoires ayant des régimes fiscaux privilégiés, visent expressément à minorer la charge fiscale qu'elles supportent sur le territoire mauritanien. Dans la mesure où les sommes transférées ne correspondent pas, dans la réalité, à une charge effective, cette pratique a pour conséquence de soustraire à l'application de l'impôt mauritanien des revenus normalement taxables. L'augmentation artificielle des charges peut être réalisée sous des formes très diverses : versements d'intérêts de prêts, versements de redevances pour concessions de brevets ou de marques, rémunérations de prestations de services, etc.

2200

Conformément à l'article 23 du CGI, certaines sommes payées ou dues par une entreprise établie en Mauritanie à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un État étranger et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ne sont admises comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré. Il en est de même pour tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un de ces États ou territoires.

(i) Versements visés

2210

Aux termes de l'article 23 du CGI, l'ensemble des versements réalisés par une entreprise mauritanienne sont concernés, quel que soit leur nature. A titre d'illustration, il peut s'agir :

- de charges financières ;
- de redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ;
- des rémunérations de services. Les services visés s'entendent des services de toute nature. Les rémunérations peuvent être versées notamment au titre d'appointements, salaires, indemnités, loyers de biens meubles ou immeubles ; frais d'étude et de recherches ; rémunérations d'intermédiaires et honoraires ; transport, publicité, travaux de façon, redevances diverses, etc.

(ii) Notion d'Etat à fiscalité privilégiée

22200

Aux termes de l'article 23 du CGI, une entreprise est réputée être établie dans un État à fiscalité privilégiée si elle n'est pas imposable dans cet État ou si elle y est assujettie à un impôt sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les sociétés dont elle aurait été redevable dans les conditions de droit commun en Mauritanie si elle y avait été établie.

Absence d'imposition

2230

L'existence du régime fiscal privilégié est établie lorsque, dans l'État étranger ou le territoire en cause :

- il n'existe pas d'impôt sur les bénéfices ou les profits provenant d'activités professionnelles ou d'impôt sur les revenus ;
- les revenus, profits ou rémunérations visés à l'article 23 du CGI et qui ont leur source à l'extérieur de cet État ou de ce territoire, n'y sont pas soumis à un impôt sur les bénéfices ou sur les revenus parce qu'exclus de la base taxable de ces impôts.

Imposition insuffisante

2240

L'existence du régime fiscal privilégié dans l'État étranger ou le territoire considéré est plus délicate à établir dans cette situation que dans la précédente.

En effet, la situation envisagée conduit nécessairement à effectuer une comparaison entre la fiscalité mauritanienne d'une part, et la fiscalité applicable dans ce pays étranger ou ce territoire, d'autre part. À cet égard, il n'est pas possible de fixer des critères de comparaison qui soient significatifs pour toutes les situations, les éléments de fait propres à chaque cas particulier pouvant être très différents les uns des autres. Toutefois, certaines règles sont indiquées ci-après, qui pourront guider et faciliter la recherche et le choix de ces éléments de fait, à partir desquels devra s'effectuer la comparaison, en considérant que les dispositions de l'article 23 du CGI ont principalement pour objet de faire échec aux transferts illicites de revenus à destination des « États-refuges » ou des « paradis fiscaux ».

Compte tenu de ces remarques, il conviendra donc, pour chaque cas particulier évoqué, de définir en premier lieu 1) quels sont les termes de la comparaison à retenir et 2) d'apprécier, ensuite, l'importance de l'écart constaté entre ces termes.

2250

Trois règles générales peuvent être formulées au sujet de la comparaison à effectuer. Cette comparaison doit :

- s'appliquer à des impôts, considérés dans leur ensemble ;
- porter sur des impôts de même nature ;
- tenir compte, s'il y a lieu, de l'existence de régimes fiscaux particuliers.

2260

Malgré son caractère global, la comparaison ne doit pas s'effectuer entre le système fiscal mauritanien et le système fiscal étranger envisagés l'un et l'autre globalement. Elle ne doit s'appliquer qu'à ceux des impôts dont relèverait ou auxquels est assujetti le bénéficiaire, à raison des revenus et rémunérations en cause, compte tenu de sa qualité et de son statut juridique.

Par conséquent, si le bénéficiaire est une personne physique, il conviendra de comparer le niveau de la charge fiscale que représente l'impôt auquel aurait été soumis une personne physique domiciliée en Mauritanie avec celui de l'impôt applicable aux personnes physiques dans le pays étranger ou le territoire concerné.

2270

De la même façon, si le bénéficiaire devait relever en Mauritanie de l'impôt sur les sociétés, c'est le taux normal de cet impôt qu'il conviendrait de comparer avec le niveau du prélèvement fiscal global supporté, dans le pays étranger ou le territoire concerné, par l'entreprise bénéficiaire du fait des impôts applicables, d'une façon générale, à ses profits professionnels dans lesquels devraient normalement être compris des revenus, profits ou rémunérations. À ce sujet, il devra être tenu compte de tous les impôts sur le revenu ou sur le capital auxquels est susceptible d'être soumis, à ce titre, à l'étranger, le bénéficiaire dont il s'agit sans avoir égard à la dénomination propre de chacun de ces impôts.

2280

Par ailleurs, si dans l'État étranger considéré il existe un système fiscal dans lequel des impôts sur les bénéfices, et éventuellement, sur le capital, sont prélevés à plusieurs niveaux (État ou Fédération, États, provinces ou cantons, communes), c'est l'ensemble des impôts ainsi prélevés qu'il conviendra de comparer à l'impôt mauritanien correspondant.

2290

De nombreux systèmes fiscaux comportent des régimes particuliers d'imposition, dérogatoires au régime de droit commun, applicables à certaines formes d'entreprises, d'activités ou de revenus.

Il conviendra de tenir compte de ces régimes particuliers pour la détermination des termes de comparaison.

B) Amortissements

2300

Aux termes de l'article 25 du CGI, les amortissements relatifs aux coûts liés à l'acquisition, à la construction ou à l'amélioration des immobilisations réellement comptabilisés ou autorisés, sont déductibles dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation.

2310

Sont étudiées ci-après :

- les règles de déduction des amortissements ;
- le régime du suramortissement.

1. Règles de déduction des amortissements

2320

Aux termes de l'article 25 du CGI, les amortissements relatifs aux coûts liés à l'acquisition, à la construction ou à l'amélioration des immobilisations réellement comptabilisés ou autorisés, sont déductibles dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation.

Le PCM précise que l'amortissement est la constatation comptable de la perte de valeur irréversible sur des éléments de l'actif immobilisé qui se déprécie avec le temps.

a. Détermination et déductibilité des amortissements

2330

Les acquisitions d'immobilisations n'entraînant pas une diminution de l'actif net, n'influencent pas directement le résultat imposable. Toutefois, la plupart des éléments immobilisés se déprécie du fait de l'usage et du temps. Il est donc normal de tenir compte de cette dépréciation qui représente pour l'entreprise une véritable charge.

2340

La déduction des amortissements est subordonnée, sur le plan fiscal, aux cinq conditions suivantes :

- L'amortissement ne peut concerner que des biens affectés à l'exercice de l'activité professionnelle.
- L'amortissement ne peut porter que sur des éléments soumis à dépréciation.
- L'amortissement doit être constitué sur la base et dans la limite du prix de revient.
- L'amortissement doit être calculé d'après les taux fixés par le CGI.
- L'amortissement doit être réellement effectué par l'entreprise.

(i) L'amortissement ne peut concerner que des biens affectés à l'exercice de l'activité professionnelle

2350

Sur le plan fiscal, il y a lieu de procéder à la réintégration des amortissements liés aux biens non affectés à l'exercice de l'activité professionnelle (ex : voitures automobiles utilisées à des fins privées, mobilier de logement, etc.). Cette réintégration doit bien entendu s'accompagner également de celle des autres charges qui se rapportent auxdits biens.

2360

Remarque : cas particulier des immeubles d'habitation.

Les immeubles affectés à l'habitation de l'exploitant individuel ou des associés et de leur famille doivent donner lieu à constatation d'un produit accessoire d'exploitation égal au montant du loyer que l'immeuble aurait pu procurer s'il avait été normalement donné en location à un tiers.

En contrepartie, il n'y a pas lieu de procéder à l'exclusion des amortissements ni des autres charges de la propriété.

(ii) L'amortissement ne peut porter que sur des éléments soumis à dépréciation

Immobilisations corporelles

2370

A l'exception des immobilisations corporelles non soumises à l'usure normale et à l'obsolescence telles que les terres, les objets d'art, les antiquités ou les bijoux, et les actifs financiers, les immobilisations corporelles se dépréciant en principe effectivement du fait de l'usage ou du temps sont amortissables.

2380

L'article 25 du CGI précise en outre que certaines immobilisations spécifiques sont amortissables. Il s'agit :

- des emballages réutilisables en l'état à condition d'être identifiables ;
- des biens donnés en location ;
- des constructions et aménagements sur sol d'autrui.

2390

Les terrains, autres que ceux d'exploitation, ne se déprécient pas du fait de l'usage ou du temps. Ils ne sont donc pas amortissables. Il s'agit notamment des sols (sols des constructions) et des chantiers.

2400

En revanche, les terrains d'exploitation (ou terrains de gisement) sont amortissables. Tel est le cas des carrières, des tourbières et plus généralement des terrains d'où sont extraites des matières premières ou des matières consommables destinées à la fabrication ou à la vente.

Immobilisations incorporelles

2410

A l'exception des brevets, licences, marques, procédés, modèles, dessins et concessions, pour lesquels il est précisé qu'un amortissement financier peut être constaté sur la durée du monopole d'exploitation des droits correspondants. Les immobilisations incorporelles ne sont pas amortissables.

Tel est le cas des éléments incorporels du fonds de commerce (terrain, droit au bail, nom commercial...).

Actifs financiers

2420

Aux termes de l'article 25 du CGI, les actifs financiers ne sont pas amortissables. A titre d'illustration, il en va ainsi des titres de participation et de titres immobilisés.

Actifs de faible valeur

2430

L'article 25 du CGI prévoit que les dépenses d'acquisition afférentes à des actifs dont la valeur est inférieure à cinquante mille (50.000) OUGUIYA sont admises en tant que charges déductibles et n'ont pas à être immobilisées.

Ainsi, seuls doivent être immobilisées les dépenses d'acquisition afférente à des actifs dont la valeur excède ce seuil.

Amortissement par composant

2440

Pour certaines immobilisations dont la valeur est particulièrement élevée, le 5) de l'article 25 du CGI prévoit que les amortissements peuvent être calculés sur des durées différentes en fonction de la nature des différents éléments qui composent cette immobilisation.

Cette possibilité n'est ouverte que pour les immobilisations dont la valeur est supérieure à cinquante millions (50.000.000) d'OUGUIYA.

2450

Il conviendra néanmoins de se reporter à l'arrêté du Ministre en charge des finances qui fixera les modalités d'application de cette option.

(iii) L'amortissement doit être constitué sur la base et dans la limite du prix de revient

2460

L'amortissement s'effectue sur la base du prix de revient du bien à amortir. Ce prix de revient s'entend, aux termes de l'article 25 du CGI, de l'ensemble des coûts liés à l'acquisition, à la construction ou à l'amélioration d'une immobilisation. Il convient de noter que la taxe sur la valeur ajoutée déductible est exclue de ces coûts.

Le montant cumulé des amortissements pratiqués ne peut en aucun cas excéder le prix de revient du bien même si la valeur de renouvellement est supérieure au prix de revient.

Le prix de revient correspond à la valeur d'origine pour laquelle les immobilisations doivent être inscrites en comptabilité.

Immobilisations acquises

2470

Le PCM dispose que les immobilisations sont inscrites en comptabilité pour leur coût direct d'achat, c'est à dire, au prix d'achat augmenté des frais accessoires (frais de transport, droits de douane, taxe sur le chiffre d'affaires, frais d'installation et de montage, assurances, transports...).

En revanche, les frais d'acquisition d'immobilisations (droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes versés) ne constituent pas un élément du coût d'acquisition et sont portés parmi les frais d'établissement pour leur valeur d'apport telle qu'elle figure dans les Conventions d'apport.

Immobilisations créées par l'entreprise

2480

Si elles sont créées par l'entreprise, les immobilisations sont comptabilisées pour leur coût réel de production, c'est-à-dire le coût d'achat des matières et fournitures utilisées, augmenté de toutes les charges directs et indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être rattachées à la production du bien. Cependant, les coûts indirects ne peuvent être pris en compte que dans la mesure où ils ne sont pas déductibles par ailleurs (CGI, art. 25 6°).

Ce coût réel de production est déterminé par la comptabilité analytique ou à défaut par des calculs statistiques.

(iv) L'amortissement doit être calculé d'après les taux fixés par le Code Général des Impôts

2490

L'amortissement doit être calculé à compter du jour de la mise en service effective de chaque élément amortissable. Il est calculé au prorata de la période qui s'étend de la date de mise en service à la date de clôture de l'exercice.

L'amortissement doit être calculé selon la méthode linéaire. La durée normale d'utilisation des biens et les taux d'amortissement correspondants sont fixés conformément au tableau ci-après :

Immobilisations amortissables	Durée d'utilisation	Taux d'amortissement
Frais d'établissement	2 ans	50 %
Construction à usage industriel	20 ans	5 %
Construction à usage commercial et d'habitation	25 ans	4 %
Matériel de transport	4 ans	25 %
Matériel d'exploitation	5 ans	20 %
Matériel complexe d'exploitation	10 ans	10 %
Matériel et outillage	5 ans	20 %
Matériel informatique	4 ans	25%
Logiciels informatiques	2 ans	50%
	4 ans	25%
	8 ans	12,5%
Matériel et mobilier de bureau	10 ans	10 %
Installations, agencements, aménagements	10 ans	10 %
Bateaux et navires de pêche d'occasion	6 ans	16,66 %
Bateaux et navires de pêche neufs	8 ans	12,50 %
Avions et aéronefs civils	20 ans	5 %

2500

L'amortissement peut toutefois être constaté à compter du jour d'acquisition s'il est démontré que l'élément a subi une dépréciation effective dès cette date.

2510

La réduction *pro rata temporis* de l'annuité d'amortissement en cas de mise en service ou de cession en cours d'exercice s'effectue en fonction du nombre de jours courus.

Aucune latitude n'est donc laissée aux entreprises en matière de détermination des taux d'amortissement.

Par ailleurs, seul, le régime de l'amortissement linéaire peut être appliqué.

2520

Il est souligné que le PCM prévoit que les taux d'amortissement sont fixés en principe selon les usages de l'industrie et du commerce.

Il est tenu compte notamment :

- de la durée normale d'utilisation prévue (tonnage, cubage, heures de fonctionnement, etc ...) de l'usure correspondant aux conditions d'utilisation prévisible (travail à double ou triple équipes).
- des changements résultant des techniques ou besoins nouveaux (degré de désuétude et d'obsolescence ...).

2530

Des différences importantes peuvent donc apparaître entre les amortissements pratiqués en comptabilité et les amortissements admis fiscalement, qui doivent se traduire par des réintégrations extracomptables.

(v)L'amortissement doit être réellement effectué par l'entreprise

2540

Cette condition signifie que l'amortissement n'est pris en compte au plan fiscal que dans la mesure où il a été effectivement constaté dans les écritures comptables de l'entreprise avant l'expiration du délai légal de dépôt de la déclaration de résultat.

b. Sort des amortissements non comptabilisés

2550

Le PCM dispose que "les amortissements, en dehors de toute considération fiscale, doivent être obligatoirement pratiqués même en l'absence de bénéfice à partir du moment où chacune des immobilisations est acquise ou terminée".

2560

Le CGI quant à lui n'autorise que la déduction :

- d'une part des amortissements calculés selon la méthode linéaire ;
- et d'autre part, des amortissements réputés différés au cours d'exercices antérieurs déficitaires.

En ne prévoyant pas la déduction ultérieure des amortissements réellement différés au cours d'un exercice, c'est à dire non comptabilisés, le CGI fait ainsi indirectement obligation aux entreprises de constater l'amortissement linéaire.

Autrement dit les annuités ou fractions d'annuités d'amortissement linéaire non comptabilisées au titre d'un exercice donné sont définitivement perdues, aucune disposition légale n'autorisant leur imputation sur les résultats des exercices suivants.

c. Sort des amortissements pratiqués mais réputés différés en période déficitaire.

2570

L'article 26 du CGI prévoit que les amortissements qui ont été réputés différés au cours d'exercices antérieurs déficitaires peuvent être déduits sans limitation de durée sur les exercices suivants, à la condition qu'ils aient été mentionnés à une ligne spéciale hors bilan lors du dépôt de la déclaration de résultat, prévue à l'article 61 du CGI.

2580

A la différence des amortissements réellement différés, les amortissements réputés différés sont des amortissements qui ont été effectivement constatés en comptabilité.

Leur inscription sur une ligne spéciale lors du dépôt de la déclaration des résultats leur confère le caractère "d'amortissements réputés différés", c'est à dire d'amortissement non pris en compte pour la détermination du résultat fiscal par suite de leur réintégration extracomptable.

2590

Le caractère déficitaire de l'exercice doit s'apprécier par référence au résultat fiscal, déduction faite des déficits antérieurs reportables dont l'imputation s'opère avant celle de l'amortissement de l'exercice.

Les amortissements réputés différés en période déficitaire au cours des exercices antérieurs s'imputent normalement après les déficits reportables ordinaires et l'annuité normale d'amortissement de l'exercice d'imputation. Toutefois, les entreprises qui le préfèrent ont la faculté de déduire avant les amortissements normaux de l'exercice les amortissements réputés différés au cours d'exercices antérieurs déficitaires. Le choix effectué par l'entreprise, qui permet de "rajeunir" les amortissements réputés différés, constitue une décision de gestion qui lui est opposable.

2600

Le report des amortissements réputés différés en période déficitaire n'est soumis à aucune condition de durée. Ils doivent cependant, au même titre que les déficits ordinaires, être obligatoirement imputés sur les résultats du ou des premiers exercices qui laissent apparaître un bénéfice fiscal suffisant. En d'autres termes, les entreprises n'ont pas la faculté d'échelonner à leur guise le report de leurs amortissements réputés différés en période déficitaire, bien que leur imputation ne soit pas limitée dans le temps.

d. Obligations déclaratives

2610

Aux termes du 8) de l'article 25 du CGI, les coûts liés à l'acquisition, à la construction ou à l'amélioration des immobilisations, ainsi que les dates afférentes, doivent être inscrits dans un registre des immobilisations.

Chaque immobilisation doit faire l'objet d'une inscription séparée.

Dès lors que ces obligations déclaratives ne sont pas respectées, la déductibilité des amortissements pratiqués peut être remise en cause.

e. Crédit-bail et opérations conduites selon les principes de la Sharia

2620

Aux termes de l'article 29 du CGI, les biens donnés en location dans le cadre d'une opération de crédit-bail ou d'une opération conduite selon les principes de la Sharia et inscrits à l'actif du bilan sont amortissables chez le crédit-bailleur sur la durée du contrat. Le preneur n'est pas autorisé à amortir les biens donnés en crédit-bail.

f. Dispositions transitoires

2630

Aux termes du 10) de l'article 25 du CGI, les amortissements de biens acquis avant l'entrée en vigueur du CGI conservent les taux et modalités définies par le régime en vigueur au moment de leur acquisition.

2. Régime du suramortissement

a. Amortissement accéléré

2640

L'article 27 du CGI prévoit la possibilité de procéder à la déduction d'un amortissement accéléré concernant certains matériels et outillages.

(i) Immobilisations concernées

2650

Les immobilisations concernées sont les matériels et outillages acquis neufs d'une durée de vie d'au moins cinq (5) ans et exclusivement utilisées à des opérations industrielles de fabrication, de transformation, de manutention, de téléphonie, de transport, à des activités de boulangerie ou d'exploitation minière ou hôtelière.

(ii) Rythme d'amortissement

2660

Le montant de la première annuité d'amortissement, calculée d'après la durée d'utilisation normale décrite à la présente section est doublée. Dès lors, la durée totale d'amortissement est réduite d'une année.

(iii) Agrément préalable

2670

L'application de l'amortissement accéléré est soumise à une procédure d'agrément préalable auprès des services de l'administration fiscale. Cette demande d'agrément est adressée sur papier libre au Directeur Général de l'administration fiscale, autorité signataire.

b. Amortissement dégressif

2680

Aux termes de l'article 28 du CGI, certaines immobilisations peuvent faire l'objet d'un amortissement dégressif. Ce régime est optionnel, et, en cas d'exercice de l'option, celle-ci est irrévocable. L'option s'effectue pour un bien donné.

(i) Biens concernés

2690

Les biens concernés sont les matériels et outillages acquis neufs et dont la durée de vie est supérieure à trois (3) ans. En revanche, les biens d'occasions ne peuvent faire l'objet d'une option pour l'amortissement dégressif.

(ii) Taux d'amortissement dégressif

2700

Le taux d'amortissement dégressif est obtenu en appliquant au taux linéaire prévu à l'article 26 du CGI. Les coefficients suivants :

- 1.5 pour les biens ayant une durée de vie inférieure à cinq (5) ans ;
- 2.0 pour les biens ayant une durée de vie de cinq (5) ans ;
- 2.5 pour les biens ayant une durée de vie supérieure à cinq (5) ans.

(iii) Calcul de l'amortissement dégressif

Première annuité

2710

Le montant de la première annuité d'amortissement dégressif est déterminé en appliquant au prix de revient de l'immobilisation le taux utilisable tel que défini ci-dessus.

Contrairement à ce qui est prévu en matière d'amortissement linéaire, le point de départ du calcul de l'amortissement dégressif est constitué par le premier jour du mois d'acquisition ou de création du bien, et non de la mise en service du bien.

Annuités suivantes

2720

Les annuités suivantes se calculent en appliquant le taux d'amortissement retenu au prix de revient du bien diminué du cumul des annuités précédentes. Lorsque l'annuité dégressive, pour un exercice, devient inférieure au montant résultant du rapport de la valeur résiduelle au nombre d'années restant à courir, l'entreprise peut pratiquer un amortissement égal à ce montant.

(iv) Obligations déclaratives

2730

Un tableau spécial des immobilisations faisant l'objet d'un amortissement dégressif doit être produit lors de la déclaration annuelle de résultats. Ainsi, ces immobilisations doivent être clairement identifiées des immobilisations faisant l'objet d'un amortissement linéaire.

C) Provisions

2740

Aux termes de l'article 30 du CGI, les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables sont déductibles.

Sont ainsi étudiées sous le sous-titre suivant :

- les règles de déduction des provisions ;
- les provisions pour risques et charges ;
- les provisions pour dépréciation ;
- les provisions non déductibles (définition).

1. Règles générales de déduction des provisions

2750

La constitution des provisions est soumise, en vertu des articles 30 à 33 du CGI, à des conditions strictes de fond et de forme.

a. Les conditions de fond

2760

Elles sont au nombre de cinq :

- La perte ou la charge doit être déductible par nature ;
- La charge ne doit pas être au nombre de celles qui ont le caractère de charges normales et annuelles d'exploitation ;
- La perte ou la charge doit être nettement précisée ;
- La perte ou la charge doit être probable et non simplement éventuelle ;
- La probabilité de la perte ou de la charge doit résulter d'événements en cours à la clôture de l'exercice.

(i) La perte ou la charge doit être déductible par nature

2770

La provision doit être destinée à couvrir une perte ou une charge, qui si elle était survenue au cours de l'exercice, aurait été admise en déduction pour la détermination des résultats imposables. Il s'ensuit que ne peuvent donner lieu à constitution de provisions :

- de simples manques à gagner ou diminutions éventuelles de recettes.
- des dépenses qui n'entraîneront pas une diminution de l'actif net (ex: provisions pour renouvellement des immobilisations, sauf en ce qui concerne les entreprises locataires ou concessionnaires tenues de remettre en bon état le matériel loué ou concédé au bailleur ou à l'autorité concédante, provisions pour travaux de construction ou de reconstruction...).
- des pertes ou charges elles-mêmes non déductibles (amendes, pénalités, impôts non déductibles, charges non engagées dans l'intérêt de l'exploitation).

(ii) La charge ne doit pas être au nombre de celles qui ont le caractère de charges normales et annuelles d'exploitation

2780

Les entreprises ne peuvent pas sous le couvert de provisions constater à l'avance leurs charges normales et annuelles d'exploitation qui ne sont déductibles que des résultats de l'exercice en cours duquel elles sont exposées.

Ces charges annuelles et normales d'exploitation qui ont fait l'objet de déduction en leur qualité de charges déductibles ne peuvent faire l'objet de provisions en raison de cette déductibilité et de la crainte de double emploi.

(iii) La perte ou la charge doit être nettement précisée

2790

La perte ou la charge objet de la provision doit être nettement précisée quant à sa nature ou à son montant, ce qui signifie que l'élément d'actif ou la charge faisant l'objet de la provision doit être parfaitement individualisé et que le montant de la dépréciation, de la perte ou de la charge soit susceptible d'être évalué avec une approximation suffisante.

2800

Cette condition s'oppose donc notamment à la déduction des provisions constituées à raison de l'ensemble des créances clients de l'entreprise (sans individualisation des créances douteuses et appréciation du risque propre à chacune d'elles) ou du stock de marchandises (sans individualisation des marchandises dépréciées).

Elle fait aussi obstacle à la déduction des provisions dont le montant est calculé de manière forfaitaire ou qui ne repose pas sur un calcul statistique basé sur les données historiques propres de l'entreprise permettant d'obtenir une approximation suffisante dans l'évaluation de la charge.

(iv) La perte ou la charge doit être probable et non simplement éventuelle

2810

La probabilité se distingue de la simple éventualité en ce sens qu'elle est établie par des circonstances précises particulières alors que l'éventualité résulte d'un simple risque d'ordre général. Les provisions fondées sur de simples risques éventuels ne sont pas déductibles (ex: provision de propre assurance, provision pour responsabilité décennale des entrepreneurs).

Par ailleurs, il est rappelé que les pertes et charges certaines à la fois dans leur principe et leur montant n'ont pas à être provisionnées et doivent être retranchées des bénéfices de l'exercice.

(v) La probabilité de la perte ou de la charge doit résulter d'événements en cours à la clôture de l'exercice

2820

Une perte ou une charge ne peut donner lieu à constitution d'une provision que dans la mesure où elle trouve son origine dans des faits survenus au cours de l'exercice. La probabilité de la perte ou de la charge doit être appréciée à la date de clôture de l'exercice. Une provision n'est pas déductible si elle est motivée par un événement qui a pris naissance après la clôture de l'exercice.

b. Conditions de forme

2830

Elles sont au nombre de deux.

(i) Constatation effective de la provision dans les écritures de l'exercice

2840

La provision doit être comptabilisée en tant que telle dans les écritures de l'exercice. Les charges comptabilisées à tort dans un compte "frais à payer" alors qu'elles ont le caractère de "provisions" ne peuvent être admises en déduction.

De même des redressements opérés par l'administration ne peuvent être compensés par des provisions qui n'ont pas été comptabilisées.

(ii) Inscription de la provision sur le relevé prévu à l'article 14 du CGI

2850

L'article 61 du CGI prévoit que les entreprises doivent produire à l'appui de leur déclaration de résultats un état des provisions constituées avec l'indication précise de leur objet.

La déductibilité des provisions est subordonnée expressément à la condition que ces dernières figurent sur cet état.

Le défaut d'inscription sur le relevé, la non production du relevé ou sa production tardive (c'est à dire après expiration du délai légal de dépôt de la déclaration de résultats), fait obstacle à la déduction des provisions même si elles sont justifiées au fond.

c. Sort des provisions constituées

(i) Provisions régulièrement constituées

2860

La déduction pratiquée par voie de provision ayant un caractère provisoire, trois situations peuvent se présenter au cours des exercices ultérieurs :

1°. La perte ou la charge se réalise et la provision constituée est utilisée conformément à son objet.

2°. La perte ou la charge ne se réalise pas et la provision constituée devient sans objet.

3°. La provision reçoit un emploi non conforme à sa destination.

(ii) Provisions utilisées conformément à leur objet

2870

Lorsque la perte ou la charge en vue de laquelle la provision a été constituée se réalise pour un montant égal ou supérieur à celui de la provision, la déduction antérieurement pratiquée devient définitive. En outre, l'excédent de perte ou de charge par rapport au montant de la provision vient en déduction des résultats de l'exercice concerné.

(iii) Provisions devenues sans objet

2880

Une provision devient sans objet lorsque la perte ou la charge en vue de laquelle la provision a été constituée ne se réalise pas ou se réalise pour un montant inférieur.

Conformément aux dispositions de l'article 33 du CGI, les provisions qui deviennent totalement ou partiellement sans objet au cours d'un exercice ultérieur doivent être réintégrées par l'entreprise aux résultats dudit exercice. Si cette réintégration n'a pas été effectuée par l'entreprise, l'administration procède au redressement dans les résultats de l'exercice au cours duquel la provision est devenue sans objet.

Si cet exercice est atteint par la prescription triennale prévue à l'article L.60 du LPF, la provision est rattachée aux résultats du premier exercice non prescrit.

(iv) Provisions détournées de leur objet

2890

Les provisions détournées de leur objet doivent être réintégrées dans les résultats de l'exercice au cours duquel elles ont reçu une affectation non conforme à leur destination. Contrairement aux provisions devenues sans objet, qui peuvent être réintégrées sans que la prescription puisse être opposée à l'administration, les provisions détournées de leur objet sont soumises aux règles générales de la prescription. Il convient donc de surveiller attentivement, exercice par exercice, l'utilisation des provisions.

Comme pour les provisions devenues sans objet, si cet exercice est atteint par la prescription triennale prévue à l'article L.60 du LPF, la provision est rattachée aux résultats du premier exercice non prescrit.

(v) Provisions irrégulièrement constituées dès l'origine

2900

Sont irrégulières dès l'origine, les provisions qui ne remplissent pas lors de leur constitution les conditions de fond et de forme examinées supra. Comme pour les provisions devenues sans objet, il convient de distinguer deux cas.

Le délai de reprise n'est pas expiré

2910

La provision irrégulière doit être rapportée aux résultats de l'exercice au cours duquel elle a été constituée.

Le délai de reprise est expiré.

2920

En application de l'article 7 du CGI, qui définit le bénéfice net imposable par comparaison des valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période d'imposition (l'actif net s'entendant de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées), les provisions irrégulièrement constituées au cours d'un exercice prescrit sont rapportées aux résultats du 1^{er} exercice non prescrit, dans la mesure où bien entendu, elles continuaient de figurer au bilan d'ouverture dudit exercice.

2. Provisions pour risques et charges

2930

L'interdiction de constituer des provisions pour des charges annuelles et normales d'exploitation conduit à considérer entre autres comme non déductibles les provisions suivantes :

- provisions pour frais de personnel (article 16 du CGI) ;
- provisions pour congés payés, de gratification et la provision pour départ à la retraite (article 31 du CGI) ;
- provisions pour impôts à payer ;
- provisions pour travaux d'entretien et de réparation ;
- provisions pour frais divers de gestion ;
- provisions pour pertes de change (article 31 du CGI).

Cas particulier : provision pour renouvellement ou remise en état du matériel

2940

Deux cas doivent être distingués.

(i) Entreprises propriétaires du matériel

2950

Ces entreprises ne peuvent constituer en franchise d'impôt des provisions en vue du renouvellement de leur matériel. Ces provisions constituent en effet, de véritables réserves destinées à faire face à des dépenses qui entraînent une augmentation de l'actif de l'entreprise. Elles peuvent seulement pratiquer des amortissements pour tenir compte de la dépréciation du matériel. Par ailleurs, les dépenses de remise en état constituent des dépenses de réparation et d'entretien qui en tant que charges annuelles et normales d'exploitation affectent l'exercice de leur engagement.

(ii) Entreprises locataires ou concessionnaires de matériel

2960

Elles ne peuvent pas amortir des biens dont elles ne sont pas propriétaires. En revanche, elles peuvent constituer des provisions si aux termes de leur contrat de location ou de concession elles sont tenues de renouveler ou de remettre en bon état, en fin de bail, le matériel loué ou concédé. Ces provisions doivent satisfaire aux conditions générales de fond et de forme, et notamment se rapporter à des dépenses prévisibles avec une certitude suffisante à la clôture de l'exercice.

3. Provision pour dépréciation

2970

Les éléments d'actif qui ne se déprécient pas du fait de l'usage et du temps ne donnent pas lieu à amortissement.

Leur dépréciation peut toutefois justifier la constitution de provisions.

Néanmoins, les immobilisations amortissables ne peuvent jamais donner lieu à la constatation d'une provision déductible (article 31 du CGI).

a. Provisions pour dépréciation des terrains

2980

Elles ne peuvent être constituées en franchise d'impôt que si des circonstances particulières ont entraîné une dépréciation effective.

b. Provisions pour dépréciation du fonds de commerce

2990

Une provision ne peut être admise que si le fonds de commerce a subi, dans son ensemble, (et non à raison de certains seulement de ses éléments) une dépréciation effective.

c. Provisions pour créances douteuses ou litigieuses

3000

Sans être définitivement perdue, une créance peut se trouver compromise dans son recouvrement ou son fondement en raison notamment :

- de la mauvaise situation financière du débiteur (créances douteuses).
- ou de l'existence d'un désaccord en cours mettant en cause le principe ou la quotité de la créance (créances litigieuses).

3010

La perte probable liée à ces risques peut justifier la constitution d'une provision. Conformément aux principes généraux régissant la déductibilité des provisions, la déduction en franchise d'impôt n'est possible que si les créances sont nettement individualisées et si des circonstances de fait à la clôture de l'exercice permettent de considérer comme probable la perte de tout ou partie de ces créances. C'est ainsi que ne peuvent justifier la constitution de provisions :

- un simple risque général de non-recouvrement des créances (ex : application d'un taux de 10% à l'ensemble des créances clients).
- la perspective d'une crise économique ou financière qui pourrait entraver le recouvrement normal des créances.
- le simple retour d'effets impayés ou la simple contestation de factures par les clients.

3020

Il importe dans chaque cas que l'entreprise fasse état d'événements et circonstances précis démontrant le caractère probable du risque d'irrécouvrabilité et permettant de chiffrer avec une approximation suffisante la perte.

d. Provisions pour dépréciation des stocks

3030

L'article 13 du CGI dispose que les stocks doivent être évalués au prix de revient ou au cours du jour de la clôture de l'exercice, si ce cours est inférieur au prix de revient. Il est rappelé que le cours du jour s'entend de la valeur que l'entreprise retirerait de la vente de la marchandise effectuée dans des conditions normales et qu'il ne doit pas être diminué d'une décote forfaitaire représentant les frais de distribution et le bénéfice à prévoir. Une provision ne peut être constituée que dans la mesure où il est établi que le produit de la vente de la marchandise ou du produit considéré effectuée dans des conditions normales serait inférieur au prix de revient.

La provision ne peut donc avoir pour objet ou pour effet de constater un simple manque à gagner, correspondant notamment à la différence qui peut exister entre le prix normal habituel de vente et le prix de vente à la clôture de l'exercice, qui pour des circonstances particulières (marché excédentaire, mévente du produit...) peut se révéler inférieur.

La provision ne peut être calculée d'une manière forfaitaire et globale (par exemple par application d'un pourcentage à l'ensemble du stock). Le chiffrage de la provision doit être appuyé de justifications précises permettant d'en vérifier le bien-fondé (liste détaillée des articles dépréciés, indication des motifs de la dépréciation, modalités d'estimation de la dépréciation). Les provisions ne répondant pas à ces diverses conditions ne peuvent être fiscalement admises.

4. Provisions non déductibles (définitions)

3040

Les provisions non déductibles sont celles qui ne respectent pas les règles de déductibilité décrite aux §§2650 et s. ci-avant.

a. Provisions pour travaux

3050

Les provisions pour travaux de construction, reconstruction, aménagement, amélioration ne sont pas déductible dans la mesure où les dépenses de l'espèce contribuent à accroître l'actif de l'entreprise.

b. Provisions pour garantie sur ventes ou sur travaux

3060

Les dépenses supportées dans le cadre d'une obligation de garantie présentent le caractère de charges annuelles et normales d'exploitation qui ne peuvent donc être constatées par avance par voie de provision.

c. Provisions pour propre assureur

3070

Le caractère purement éventuel des risques couverts s'oppose à la déduction de cette provision (article 31 du CGI). C'est ainsi qu'un entrepreneur de travaux publics tenu à une obligation de garantie ne saurait être autorisé à constituer du chef de cette obligation une provision d'auto-assurance. Il convient d'observer, à cet égard, que l'entrepreneur a la faculté de se prémunir contre les risques particuliers de sa profession en souscrivant une police d'assurance appropriée.

d. Provisions pour congés payés, de gratification et de la provision pour indemnités de départ à la retraite

3080

Dans la mesure où ces provisions sont afférentes à des charges annuelles et normales d'exploitation qui ont fait l'objet de déduction en leur qualité de charges déductibles, elles ne peuvent faire l'objet de provisions en raison de cette déductibilité et de la crainte de double emploi.

e. Provisions pour pertes de change

3090

L'article 31 du CGI prévoit expressément que les provisions pour pertes de change ne sont pas déductibles.

f. Provisions afférentes à des immobilisations amortissables

3100

Les provisions afférentes à des immobilisations amortissables sont également expressément visées à l'article 31 du CGI. En effet, dans la mesure où les amortissements ont pour objet de refléter la perte de valeur d'une immobilisation due au temps, la possibilité de doter une provision relative à ce type d'immobilisation ferait double-emploi.

D) Réévaluation des immobilisations

3110

La réévaluation est l'opération qui consiste à modifier la valeur comptable d'un élément de l'actif de l'entreprise pour le porter à sa valeur actuelle.

3120

L'article 36 du CGI précise que la réévaluation libre des bilans entraîne l'exigibilité immédiate de l'impôt sur les plus-values latentes. En effet, lorsqu'une entreprise décide de réévaluer ses immobilisations, la différence entre la valeur d'inventaire d'une immobilisation et sa valeur comptable, ou écart de réévaluation constitue un résultat imposable dans les conditions de droit commun.

Néanmoins, l'article 37 du CGI introduit un régime de faveur applicable uniquement sur décision du Conseil des ministres qui peut autoriser par décret, lorsque la situation économique le justifie, l'étalement sur cinq ans de l'imposition liée à la réévaluation libre des bilans.

1. Régime de droit commun

3130

La plus-value ainsi constatée lors de la réévaluation libre d'une immobilisation constitue, dans tous les cas, un élément du résultat d'exploitation soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Le montant de la plus-value correspond à la différence entre la valeur nette comptable de l'immobilisation réévaluée et sa valeur d'inventaire au jour de la réévaluation.

2. Régime de faveur

a. Conditions d'application

(i) *Décret pris en Conseil des ministres*

3140

Outre les conditions d'application du régime décrites ci-dessous, celui-ci ne peut être applicable que dans l'hypothèse où un décret pris en Conseil des ministres a été publié. Ledit décret est pris au regard des conditions économiques permettant de justifier la nécessité pour une entreprise donnée de procéder à une réévaluation libre de ses immobilisations.

(ii) *Contribuables visés*

3150

Aux termes de l'article 37 du CGI, tous les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés peuvent bénéficier du régime de faveur, à l'exclusion des sociétés en participation, des sociétés en liquidation, des associations à but non-lucratif, des fondations, des sociétés de fait et des établissements stables.

(iii) *Modalités de réévaluation des immobilisations*

3160

L'article 37 du CGI précise que les immobilisations doivent être réévaluées au regard de l'utilité que leur possession présente pour l'entreprise, à leur coût estimé d'acquisition ou de reconstitution en l'état.

b. Modalités d'imposition

(i) *Cas des immobilisations non-amortissables*

3170

L'incidence de la réévaluation sur les résultats des entreprises est neutralisée tant du point de vue comptable que du point de vue fiscal.

En effet, pour les biens non-amortissables qui ont fait l'objet d'une réévaluation, les plus-values de réévaluation sont inscrites, en franchise d'impôt, à un compte « Réserve de Réévaluation » au passif du bilan.

3180

Cette réserve ne peut pas être distribuée et ne doit pas être utilisée pour compenser des pertes. En cas de cession ultérieure d'éléments réévalués, la plus-value ou la moins-value fiscale est calculée à partir de la valeur d'origine du bien, c'est-à-dire à partir de la valeur antérieure à la réévaluation.

(ii) *Cas des immobilisations amortissables*

Limitation de la réévaluation

3190

Les valeurs réévaluées affectées aux immobilisations dont la réévaluation a été calculée ne doivent pas dépasser :

- l'évaluation fournie par le service chargé des domaines ou par un expert agréé pour les constructions ;
- les montants résultant de l'application d'indices officiels représentatifs de l'évolution des prix des matériels et outillages.

Étalement de l'imposition

3200

De la même manière que pour les réévaluations d'immobilisations non amortissables, les plus-values de réévaluation sont portées à un compte « Provisions Spéciales de Réévaluation » figurant au passif du bilan.

En revanche, cette provision spéciale afférentes aux réévaluations d'éléments amortissables est rapportée par cinquième aux résultats à compter de l'exercice de réévaluation.

Impact de la réévaluation sur l'amortissement

3210

Les annuités d'amortissements sont majorées en fonction des nouvelles valeurs, i.e., les valeurs retenues après la réévaluation, sans modification de la durée d'amortissement.

Cession ultérieure d'un élément amortissable réévalué

3220

En cas d'aliénation d'une immobilisation amortissable réévaluée :

- la fraction résiduelle de la provision spéciale est réintégrée aux résultats de l'exercice au cours duquel l'aliénation a lieu ;
- la plus-value ou la moins-value est déterminée à partir de la valeur réévaluée.

Exclusions de certaines immobilisations

3230

Aux termes de l'article 37 du CGI, sont exclus du régime de faveur applicable à certaines réévaluations celle des matériels de transport, des matériels et mobiliers de bureau ou d'habitation, ainsi que des matériels et outillages d'une durée de vie n'excédant pas cinq (5) ans.

Sont également exclues du régime de faveur les immobilisations totalement amorties.

E) Plus et moins-values de cession

3240

Sont étudiées ici :

- le fait générateur et le calcul des plus et moins-values d'actif immobilisé ;

- le régime fiscal des plus et moins-values ;
- le régime particulier afférent aux plus et moins-values de fusions, scissions et apports partiels d'actifs.

1. Fait générateur et calcul des plus et moins-values d'actif immobilisé

3250

L'article 7 du CGI dispose que le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation. Cette définition du bénéfice imposable range parmi les profits et pertes d'exploitation les plus-values et moins-values d'actif.

Par ailleurs, l'article 8 du CGI vise expressément les plus-values de cessions d'éléments de l'actif immobilisé.

a. Définition des plus et moins-values

3260

On entend par plus ou moins-values la différence qui existe entre la valeur réelle d'un élément d'actif et sa valeur nette comptable, c'est à dire sa valeur déduction faite des amortissements. Tant qu'elle demeure latente, une plus ou moins-value n'a pas d'incidence fiscale. On appelle plus ou moins-value latente l'existence d'une différence entre la valeur réelle d'un élément d'actif et sa valeur nette comptable.

Une plus-value devient imposable lorsqu'elle est réalisée ou même simplement constatée en comptabilité.

(i) Plus ou moins-values réalisées

3270

Il s'agit des plus ou moins-values consécutives à la sortie d'un élément de l'actif immobilisé.

Cette sortie peut résulter d'une vente (cas généralement le plus courant), d'un apport en société, d'un échange, d'un partage, d'une donation, d'un retrait des associés ou de l'exploitant individuel en cours (bien transféré dans le patrimoine privé) ou de la fin de l'exploitation (cessation d'activité ou décès de l'exploitant), d'une démolition, de la destruction ou de la mise hors de service d'une immobilisation etc.

Il importe peu que la sortie de l'actif soit le résultat d'un acte volontaire ou la conséquence d'un événement indépendant de la volonté de l'exploitant tel qu'une expropriation ou un sinistre.

(ii) Plus ou moins-values constatées

3280

Il s'agit des plus ou moins-values qui sont consécutives à la substitution en comptabilité de la valeur actuelle d'un élément à son ancienne valeur. Il s'agit donc de plus ou moins-values purement comptables.

3290

Le PCM prévoit que les moins-values constatées ne peuvent être prises en considération que sous la forme de provisions pour dépréciation.

Cette provision, pour les immobilisations amortissables, n'est pas déductible fiscalement (art 31 du CGI)

(iii) Plus-values résultant d'une réévaluation libre

3300

Les plus-values constatées, qui résultent en fait d'une réévaluation libre des éléments d'actif concernés, constituent des profits d'exploitation immédiatement imposables dans les conditions de droit commun, sous réserve de l'application du régime de faveur prévu à l'article 37 du CGI et dont les conditions d'applications sont détaillées aux §§3040 et s. du présent chapitre.

b. Exercice de rattachement des plus ou moins-values

3310

Les plus et moins-values sont rattachées aux résultats de l'exercice au cours duquel la sortie de l'élément d'actif a été constatée. Dans le cas d'une plus ou moins-value réalisée, il s'agit du moment où la propriété de l'actif cédé a été transférée au cessionnaire.

c. Calcul des plus et moins-values

(i) Existence d'une plus ou moins-value

3320

La cession d'un élément d'actif dégage une plus-value lorsque le prix de vente est supérieur à la valeur comptable nette de l'élément cédé.

Il y a moins-value lorsque le prix de vente est inférieur à la valeur comptable nette de l'élément cédé.

(ii) Prix de vente

3330

Le prix de vente s'entend du prix net, c'est à dire déduction faite des frais spéciaux qui, bien qu'inscrits dans les charges d'exploitation, s'appliquent directement à l'opération de cession (par exemple courtages ou commissions payés à un intermédiaire par le cédant). Bien entendu, les frais ainsi déduits du prix de vente sont exclus des charges d'exploitation déductibles.

Le prix de vente porté en comptabilité peut être écarté si le service des Impôts établit qu'il n'est pas sincère (prix de vente minoré) ou qu'il ne se situe pas dans le cadre d'une gestion commerciale normale (ex: cession d'un bien à un associé pour un prix inférieur à sa valeur vénale).

(iii) Valeur nette comptable

3340

La valeur nette comptable correspond au prix de revient diminué, s'il s'agit d'un bien amortissable, des amortissements pratiqués en franchise d'impôt. Les amortissements pratiqués en franchise d'impôt s'entendent des amortissements fiscalement déductibles dans les conditions précisées à IS-BASE-30, §§ 1300 et s.

(iv) Exemples de calcul

3350

Soit un bien acquis 250.000 OUGUIYA, amorti à hauteur de 150.000 OUGUIYA et cédé pour 180.000 OUGUIYA. Cette cession dégage une plus-value égale à :

Prix de vente	180.000
Valeur nette comptable	$250.000 - 150.000 = 100.000$
Plus-value	$180.000 - 100.000 = 80.000$

3360

Soit un bien acquis 250.000 OUGUIYA amorti à hauteur de 150.000 OUGUIYA et cédé pour 180.000 OUGUIYA, mais pour lequel l'entreprise a réintégré de manière extra-comptable 40.000 OUGUIYA d'amortissements exagérés non déductibles. Au plan fiscal la cession dégage une plus-value de 40 000 UM pour un prix de vente de 180.000 OUGUIYA :

Valeur nette fiscale	$250.000 - (150.000 - 40.000) = 140.000$
Plus-value	$180.000 - 140.000 = 40.000$

(v) Cas particuliers

Opérations réalisées avec des associés

3370

Lorsqu'une société cède à l'un de ses associés un élément d'actif pour un prix inférieur à sa valeur réelle, la minoration de prix constitue une distribution indirecte de bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés ou à l'IBAPP ainsi qu'à l'IRCM. La plus-value doit être calculée non en fonction du prix déclaré mais en retenant la valeur vénale du bien au jour de la cession (évaluation par comparaison notamment).

Apports en société

3380

Le calcul de la plus ou moins-value s'effectue en partant de la valeur réelle des actions ou parts remises en contrepartie des apports. Cette valeur correspond en principe à l'estimation nette attribuée aux biens apportés dans la comptabilité de la société bénéficiaire des apports.

Echange

3390

L'échange, même sans soulte, s'analyse en une opération de vente suivie d'une opération d'achat. La plus ou moins-value correspond donc à la différence entre la valeur vénale du bien reçu en échange et la valeur nette comptable du bien cédé. Elle est imposable au titre de l'exercice en cours à la date de l'échange.

Donation - Décès de l'exploitant - Retraits d'éléments figurant à l'actif de l'entreprise - Cessation d'activité

3400

Ces opérations ou événements donnent naissance à des plus ou moins-values qui doivent être déterminées d'après la valeur réelle des biens au jour soit de la donation, du décès, du retrait ou de la cessation d'activité.

2. Régime fiscal des plus et moins-values : cas général

3410

Qu'elles soient réalisées ou subies en cours ou en fin d'exploitation, les plus et moins-values constituent des profits ou des pertes d'exploitation directement imposables ou déductibles.

3. Régime fiscal des plus et moins-values : régime particulier des plus-values de fusions, scissions et apports partiels d'actif

3420

L'article 38 CGI prévoit un régime de faveur applicable aux opérations de fusions, scissions et d'apports partiels d'actifs entre sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Ainsi, les plus-values dégagées lors de la réalisation de ces opérations sont exonérées d'impôt sur les sociétés, sous réserve du respect de l'ensemble des conditions détaillées à l'article 38 du CGI.

Sur le plan juridique, les opérations de fusion et de scission sont régies par les articles 257 et suivants du code de commerce.

a. Définitions

(i) Fusion

3430

La fusion est l'opération par laquelle deux ou plusieurs sociétés réunissent leurs patrimoines pour ne plus en former qu'une seule. La fusion suppose donc la réunion d'au moins deux sociétés préexistantes. Cette réunion peut être opérée :

- soit par création d'une société nouvelle par des sociétés existantes qui lui transfèrent l'ensemble de leur patrimoine, activement et passivement, au moment de leur dissolution sans liquidation (fusion par création d'une société nouvelle) ;
- soit par le transfert à une société préexistante de l'ensemble du patrimoine d'une ou plusieurs sociétés dissoutes sans liquidation (fusion par absorption).

3440

Ainsi définies, les fusions entraînent la transmission universelle du patrimoine de la société absorbée au profit des sociétés absorbantes ou nouvelles qui le recueillent.

La transmission totale du patrimoine de la société absorbée implique nécessairement la dissolution immédiate de celle-ci qui se produit sans liquidation.

Enfin, pour qu'il y ait fusion, il faut que les associés de la société absorbée deviennent associés de la société absorbante ou nouvelle par voie d'attribution de droits sociaux de cette dernière.

3450

L'échange des droits sociaux ne peut se faire qu'au profit des associés de la société absorbée autres que les sociétés participant à l'opération. Lorsque la société bénéficiaire de la transmission de patrimoine détient une participation dans le capital de la société absorbée, elle ne peut recevoir ses propres titres en échange.

3460

En principe, la fusion vaut cession pour la société absorbée et elle en produit tous les effets ; l'opération s'analyse alors en une mutation, c'est-à-dire en une cession totale d'entreprise, taxable selon le droit commun.

En réalité, ce principe très rigoureux ne joue que de manière exceptionnelle puisque généralement les entreprises revendiquent le bénéfice du régime spécial par l'article 38 du CGI et détaillé au présent sous-titre. La fusion est alors considérée comme une opération intercalaire : la société absorbante ou nouvelle apparaît au regard de l'impôt sur les sociétés, comme continuant purement et simplement l'exploitation des sociétés absorbées en se substituant à celles-ci dans leurs droits et obligations.

En contrepartie, la société absorbante est soumise à diverses obligations qui ont pour objet de rendre possible l'imposition ultérieure, à son nom, des plus-values et provisions exonérées lors de la fusion.

3470

Les opérations de fusion éligibles au régime de faveur s'entendent de celles visées aux articles 257 et suivants du Code de commerce. Ainsi, sont des fusions au sens fiscal les opérations réalisées en Mauritanie qui présentent toutes les caractéristiques suivantes :

- la dissolution sans liquidation de la société absorbée ;
- la transmission universelle du patrimoine de la société absorbée ;
- l'attribution de titres de la société absorbante aux associés de la société absorbée ;

(ii) Scission

3480

La scission correspond quant à elle à l'opération par laquelle une société fait apport d'une partie de son patrimoine à des sociétés nouvelles ou à des sociétés existantes.

Les opérations de scissions, conformément à l'article 257 du code de commerce, peuvent porter sur tout ou partie du patrimoine de la société apporteuse.

(iii) Apport partiel d'actif

3490

La notion d'apport partiel d'actif n'est pas définie juridiquement par le code de commerce. L'apport partiel d'actif peut néanmoins être défini comme l'opération par laquelle une société apporte, sans être dissoute, l'ensemble ou une ou plusieurs branches complètes de son activité à une autre société, moyennant la remise de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire de l'apport.

De la même manière que pour les scissions, l'apport partiel d'actif peut porter sur tout ou partie du patrimoine de la société apporteuse.

b. Conditions générales d'applicabilité et conséquences de l'application du régime de faveur applicable aux fusions

(i) Conditions liées aux personnes concernées

Régime fiscal

3500

L'application du régime de faveur est liée au régime fiscal des sociétés ou autres personnes morales participant à la fusion. Celui-ci est réservé aux opérations auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés.

Nature juridique

3510

Le régime de faveur des fusions s'applique aux sociétés de capitaux. Il s'agit ainsi des sociétés anonymes, des sociétés à responsabilité limitée et de toute autre société similaire.

Nationalité des personnes morales bénéficiaires de l'apport

3520

Les apports consentis à une personne morale étrangère par une personne morale mauritanienne ne peuvent être placés sous le régime spécial des fusions que si notamment la personne morale bénéficiaire exerce en Mauritanie une activité qui la rend passible de l'impôt sur les sociétés. De même, les modalités de l'opération doivent permettre d'assurer l'imposition future des plus-values placées en sursis d'imposition.

3530

Dans le cas d'une opération d'apport portant sur une partie seulement de l'actif d'une personne morale, la société bénéficiaire de l'apport doit avoir son siège social en Mauritanie.

Rémunération des apports

3540

Seuls les apports rémunérés par des actions ou des parts sociales sont susceptibles d'être admis au bénéfice du régime spécial des fusions de sociétés.

Le régime spécial ne s'applique donc pas si les actionnaires de la personne morale absorbée reçoivent non pas des actions ou parts sociales de la société absorbante ou nouvelle mais, par exemple, des obligations, des parts bénéficiaires, des créances, des titres en portefeuille, des actions ou parts sociales de filiales de la société absorbante ou du numéraire.

(ii) Exclusion de certaines opérations

3550

Le régime de faveur des fusions ne saurait s'appliquer aux plus-values réalisées sur les marchandises telles que définies par le PCM, ou sur les titres miniers ou pétroliers, tels que définis par le code minier.

(iii) Conséquences pour la société absorbée

3560

A l'exception des plus-values relatives aux marchandises et aux titres miniers et pétroliers, qui sont exclues du régime de faveur en raison de leur nature, la société absorbée n'est pas redevable de l'impôt sur les sociétés à raison des plus-values dégagées lors de l'opération de fusion.

c. Obligations spécifiques applicables de la société absorbante/bénéficiaires des apports

3570

Compte tenu du caractère intercalaire conféré à l'opération, la réalisation de la fusion n'entraîne en elle-même aucune imposition immédiate pour la société absorbante.

Pour autant, la fusion entraîne des obligations nouvelles à la charge de la société absorbante. En effet, le régime spécial repose sur l'assimilation de la fusion à une opération purement intercalaire. Dès lors, la société absorbante doit être considérée comme l'ayant-droit (la continuatrice) de la société absorbée. En cette qualité, elle est tenue de s'engager, dans l'acte de fusion, à respecter diverses prescriptions qui ont pour objet de lui faire assumer les obligations fiscales contractées par la société absorbée.

(i) Prix de revient fiscal des actifs transférés à la société absorbante

3580

Le prix de revient fiscal des éléments d'actif transférés à la société absorbante correspond à la valeur que ces derniers avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée. Ainsi, les amortissements pratiqués par la société absorbante sur les éléments d'actifs amortissables qui lui ont été transférés doivent être calculés en tenant compte des amortissements déjà comptabilisés par la société absorbée.

3590

Ce prix de revient fiscal sert également de base au calcul des plus ou moins-value de cession des éléments d'actifs transférés dans le cas d'une cession ultérieure par la société absorbante.

(ii) Comptabilisation de provisions pour renouvellement

3600

L'entreprise absorbante a pour obligation de comptabiliser des provisions pour renouvellement de l'outillage et du matériel égales à celles figurant au moment de la fusion ou de l'apport, dans les écritures des sociétés fusionnées ou de la société apporteuse et qui étaient afférentes aux éléments apportés.

F) Déficit fiscal

3610

L'imputation des déficits ordinaires est soumise aux conditions suivantes :

1. Preuve de l'existence d'un déficit

a. Déclaration des déficits

3620

Pour pouvoir être admis en déduction, les déficits doivent avoir été déclarés au Service dans le délai légal de déclaration ou tout au moins avant établissement d'une imposition dans le cadre de la procédure de la taxation d'office ou avant réception de tout acte de procédure de contrôle sur pièces ou sur place.

Les déficits provenant d'exercices prescrits doivent être, normalement, justifiés par une comptabilité régulière et probante que l'Administration est en droit de vérifier nonobstant l'expiration du délai de reprise.

3630

Enfin, la présentation d'une comptabilité incomplète (absence d'inventaire détaillé et chiffré des stocks, de comptes clients et fournisseurs, du livre spécial des importations, de brouillard de caisse, etc.) ou non appuyée de pièces justificatives (factures d'achats, déclarations en douane, transferts de devises, factures de ventes ou pièces de recettes permettant de contrôler effectivement les marges brutes déclarées, etc.) ou comportant des lacunes graves (non comptabilisation au jour le jour des prélèvements financiers de l'exploitant ou des associés, soldes créditeurs de caisse, etc.), fait dans tous les cas obstacle à l'admission au plan fiscal d'un déficit reportable.

b. Cas des contribuables taxés d'office

3640

Un contribuable taxé d'office ne peut faire valoir ultérieurement un déficit qu'en présentant une réclamation contentieuse appuyée de tous éléments comptables réguliers et probants.

2. Identité d'entreprise

3650

Les déficits ne peuvent être reportés que sur les bénéfices réalisés dans le cadre de la même entreprise. Le changement d'exploitant fait obstacle au report des déficits subis par le précédent exploitant, en cas de cession ou cessation de l'entreprise ou en cas de fusion de sociétés.

De même le changement d'activité qui s'analyse en une cessation d'entreprise suivie de la création d'une autre entreprise (ex: cessation d'une activité de commerce général suivie de la création d'une entreprise de travaux immobiliers ou cessation de l'activité suivie de la mise en gérance libre du fonds) fait obstacle au report des déficits subis dans l'activité initiale sur les bénéfices réalisés dans le cadre de la nouvelle activité.

3. Délai de report

a. Limitation à cinq ans de la durée du report déficitaire

3660

En vertu de l'article 35 du CGI, le déficit subi au cours d'un exercice ne peut être imputé que sur les bénéfices des cinq (5) exercices suivants.

Exemple : un déficit subi au cours de l'exercice 2019 ne peut être reporté que sur les bénéfices des exercices 2020, 2021, 2022, 2023 et 2024.

Si les bénéfices des exercices 2020, 2021, 2022, 2023 et 2024 sont inférieurs au montant du déficit 2019, le reliquat de déficit non imputé est définitivement perdu pour l'entreprise.

b. Imputation des amortissements réputés différés en période déficitaire

3670

Les amortissements réputés différés en période déficitaire ont été définis dans le cadre du chapitre réservé aux amortissements (voir §§2470 et s. du présent chapitre).

Il est rappelé que le caractère déficitaire d'un exercice s'apprécie par référence au résultat fiscal (et non par rapport au résultat comptable) déduction faite des déficits "ordinaires" antérieurs reportables, dont l'imputation s'opère avant celle de la dotation aux amortissements de l'exercice.

3680

Les amortissements réputés différés en période déficitaire au cours des exercices antérieurs s'imputent normalement après les déficits reportables ordinaires et l'annuité normale d'amortissement de l'exercice. Les entreprises qui le préfèrent ont toutefois la faculté de déduire avant les amortissements normaux de l'exercice les amortissements réputés différés au cours d'exercices antérieurs déficitaires.

Le choix effectué par l'entreprise, qui permet de "rajeunir" les amortissements réputés différés, constitue une décision de gestion qui lui est opposable. Leur report n'est soumis à aucune limitation dans le temps mais les

entreprises doivent justifier de leur réalité comme pour les déficits ordinaires par la présentation d'une comptabilité régulière, complète et probante et cela même si ces amortissements ont été différés au cours d'exercices antérieurs prescrits.

Les amortissements réputés différés doivent au même titre que les déficits ordinaires être obligatoirement imputés sur les résultats du ou des premiers exercices qui laissent apparaître un bénéfice fiscal suffisant.

Chapitre 3 : Régimes d'imposition **(IS-REG)**

1

En vertu de l'article 43 du CGI, l'imposition des bénéficiaires à l'impôt sur les sociétés est établie selon deux régimes en fonction du chiffre d'affaires annuel hors taxe :

- le régime du bénéfice réel normal ; ou
- le régime du bénéfice réel intermédiaire.

10

Sont étudiés sous le présent chapitre :

- le champ d'application des différents régimes d'imposition (IS-REG-10) ;
- les incidences du régime d'imposition (IS-REG-20).

I- Champ d'application des différents régimes d'imposition

A) Champ d'application du régime du bénéfice réel normal

20

Les entreprises sont imposables de plein droit sous le régime du bénéfice réel normal à raison du montant de leur chiffre d'affaires annuel.

30

Conformément au 1 de l'article 44 du code général des impôts (CGI), le régime du bénéfice réel normal s'applique aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe, ajusté s'il y a lieu au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année civile (cf. I § 20), excède le seuil de cinq millions (5.000.000) d'OUGUIYA.

40

La limite de chiffre d'affaires hors taxe de cinq millions (5.000.000) d'OUGUIYA est ajustée au prorata du temps d'exploitation pour les contribuables qui commencent ou cessent leurs activités en cours d'année.

Exemple : Soit une entreprise qui cesse son activité le 1^{er} octobre 2020. Son chiffre d'affaires s'établit à 4.000.000 d'OUGUIYA. Le calcul du chiffre d'affaires limite donne pour l'exercice clos au 31 décembre 2020 :

$$(5.000.000 \times 273) / 365 = 3.739.727$$

L'intéressé relève donc bien en l'espèce du régime du bénéfice réel normal.

50

Aux termes du 2 de l'article 44 du CGI, en cas d'abaissement du chiffre d'affaires sous ce seuil pendant deux années consécutives, le régime réel normal cesse de s'appliquer au profit du régime réel intermédiaire, et ce, jusqu'à ce que le seuil de 5 000 000 d'OUGUIYA soit à nouveau franchi (voir §80 ci-après).

Exemple : une société réalise un chiffre d'affaires de 6.000.000 OUGUIYA en N-2, de 4.000.000 d'OUGUIYA en N-1 et de 3.000.000 d'OUGUIYA en N.

Le chiffre d'affaires de l'entreprise étant inférieur au seuil de 5.000.000 d'OUGUIYA en N-1 et en N, le régime du bénéfice réel intermédiaire s'applique de plein droit aux revenus de l'année N+1.

B) Champ d'application du régime du bénéfice réel intermédiaire

1. Principe

60

Conformément au 1 de l'article 46 du code général des impôts (CGI), le régime du bénéfice réel intermédiaire s'applique aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe, ajusté s'il y a lieu au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année civile (cf. I § 20), est inférieur ou égal à cinq millions (5.000.000) d'OUGUIYA.

70

La limite de chiffre d'affaires hors taxe de cinq millions (5.000.000) d'OUGUIYA est ajustée au prorata du temps d'exploitation pour les contribuables qui commencent ou cessent leurs activités en cours d'année.

Exemple : Soit une entreprise qui cesse son activité le 1^{er} octobre 2020. Son chiffre d'affaires s'établit à 3.000.000 d'OUGUIYA. Le calcul du chiffre d'affaires limite donne pour l'exercice clos au 31 décembre 2020 :

$$(5.000.000 \times 273) / 365 = 3.739.727$$

L'intéressé relève donc bien du régime du bénéfice réel intermédiaire (chiffre d'affaires de 3.000.000 OUGUIYA inférieur à 3.739.727 OUGUIYA).

80

Les sociétés dont le chiffre d'affaires s'élève en dessus de la limite prévue au paragraphe précédent sont soumises au régime du bénéfice réel normal dès l'exercice suivant, et ce, même si le chiffre d'affaires de l'exercice suivant est à nouveau inférieur à 5 000 000 OUGUIYA.

Exemple 1 : Une entreprise réalise un chiffre d'affaires de 4.000.000 d'OUGUIYA en N-2 et de 5.500.000 d'OUGUIYA en N-1. Du fait du dépassement du seuil en N-1, le régime réel normal s'applique de plein droit au titre des revenus de l'année N.

2. Option pour le régime du bénéfice réel normal

90

En vertu du 1 de l'article 47 du CGI, les contribuables relevant du régime du bénéfice réel intermédiaire peuvent opter, avant le 1^{er} février de chaque année, pour le régime du bénéfice réel normal.

L'option doit être exercée avant le 1^{er} février de l'année d'imposition, c'est à dire avant le 1^{er} février de la première année au titre de laquelle le contribuable désire être imposé sous le régime du réel normal.

100

Pour les contribuables qui débutent leur activité, cette option peut être effectuée dans les trente jours du commencement de leur activité.

110

L'option prend effet à compter du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle elle a été exercée pour une durée minimale de deux exercices fiscaux consécutifs.

120

Un contribuable relevant du régime du bénéfice réel normal ne peut pas opter pour le régime du bénéfice réel intermédiaire.

II- Incidences du régime d'imposition

130

Le régime d'imposition a des incidences en matière de détermination du bénéfice imposable mais également en matière d'obligations déclaratives.

A) Incidences du régime du bénéfice réel normal

1. Sur la détermination du bénéfice imposable

140

En vertu de l'article 45 du CGI, et sauf dispositions contraires, les résultats imposables des contribuables soumis au régime du bénéfice réel normal sont déterminés dans les conditions prévues par les articles 7 et suivants du CGI.

Il convient donc de se reporter à IS-BASE.

150

Le résultat imposable est le résultat net fiscal déterminé dans les conditions décrites ci-dessus après imputation des déficits antérieurs reportables et des amortissements réputés différés en période déficitaire.

2. Sur les obligations déclaratives

160

L'ensemble des obligations déclaratives telles que commentées dans la partie DC-DECL s'appliquent au contribuable soumis au régime du bénéfice réel normal.

B) Incidences du régime du bénéfice réel intermédiaire

1. Sur la détermination du bénéfice imposable

170

En vertu du 1 de l'article 48 du CGI, et sauf dispositions contraires, les résultats imposables des contribuables soumis au régime du bénéfice réel intermédiaire sont déterminés dans les conditions prévues par les articles 7 et suivants du CGI, sous réserve des aménagements suivants :

En application du 2 de l'article 48 du CGI, le contribuable soumis au régime du bénéfice réel intermédiaire n'est pas autorisé :

- à prendre en compte les gains ou pertes de change selon les articles 12 et 21 ;
- à déduire des frais de siège selon l'article 17 ;
- à déduire les libéralités, dons, subventions selon l'article 20 ;
- à déduire des amortissements « réputés différés » en période déficitaire selon l'article 26 ;
- à pratiquer sur ses immobilisations un amortissement accéléré selon l'article 27 ou un amortissement dégressif selon l'article 28 ;
- à déduire des provisions selon à l'article 30.

2. Sur les obligations déclaratives

180

L'ensemble des obligations déclaratives telles que commentées dans la partie DC-DECL s'appliquent au contribuable soumis au régime du bénéfice réel intermédiaire.

Chapitre 4 : Liquidation de l'impôt

(IS-LIQ)

1

Le présent chapitre vise uniquement les modalités de liquidation de l'impôt sur les sociétés dû par des personnes morales.

Concernant les modalités de liquidation de l'impôt dû par les sociétés de personnes et assimilées il conviendra de se reporter à IBAPP-LIQ.

10

Sont étudiés sous le présent chapitre :

- la période d'imposition (IS-LIQ-10) ;
- les taux généraux (IS-LIQ-20) ;
- les taux particuliers (IS-LIQ-30).

I- Période et lieu d'imposition

A) Période d'imposition

1. Principe

20

Aux termes du 1 de l'article 50 du CGI, l'impôt est établi chaque année sur les bénéfices réalisés pendant l'année civile précédente.

30

En vertu du 2 de l'article 50 du CGI, les contribuables sont tenus d'arrêter chaque année leurs comptes à la date du 31 décembre, sauf en cas de cession ou de cessation d'activité en cours d'année.

40

Lorsqu'il est dressé des bilans successifs au cours d'une même année, les résultats en sont totalisés pour l'assiette de l'impôt.

2. Cas particulier des entreprises nouvelles

50

A la différence des autres entreprises tenues d'arrêter chaque année un bilan, les entreprises nouvelles qui ont commencé leur activité en cours d'année sont autorisées par le 3 de l'article 50 du CGI à ne dresser leur premier bilan qu'à la fin de l'année suivante.

60

L'impôt afférent à l'année de leur création est établi d'après les résultats de la période écoulée depuis le commencement des opérations jusqu'au 31 décembre de l'année d'imposition.

L'imposition ainsi établie vient en déduction de celle qui est assise sur les résultats du bilan arrêté le 31 décembre de l'année suivante.

B) Lieu d'imposition

70

En vertu de l'article 49 du CGI, les sociétés sont imposées pour l'ensemble de leurs activités imposables en Mauritanie, au lieu de leur siège social ou au lieu de leur principal établissement en Mauritanie.

Les sociétés et autres personnes morales dont le siège social est situé hors de la Mauritanie sont imposées au lieu de leur principal établissement en Mauritanie.

80

Pour plus de précisions sur la notion de Mauritanie, il convient de se reporter à [IS-CHAMP-30-10](#).

1. Principe

90

Quel que soit le siège de la direction de l'entreprise, le lieu d'imposition est fixé au lieu du principal établissement.

Le principal établissement s'entend de celui où est réalisé le chiffre d'affaires le plus important.

2. Cas particulier : personnes exploitant simultanément plusieurs établissements situés dans des localités différentes

100

En application de l'article 49 du CGI, l'impôt doit être établi pour l'ensemble des établissements au lieu du principal établissement.

110

Néanmoins, en cas de pluralité d'établissements situés dans des localités différentes, l'établissement de comptes d'exploitation distincts s'impose obligatoirement, en dépit de l'existence d'un lieu unique d'imposition à l'impôt sur les sociétés.

II- Taux généraux applicables

A) Taux applicable aux sociétés soumises au régime du bénéfice réel normal

1. Principe

130

En vertu du 1 de l'article 51 du code général des impôts (CGI), pour les sociétés soumises au régime du bénéfice réel normal, l'impôt sur les sociétés dû est égal à 25 % du bénéfice net imposable (cf. IS-REG-20, §§ 10 et s.) ou à 2 % des produits imposables définis à l'article 8 (IS-BASE-20-10, §§ 610 et s.) exceptés les transferts et reprises de charges (comptes Transferts de Charges et Reprises de provisions du Plan Comptable Mauritanien) si ce dernier montant est supérieur au premier.

140

Le minimum de perception de l'impôt est fixé à cent mille (100.000) OUGUIYA pour les contribuables relevant du régime du bénéfice réel normal

2. Cas particulier des contribuables soumis à la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge

150

Pour les contribuables visés à l'article 225 du CGI relevant du régime du bénéfice réel normal, l'impôt dû est égal à 25 % du bénéfice net imposable ou à 2 % de la commission ou marge perçue si ce dernier montant est supérieur au premier.

160

Les contribuables visés à l'article 225 du CGI sont ceux soumis à la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge. Pour plus d'informations, se reporter à TVA-MARGE-10.

B) Taux applicable aux sociétés soumises au régime réel intermédiaire

1. Principe

170

En vertu du 2 de l'article 51 du CGI, pour les sociétés soumises au régime du bénéfice réel intermédiaire, l'impôt sur les sociétés dû est égal à 25 % du bénéfice net imposable (cf. IS-REG-20) ou à 2,5 % des produits imposables définis à l'article 8 (IS-BASE-20, §§ 610 et s.) exceptés les transferts et reprises de charges (comptes Transferts de Charges et Reprises de provisions du Plan Comptable Mauritanien) si ce dernier montant est supérieur au premier.

2. Cas particulier des contribuables soumis à la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge

180

Pour les contribuables visés à l'article 225 relevant du régime du bénéfice réel intermédiaire, l'impôt dû est égal à 25 % du bénéfice net imposable ou à 2,5 % de la commission ou marge perçue si ce dernier montant est supérieur au premier.

190

Les contribuables visés à l'article 225 du CGI sont ceux soumis à la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge. Pour plus d'informations, se reporter à TVA-MARGE-10.

III- Taux particuliers applicables

A) Taux applicable aux sociétés dont les bénéfices proviennent de la pêche artisanale

200

Aux termes du 3 de l'article 51 du CGI, les sociétés soumises au régime du bénéfice réel normal ou intermédiaire dont les bénéfices proviennent de la pêche artisanale, sont soumises à l'impôt sur les sociétés sur leur bénéfice net imposable au taux de 25 %.

210

La pêche artisanale s'entend de toute pêche, s'exerçant à pied ou à l'aide de navires pontés ou non pontés de longueur hors-tout (LHT) inférieure ou égale à quatorze (14) mètres non motorisés ou ayant un moteur de puissance inférieure ou égale à 150 chevaux et opérant avec des engins de pêche passifs, à l'exception de la senne tournante coulissante. La pêche artisanale compte quatre catégories : Céphalopodes, Crustacés, Poissons de fonds et Poissons pélagiques.

B) Taux applicable aux sociétés qui se livrent au transport terrestre de personnes

220

Aux termes de l'article 52 du CGI, pour les contribuables qui se livrent au transport terrestre de personnes, de marchandises ou à la location de véhicules, quel que soit leur régime d'imposition, l'impôt sur les sociétés dû est égal à 25 % du bénéfice net imposable ou au montant fixé par véhicule selon le barème ci-après si ce dernier montant est supérieur au premier.

230

Barème pour les véhicules, quel qu'en soit le genre, de moins de 9 places assurant les liaisons interurbaines ou urbaines, d'âge :

- inférieur ou égal à 5 ans : 1.200 OUGUIYA

- compris entre 5 et 10 ans : 900 OUGUIYA

- supérieur à 10 ans : 600 OUGUIYA

240

Barème pour les véhicules quel qu'en soit le genre, de plus de 9 places assurant les liaisons interurbaines ou urbaines, d'âge :

- inférieur ou égal à 5 ans : 2.000 OUGUIYA

- compris entre 5 et 10 ans : 1.500 OUGUIYA

- supérieur à 10 ans : 1.000 OUGUIYA

250

Barème pour les véhicules utilitaires d'une charge utile inférieure ou égale à 8 t, d'âge :

- inférieur ou égal à 5 ans : 3.500 OUGUIYA
- compris entre 5 et 10 ans : 2.500 OUGUIYA
- supérieur à 10 ans : 1.500 OUGUIYA

260

Barème pour les véhicules utilitaires d'une charge utile allant de 8 à 12 t, d'âge :

- inférieur ou égal à 5 ans : 4.500 OUGUIYA
- compris entre 5 et 10 ans : 3.500 OUGUIYA
- supérieur à 10 ans : 2.000 OUGUIYA

270

Barème pour les véhicules utilitaires d'une charge utile supérieure à 12 t, d'âge :

- inférieur ou égal à 5 ans : 7.500 OUGUIYA
- compris entre 5 et 10 ans : 5.000 OUGUIYA
- supérieur à 10 ans : 3.000 OUGUIYA

280

Barème pour les véhicules utilitaires (tri cycle) d'une charge utile inférieure ou égale à 4 t, d'âge :

- inférieur ou égal à 5 ans : 1.800 OUGUIYA
- compris entre 5 et 10 ans : 1.400 OUGUIYA
- supérieur à 10 ans : 1.000 OUGUIYA

290

L'âge du véhicule s'entend au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

300

Les véhicules utilitaires d'une charge utile supérieure à deux tonnes sont, quelle que soit la nature de l'activité exercée par le titulaire de la carte grise, imposables dans les mêmes conditions que les véhicules appartenant aux personnes physiques et morales qui se livrent au transport terrestre de marchandises.

Chapitre 5 : Obligations déclaratives et modalités de paiement **(IS-DECL)**

1

Sous la présente division, sont exposées les règles spécifiques incombant aux entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés en matière d'obligations déclaratives et de paiement de l'impôt dont elles sont redevables.

10

Sont ainsi exposées :

- les obligations déclaratives (IS-DECL-10) ;
- les modalités de paiement (IS-DECL-20).

I- Obligations déclaratives

A) Obligations générales fiscales et comptables

1. Obligations déclaratives relatives aux entreprises nouvelles

20

Aux termes de l'article 60 du CGI, les entreprises nouvelles qui ont commencé leurs activités au cours de l'année peuvent arrêter leurs premiers bilans à la fin de l'année suivante.

Elles sont dès lors tenues de produire au 31 décembre de l'année du début d'activités un compte d'exploitation provisoire dont les résultats seront immédiatement taxés.

Cette imposition sera déduite de celle établie sur le résultat du premier bilan arrêté.

30

Les entreprises nouvelles ont également l'obligation d'adresser au Directeur Général des Impôts, sous pli recommandé, dans les vingt jours de leur constitution définitive ou du commencement de leur activité, une déclaration d'existence en double exemplaire. Il convient de se reporter au DC-DECL-10.

2. Obligations déclaratives relatives à la vie des sociétés

a. Déclaration annuelle de résultats

40

En vertu de l'article 59 du CGI, les sociétés sont tenues de déclarer, au plus tard le 31 mars de chaque année, le montant de leur résultat imposable afférent à l'exercice comptable clos au 31 décembre de l'année précédente.

50

La déclaration annuelle doit contenir les renseignements suivants :

- l'identification précise et complète y compris le numéro d'identification fiscale (NIF) de l'entreprise, de l'exploitant et des dirigeants, associés ou non ;

- les noms, adresse et numéro d'identification fiscale (NIF) de l'expert-comptable, du comptable ou du conseil qui a apporté son concours pour l'établissement des documents comptables et des déclarations fiscales.

60

Le défaut de dépôt de la déclaration annuelle de résultat est passible d'une amende prévue par l'article L.131 du Livre des Procédures Fiscales (se reporter à SANCT-FI-20).

70

L'administration arrête d'office la base d'imposition des contribuables qui n'ont pas souscrit de déclaration au plus tard le 31 mars.

80

L'obligation de souscription de la déclaration prévue au présent article peut être remplie au moyen de télédéclaration dans des conditions fixées par arrêté du Ministre en charge des finances.

b. Déclarations de changements affectant les statuts

90

L'article L.6 du Livre des procédures fiscales fait obligation aux personnes morales de déclarer dans un délai d'un mois, au Service des impôts dont elles dépendent, toute modification affectant leurs statuts (se reporter à DC-DECL-10, §§50 et s.). Cette déclaration est réalisée sur papier libre.

c. Déclaration de fin d'exploitation

100

Les contribuables qui cessent ou cèdent leur activité doivent en faire la déclaration dans un délai de 20 jours en indiquant s'il y a lieu les noms, prénoms et adresses du cessionnaire (se reporter à IS-CESS-30). Cette déclaration est réalisée sur papier libre.

B) Obligations déclaratives relatives aux documents sociaux et documents annexes

1. Obligations déclaratives relatives aux documents sociaux et documents annexes des sociétés soumises au régime du bénéfice réel normal

a. Obligations déclaratives communes à toutes les entreprises soumises au régime du bénéfice réel normal

110

En vertu de l'article 61 du CGI, les sociétés relevant du régime du bénéfice réel normal doivent joindre à l'appui de leur déclaration annuelle réglementaire de résultats les documents suivants dûment remplis :

- les états financiers et états annexés annuels établis conformément aux modèles prescrits par l'administration fiscale ;
- la déclaration annuelle des salaires ;
- la déclaration annuelle des commissions, courtages, ristournes, honoraires, droits d'auteur et autres rémunérations versées à des tiers ;
- la déclaration annuelle des rémunérations des associés et des parts de bénéfices sociaux et autres revenus ;
- le tableau annuel des amortissements et des provisions ;
- le relevé détaillé des loyers d'immeubles passés en charges, avec indication de l'identité, du numéro d'identification fiscale (NIF) et de l'adresse des bailleurs.

120

Les sociétés doivent joindre à leur déclaration annuelle de résultats, une copie des actes modificatifs de leurs statuts s'il y a lieu.

130

Elles doivent produire également, dans les sept (7) mois de la clôture de l'exercice, les procès-verbaux des délibérations de leurs organes statutaires relatifs au dernier exercice clos.

140

Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à trente millions (30.000.000) d'OUGUIYA, la déclaration annuelle de résultats doit être obligatoirement accompagnée d'un bilan et de ses annexes, mentionnant, notamment, le montant annuel des opérations réalisées avec les fournisseurs pour les montants supérieurs à cinq cent mille (500.000) OUGUIYA, en précisant le numéro d'identification fiscale (NIF), conformément au modèle fourni par la Direction générale des impôts, certifiés par un expert-comptable salarié ou membre de l'ordre national des experts-comptables de Mauritanie, sous peine des sanctions prévues par les dispositions des articles L.131 et suivants du Livre de procédures fiscales (se reporter à SANCT-FI-20, §§20 et s.).

150

Le défaut de dépôt ou la présentation de documents non conformes aux modèles prescrits par l'administration des documents obligatoires mentionnés au 1 de l'article 61 du CGI est passible d'une amende prévue par l'article L.131 du Livre des Procédures Fiscales (se reporter à SANCT-FI-20, §50).

b. Obligations déclaratives relatives aux documents sociaux et documents annexes des sociétés soumises au régime du bénéfice réel intermédiaire

160

En vertu de l'article 62 du CGI, les sociétés relevant du régime du bénéfice réel intermédiaire doivent joindre les états financiers et états annexés annuels simplifiés établis conformément aux modèles prescrits par l'administration fiscale à l'appui de leur déclaration annuelle réglementaire de résultats.

170

Les sociétés doivent joindre à leur déclaration annuelle de résultats, une copie des actes modificatifs de leurs statuts s'il y a lieu.

Elles doivent produire également, dans les sept (7) mois de la clôture de l'exercice, les procès-verbaux des délibérations de leurs organes statutaires relatifs au dernier exercice clos.

180

Le défaut de dépôt ou la présentation de documents non conformes aux modèles prescrits par l'administration des documents obligatoires mentionnés au paragraphe 1 de l'article 62 du CGI (cf. **I-C § 210**) est passible d'une amende prévue par l'article L.131 du Livre des Procédures Fiscales (se reporter à SANCT-FI-20, §50.

c. Obligations déclaratives spécifiques aux sociétés avec un chiffre d'affaires supérieur ou égal à trente millions d'OUGUIYA

(i) Obligation de déclaration des comptables et experts-comptables agréés et publication de leurs conclusions

190

Aux termes de l'article 63 du CGI, les sociétés dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à trente millions (30.000.000) d'OUGUIYA doivent indiquer le nom et l'adresse du ou des comptables et experts-comptables agréés chargés de tenir leur comptabilité ou d'en déterminer ou contrôler les résultats généraux, en précisant si ces techniciens font ou non partie du personnel salarié de leur entreprise.

200

Au cas où ces comptables et experts-comptables agréés visés à l'article 63 du CGI ne font pas partie du personnel salarié de l'entreprise, ils doivent être membre de l'ordre national des experts-comptables de Mauritanie.

210

Le défaut de certification du ou des comptables et experts agréés est passible d'une amende prévue par l'article L.17 du Livre des Procédures Fiscales (se reporter à DC-COMPT-10).

220

En application de l'article 64 du CGI, les sociétés dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à trente millions (30.000.000) d'Ouguiyas doivent joindre à leur déclaration de résultats les observations essentielles et les conclusions qui ont pu leur être remises par les experts comptables ou les comptables agréés chargés par eux, dans les limites de leur compétence, d'établir, contrôler ou apprécier leur bilan et leur compte de résultat.

(ii) Obligation de déclaration générale d'informations

230

En vertu de l'article 65 du CGI, est tenue de souscrire une déclaration, selon un format défini par l'administration fiscale et dans le délai prévu à l'article 59 du CGI, soit avant le 31 mars de chaque année, toute personne morale établie en Mauritanie :

a) dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ou l'actif brut est supérieur ou égal à trente millions (30.000.000) d'OUGUIYA ; ou

b) détenant à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une société établie ou constituée en Mauritanie ou hors de Mauritanie, remplissant la condition mentionnée au a) ; ou

c) dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue, à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, par une société remplissant la condition mentionnée au a) ;

240

La déclaration doit comporter les informations suivantes :

a) des informations générales sur le groupe d'entreprises associées :

- une description générale de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice ;

- une description générale de la politique de prix de transfert du groupe ;

- une liste des actifs incorporels détenus par le groupe et utilisés par l'entreprise déclarante ainsi que la dénomination sociale de l'entreprise propriétaire de ces actifs et sa juridiction de résidence fiscale.

b) des informations spécifiques concernant l'entreprise déclarante :

- une description générale de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice ;

- un état récapitulatif des opérations réalisées avec des personnes liées. Cet état indique la nature et le montant des transactions, la personne liée partie à la transaction et sa juridiction de résidence fiscale, la méthode de détermination des prix de transfert appliquée et les changements intervenus au cours de l'exercice ;

- des informations sur les prêts et emprunts avec des personnes liées ;

- des informations sur les opérations réalisées avec des personnes liées sans contrepartie ou avec une contrepartie non monétaire ;

- des informations sur les opérations réalisées avec des personnes liées qui font l'objet d'un accord préalable de prix ou d'un rescrit fiscal conclu par la personne liée partie à la transaction avec un autre État ou juridiction.

250

Tout manquement à l'obligation posée au paragraphe 1 de l'article 65 du CGI est passible d'une amende prévue par l'article L.131 du Livre des Procédures Fiscales (se reporter à SANCT-FI-20, §§20 et s..

2. Documentation annexe relative aux prix de transfert

260

En vertu de l'article 66 du CGI, toute personne morale visée au paragraphe 1 de l'article 65 du CGI (cf. I-C § 180) doit tenir à la disposition de l'Administration fiscale une documentation permettant de justifier la politique de prix pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entreprises liées établies à l'étranger au sens de l'article 40 du CGI (IS-BASE-10, §§270 et s.).

270

La documentation comprend des informations générales sur le groupe d'entreprises associées et des informations spécifiques concernant l'entreprise vérifiée dont le contenu est fixé par arrêté du Ministre en charge des finances.

280

Cette documentation ne se substitue pas aux justificatifs afférents à chaque transaction.

Elle est tenue à la disposition de l'administration à la date d'engagement de la vérification sur place.

Si la documentation requise n'est pas mise à sa disposition à cette date, ou ne l'est que partiellement, le service des impôts adresse à la personne morale visée au paragraphe 1 de l'article 65 du CGI (cf. I-C § 180) une mise en demeure de la produire ou de la compléter dans un délai de quinze (15) jours, en précisant la nature des documents ou compléments attendus.

290

En cas de défaut de réponse ou de réponse partielle à cette mise en demeure, il sera appliqué une amende prévue par l'article L.131 du Livre des Procédures Fiscales (se reporter à SANCT-FI-10-10).

3. Documentation annexe « pays par pays »

300

Aux termes de l'article 67 du CGI, une déclaration, au format réglementaire défini par l'administration fiscale, comportant la répartition pays par pays des bénéficiaires du groupe et des agrégats économiques, comptables et fiscaux, ainsi que des informations sur la localisation et l'activité des entités le constituant, doit être souscrite, sous forme dématérialisée, dans les douze mois suivant la clôture de l'exercice, par des personnes morales établies en Mauritanie qui répondent aux critères suivants :

- établir des comptes consolidés ;
- détenir ou contrôler, directement ou indirectement, une ou plusieurs entités juridiques établies hors de la Mauritanie ou y disposer de succursales ;
- réaliser un chiffre d'affaires annuel, hors taxes, consolidé supérieur ou égal à vingt-deux milliards (22.000.000.000) d'OUGUIYA, au cours de l'exercice précédant celui au titre duquel la déclaration se rapporte ;
- ne pas être détenue par une ou des entités juridiques situées en Mauritanie et tenues au dépôt de cette déclaration, ou établies hors de Mauritanie et tenues au dépôt d'une déclaration similaire en application d'une réglementation étrangère.

310

Une personne morale établie en Mauritanie qui est détenue ou contrôlée, directement ou indirectement, par une personne morale établie dans un État ou territoire ne figurant pas sur la liste mentionnée au **III § 330** et qui serait tenue au dépôt de la déclaration mentionnée au **III § 300** si elle était établie en Mauritanie dépose la déclaration :

- si elle a été désignée par le groupe à cette fin et en a informé l'administration fiscale ; ou
- si elle ne peut démontrer qu'une autre entité du groupe, située en Mauritanie ou dans un pays ou territoire inscrit sur la liste mentionnée au **III § 330**, a été désignée à cette fin.

320

La déclaration mentionnée au **III § 300** peut faire l'objet, sous condition de réciprocité, d'un échange automatique avec les États ou les territoires ayant conclu avec la Mauritanie un accord à cet effet.

330

La liste des États ou territoires qui ont adopté une réglementation rendant obligatoire la souscription d'une déclaration pays par pays similaire à celle figurant au **III § 300**, qui ont conclu avec la Mauritanie un accord

permettant d'échanger de façon automatique les déclarations pays par pays et qui respectent les obligations résultant de cet accord est fixée par un arrêté du Ministre en charge des finances.

340

Tout manquement à l'obligation posée au paragraphe 1 de l'article 67 du CGI est passible d'une amende prévue par l'article L.131 du Livre des Procédures Fiscales (se reporter à SANCT-FI-20, §§ 20 et s.).

II- Modalités de paiement

A) Versement d'acomptes spécifiques

1. Nouvelles entreprises

350

En vertu de l'article 55 du CGI, les personnes morales assujetties à l'impôt sur les sociétés qui débutent leur activité et qui sollicitent la délivrance d'une attestation pour participer à un appel d'offre ou l'immatriculation au fichier des importateurs sont tenues d'acquitter immédiatement par anticipation un acompte de trente mille (30.000) OUGUIYA.

360

L'acompte effectué au cours d'une année civile déterminée vient en déduction du montant de l'impôt sur les sociétés qui doit être acquitté avant le 31 mars de l'année suivante.

2. Entreprises importatrices

370

En application de l'article 56 du CGI, les personnes morales assujetties à l'impôt sur les sociétés qui procèdent à des importations de biens de toute nature doivent acquitter auprès des services des Douanes des acomptes égaux à 2 % sur la valeur en douane des produits et marchandises, augmentée de tous les droits et taxes exigibles à l'importation, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée, ou de la seule valeur en douane lorsque ces produits et marchandises bénéficient d'une exonération ou d'une exemption douanière.

L'expression « valeur en douane » s'entend de la valeur des marchandises déterminée en vue de la perception des droits de douane ad-valorem sur les marchandises importées.

380

Les biens que l'importateur s'engage à utiliser d'une manière durable pour les besoins de son entreprise comme instrument de travail ne donnent pas ouverture au paiement de l'acompte.

Ces biens qui constituent des immobilisations pour l'entreprise n'étant pas destinés à être revendus, ne concourent pas en effet directement à la réalisation de recettes ou produits imposables à l'impôt sur les sociétés.

390

Les contribuables qui ne respectent pas l'engagement souscrit auprès des services des douanes d'utiliser d'une manière durable comme instrument de travail les biens importés sont passibles d'une amende fiscale égale à 80 % du montant de l'acompte dont ils ont été indûment dispensés.

400

Les immobilisations corporelles, notamment les matériels, outillages et biens d'équipement, dont la valeur est supérieure à deux millions (2.000.000) d'OUGUIYA ne donnent pas lieu au paiement de l'acompte visé au paragraphe 1 de l'article 56 du CGI.

Les biens d'équipement sont les immobilisations corporelles amortissables inscrites au bilan du contribuable.

410

Les acomptes effectués au cours d'une année civile déterminée viennent en déduction du montant de l'impôt sur les sociétés qui doit être acquitté avant le 31 mars de l'année suivante.

420

Lorsque cette imputation ne peut être opérée ou n'est opérée que partiellement, l'excédent de versement non utilisé constitue un crédit d'impôt imputable sur la cotisation due au titre de l'impôt sur les sociétés des exercices suivants.

430

Les quittances délivrées lors du paiement des acomptes doivent être jointes à la déclaration annuelle des résultats.

440

Les acomptes d'Impôt Minimum Forfaitaire (IMF) acquittés avant l'entrée en vigueur du présent code viennent en déduction du montant de l'impôt sur les sociétés qui doit être acquitté avant le 31 mars de l'année suivant l'adoption du présent code, puis, si un reliquat d'acomptes d'Impôt Minimum Forfaitaire demeure, être imputé sur la cotisation due au titre de l'impôt sur les sociétés des exercices suivants.

3. Entreprises exportatrices

450

Aux termes de l'article 57 du CGI, les personnes morales assujetties à l'impôt sur les sociétés qui procèdent à des exportations doivent acquitter auprès des Services des Douanes des acomptes égaux à 2 % sur la valeur en douane des produits, augmentée de tous les droits et taxes exigibles à l'exportation, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée.

L'expression « valeur en douane » s'entend de la valeur des marchandises déterminée en vue de la perception des droits de douane ad-valorem sur les marchandises importées.

460

Les acomptes effectués au cours d'une année civile déterminée viennent en déduction du montant de l'impôt sur les sociétés qui doit être acquitté avant le 31 mars de l'année suivante.

470

Lorsque cette imputation ne peut être opérée ou n'est opérée que partiellement, l'excédent de versement non utilisé constitue un crédit d'impôt imputable sur la cotisation due au titre de l'impôt sur les sociétés des exercices suivants.

480

Les quittances délivrées lors du paiement des acomptes doivent être jointes à la déclaration annuelle des résultats.

490

Les acomptes d'Impôt Minimum Forfaitaire (IMF) acquittés avant l'entrée en vigueur du présent code viennent en déduction du montant de l'impôt sur les sociétés qui doit être acquitté avant le 31 mars de l'année suivant l'adoption du présent code, puis, si un reliquat d'acomptes d'Impôt Minimum Forfaitaire demeure, être imputé sur la cotisation due au titre de l'impôt sur les sociétés des exercices suivants.

B) Modalités de paiement du solde

500

En vertu de l'article 58 du CGI, l'impôt sur les sociétés dû par les contribuables soumis au régime du bénéfice réel normal ou intermédiaire est acquitté spontanément auprès du receveur des impôts du lieu de rattachement en trois (3) versements.

510

Le premier versement, accompagné de la déclaration de résultat et des états financiers, est effectué avant le 31 mars de l'année suivante. Il représente 40 % du montant de l'impôt sur les sociétés dû.

520

Le second versement, représentant 30 % du montant de l'impôt sur les sociétés dû, est réalisé avant le 30 juin de l'année suivante.

530

Le troisième versement, représentant le solde de l'impôt sur les sociétés dû, est effectué avant le 30 septembre de l'année suivante.

540

Le paiement s'effectue au moyen d'une déclaration sur un imprimé réglementaire.

Un imprimé réglementaire est un formulaire administratif dont le modèle homologué par la Direction Générale des Impôts est mis à la disposition des contribuables pour leur permettre de remplir leurs obligations déclaratives et de paiement.

550

Les contribuables qui ne s'acquittent pas des cotisations mises à leur charge dans les délais indiqués au paragraphe 1 du présent article sont passibles des poursuites prévues aux articles L.89 et suivants du Livre de procédures fiscales (RI-FORCE-10).

C) Imputation des crédits d'impôt

560

En vertu de l'article 53 du CGI, un crédit d'impôt, correspondant à la retenue à la source prélevée sur les revenus de capitaux mobiliers ou à la retenue à la source (IRCM-LIQ-20, §§ 30) sur les revenus fonciers encaissés par les sociétés et compris dans les bénéfices imposables (RASS-LOYER), est imputable sur le montant de l'impôt sur les sociétés.

Les retenues à la source prélevées en vertu des articles 131 (retenues à la source prélevées sur certaines prestations rendues par des résidents) et 134 du CGI (retenues à la source prélevées sur les versements effectuées par le Trésor) sont également imputables sur le montant de l'IS.

Aux termes de l'article 54 du CGI ; lorsque le montant du crédit ne peut pas être imputé, il est reporté de manière illimitée sur les exercices suivants.

Toutefois, en cas d'exonération de l'impôt sur les sociétés, le montant des crédits d'impôt résultant des retenues à la source est définitivement acquis au Trésor public.

Chapitre 6 : Cession et cessation d'entreprise

(IS-CESS)

1

Aux termes de l'article 41 du CGI, dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie d'une entreprise, l'impôt sur les sociétés dû à raison des revenus qui n'ont pas encore été taxés est immédiatement établi.

L'imposition porte, non seulement sur les bénéfices d'exploitation, mais encore sur les plus-values d'actif résultant de la cession ou de la cessation et, d'une manière générale, sur tous les bénéfices en sursis d'imposition, provisions ou plus-values dont l'imposition avait été différée.

10

Sont ainsi étudiés sous le présent chapitre :

- la cession ou cessation d'entreprise : définition (IS-CESS-10) ;
- la détermination du résultat imposable (IS-CESS-20) ;
- les obligations déclaratives et le recouvrement de l'impôt (IS-CESS-30) ;

I- Cession ou cessation d'entreprise : définitions

A) Cession d'entreprise

20

Il faut entendre par cession totale d'entreprise toute transmission de l'ensemble de l'exploitation par acte portant transfert de la propriété de l'entreprise.

Ainsi, un acte, qu'il soit stipulé à titre onéreux ou à titre gratuit, peut, quelle que soit sa qualification, emporter cession d'entreprise, dès lors qu'il opère un transfert de la propriété d'une entreprise d'une personne physique ou morale à une autre personne physique ou morale. L'acte peut consister, notamment, en une vente pure et simple, un apport en société, une fusion ou une donation.

B) Cessation d'entreprise

30

La cessation totale d'entreprise s'entend, d'une manière générale, de l'abandon de l'ensemble de l'activité industrielle et commerciale. Elle peut résulter, notamment :

- de la fermeture définitive du ou des établissements dans lesquels était exercée l'activité ;
- en ce qui concerne les sociétés, de leur dissolution ou de leur transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle.

C) Cession ou cessation partielle

40

La cession ou la cessation d'entreprise est considérée comme partielle lorsqu'un contribuable, ayant plusieurs branches d'activité ou plusieurs établissements, cède ou abandonne l'une de ces branches d'activité ou l'un de ces établissements et ce, quelle que soit l'importance de l'activité en question.

Pour un exploitant qui vend certains éléments de son actif, il n'y a, en principe, cession partielle d'entreprise que si la vente porte sur un ensemble d'éléments susceptibles d'une exploitation séparée et comprenant, notamment, les éléments incorporels indispensables à cette exploitation.

50

Pour apprécier s'il est satisfait à cette condition, il convient de se placer du point de vue de l'entreprise cédante en tenant compte des modalités selon lesquelles cette entreprise exerçait effectivement ses activités lors de la cession.

Ces principes sont applicables, mutatis mutandis, en cas de cessation partielle résultant de l'abandon d'une branche d'activité ou d'un établissement.

D) Cas particuliers

1. Fermeture temporaire d'entreprise

60

La fermeture temporaire d'une entreprise, quels qu'en soient les motifs (maladie ou absence de l'exploitant, chômage, grève, etc.) n'est pas, en principe, susceptible d'être assimilée à une cessation, à moins qu'il ne résulte des circonstances de fait que le contribuable a définitivement abandonné son activité.

2. Transfert de fonds de commerce ou du siège de l'entreprise

70

Le simple transfert d'un fonds de commerce d'un local dans un autre ne donne pas lieu, en principe, à imposition immédiate dans les conditions de l'article 41 du CGI.

Toutefois, ce principe ne vaut que si le contribuable change simplement de local en conservant les éléments essentiels de son fonds et notamment la clientèle, ce qui suppose en général, du moins pour un commerce de détail, une réinstallation à proximité immédiate de l'emplacement du local abandonné.

II- Détermination du bénéfice imposable

A) Bénéfice d'exploitation

80

Les résultats d'exploitation de l'exercice ainsi que le résultat soumis à imposition immédiate sont déterminés d'après les règles de droit commun, selon le régime d'imposition applicable. Ainsi, les déficits sont imputables dans les conditions de droit commun.

En cas de cession ou cessation partielle, l'imposition porte sur les éléments afférents à l'établissement cédé ou fermé, ou à la branche d'activité abandonnée.

Néanmoins, si certains éléments sont afférents à la fois à l'activité cessée et à une ou des activités maintenues, l'imposition est exclue sur ces éléments.

90

Les bénéfices immédiatement taxables s'entendent, en principe, des résultats réalisés depuis la fin de la dernière période d'imposition effective jusqu'au jour de l'événement entraînant cessation d'entreprise augmentés s'il y a lieu des résultats de la période antérieure qui n'ont pas encore été soumis à l'impôt.

B) Plus-values de cession d'éléments d'actif immobilisé et indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle

100

L'article 42 du CGI précise que les plus-values afférentes à des cessions d'éléments d'actif immobilisés dans le cadre d'une cession ou d'une cessation complète ou partielle d'activité ne sont imposables dans les conditions de droit commun qu'à raison de 50% de leur montant total.

Il en va de même des plus-values afférentes aux indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice d'une profession ou d'un transfert de clientèle.

Ainsi, le montant total des plus-values est déterminé dans les conditions de droit commun, puis soumis à l'IS à raison de 50% du montant ainsi déterminé,

C) Cas du décès de l'exploitant

110

Aux termes de l'article 42 du CGI, dans le cas du décès de l'exploitant, la taxation de la plus-value du fonds de commerce est, lorsque l'exploitation est continuée par les héritiers en ligne directe ou par le conjoint, reportée au moment de la cession ou de la cessation de l'exploitation par ces derniers, à condition qu'aucune augmentation ne soit apportée aux évaluations des éléments d'actif figurant au dernier bilan dressé par le défunt.

120

Cette disposition reste applicable lorsqu'à la suite de la succession, l'exploitation est poursuivie par le ou les héritiers en ligne directe ou par le conjoint attributaire du fonds, de même que dans le cas où les héritiers en ligne directe et le conjoint constituent exclusivement entre eux une société en nom collectif ou en commandite simple, à condition que les évaluations des éléments d'actif existants au décès ne soient pas augmentées à l'occasion du partage ou de la transformation de l'entreprise en société.

III- Obligations déclaratives et recouvrement de l'impôt

A) Information du service des impôts

1. Délai applicable

130

Pour permettre l'établissement de l'imposition afférente aux bénéfices non encore taxés, il est nécessaire que l'administration soit informée dans les plus brefs délais de la cession, de la cessation d'entreprise ou du décès de l'exploitant.

140

Ainsi, aux termes du paragraphe 2 de l'article 41 du CGI, les contribuables doivent, dans un délai de vingt (20) jours aviser le service des impôts de la cession ou de la cessation et lui faire connaître la date à laquelle elle a été ou sera effective ainsi que, s'il y a lieu, les noms, prénom(s) et adresse du cessionnaire. Cette déclaration doit être réalisée sur papier libre.

2. Point de départ du délai

150

Le délai de 20 jours visé au paragraphe 2 de l'article 41 du CGI commence à courir :

- lorsqu'il s'agit de la vente ou de la cession d'un fonds de commerce, du jour où la vente ou la cession a été publiée dans un journal recevant des annonces légales ;
- lorsqu'il s'agit de la vente ou de la cession d'autres entreprises, du jour où l'acquéreur ou le cessionnaire a pris effectivement la direction de l'exploitation ;
- lorsqu'il s'agit de la cessation d'entreprise, du jour de la fermeture définitive des établissements.

B) Déclaration de résultat et déclaration annuelle des salaires

160

L'entreprise doit, dans un délai de trente (30) jours à compter de la date à laquelle le contribuable a avisé l'administration fiscale de la cession ou de la cessation, sans dépasser un délai de soixante (60) jours après la cession ou cessation, faire parvenir à l'administration les états financiers et la déclaration annuelle des salaires (DAS) de l'exercice clos accompagné des documents indiqués aux articles 61 et suivants selon le régime d'imposition. Ces documents sont par ailleurs détaillés à IS-DECL-10-10

C) Sanctions en cas de déclaration tardive ou d'absence de déclaration

1. Applicables à l'encontre du contribuable

170

Si les contribuables n'informent pas le service des impôts ou ne transmettent pas leur déclaration de résultat et leur déclaration annuelle des salaires ou si, invités à fournir à l'appui de la déclaration de leur bénéfice réel les justifications nécessaires, ils s'abstiennent de les donner dans les dix (10) jours qui suivent la réception de l'avis qui leur est adressé à cet effet, les bases d'imposition sont arrêtées d'office et il est fait application de la majoration des droits prévue par les articles L.131 et suivants du LPF.

2. Applicables à l'encontre du cessionnaire

180

Pour mémoire, aux termes du 1) de l'article L.120 du LPF, en cas de cession d'un fonds de commerce, d'un immeuble, d'une charge, d'un office, d'une entreprise ou du droit d'exercer une profession non commerciale, le cessionnaire est responsable, solidairement avec le cédant, du paiement des impôts, taxes et contributions y afférents dus à la date de la cession, tant qu'il n'a pas été satisfait aux exigences de l'article 41 paragraphe 2 du CGI relatif aux obligations déclaratives et fiscales en cas de cession ou de cessation d'entreprise et aux formalités d'enregistrement prévues aux articles 313 et 316 du CGI.

Toutefois, le cessionnaire n'est responsable que jusqu'à concurrence du prix de cession, si la cession a été faite à titre onéreux ou de la valeur retenue pour la liquidation du droit de mutation entre vifs si elle a lieu à titre gratuit.

IBAPP- Impôts sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques

1

L'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques (IBAPP), remplace les Impôt sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux (IBIC), Impôt sur les Bénéfices Non Commerciaux (IBNC) et Impôt Minimum Forfaitaire (IMF).

10

La présente série se décompose en 5 chapitres :

- Chapitre 1 : Champ d'application et territorialité (IBAPP-CHAMP) ;
- Chapitre 2 : Base d'imposition (IBAPP-BASE) ;
- Chapitre 3 : Liquidation de l'impôt (IBAPP-LIQ) ;
- Chapitre 4 : Obligations déclaratives et de paiement (IBAPP-DECL) ;
- Chapitre 5 : Cession et cessation d'entreprise (IBAPP-CESS).

Chapitre 1 : Champ d'application et territorialité

1

En application de l'article 68 du code général des impôts (CGI), l'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques (IBAPP) est établi sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les personnes physiques et les personnes morales ne relevant pas de l'impôt sur les sociétés (IS), qui accomplissent habituellement, pour leur propre compte, une activité à caractère lucratif.

Le champ d'application de cet impôt est défini aux articles 69 et 70 du CGI par la désignation des personnes physiques ou morales assujetties, de droit ou sur option, à ce dernier. Plus généralement, l'article 68 du CGI prévoit que toutes les personnes physiques et morales accomplissant habituellement, pour leur propre compte, une activité à caractère lucratif et ne relevant pas de l'IS sont incluses dans le champ de l'IBAPP.

10

Le champ d'application de l'IBAPP ne se limite cependant pas à l'indication des personnes qui en sont passibles dès lors, qu'en vertu de l'article 71 du CGI, l'IBAPP frappe, en principe, les bénéfices réalisés en Mauritanie ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la Mauritanie par une convention internationale relative à l'élimination des doubles impositions. Il convient donc de définir les règles de territorialité de cet impôt.

20

Sont ainsi étudiés sous le présent chapitre :

- les personnes imposables (IBAPP-CHAMP-10) ;
- la territorialité (IBAPP-CHAMP-20).

I- Personnes imposables

A) Personnes imposables de droit

30

Aux termes de l'article 69 du CGI, sont imposables à l'IBAPP :

- les personnes physiques ou assimilées (à savoir les sociétés soumises à l'IBAPP) ;
- les sociétés de fait.

B) Personnes imposables sur option

40

L'article 70 du CGI prévoit que certaines sociétés imposables de plein droit à l'IS peuvent, sur option, opter pour l'IBAPP. Il s'agit des sociétés suivantes :

- les sociétés en nom collectif ;
- les sociétés en commandite simple ;
- les sociétés en participation.

L'article 86 du CGI précise également que les indivisions ont la possibilité d'opter pour l'imposition à l'IBAPP.

50

Pour être valable, l'option doit être signée par tous les associés ou indivisaires et notifiée au service du lieu d'imposition dans les trois mois du début de l'exercice fiscal.

L'option doit être notifiée avant le 1^{er} février de l'année pour laquelle elle est souscrite. Elle prend effet dès le 1^{er} janvier de l'année en cours et ce, pour une durée de deux exercices consécutifs. Elle est renouvelée de manière tacite et doit être révoquée de manière expresse par tous les associés ou indivisaires.

II- Territorialité

60

Les règles de territorialité prévues en matière d'IBAPP à l'article 71 du CGI sont identiques à celles applicables en matière d'IS.

Il conviendra à ce titre de se référer aux §§230 et s. de la partie IS-CHAMP de l'instruction relative à l'IS.

Chapitre 2 : Base d'imposition

I- Règles d'assiette applicables aux contribuables relevant des régimes réels d'imposition

A) Prise en compte du résultat imposable retraité

1

En vertu des articles 74 et 80 du CGI, l'assiette de l'IBAPP est déterminée dans les conditions prévues en matière d'IS pour les contribuables soumis aux régimes du bénéfice réel normal et intermédiaire.

10

En conséquence, le contribuable soumis à l'IBAPP et relevant des régimes réels d'imposition n'est pas autorisé :

- à prendre en compte les gains ou pertes de change selon les articles 12 et 21 relatifs respectivement aux écarts de conversion et aux pertes de change latentes ;
- à déduire des frais de siège mentionnés à l'article 17 ;
- à déduire les libéralités, dons, subventions mentionnées à l'article 20 ;
- à déduire des amortissements « réputés différés » en période déficitaire selon l'article 26 ;
- à pratiquer sur ses immobilisations un amortissement accéléré selon l'article 27 ou un amortissement dégressif selon l'article 28 ;
- à déduire les provisions constituées comptablement conformément à l'article 30.

Pour les règles d'assiette communes à l'IS et à l'IBAPP, il conviendra de se référer aux §§1 et s. de la partie IS-BASE de l'instruction relative à l'IS.

B) Prise en compte des produits uniquement

20

En vertu des 1) et 2) de l'article 87 du CGI, l'assiette imposable des contribuables relevant des régimes du bénéfice réel normal et intermédiaire est uniquement constituée des produits imposables définis à l'article 8 du CGI lorsque le montant d'impôt dû en prenant en compte cette base taxable est supérieur au montant dû en vertu du calcul effectué selon la méthode exposée en A).

Les produits définis à l'article 8 du CGI sont les suivants :

- les ventes et les recettes ;
- les produits divers ou exceptionnels ;
- les revenus ou prestations accessoires ;
- les produits financiers et revenus bruts des capitaux mobiliers ;
- les produits de la location des immeubles bâtis et non bâtis, y compris les revenus accessoires ;
- les boni sur reprises et cessions d'emballages ;
- les travaux faits par l'entreprise pour elle-même ;
- les subventions d'exploitation et les subventions d'équilibre ;
- les travaux en cours, évalués au prix de revient ;
- les reprises et les transferts de charges ;
- les dégrèvements obtenus de l'administration au titre des impôts déductibles ;
- les plus-values de cessions d'éléments de l'actif immobilisé ;
- les gains de change.

30

Doivent être soustraits de l'assiette de l'impôt les transferts et reprises de charges.

C) Exception applicable pour les revenus fonciers

40

Aux termes de l'article 75 du CGI, les revenus provenant de la location des immeubles inscrits à l'actif du bilan des entreprises soumises à l'IBAPP peuvent être soumis à l'impôt sur les revenus fonciers sur option irrévocable du contribuable (sur les règles relatives aux revenus fonciers, se référer à la partie IRF de la présente instruction).

Si l'option a été souscrite par le contribuable, les charges de toute nature afférentes à ces immeubles ne sont pas déductibles du résultat imposable.

Cette option peut être exercée par le contribuable, qu'il ait choisi d'être imposé sur son résultat d'ensemble retraité ou sur ses seuls produits.

L'option doit être notifiée avant le 1^{er} février de l'année pour laquelle elle est souscrite. Elle prend effet dès le 1^{er} janvier de l'année en cours et ce, pour une durée de deux exercices consécutifs. Elle est renouvelée de manière tacite et doit être révoquée de manière expresse.

50

L'option s'applique au contribuable qui relèvent d'un régime réel d'imposition. Ainsi, les contribuables soumis au régime du forfait sont automatiquement soumis à l'impôt sur les revenus fonciers.

II- Règles d'assiette applicables aux contribuables relevant du forfait

30

En vertu de l'article 88 du CGI, l'assiette des contribuables relevant du régime du forfait est constituée de leur chiffre d'affaires.

40

Le chiffre d'affaires correspond à la somme des ventes de biens ou de services réalisées par une entreprise. Il est égal au montant (hors taxes) de l'ensemble des transactions réalisées par l'entreprise avec des tiers dans le cadre de son activité normale et courante.

Chapitre 3 : Régimes d'imposition

1

L'article 72 du CGI prévoit, qu'en fonction de leur chiffre d'affaires annuel hors taxe, les personnes passibles de l'IBAPP peuvent être soumises à trois régimes d'imposition différents :

- le régime du bénéfice réel normal ; ou
- le régime du bénéfice réel intermédiaire ; ou
- le régime du forfait.

10

Sont ainsi étudiés sous le présent chapitre :

- le régime du réel normal (IBAPP-BASE-10) ;
- le régime réel intermédiaire (IBAPP-BASE-20) ;
- le régime du forfait (IBAPP-BASE-30) ;

I- Régime du réel normal

A) Conditions d'application du régime

20

En vertu de l'article 73 du CGI, le régime du bénéfice réel normal s'applique aux personnes physiques ou assimilées dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est supérieur à cinq millions (5.000.000) d'OUGUIYA.

30

Pour la détermination du chiffre d'affaires annuel hors taxes, il convient de faire masse du chiffre d'affaires réalisé dans toutes les entreprises ou établissements imposables en Mauritanie, même si ces entreprises sont parfaitement distinctes de par leur localisation et la nature de leurs activités (exemples: ventes de pièces détachées à Nouakchott et boulangerie à Nouadhibou).

40

Pour les contribuables qui commencent ou cessent leurs activités en cours d'année, la limite de cinq millions (5.000.000) d'OUGUIYA doit s'apprécier au prorata du temps d'exploitation.

Exemple : Soit un commerçant en produits alimentaires qui cesse son activité le 1^{er} octobre 2020. Son chiffre d'affaires s'établit à 3.000.000 d'OUGUIYA.

Le calcul du chiffre d'affaires limite donne pour l'exercice clos au 31 décembre 2020 :

$$(5.000.000 \times 273) / 365 = 3.739.727$$

L'intéressé relève donc de plein droit du régime du bénéfice réel intermédiaire (voir ci-après).

B) Obligations comptables des contribuables

50

L'article 76 du CGI prévoit que les contribuables soumis au régime du bénéfice réel normal ont l'obligation de tenir une comptabilité complète conformément à la réglementation en vigueur, et de se conformer aux prescriptions des articles 59 du CGI (déclaration fiscale annuelle) et L.8 et suivants du Livre de procédures fiscales (déclarations obligatoires annuelles traitées aux §§80 et s. de la partie DC-DECL de l'instruction.

II- Régime réel intermédiaire

A) Conditions d'application du régime

1. Personnes relevant de droit du régime du bénéfice réel intermédiaire

60

Le régime du bénéfice réel intermédiaire s'applique aux personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est compris entre trois millions (3.000.000) et cinq millions (5.000.000) OUGUIYA (CGI, art. 77, 1).

Le régime du bénéfice réel intermédiaire (BRI) s'applique exclusivement aux entreprises individuelles, c'est à dire aux personnes physiques qui exercent en leur nom personnel une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

70

Pour les contribuables qui commencent ou cessent leurs activités en cours d'année, cette limite doit s'apprécier au prorata du temps d'exploitation.

a. Dépassement de la limite à la baisse

80

Aux termes de l'article 78 du CGI, les personnes physiques dont le chiffre d'affaires s'abaisse en dessous de la limite inférieure prévue à l'article 77 du CGI ne sont soumises au régime du forfait que lorsque leur chiffre d'affaires est resté inférieur à cette limite pendant deux exercices consécutifs.

b. Dépassement de la limite à la hausse

90

Les personnes physiques dont le chiffre d'affaires au titre d'un exercice s'élève au-dessus de la limite supérieure prévue à l'article 77 sont soumises au régime du bénéfice réel normal dès l'exercice suivant (CGI, art. 78, 2).

2. Option pour le régime du bénéfice réel normal

100

En vertu du 1) de l'article 79 du CGI, les contribuables relevant du régime du bénéfice réel intermédiaire peuvent opter, avant le 1^{er} février de chaque année, pour le régime du bénéfice réel normal.

L'option doit être exercée avant le 1^{er} février de l'année d'imposition, c'est à dire avant le 1^{er} février de la première année au titre de laquelle le contribuable désire être imposé sous le régime du réel normal.

110

Pour les contribuables qui débutent leur activité, cette option peut être effectuée dans les trente jours du commencement de leur activité.

120

L'option prend effet à compter du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle elle a été exercée pour une durée minimale de deux exercices fiscaux consécutifs.

L'option est reconduite de manière tacite. Sa dénonciation doit être réalisée dans les mêmes conditions que sa demande.

130

L'option n'est soumise à aucun formalisme particulier.

Elle peut donc être rédigée sur simple papier libre adressé sous pli recommandé ou remis en mains propres au Service compétent c'est à dire à l'inspection ou centre des impôts dont dépend l'entreprise du contribuable.

140

Cette option ouverte aux contribuables n'est pas réciproque puisque conformément au 4 de l'article 79 du CGI, un contribuable relevant du régime du bénéfice réel normal ne peut pas opter pour le régime du bénéfice réel intermédiaire ou du forfait.

B) Obligations comptables des contribuables

150

Les contribuables sont autorisés sur le plan fiscal à tenir une comptabilité simplifiée comportant obligatoirement :

- un livre des achats,
- un livre des frais généraux,
- un livre des salaires,
- un livre des ventes et des prestations réalisées,
- un livre de caisse tenu au jour le jour, retraçant toutes les recettes et les dépenses, et tous les apports et prélèvements effectués par l'exploitant,
- un livre d'inventaire des stocks, des immobilisations, des créances et des dettes.

160

Les documents comptables et les pièces justificatives notamment les factures d'achat, de frais généraux et de vente, les pièces de recettes et de dépenses, doivent être conservés au moins pendant les six années qui suivent celle au cours de laquelle les opérations auxquelles elles se rapportent ont été constatées dans les écritures.

170

A la différence des contribuables soumis au régime du bénéfice réel, qui doivent tenir une comptabilité complète conforme aux prescriptions du plan comptable, les contribuables relevant du réel intermédiaire peuvent se contenter de tenir les livres comptables se rapportant aux achats, aux frais généraux, aux frais de personnel, aux ventes et aux espèces, permettant de justifier les produits et les charges conduisant au résultat net imposable. Ils sont en outre dispensés de dresser en fin d'année un bilan. Ils doivent toutefois tenir un livre d'inventaire récapitulatif en fin d'année l'état des stocks, des immobilisations, des créances et des dettes.

180

Du fait que les contribuables soumis au régime du réel intermédiaire doivent présenter des déclarations fiscales simplifiées, ils ne peuvent ni différer leurs amortissements, ni constituer de provisions fiscalement déductibles.

- En conséquence, trois dispositions particulières ne sont pas applicables au réel intermédiaire. Il s'agit : du régime des amortissements réputés différés au cours d'exercices antérieurs déficitaires (articles 25 & 26 du CGI) ;
- du régime des provisions (art 30 & 33 du CGI) ;
- du régime des revenus provenant de la location des immeubles inscrits à l'actif du bilan soumis à l'impôt foncier.

III- Régime du forfait

A) Condition d'application du régime

1. Personnes relevant du régime du forfait

190

En vertu du 1 de l'article 81 du CGI, le régime du forfait s'applique aux personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est strictement inférieur à trois millions (3.000.000) d'OUGUIYA.

200

Sont expressément exclus du régime du forfait les importateurs (CGI, art. 81, 2).

210

Les contribuables relevant du régime du forfait dont le chiffre d'affaires s'élève au-dessus de la limite prévue au paragraphe 1 de l'article 81 sont soumis au régime du bénéfice réel intermédiaire dès l'exercice de franchissement (CGI, art. 81, 3).

220

L'article 83 du CGI prévoit, notamment : que lorsqu'un contribuable exploite simultanément, dans une même localité ou dans des localités différentes, plusieurs établissements, boutiques, magasins, ateliers, chantiers et autres lieux d'exercice d'une activité, chacun d'entre eux est considéré comme une entreprise ou exploitation distincte faisant dans tous les cas l'objet d'une imposition séparée, dès lors que le chiffre d'affaires total réalisé n'excède pas les limites prévues par l'article 81 du CGI.

230

Chaque établissement, boutique, magasin, atelier exploité par un même contribuable fait donc l'objet d'une imposition distincte en fonction du chiffre d'affaires propre à chacun d'eux.

Si le chiffre d'affaires total réalisé par le contribuable dans l'ensemble de ses établissements, boutiques, magasins, ateliers, etc. excède les limites admises pour le forfait, le contribuable relève du réel simplifié ou du réel normal.

2. Option pour le régime du bénéfice réel intermédiaire ou normal

240

En application du 1 de l'article 82, les contribuables relevant du régime du forfait prévu à l'article 81 du CGI peuvent opter, avant le 1^{er} février de chaque année, pour le régime du bénéfice réel intermédiaire ou normal.

L'option doit être exercée avant le 1^{er} février de l'année d'imposition, c'est à dire avant le 1^{er} février de la première année au titre de laquelle le contribuable désire être imposé sous le régime du réel intermédiaire ou normal.

250

L'option entraîne application du régime du réel intermédiaire ou normal en matière d'IBAPP mais pas en matière de TVA. Malgré l'option, si le chiffre d'affaires du contribuable demeure en deçà de 3 000 000 OUGUIYAS, alors il demeure non-assujetti à la TVA.

260

Pour les contribuables qui débutent leur activité, cette option peut être effectuée dans les trente jours du commencement de leur activité.

270

L'option prend effet à compter du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle elle a été exercée pour une durée minimale de deux exercices fiscaux consécutifs.

L'option est reconduite de manière tacite. Sa dénonciation doit être réalisée dans les mêmes conditions que sa demande. **280**

L'option n'est soumise à aucun formalisme particulier.

Elle peut donc être rédigée sur simple papier libre adressé sous pli recommandé ou remis en mains propres au Service compétent, c'est à dire à l'inspection ou centre des impôts dont dépend l'entreprise du contribuable.

B) Obligations comptables des contribuables relevant du forfait

1. Principe

290

En vertu du 1 de l'article 84 du CGI, les contribuables soumis au régime du forfait doivent tenir un registre récapitulant leurs recettes et leurs dépenses.

Les articles 8, 9, 10 et II du Code de Commerce font en effet obligation à tout commerçant, quel que soit son régime fiscal, de tenir un livre-journal enregistrant jour par jour les opérations commerciales effectuées, de faire tous les ans un inventaire des biens, des dettes et des créances et de conserver pendant 10 ans l'ensemble de ces documents ainsi que les pièces justificatives (factures d'achat, de frais généraux, de vente, pièces de recettes, correspondances commerciales...).

2. Sanctions

300

Tout contribuable qui s'est frauduleusement soustrait à ses obligations fiscales, en se plaçant délibérément dans le régime du forfait par de fausses déclarations ou par l'absence de déclaration est immédiatement soumis au régime du bénéfice réel dont il relève à compter du 1^{er} janvier de l'année où le chiffre d'affaires a été recoupé ou constaté, nonobstant l'application des dispositions des articles L.131 et suivants du Livre de Procédures Fiscales (CGI, art. 84, 1).

Chapitre 4 : Liquidation de l'impôt

1

Sont étudiés sous le présent chapitre :

- la période et le lieu d'imposition (IBAPP-LIQ-10) ;
- les taux généraux (IBAPP-LIQ-20) ;
- les taux particuliers (IBAPP-LIQ-30) ;

I- Période et lieu d'imposition

A) Lieu d'imposition

10

Pour la détermination du lieu d'imposition, l'article 85 du CGI renvoie aux règles de l'article 49 du CGI applicable en matière d'IS.

Il convient ainsi de se reporter à IS-LIQ-10 §§70 et s.

B) Période d'imposition

20

Pour la détermination de la période d'imposition, l'article 85 du CGI renvoie aux règles de l'article 50 du CGI applicable en matière d'impôt sur les sociétés

Il convient ainsi de se reporter à IS-LIQ-10 §§20 et s.

II- Situation de certains associés de sociétés soumises à l'IBAPP

A) Principes applicables

30

En application de l'article 86 du CGI, les associés ou membres de sociétés soumises à l'IBAPP et assimilées sont soumis à l'IBAPP pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

40

Les associés sont personnellement soumis à l'IBAPP pour la part leur revenant dans les résultats sociaux correspondant à leurs droits dans la société, même si ces bénéfices ne sont pas effectivement distribués mais mis en réserve.

Ainsi, les déclarations de résultats sont souscrites au nom de la personne morale concernée, la procédure de détermination des bases d'imposition poursuivie à son encontre, mais l'impôt est établi au nom des associés.

Les membres des sociétés soumises à l'IBAPP et assimilées (notamment groupements ou associations constitués entre membres de professions libérales) doivent donc chacun souscrire une déclaration IBAPP pour la part leur revenant dans les résultats de la société.

50

Conformément aux dispositions de l'article 86 du CGI, la part de bénéfice correspondant aux droits des associés d'une société imposable à l'IBAPP est déterminée de la façon suivante :

- Dans les sociétés en nom collectif, les sociétés de fait et les indivisions qui ont opté à l'IBAPP, chacun des associés ou indivisaires est personnellement imposé pour la part de bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société ou l'indivision.
L'indivision est une situation juridique dans laquelle plusieurs personnes exercent des droits de même nature sur un même bien ou sur une même masse de biens, sans pour autant que leurs parts respectives se trouvent matériellement divisées.
- Dans les sociétés en commandite simple qui ont opté à l'IBAPP, l'impôt est établi au nom de chacun des commandités pour sa part respective des bénéfices et pour le surplus au nom de la société. Les impositions ainsi comprises dans les rôles au nom des associés constituent des dettes sociales.
- Dans les associations en participation qui ont opté à l'IBAPP, l'impôt est établi au nom de chacun des participants dont l'identité et la part dans la répartition des bénéfices de la participation ont été communiquées à l'administration fiscale. À défaut, l'impôt est établi au nom du ou des gérants connus de l'administration fiscale.
Une association en participation, ou société en participation, est une société définie par l'article 333 du code de commerce, créée par plusieurs personnes s'abstenant délibérément de la faire immatriculer au registre du commerce. Elle n'est pas une personne morale et n'est pas soumise à publicité. Elle peut être prouvée par tous moyens.

B) Exemple d'application

60

Pour déterminer la part du résultat net fiscal imposable au nom de chaque associé d'une entité soumise à l'IBAPP, il convient de tenir compte de leurs droits respectifs :

- non seulement sur les bénéfices résultant des écritures sociales ;
- mais aussi sur les rémunérations et avantages divers passés en frais généraux.

Exemple d'application :

Soit une société bénéficiaire avant réintégration des rémunérations et avantages divers alloués aux associés.

La somme à imposer au nom de chaque associé correspond :

- d'une part aux rémunérations et avantages divers qui lui sont alloués ;
- d'autre part à sa part dans l'excédent du bénéfice imposable sur la masse des rémunérations et avantages divers.

Cette dernière part est déterminée en fonction des droits sociaux.

La société en nom collectif est composée de trois associés : A, B et C. La répartition du capital social étant la suivante : A détient 50%, B détient 30% et C détient 20%.

Au cours de l'exercice clos le 31 décembre N, les rémunérations suivantes ont été allouées aux associés à raison du travail qu'ils ont accompli au sein de la société :

Le Directeur Commercial (A) a perçu 450.000 OUGUIYA.

Le Directeur d'Exploitation (B) a perçu 650.000 OUGUIYA.

C n'exerce aucune fonction dans la société.

Au cours du même exercice clos le 31 décembre N, les avantages en nature alloués aux associés ont été les suivants : 185.000 OUGUIYA pour A, 145.000 OUGUIYA pour B et 65.000 OUGUIYA pour C.

Avant réintégration des rémunérations et des avantages en nature alloués aux associés, le bénéfice fiscal de la S.N.C. s'élève à 650.000 OUGUIYA.

En OUGUIYA	A	B	C
Part du résultat avant réintégration des rémunérations et des avantages en nature	$650.000 \times 50\% = 325.000$	$650.000 \times 30\% = 195.000$	$650.000 \times 20\% = 130.000$
Rémunérations	450.000	650.000	0
Avantages en nature	185.000	145.000	65.000
Total imposable	960.000	990.000	195.000

Au total le bénéfice imposable réparti entre A, B et C s'élève à : $960.000 + 990.000 + 195.000 = 2.145.000$ OUGUIYA.

Ce total correspond au résultat net fiscal de la S.N.C. :

- Bénéfice : 650.000
- Réintégrations :
 - Des rémunérations : + 1.100.000
 - Des avantages en nature : + 395.000
- Résultat net fiscal : 2.145.000 OUGUIYA.

III- Taux généraux

A) Principes applicables aux contribuables soumis au régime du bénéfice réel normal et intermédiaire

1. Taux applicables

70

Aux termes du 1 de l'article 87 du CGI, l'IBAPP relevant du régime réel normal est égal à 30 % du bénéfice net imposable défini à l'article 74 du CGI.

80

Le contribuable est cependant imposé à hauteur de 2,5 % des produits imposables définis à l'article 8 du CGI auxquels doivent être soustraits les transferts et reprises de charges si le montant d'impôt ainsi dû est supérieur au montant déterminé par l'application d'un pourcentage de 30% au bénéfice net imposable.

2. Minimum de perception applicable

a. Contribuables soumis au régime du bénéfice réel normal

90

Le minimum de perception de l'impôt calculé en vertu des règles exposées aux articles 68 et suivants du CGI est fixé à cent vingt-cinq mille (125.000) OUGUIYA pour les contribuables relevant du régime du réel normal.

Cela signifie que tout contribuable relevant du régime du bénéfice réel normal doit s'acquitter de la somme de 125 000 OUGUIYAS, indépendamment du montant de son résultat.

b. Contribuables soumis au régime du bénéfice réel intermédiaire

100

Le minimum de perception de l'impôt calculé en vertu des règles exposées aux articles 68 et suivants du CGI est fixé à soixante-quinze mille (75.000) OUGUIYA pour les contribuables relevant du régime du réel intermédiaire.

Cela signifie que tout contribuable relevant du régime du bénéfice réel intermédiaire doit s'acquitter de la somme de 75 000 OUGUIYAS, indépendamment du montant de son résultat.

B) Principes applicables aux contribuables soumis au régime du forfait

110

Ces contribuables sont imposés sur leur chiffre d'affaires au taux de 3%. Aucun impôt minimum n'est prévu.

IV- Taux particuliers

A) Taux applicable aux contribuables qui se livrent au transport terrestre de personnes

120

Aux termes du 3) de l'article 87 du CGI, l'impôt sur les bénéfices d'affaires dû par les contribuables se livrant au transport terrestre de personnes est égal à 30 % du bénéfice net imposable défini à l'article 74 du CGI.

130

Le contribuable est cependant imposé au montant fixé par véhicule selon le barème prévu à l'article 52 du CGI si le montant d'impôt ainsi dû est supérieur au montant déterminé par l'application d'un pourcentage de 30% au bénéfice net imposable.

Le barème est le suivant :

Barème pour les véhicules, quel qu'en soit le genre, de moins de 9 places assurant les liaisons interurbaines ou urbaines, d'âge :

- inférieur ou égal à 5 ans : 1.200 OUGUIYA

- compris entre 5 et 10 ans : 900 OUGUIYA

- supérieur à 10 ans : 600 OUGUIYA

Barème pour les véhicules quel qu'en soit le genre, de plus de 9 places assurant les liaisons interurbaines ou urbaines, d'âge :

- inférieur ou égal à 5 ans : 2.000 OUGUIYA
- compris entre 5 et 10 ans : 1.500 OUGUIYA
- supérieur à 10 ans : 1.000 OUGUIYA

Barème pour les véhicules utilitaires d'une charge utile inférieure ou égale à 8 t, d'âge :

- inférieur ou égal à 5 ans : 3.500 OUGUIYA
- compris entre 5 et 10 ans : 2.500 OUGUIYA
- supérieur à 10 ans : 1.500 OUGUIYA

Barème pour les véhicules utilitaires d'une charge utile allant de 8 à 12 t, d'âge :

- inférieur ou égal à 5 ans : 4.500 OUGUIYA
- compris entre 5 et 10 ans : 3.500 OUGUIYA
- supérieur à 10 ans : 2.000 OUGUIYA

Barème pour les véhicules utilitaires d'une charge utile supérieure à 12 t, d'âge :

- inférieur ou égal à 5 ans : 7.500 OUGUIYA
- compris entre 5 et 10 ans : 5.000 OUGUIYA
- supérieur à 10 ans : 3.000 OUGUIYA

Barème pour les véhicules utilitaires (tri cycle) d'une charge utile inférieure ou égale à 4 t, d'âge :

- inférieur ou égal à 5 ans : 1.800 OUGUIYA
- compris entre 5 et 10 ans : 1.400 OUGUIYA
- supérieur à 10 ans : 1.000 OUGUIYA

B) Taux applicable aux contribuables qui se livrent à la vente au détail de produits pétroliers

Aux termes du 4) de l'article 87 du CGI, l'impôt sur les bénéfices d'affaires dû par les contribuables se livrant à la vente au détail de produits pétroliers est égal à 30 % du bénéfice net imposable défini à l'article 74 du CGI.

150

Le contribuable est cependant imposé à hauteur de 3 % de la commission ou marge perçue si le montant d'impôt ainsi dû est supérieur au montant déterminé par l'application d'un pourcentage de 30% au bénéfice net imposable.

Les produits pétroliers s'entendent des produits issus du raffinage du pétrole brut en vue de la production de produits finis (gaz de pétrole liquéfié, essences, kérosène, gasoil, fuel-oil) et semi-finis (naphta).

C) Taux applicable aux contribuables dont les bénéfices proviennent de la pêche artisanale

160

Aux termes du 6) de l'article 87 du CGI, l'impôt sur les bénéfices d'affaires dû par les contribuables dont les bénéfices proviennent de la pêche artisanale est égal à 30 % du bénéfice net imposable défini à l'article 74 du CGI.

C'est donc le droit commun qui s'applique.

170

La pêche artisanale s'entend de toute pêche, s'exerçant à pied ou à l'aide de navires pontés ou non pontés de longueur hors-tout (LHT) inférieure ou égale à quatorze (14) mètres non motorisés ou ayant un moteur de puissance inférieure ou égale à 150 chevaux et opérant avec des engins de pêche passifs, à l'exception de la senne tournante coulissante. La pêche artisanale compte quatre catégories :

- Céphalopodes,
- Crustacés,
- Poissons de fonds et,
- Poissons pélagiques.

Chapitre 5 : Obligations déclaratives et modalités de paiement

1

Sont étudiées sous le présent chapitre :

- les obligations déclaratives (IBAPP-DECL-10) ;
- les modalités de paiement (IBAPP-DECL-20).

I- Obligations déclaratives

A) Obligations générales fiscales et comptables

10

En application de l'article 90 du code général des impôts (CGI), les contribuables relevant du régime réel normal ou intermédiaire ou du forfait sont tenus de déclarer au plus tard le 31 mars de chaque année et dans les conditions fixées à l'article 59 du CGI, le montant de l'impôt dû sur la base de leur déclaration afférente à l'exercice comptable clos au 31 Décembre de l'année précédente.

Il convient de se reporter pour plus de détails aux §§40 et s. de la partie IS-DECL.

20

Le paiement au receveur des impôts dont dépend le contribuable s'effectue au moyen d'une déclaration sur un imprimé réglementaire.

30

En application de l'article 97 du CGI, les contribuables sont également tenus, quel que soit leur régime d'imposition, de se conformer aux obligations déclaratives prévues aux articles 63 à 65 du CGI, et aux articles L.4, L.6 et L.10 à L.14 du LPF (se reporter respectivement à IS-DECL-10 §§160 et s. et à DC-DECL-10 §§ 10 et s).

B) Obligations particulières pour les contribuables soumis au régime du réel normal

40

Aux termes de l'article 96 du CGI, les entreprises relevant du régime du bénéfice réel normal doivent joindre les documents requis à l'article 61 du CGI à l'appui de leur déclaration annuelle réglementaire de résultats (se reporter à IS-DECL §§110 et s.).

C) Obligations particulières pour les contribuables soumis au régime du réel intermédiaire

50

A l'appui de leur déclaration annuelle réglementaire de résultats, les entreprises relevant du régime du bénéfice réel intermédiaire doivent joindre les documents requis à l'article 62 (se reporter à IS-DECL-10 §§160 et s.).

II- Modalités de paiement

A) Versement d'acomptes

1. Contribuables débutant une nouvelle activité

60

Aux termes de l'article 91 du CGI, les contribuables assujettis à l'IBAPP qui débutent leur activité et qui sollicitent la délivrance d'une attestation pour participer à un appel d'offre ou l'immatriculation au fichier des importateurs sont tenues d'acquitter immédiatement par anticipation un acompte de trente mille (30.000) OUGUIYA.

Le fichier des importateurs est géré par la DGI. Y être immatriculé est obligatoire pour pouvoir réaliser toute opération d'importation. Cette immatriculation se fait sur simple demande et est accordée dès que le contribuable est à jour de ses obligations fiscales.

70

La notion d'importateur s'entend de toute personne physique ou morale qui, dans le cadre de ses activités professionnelles, achète des produits ou services à l'étranger pour les proposer sur le marché local.

80

L'acompte effectué au cours d'une année civile déterminée vient en déduction du montant de l'impôt sur les bénéfices d'affaires qui doit être acquitté avant le 31 mars de l'année suivante.

2. Contribuables se livrant à des importations

90

En vertu du 1 de l'article 92 du CGI, les contribuables assujettis à l'IBAPP qui procèdent à des importations de biens de toute nature doivent acquitter auprès des services des Douanes des acomptes égaux à 2% de la valeur en douane des produits et marchandises, augmentée de tous les droits et taxes exigibles à l'importation, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée, ou de la seule valeur en douane lorsque ces produits et marchandises bénéficient d'une exonération ou d'une exemption douanière.

100

Les immobilisations corporelles, notamment les matériels, outillages et biens d'équipement, dont la valeur est supérieure à deux millions (2.000.000) d'OUGUIYA ne donnent pas lieu au paiement de l'acompte prévu par le 1 de l'article 92 du CGI.

110

Aux termes du 2 de l'article 92 du CGI, les biens que l'importateur s'engage à utiliser d'une manière durable (soit au minimum 24 mois) pour les besoins de son entreprise comme instrument de travail ne donnent pas ouverture au paiement de l'acompte. **120**

Les contribuables qui ne respectent pas l'engagement souscrit auprès des services des douanes d'utiliser d'une manière durable comme instrument de travail les biens importés sont passibles d'une amende fiscale égale à 80 % du montant de l'acompte dont ils ont été indûment dispensés.

130

Les acomptes effectués au cours d'une année civile déterminée viennent en déduction du montant de l'impôt sur les bénéfices d'affaires qui doit être acquitté avant le 31 mars de l'année suivante (CGI, art. 92, 4).

140

Lorsque cette imputation ne peut être opérée ou n'est opérée que partiellement, l'excédent de versement non utilisé constitue un crédit d'impôt imputable sur la cotisation due au titre de l'impôt sur les bénéfices d'affaires des exercices suivants (CGI, art. 92, 5).

150

Les quittances délivrées lors du paiement des acomptes doivent être jointes à la déclaration annuelle des résultats (CGI, art. 92, 6).

3. Contribuables se livrant à des exportations

160

En vertu du 1 de l'article 93 du CGI, les contribuables assujettis à l'IBAPP qui procèdent à des exportations doivent acquitter auprès des Services des Douanes des acomptes sur la valeur en douane des produits, augmentée de tous les droits et taxes exigibles à l'exportation, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée, selon le taux de 2%.

170

Les acomptes effectués au cours d'une année civile déterminée viennent en déduction du montant de l'IBAPP qui doit être acquitté avant le 31 mars de l'année suivante (CGI, art. 93, 2).

180

Lorsque cette imputation ne peut être opérée ou n'est opérée que partiellement, l'excédent de versement non utilisé constitue un crédit d'impôt imputable sur la cotisation due au titre de l'IBAPP des exercices suivants (CGI, art. 93, 3).

190

Les quittances délivrées lors du paiement des acomptes doivent être jointes à la déclaration annuelle des résultats (CGI, art. 93, 4).

B) Modalités de paiement du solde

1. Contribuables soumis au régime du bénéfice normal ou intermédiaire

200

En application du 1 de l'article 94 du CGI, l'IBAPP dû par les contribuables soumis au régime du bénéfice réel normal ou intermédiaire au titre d'une année N est acquitté spontanément auprès du receveur des impôts du lieu de rattachement en trois (3) versements :

- le premier versement, accompagné de la déclaration de résultat et des états financiers, est effectué avant le 31 mars de l'année N+1. Il représente 40 % du montant de l'impôt sur les bénéfices d'affaires dû ;

- le second versement, représentant 30 % du montant de l'impôt sur les bénéfices d'affaires dû, est réalisé avant le 30 juin de l'année N+1 ;

- le troisième versement, représentant le solde de l'impôt sur les bénéfices d'affaires dû, est effectué avant le 30 septembre de l'année N+1.

2. Contribuables soumis au régime du forfait

210

Les contribuables soumis au régime du forfait sont tenus, quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires, d'acquitter leur cotisation d'IBAPP dès la remise de leur déclaration, soit avant le 31 mars de l'année N+1 (CGI, art. 94, 2).

3. Dispositions communes à tous les contribuables

220

Le paiement du solde de l'IBAPP s'effectue au moyen d'une déclaration sur un imprimé réglementaire.

C) Imputation des crédits d'impôt

230

En vertu de l'article 89 du CGI, si la personne imposable à l'IBAPP est bénéficiaire de revenus de capitaux mobiliers et/ou de revenus fonciers compris dans les bénéfices imposables et qui ont fait l'objet de retenues à la source (se reporter à IRCM-DECL §§20 et s. et RASS-LOYER), cette personne peut bénéficier d'un crédit d'impôt correspondant à ces retenues à la source.

Ce crédit d'impôt est imputable sur le montant de l'impôt sur les bénéfices d'affaires dû.

240

Les retenues à la source prélevées en vertu des articles 131 (retenues à la source prélevées sur certaines prestations rendues par des résidents) et 134 du CGI (retenues à la source prélevées sur les versements effectuées par le Trésor) sont également imputables sur le montant de l'IBAPP.

III- Sanctions

250

Aux termes du 4 de l'article 94 du CGI, les contribuables qui ne s'acquittent pas des cotisations d'IBAPP mises à leur charge dans les délais indiqués aux paragraphes 1 et 2 du même article sont passibles des poursuites prévues par les articles L.89 et suivants du Livre de procédures fiscales (voir à ce titre la partie RI-FORCE).

Chapitre 6 : Cession et cessation d'entreprise

1

Aux termes de l'article 98 du CGI, dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie d'une entreprise, les dispositions des articles 41 et 42 relatives à l'IS s'appliquent (se reporter à IS-CESS).

IRF – Impôt sur les revenus fonciers

1

Les biens immeubles ou représentatifs de droits immobiliers appartenant au patrimoine des personnes physiques ou morales (sous réserve des dispositions relatives à la détermination des revenus soumis à l'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques) peuvent faire l'objet d'une imposition du fait des revenus tirés de leur détention ou à l'occasion de leur cession.

Ainsi, en application des articles 99 et 100 du code général des impôts (CGI), sont soumis à l'impôt sur les revenus fonciers :

- les revenus des immeubles tels que définis au 1) et 2) de l'article 99 du CGI ;
- les plus-values immobilières telles que définies au 1) de l'article 100 du CGI ;
- les plus-values réalisées sur la cession des permis d'exploitation délivrés en Mauritanie telles que définies au 2) de l'article 100 du CGI.

10

La présente série se décompose en 4 chapitres :

- Chapitre 1 : Champ d'application (IRF-CHAMP) ;
- Chapitre 2 : Base d'imposition (IRF-BASE) ;
- Chapitre 3 : Liquidation de l'impôt (IRF-LIQ) ;
- Chapitre 4 : Obligations déclaratives et recouvrement (IRF-DECL).

IRF-CHAMP : Champ d'application

I- Personnes imposables

20

Sont soumises à l'impôt sur les revenus fonciers :

- les personnes physiques non soumises à l'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques (IBAPP) ;
- les sociétés et les personnes physiques soumises à l'IBAPP et ayant opté pour l'assujettissement de leurs revenus locatifs à l'impôt sur les revenus fonciers en vertu de l'article 75 du CGI.

30

De façon générale, l'impôt est établi au nom du bénéficiaire du revenu imposable (CGI, art. 101).

Si le contribuable a une résidence unique en Mauritanie, l'impôt est établi au lieu de cette résidence. Si le contribuable possède plusieurs résidences, il est soumis à l'impôt au lieu où il est réputé avoir sa résidence principale, celle-ci pouvant être fixée d'office par l'administration fiscale en cas de carence du contribuable.

A) Personnes physiques

40

Les personnes physiques non soumises à l'IBAPP et les personnes physiques soumises à l'IBAPP mais ayant exercé l'option prévue à l'article 75 du CGI sont redevables de l'impôt sur les revenus fonciers au titre des revenus imposables compris dans cette catégorie.

Sociétés, indivisions et associations en participation assujetties à l'impôt sur les bénéfices des personnes physiques

50

Les sociétés, indivisions et associations mentionnées aux articles 70 et 86 du CGI et ayant exercé l'option prévue à l'article 75 du CGI sont redevables de l'impôt sur les revenus fonciers au titre des revenus imposables compris dans cette catégorie. Sont concernées :

- Les sociétés en nom collectif telles que définies à l'article 303 du code de commerce ;
- Les sociétés en commandite simple telles que définies à l'article 319 du code de commerce ;
- Les sociétés en participation telles que définies à l'article 333 du code de commerce ;
- Les sociétés de fait telles que définies à l'article 338 du code de commerce ;
- Les indivisions ;
- Les associations en participation.

L'indivision est une situation juridique dans laquelle plusieurs personnes exercent des droits de même nature sur un même bien ou sur une même masse de biens, sans pour autant que leurs parts respectives se trouvent matériellement divisées.

L'association en participation est une société en participation telle que définie à l'article 333 du code de commerce.

60

Dans cette situation, conformément à l'article 86 du CGI, les associés de ces sociétés, indivisions et associations sont alors personnellement soumis à l'impôt sur les revenus fonciers pour la part des revenus correspondant à leurs droits dans la société, l'indivision ou l'association en participation.

II- Revenus imposables

70

D'une manière générale, sont compris dans la catégorie des revenus fonciers, en application de l'article 99 du CGI, les revenus des propriétés bâties, des propriétés non bâties de toute nature, des sous-locations des propriétés bâties et non bâties et des loyers et prestations de toute nature qui constituent le prix d'un bail à construction.

De plus, le revenu en nature correspondant à la mise à disposition gratuite par un propriétaire qui n'y est pas tenu par une obligation légale, au bénéfice d'un tiers, d'un logement qu'il n'occupe pas personnellement doit être compris dans la catégorie des revenus fonciers.

80

Sont également comprises dans la catégorie des revenus fonciers, en application de l'article 100 du CGI, les plus-values immobilières provenant de la cession à titre onéreux ou gratuit des propriétés bâties et non bâties situées en Mauritanie, des droits réels portant sur un immeuble situé en Mauritanie et des titres de sociétés à prépondérance immobilière ainsi que les plus-values réalisées sur la cession directe ou indirecte des permis d'exploitation minière délivrés en Mauritanie.

A) Revenus des propriétés bâties

90

Par propriétés bâties, on entend toutes les constructions en maçonnerie, fer, bois et autres matériaux, qui sont fixées au sol à demeure, de telle façon qu'il soit impossible de les déplacer sans les démolir.

Plusieurs exemples de propriétés bâties sont donnés au du 1° de l'article 99 du CGI. Ainsi, il peut par exemple s'agir de maisons, d'usines, de magasins ou de bureaux.

B) Revenus des propriétés non bâties de toute nature

100

D'une manière générale, il convient d'entendre par « propriétés non bâties de toute nature » les terrains de toute nature.

C) Revenus des sous-locations des propriétés bâties et non bâties

110

Par propriétés bâties, on entend toutes les constructions en maçonnerie, fer, bois et autres matériaux, qui sont fixées au sol à demeure, de telle façon qu'il soit impossible de les déplacer sans les démolir. Plusieurs exemples de propriétés bâties sont donnés au du 1° de l'article 99 du CGI. Ainsi, il peut par exemple s'agir de maisons, d'usines, de magasins ou de bureaux.

D'une manière générale, il convient d'entendre par « propriétés non bâties de toute nature » les terrains de toute nature.

D) Revenus des loyers et prestations de toute nature qui constituent le prix d'un bail à construction

120

Aux termes des articles L 251-1 et suivants et R 251-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation, le bail à construction est un contrat par lequel le preneur s'engage à construire un bâtiment sur un terrain appartenant au bailleur.

A l'échéance de ce bail, la construction revient contractuellement au bailleur/propriétaire du terrain.

E) Revenu en nature correspondant à la mise à disposition gratuite par un propriétaire au profit d'un tiers d'un logement non occupé

130

Conformément au 2° de l'article 99 du CGI, lorsque le propriétaire n'occupe pas personnellement le logement, mais le met gratuitement à la disposition d'un tiers sans y être tenu par une obligation légale, le revenu en nature correspondant est compris dans la base imposable du propriétaire.

F) Plus-values immobilières provenant de la cession à titre onéreux ou gratuit des propriétés bâties et non bâties situées en Mauritanie, des droits réels portant sur un immeuble situé en Mauritanie et des titres de sociétés à prépondérance immobilière

140

En application du 1° de l'article 100 du CGI, est considérée comme une société à prépondérance immobilière, la société dont l'actif est, à la date de la cession de ces titres ou a été à la clôture de l'exercice précédent cette cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles, de droits réels portant sur des immeubles, des droits afférents à un contrat de crédit-bail portant des immeubles ou par des titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière. Pour l'application de cette disposition, ne sont pas pris en considération les immeubles ou les droits mentionnés ci-dessus affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole.

Ce même paragraphe précise que par cession à titre onéreux, il faut entendre les ventes, les expropriations pour cause d'utilité publique, les échanges, les apports en société, les distributions de dividendes en nature effectuées par prélèvement d'un immeuble et toutes autres opérations assimilées.

G) Plus-values réalisées sur la cession directe ou indirecte des permis d'exploitation minière délivrés en Mauritanie

150

En application de l'article 38 du code minier, les mines ne peuvent être exploitées qu'en vertu d'un permis d'exploitation ou d'un permis de petite exploitation minière.

Conformément à l'article 39 du même code, le permis d'exploitation confère au titulaire, dans la limite de son périmètre et indéfiniment en profondeur, le droit exclusif de prospection, de recherche et d'exploitation des substances minérales et pour lesquelles la preuve d'un gisement exploitable est fournie. Il lui confère également le droit de procéder à toutes opérations de concentration, d'enrichissement et de commercialisation, qui sont alors assimilées à des opérations minières.

Aux termes de l'article 43 de ce code, la cession ou l'amodiation du permis d'exploitation ne prend effet que si elle a été autorisée par arrêté du Ministre.

IRF-BASE : Base d'imposition

I- Revenus fonciers : détermination du revenu imposable

160

La base d'imposition de l'impôt sur les revenus fonciers est composée, sauf exception liée aux revenus issus de la sous-location, des revenus bruts perçus par le contribuable.

A) Revenus bruts imposables

170

Aux termes de l'article 102 du code général des impôts (CGI), le revenu imposable, lequel doit être arrondi à la dizaine de MRU inférieure, est constitué par le montant total des loyers échus, qu'ils aient été ou non perçus.

Dans le cadre de la mise à disposition gratuite du logement par son propriétaire, le revenu imposable correspond à la valeur locative, laquelle doit être déterminée selon les règles exposées à l'article 163 du CGI. Ainsi :

- La valeur locative est déterminée au moyen de contrats écrits ou de locations verbales passées dans les conditions normales. En l'absence de conventions de l'espèce, la valeur locative est déterminée par comparaison avec des immeubles dont le loyer aura été constaté par le service des impôts ou sera notoirement connu.
- Si aucun des procédés susvisés ne peut être utilisé, la valeur locative est fixée par application du taux de 14 % :
 - au prix de revient de l'immeuble toutes taxes comprises si aucune mutation à titre onéreux n'est intervenue depuis son achèvement ;
 - au prix exprimé dans l'acte de cession le plus récent si l'immeuble a fait l'objet de mutations depuis son achèvement. Lorsque le prix a été reconnu insuffisant, la valeur à retenir est celle qui a été fixée par le service de l'enregistrement.

180

L'article 102 du CGI prévoit néanmoins un seuil *de minimis*. En effet, en vertu de cet article, sont exonérés d'impôt sur les revenus fonciers les contribuables dont les revenus locatifs annuels, exclusifs de tout autre revenu, sont inférieurs ou égaux à 6 000 MRU.

B) Charges déductibles

190

Aucune charge n'est admise en déduction des revenus bruts perçus par le contribuable sauf en cas de sous-location.

200

En vertu du 3) de l'article 102 du CGI, dans le cadre d'une sous-location, le revenu imposable est constitué, pour le locataire, de la différence entre le loyer perçu pour la sous-location et le loyer supporté pour obtenir ce revenu.

II- Plus-values immobilières : détermination du revenu imposable

A) Détermination de la plus-value immobilière

210

Conformément à l'article 103 du CGI, la plus-value immobilière imposable est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition.

220

Le prix de cession correspond :

- en cas de cession à titre onéreux, au prix de vente diminué des différents frais supportés lors de la cession ;
- en cas de cession à titre gratuit, à la valeur qui a servi de base pour le calcul des droits de mutation à titre gratuit ;
- en cas d'expropriation pour cause d'utilité publique, à l'indemnité d'expropriation.

230

Le prix d'acquisition est le prix effectivement payé par le cédant tel qu'il a été stipulé dans l'acte, majoré des frais d'acquisition et, le cas échéant, de toutes les charges et indemnités stipulées dans l'acte au profit du cédant.

240

Si le prix d'acquisition ne peut pas être déterminé en vertu des dispositions précédentes, il est fixé forfaitairement à 75 % de la valeur de cession.

B) Abattements et corrections éventuelles

250

Pour les plus-values réalisées plus de deux ans après l'acquisition du bien, le coût d'acquisition est revalorisé par les majorations éventuelles. Ces majorations doivent s'entendre de toutes les modifications de prix ultérieures à la date d'acquisition du bien.

260

La plus-value immobilière est par ailleurs réduite d'un abattement de 5% pour chaque année de détention au-delà de la deuxième année en application du 4 de l'article 103 du CGI, sans que cet abattement ne puisse excéder 50% du montant de la plus-value :

Nombre d'années de détention du bien	Taux d'abattement
1	0%
2	0%
3	5%
4	10%
5	15%
6	20%
7	25%
8	30%
9	35%
10	40%
11	45%
12 et plus	50%

270

Les délais de possession doivent être calculés par périodes de douze mois depuis la date d'acquisition jusqu'à la date de cession.

III- Plus-value de cession des permis d'exploitation minière délivrés en Mauritanie

280

Conformément au 1° de l'article 104 du CGI, la plus-value de cession de permis d'exploitation minière est constituée, lorsqu'elle est déterminable, par la différence entre le prix de cession ou la valeur vénale du titre et le prix d'acquisition.

A défaut de précision, la plus-value de cession est considérée déterminable lorsque le prix de cession ou la valeur vénale ainsi que le prix d'acquisition peuvent être appréciés avec suffisamment de précision. Les moyens de preuve justifiant le prix de cession ou la valeur vénale ainsi que le prix d'acquisition sont libres.

Aux termes du 2° de ce même article, la plus-value de cession de permis d'exploitation minière est constituée, dans les autres cas, par le prix de cession.

IRF-LIQ : Liquidation de l'impôt

I- Période d'imposition

290

L'article 102 du code général des impôts (CGI) prévoit que l'impôt est établi chaque année à raison des revenus fonciers de l'année précédente.

Conformément à l'article 50 du CGI, sous réserve des cas de commencement d'une nouvelle activité, de cession ou de cessation d'activité en cours d'année, les exercices ouvrent automatiquement le 1^{er} janvier et clôturent le 31 décembre.

II- Taux

300

Aux termes de l'article 105 du CGI, le taux de l'impôt sur les revenus fonciers est fixé à 10 %.

IRF-DECL : Obligations déclaratives et recouvrement

I- Dispositions relatives aux revenus fonciers

310

Conformément à l'article 106 du code général des impôts (CGI), tout contribuable passible de l'impôt sur les revenus fonciers, est tenu de souscrire avant le 1^{er} mars de chaque année une déclaration des loyers échus au cours de l'année précédente. Cette déclaration doit être datée, signée et adressée au service des impôts du lieu du domicile ou de la résidence habituelle du contribuable.

Il est rappelé qu'en vertu de l'article L3 du Livre des Procédures Fiscales (LPF), le contribuable a la possibilité de souscrire sa déclaration sur un support électronique sur autorisation de l'administration, dans le cas où la transmission de sa déclaration papier ne peut s'effectuer normalement. Les déclarations peuvent également être télédéclarées.

320

Dans le même délai, le contribuable doit acquitter l'impôt sur les revenus fonciers dû au titre de l'exercice objet de la déclaration. Le montant du solde de liquidation de l'impôt est alors égal à la différence entre l'impôt calculé sur la déclaration annuelle et le total des sommes déjà prélevées à la source au cours de l'année par le locataire ou le tiers occupant les lieux en vertu de l'article 137 du CGI.

Pour plus de précisions sur la retenue à la source pratiquée par le locataire ou le tiers occupant, voir : RASS-LOYER.

II- Dispositions relatives aux plus-values foncières

A) Règles générales

330

Aux termes de l'article 107 du CGI, l'impôt sur les revenus fonciers dû au titre des plus-values immobilières est à la charge du cédant notwithstanding toute disposition contraire.

Il est acquitté lors de la présentation de la cession à la formalité de l'enregistrement, soit par les officiers ministériels responsables du paiement des droits, soit par le déclarant, sauf leur recours contre le cédant.

340

L'impôt est acquitté sous les mêmes garanties et sanctions que les droits d'enregistrement en matière de mutation d'immeubles (voir en ce sens ETPF-DE-30 et ETPF-DE-60).

B) Règles spécifiques applicables aux plus-values de cession des permis d'exploitation minière

350

Conformément à l'article 108 du CGI, si le cédant d'un permis d'exploitation minière est résident ou établi en Mauritanie, il doit déclarer et payer le montant de l'impôt sur les revenus fonciers auprès du service des impôts du

lieu de son siège social ou à son lieu d'établissement dans un délai de trente jours et ce, de manière dérogatoire au délai d'un mois fixé à l'article 327 du CGI.

360

Le délai se calcule depuis la date de la signature de l'acte de cession

370

Si le cédant d'un permis d'exploitation minière n'est pas résident, ni établi en Mauritanie, le montant de l'impôt est retenu à la source par le cessionnaire et versé au service des impôts du lieu du siège social de la personne morale détentrice du permis avant la déclaration de cession prévue à l'article L.6 du Livre de procédures fiscales.

Dans ce cas, la déclaration de cession doit être accompagnée de la preuve du paiement de l'impôt, faute de quoi la cession est considérée comme nulle et entraîne le retrait immédiat du titre minier et rouvre le droit de reprise de l'administration fiscale à la date de la cession non déclarée.

380

Tout cessionnaire qui n'effectue pas la retenue à la source ou qui opère une retenue insuffisante est personnellement redevable du montant de la retenue non effectuée.

390

Dans tous les cas, la personne morale titulaire du permis d'exploitation minière est solidairement responsable du paiement de la taxe.

ITS - Impôt sur les traitements et salaires

1

L'article 109 du CGI précise que les revenus provenant des traitements, salaires et indemnités sont soumis à l'impôt sur les traitements et salaires. Il en est de même de certaines pensions ou rentes viagères.

Cette catégorie de revenus se caractérise par son importance. En effet, une forte proportion des personnes imposables perçoit un revenu répondant à la définition donnée par l'article 109 du CGI.

10

La présente série se décompose ainsi :

- Le champ d'application (ITS-CHAMP) ;
- La base d'imposition (ITS-BASE) ;
- Le fait générateur et l'exigibilité (ITS-FG) ;
- La liquidation de l'impôt (ITS-LIQ) ;
- Les obligations déclaratives et le recouvrement (ITS-DECL)

Chapitre 1 : Champ d'application (ITS-CHAMP)

I- A titre liminaire : la notion de domicile fiscal en Mauritanie

1

Aux termes du 3) de l'article 111 du CGI, sont considérés comme ayant leur domicile fiscal en Mauritanie en matière de traitements et salaires :

- les personnes qui y possèdent ou y jouissent d'un foyer d'habitation permanent ; ou, à défaut,
- les personnes qui ont en Mauritanie le centre de leurs intérêts vitaux.

Ces deux critères ne sont pas cumulatifs.

10

Concernant la notion de foyer d'habitation permanent, il est considéré que la résidence de la personne physique se trouve là où celle-ci a la possession ou la jouissance d'un foyer d'habitation, à condition que ce dernier soit permanent, c'est-à-dire que la personne l'ait aménagé et réservé à son usage d'une manière durable, par opposition au fait du séjour à un certain endroit dans des conditions telles que ce séjour apparaisse comme devant être limité à une courte durée.

Il faut observer que toute forme d'habitation peut être prise en considération dans la notion de foyer d'habitation (maison ou appartement qui est la propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée louée). Mais la permanence de l'habitation est essentielle, ce qui signifie que l'intéressé fait le nécessaire pour avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière continue et pas occasionnellement pour effectuer un séjour qui, compte tenu des raisons qui le motivaient, est nécessairement lié à une courte durée (voyage d'agrément, voyage d'affaires, voyage d'études, stage dans une école, etc.).

20

Le centre des intérêts vitaux correspond aux liens personnels et économiques les plus étroits.

30

Cette définition de domicile fiscal en matière de traitement et salaires ne saurait prévaloir, le cas échéant, face à une définition prévue par une convention internationale applicable relative à l'élimination des doubles impositions.

II- Les personnes imposables

A) Cas général

40

Aux termes du 1 de l'article 111 du CGI, l'impôt est dû pour les salariés bénéficiaires de revenus provenant des traitements publics et privés, des salaires et des indemnités y rattachées :

- Soit lorsque l'activité du salarié est exercée en Mauritanie ;
- Soit lorsque le salarié a son domicile fiscal en Mauritanie, alors même que l'activité rémunérée s'exercerait hors de Mauritanie ou que l'employeur serait domicilié ou établi hors de Mauritanie ;
- Soit lorsque le salarié est domicilié hors de Mauritanie, que l'employeur soit ou non domicilié ou établi en Mauritanie, à la condition que l'activité rétribuée s'y exerce.

50

Pour l'application du premier et du troisième critères, lorsque le contribuable exerce simultanément plusieurs professions ou la même profession dans plusieurs pays, l'intéressé est considéré comme exerçant son activité en Mauritanie s'il y exerce son activité principale.

B) Cas des pensions et des rentes viagères

60

Aux termes du 2) de l'article 111 du CGI, le bénéficiaire de pensions ou de rentes viagères est soumis à l'ITS lorsque :

- le bénéficiaire est domicilié en Mauritanie ; ou
- lorsque le débiteur de telles sommes est établi en Mauritanie.

En ce qui concerne les pensions publiques, le débiteur s'entend du comptable assignataire.

III- Les revenus imposables

70

L'assiette de l'ITS s'étend à l'ensemble des revenus, indemnités, primes, gratifications et avantages en nature et tous autres éléments accessoires de la rémunération provenant de l'exercice d'une activité salariée.

L'article 110 du CGI prévoit toutefois l'exonération de certains éléments constitutifs du revenu salarial.

80

Prise en charge de l'ITS par les employeurs

La base imposable à l'ITS s'entend d'une base avant impôt.

L'ITS qui doit être calculé sur l'ensemble des sommes et avantages en nature alloués est à la charge exclusive du salarié.

La technique particulière de la retenue à la source ne modifie pas ce principe fondamental qui régit les impôts directs sur le revenu.

Toute prise en charge de l'ITS par l'employeur s'analyse donc comme un supplément de salaire imposable à l'ITS (voir en ce sens le a) du 1) ,de l'article 113 du CGI).

Exemple :

Soit un salarié dont la rémunération totale imposable (salaire de base, heures supplémentaires, primes, indemnités, autres gratifications en espèces, avantages en nature, etc. ...) s'élève à 8.000 MRU.

L'ITS exigible est de $8.000 \times 15 \% = 1\,200$ MRU.

Si l'employeur prend à sa charge une fraction de l'ITS, par exemple 400 MRU (en limitant fictivement la pression fiscale à 5 % de 8.000 MRU) le salarié disposera d'une rémunération avant impôt de 8 400 MRU au lieu de 8.000 MRU.

Le taux de l'impôt exigible pour une rémunération imposable de 8 400 MRU est de 15 %. L'ITS effectivement dû est donc de $8\,400 \text{ MRU} \times 15 \% = 1\,260$ MRU et non de 1 200 MRU. Le supplément d'impôt ainsi ($1\,260 - 1\,200 = 60$) ne peut en aucun être à nouveau pris en charge par l'employeur.

Toute autre solution étant illégale sera soumise aux pénalités prévues à l'article L132 du LPF pour minoration ou insuffisance de déclaration.

A) Revenus des traitements, salaires et indemnités

90

En vertu du 1) de l'article 109, il est établi un impôt sur les revenus provenant des traitements publics et privés, des salariés et des indemnités y rattachées.

Les éléments accessoires à la rémunération principale, qu'il s'agisse d'indemnités, de primes, de gratifications allouées en espèces ou d'avantages consentis en nature (concession de la jouissance gratuite d'un bien : logement, mobilier, voiture automobile, etc., fourniture gratuite ou pour un prix inférieur au prix de revient réel de marchandises, de prestations de services, de travaux immobiliers, de nourriture, de services domestiques, etc.) sont imposables au même titre que le salaire ou traitement proprement dit, dont ils ne peuvent être juridiquement et fiscalement dissociés.

Ces éléments accessoires qui rémunèrent un service rendu constituent des suppléments de salaire et suivent le même sort fiscal que la rémunération à laquelle ils se rattachent et ce, quelle que soit la dénomination qui leur est attribuée (indemnités, primes, sursalaires, gratifications, dons, pourboires, bonus, heures supplémentaires, allocations forfaitaires pour frais, etc.).

1. Éléments inclus dans l'assiette des traitements, salaires et indemnités

a) Les salaires et traitements proprement dits

100

Il s'agit de la rémunération généralement fixe garantie au salarié par son contrat de travail écrit ou oral.

Ce traitement ou salaire de base doit normalement constituer l'essentiel de la rémunération perçue en numéraire.

b) Éléments accessoires perçus en numéraire

110

Il s'agit notamment de la rémunération des heures supplémentaires, des primes, des gratifications diverses, des indemnités ou des allocations forfaitaires pour frais ainsi que la prise en charge de l'ITS par l'employeur le cas échéant.

120

Ces divers éléments sont toujours imposables quels que soient la qualité du bénéficiaire, les modalités et les circonstances de leur attribution.

c) Les indemnités

130

Sauf exonération expresse contraire (voir § ci-après) toutes les sommes qualifiées "d'indemnités" sont imposables dès lors qu'elles présentent le caractère d'un supplément de traitement ou de salaire.

Tel est le cas notamment des "indemnités" versées en considération :

- des efforts déployés ou de la qualité du travail accompli par le salarié (indemnités dites d'assiduité, de compétence, de technicité, de rendement etc. ...).
- du statut du personnel (indemnités d'ancienneté, de congés payés, d'expatriation, d'éloignement, etc. ...).

- des conditions particulières de travail (indemnités de fonction, de sujétion, de responsabilité, de caisse, de risque, de pénibilité, de dépaysement, de travail de nuit, etc. ...).

Les indemnités fréquemment versées peuvent être classées de la manière suivante :

- Indemnités présentant le caractère d'un supplément de salaire parce qu'elles ne couvrent aucun frais professionnel particulier. Il s'agit par exemple des indemnités :
 - o de responsabilité
 - o de fonction
 - o de sujétion
 - o de risque
 - o de caisse
 - o de pénibilité
 - o de dépaysement
 - o d'expatriation
 - o d'assiduité
 - o d'ancienneté
 - o de technicité
 - o de rendement
 - o de bilan :
 - o de fin d'année
 - o de congés payés
 - o etc. ..
- Les indemnités qui couvrent des frais incombant normalement à tout salarié, quelle que soit l'activité exercée : transport du domicile au lieu habituel de travail, de logement et frais accessoires (mobilier, eau, électricité, gardiennage, domesticité, etc.) voiture personnelle, vêtements, nourriture, etc.
- Les indemnités de logement, de transport et de fonction.

140

Par indemnités de logement, il convient d'entendre toutes les sommes destinées à couvrir les dépenses d'hébergement du salarié et de sa famille y compris les diverses charges locatives qui peuvent s'y rattacher directement ou indirectement (ameublement, entretien, réparation, domesticité, assurance, eau, électricité, etc.).

150

Les indemnités de transport couvrent les frais de transport entre le domicile et le lieu habituel de travail.

Les remboursements à leur coût réel de frais de déplacement autres que ceux afférents au trajet domicile lieu habituel de travail sont exonérés s'ils ont été engagés dans l'intérêt direct et effectif de l'entreprise. Les remboursements forfaitaires sont par contre toujours imposables.

160

Par indemnités de responsabilité et de fonction, il convient d'entendre toutes les sommes attribuées à un salarié en considération de son grade ou de sa fonction au sein de l'entreprise.

L'appellation de ces indemnités peut donc varier selon l'emploi occupé et d'une entreprise à une autre (les indemnités de responsabilité, de sujétion, de fonction, de caisse, de poste, etc.).

d) Les avantages en nature

170

Ils doivent être évalués à leur valeur réelle.

Cette évaluation est opérée par l'employeur sous sa propre responsabilité, sous réserve du droit de contrôle ultérieur de l'Administration.

Les avantages en nature font l'objet d'une exonération sous certaines conditions (voir §190 ci-après)

2. Eléments expressément exclus de l'assiette des traitements, salaires et indemnités

a) Exonération des premiers 6000 Ouguiyas

180

Aux termes du c) de l'article 110 du CGI, les premiers six mille (6 000) Ouguiyas perçus mensuellement au titre des traitements et salaires ne sont pas soumis à l'impôt.

b) Indemnités pour frais professionnels ne présentant pas le caractère d'un supplément de salaire

120

Aux termes du a) et du b) de l'article 110 du CGI, sont exonérés d'ITS :

- les indemnités pour charges gouvernementales et pour la fonction d'élus locaux ;
- dans la limite d'un montant cumulé de mille (1.000) ouguiyas par mois, les indemnités autres que les indemnités de logement, de transport, de responsabilité et de fonction.

Les indemnités susceptibles d'être exonérées s'entendent des indemnités pour frais professionnels qui ne présentent pas le caractère d'un supplément de salaire.

Peuvent notamment être couverts par des indemnités exonérées :

- les frais supplémentaires de nourriture supportés par les salariés qui travaillent sur des chantiers très éloignés de leur lieu habituel et normal de travail. Ces frais donnent généralement lieu à versement d'indemnités dites de « panier » ;
- les frais de vêtements spéciaux indispensables à l'exercice de l'activité ou imposés par la nature même de la fonction (Exemple : uniformes) ;
- les frais supplémentaires de blanchisserie pour certaines activités particulièrement salissantes (indemnités dites de "salissure") ;
- les frais de documentation professionnelle entrant dans le cadre du maintien ou du perfectionnement des connaissances.

Il ne suffit donc pas qu'une somme soit qualifiée "d'indemnité" (au lieu de salaire, prime ou gratification) pour qu'elle soit automatiquement exonérée d'ITS. Il appartient à l'employeur de démontrer de manière indiscutable que les indemnités qu'il verse couvrent des frais professionnels spécifiques, et qu'elles ne présentent donc pas le caractère d'un supplément de salaire déguisé.

130

Par ailleurs, lorsqu'une indemnité justifiée dans son principe est exagérée dans son montant, la partie de l'indemnité qui ne correspond pas à des dépenses professionnelles supplémentaires effectivement supportées par le salarié constitue un supplément de salaire imposable à l'ITS.

140

Enfin, les indemnités autres que les indemnités de logement, de transport, de responsabilité et de fonction répondant aux conditions d'exonération énumérées ci-dessus ne sont exonérées que dans la limite de 1 000 ouguiyas par mois. Autrement dit, la fraction du montant de toutes les indemnités exonérées qui excède 1.000 MRU pour un mois donné est imposable.

Aucun lissage ne pouvant être opéré, cela signifie que si l'indemnité est versée de manière annuelle (soit en une fois), seuls 1 000 Ouguiyas seront exonérés.

150

Cas particulier des indemnités de licenciement

Les indemnités légales de licenciement prévues par la législation du travail n'ont pas le caractère d'un revenu au sens de l'article 109 du CGI qui définit le champ d'application de l'ITS.

Ces indemnités présentent en effet le caractère de dommages et intérêts légaux destinés à couvrir le préjudice subi par le salarié du fait de son licenciement.

Elles ne sont donc pas imposables à l'ITS., qu'elles excèdent ou non 1.000 MRU

160

Cas particulier des indemnités de départ à la retraite :

Les indemnités de "départ à la retraite" présentent en revanche le caractère d'un revenu. Elles sont en conséquence imposables à l'ITS.

c) Complément de rémunération à caractère familial

170

En vertu du 3) de l'article 110 du CGI, ne sont pas passibles de l'ITS les allocations familiales, les allocations d'assistance à la famille, les majorations de la rémunération de base, d'indemnités ou de pensions attribuées en considération de la situation ou des charges familiales.

Cette disposition vise à exonérer les prestations familiales qui sont versées dans le cadre de la législation sociale par la caisse nationale de sécurité sociale telles que les allocations familiales et les allocations de maternité.

Cette disposition vise également les majorations de la rémunération de base, les majorations d'indemnités ou de pensions attribuées en considération de la situation ou des charges familiales.

En l'absence de toute précision quant à la partie versante, il est admis que les majorations accordées par les employeurs à leur personnel en sus des allocations versées par la Caisse Nationale de Sécurité Sociale (CNSS) peuvent bénéficier de l'exonération édictée par le 3) de 110 du CGI. Cette exonération des majorations à caractère familial ne saurait toutefois faire échec au principe de l'assujettissement à l'ITS de l'ensemble des sommes ou avantages acquis dans le cadre de l'exercice de l'activité salariée. Elle ne peut ainsi concerner que des sommes qui présentent un caractère réellement accessoire par rapport à la rémunération.

180

Conformément à l'esprit du 3) de l'article 110 du CGI, l'exonération ne peut être acquise que si les conditions suivantes sont simultanément remplies :

1^{ère} condition :

Les majorations doivent être accordées à l'ensemble du personnel salarié de l'entreprise, ou tout au moins aux salariés dont la rémunération est la plus modeste. En tout état de cause il ne peut être admis, au sein d'une même entreprise, que les salariés les mieux rémunérés perçoivent de tels avantages, si dans le même temps des salariés moins bien rémunérés n'en bénéficient pas.

2^{ème} condition :

Le montant des majorations ne doit être calculé qu'en fonction que de la situation familiale du bénéficiaire.

En d'autres termes, les majorations doivent être fixes et non proportionnelles au salaire (c'est à dire X MRU par enfant). Elles peuvent cependant être dégressives et inversement proportionnelles au salaire.

3^{ème} condition :

Les majorations doivent conserver un caractère réellement accessoire par rapport à la rémunération proprement dite. A défaut l'Administration est fondée à considérer qu'elle se trouve en présence d'un abus de droit l'autorisant à rétablir la réalité juridique en imposant ces avantages dits "familiaux" en tant que suppléments de salaire déguisés.

A titre de règle pratique, les majorations ne devront pas excéder :

Pour le premier enfant :	20 MRU
Pour le deuxième enfant :	45 MRU
A partir du 3 ^{ème} enfant :	25 MRU

d) Avantages en nature n'excédant pas 20% de la rémunération perçue

190

En vertu du 4) de l'article 110 du CGI, ne sont pas passibles d'ITS les avantages en nature évalués à leur valeur réelle qui n'excèdent pas 20% de la rémunération perçue telle que définie au point a) du paragraphe 1 de l'article 113, c'est-à-dire, n'excédant pas la rémunération proprement dite augmentée de toutes les primes, indemnités et gratifications, ou autres éléments accessoires de toute nature, qui présentent le caractère d'un supplément de salaire hors avantage en nature.

Exemples :

Soit un salarié dont la rémunération mensuelle se décompose comme suit (en MRU) :

- Salaire de base net de retenues sociales :	25.000
- Heures supplémentaires :	2.500
- Indemnité d'ancienneté :	3.000
- Indemnité de transport :	1.500
	<hr/>
- Rémunération imposable hors avantage en nature :	32.000
- Logement fourni par l'employeur (loyer payé au propriétaire) :	5.000

La valeur réelle de l'avantage en nature s'élève donc à 5 000 MRU et elle n'excède pas 20 % de la rémunération imposable, hors avantage en nature ($32.000 \times 20 \% = 6.400$). L'avantage en nature est donc exonéré d'ITS.

e) Remboursements réels de frais engagés pour le compte de l'employeur

200

Les remboursements réels de frais engagés pour le compte de l'employeur ne constituent pas des éléments de rémunération. Ils ne sont donc pas imposables.

210

Cas particulier des remboursements de frais de réception, mission et déplacement.

Les frais de réception, mission et déplacement lorsqu'ils sont justifiés dans leur principe et leur montant entrent dans la catégorie des frais professionnels spécifiques pouvant donner lieu à exonération d'ITS. Ce type de frais exceptionnels ne peut, pour un salarié donné, avoir un caractère permanent justifiant une indemnité mensuelle.

Il y a ainsi lieu de considérer que les indemnités, allocations ou remboursements forfaitaires pour frais de réception, mission et déplacement sont toujours imposables à l'ITS pour leur intégralité.

En revanche, les remboursements réels de frais de réception, mission et de déplacement sont entièrement exonérés (y compris pour la partie du remboursement qui excède 1.000 MRU) dans la mesure où ces remboursements correspondent à des frais :

1 ° engagés dans l'intérêt direct de l'entreprise

(et non des dirigeants, en particulier déplacements privés sous couvert de congrès, voyages d'études, visites de clients ou fournisseurs, réception de relations personnelles, etc.).

2° justifiés par des factures détaillées et acquittées établies au nom du bénéficiaire du remboursement

3° n'ayant pas un caractère excessif ou somptuaire, compte tenu des bénéfices imposables déclarés par l'entreprise

La fraction des remboursements réels ne répondant pas à ces trois conditions est imposable à l'ITS au même titre que les allocations, indemnités et remboursements forfaitaires.

B) Revenus des pensions et rentes viagères

1. Eléments inclus dans l'assiette des pensions et rentes viagères

220

En vertu du 2) de l'article 109, l'ITS est également applicable aux pensions publiques ou privées et aux rentes viagères, sous condition, tel que mentionné au §60 ci-avant.

2. Eléments exclus de l'assiette des pensions et rentes viagères

230

Il ressort du 2) de l'article 110 du CGI que ne sont pas passibles de l'impôt :

- les pensions d'invalidité de guerre ;
- les pensions servies aux victimes de la guerre et à leurs ayants droit ;
- les rentes viagères attribuées aux victimes d'accidents de travail ;
- la retraite du combattant.

C) Exemples d'application

a) Exemple 1

240

Soit un salarié d'une entreprise de travaux publics ayant perçu au titre du mois de janvier 2020 les sommes suivantes (en MRU) :

Salaire de base	1 000
Heures supplémentaires	200
Indemnité d'ancienneté	100
Prime de technicité	150
Indemnité de logement	150

Indemnité de transport	100
Indemnité de panier	450
Majorations familiales pour 5 enfants à charge	100
Total	2 250

Sa situation au regard de l'ITS doit être réglée comme suit (en MRU) :

Sommes imposables		Sommes exonérées	
Salaire de base	1 000	Majorations familiales*	100
Heures supplémentaires	200	Indemnité de panier**	250
Indemnité d'ancienneté	100		
Prime de technicité	150		
Indemnité de logement	150		
Indemnité de transport	100		
Fraction non-déductible de l'indemnité de panier	200		
Total imposable	1.900	Total exonéré	300***

* inférieures au plafond admis

**l'indemnité de panier ne peut être exonérée qu'à hauteur du coût supplémentaire de nourriture occasionné par l'éloignement des chantiers soit 10 MRU par jours travaillé.

*** soit la centaine d'ouguiyas inférieure

b) Exemple 2

Soit un salarié qui a perçu au titre du mois de janvier 2020 les sommes suivantes (en MRU) :

Salaire de base	2 500
Indemnités de fonction	500
Indemnité pour frais de réception	400
Remboursement forfaitaire de frais de mission	600
Remboursement réel de frais de déplacement	300
Total	4 300

Ce salarié célibataire est logé gratuitement par l'entreprise dans un studio non meublé dont la valeur locative mensuelle réelle est de 700 MRU.

Sommes imposables		Sommes exonérées	
Salaire de base	2 500	Remboursement réel de frais de déplacement	300
Indemnités de fonction	500	Avantage en nature*	700
Remboursement forfaitaire de frais de mission	600		
Indemnité de réception	400		
Total imposable	4 000	Total exonéré	1 000

* Cet avantage en nature n'excédant pas 20% de la rémunération imposable ($4\,000 \times 20\% = 800$), il est exonéré.

Chapitre 2 : Base d'imposition (ITS-BASE)

1

Aux termes de l'article 113 du CGI, l'impôt s'applique sur la rémunération globale perçue par le salarié, qui correspond à la somme de :

a) la rémunération perçue, c'est à dire la rémunération proprement dite augmentée de toutes les primes, indemnités et gratifications, ou autres éléments accessoires de toute nature, qui présentent le caractère d'un supplément de salaire, hors avantages en nature ;

b) les avantages en nature, retenus à concurrence de 40 % de leur montant total.

Les avantages en nature les plus fréquemment attribués peuvent être évalués comme suit :

NATURE DES AVANTAGES	MODE D'EVALUATION
LOGEMENT	-Loyer mensuel effectivement payé par l'employeur au propriétaire du logement. -Valeur locative mensuelle réelle du logement si celui-ci appartient à l'employeur (loyer pratiqué sur le marché libre pour des logements similaires).
MOBILIER	- 1/12 de l'amortissement annuel pratiqué en matière d'IS.
EAU - ELECTRICITE	- montant mensuel payé par l'employeur.
DOMESTICITE	- montant mensuel des salaires et charges sociales payés.
AUTOMOBILES	- 1/12 de l'amortissement, de l'assurance, de la vignette, des frais d'entretien et de réparation. - si utilisation peu fréquente : nombre de Kms parcourus par le prix de revient du Km.
PRELEVEMENTS EN NATURE DE BIENS OU SERVICES	- prix normal de vente des marchandises, produits, travaux ou services prélevés. - si paiement à un prix inférieur différence entre le prix normal de vente et le prix payé.

10

A cette rémunération globale ainsi déterminée, doivent être déduites :

- les retenues obligatoires opérées pour la constitution de pensions ou de retraites et les cotisations de sécurité sociale ;
- les sommes affranchies de l'impôt en vertu de dispositions de l'article 110.

Les retenues obligatoires sont celles qui doivent être obligatoirement effectuées en application de la législation nationale mauritanienne.

Les versements complémentaires, notamment ceux qui sont effectués auprès d'organismes sociaux étrangers, ne sont pas déductibles.

20

La base d'imposition ainsi déterminée est pour le calcul de l'impôt arrondie à la centaine d'ouguiya inférieure.

30

Exemple d'application :

Soit un salarié dont la rémunération annuelle se décompose comme suit :

Salaire de base	65 000
Indemnités de transport	5 000
Indemnité de fonction	6 000
Total	76 000

Il bénéficie par ailleurs des avantages en nature suivants :

Villa	35 000
Mobilier	2 900
Eau - électricité	5 000
Voiture	10 000
Marchandises	3 000
Total	55 900

Ces avantages en nature excédant 20 % de la rémunération perçue imposable, ils doivent être retenus à concurrence de 40 % de leur montant soit :

$$55\,900 \times 40\% = 22.360$$

La base imposable à l'ITS s'élève à :

Rémunération perçue :	76.000
Avantages en nature :	22.360
Total imposable :	<hr/> 98.300*

*centaine d'ouguiya inférieure

Soit une base imposable à l'ITS de : $98.300 - 6\,000$ (abattement) = 92 300.

40

Cas particulier des rappels de rémunération :

Les rappels de rémunération doivent être rattachés à la rémunération de la période mensuelle à laquelle ils se rapportent. Cette solution a pour but d'éviter que les rappels ne se traduisent par une augmentation du taux applicable à la rémunération normale du mois de perception des rappels.

Chapitre 3 : Fait générateur et exigibilité **(ITS-FG)**

1

Conformément aux dispositions de l'article 112 du CGI le paiement des traitements, salaires, pensions et rentes viagères constitue le fait générateur de l'impôt.

Les avantages en nature sont rattachés à la rémunération du mois au cours duquel ils ont été attribués au salarié.

Chapitre 4 : Liquidation et paiement de l'impôt (ITS-LIQ)

I- Taux applicables

1

En vertu de l'article 114 du CGI, le taux applicable est progressif :

Rémunération mensuelle	Taux applicable	Formule de calcul
Inférieure ou égale à 9.000 MRU	15%	$R.I. \times 0,15$
Comprise entre 9 001 et 21 000 MRU	25%	$(R.I. \times 0.25) - 900$
Supérieure à 21 001 MRU	40%	$(R.I. \times 0.40) - 4.050$

RI = rémunération imposable.

10

Pour le calcul de l'impôt, la base d'imposition est arrondie à la dizaine de MRU inférieure.

20

Proratisation :

- Les rémunérations payées au titre d'une fraction d'un mois sont imposables en application du *pro rata temporis*.
- Les pensions publiques ou privées et les rentes viagères dont le paiement n'est pas mensuel sont, pour l'application des taux visés au paragraphe 1 ci-dessus, ramenées au mois.

II- Exemple d'application

30

Soit un cadre d'entreprise qui a perçu au titre du mois de janvier 2020 les sommes suivantes (en MRU) :

Salaire de base	6 500
Indemnité de sujétion	500
Indemnité de fonction	600
Total	7 600

Ce cadre bénéficie par ailleurs des avantages en nature suivants :

- Villa, dont le loyer mensuel payé par l'entreprise s'élève à : 3.500 MRU
- Mobilier, fourni par l'entreprise. L'amortissement annuel pratiqué par l'entreprise s'établit à 3.500 MRU soit 291,6 MRU par mois.
- Eau, électricité, le montant payé par l'entreprise s'élève à 500 MRU.
- Voiture, mise à son entière disposition. Le douzième de l'amortissement, assurance, frais d'entretien représente 1.000 MRU
- Prélèvements de marchandises dans l'entreprise pour une valeur de 300 MRU.

La base d'imposition à l'ITS est la suivante (en MRU) :

Sommes imposables		Sommes exonérées
Salaire de base	6 500	
Indemnités de sujétion	500	

Indemnités de fonction	600	<ul style="list-style-type: none"> • Les indemnités constituent des suppléments de salaires imposables. • Les avantages en nature excédant 20 % de la rémunération en numéraire sont imposables. 	
Avantages en nature	2 236,6		
Total imposable	9 800*	Total exonéré	0

*arrondi à la centaine inférieure.

Total imposable :	9 800
Abattement :	-6 000
Rémunération imposable :	3 800
ITS dû : $3.836,6 \times 15\% =$	575,5 MRU

Chapitre 5 : Recouvrement et obligations déclaratives

(ITS-DECL)

I- Recouvrement

A) Principe

1

Toute personne physique ou morale qui verse des revenus visés à l'article 109 du CGI est tenue d'effectuer pour le compte du Trésor Public la retenue de l'impôt au moment de chaque paiement.

Lorsque le salarié a plusieurs employeurs, chacun d'eux doit retenir pour le compte du Trésor Public le montant de la retenue comme s'il était le seul employeur du salarié.

Les retenues afférentes aux paiements effectués pendant un mois déterminé doivent être versées au plus tard le 15 du mois suivant le paiement, à la caisse du comptable du Trésor du domicile de la personne physique ou du siège de la personne morale qui les a opérées.

B) Cas particulier : débiteur des paiements situé à l'étranger

10

En vertu de l'article 118 du CGI, les salariés dont l'employeur est domicilié ou établi hors de Mauritanie sont tenus de déclarer et de verser l'impôt sur leurs revenus imposables au plus tard le 15 du mois suivant leur perception, à la caisse du comptable du Trésor de leur domicile.

La déclaration doit être souscrite sur un formulaire conforme au modèle de l'administration fiscale.

II- Obligations déclaratives de l'employeur ou débirentier

A) Archivage interne obligatoire

20

En vertu de l'article 115 du CGI toute personne effectuant les paiements donnant lieu à une retenue à la source au titre de l'ITS doit, pour chaque bénéficiaire, mentionner sur un livre, fichier ou tout autre document destiné à l'enregistrement du paiement : la date, la nature et le montant de ce paiement et le montant de la retenue opérée.

Les documents sur lesquels sont enregistrés les paiements et les retenues effectués, ainsi que les souches des bordereaux de versement doivent être conservés jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle les retenues sont faites.

Ils doivent, sous peine des sanctions prévues à l'article L.70 du Livre de procédures fiscales (obstruction au droit de communication), être communiqués, sur leur demande, aux agents du service des impôts.

B) Déclarations mensuelles

30

En vertu de l'article 116 du CGI, chaque versement est effectué au moyen d'une déclaration datée et signée par la partie versante et indiquant la période au cours de laquelle les retenues ont été faites, la désignation de l'adresse, la profession et le numéro d'identification fiscale (NIF) de la personne physique ou morale qui les a opérées ainsi que le montant total des retenues effectuées.

Cette déclaration doit récapituler les diverses rémunérations, indemnités et remboursements de frais payés et avantages en nature alloués au cours du mois écoulé.

La déclaration doit être souscrite sur un formulaire conforme au modèle de l'administration fiscale.

C) Déclaration récapitulative annuelle

En vertu de l'article 117 du CGI, tout employeur ou débirentier est tenu d'adresser à la Direction Générale des impôts dans les quinze premiers jours du mois de février de chaque année une déclaration récapitulative, pour chaque bénéficiaire et au titre de l'année précédente :

- a) les nom, prénoms, fonctions ;
- b) les rémunérations de base brute, indemnités, primes, suppléments et de salaire, remboursements de frais payés et avantages en nature alloués ;
- c) les retenues pour cotisations de la sécurité sociale et l'ITS.

Chaque omission ou inexactitude relevée dans la déclaration donne lieu à l'application d'une amende fiscale de 200 MRU.

IRCM - Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers

1

Les revenus, gains et profits tirés des investissements en capitaux mobiliers, c'est-à-dire des placements financiers effectués auprès de personnes morales ou physiques et constitutifs de droits incorporels mobiliers peuvent se diviser en deux catégories principales :

- **les produits de placements à revenu fixe** qui résultent de simples prêts d'argent conférant à leurs auteurs uniquement un droit de créance, constitués par les intérêts des fonds d'État, des bons du Trésor, des obligations et autres titres d'emprunts négociables, des bons de caisse, des créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, les produits des titres de créances négociables sur un marché réglementé et non susceptibles d'être cotés ainsi que les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie.

Sont assimilés à cette catégorie :

- les gains de cession des contrats non négociables (créances, dépôts, cautionnements et comptes courants et notamment les bons de caisse, bons d'épargne, bons du Trésor et assimilés) ;
- les gains de cession se rapportant aux titres de créances négociables sur un marché réglementé.

- **les produits de placements à revenu variable** constitués par les revenus des actions et parts sociales et revenus assimilés distribués ou réputés distribués par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent.

10

La présente série est consacrée :

- Chapitre 1 : Au champ d'application des revenus de capitaux mobiliers (IRCM-CHAMP) ;
- Chapitre 2 : A la base d'imposition de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM-BASE) ;
- Chapitre 3 : Au fait générateur et à l'exigibilité l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM-FG) ;
- Chapitre 4 : A la liquidation de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM-LIQ) ;
- Chapitre 5 : Aux obligations déclaratives y afférentes ainsi qu'au recouvrement de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM-DECL).

Chapitre 1 : Champ d'application **(IRCM-CHAMP)**

1

De manière préliminaire, il convient de préciser que sont soumises à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers les personnes morales et physiques non soumises à l'impôt sur les sociétés (IS) ou à l'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques (IBAPP).

En effet, en vertu de l'article 1 du CGI, l'IS est établi sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les personnes morales passibles de cet impôt (sociétés anonymes, SARL, etc.). Par suite, les revenus mobiliers de toute nature perçus par ces personnes morales doivent, en principe, être compris dans le bénéfice imposable à l'IS, qu'il s'agisse des dividendes ou autres revenus distribués, des produits de placements à revenu fixe ou encore des revenus de valeurs étrangères. Il convient, à cet égard, de se reporter aux commentaires afférents aux produits financiers, dans IS-BASE-20, §§ 610 et s.

De la même façon, l'article 68 du CGI prévoit que l'IBAPP est établi sur l'ensemble des bénéfices d'affaires réalisés par les personnes physiques et morales ne relevant pas de l'IS. Il convient, à cet égard, de se reporter aux commentaires afférents aux produits financiers, dans IBAPP-BASE-10, §§ 20 et s.

I- Nature des produits imposés

10

L'article 123 du CGI précise que l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers est dû, que les sommes ou valeurs distribuées soient ou non prélevées sur les bénéfices.

Les produits imposables s'entendent ainsi des bénéfices ne restant pas investis dans l'entreprise, ainsi que des sommes ou valeurs non prélevées sur les bénéfices et mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts, tels que définis aux articles 120 et 121 du CGI.

II- Les produits imposables

20

Traditionnellement, une distinction est opérée parmi les revenus de capitaux mobiliers entre :

- d'une part, les produits de placements à revenu variable qui correspondent aux revenus des actions et parts sociales et revenus assimilés distribués par les personnes morales passibles de l'IS ;
- d'autre part, les produits de placement à revenu fixe qui correspondent aux revenus des créances, dépôts, cautionnements et comptes courants.

Le CGI, en définissant le champ d'application de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers reprend cette distinction dans son article 119 qui dispose qu'il est établi un impôt sur le revenu des capitaux mobiliers qui s'applique :

- aux produits distribués par les sociétés et autres personnes morales passibles de l'IS ;
- aux revenus des créances, dépôt, cautionnement et comptes courants.

Il convient de préciser que les produits issus de la première catégorie des revenus sont imposables à l'IRCM quel que soit le régime d'imposition de la personne qui en bénéficie. Un crédit d'impôt permet alors d'éliminer la double imposition (voir §30 du chapitre 4 ci-dessous). En revanche, les produits issus de la deuxième catégorie de revenus ne sont imposables à l'IRCM que dans la mesure où ils ne sont pas déjà compris dans les bénéfices d'une entité soumise à l'IS ou à l'IBAPP.

A) Produits distribués par les sociétés et autres personnes morales passibles ou exonérées de l'impôt sur les sociétés

30

Aux termes de l'articles 120 du code général des impôts (CGI), sont soumis à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, en tant que produits distribués par les personnes morales soumises à l'IS :

- 1) Les produits des actions et parts sociales, notamment :
 - les dividendes, intérêts, arrrages et autres produits des actions de toute nature et des parts de fondateur distribués par les sociétés anonymes, les sociétés anonymes simplifiées et les sociétés en commandite par actions ;
 - les produits des parts des sociétés à responsabilité limitée ;
 - les produits des parts des commanditaires dans les sociétés en commandite simple ;
 - les produits distribués par les sociétés civiles dont l'objet est commercial.

Pour rappel, la société à responsabilité est définie aux articles 339 et suivants du code de commerce. Elle peut avoir plusieurs associés ou un seul, ce dernier étant alors associé unique.

Les décisions de distribution des sociétés à responsabilité limitée doivent respecter les prescriptions légales ou statutaires de forme et de fond qui leur sont applicables.

Pour les sociétés à associés multiples de capitaux (société anonyme [SA], société en commandite par actions [SCA]) ou hybrides (société à responsabilité limitée [SARL]), les organes compétents pour prendre cette décision sont les assemblées générales d'actionnaires ou d'associés.

Pour les sociétés à responsabilité limitée d'associé unique, l'organe compétent est l'associé lui-même. Dans ce dernier cas, la décision prise par l'associé unique engendre les mêmes conséquences que la décision prise par une assemblée générale dans une autre forme de société, à savoir la soumission des sommes distribuées à l'IRCM.

- 2) Les avances, prêts ou acomptes lorsqu'ils sont mis à la disposition des associés directement ou par personnes interposées.

Toutefois, l'impôt peut être dégrevé dès lors que l'associé apporte la preuve que les sommes taxées ont été effectivement remboursées à la société.

- 3) Les remboursements et amortissements totaux ou partiels que les sociétés effectuent sur le montant de leurs actions, parts d'intérêts ou de commandites, avant leur dissolution ou leur mise en liquidation.

- 4) Les rémunérations ou distributions occultes.

- 5) Les jetons de présence et toutes autres rémunérations allouées à quelque titre que ce soit aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance par les sociétés anonymes.

- 6) Les intérêts versés à des personnes morales ou physiques qui ne sont pas établies en Mauritanie.

- 7) Les plus-values des cessions directes ou indirectes de valeurs mobilières.

Est considérée comme une cession, la mutation à titre onéreux ou gratuit, entraînant le changement de propriété des valeurs mobilières, quel qu'en soit le mode opératoire, notamment la vente, l'échange, l'apport en société, la distribution de titres, les donations et les successions.

Sont notamment considérées comme valeurs mobilières, les actions et les parts sociales.

- 8) Les plus-values des cessions directes ou indirectes de permis d'exploration minière.

Sont considérées comme des cessions indirectes de permis d'exploration minière, les cessions d'actions, de parts sociales et de toute prise de participation, directe ou indirecte, égale ou supérieure à 10 % dans une personne morale titulaire d'un permis délivré en Mauritanie, y compris par voie de fusion, scission ou apport partiel d'actif.

- 9) Les produits issus de la liquidation juridique des personnes soumises à l'IS.

10) Les bénéfices des établissements stables imposables à l'IS, réputés distribués au titre de chaque exercice à des sociétés non-résidentes.

1. Personnes morales dont les distributions constituent des revenus de capitaux mobiliers

40

Les personnes morales dont les distributions constituent des revenus de capitaux mobiliers sont celles dont les résultats sont imposables en leur nom propre à l'IS.

Il s'agit notamment :

- Des sociétés par actions (société anonyme, société en commandite par actions) ;
- Des sociétés à responsabilité limitée ;
- Des sociétés en commandite simple pour les distributions revenant aux commanditaires ;
- Des sociétés coopératives et leurs unions ;
- Des établissements publics ;
- Des sociétés d'Etat et d'économie mixte ;
- Des associations en participation pour les distributions revenant aux membres dont l'identité n'a pas été communiquée à l'Administration.

50

Les résultats de ces sociétés ne sont imposés au nom des associés que dans la mesure où ils sont effectivement appréhendés par ces derniers.

2. La classification des revenus distribués

a. Produits des actions et parts sociales

60

L'article 120.1° du CGI donne une liste d'exemples de ce qui relève des produits des actions et parts sociales :

- Les dividendes, intérêts, arrérages et autres produits des actions de toute nature et des parts de fondateur distribués par les sociétés anonymes, les sociétés anonymes simplifiées et les sociétés en commandite par actions ;

Les intérêts sont les fruits civils produits par une somme d'argent due au titre de prêt ou autrement et remboursable soit à la volonté du débiteur soit à celle du créancier.

Les arrérages sont le produit d'un capital non exigible et plus spécialement les prestations périodiques fournies en vertu d'un contrat de constitution de rente. (Les arrérages de rentes viagères relèvent toutefois de l'impôt sur les traitements et salaires (ITS)).

Les autres produits s'entendent de tous les autres produits périodiques ou extraordinaires, quels que soient leur dénomination, leur origine et leur caractère juridique. Sont donc imposables, outre les intérêts proprement dits, toutes les prestations que le créancier reçoit à titre de rémunération complémentaire du capital et notamment l'avantage indirect que constitue pour lui, le cas échéant, la prise en charge par le débiteur de tout ou partie de l'impôt dont il est personnellement redevable à raison desdits intérêts.

- Les produits des parts des sociétés à responsabilité limitée ;

La notion de société à responsabilité limitée est celle définie aux articles 339 et suivants du code de commerce.

- Les produits des parts des commanditaires dans les sociétés en commandite simple ;

La notion de société en commandite simple est celle définie aux article 319 et suivants du code de commerce.

- Les produits distribués par les sociétés civiles dont l'objet est commercial.

Cette liste n'est pas limitative.

Plus largement, une distinction peut être faite entre la répartition tirée des bénéfices sociaux et les autres distributions prélevées ou non sur les bénéfices sociaux.

1- Répartition des bénéfices sociaux

70

La rémunération des capitaux investis par les actionnaires, associés ou porteurs de parts s'effectue normalement par l'attribution à chaque action ou part d'une fraction du bénéfice social réalisé. L'affectation des résultats d'un exercice donné s'effectue au cours de l'exercice suivant.

La distribution est imposable quelle que soit la forme sous laquelle elle est opérée. Le paiement s'effectue le plus souvent en espèces, par chèques ou par inscription au crédit des comptes courants des associés.

Il peut ainsi intervenir sous la forme d'attribution gratuite ou à prix réduit de titres figurant dans le portefeuille de la société.

2- Autres distributions prélevées ou non sur les bénéfices sociaux

80

Outre les distributions provenant de l'affectation proprement dite des résultats, les actionnaires, associés ou porteurs de parts peuvent bénéficier d'une manière indirecte ou déguisée d'autres revenus distribués. Il en est ainsi notamment dans les cas suivants :

- rémunérations exagérées (salaires excessifs par rapport à ceux attribués aux autres salariés, honoraires et commissions excessifs compte tenu de la nature ou de l'importance du service rendu ...) ;
- rémunérations ne correspondant pas à un service réel ;
- utilisation par un associé pour son usage privé de véhicules ou d'autres biens appartenant à la société ou pris en location par celle-ci, prélèvements de marchandises, produits ou services, (tous les avantages en nature non déclarés comme suppléments de salaire constituent des revenus distribués qui doivent être d'une part réintégrés aux résultats imposables à l'IS ou à l'IBAPP et d'autre part, imposés à l'IRCM au nom du bénéficiaire) ;
- prise en charge par la société de dettes ou charges incombant normalement aux associés (dettes et charges non portées au débit de leurs comptes courant, dans la société) ;
- cession aux associés de biens sociaux pour un prix inférieur à leur valeur réelle ;
- vente de biens, fourniture de services, réalisation de travaux par les associés à la société pour un prix supérieur à leur valeur réelle ;
- remise de dette sociale consentie à un associé.

- détournements sociaux commis par les associés ;
- intérêts excédentaires des comptes courants d'associés.

b. Les avances, prêts ou acomptes

1- Principe d'imposition

90

Les avances, prêts ou acomptes consentis aux associés directement ou par personnes ou sociétés interposées (conjoint, enfants à charge, filiales notamment) constituent des revenus distribués.

(Exemple: sommes avancées à un associé pour acquérir un véhicule, du mobilier ou un immeuble d'habitation, compte courant d'associé débiteur ...).

2- Dégrèvement ou restitution de l'impôt

100

L'article 120.2° alinéa 2 précise que l'impôt sur les produits distribués peut être dégrévé ou restitué lorsque les avances, prêts ou acomptes qui ont été taxés sont effectivement remboursés à la personne morale qui les avait consentis. Le montant de l'impôt à dégrever ou à restituer est égal à la différence existante :

- entre d'une part, l'impôt initialement liquidé (à l'exclusion des pénalités qui sont en tout état de cause définitivement acquises au Trésor Public) ;
- et d'autre part, l'impôt exigible sur le montant des avances, prêts ou acomptes qui reste dû à la personne morale après imputation des remboursements effectués.

c. Remboursements et amortissements de capital au cours de la vie de la société

110

Les remboursements que les sociétés effectuent sur le montant de leurs actions, parts d'intérêts ou de commandites se traduisent par une réduction de capital. En revanche, l'amortissement des apports s'effectuant par prélèvement sur les bénéfices ou sur les réserves, à l'exclusion de la réserve légale, n'entraîne pas de diminution du capital social.

1- Réduction de capital

120

Une réduction de capital peut intervenir pour deux raisons :

- Lorsque l'existence de pertes cumulées importantes, qui ne semblent pas pouvoir être compensées dans un avenir rapproché par des bénéfices, commande de procéder à un assainissement financier par voie d'incorporation des pertes subies au capital social. Cette réduction de capital qui ne se traduit par aucune distribution échappe à l'impôt.
- Lorsque les capitaux investis deviennent trop importants par rapport aux besoins résultant du niveau de l'activité de la société.

La fraction excédentaire des capitaux investis étant alors peu ou mal rémunérée les associés peuvent décider de procéder au remboursement d'une partie de leurs apports), cette réduction de capital qui s'accompagne d'une distribution effective aux associés entre dans le champ d'application de l'impôt.

L'article 120 du CGI ne prévoit aucune exception au principe de la soumission à l'impôt des remboursements d'apports opérés en cours de vie de la société.

C'est ainsi que les remboursements sont imposables à l'impôt même s'il ne subsiste pas au bilan des bénéfices ou des réserves (autre que la réserve légale) non encore répartis.

2- Amortissement de capital

130

L'amortissement du capital est l'opération qui consiste à rembourser par anticipation aux actionnaires leurs apports par prélèvement sur les bénéfices ou sur les réserves à l'exclusion de la réserve légale.

Les actions remboursées sont échangées comme d'autres titres appelés "actions de jouissance".

Cette opération est toujours imposable. Il s'agit en effet d'une distribution de bénéfices.

d. Rémunérations et distributions occultes

140

Par rémunérations occultes, il convient d'entendre les rémunérations régulièrement comptabilisées dans les charges sociales mais pour lesquelles l'identité du bénéficiaire n'a pas été relevée à l'Administration sur l'état récapitulatif annuel des salaires et la déclaration annuelle des honoraires, commissions, vacations et autres rémunérations.

En apparence tout au moins, elles rémunèrent un service, une fonction ou même un prêt dont la réalité n'est pas contestée mais dont la société ne révèle pas l'identité de l'auteur, c'est-à-dire du bénéficiaire de la rémunération. Elles traduisent notamment la prise en charge par la société de dépenses qui ne lui incombent pas normalement et dont elle n'entend pas désigner le ou les bénéficiaires.

A l'inverse, les distributions occultes ne sont pas destinées à rémunérer un quelconque service ; elles sont constituées par des sommes ou valeurs qui peuvent ou non se retrouver en comptabilité. Elles correspondent le plus souvent à des dissimulations de recettes (ventes sans facture par exemple) dont on ignore l'utilisation. D'une façon générale, les distributions occultes bénéficient aux associés.

e. Jetons de présence et rémunérations allouées aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance par les sociétés anonymes

1- Rémunérations imposables

150

L'article 120 du CGI dispose que les jetons de présence et toutes autres rémunérations allouées à quelque titre que ce soit aux membres du Conseil d'Administration ou du Conseil de Surveillance par les sociétés anonymes constituent des produits distribués.

Il s'ensuit que ces rémunérations qui n'ont pas le caractère de salaires ne sont pas déductibles pour l'assiette de l'IS et sont imposables à l'IRCM quelle que soit leur dénomination (jetons de présence, tantièmes, indemnités pour frais d'emploi, etc.).

Cette disposition ne concerne que les rémunérations versées aux administrateurs en cette qualité c'est à dire dans le cadre de l'exercice de leur mandat d'administrateur.

Elle ne s'étend pas aux rémunérations versées à raison d'autres fonctions spéciales exercées par les administrateurs ou les membres du conseil de surveillance au sein de la personne morale.

2- Rémunérations non imposables

160

Les administrateurs peuvent en plus de leur mandat exercer dans la société des fonctions particulières telles qu'ingénieur, chef de service, comptable, conseil juridique, etc ... qui font l'objet de rémunérations spécifiques. Dès lors que ces rémunérations répondent aux conditions générales de déductibilité (service rendu effectif, et montant non-exagéré) elles sont admises dans les charges sociales et imposées au nom des bénéficiaires à l'impôt cédulaire correspondant à la nature de l'activité exercée (par exemple ITS selon qu'il y a ou non contrat de travail).

3- Rémunérations des fonctions de direction

170

Les personnes qui exercent des fonctions de direction (Président du Conseil d'Administration, membres du Directoire, Directeur Général Adjoint...) perçoivent en sus de leurs rémunérations d'administrateur des appointements particuliers.

Ces rémunérations se composent généralement :

- de traitements fixes ou proportionnels ;
- d'indemnités de fonction et de représentation ;
- d'avantages en nature (logement, mobilier, eau, électricité, domesticité, voiture, etc.).

Ces rémunérations sont déductibles pour l'assiette de l'IS et imposables dans la catégorie de l'ITS dans la mesure où :

- elles sont allouées en exécution d'un contrat de travail;
- elles sont la contrepartie d'un travail effectif qui correspond à l'exercice d'une fonction de direction distincte de celle du mandat d'administrateur;
- elles ne sont pas exagérées.

La partie des rémunérations qui présente un caractère exagéré n'est pas déductible et constitue un revenu distribué imposable à l'IRCM.

f. Les intérêts versés à des personnes non établies en Mauritanie

180

Sous réserve des dispositions des conventions internationales relatives à l'élimination des doubles impositions, il ressort de l'article 120 du CGI que sont également soumis à l'impôt, en tant que produits distribués par les personnes morales soumises à l'IS, les intérêts versés à des personnes morales ou physiques qui ne sont pas établies en Mauritanie.

Cet article prévoit l'application d'une retenue à la source en matière d'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers dès lors que les bénéficiaires ne sont pas établis en Mauritanie.

g. Les plus-values des cessions directes ou indirectes de valeurs mobilières

190

Il ressort de l'article 120 du CGI que sont soumis à l'impôt, en tant que produits distribués par les personnes morales soumises à l'IS, les plus-values des cessions de valeurs mobilières.

Ceci concerne à la fois les cessions directes et indirectes.

La notion de cession est définie par cet article. Est ainsi considérée comme une cession, la mutation à titre onéreux ou gratuit entraînant le changement de propriété des valeurs mobilières, quel qu'en soit le mode opératoire.

Le mode opératoire est donc indifférent, tout comme le point de savoir si la mutation fera l'objet d'une contrepartie (à titre onéreux) ou non (à titre gratuit).

L'article fournit une liste d'exemple non limitative de modes opératoires de changement de propriétaire des valeurs mobilières. Cela peut être notamment la vente, l'échange, l'apport en société, la distribution de titres, les donations et les successions.

Enfin sont notamment considérées comme valeurs mobilières les actions et les parts sociales.

h. Les plus-values des cessions directes ou indirectes de permis d'exploration minières

200

Il ressort de l'article 120 du CGI que sont soumises à l'impôt en tant que produits distribués par les personnes morales soumises à l'IS, les plus-values des cessions directes ou indirectes de permis d'exploration minières.

Sont considérées comme des cessions indirectes de permis d'exploration minière, les cessions d'actions, de parts sociales et de toute prise de participation, directe ou indirecte, égale ou supérieure à 10% dans une personne morale titulaire d'un permis délivré en Mauritanie, y compris par voie de fusion, scission ou apport partiel d'actif.

i. Les produits issus de la liquidation juridique des personnes soumises à l'impôt sur les sociétés

210

Il ressort de l'article 120 du CGI que sont soumis à l'impôt en tant que produits distribués par les personnes morales soumises à l'IS, les produits issus de la liquidation juridique des personnes soumises à l'IS.

Les distributions qui interviennent en fin de société sont des produits des actions et parts sociales au même titre que celles qui sont opérées en cours de société. Elles sont donc imposables dans le cadre des dispositions générales de l'article 120 du CGI.

La dissolution d'une société, ou sa transformation lorsqu'elle s'accompagne de la création d'un être moral nouveau, entraîne la taxation du boni de liquidation.

Le boni de liquidation s'entend au point de vue fiscal de la différence entre le montant de l'actif net social et celui des apports réels ou assimilés susceptibles d'être repris par les associés en franchise d'impôt.

Les distributions faites aux associés en raison de la liquidation de la société sont réputées s'appliquer en premier lieu au remboursement des apports et sommes assimilées, de telle sorte que les associés puissent reprendre en fin de société et en franchise d'impôt, les apports qu'ils ont effectués.

Les apports réels s'entendent des apports proprement dit, et des primes d'émission. Les sommes assimilées à des apports s'entendent des répartitions correspondant au capital amorti qui a supporté l'impôt. Par ailleurs les associés peuvent retirer en franchise d'impôt une somme égale au montant des réductions de capital intervenues en cours de société (somme égale au capital abandonné en cas de réduction de travail par suite de pertes, somme égale au montant des remboursements qui ont été taxés).

En définitive, l'impôt n'est exigible en fin de société que sur le boni de liquidation après reprise des apports qui n'ont pas été remboursés antérieurement en franchise d'impôt.

Parmi les principaux éléments constituant le boni de liquidation, peuvent être cités notamment :

- les réserves de toute nature ;
- les réserves et bénéfices incorporés au capital ;
- les bénéfices d'exploitation non encore taxés et ceux dont l'imposition a été différée (plus-values exonérées sous
- condition de emploi et non encore réinvesties, provisions ...).
- les plus-values réalisées ou constatées sur les divers éléments de l'actif social.

j. Les bénéfices des établissements stables imposables à l'IS, réputés distribués au titre de chaque exercice à des sociétés non-résidentes

220

Il ressort du 10) de l'article 120 du CGI que, sous réserve de l'application des conventions internationales, sont soumis à l'impôt, en tant que produits distribués par les personnes morales soumises à l'IS, les bénéfices des établissements stables imposables à l'IS, réputés distribués au titre de chaque exercice à des sociétés non-résidentes.

B) Les revenus des créances, dépôts, cautionnement et comptes courants

230

Il ressort de l'article 121 du CGI que sont soumis à l'impôt en tant que revenus des créances, lorsqu'ils ne sont pas compris dans les bénéfices d'une entreprise soumise à l'IS ou à l'IBAPP les intérêts, arrérages et tous autres produits :

- des créances hypothécaires, privilégiées ou chirographaires à l'exception de toute opération commerciale ne présentant pas le caractère juridique d'un prêt ;
- des dépôts de sommes d'argent à vue ou à échéance fixe ;
- des cautionnements en numéraire ;
- des garanties bancaires et assimilées ;
- des comptes courants à l'exception des intérêts excédentaires des comptes courants d'associés ;
- des obligations et tous autres titres d'emprunts négociables, ainsi que les primes de remboursement payées aux porteurs de ces mêmes titres ;
- versés sur bons du Trésor quelles que soient l'échéance et l'activité du bénéficiaire.

1. Limite avec les autres catégories de revenus

240

L'article 121 du CGI exclut expressément du champ d'application de l'impôt, les revenus des créances, dépôts, cautionnements, garanties bancaires, comptes courants, obligations et bons du Trésor qui sont compris dans les bénéfices d'une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés (notamment intérêts des prêts et créances figurant à l'actif du bilan) ou à l'IBAPP.

Les entreprises qui entrent dans le champ d'application de l'IS, mais qui en sont exonérées (notamment en application du Code des Investissements ou d'un régime fiscal particulier) sont passibles de l'IRCM sur leurs revenus de capitaux mobiliers.

2. Nature des capitaux générateurs des revenus imposables

a. Revenus des créances hypothécaires privilégiées ou chirographaires à l'exception de toute opération commerciale ne présentant pas le caractère juridique d'un prêt

240

Il s'agit de toutes les créances productives d'intérêts, qu'elles trouvent leur origine dans un prêt ou une autre obligation juridique (ex: intérêts moratoires alloués dans une instance judiciaire; les intérêts compensatoires (dommages et intérêts) qui réparent le préjudice subi ou sanctionnent l'inobservation de l'obligation de faire ou de ne pas faire n'ont pas en revanche le caractère de produits de créances). Bien entendu, les intérêts des créances commerciales sont imposables dans la catégorie de l'IS (ex: intérêts afférents aux crédits consentis aux clients).

b. Dépôts de sommes d'argent à vue ou à échéance fixe

250

Il s'agit de tous les dépôts de sommes d'argent effectués auprès de n'importe quel dépositaire (établissement bancaire ou de crédit, société, simple particulier, etc.).

Remarque: les articles 122 et 125 du CGI exonèrent les intérêts des livrets de caisse d'épargne.

c. Cautionnements en numéraire

260

Entrent dans cette catégorie de capitaux les cautionnements exigés, dans le cadre de l'exercice de leur profession, des fonctionnaires, des comptables, des gérants de sociétés, etc ...

d. Garanties bancaires et assimilées

270

Entrent dans cette catégorie l'ensemble des garanties bancaires et assimilées. Aucune exception n'est prévue au sein de l'article 121 du CGI ni au sein de l'article 122 du CGI.

e. Comptes courants

280

Sont visés non seulement les comptes courants ouverts dans des établissements financiers mais également les comptes courants détenus par les actionnaires ou associés de sociétés relevant de l'IS. Toutefois, les intérêts excédentaires des comptes courants d'associés, c'est à dire, ceux qui sont supérieurs au taux des avances de la Banque Centrale de Mauritanie majoré de deux points constituent des produits distribués.

f. Obligations, autres titres d'emprunts négociable et prime de remboursement

290

Entrent dans cette catégorie l'ensemble des obligations et tous autres titres d'emprunts négociables, ainsi que les primes de remboursement payées aux porteurs de ces mêmes titres. Aucune exception n'est prévue au sein de l'article 121 du CGI ni au sein de l'article 122 du CGI.

g. Versements sur bons du Trésor

300

Entrent dans cette catégorie l'ensemble des versements sur bons du Trésor. La date d'échéance est indifférente. Il en est également ainsi pour l'activité du bénéficiaire. Aucune exception n'est prévue au sein de l'article 121 du CGI ni au sein de l'article 122 du CGI.

3. Définition des produits imposables

310

Les produits imposables sont les intérêts, arrérages et tous autres produits des capitaux tels que définis ci-après :

- Les intérêts sont les fruits civils produits par une somme d'argent due au titre de prêt ou autrement et remboursable soit à la volonté du débiteur ou à celle du créancier ;
- Les arrérages sont le produit d'un capital non exigible et plus spécialement les prestations périodiques fournies en vertu d'un contrat de constitution de rente.
Les arrérages de rentes viagères relèvent toutefois de l'ITS.
- Les "autres produits" s'entendent de tous les autres produits périodiques ou extraordinaires, quels que soient leur dénomination, leur origine et leur caractère juridique.
Sont donc imposables, outre les intérêts proprement dits, toutes les prestations que le créancier reçoit à titre de rémunération complémentaire du capital et notamment l'avantage indirect que constitue pour lui, le cas échéant, la prise en charge par le débiteur de tout ou partie de l'impôt dont il est personnellement redevable à raison desdits intérêts.

III- Les produits exonérés

320

L'article 122 du CGI prévoit un certain nombre d'exonérations d'impôt pour des revenus qui, en application des articles 120 et 121 du CGI, entrent dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.

La liste des exonérations prévue à l'article 122 du CGI est limitativement énumérée.

Sont exonérés de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers en application de l'article 122 du CGI :

- a) les intérêts des sommes inscrites sur les livrets de la caisse d'épargne ;
- b) les intérêts servis sur les comptes ouverts auprès des banques lorsque les bénéficiaires sont des ménages ou des travailleurs mauritaniens domiciliés à l'étranger et lorsque le montant des sommes ne dépasse pas annuellement cent mille (100.000) Ouguiya ;

La notion de domiciliation à l'étranger se comprend en opposition à la définition de domicile fiscal en Mauritanie.

Or, sous réserve des dispositions des conventions internationales relatives à l'élimination des doubles impositions, sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en Mauritanie, d'après l'article 111 du CGI :

- i. Les personnes qui y possèdent ou y jouissent d'un foyer d'habitation permanent ;
- ii. Les personnes qui, sans disposer en Mauritanie d'un foyer d'habitation permanent dans les conditions définies au a), ont néanmoins en Mauritanie le centre de leurs intérêts vitaux.

Dès lors que ces conditions ne sont pas remplies, la domiciliation est à l'étranger.

c) les plus-values de cessions de valeurs mobilières inscrites à l'actif du bilan d'une entreprise soumise à l'IS ou à l'IBAPP ;

d) les plus-values des cessions de parts de sociétés à prépondérance immobilière telles que définies à l'article 100 du CGI, soumises à l'impôt sur les revenus fonciers ;

e) les dividendes distribués par les sociétés ayant pour objet exclusif la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières, dans la limite du montant net, déduction faite de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, des produits encaissés au cours de l'exercice, des parts d'intérêts et des obligations qu'elles détiennent, à condition de justifier que ces produits ont supporté l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.

Chapitre 2 : Base d'imposition **(IRCM-BASE)**

1

Selon l'article 125 du CGI la base d'imposition diffère selon la source du revenu au sein même des revenus imposables à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.

Plus précisément, l'article distingue entre :

- Les actions et dividendes (IRCM-BASE-10) ;
- Les obligations et emprunts (IRCM-BASE-20) ;
- Les primes de remboursement (IRCM-BASE-30) ;
- Les produits issus de la liquidation de sociétés soumises à l'IS (IRCM-BASE-40) ;
- Les plus-values de cession de valeurs mobilières (IRCM-BASE-50) ;
- Les titres miniers (IRCM-BASE-60) ;
- Les bénéfices réputés distribués des établissements stables ;
- Les autres revenus ayant le caractère de revenus distribués ;
- Les autres revenus ayant le caractère de créance.

I- Actions et dividendes

10

En vertu du 1) de l'article 125 du CGI, la base imposable en matière d'actions et dividendes est égale au montant perçu par l'actionnaire imposable à l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers à l'issue du processus décisionnel de distribution de dividendes. Ce montant est généralement fixé dans les délibérations des assemblées générales d'actionnaires, les comptes rendus ou tous autres documents analogues.

A défaut de distinction particulière au sein de l'article 125 du CGI, le montant à retenir est le montant brut. Il ne saurait être diminué de divers frais et charges liés à l'acquisition des dividendes ou encore à la conservation des actions.

II- Obligations et emprunts

20

En vertu du 2) de l'article 125 du CGI, la base imposable en matière d'obligations ou d'emprunts correspond aux intérêts perçus ou aux revenus distribués au cours de l'année.

Il ressort de cet article, que cette base imposable est égale au montant perçu par le propriétaire imposable sur les revenus de capitaux mobiliers.

A défaut de distinction particulière au sein de l'article 125 du CGI, le montant à retenir est le montant total brut. Il ne saurait être diminué de divers frais et charges liés par exemple à l'acquisition des intérêts.

III- Primes de remboursement

30

En vertu du 3) de l'article 125 du CGI, la base imposable en matière de primes de remboursement correspond à la différence entre la somme remboursée et celle résultant de l'application du taux d'émission des emprunts.

A défaut de mention particulière au sein de l'article 125 du CGI, les deux termes de la différence (le montant de la somme remboursée et le montant de la somme résultant de l'application du taux d'émission des emprunts) sont à considérer sans majoration ou diminution pour quelque frais ou charge qui auraient pu être supportées.

IV- Produits issus de la liquidation des sociétés soumises à l'IS

40

En vertu du 4) de l'article 125 du CGI, la base imposable en matière de produits issus de la liquidation des personnes soumises à l'IS correspond au montant brut de ces produits diminué des apports en capital.

Les apports en capital doivent entièrement être pris en compte. Ceci implique d'y inclure les augmentations de capital effectuées en cours de société.

A défaut de mention particulière au sein de l'article 125 du CGI, les deux termes de la différence (montant brut des produits et apports en capital) sont à considérer sans majoration ou diminution pour quelque frais ou charge qui auraient pu être supportées.

V- Plus-values de cession de valeurs mobilières

50

En vertu du 5) de l'article 125 du CGI, la base imposable en matière de plus-values de cession de valeurs mobilières correspond à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition des titres.

Le prix de cession et d'acquisition à retenir sont les prix réels tels qu'ils sont stipulés dans l'acte correspondant. Lorsque le bien a été acquis ou cédé à titre gratuit, le prix à retenir pour le calcul de la plus-value est la valeur vénale du bien au jour de la mutation à titre gratuit.

A défaut de mention particulière au sein de l'article 125 du CGI, les deux termes de la différence (prix de cession et prix d'acquisition) sont à considérer sans majoration ou diminution pour quelque frais ou charge qui auraient pu être supportés.

Lorsque le bien a été acquis ou cédé à titre gratuit, c'est-à-dire par donation ou succession, le prix à retenir pour le calcul de la plus-value est la valeur vénale du bien au jour de la mutation à titre gratuit. Ainsi, il conviendra d'utiliser pour les termes de la différence la valeur des biens au jour du transfert juridique de la propriété.

VI- Titres miniers

60

En vertu du 6) de l'article 125 du CGI, la base d'imposition est déterminée pour les titres miniers d'exploration par référence aux règles prévues à l'article 104 du CGI.

70

Conformément au 1° de l'article 104 du CGI, la plus-value de cession de permis d'exploitation minière est constituée, lorsqu'elle est déterminable, par la différence entre le prix de cession ou la valeur vénale du titre et le prix d'acquisition.

La valeur vénale doit toujours être retenue lorsque le prix de cession est inférieur à cette dernière.

A défaut de précision, la plus-value de cession est considérée déterminable lorsque le prix de cession ou la valeur vénale ainsi que le prix d'acquisition peuvent être appréciés avec suffisamment de précision. Les moyens de preuve justifiant le prix de cession ou la valeur vénale ainsi que le prix d'acquisition sont libres et peuvent donc être apportés par tout moyen.

80

Aux termes du 2° de ce même article 104 du CGI, la plus-value de cession de permis d'exploitation minière est constituée, par le prix de cession lorsque le prix d'acquisition n'est pas déterminable.

VII- Bénéfices réputés distribués des établissements stables

70

En vertu du 7) de l'article 125 du CGI, la base imposable en matière de bénéfices réputés distribués des établissements stables correspond au montant des bénéfices imposables diminué du montant de l'impôt sur les sociétés acquitté par ces derniers.

Sous réserve des dispositions des conventions internationales relatives à l'élimination des doubles impositions, il ressort de cet article que la base imposable en la matière est constituée du montant des bénéfices imposables établis conformément aux articles 7 et suivant du CGI, auquel il convient de soustraire le montant d'IS acquitté en Mauritanie.

La notion d'établissement est définie à l'article 6 du CGI (pour plus de précisions concernant cette notion, il convient de se reporter au IS-CHAMP-40-10).

VIII- Bénéfices réputés distribués hors établissements stables

80

En vertu du 8) de l'article 125 du CGI, la base d'imposition est déterminée pour les autres revenus ayant le caractère de revenus distribués, par tous les éléments déterminés par l'Administration.

Sont visées par cet article les rémunérations et distributions occultes.

IX- Autres revenus ayant le caractère de créances

90

En vertu du 9) de l'article 125 du CGI, la base d'imposition est déterminée pour les autres revenus ayant le caractère de créances, par le montant brut des intérêts, arrérages et tous autres produits des valeurs désignés à l'article 121 du CGI.

Le montant considéré étant brut, il convient de ne pas procéder à une diminution de valeur pour quelque frais ou charge qui auraient pu être supportés.

Chapitre 3 : Fait générateur et exigibilité **(IRCM-FG)**

1

Il ressort de l'article 124 du CGI que le fait générateur et l'exigibilité de l'impôt peuvent être générés par deux situations différentes :

- 1° le paiement des revenus imposés, de quelque manière qu'il soit effectué ;

Le mode de paiement est indifférent.

Il convient toutefois de s'attacher aux particularités des différents mode de paiement afin de s'avoir quel est le moment exact où le paiement est considéré être réalisé.

Par exemple : il ressort de l'article 1056 du code de commerce que le bénéficiaire d'un virement devient propriétaire de la somme à transférer au moment où l'établissement bancaire en débite le compte du donneur d'ordre.

- 2° l'inscription des intérêts au débit ou au crédit d'un compte.

Le paiement est dans ce cas indifférent.

L'inscription des intérêts au débit ou au crédit d'un compte peut ainsi précéder le paiement et déclencher le fait générateur et l'exigibilité de l'impôt.

Le générateur et l'exigibilité de l'impôt sont concomitants.

Chapitre 4 : Liquidation de l'impôt (IRCM-LIQ)

I- Taux d'imposition

1

Selon l'article 126 du CGI, sous réserve des dispositions des conventions internationales relatives à l'élimination des doubles impositions, le taux de l'impôt est fixé à :

- 20% pour les plus-values de cession de valeurs mobilières si le cédant est établi dans un Etat à fiscalité privilégiée au sens de l'article 23 du CGI ;
- 10% dans tous les autres cas.

Il ressort de cet article que le taux d'imposition de droit commun applicable est de 10%.

10

Par exception, le taux est porté à 20% pour les plus-values de cession de valeurs mobilières réalisées par un cédant établi dans un Etat à fiscalité privilégiée au sens de l'article 23 du CGI, quel que soit le lieu d'établissement du cessionnaire.

Pour plus de détail concernant la notion d'Etat à fiscalité privilégiée au sens de l'article 23 du CGI, il convient de se reporter aux §§2080 de la partie IS-BASE.

20

Les conventions internationales relatives à l'élimination des doubles impositions peuvent entraîner l'exonération d'impôt ou la limitation de celui-ci à un taux inférieur à celui fixé par l'article 126 du CGI.

II- Crédit d'impôt imputable sur l'IS et l'IBAPP

30

En vertu des articles 53 et 89 du CGI, un crédit d'impôt, correspondant à la retenue à la source prélevée sur les revenus de capitaux mobiliers est imputable sur le montant de l'IS et de l'IBAPP.

Chapitre 5 : Obligation déclarative et recouvrement

(IRCM-DECL)

I- Obligations déclaratives

1

Il résulte du 1) de l'article 127 du CGI que les sociétés qui paient les produits visés aux articles 120 et 121 du CGI sont tenues d'adresser au Directeur Général des impôts, avant le 1^{er} avril de chaque année, les comptes rendus et extraits des délibérations des conseils d'administration ou des assemblées d'actionnaires et, à défaut de délibération, une attestation faisant connaître les bénéfices ou produits effectivement distribués au cours de l'année précédente.

10

Pour mémoire, les opérations sur valeurs mobilières et les revenus de capitaux mobiliers font également l'objet, de la part des débiteurs des sommes, d'une déclaration récapitulative annuelle prévue au 2) de l'article L.13 du LPF et au 2) de l'article 127 du CGI.

Il est par ailleurs obligatoire pour leur débiteur, de s'assurer de l'identité des bénéficiaires.

Pour plus de détails concernant cette obligation annuelle, il convient de se reporter au chapitre 2 de l'instruction relative aux dispositions communes (DC-DECL-20 §620).

20

Les banques et établissements financiers doivent par ailleurs tenir un registre spécial sur lequel sont indiqués dans des colonnes distinctes :

- l'identité du titulaire de tout compte à intérêts passibles de l'impôt et le numéro de compte ;
- le montant des intérêts imposables ;
- la date de leur inscription au compte.

II- Recouvrement

A) Retenue à la source pratiquée par le débiteur des sommes

1. Règle générale

30

En application de l'article 128 du CGI, l'impôt est perçu par voie de retenue opérée pour le compte du Trésor Public au moment de chaque paiement, par la personne physique ou morale qui paie des produits, intérêts, arrérages ou toute autre somme visée aux articles 120 et 121 du CGI. La retenue est à opérer par le débiteur légal une fois que l'impôt est exigible au sens de l'article 124

Il est versé à la caisse du receveur des impôts du lieu du siège social ou du domicile de la personne qui l'a retenu, au plus tard le 15 du mois de janvier, avril, juillet et octobre pour les produits mis en paiement au cours du trimestre précédent cette date.

2. Particularités et exceptions

40

Pour les revenus visés au paragraphe 10 de l'article 120 du CGI, l'impôt doit être versé au plus tard le 15 du mois qui suit le trimestre au cours duquel la déclaration prévue à l'article 59 du CGI a été déposée.

Cette particularité concerne les bénéficiaires des établissements stables imposables à l'IS, réputés distribués au titre de chaque exercice à des sociétés non-résidentes.

50

Par ailleurs, le recouvrement des plus-values de cession de titres miniers d'exploration visées au point 8 de l'article 120 est opéré dans les mêmes conditions que celles prévues à l'article 108 concernant les plus-values de cession de titre miniers d'exploitation.

Pour plus de détails concernant ces obligations déclaratives, il convient de se référer à l'instruction relative aux revenus fonciers (IRF-DECL-20 §§ 340 et suivants).

60

Enfin, certaines particularités sont prévues à l'article 130 du CGI pour les plus-values de cession de valeurs mobilières visées au point 7 de l'article 120 du CGI. Dans cette situation, le cédant résident mauritanien doit déclarer et payer le montant de la taxe auprès du service des impôts du lieu de son domicile dans un délai de trente (30) jours à compter de la date de cession

Si le cédant n'est pas résident, le montant de la taxe est prélevé à la source par le cessionnaire et versé au service des impôts du lieu du domicile ou du siège social de ce dernier. Tout cessionnaire qui ne procède pas à la retenue à la source ou qui opère une retenue insuffisante est personnellement redevable du montant de la retenue non effectuée.

Dans tous les cas, le cessionnaire et la société dont les titres sont cédés sont solidairement responsables du paiement de la taxe en cas de non-paiement de celle-ci dans les délais impartis.

B) Attestation délivrée par les redevables de la retenue à la source

1. Attestation annuelle délivrée par les banques et les établissements financiers

70

Les banques et établissements financiers sont tenus de produire à leurs clients une attestation annuelle de précompte mentionnant pour chaque produit financier générant des intérêts au profit de leurs clients :

- le numéro de la quittance fiscale délivrée par l'Administration prouvant que les intérêts payés au client ont fait l'objet de la retenue à la source prévue au point 1 de l'article 128 ;
- le montant de la retenue à la source prélevée au titre des intérêts versés au titre de l'année par produit financier ;
- le montant des intérêts versés au titre de l'année par produit financier ;

80

Le défaut de délivrance de cette attestation par les banques et établissements financiers à leurs clients est passible d'une amende représentant 1% des intérêts versés par le client sur une période d'un an avec un minimum de cinquante mille (50 000) Ouguiya.

2. Attestation non périodique délivrée par l'ensemble des débiteurs ayant pratiqué une retenue à la source

90

Aux termes de l'article 129 du CGI, chaque versement est accompagné d'une déclaration en deux exemplaires, datée et signée par la partie versante et indiquant ;

- la période au cours de laquelle les retenues ont été faites ;
- la désignation, l'adresse, la profession, le domicile ou le siège et le numéro d'identification fiscale (NIF) de la personne physique ou morale qui les a opérées ;
- les bases d'imposition par nature de produits ;
- le montant total des retenues effectuées.

Le receveur des impôts conserve le premier exemplaire de la déclaration et transmet le second exemplaire au service des impôts compétent, au plus tard le 10 du mois suivant pour les versements réalisés au cours du mois précédent. Il remet à la personne qui a retenu l'impôt une quittance de paiement.

RAS – Retenues à la source

1

Les articles 131 à 137 du code général des impôts (CGI), prévoient l'application de retenues à la source à quatre catégories de revenus :

- les sommes versées aux résidents exerçant une profession libérale ;
- les sommes versées aux prestataires non-résidents ;
- les sommes versées par le Trésor public ;
- les loyers.

10

La présente série se décompose en 4 chapitres :

- Chapitre 1 : Retenue sur les sommes versées aux résidents exerçant une profession libérale (RAS-LIB) ;
- Chapitre 2 : Retenue sur les sommes versées aux prestataires non-résidents (RAS-PNR) ;
- Chapitre 3 : Retenue sur les sommes versées par le Trésor public (RAS-TRES) ;
- Chapitre 4 : Retenue sur les loyers (RAS-LOYER).

Chapitre 1 : Retenue à la source sur les sommes versées aux résidents exerçant une profession libérale (RAS-LIB)

1

L'article 131 du CGI prévoit l'application d'une retenue à la source sur les sommes versées aux résidents exerçant une profession libérale et soumis à l'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques (IBAPP).

I- Champ d'application

A) Personnes soumises à l'obligation de prélever une retenue à la source

10

En vertu du 1) de l'article 131 du CGI, les personnes suivantes sont soumises à l'obligation de prélever une retenue à la source :

- l'Etat ;
- les collectivités territoriales ;
- les établissements publics ;
- les sociétés d'économie mixte ;
- les personnes morales soumises à un régime réel d'imposition ;
- les projets et programmes.

20

Une société d'économie mixte est une société dont le capital est majoritairement détenu par une ou plusieurs personnes publiques.

Par programmes et projets, il convient d'entendre les projets et programmes de développement au niveau national tels que définis à l'article 112 du décret 349-2019 du 9 septembre 2019 fixant les attributions du Ministre des Finances et l'organisation de l'administration centrale de son Département.

B) Sommes soumises au prélèvement à la source

30

Sont soumises au prélèvement à la source les sommes versées aux contribuables exerçant une profession libérale et soumis à l'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques (IBAPP).

40

Par profession libérale, il faut entendre les personnes exerçant à titre habituel, de manière indépendante et sous leur responsabilité, une activité de nature généralement civile ayant pour objet d'assurer, dans l'intérêt du client ou du public, des prestations principalement intellectuelles, techniques ou de soins mises en œuvre au moyen de qualifications professionnelles appropriées et dans le respect de principes éthiques ou d'une déontologie professionnelle (CGI, art. 131, 2).

Il s'agit notamment :

- des notaires, conseils juridiques ou fiscaux, avocats et huissiers ;
- des comptables, experts comptables et commissaires aux comptes ;
- des architectes ;
- des géomètres ;
- des dentistes, médecins et vétérinaires.

50

Cette activité peut être exercée sous la forme d'une société.

II- Assiette de la retenue

60

L'assiette de la retenue à la source est constituée par le montant hors taxes (c'est-à-dire hors TVA) des sommes facturées par les professions concernées (CGI, art. 131, 3).

70

Les débours ne sont pas soumis à la retenue à la source.

Les débours sont les sommes qui ont été avancées au nom et pour le compte du client.

III- Liquidation et paiement de la retenue à la source

A) Taux de la retenue

80

Aux termes du 1) de l'article 131 du CGI, le taux de la retenue à la source est de 2,5%.

B) Paiement de la retenue à la source

90

La retenue doit être prélevée lors du paiement des sommes concernées et reversée au plus tard le 15 du mois suivant son prélèvement au service des impôts dont relève le contribuable qui l'a pratiquée (CGI, art. 131, 4).

IV- Imputation et restitution de la retenue

100

La retenue est déductible de l'IBAPP du contribuable exerçant une profession libérale (CGI, art. 131, 5).

110

Si le montant des retenues pratiquées au cours d'une année est supérieur au montant de l'impôt définitivement dû au titre de la même année, l'excédent peut être imputé sur les résultats des exercices ultérieurs (CGI, art. 131, 6) et ce, sans limitation dans le temps.

V- Obligations déclaratives

120

Le 1) de l'article L.10 du livre des procédures fiscales (LPF) prévoit que les personnes physiques ou morales qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession, versent à des tiers ne faisant pas partie de leur personnel salarié des commissions, courtages, ristournes, vacations, honoraires, occasionnels ou non, gratifications et autres rémunérations, doivent déclarer ces sommes à l'Administration fiscale au plus tard le 31 janvier de chaque année, quel qu'en soit leur montant, sur un état conforme au modèle prescrit par l'administration fiscale.

Cette déclaration annuelle des commissions, courtages, ristournes, honoraires, et autres rémunérations versées à des tiers, doit notamment comprendre le montant des retenues à la source qui ont été effectuées.

Se référer à DC-DECL §§150 et s. pour plus de précisions à ce sujet.

VI- Sanctions

Chapitre 2 : Retenue à la source sur les sommes versées aux prestataires non-résidents (RAS-PNR)

1

La retenue à la source sur les sommes versées aux prestataires non-résidents prévue aux articles 132 et suivants du CGI vient remplacer le régime du bénéfice réel simplifié qui avait été introduit par la loi de finances pour 1989.

I- Champ d'application

A) Personnes soumises à l'obligation de prélever une retenue à la source

10

Aux termes du 2) de l'article 132 du CGI, sont tenues d'opérer la retenue à la source :

- les personnes physiques ou morales relevant d'un impôt sur les bénéfices selon un régime réel d'imposition ;
- l'État, les collectivités territoriales et les établissements publics ;
- les projets et programmes ;
- les organisations non gouvernementales, les associations et les fondations.

B) Sommes soumises à la retenue à la source

20

La retenue à la source doit être opérée sur les sommes que les personnes physiques ou morales non-résidentes en Mauritanie et n'y disposant pas d'un établissement stable perçoivent en rémunération de prestations de toute nature fournies ou utilisées en Mauritanie.

30

Par sommes perçues en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en Mauritanie, il convient d'entendre les sommes payées à des personnes physiques, à des sociétés ou à toutes autres personnes morales qui ne possèdent pas d'établissement stable en Mauritanie, mais qui :

- effectuent en Mauritanie des opérations isolées ;
- exercent leur activité par l'intermédiaire d'un représentant en Mauritanie n'ayant pas de personnalité distincte ;
- ou effectuent sur le territoire mauritanien un cycle complet d'opérations.

40

Le 4 de l'article 133 du CGI prévoit une exception à l'application de la retenue à la source dans le cadre de contrats ou marchés portant sur une vente d'équipements. Ainsi, lorsque dans un même contrat ou marché, les prestations de services sont accompagnées d'une vente d'équipements, le montant de cette vente n'est pas soumis à la retenue à la source, **sous réserve que l'opération de vente soit facturée distinctement.**

50

En vertu du 9) de l'article 132 du CGI, sont également soumises à la retenue à la source les sommes versées à des personnes physiques ou morales non résidentes et poursuivant leur activité à travers un établissement stable en Mauritanie sans se conformer à leurs obligations déclaratives et de paiement de l'impôt.

II- Assiette de la retenue à la source

60

La retenue à la source s'applique sur l'ensemble des sommes dues aux personnes non-résidentes et non établies en Mauritanie, y compris les sommes et frais accessoires exposés par le débiteur au profit du prestataire (CGI, art. 133, 1).

70

Il s'agit généralement des sommes effectivement acquittées par le débiteur et, dans ce cadre, le 2 de l'article 133 du CGI précise que la retenue est exigible quel que soit le mode de paiement des sommes imposables.

Cependant, dans le cas où la prestation de service n'a pas fait l'objet d'un paiement effectif de la part de son bénéficiaire, le versement de la retenue à la source par ce dernier doit intervenir dans un délai de trois mois suivant la clôture de l'exercice au cours duquel la charge non payée a été constatée en comptabilité.

III- Liquidation et paiement de la retenue à la source

A) Taux et calcul de la retenue à la source

80

Le taux de la retenue à la source est fixé à 15 %.

90

Pour le calcul de la retenue, les sommes versées en monnaie étrangère sont converties en OUGUIYA au cours de change en vigueur à la date du paiement de la prestation (CGI, art. 133, 3).

B) Paiement

100

Le 5) de l'article 133 du CGI dispose que les retenues à la source prélevées au cours de chaque mois par le bénéficiaire des prestations doivent être versées par ce dernier à la recette des impôts de son ressort territorial, au plus tard le 15 du mois suivant.

110

Comme mentionné au §60 ci-dessus, une exception est prévue dans l'hypothèse où la prestation de service n'a pas fait l'objet d'un paiement effectif de la part de son bénéficiaire.

Dans ce cas, le versement de la retenue à la source par ce dernier doit intervenir dans un délai de trois mois suivant la clôture de l'exercice au cours duquel la charge non-payée a été constatée en comptabilité.

IV- Imputation de la retenue

120

Dans la mesure où les obligations sont remplies, ladite retenue constitue un crédit d'impôt imputable sur les impositions dues par ces contribuables.

V- Obligations déclaratives

130

Le débiteur résident doit soumettre annuellement avec sa déclaration annuelle de résultat prévue à l'article 59, un état récapitulatif des fournisseurs pour lesquels il a procédé à une retenue à la source. Cet état doit être établi selon le modèle fourni par l'administration fiscale (CGI, art. 133, 7).

VI- Sanctions

A) Sanctions applicables aux personnes soumises à l'obligation de prélèvement

140

Le non-reversement de ladite retenue est sanctionné par les dispositions des articles L.131 et suivants du LPF relatif aux pénalités d'assiette pour non-dépôt, dépôt partiel ou retard déclarations ainsi que la non-déductibilité de du montant de la prestation en application des dispositions de l'article 18.

B) Sanctions applicables aux bénéficiaires des sommes versées

150

Aux termes du 11) de l'article 133 du CGI, tout contribuable qui s'est frauduleusement soustrait à ses obligations fiscales, en se plaçant délibérément dans le régime du droit commun sans avoir une existence réelle (effective) en Mauritanie reste soumis à la retenue.

Chapitre 3 : Retenue à la source sur les sommes versées **par le Trésor public** **(RAS-TRES)**

1

L'article 134 du CGI prévoit que les livraisons des biens et services et opérations assimilées qui sont rendues à l'État par toute personne morale ou physique sont soumises à une retenue à la source.

I- Champ d'application

A) Personnes soumises à l'obligation de prélever une retenue à la source

10

Sont soumises à l'obligation de prélèvement :

- les ordonnateurs de crédit pour les services rendus directement à l'Etat ;
- les établissements publics à caractère administratif ou à caractère industriel et commercial, les sociétés d'État et les sociétés d'économie mixte pour les services qui leur sont rendus.

20

Un ordonnateur de crédit désigne un fonctionnaire ou assimilé, à qui est attribué le droit d'engager des dépenses publiques.

B) Sommes soumises à la retenue à la source

30

L'ensemble des montants dus en vertu des livraisons des biens et services et opérations assimilées qui sont rendues à l'État ou entités assimilées (voir §10) sont soumis à retenue à la source

II- Assiette de la retenue

40

L'assiette de la retenue à la source est constituée par le montant hors taxes (c'est-à-dire hors TVA) des sommes facturées.

50

Les débours ne sont pas soumis à la retenue à la source.

III- Taux de la retenue

60

Le taux de la retenue à la source est fixé à 3 % (CGI, art. 134, 1).

IV- Liquidation et paiement de la retenue

A) Principe

70

Les retenues effectuées au cours du mois donné par les établissements publics, les sociétés d'État et les sociétés d'économie mixte doivent être versées au plus tard le 15 du mois suivant leur prélèvement à la caisse de la recette des impôts dont ils dépendent (CGI, art. 134, 3).

B) Exceptions : suspension de l'obligation

80

En cas de défaillance du redevable de la retenue à la source dans le reversement de ces dernières dans les délais réglementaires, le Directeur Général des Impôts peut suspendre l'obligation de prélever celles-ci (CGI, art. 136, 1).

90

La retenue peut également être suspendue lorsqu'elle constitue pour la même opération un double emploi avec le paiement justifié des acomptes au cordon douanier (CGI, art. 136, 2).

Le cordon douanier correspond à la frontière délimitant le territoire douanier défini par le code des Douanes.

V- Imputation de la retenue à la source

100

La retenue est déductible de l'IBAPP et de l'IS acquitté par le bénéficiaire du paiement, et ce, dans les conditions exposées à l'article 54 du CGI.

VI- Obligations déclaratives

A) Déclaration accompagnant le versement

110

Aux termes du 4 de l'article 134 du CGI, chaque versement de retenue à la source doit être accompagné d'une déclaration et d'un état nominatif des retenues mentionnant obligatoirement l'identité précise du fournisseur, son nom, son adresse géographique et postale, son numéro d'identification fiscale (NIF), la nature exacte des livraisons des biens et services rendus, la date de paiement, le montant net payé et le montant de la retenue opérée.

B) Etat récapitulatif

120

Les personnes soumises à l'obligation de prélèvement sont tenues d'adresser le 15 de chaque mois à la Direction Générale des impôts (DGI) un état nominatif des retenues opérées au cours du mois écoulé mentionnant l'identité du fournisseur, son adresse, son numéro d'identification fiscale (NIF), la date de paiement, le montant net payé et le montant de la retenue opérée (CGI, art. 134, 2).

Les états nominatifs sont des échanges formalisés entre les opérateurs publics et la DGI.

Ces états approuvés par le Directeur Général des Impôts sont transmis aux comptables concernés pour valoir déclaration de paiement et titre définitif de recette.

VII- Sanctions

130

Les omissions et insuffisances constatées dans les retenues sont sanctionnées par une amende de 150.000 OUGUIYA (CGI, art.135).

Les sanctions générales des articles L.131 et suivants du LPF sont également applicables.

Chapitre 4 : Retenue à la source sur les loyers

(RAS-LOYER)

1

L'article 137 du code général des impôts (CGI) prévoit que l'impôt sur les revenus fonciers et la contribution foncière sur les propriétés bâties dus par les propriétaires des locaux que les personnes morales publiques ou privées de droit mauritanien ou étranger, quel que soit leur régime fiscal, ainsi que les personnes physiques relevant d'un régime réel d'imposition sur les bénéfices d'affaires occupent, sont prélevés à la source par ces personnes.

I- Champ d'application

A) Personnes soumises à l'obligation de prélever une retenue à la source

10

Aux termes du 1) de l'article 137 du CGI, sont soumis à l'obligation de prélever une retenue à la source, les personnes morales publiques ou privées de droit mauritanien ou étranger, quel que soit leur régime fiscal, ainsi que les personnes physiques relevant d'un régime réel d'imposition sur les bénéfices d'affaires qui occupent des locaux qui leurs sont loués.

B) Sommes soumises à la retenue à la source

20

La retenue à la source s'effectue sur les loyers à verser par les personnes locataires et sous-locataires (CGI, art. 137, 2). Dans ce dernier cas, la retenue à la source est prélevée sur un loyer calculé selon les modalités exposées aux 3) de l'article 102 du CGI.

II- Base de la retenue

30

Aux termes de l'article 102 du CGI, le revenu imposable, lequel doit être arrondi à la dizaine d'Ouguiya inférieure, est constitué par le montant total des loyers échus.

III- Liquidation et paiement de la retenue à la source

A) Taux de la retenue à la source

40

Le montant de la retenue est fixé à 18 % du loyer, correspondant à 10 % au titre de l'impôt sur les revenus fonciers et à 8 % au titre de la contribution foncière sur les propriétés bâties (CGI, art. 137, 2).

B) Paiement de la retenue à la source

50

Les retenues effectuées sur les loyers réglés au titre d'un mois doivent être reversées au plus tard le 15 du mois suivant (CGI, art. 137, 3).

IV- Imputation de la retenue à la source sur l'IS et l'IBAPP

60

En vertu des articles 53 et 89 du CGI, le montant de la retenue à la source est imputable, via le mécanisme d'un crédit d'impôt sur l'IS ou l'IBAPP dû par le propriétaire du bien donné en location et ce, dans les conditions exposées à l'article 54 du même code.

V- Obligation déclarative accompagnant le versement de la retenue

70

Pour chaque propriétaire, le versement est accompagné d'une déclaration comportant les références des locataires, les noms, prénoms et adresse et le numéro d'identification fiscale (NIF), la situation de l'immeuble (numéro de l'ilot et du lot) ainsi que le mois auquel s'applique la retenue (CGI, art. 137, 4).

80

La quittance délivrée par le receveur des impôts est remise par le locataire au propriétaire pour lui permettre de justifier de l'acquittement des droits dont il est redevable (CGI, art. 137, 5).

VI- Sanctions

A) Non-déductibilité des loyers de l'assiette de l'IS

90

L'article 19 du CGI subordonne la déductibilité des loyers des locaux loués à la condition que l'entreprise ait procédé au versement de la retenue à la source dans les conditions prévues à l'article 137 du CGI.

Le défaut de versement de la retenue à la source au Trésor entraîne de plein droit la réintégration extra-comptable, dans les résultats de l'exercice au cours duquel les loyers ont été payés, d'une somme égale au montant des loyers versés.

B) Application des pénalités d'assiette générales

100

Les sanctions générales des articles L.131 et suivants du LPF sont également applicables.

AID – Autres Impôts directs

1

La présente série se décompose en 2 chapitres :

- Chapitre 1 : Taxe sur les véhicules à moteur (AID-VM) ;
- Chapitre 2 : Taxe d'apprentissage (AID-TA).

Chapitre 1 : Taxe sur les véhicules à moteur **(AID-VM)**

I- Champ d'application

A) Principe

1

Conformément à l'article 138 du code général des impôts (CGI), les personnes physiques et morales sont soumises à une taxe annuelle à raison des véhicules à moteur immatriculés ou dédouanés en Mauritanie dont elles sont propriétaires.

B) Exclusions spécifiques

10

L'article 139 du CGI prévoit que la taxe n'est pas applicable à certains véhicules.

Il s'agit :

- des véhicules appartenant à l'État et aux collectivités territoriales ;
- des véhicules spécialement aménagés à l'usage des infirmes et des mutilés ;
- des engins considérés comme matériels de travaux publics, à l'exception des camions ;
- des véhicules neufs destinés à la vente, importés par les négociants patentés de l'automobile ;
- des véhicules inutilisables ;
- des véhicules dont les propriétaires bénéficient de privilèges diplomatiques.

II- Base d'imposition et tarif

20

L'article 140 du CGI fixe les tarifs annuels de la taxe sur les véhicules à moteur en fonction de l'usage du véhicule et de sa puissance fiscale.

30

Pour les véhicules à usage personnel, le tarif annuel de la taxe est fixé par le 1° de l'article 140 du CGI et se décompose en cinq tranches, en fonction de la puissance fiscale du véhicule :

Puissance fiscale	Tarif applicable (en MRU)
--------------------------	----------------------------------

Inférieure ou égale à 4 CV	1.620
De 5 à 7 CV	2.250
De 8 à 11 CV	2.970
De 12 à 16 CV	4.050
Supérieure ou égale à 17 CV	7.020

40

Pour les véhicules affectés au transport public de personnes ou de marchandises, le tarif annuel de la taxe est fixé par le 2° de l'article 140 du CGI et se décompose en cinq tranches, en fonction de la puissance fiscale du véhicule :

Puissance fiscale	Tarif applicable (en MRU)
Inférieure ou égale à 4 CV	1.140
De 5 à 7 CV	1.380
De 8 à 11 CV	1.800
De 12 à 16 CV	2.400
Supérieure ou égale à 17 CV	3.600

III- Période d'imposition et exigibilité

A) Période d'imposition

50

La taxe sur les véhicules à moteur est une taxe annuelle.

60

La période d'imposition s'étend du 1^{er} janvier au 31 décembre de chaque année (CGI, art. 141, 1°).

70

Conformément au 2° de l'article 141 du CGI, la taxe est due pour l'année entière par tout propriétaire d'un véhicule non exonéré.

Aucun dégrèvement n'est accordé en cours d'année en cas de vente, destruction, vol, cessation d'utilisation du véhicule ou accident rendant celui-ci inutilisable.

B) Exigibilité

1. Principe

80

Le 1° de l'article 142 du CGI prévoit que, de façon générale, la taxe est exigible tous les 1^{er} janvier.

2. Exception

90

Le 2° de l'article 142 du CGI prévoit une dérogation pour les véhicules neufs ou d'occasion mis en circulation en cours d'année. Concernant ces véhicules, la taxe est exigible dans le mois de la première mise en circulation sur le territoire mauritanien.

La taxe n'est toutefois pas due lorsque ces véhicules sont mis en circulation après le 1^{er} octobre d'une année, au titre de l'imposition de cette année uniquement.

La mise en circulation correspond à la date de la première utilisation du véhicule sur le territoire national, laquelle est matérialisée par la première immatriculation (i.e. délivrance de la carte grise) ou la première autorisation de circulation accordée par les autorités compétentes.

IV- Paiement de la taxe

A) Date du paiement

100

La taxe due au titre des véhicules à moteur est liquidée annuellement en fonction des tarifs définis par l'article 140 du CGI.

1. Principe

110

Le paiement de la taxe doit intervenir obligatoirement avant le 1^{er} février de chaque année ou dans les trente jours de la première mise en circulation sur le territoire mauritanien lorsque le véhicule est mis en circulation en cours d'année (CGI, art. 143, 1°).

2. Exception

120

Le 2° de l'article 143 du CGI prévoit une exception pour les personnes physiques ou morales qui se livrent au transport terrestre de personnes ou de marchandises, activité régie par le décret 2012-145 du 20 juin 2012.

Pour ces personnes, le paiement de la taxe doit intervenir obligatoirement avant le 1^{er} avril de chaque année, ou dans les 30 jours de la première mise en circulation sur le territoire mauritanien lorsque le véhicule est mis en circulation en cours d'année.

B) Lieu du paiement

130

Aux termes du 1° de l'article 144 du CGI, la taxe est liquidée sur présentation obligatoire de la carte grise du véhicule :

- à Nouakchott, par le Bureau des Vignettes ;

- dans les Régions, par l'inspecteur des impôts de la circonscription.

En outre, les transporteurs et propriétaires de véhicules utilitaires d'une charge utile supérieure à deux tonnes doivent justifier du paiement de la taxe sur les véhicules et de la patente.

C) Preuve du paiement

1. Formulaire de déclaration

140

Le 2° de l'article 144 prévoit que lors de la liquidation de la taxe, un formulaire de déclaration en double exemplaire est remis au contribuable par le service des impôts pour lui permettre d'acquitter immédiatement le montant de la taxe à la caisse du receveur des impôts.

Un exemplaire de la déclaration est conservé par le comptable comme titre de recouvrement.

L'autre exemplaire est destiné au service des impôts compétent et lui est transmis au plus tard dans les dix premiers jours du mois pour les versements du mois précédent.

2. Quittance

150

Une quittance est également remise au contribuable. Cette quittance doit être conservée par le conducteur du véhicule pour pouvoir être présentée à toute réquisition des agents des impôts ou de la police désignés à l'article 147 du CGI.

D) Solidarité de paiement

160

En cas de vente du véhicule au cours de la période d'imposition, les cessionnaires successifs sont solidairement responsables du paiement de la taxe en application de l'article 146 du CGI.

V- Contrôle et sanction

A) Obligation de présentation de la quittance

170

Conformément à l'article 147 du CGI, la quittance doit pouvoir être présentée à toute réquisition des agents des impôts dûment commissionnés et de tous agents aptes à verbaliser en matière de police de la circulation routière.

B) Sanctions

210

Les véhicules pour lesquels il ne sera pas justifié du paiement de la taxe et, le cas échéant, de la patente de transporteur ainsi que tous impôts et taxes, pourront être mis en fourrière aux risques et périls de leurs propriétaires en application de l'article 148 du CGI.

220

Aux termes de l'article 149 du CGI, est passible des peines prévues en matière de fraude fiscale quiconque a sciemment utilisé ou mis en circulation une quittance falsifiée ou ne correspondant pas au véhicule pour lequel elle a été émise.

Chapitre 2 : Taxe d'apprentissage **(AID-TA)**

1

La taxe d'apprentissage a pour objet de favoriser l'égal accès à l'apprentissage sur le territoire national et de contribuer au financement d'actions visant au développement de l'apprentissage.

I- Champ d'application

A) Principe

10

Aux termes de l'article 150 du CGI, la taxe d'apprentissage est due par toute personne physique ou morale soumise à un régime réel (normal ou intermédiaire) d'imposition de l'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, à raison des rémunérations qu'elle verse à son personnel salarié chaque année.

Les règles gouvernant la territorialité de la taxe d'apprentissage sont donc, en ce qui concerne les personnes redevables, identiques à celles qui régissent l'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques (IBAPP) ou l'impôt sur les sociétés (IS).

Pour plus de précisions, se reporter aux parties IBAPP-CHAMP et IS-CHAMP.

B) Exception

20

Le 1° de l'article 151 du CGI prévoit que, sur demande adressée chaque année au Directeur Général des Impôts avant le 1^{er} février, certains contribuables peuvent être exonérés partiellement ou totalement de taxe d'apprentissage en considération des dispositions prises par eux en vue de favoriser l'enseignement technique et l'apprentissage, soit directement, soit par l'intermédiaire de la Chambre de Commerce ou de toute association consacrant une partie de ses ressources à ce but.

30

Conformément au 2° de l'article 151 du CGI, les contribuables bénéficient également d'une réduction de taxe d'apprentissage égale à 40 MRU par apprenti dont ils justifient la présence dans leur entreprise au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et avec qui un contrat régulier d'apprentissage a été passé.

Cette réduction ne peut toutefois dépasser 50 % de la taxe due en raison des rémunérations payées à l'ensemble de leur personnel.

II- Base d'imposition et taux

A) Base d'imposition

40

Aux termes de l'article 152 du CGI, la taxe d'apprentissage est calculée sur une assiette constituée par le montant total des appointements, salaires, indemnités et rétributions quelconques, y compris les avantages en nature, payés par le chef d'entreprise au cours de la période dont les résultats sont retenus pour l'assiette de l'IBAPP ou de l'IS.

50

La base d'imposition est arrondie à la dizaine de MRU inférieure.

B) Taux applicable

60

Le taux de taxe est fixé à 0,60 % (CGI, art. 153).

III- Obligations déclaratives et paiement

A) Obligations déclaratives

70

La taxe est établie au nom de chaque redevable pour l'ensemble de ses entreprises exploitées en Mauritanie, au siège de la direction des entreprises ou, à défaut au lieu du principal établissement (CGI, art. 154).

Pour plus de précisions sur cette notion de territorialité, se référer à IS-CHAMP-30 §§230 et s.

80

Conformément à l'article 155, tout chef d'entreprise imposable est tenu de remettre chaque année, avant le 1er février, à l'inspecteur des impôts, une déclaration indiquant :

- ses nom et prénoms, la raison sociale de son entreprise, son siège, et le cas échéant, le lieu de son principal établissement, le numéro d'identifiant fiscal ;

- le montant total des appointements, salaires et rétributions quelconques versés pendant la période imposable en distinguant les sommes en argent et les rétributions allouées en nature.

90

L'article 157 du CGI dispose que dans le cas de cession ou de cessation d'entreprise ainsi que dans le cas du décès de l'exploitant, cette déclaration doit être produite dans les trente jours qui suivent la cession, la cessation ou le décès.

B) Paiement

100

Aux termes de l'article 156 du CGI, les contribuables sont tenus de calculer eux-mêmes et d'acquitter, au plus tard à la date d'expiration du délai de dépôt de la déclaration prévue par l'article précédent, le montant de l'impôt exigible.

Le versement au receveur des impôts dont dépend le contribuable est accompagné d'une déclaration datée et signée par la partie versante.

110

En cas de cession ou de cessation d'entreprise ainsi que dans le cas du décès de l'exploitant, la taxe calculée sur le montant total des rémunérations payées aux salariés de l'entreprise, depuis le 1^{er} janvier, est immédiatement exigible.

IV- Sanctions

120

Le défaut de paiement total ou partiel de la taxe dans les conditions qui précèdent est sanctionné par les majorations prévues aux articles L.131 et s. du LPF.

IL – Impôts locaux

Chapitre 1 : Contribution foncière sur les propriétés bâties **(IL-CFPB)**

I- Champ d'application

A) Propriétés imposables et exonérations

1. Propriétés imposables

a) Définition générale

1

En vertu de l'article 159 du Code Général des Impôts (CGI), les propriétés bâties sont soumises à une contribution annuelle dénommée « Contribution foncière sur les propriétés bâties ».

Par propriétés bâties, on entend toutes les constructions en maçonnerie, fer, bois et autres matériaux, qui sont fixées au sol à demeure, de telle façon qu'il soit impossible de les déplacer sans les démolir.

Ainsi, toutes les propriétés bâties ne sont pas imposables à la contribution foncière sur les propriétés bâties. Pour qu'une telle imposition puisse être établie, il est en effet nécessaire que ces constructions remplissent certaines conditions :

- elles doivent être fixées au sol à demeure ; et
- la fixation au sol à demeure doit être telle qu'il soit impossible de les déplacer sans les démolir.

Tel est le cas par exemple si la construction repose sur des fondations ou une assise en maçonnerie ou en ciment.

En aucun cas, n'est prise en considération la nature des matériaux ayant servi à la construction du bâtiment lui-même. C'est ainsi que sont prises en compte toutes les constructions, qu'elles soient en maçonnerie, fer, bois ou autres matériaux. Les bâtiments en bois, en fibro-ciment, les charpentes métalliques ou les hangars sont également susceptibles de rentrer dans le champ d'application de la taxe s'ils remplissent les deux conditions ci-dessus.

b) Propriétés expressément incluses dans le champ de la taxe foncière

10

Aux termes du 3) de l'article 159 du CGI, sont également soumis à la contribution foncière sur les propriétés bâties :

- a) les sols des bâtiments et terrains formant une dépendance indispensable et immédiate des constructions ;
- b) les terrains affectés à un usage commercial, industriel ou artisanal, tels que les chantiers, lieux de dépôt des marchandises et autres emplacements de même nature ;
- c) l'outillage des établissements industriels attaché au fonds à demeure de telle façon qu'il soit impossible de le déplacer sans dommage pour l'immeuble, ou qui repose sur des fondations spéciales faisant corps

avec l'immeuble, ainsi que toutes les installations commerciales ou industrielles assimilées à des constructions.

20

Sols des bâtiments et terrains formant une dépendance indispensable et immédiate des constructions

Les sols des bâtiments s'entendent de la partie du terrain couverte par la construction.

Les terrains formant une dépendance indispensable et immédiate s'entendent des cours, passages, petits jardins et autres emplacements de faible étendue servant d'accès aux bâtiments et faisant partie intégrante de ces derniers.

La question de savoir si un terrain constitue ou non une dépendance indispensable et immédiate d'une construction doit être résolue non d'après l'affectation du terrain ou les conditions d'exploitation de l'immeuble bâti, mais en tenant compte des nécessités d'habitation de cet immeuble.

En pratique il est admis que constituent des dépendances indispensables et immédiates de la propriété bâtie les parcs, jardins, aires de jeux et autres terrains toutes les fois que leur surface n'excède pas 1 hectare.

30

Terrains affectés à un usage commercial, industriel ou artisanal, tels que les chantiers, lieux de dépôt des marchandises et autres emplacements de même nature

Pour conférer à un terrain un caractère commercial, industriel ou artisanal, il est nécessaire que l'affectation à cet usage soit suffisamment prolongée.

Cependant, constituent des terrains affectés à un usage commercial, industriel ou artisanal des terrains qui ont été affectés à de tels usages et qui après interruption de l'exploitation à laquelle ils ont concouru, n'ont pas été rendus disponibles pour d'autres utilisations.

La nature ou la situation des terrains est sans influence sur l'imposition à la contribution foncière sur les propriétés bâties. Il n'y a pas lieu, dès lors, de rechercher si ces derniers sont ou ne sont pas clôturés, s'ils se distinguent ou non des sols environnants par une bordure, un pavage, une différence de niveau, etc. Il suffit de constater s'ils sont ou non affectés, avec un caractère suffisant de permanence, à des usages commerciaux, industriels ou artisanaux.

La liste d'exemple de terrains affectés à un usage commercial, industriel ou artisanal prévue à l'article 159 du CGI n'est pas limitative. Les chantiers, les lieux de dépôts des marchandises et autres emplacements de même nature sont considérés comme des terrain affectés à un usage commercial, industriel ou artisanal. Mais, peuvent encore être concernés par exemple les terrains non cultivés affectés à un usage industriel, les carrières faisant l'objet d'une exploitation industrielle, un terrain dépendant d'une fabrique de faïence occupé par un hangar et des séchoirs...

A l'inverse ne sont pas imposables à la contribution les terrains affectés à un usage privé c'est-à-dire les emplacements où sont déposés du bois, des fourrages, des engrais et autres objets réservés aux besoins du ménage ou au service personnel des occupants ou des propriétaires de ces emplacements.

Il en va de même pour les terrains affectés à un usage mixte : une cour, un jardin, un champ qui conserveraient, dans leur ensemble, leur état primitif ou leur destination spéciale, mais dans quelque partie desquels seraient, même habituellement, déposés des matériaux ou des ustensiles nécessaires à l'exercice d'une profession commerciale.

40

L'outillage des établissements industriels attaché au fonds à demeure de telle façon qu'il soit impossible de le déplacer sans dommage pour l'immeuble, ou qui repose sur des fondations spéciales faisant corps avec l'immeuble, ainsi que toutes les installations commerciales ou industrielles assimilées à des constructions

Dès lors que l'outillage peut être déplacé sans endommager l'immeuble alors il n'est pas soumis à la contribution foncière sur les propriétés bâties.

2. Exonérations expresses

50

En vertu de l'article 160 du CGI que sont exonérés de la contribution foncière :

- les immeubles, bâtiments ou constructions appartenant à l'État et aux collectivités territoriales ;
- es immeubles, bâtiments ou constructions appartenant aux établissements publics à caractère administratif lorsqu'ils sont affectés à un service public ou d'utilité générale à condition qu'ils soient improductifs de revenus ;
- les édifices servant à l'exercice public des cultes ;
- les ouvrages établis pour la distribution de l'eau potable et de l'énergie électrique ;
- les immeubles servant aux exploitations agricoles pour loger les animaux ou serrer les récoltes ;
- les immeubles appartenant à des États étrangers et affectés à la résidence officielle de leurs missions diplomatiques et consulaires accréditées auprès du gouvernement mauritanien ;
- les immeubles à usage scolaire ;
- les immeubles affectés à des œuvres d'assistance médicale ou sociale ;
- les cases en paille.

Toutefois, les immeubles à usage scolaire, les immeubles affectés à des œuvres d'assistance médicale ou sociale et les cases en paille sont imposables lorsqu'ils font l'objet d'une location.

B) Personnes imposables

1. Principe

60

Il ressort de l'article 161 du CGI que la contribution foncière est due pour l'année entière par le propriétaire, le possesseur ou le propriétaire apparent.

Le propriétaire, le possesseur ou le propriétaire apparent à retenir est celui qui répond à cette qualité au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, conformément au principe de l'annualité posé aux articles 159 et 161 du CGI.

Est propriétaire apparent tout occupant incapable de décliner l'identité exacte et l'adresse complète du propriétaire.

2. Applications particulières

70

En cas d'indivision - c'est-à-dire le cas de la situation juridique d'une ou plusieurs personnes titulaires en commun d'un droit sur un même bien ou sur un même ensemble de biens, sans qu'il y ait division matérielle de leurs parts – la contribution foncière sur les propriétés bâties est établie au nom des indivisaires.

Lorsqu'un immeuble précédemment en état d'indivision a fait l'objet d'un partage, chacun des copropriétaires doit être soumis séparément à la contribution pour la partie de l'immeuble qui lui a été attribuée en toute propriété.

Enfin, lorsqu'un immeuble est en état d'indivision entre héritier, l'impôt doit être établi au nom de l'ancien propriétaire décédé représenté collectivement par sa succession.

80

En cas de maisons divisées par étages ou par appartements et appartenant à des propriétaires différents qui possèdent ainsi en toute propriété une fraction d'un immeuble collectif, il convient de distinguer les parties privées et les parties communes de ces immeubles.

- L'imposition des locaux possédés privativement doit être faite au nom de chaque propriétaire à raison des locaux qu'il détient en toute propriété, conformément à l'état de division des lieux et compte tenu des parties communes qui ne sont pas susceptibles d'une évaluation distincte.
- Les locaux des services communs (loge de concierge, logement de gardien, bureau de syndic, etc.), ainsi que les dépendances bâties communes (piscine, garage couvert à usage non privatif, etc.) doivent obligatoirement donner lieu à une évaluation séparée.

90

Concernant les constructions sur sol d'autrui, plusieurs situations doivent être distinguées :

- si la construction revient sans indemnité au propriétaire : si la construction est faite par le locataire pour remplir une obligation volontairement acceptée et si elle doit, à l'expiration du bail, être abandonnée sans indemnité au propriétaire, ce dernier en a la propriété dès son édification et doit seul être imposé à la fois pour le sol et pour l'élévation ;

- si la construction est à démolir ou revient contre indemnité au propriétaire : si la construction édiflée par le locataire à ses risques et périls doit être enlevée à l'expiration du bail conformément aux dispositions écrites ou tacites des parties, ou si le propriétaire la retient contre indemnité, elle est considérée au point de vue juridique comme appartenant à celui qui l'a fait élever, c'est-à-dire le locataire. Le sol et la construction élevée sur ce sol sont donc la propriété de deux contribuables différents. Dans ce cas il convient de répartir la valeur locative de l'immeuble entre le propriétaire de l'élévation et celui du sol et d'établir une imposition distincte au nom de chacun d'eux au titre de la contribution. Bien entendu, dans l'hypothèse où, à l'expiration du bail, le propriétaire du sol reprend la propriété de la construction élevée par son locataire, en indemnisant ce dernier, il devient alors seul propriétaire du sol et de cette construction ; il est donc imposable comme tel à la contribution ;

- s'il s'agit d'une amélioration apportée par le locataire : les travaux de modernisation, de transformation d'intérieur et de devanture effectués en dehors de ses obligations contractuelles par le locataire d'un local commercial et destinés à revenir gratuitement au propriétaire à l'expiration du bail sont pris en compte pour le calcul de la valeur locative servant de base à la contribution due par le propriétaire lorsqu'ils ont pour effet de modifier les caractéristiques physiques du local ;

- si la construction a été édiflée à l'insu du propriétaire : le propriétaire du sol est le redevable légal de la contribution foncière sur les propriétés bâties afférente aux constructions qui y ont été édiflées à son insu.

3. Exceptions

100

Les principes énoncés au §60 ne sont pas d'ordre public, de sorte que les parties peuvent convenir que l'impôt sera supporté par un autre que le débiteur légal (par exemple : le locataire), mais il s'agit alors de conventions particulières non opposables à l'administration qui ne connaît que le débiteur légal.

II- Base d'imposition

A) Principe

110

Il résulte de l'article 162 du CGI que les immeubles soumis à la contribution foncière sont imposables à raison de leur valeur locative au 1^{er} janvier de l'année d'imposition après déduction d'un abattement forfaitaire de 20 % pour tenir compte du déperissement et des frais d'entretien et de réparation.

120

Le déperissement, les frais d'entretien et les frais de réparation sont pris en compte au travers de l'abattement forfaitaire de 20%. A défaut de disposition en ce sens, il ne saurait être fait application d'autre diminution de la valeur locative, y compris par application d'une estimation à la valeur réelle des déperissements, frais d'entretien et frais de réparation.

130

Selon l'article 164 du CGI, pour le calcul de l'impôt, la base d'imposition est arrondie à la dizaine d'OUGUIYA inférieure.

B) Calcul de la valeur locative

140

La valeur locative est, selon l'article 163 du CGI, le prix que le propriétaire ou le possesseur retire de ses immeubles lorsqu'il les donne en bail, ou s'il les occupe lui-même, celui qu'il pourrait en tirer en cas de location.

150

Pour les immeubles, la valeur locative est déterminée au moyen de contrats écrits ou de locations verbales passées dans les conditions normales. En l'absence de conventions de l'espèce, la valeur locative est déterminée par comparaison avec des immeubles dont le loyer aura été constaté par le service des impôts ou sera notoirement connu.

Si aucun de ces procédés ne peut être utilisé, la valeur locative est fixée par application du taux de 14 % :

- au prix de revient de l'immeuble toutes taxes comprises si aucune mutation à titre onéreux n'est intervenue depuis son achèvement ;
- au prix exprimé dans l'acte de cession le plus récent si l'immeuble a fait l'objet de mutations depuis son achèvement. Lorsque le prix a été reconnu insuffisant, la valeur à retenir est celle qui a été fixée par le service de l'enregistrement.

160

Pour l'outillage et les installations visées au point c) du paragraphe 3 de l'article 159 du CGI, la valeur locative est fixée, en l'absence de contrat de location, à 14 % de leur prix de revient toutes taxes comprises.

III- Fait générateur

170

En vertu des articles 159 et 161 du CGI, le fait générateur de la contribution sur les propriétés bâties est la détention au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

IV- Liquidation de la contribution

A) Taux

170

Selon l'article 165 du CGI, la contribution foncière est calculée par application à la base d'imposition d'un taux voté par le Conseil Municipal qui doit être compris entre 3 % et 10 %.

B) Calcul

180

De manière générale, il convient d'appliquer le taux voté par le conseil municipal à la base taxable telle que déterminée en vertu des principes énoncés aux §§120 et s.

190

Cependant, aux termes de l'article 166 du CGI, dans le cas de destruction accidentelle totale ou partielle, ou de démolition volontaire en cours d'année de leur immeuble, les propriétaires ou possesseurs peuvent demander dans les formes prévues en matière de réclamation, une remise de l'impôt proportionnelle au temps qui reste à courir entre le premier jour du mois suivant la destruction ou l'ouverture du chantier de démolition et le 31 décembre de la même année.

V- Obligations déclaratives et paiement

A) Retenue à la source

200

En vertu de l'article 169 du CGI, les personnes visées à l'article 137 du même code doivent retenir à la source la contribution foncière sur les loyers qu'ils versent, dans les conditions fixées par le même article.

En effet, aux termes du 1) de l'article 137 du CGI, sont soumis à l'obligation de prélever une retenue à la source, les personnes morales publiques ou privées de droit mauritanien ou étranger, quel que soit leur régime fiscal, ainsi que les personnes physiques relevant d'un régime réel d'imposition sur les bénéfices d'affaires qui occupent des locaux qui leurs sont loués.

La retenue à la source s'effectue sur les loyers à verser par les personnes locataires lorsqu'elles sont des contribuables professionnels soumis au régime réel (CGI, art. 137, 2).

210

Le recouvrement de la contribution foncière sur les propriétés bâties relève du ressort des mairies pour l'ensemble des contribuables qui ne sont pas des professionnels soumis au régime réel.

B) Obligations déclaratives

220

En vertu de l'article 167 du CGI, les propriétaires ou propriétaires apparents d'immeubles sont tenus d'informer avant le 28 février de chaque année l'administration fiscale (ou le Maire dans les communes où ne sont pas implantés les services de l'administration fiscale), de l'achèvement d'immeubles nouveaux, des modifications apportées aux immeubles existants ou à leur usage.

Le défaut de la déclaration dans le délai prescrit est soumis à une amende fiscale de 2.000 Ouguiyas qui s'ajoutent aux droits exigibles.

Dans les Communes où sont implantés les services de l'administration fiscale un arrêté du Ministre des finances peut déléguer au Maire sur demande de celui-ci le pouvoir de procéder au recensement général des bases d'imposition, du calcul de l'impôt et de la confection des rôles.

Les Maires qui bénéficient d'une telle délégation doivent communiquer au Directeur Général des Impôts, pour le 30 septembre de chaque année, la liste des contribuables recensés et l'impôt mis à leur charge.

230

Il ressort de l'article 168 du CGI que les mutations de cote sont effectuées à la diligence des parties intéressées. Elles peuvent cependant être appliquées d'office dans les rôles, sur autorisation du Directeur Général des Impôts, par les agents chargés de l'assiette d'après les documents certains dont ils ont pu avoir communication.

Tant que la mutation de cote n'a pas été effectuée, l'ancien propriétaire continue à être imposé au rôle, et lui, ses ayants droit ou ses héritiers naturels peuvent être contraints au paiement de la contribution foncière, sauf leurs recours contre le nouveau propriétaire.

Chapitre 2 : Patente **(IL – PATEN)**

I- Champ d'application

A) Personnes imposables

1

Il ressort de l'article 184 CGI que la patente est due chaque année par toutes les personnes physiques ou morales qui exercent une activité professionnelle non salariée ou qui y dispose d'un établissement stable.

Ainsi, pour qu'une personne soit considérée comme entrant dans le champ d'application de la patente, les deux conditions suivantes doivent être remplies :

- être une personne physique ou morale ;
- exercer une activité professionnelle non salariée en Mauritanie, peu importe sa nationalité.

Sont également concernées les personnes physiques ou morales qui disposent d'un établissement stable en Mauritanie.

10

La première condition est relative à la personnalité du contribuable. Il doit s'agir d'une personne physique ou morale.

La patente est due quel que soit le statut juridique de la personne physique ou morale : entrepreneur individuel, société, association, fondation, personne morale de droit public, etc.

La patente est due quelle que soit la nature de l'activité : industrielle, commerciale, non commerciale, etc.

La patente est due peu importe la situation au regard de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de l'impôt sur les bénéfices.

20

La personne physique ou morale doit exercer une activité professionnelle non salariée en Mauritanie.

La nationalité et la situation au regard des règles du droit privé sont sans conséquence sur l'imposition à la patente dès lors que l'activité est exercée en Mauritanie.

30

La notion d'activité implique que l'exercice ait un caractère habituel. Cette condition est considérée comme satisfaite lorsque les actes qui caractérisent l'activité sont effectués de manière répétitive.

Peuvent notamment être considérées comme activité professionnelles :

- les activités saisonnières (saison touristique, artistique ou sportive) ;
- l'opération consistant en un achat suivi de nombreuses ventes (lotisseur, revente d'un immeuble par appartements, etc.) ;
- les personnes liées par contrat à une seule entreprise, à la condition qu'elles n'aient pas la qualité de salarié ;
- les entreprises dont l'activité se limite à la gestion de contrats antérieurs ou à la vente de leurs stocks alors qu'elles ont cessé tout achat ou toute fabrication.

Il est par ailleurs indifférent que l'activité ait été exercée à titre précaire ou non.

Il est également indifférent que la personne qui exerce l'activité ait ou non recours à la publicité, à du personnel ou à des bureaux ouverts au public.

L'appréciation du caractère habituel d'une activité est une question de fait qu'il convient d'examiner chaque année, en fonction des conditions particulières dans lesquelles est exercée l'activité.

Les actes isolés ou qui présentent un caractère accidentel, occasionnel ou exceptionnel ne donnent pas lieu au paiement de la patente.

40

La notion d'activité professionnelle exclue les activités sans but lucratif.

Une activité même effectuée à titre habituelle ne peut revêtir un caractère professionnel que si elle est exercée dans un but lucratif et n'est pas limitée à la gestion d'un patrimoine privé.

Sont donc placées hors du champ d'application de la patente :

- les activités sans but lucratif ;
Le point de savoir si une activité est ou non lucrative dépend des conditions dans lesquelles elle est exercée. Il convient donc d'examiner ces conditions, dans chaque cas particulier, en fonction de la situation de droit et de fait.
- les activités limitées à la gestion d'un patrimoine privé de caractère mobilier ou immobilier.

50

L'activité professionnelle doit enfin être non salariée.

En principe, les titulaires de traitements et salaires au sens de l'impôt sur les traitements et salaires ne sont pas passibles de la patente.

Toutefois, les revenus conservent quelles que soient leurs modalités d'imposition leur caractère.

D'une manière générale, les salariés s'entendent des personnes placées dans un état de subordination vis-à-vis de leur employeur. La qualité de salarié est ainsi en principe reconnue aux personnes qui :

- sont soumises à des obligations précises quant au lieu et aux horaires de travail ainsi que, le cas échéant, à l'itinéraire ou au secteur géographique à parcourir ;
- ne disposent que d'une liberté réduite quant à l'organisation et à l'exécution de leur travail. Par exemple : interdiction de signer un contrat, de faire imprimer une notice, un dépliant, un texte publicitaire sans l'agrément préalable de la direction, obligation de rendre compte, impossibilité de choisir sa clientèle ;
- ont l'interdiction de travailler pour le compte d'un autre employeur ou pour leur propre compte.

Il est rappelé, en outre, que les salariés sont soumis au pouvoir disciplinaire de l'employeur et qu'ils ne participent jamais aux pertes de l'entreprise.

60

Sont également concernés les personnes physiques ou morales qui disposent d'un établissement stable en Mauritanie.

La notion d'établissement stable au sens de l'article 184 du CGI est celle retenue à l'article 6 du même code.

La contribution est due même si l'assujetti bénéficie d'une exonération en matière d'IS ou d'IBAPP.

B) Personnes exonérées

Il ressort de l'article 185 du CGI que sont exonérés de la patente :

- Les personnes physiques, à l'exception des transporteurs, imposées selon le régime du forfait, sous réserve qu'elles n'aient pas opté pour le régime du bénéfice réel intermédiaire de l'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques (ci-après « IBAPP ») ;

Le régime du forfait est défini à l'article 81 du CGI et s'applique aux personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est strictement inférieur à trois millions d'ouguiyas. Les importateurs ne peuvent pas relever du régime du forfait.

L'option mentionnée au premier point de l'article 185 du CGI, pour le régime du bénéfice réel intermédiaire de l'IBAPP, est prévue à l'article 82 du CGI qui dispose que les contribuables relevant du régime du forfait de l'article 81 du CGI peuvent opter, avant le 1^{er} février de chaque année, pour le régime du bénéfice réel intermédiaire ou normal.

Les transporteurs sont soumis au régime particulier de l'article 190 du CGI.

- L'État et les établissements et organismes publics à caractère administratif ;
- Les collectivités territoriales ;

Sont concernée, d'après l'article 98 nouveau de la Constitution de la République de Mauritanie (consolidée), les communes et les régions.

- Les organisations humanitaires et les organisations de bienfaisance et d'assistance ;
- Les services publics d'intérêt général, notamment ceux pour la distribution de l'eau ;
- Les établissements d'enseignement privé régis par l'ordonnance n°81-212 du 24 septembre 1981, pendant une durée maximale de sept (7) ans pour les établissements situés à Nouakchott et Nouadhibou, et de quinze (15) ans pour ceux qui sont installés dans les autres localités.

C) Territorialité

Il ressort de l'article 186 du CGI que la patente est due dans chaque Commune où le redevable dispose d'un établissement, d'une installation, d'un local professionnel, d'un bureau ou d'un chantier.

Un établissement au sens de l'article 186 du CGI est une unité de production géographiquement individualisée, mais juridiquement dépendant de l'entreprise.

Une installation au sens de l'article 186 du CGI correspond à un ensemble d'objets, de dispositifs de bâtiments, etc., installés en vue d'un usage déterminé.

Au sens de l'article 186 du CGI sont visés les locaux professionnels, qui ne constituent pas des bureaux proprement dits ou leurs dépendances, mais sont destinés à l'exercice d'activité libérale ou utilisés par les associations.

Les locaux à usage de bureaux au sens de l'article 186 du CGI s'entendent des bureaux proprement dits et de leurs dépendance immédiates et indispensables destinés à l'exercice d'une activité, de quelque nature que ce soit. Les bureaux proprement dits recouvrent les pièces normalement utilisées à usage de bureaux par toutes les entreprises, les membres de professions libérales et les autres organismes (organismes de sécurité sociale, organismes professionnels, par exemple) ou associations, à but lucratif ou non, pour l'exercice d'activité de direction, d'administration, de secrétariat, d'information, de conseil, d'études, d'ingénierie, d'informatique, de gestion, d'assurance.

L'expression chantier au sens de l'article 186 du CGI couvre les constructions de bâtiment, de routes, de ponts ou de canaux, la rénovation de ces bâtiments, routes, ponts ou canaux, la pose de conduits ainsi que le terrassement et le dragage. L'expression concerne également les chantiers de montage liés aux chantiers de construction et englobe également le montage de nouveaux équipements, notamment de machines complexes, dans un immeuble existant ou sur un site extérieur.

Le patentable ayant plusieurs établissements distincts est passible de la contribution en raison de l'activité exercée dans chacun de ces établissements.

Les opérations effectuées par un patenté dans ses propres locaux ou dans des locaux séparés pour le compte de tiers dont il n'est que le représentant, donnent lieu à une imposition distincte à la patente établie au nom du ou des commettants.

II- Fait générateur et exigibilité

90

Il ressort des articles 184 et 187 du CGI que le fait générateur de la patente est annuel et est fixé au jour où le chiffre d'affaires global de l'année pour la commune peut être déterminé, c'est-à-dire le dernier jour de l'année.

100

La patente est toutefois exigible, d'après les articles 187, 192 et 193 du CGI, à partir du premier jour de l'année suivante et au plus tard le 30 avril de chaque année après avoir communiqué au Directeur général des Impôts, au plus tard le 28 février de chaque année, le montant du chiffre d'affaires réalisé l'année précédente dans le ressort territorial de chaque commune.

III- Liquidation

A) Tarif général

1. Principe

110

Selon l'article 187 du CGI :

- le montant de la contribution est déterminé en fonction du chiffre d'affaires global réalisé l'année précédente dans le ressort territorial de la commune considérée.

Selon le plan comptable Mauritanien (PCM), le chiffre d'affaires s'entend du montant des affaires réalisées avec des tiers dans l'exercice des activités correspondant à l'exploitation normale et courante de l'entreprise. Cela prend en compte par exemple :

- o les ventes de produits fabriqués, prestations de services et marchandises ;
 - o les redevances pour concessions, brevets, licences, marques procédés, logiciels, droits et valeurs similaires ; ou encore
 - o les plus-values de cession d'immobilisations corporelles et incorporelles, lorsqu'elles se rapportent à une activité normale et courante.
- Toutefois, les chiffres d'affaires provenant des ventes au détail de produits pétroliers ne sont retenus qu'à concurrence de 25 % de leur montant.

120

Le tarif de la contribution, fixé à l'article 188 du CGI, est établi comme suit :

Chiffre d'affaires retenu	Tarifs
De 3.000.000 à 10.000.000 d'OUGUIYA	30.000 OUGUIYA
De 10.000.001 à 15.000.000 d'OUGUIYA	45.000 OUGUIYA
De 15.000.001 à 30.000.000 d'OUGUIYA	70.000 OUGUIYA
De 30.000.001 à 60.000.000 d'OUGUIYA	100.000 OUGUIYA
De 60.000.001 à 100.000.000 d'OUGUIY	150.000 OUGUIYA
De 100.000.001 à 150.000.000 d'OUGUIYA	200.000 OUGUIYA
De 150.000.001 à 250.000.000 d'OUGUIYA	250.000 OUGUIYA
De 250.000.001 à 400.000.000 d'OUGUIYA	300.000 OUGUIYA
Supérieur à 400.000.000 d'OUGUIYA	500.000 OUGUIYA

2. Exception

130

Selon l'article 189 du CGI, pour les personnes qui entreprennent en cours d'année une activité passible de la patente, le montant de la contribution est déterminé en fonction du chiffre d'affaires que le service des impôts estime réalisable entre le jour du début d'exercice de l'activité et le 31 décembre.

Lorsque le montant de la cotisation ainsi estimé s'avère inférieur ou supérieur de plus de 30 % à celui de la cotisation exigible en fonction du chiffre d'affaires effectivement réalisé, le service des impôts procède d'office soit à la mise en recouvrement des droits supplémentaires, soit au dégrèvement des droits formant surtaxe.

L'année suivante, la patente est calculée d'après le chiffre d'affaires effectivement réalisé au cours de la première année, mais rapporté à une période de douze mois.

B) Tarif spécifique des transporteurs

140

Il ressort de l'article 190 du CGI que les personnes physiques ou morales qui se livrent au transport terrestre de personnes ou de marchandises et les propriétaires de véhicules utilitaires doivent acquitter par véhicule utilisé une cotisation de patente selon le barème suivant :

Véhicules assurant de manière exclusive des transports à l'intérieur des agglomérations autres que Nouakchott et Nouadhibou		Tarifs
Véhicules quel qu'en soit le genre	De moins de 9 places assises	250 OUGUIYA
	De plus de 9 places assis	500 OUGUIYA
Véhicules utilitaires d'une charge utile	Inférieure ou égale à 8 tonnes	800 OUGUIYA
	Allant de 8 à 12 tonnes	1.000 OUGUIYA
	Supérieure à 12 tonnes	2.500 OUGUIYA
Véhicules utilitaires tricycle d'une charge inférieure ou égale à 3 tonnes		500 OUGUIYA

Véhicules assurant de manière exclusive des transports à l'intérieur des agglomérations de Nouakchott et Nouadhibou		Tarifs
Véhicules quel qu'en soit le genre	De moins de 9 places assises	500 OUGUIYA
	De plus de 9 places assis	1.000 OUGUIYA
Véhicules utilitaires d'une charge utile	Inférieure ou égale à 8 tonnes	800 OUGUIYA
	Allant de 8 à 12 tonnes	1.000 OUGUIYA
	Supérieure à 12 tonnes	3.000 OUGUIYA
Véhicules utilitaires tricycle d'une charge inférieure ou égale à 3 tonnes		700 OUGUIYA

Véhicules assurant des transports interurbains		Tarifs
Véhicules quel qu'en soit le genre	De moins de 9 places assises	700 OUGUIYA
	De plus de 9 places assis	1.500 OUGUIYA
Véhicules utilitaires d'une charge utile	Inférieure ou égale à 8 tonnes	2.500 OUGUIYA
	Allant de 8 à 12 tonnes	3.000 OUGUIYA
	Supérieure à 12 tonnes	5.500 OUGUIYA
Véhicules utilitaires tricycle d'une charge inférieure ou égale à 3 tonnes		1.000 OUGUIYA

IV- Obligations déclaratives et recouvrement

A) Obligation déclarative

1. Obligation annuelle générale

Selon l'article 192 du CGI, les contribuables doivent communiquer au Directeur Général des Impôts, au plus tard le 28 février de chaque année, le montant du chiffre d'affaires réalisé l'année précédente dans le ressort territorial de chaque Commune.

2. Déclaration de début d'activité

180

Selon l'article 194 du CGI, les personnes qui entreprennent en cours d'année une activité passible de la patente sont tenues d'en faire la déclaration par écrit, dans les trois jours suivants, au service des impôts du lieu d'exercice de l'activité, et d'acquitter immédiatement les droits exigibles.

B) Paiement

1. Principe général

190

En vertu de l'article 193 du CGI que les contribuables sont tenus de déterminer et d'acquitter spontanément, au plus tard le 30 avril de chaque année, le montant de leur patente due sur la base de leur déclaration.

Une quittance leur est délivrée par le receveur des impôts qui constitue la justification du paiement de la patente au titre de l'année en cours.

La quittance doit être présentée à toute réquisition des agents des impôts et des officiers et agents de Police Judiciaire.

2. Procédure spécifique de paiement pour les transporteurs

200

Il ressort de l'article 195 du CGI que le paiement de la patente des transporteurs s'effectue en même temps que celui de la taxe sur les véhicules à moteur, au moyen d'un titre de paiement immédiat délivré par le service des impôts.

Les transporteurs sont tenus, à leur diligence, de se faire délivrer par le receveur des impôts, une quittance par véhicule qui est annotée par le service des impôts du numéro d'immatriculation du véhicule, du nombre de places assises ou de la charge utile.

Les quittances doivent être présentées à toute réquisition des agents des impôts dûment commissionnés et de tous agents aptes à verbaliser en matière de police de la circulation routière.

V- Sanctions

A) Sanctions générales

210

Selon l'article 196 du CGI, le défaut de déclaration et de paiement de la patente dans les délais entraîne l'application des majorations prévues par les articles L.131 et suivants du Livre de procédures fiscales.

En sus, les patentables qui ne peuvent apporter la preuve de leur imposition sont astreints au paiement de la contribution pour l'année entière, sans préjudice d'une amende fiscale égale à 25 % du montant du droit exigible.

B) Sanctions spécifiques

220

Aux termes de l'article 197 du CGI qu'en plus des sanctions pénales déjà prévues, toute personne physique ou morale qui se livre à la vente, la production et ou la distribution de boissons alcoolisées ou fermentées en Mauritanie est passible d'une sanction fiscale.

Selon l'article 198 du CGI, la vente et la distribution des boissons alcoolisées sur le territoire national est passible d'une amende fiscale de 1 000 000 Ouguiyas.

Aucune distinction n'est faite en fonction du degré d'alcool.

Selon l'article 199 du CGI, la production locale des boissons alcoolisées par fermentation est passible d'une amende fiscale de 3 000 000 Ouguiyas.

Aucune distinction n'est faite en fonction du degré d'alcool.

Selon l'article 200 du CGI, en cas de récidive les sanctions prévues aux articles ci-dessus sont doublées.

Chapitre 1 : Champ d'application et territorialité **(TVA-CHAMP)**

I- Opérations imposables

1

Les articles 209 à 212 du CGI définissent le champ d'application de la taxe.

A) Opérations imposables par nature

10

Sont obligatoirement imposables à la TVA les « opérations » relevant d'une « activité économique » réalisées « à titre onéreux » par un « assujéti » agissant en tant que tel.

Il s'agit en substance :

- des livraisons de biens meubles corporels. Cela concerne notamment la vente, l'apport en société ou l'échange de biens meuble, corporels, c'est-à-dire de l'outillage, des marchandises, du matériel.
- des prestations de services. Ce sont par exemple : les cessions de biens meubles incorporels les travaux immobiliers, les ventes à consommer sur place de produits alimentaires, les commissions et courtages, les réparations, les travaux d'études, de conseil et d'expertise.

1. Une activité économique

20

Les « activité économique » sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataires de services, y compris des activités agricoles, civiles, extractives et celles des professions libérales ou assimilées.

Constituent par exemple des activités économiques les activités suivantes :

a. Les ventes et livraisons de biens meubles corporels importés ou acquis sur le marché local

30

Par ventes il faut entendre toute opération à titre onéreux, ayant pour effet de transférer à un tiers la propriété d'un bien (article 210 du CGI). Au sens de cet article, sont donc assimilés aux ventes proprement dites les échanges, les datations en paiement, etc.,

Par « livraison », on doit entendre le transfert de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur. Cette définition de la livraison est valable pour l'ensemble de la doctrine administrative fiscale.

La vente à tempérament est assimilée à une livraison.

40

De même, la loi assimile à des livraisons de biens la vente l'échange, la vente à tempérament et la fourniture d'eau, d'électricité et de gaz.

Les ventes d'articles d'occasion constituent une activité économique. Cependant, certaines sont susceptibles de bénéficier du régime de la marge (voir TVA-MARGE-10).

b. Les travaux immobiliers

50

Par travaux immobiliers, il faut entendre

- 1) tous les travaux exécutés par les différents corps de métiers participant à la construction, l'entretien et la réparation de bâtiments et d'ouvrages immobiliers ;
- 2) les travaux publics, c'est-à-dire réalisés sur des biens immeubles (bâti ou non) appartenant à la puissance publique ;
- 3) les travaux de chaudronnerie de bâtiments et de construction métallique fixées au sol, difficilement démontables ou déplaçables ;
- 4) les travaux de démolition d'un bien immobilier ;
- 5) les travaux accessoires ou préliminaires directement liés à la réalisation de travaux immobiliers tels que visés ci-dessus.

c. Les prestations de services

60

Par prestations de services, il faut entendre toutes opérations économiques autres que celles constituant des livraisons de biens ou des importations, comportant une contrepartie en espèces ou en nature.

Sont notamment considérées comme des prestations de services :

- a) les locations de biens meubles et immeubles ;
- b) les locations de fonds de commerce ;
- c) les travaux à façon ne relevant pas des actes de production ;
- d) les opérations d'entretien et de réparation de biens meubles ;
- e) les opérations portant sur des biens meubles incorporels ;
- f) les opérations de leasing et de crédit-bail ;
- g) le transport de personnes et de marchandises ;
- h) les opérations de transit, de manutention et de magasinage ;
- i) le courtage ;
- j) les cessions et concessions d'exploitation de brevet, de droits ou de marque ;
- k) les opérations réalisées dans le cadre d'une activité libérale, de travaux d'études, de conseil, d'expertise et de recherche ;
- l) les ventes à consommer sur place ;
- m) les opérations de tourisme, d'hôtellerie et de restauration ;
- n) les activités de spectacles et de divertissement ;
- o) les fournitures de télécommunication ;
- p) les réparations avec ou sans pose de pièces et le travail à façon.

d. Les opérations de transformation de produits de l'agriculture, de l'élevage, et de la pêche

70

Toutes les opérations relatives à l'agriculture, à l'élevage ou à la pêche qui, en raison de leur nature et de leur importance, sont assimilables à celles qui sont exercées par des industriels et des commerçants, constituent des activités économiques susceptibles d'être soumises à TVA, que ces opérations constituent ou non le prolongement de l'activité agricole ou piscicole.

Le principe est donc le suivant : si les opérations effectuées présentent un caractère industriel ou commercial, la TVA devient exigible.

e. Les activités des professions non commerciales

80

Les activités libérales se situent dans le champ d'application de la TVA quelles que soient leurs modalités d'exécution ou la forme juridique des entreprises qui les réalisent.

De même, entrent dans le champ d'application de la TVA les activités purement civiles, telles que la location de terrains nus ou d'immeubles non aménagés ou la cession de brevets par les inventeurs ou leurs héritiers, dès lors que celles-ci sont susceptibles de constituer une source de revenus.

2. ...réalisées par un assujetti agissant en tant que tel...

90

Les personnes assujetties sont celles qui réalisent, d'une manière indépendante, une activité économique à titre onéreux de façon habituelle ou occasionnelle.

Sauf en cas de cession ou cessation d'activité, l'assujettissement au régime de TVA acquiert un caractère définitif.

Les assujettis peuvent être regroupés en deux catégories :

- Personnes assujetties de plein droit ;
- Personnes assujetties après l'exercice d'une option expresse pour le paiement volontaire de la TVA.

a. Les personnes assujetties de plein droit

100

Il s'agit notamment des personnes suivantes :

- **Les importateurs**

110

Ce sont ceux qui effectuent des opérations d'importations de biens en Mauritanie, suivies de ventes domestiques.

La définition de l'importation est donnée par l'article 209 du CGI. Par « importation », il faut entendre le franchissement du cordon douanier en Mauritanie pour la mise à la consommation, qu'il s'agisse de marchandises en provenance directe de l'extérieur ou placées jusqu'alors sous un régime douanier suspensif.

- **Les Producteurs**

120

Par « producteur », il faut entendre :

- celui qui, à titre principal ou accessoire, extrait ou fabrique des biens soit pour la fabrication d'autres produits, soit pour un usage définitif soit pour leur présentation commerciale ; ou
- celui qui se substitue en fait au fabricant pour effectuer ces opérations ; ou
- celui qui fait façonner assurer la présentation commerciale ou effectuer un autre acte de production, pour son compte, par un tiers ; ou
- celui qui effectue des opérations de rénovation ou de transformation.

- **Les entreprises de travaux immobiliers**

130

Par « travaux immobiliers », il faut entendre tous les travaux exécutés par les différents corps de métier participant à la construction, à la rénovation, à l'entretien et à la réparation de bâtiments et d'ouvrages immobiliers, les travaux publics, les travaux de chaudronnerie de bâtiments et constructions métalliques, les travaux de démolition ainsi que les travaux accessoires ou préliminaires à des travaux immobiliers.

L'expression "travaux immobiliers" recouvre donc les travaux mentionnés au paragraphe 90 du présent chapitre.

- **Les entreprises de leasing ou de crédit bail**

140

Les contrats de crédit-bail ou « leasing » s'analysent en des locations de biens corporels assorties pour le preneur d'une simple faculté d'achat du bien.

Dans le cadre d'une opération crédit-bail, l'acquéreur n'est pas nécessairement l'ancien locataire. Dès lors, à la date de la cession, le bailleur doit être considéré comme vendant des biens usagés qu'il avait utilisés pour les besoins de son exploitation. Les entreprises qui cèdent au preneur ou à un tiers des biens mobiliers ouvrant droit à déduction après les avoir donnés en location avec option d'achat ou en crédit-bail doivent soumettre le produit de cession de ces biens à la TVA en application de l'article 210, 4), f), du CGI.

- **Les commerçants**

150

Les commerçants présentent la qualité d'assujettis à la TVA.

Sont commerçants ceux qui habituellement achètent pour revendre, en l'état ou après reconditionnement, des biens meubles ou immeubles.

- i. Les revendeurs en l'état de biens meubles ou produits importés ou acquis sur le marché local*

160

Pour que ces personnes aient la qualité d'assujetti, il faut :

- que les biens qu'elles vendent aient été préalablement achetés c'est-à-dire acquis à titre onéreux soit à l'étranger (cas des biens importés), soit sur le marché local. En conséquence, les personnes qui vendent, par exemple, des biens qui leur proviennent d'une succession ou d'une donation ne sont pas assujetties à la TVA.
- que ces biens fassent l'objet d'une vente. Il s'agit en fait d'une revente, puisque les biens vendus ont fait préalablement l'objet d'un achat. Par vente, il faut entendre, si l'on se réfère à l'article 212 du CGI, toute opération réalisée à titre onéreux, c'est-à-dire moyennant une contrepartie, ayant pour effet de transférer à un tiers la propriété d'un bien.

Bien entendu, les revendeurs en l'état ne sont passibles de la TVA, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies, que si eux-mêmes ou les biens qu'ils revendent ne sont pas expressément exonérés par une disposition du CGI.

- ii. Les personnes qui vendent des immeubles*

170

Par immeuble bâti il faut entendre les constructions fixées au sol à perpétuelle demeure et présentant le caractère de véritables bâtiments (maisons, usines, hangars etc.).

Les marchands de biens, non concernés par l'exonération visée à l'article art 215, 8), du CGI, sont soumis à la TVA pour leur vente d'immeubles bâtis.

- **Les prestataires de services**

180

Sont prestataires de services, les personnes qui effectuent toutes opérations autres que des livraisons de biens ou des importations et comportant une contrepartie en espèce ou en nature.

Il est généralement admis que l'activité de prestataire ou loueur de services consiste principalement à fournir un travail ou mettre à la disposition d'un tiers par voie de location certains objets ou marchandises.

On peut déduire que réalisent notamment ces opérations de prestations ou de louages de services : les loueurs de biens meubles ou immeubles ; les commissionnaires et les courtiers ; les agents d'affaires ; les banquiers ; les réparateurs ; les agences de voyages ou de théâtres ; les hôteliers ; les restaurateurs ; les entrepreneurs de spectacles ; les entrepreneurs de transports ; les blanchisseurs ; les coiffeurs ; les garagistes ; les entrepreneurs de publicité ; les photographes ; les transitaires ; certains façonniers (ceux qui n'exercent pas une activité de production) ; les activités libérales.

L'énumération des opérations ci-dessus ne doit pas être considérée comme exhaustive.

- **Les professions non commerciales**

190

En règle générale on s'accorde à reconnaître ce caractère aux professions indépendantes dont l'exercice appelle un travail essentiellement intellectuel. Les activités libérales entrent dans le champ d'application de la TVA.

Parmi les activités libérales susceptibles d'octroyer la qualité d'assujetti figurent par principe, si les autres conditions sont réunies :

- les professions relatives aux travaux d'études et de recherche : architectes, métreurs, ingénieurs-conseils, bureaux d'études diverses (études à caractère technique, industriel, financier, démographique, sociologique et celles qui concernent l'informatique, l'organisation, la publicité et l'urbanisme) ;
- les professions relatives aux activités de conseil et d'assistance : conseils en informatique, conseils en publicité, conseils financiers, etc. ;
- les professions effectuant des travaux d'expertises : Experts-comptables, comptables et comptables agréés, géomètres-experts, experts en assurances, experts en ventes publiques, experts divers ;
- les professions judiciaires et juridiques : conseils juridiques ou fiscaux, notaires, huissiers de justice, commissaires aux comptes, liquidateurs judiciaires, syndics et administrateurs judiciaires, commissaires-priseurs ;
- les activités médicales : soins médicaux et paramédicaux dispensés aux personnes y compris les frais d'hospitalisation. Les actes médicaux peuvent cependant être exonérés de TVA en application de l'article 215 du CGI.

- **Location**

200

D'une manière générale, les locations de toute forme sont passibles de la TVA.

- b. Les personnes assujetties sur option (assujettis volontaires)**

210

Il est possible, pour certaines personnes, d'opter pour être volontairement soumises à TVA.

L'option pour l'assujettissement à la TVA permet aux personnes qui l'exercent de bénéficier du régime des déductions, donc de récupérer la TVA qui a grevé les éléments constitutifs du prix de revient des produits ou des services qu'elles fournissent, et de permettre en principe à leurs clients imposables à la TVA d'opérer la déduction de la taxe ayant frappé tous les éléments du prix des fournitures qui leur sont faites.

L'option est avantageuse pour le professionnel dont la clientèle est pour l'essentiel constituée par des redevables de la TVA. Elle l'est d'autant plus que les investissements et les frais grevés de TVA représentent une part plus élevée des dépenses professionnelles de l'intéressé.

L'option est ouverte, limitativement, à certaines personnes. Elle doit être exercée suivant des modalités précises et entraîne plusieurs conséquences.

220

Sous l'empire du CGI, seule une catégorie de contribuables est autorisée à exercer l'option pour le paiement de la TVA : les entreprises bénéficiant d'une convention d'établissement incluant une clause de stabilité fiscale. En effet, il est permis aux entreprises conventionnées (article 256 du CGI) de renoncer au régime particulier qui leur avait été consenti par la convention en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, et d'opter pour le paiement de la TVA.

3. ...à titre indépendant...

230

Pour être assujetties à la TVA, les activités économiques doivent être exercées de manière indépendante, c'est-à-dire sans lien de subordination entre celui qui l'exécute et celui pour lequel elle est exécutée. Sont réputées agir de manière indépendante les personnes qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux qu'elle comporte.

L'existence d'un lien de subordination ne permet pas de considérer qu'une activité est exercée de manière indépendante. Ainsi, ne sont notamment pas considérés comme agissement de manière indépendante les salariés ou les apprentis.

4. ... et à titre onéreux

240

Les activités économiques doivent être réalisées à titre onéreux pour être soumises à TVA.

Cette condition implique dans toute opération imposable l'existence d'une contrepartie, quelle qu'en soit la nature ou la valeur et les buts ou résultats. Ainsi par exemple ne sont pas imposables les opérations réalisées à titre gratuit (dons, cadeaux, libéralités).

250

En revanche, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à prix seulement coûtant, donc en l'absence de bénéfice net pour le fournisseur, voire même à perte, sont soumises à TVA.

Il importe de surcroît qu'il existe un lien entre la contrepartie fournie et l'activité économique réalisée.

260

Ainsi, afin de déterminer si une opération est dans le champ d'application de la TVA, il convient de rechercher au-delà des autres critères énoncés :

- si l'opération réalisée procure un avantage au client ou autrement dit, si le service est individualisé ; et
- si le prix est en relation avec l'avantage reçu.

Si l'une de ces deux conditions n'est pas remplie, l'opération, livraison de biens ou prestation de services, n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA.

Chacune de ces conditions doit être appréciée à partir des critères suivants.

- **La condition relative à l'existence d'un avantage directement procuré**

270

Cette condition est remplie :

- lorsqu'il y a un engagement exprès du fournisseur ou du prestataire de fournir un bien ou un service déterminé à la personne qui assure le financement ;
- ou en l'absence d'un engagement exprès, lorsqu'une action a été entreprise ou que des moyens ont été mis en œuvre qui permettent d'établir l'existence d'un tel engagement.

L'existence de cet engagement doit être recherché à partir des éléments de droit ou de fait (conventions, etc.).

280

Le prix payé en contrepartie du service n'est pas nécessairement versé par le bénéficiaire de l'opération. La contrepartie peut être acquittée par un tiers partiellement ou totalement, c'est-à-dire par une personne autre que le bénéficiaire de la livraison de biens ou de la prestation de service.

Le service rendu peut être collectif à condition que les cotisants en tirent un avantage direct.

Le service direct rendu peut avoir pour objet de satisfaire une obligation légale.

- **La condition relative à l'existence d'un paiement en relation avec le service rendu**

290

Il convient de rechercher si le prix payé est en relation avec l'avantage obtenu par le bénéficiaire du service.

Cette notion de prix est utilisée ici par commodité. La notion de contre-valeur, c'est-à-dire toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir (cotisations, redevances, prix, remise de biens ou prestations de services dans le cadre d'un échange, etc.) en contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services peut être utilisée indifféremment.

Ainsi, l'article 210 du CGI, points 8 et 9, confirme que les subventions à caractère commercial et les remises de prêts et abandons de créances à caractère commercial sont susceptibles de constituer la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services (ces deux situations sont commentées plus en détail dans TVA-BASE-10).

Bien entendu, lorsqu'une opération est effectuée gratuitement, elle n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA.

300

La relation entre le prix et le service peut exister en cas d'opération à perte. Il n'est pas nécessaire que le prix corresponde à la valeur économique normale du bien ou du service fourni pour qu'une opération entre dans le champ d'application de la TVA. Ainsi, les opérations réalisées à perte n'échappent pas de ce seul fait au champ d'application de la TVA.

Lorsqu'un contrat porte sur le droit d'accéder à un service, l'importance de l'utilisation effective de ce service est indifférente.

Le prix peut être acquitté sous forme de rabais. En revanche, lorsqu'un service est rendu par un client à un fournisseur mais sans que ce service comporte une contrepartie financière précise (rabais, prix, etc.), ce service n'entre pas dans le champ d'application de la TVA.

5. Condition de seuil

310

N'entrent pas dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée les opérations réalisées par les personnes physiques ou morales dont le chiffre d'affaires est inférieur au seuil indiqué à l'article 211, sauf disposition contraire.

Au 1er octobre 2019, ce seuil était de trois millions (3.000.000) d'OUGUIYA, sans égard pour la nature de l'activité exercée.

Lorsqu'en cours d'année, le chiffre d'affaires d'un contribuable vient à dépasser le plafond fixé, la taxe est due à compter du jour où s'est produit ce dépassement.

Les assujettis dont le chiffre d'affaires annuels viendrait à baisser sous le seuil précité peuvent, si cette situation perdure pendant deux (2) années consécutives, remettre en cause leur assujettissement à la TVA.

320

Toutefois, les importateurs sont assujettis de plein droit quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires.

6. Soumission à un autre impôt

330

Par dérogation aux dispositions de l'article 209 du CGI et conformément à l'article 214, les opérations réalisées par les établissements bancaires, les établissements financiers, les organismes de crédit, les sociétés d'assurance, et

de réassurance, n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA dès lors qu'elles sont soumises à la taxe sur les opérations financières ou à la taxe spéciale sur les assurances.

Les activités économiques réalisées par ces établissements, organismes ou sociétés qui ne sont pas soumises à la taxe sur les opérations financières ou à la taxe spéciale sur les assurances restent susceptibles d'être soumises à la TVA.

7. Eléments indifférents

340

L'attribution de la qualité d'assujetti est indépendante :

- des buts ou des résultats : sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti quels qu'en soient les buts ou les résultats. Peu importe, à cet égard, que les opérations soient effectuées ou non dans un but lucratif ou qu'elles se traduisent par un bénéfice ou une perte.
- du statut juridique des personnes qui interviennent dans la réalisation des opérations imposables ;
- de la situation des personnes imposables au regard des autres impôts, sous réserve du point 6. ci-dessus et de la notion d'établissement stable, précisée en §640 du présent chapitre ;
- de la forme ou de la nature de l'intervention des personnes imposables ;
- du paiement effectif ou non de la TVA.

B) Opérations imposables par détermination de la loi

1. Importations

350

Conformément à l'article 209 du CGI, les importations relèvent du champ d'application de la TVA, qu'elles soient ou non réalisées par un assujetti agissant en tant que tel.

Par importation il faut entendre le franchissement du cordon douanier en Mauritanie pour la mise à la consommation, qu'il s'agisse de marchandises en provenance directe de l'extérieur ou placées jusqu'alors sous un régime douanier suspensif.

2. Livraisons et prestations à soi-même

360

L'article 210 du CGI rend imposable à la TVA certaines opérations particulières, communément qualifiées de "Livraisons A Soi-même" (LASM). Il peut cependant s'agir de livraisons de biens à soi-même ou de prestations de services ou de travaux à soi-même.

Par « livraison à soi-même » on entend les opérations que les assujettis réalisent eux-mêmes pour les besoins de leur exploitation, par exemple des travaux immobiliers.

La livraison à soi-même est l'opération par laquelle une personne, obtient en vue de l'utiliser elle-même un bien à partir de produits, d'éléments ou de moyens lui appartenant.

L'imposition des livraisons à soi-même permet, également, de légitimer la déduction de la taxe sur les produits utilisés.

L'article 210 du CGI vise à cet égard les livraisons à soi-même :

- de biens ou produits extraits ou fabriqués ;
- de travaux immobiliers ;
- et les prestations de services.

La législation reconnaît deux cas de livraisons à soi-même :

a. Livraisons effectuées pour les besoins de l'activité économique de l'assujetti

370

Il s'agit des cas où l'assujetti se fournit à lui-même des biens, services ou travaux qui servent la réalisation de son activité économique.

Dans ce cas, il doit déclarer une livraison ou prestation à soi-même :

- En toute hypothèse, lorsque l'assujetti se fournit un bien comptabilisé comme une immobilisation. En effet, cette livraison à soi-même constitue le point de départ du délai de régularisation de TVA prévu aux articles 238 et 239 du CGI. Toutefois, la TVA déclarée à l'égard de cette livraison à soi-même est susceptible d'être déductible selon les règles de droit commun. Elle est donc susceptible d'être entièrement déduite si l'activité économique de l'assujetti le permet.
- Ou si l'obtention auprès d'un tiers du bien ou du service faisant l'objet de la livraison ou prestation à soi-même n'aurait pas ouvert un entier droit à déduction TVA, bien qu'étant affecté à son activité économique, par exemple parce que cette activité économique est entièrement ou partiellement exonérée. Dans ce cas, par hypothèse, la TVA encourue à l'occasion de cette livraison ou prestation à soi-même ne peut pas être entièrement déductible, et pourrait même ne pas être déductible du tout.

b. Livraisons effectuées pour des besoins autres que ceux de l'activité économique de l'assujetti

380

Les livraisons de biens, de services ou de travaux effectués par l'assujetti à titre gratuit et pour des besoins autres que ceux de son activité économique soumise à TVA constituent des « livraisons à soi-même », c'est-à-dire des opérations soumises à TVA en dépit de l'absence de contrepartie.

La taxe encourue lors de la déclaration de livraisons ou prestations à soi-même n'est pas déductible. En revanche, la taxe encourue en amont, à l'égard de dépenses ayant permis d'effectuer ces livraisons ou prestations à soi-même, est déductible.

390

L'articulation de ce cas de livraison ou prestation à soi-même avec la règle d'exclusion du droit à déduction prévue par l'article 233, 1), du CGI est la suivante, pour éviter la sanction d'une double imposition à la TVA de la même situation économique :

- Si des biens ou services ont été acquis par l'assujetti pour être utilisés en l'état, sans transformation, pour des besoins autres que ceux de son activité économique soumise à TVA, la TVA encourue lors de l'acquisition de ces biens ou services n'est pas déductible conformément à l'article 233, 1), mais il n'y a pas lieu de déclarer une livraison ou prestation à soi-même à leur égard sur le fondement de l'article 210, 5) ;
- En revanche, si des biens ou services ont été acquis par l'assujetti puis ont été transformés avant d'être utilisés pour des besoins autres que ceux de son activité économique soumise à TVA, la TVA encourue lors de l'acquisition de ces biens ou services est entièrement déductible, mais il y a lieu de déclarer une livraison ou prestation à soi-même sur le fondement de l'article 210, 5), du CGI, dont la TVA ne sera pas déductible.

c. Exemple de cas de taxation de la livraison il soi-même :

400

1^{er} cas de livraisons à soi-même (déduction possible, voire intégrale) :

- une entreprise qui fabrique ou assemble une machine qu'elle utilise dans ses opérations de production ;
- un carrossier qui équipe un camion ou un car qu'il destine à son entreprise de transport ;
- une entreprise qui construit pour elle-même un hangar ou des bâtiments industriels.
- un fabricant qui affecte des pièces détachées à la réparation de machines ;
- un fabricant de véhicule qui affecte certains d'entre eux à l'exploitation d'un réseau de transport ;

- un commerçant qui fabrique les emballages dont il se sert pour son commerce, qu'il s'agisse d'ailleurs d'un commerce de produits imposables ou d'un commerce de produits exonérés.

2^{ème} cas de livraisons à soi-même (utilisation privée excluant toute déduction) :

- un fabricant de meubles qui prélève sur les articles fabriqués par lui ceux qu'il destine à son usage personnel;

3. Certaines activités des personnes publiques

410

Les opérations réalisées par les personnes morales de droit public qui se livrent à des activités de nature industrielle ou commerciale sont soumises à la TVA. C'est ainsi le cas des établissements industriels et commerciaux et des sociétés d'économie mixte.

Au surplus, sont soumis à TVA les marchés publics de l'Etat, des Collectivités locales, des établissements publics et des sociétés à participations publique majoritaire. L'assujettissement à la valeur ajoutée est obligatoire même si le marché est conclu sur financement extérieur.

4. TVA facturée à tort

420

Les facturations ne répondant pas aux conditions de formes et de fond prescrites par la loi donnent lieu au versement de la taxe qui y est éventuellement mentionnée.

En d'autres termes, les personnes qui mentionnant d'une façon abusive ou erronée la TVA sur une facture ou un document en tenant lieu sont redevables de la taxe du seul fait de la facturation de celle-ci, qu'elles soient ou non assujetties à la TVA et que l'opération soit ou non exonérée.

Cela est également applicable si la facture ne se rapporte pas à une opération réelle mais à une opération fictive.

430

Il n'est jamais possible de déduire une TVA facturée à tort, que l'opération soit réelle ou fictive, quand bien même elle aurait été correctement payée au fournisseur, et même si ce dernier l'a bien restituée au Trésor.

440

En revanche, l'absence de mention de la TVA sur une facture, alors que l'opération sous-jacente y est bien soumise, ne suffit pas à dispenser le vendeur ou le fournisseur de son obligation de la verser au Trésor, que ce vendeur ou fournisseur puisse ou non récupérer *a posteriori* cette TVA auprès de son client.

II- Territorialité

450

Les règles de territorialité sont fixées aux articles 216 à 221 du CGI.

A titre liminaire, il convient de rappeler que l'article 220 du CGI présume que les livraisons de biens et les prestations de services sont réputées effectuées en Mauritanie lorsque l'opérateur assujetti ne peut apporter la preuve que le lieu d'imposition des livraisons de biens ou des prestations de services qu'il a effectuées est situé en dehors du territoire mauritanien.

L'opérateur assujetti se doit donc d'être en mesure de fournir les justificatifs nécessaires à cette preuve.

C) Définition du territoire d'application

460

Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, les opérations taxables réalisées en Mauritanie, même lorsque le domicile ou le siège social du redevable réel est situé en dehors des limites territoriales de la Mauritanie.

Les limites territoriales de la Mauritanie incluent le territoire national de la République Islamique de Mauritanie y compris ses eaux territoriales intérieures et maritimes, les installations et constructions établies dans la zone économique exclusive ou dans le plateau continental, et l'espace aérien qui les surplombe dans lequel la législation douanière s'applique.

470

La législation TVA mauritanienne peut également s'appliquer en dehors de ces limites territoriales lorsqu'une convention internationale ou un texte légal interne le prévoit.

D) Lieu de taxation des livraisons de biens

480

Il conviendra de distinguer les livraisons de biens avec de celles réalisées sans transport corrélatif.

Les livraisons de biens avec montage ou installation font l'objet de règles spécifiques.

1. Bien vendu sans transport, montage ou installation

490

Si le bien n'est pas expédié ou transporté, ni monté ou installé, la livraison est imposable en Mauritanie sous réserve que le bien soit situé en Mauritanie lors de sa remise en la puissance et possession de l'acheteur.

En revanche, en cas de bien situé à l'étranger lors de cette remise, l'opération n'est pas territorialement située en Mauritanie.

2. Bien vendu avec transport, mais sans montage ou installation

500

L'opération est réputée faite en Mauritanie, si elle est réalisée aux conditions de livraison de la marchandise en Mauritanie, c'est-à-dire si la délivrance matérielle du produit est effectuée dans le territoire mauritanien.

a. Au départ de Mauritanie

510

Si le lieu de départ du bien expédié ou transporté est en Mauritanie, l'opération est territorialement imposable en Mauritanie, quel que soit le lieu de destination.

Ainsi, même les ventes à l'exportation réalisées aux conditions départ ou franco-frontière relèvent des livraisons de biens réalisées en Mauritanie : elles constituent donc des affaires faites en Mauritanie. Toutefois, les exportations sont passibles du taux "Zéro" prévu à l'article 230 du CGI (voir TVA-TAUX-30).

b. Au départ d'un pays étranger

520

Si le lieu de départ est situé à l'étranger mais que la livraison est faite par l'importateur au client en Mauritanie après importation du bien en Mauritanie par le vendeur, cette livraison est soumise à la TVA en Mauritanie indépendamment de la taxe perçue à l'importation (lors du passage en douane), mais celle-ci est déductible de la taxe due par l'importateur.

Si le lieu de départ est situé à l'étranger mais que la livraison n'est pas effectuée par l'importateur (c'est-à-dire que le bien est remis en la puissance et possession de l'acheteur avant son dédouanement en Mauritanie), la livraison n'est pas imposable et seule la TVA à l'importation est due par l'acquéreur.

3. Bien vendu avec montage ou installation

530

Il y a imposition en Mauritanie si le montage ou l'installation du bien a lieu sur le territoire mauritanien même si ce bien, une fois monté, est ensuite livré dans un autre Etat.

Le bien qui fait l'objet d'un montage ou d'une installation en Mauritanie est taxable à la TVA au taux en vigueur au moment de la réalisation du fait générateur de l'opération tel que défini au TVA-BASE-20.

E) Lieu de taxation des prestations de services

540

Conformément à l'article 219 du CGI, le critère de l'imposition est le lieu d'utilisation des services, c'est-à-dire le lieu où les services sont exploités ou utilisés. Ainsi, dans la mesure où ils sont utilisés ou exploités en Mauritanie ceux-ci deviennent passibles de la TVA.

1. Cas général de taxation en Mauritanie

550

Les prestations de services sont imposables en Mauritanie lorsque le service rendu, le droit cédé ou concédé, ou l'objet ou le matériel loué sont utilisés ou exploités en Mauritanie, ou lorsqu'elles y sont exécutées.

Ainsi, si une prestation, bien qu'exécutée dans un autre pays, est utilisée ou exploitée en Mauritanie, l'imposition est faite en Mauritanie

2. Cas des locations

560

La location d'un matériel utilisé en Mauritanie donne lieu à imposition en Mauritanie, que la personne qui encaisse les loyers soit une entreprise mauritanienne ou étrangère, et que ce matériel ait été acquis en Mauritanie ou importé.

3. Cas des réparations

570

Par réparation, il faut entendre la remise d'un objet usagé ou endommagé en son état d'utilisation normale.

Les réparations sont des prestations de services taxables à la TVA dont le lieu d'imposition est fonction du lieu où le service est utilisé ou exploité.

Ainsi, les réparations effectuées en Mauritanie sur un matériel importé puis réexporté après remise en état sont imposables en Mauritanie.

4. Services liés aux biens immeubles et travaux immobiliers

580

Les biens immeubles peuvent se définir comme :

- les constructions incorporées au sol, dans le sol ou au-dessus ou au-dessous du niveau de la mer et qui ne peuvent être aisément démontées ou déplacées ;
- les terrains, entendus comme toute partie déterminée de la terre, située à ou sous sa surface ;
- tout élément accessoire d'un immeuble sans lequel ce dernier serait incomplet (tels que par exemple les portes, fenêtres, toitures, escaliers ou ascenseurs) ;
- tout élément installé à demeure dans un immeuble qui ne peut être déplacé sans destruction ou modification de l'immeuble ou de la construction.

Aux termes de l'article 218 du CGI, « *le lieu d'imposition des travaux immobiliers est situé en Mauritanie lorsque ceux-ci y sont effectués* ».

590

L'article 219, 2) du CGI dispose que « *le lieu d'imposition des prestations de services se rattachant à un bien immeuble est l'endroit où le bien immeuble est situé* ».

Ainsi, toutes les prestations de services se rattachant à un bien immeuble dont le lieu de situation est sur le territoire mauritanien sont taxables à la TVA en Mauritanie, qu'il s'agisse de « travaux immobiliers » ou non.

Ainsi, il peut s'agir des prestations d'experts et d'agents immobiliers, de la fourniture de logements dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, de l'octroi de droits d'utilisation d'un bien immeuble et de prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers, telles que celles fournies par les architectes et les entreprises qui surveillent l'exécution des travaux.

Seules les prestations de services qui présentent un lien suffisamment direct avec un bien immeuble peuvent être qualifiées de prestations se rattachant à un immeuble.

600

Les installations d'objets ou d'appareils meubles, qui, une fois posés, conservent un caractère mobilier, s'analysent en des ventes de matériels, assorties de prestations de services et non comme des travaux immobiliers.

5. Services directement liés à des activités éducatives scientifiques, culturelles, artistiques, sportives, de divertissement ou similaires

610

L'article 219, 2) du CGI dispose que le lieu d'imposition des prestations de services « *directement liées à des activités éducatives, scientifiques, culturelles, artistiques, sportives, de divertissement ou similaires, est l'endroit où ces activités ou manifestations sont matériellement exécutées* ».

Ainsi, la TVA s'applique au prix payé pour l'accès à l'une de ces activités ou manifestations. Cela recouvre notamment :

- le droit d'accès à des spectacles, représentations théâtrales, spectacles de cirques, foires, parcs d'attraction, concerts, expositions, ainsi qu'à d'autres manifestations culturelles similaires.
- le droit d'accès à des manifestations sportives telles que matches ou compétitions.
- le droit d'accès à des manifestations éducatives et scientifiques telles que des conférences et des séminaires.

6. Commissions perçues par les agences de voyage

620

L'article 219, 3), du CGI dispose que « *Les commissions sont réputées perçues en Mauritanie à l'occasion des ventes de titres de transport par les agences de voyage immatriculées en Mauritanie, quel que soit la destination ou le mode de transport ou le siège de la société de transport* ».

Ainsi, dans le cas particulier des commissions perçues par les agences de voyages, le lieu effectif de réalisation de la prestation n'a pas d'importance : la TVA est due sur la commission si l'agence de voyage est établie en Mauritanie.

En revanche, et conformément à la règle de principe indiquée au point 1. ci-dessus, la TVA reste due sur la commission relative à un voyage effectivement organisé en Mauritanie par une agence de voyage établie à l'étranger.

7. Exportation de services

630

L'article 219, 2), alinéa 1er dispose qu'une « prestation de service exécutée en Mauritanie mais utilisée dans un autre pays est assimilée à une exportation ».

Ainsi, les services rendus par un assujetti établi en Mauritanie à des assujettis étrangers, ou à un établissement étranger d'un assujetti établi en Mauritanie, et utilisés effectivement en dehors du territoire mauritanien, sont bien territorialement taxables en Mauritanie, où elles sont exécutées, mais bénéficient du taux de TVA à « zéro » prévu par l'article 230 du CGI.

8. Conséquences pour les entreprises étrangères

640

Les entreprises étrangères ayant un établissement stable en Mauritanie sont soumises aux mêmes formalités et paient la TVA comme les entreprises mauritaniennes. Pour plus de précisions sur la notion d'établissement stable, voir IS-CHAMP-30, §§430 et suivants.

650

Les entreprises étrangères qui ne sont pas établies en Mauritanie, mais y réalisent des opérations soumises à TVA, doivent faire accréditer auprès des services fiscaux chargé de gérer les dossiers des contribuables un représentant domicilié en Mauritanie qui s'engage à remplir les formalités leur incombant et à payer la TVA à leur place.

Ce représentant domicilié en Mauritanie déclare la TVA à payer pour le fournisseur étranger qu'il représente sur une déclaration TVA mensuelle spécifique avec la mention « pour le compte de « *dénomination du fournisseur étranger* » accompagné d'une copie de l'accréditation.

Ce représentant domicilié en Mauritanie doit tenir à disposition des services fiscaux les copies des factures du fournisseur étranger qu'il représente pour lesquels il a déclaré de la TVA.

660

Les intermédiaires agissant en Mauritanie pour le compte de maisons étrangères (commissionnaires et mandataires) sont soumis à la TVA sur le montant total de la transaction, lorsque la maison étrangère n'a pas, par l'intermédiaire de son représentant fiscal, acquitté elle-même la taxe au titre de ces opérations.

F) Lieu des importations

670

Toute importation de biens sur le territoire mauritanien est taxable à la TVA en Mauritanie au taux en vigueur au moment de la réalisation du fait générateur de l'opération.

Chapitre 2 : Opérations exonérées en régime interne **(TVA-EXO)**

1

Certaines opérations, qui seraient normalement passibles de la TVA, en sont exonérées par une disposition expresse de la loi. Elles sont énumérées à l'article 215 du CGI.

Les chefs d'exonération, peu nombreux, sont dictés par des considérations d'ordre technique, économique, social ou encore culturel. Dans quelques cas, l'exonération est destinée à éviter la double imposition d'opérations soumises par ailleurs à un droit d'enregistrement ou à une taxe spéciale.

10

Deux conséquences résultent essentiellement de l'exonération :

- Les entreprises effectuant des opérations exonérées ne peuvent pas récupérer, sauf en cas d'exportation, la TVA qui a grevé les divers éléments du prix de revient des produits concourant à la réalisation desdites opérations ;
- Le client acquérant des biens et services exonérés, s'il est lui-même assujéti, est privé de la possibilité de déduire la TVA dont il est redevable celle qui a grevé en amont le prix de revient de ces biens et services.

Ainsi, cette rupture dans « le cycle de la TVA », cette interruption dans la « chaîne des déductions », consécutive à chaque exonération, peut aboutir paradoxalement à une surcharge fiscale : il y a rémanence de taxe. En fait, les inconvénients ci-dessus sont largement tempérés dans une économie de circuits courts, où le « cycle amont » est limité en nombre, quels que soient les motifs de cette limitation.

20

Il y a exonération lorsqu'une opération, entrant normalement dans le champ d'application de la TVA, échappe à l'imposition en vertu d'une disposition particulière de la loi. Les exonérations sont par conséquent de droit strict : leur application ne saurait être étendue par voie d'analogie. Cela signifie que l'exonération accordée à un produit ou à une opération bien déterminée bénéficie à ce seul produit ou opération, et non à ses similaires.

Remarque : les opérations exonérées de TVA ne peuvent donner lieu au paiement volontaire de cette taxe.

I- Exonérations non liées à un code de nomenclature (art. 215-1° à 17°)

A) Livraisons de biens et prestations de services rendues à des compagnies aériennes ou relatives à la navigation maritime et à la navigation sur les fleuves internationaux

30

Conformément aux dispositions du 4°, 5°, 6° et 13° de l'article 215 du CGI, sont exonérées les prestations de services de réparations et de transformation portant sur :

- Les aéronefs destinés aux compagnies de navigation aérienne dont les services à destination ou en provenance de l'étranger représentent au moins 80% de l'ensemble des services qu'elles exploitent ; ce seuil s'apprécie au vu des déclarations souscrites par les compagnies aériennes sur la base des passagers kilomètres transportés ou des tonnes kilomètres transportées. Cette condition est réputée remplie pour les compagnies aériennes établies à l'étranger et n'ayant pas d'établissement stable en

Mauritanie. Pour plus de précisions sur la notion d'établissement stable, voir IS-CHAMP-30, §§430 et suivants ;

- Les aéronefs de la compagnie aérienne nationale ;
- Les bâtiments destinés à la navigation maritime et les bateaux destinés à la navigation sur les fleuves internationaux, immatriculés comme tels.

40

Sont également exonérées les livraisons de biens suivantes :

- Les ventes de marchandises ou objets destinés à l'avitaillement de ces navires et aéronefs ;
- Les ventes aux compagnies de navigations et aux pêcheurs professionnels de produits destinés à être incorporés dans les bâtiments ainsi que d'engins et de filets pour la pêche maritime ;
- Les ventes aux compagnies aériennes visées plus haut de produits destinés à être incorporés dans leurs aéronefs.

50

Cette exonération s'applique uniquement au stade final de consommation, c'est-à-dire aux opérations conclues avec l'utilisateur final du bien ou service concerné (compagnie aérienne, maritime, etc.).

B) Ventes et prestations faites par l'Etat, les collectivités publiques et certains établissements publics

60

Conformément aux dispositions du 3° de l'article 215 du CGI, sont exonérées de TVA les ventes et prestations faites par l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics n'ayant pas le caractère industriel et commercial.

C) Achats de biens et services directement liés aux opérations minières

70

Sont exonérés de TVA les achats de biens et de services directement liés aux opérations minières et nécessaires à leur bonne exécution, effectués sur le marché local ou importés.

Le détail des opérations exonérées est fourni par l'arrêté du Ministre du Pétrole, de l'Energie et des Mines et du Ministre de l'Economie et des Finances n°0271 du 15 mars 2017.

D) Autres exonérations relatives à des livraisons de biens

1. Ventes d'huiles de pétrole ou de minéraux bitumeux, de gaz de pétrole et d'autres hydrocarbures gazeux

80

Conformément aux dispositions du 1° de l'article 215 du CGI, sont exonérées les ventes d'huiles ou de minéraux bitumeux, de gaz de pétrole et d'autres hydrocarbures gazeux.

Cette exonération concerne uniquement les livraisons de biens, et non les importations, qui sont soumises à la TVA lors de leur mise à la consommation au sens de la législation douanière. La TVA encourue à l'occasion de ces dernières n'est pas déductible par application de l'article 233, 10) du CGI.

2. Vente d'immeubles, de droit au bail et de terrains

90

Conformément aux dispositions du 8° de l'article 215 du CGI, sont exonérées de TVA les opérations ayant pour objet la transmission de propriété ou d'usufruit d'immeubles, de terrains ou de droits au bail, soumise à la formalité de l'enregistrement. Sont notamment considérées comme portant transmission de propriété ou d'usufruit d'immeubles les opérations de ventes, donation, etc. (pour plus de précisions, voir ETPF-DE-10).

3. Livraisons d'eau et d'électricité

100

Conformément aux dispositions du 15° de l'article 215 du CGI, certaines opérations de livraisons d'eau et d'électricité sont exonérées.

Les opérations de livraisons d'eau exonérées s'entendent de celles à hauteur de 8 m³ par mois et par consommateur (16 m³ par facture si celle-ci comprend deux mois) ainsi que les fontaines populaires approvisionnant les ménages à revenus modestes.

Les opérations de livraisons d'électricité exonérées s'entendent de celles à hauteur de 150 kW/h par mois et par consommateur (300 kW/H par facture si celle-ci comprend deux mois).

4. Vente de nourriture, de semence, graines, végétaux, fruits et glace (sans code de nomenclature)

110

Conformément aux dispositions des 16° et 17° de l'article 215 du CGI, sont exonérées :

- La production intérieure et la vente de lait, de pâtes alimentaires, de couscous, de riz, de farine et de biscuits ;
- Le pain et les produits de la boulangerie et de la pâtisserie ;
- Les légumes, viandes, poissons, coquillages et crustacés, à la condition que ces denrées soient fraîches ou séchées, salées ou fumées ;
- Les pommes de terre de semence, graines, spores, fruits, bulbes, oignons, tubercules à ensemercer, greffes et rhizomes en repos végétatif, en végétation ou en fleurs, autres plantes et racines vivantes, y compris les boutures et greffons et le blanc des champignons (le mycélium) ;
- Les fruits frais habituellement destinés à l'état naturel à l'alimentation, à l'exclusion des colas ;
- La glace directement destinée à la consommation humaine ou à la conservation de denrées destinées à la consommation humaine.

E) Autres exonérations relatives à des prestations de services

1. Actes médicaux et d'hospitalisation

120

Conformément aux dispositions du 2° de l'article 215 du CGI, sont exonérés les actes médicaux, les frais d'hospitalisation et les matériels intrants de l'hémodialyse.

Cette exonération ne vise que les prestations de soins à la personne, c'est-à-dire toutes les prestations qui concourent à l'établissement des diagnostics médicaux ou au traitement des maladies humaines.

Sont également exonérés de la TVA les travaux d'analyses de biologie médicale c'est-à-dire, tous les examens biologiques destinés à faciliter la prévention, le diagnostic ou le traitement des maladies humaines.

2. Composition et impression de journaux et périodiques

130

Conformément aux dispositions du 7° de l'article 215 du CGI, sont exonérées les recettes provenant de la composition et de l'impression de journaux et périodiques, à l'exclusion des recettes de publicité, et les ventes de ces mêmes journaux et périodiques.

3. Vente de fonds de commerce et de clientèle

140

Conformément aux dispositions du 8° de l'article 215 du CGI, sont exonérées de TVA les opérations ayant pour objet la transmission de propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèles, soumise à la formalité de l'enregistrement (voir ETPF-DE).

4. Transport public de voyageurs ou de marchandises

150

Conformément aux dispositions des 11° et 12° de l'article 215 du CGI, sont exonérées :

- Les transports aériens à destination ou en provenance de l'étranger et les opérations de la billetterie réalisées par les agences de voyages au titre de ce transport aérien ;
- Les opérations de transport faites par les transporteurs publics de voyageurs ou de marchandises inscrits au rôle des patentes en cette qualité et titulaires des autorisations réglementaires (voir IL-PATEN-30, §140).

5. Activités d'enseignement

160

Conformément aux dispositions du 14° de l'article 215 du CGI, sont exonérées les activités d'enseignement rendues par des établissements publics ou privés agréés par l'autorité publique compétente.

L'exonération s'applique aux prestations d'enseignement proprement dites ainsi qu'aux prestations de services ou livraisons de biens qui sont étroitement liées à cet enseignement (logement et nourriture des internes ou demi-pensionnaires, articles ou fournitures scolaires, tels que livres ou cahiers, qui constituent le complément obligé et inséparable de l'enseignement dispensé et sont fournis par l'assujetti prestant également les services d'enseignement exonérés).

170

L'exonération visée au présent paragraphe ne s'applique qu'aux opérations effectuées dans le cadre de cet agrément.

Au surplus, l'exonération ne peut s'étendre aux services rendus, en amont aux établissements d'enseignement concernés, par d'autres prestataires (location de matériel audiovisuel, mise à la disposition du personnel spécialisé, etc.).

II- Livraisons de biens exonérées selon un code de nomenclature (art. 215-18°)

180

A la Douane, chaque produit ou marchandise fait l'objet d'une classification par chapitre et à l'intérieur de chaque chapitre, d'une identification par l'attribution d'un numéro précis. Ce numéro est appelé « position tarifaire ». Or pour certains produits ou marchandises, l'exonération doit être établie par référence à leur dénomination et à leurs caractéristiques dans le Tarif Général des Douanes.

Conformément aux dispositions du 18) de l'article 215 du CGI, sont ainsi exonérées les livraisons de biens portant sur les produits et marchandises suivants :

Sont ainsi exonérées les livraisons de biens portant sur les produits et marchandises listés au 18) de l'article 215 du CGI.

Chapitre 3 : Base d'imposition, fait générateur et exigibilité

(TVA-BASE)

I- Base d'imposition

1

Les règles générales de détermination de l'assiette (ou base d'imposition) des opérations taxables sont définies par les articles 222 à 226 du CGI.

Des dérogations à ces règles générales sont toutefois prévues dans certains cas particuliers (voir TVA-MARGE-10).

10

L'étude des principes généraux qui régissent l'assiette de la TVA amène à examiner successivement :

- les éléments essentiels de la base d'Imposition par types d'opérations ;
- Les éléments accessoires à ajouter à la base d'imposition ;
- Les éléments exclus de la base d'imposition ;

20

Pour le calcul de l'impôt, la base d'imposition est arrondie à la dizaine d'ouguiyas inférieure.

F) Détermination de la base d'imposition par types d'opérations

1. Importations

30

La base imposable pour les importations est constituée par la valeur définie par la législation douanière, y compris les taxes et prélèvements de toute nature perçus lors du franchissement du cordon douanier, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même. Pour l'application de cette règle, il y a lieu de se référer aux dispositions du Code des Douanes.

2. Ventes et prestations de services

a. Ventes

40

La base imposable pour les ventes est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur en contrepartie des biens vendus.

Le prix s'entend de l'ensemble des paiements qui incombent au client en raison de la livraison qui lui est faite. D'une manière générale la base d'imposition est constituée par l'ensemble des paiements en espèce ou en nature.

Pour les paiements en nature, il convient de prendre en considération la valeur de tous les biens ou services qui constituent la contrepartie des livraisons de biens effectuées.

La base d'imposition est constituée par le prix convenu entre les parties sans qu'il y ait lieu de tenir compte du fait que ce prix peut se décomposer en versement d'acomptes, du prix principal et du solde.

50

Lorsque plusieurs produits passibles de la TVA à divers taux sont vendus pour un prix global, chacun doit être soumis à l'imposition à raison de son prix et au taux qui lui est applicable. Il appartient au redevable de déterminer la valeur de chaque marchandise.

Lorsqu'un produit est composé d'éléments passibles de taux différents, la TVA est exigible en principe sur le prix de vente du produit considéré, au taux qui lui est propre.

60

Enfin en cas d'échange d'une marchandise contre une autre marchandise ou contre un service, le prix imposable est constitué par la valeur de la marchandise ou du service reçu en paiement majorée de la soulte, s'il y en a une.

b. Prestations de services

70

La base d'imposition est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le prestataire en contrepartie de sa prestation.

80

La réalisation d'un service entraîne très fréquemment l'utilisation de fournitures ou de pièces détachées par le prestataire :

- Les fournitures sont les matières ou produits indispensables à la réalisation du service et dont l'incorporation dans l'objet réparé nécessite un façonnage, une transformation ou une adaptation préalable (exemple : tissu utilisé pour la réparation d'un fauteuil, d'un canapé ou d'un divan), ou qui disparaissent avec la réalisation de la prestation (exemple : shampoings ou frictions fans par le coiffeur à l'aide de produits spéciaux). On peut y assimiler ce qu'on appelle les "menues fournitures" telles que vis, écrous, boulons, petit fil électrique, etc.
- Les pièces détachées sont des objets normalisés qui ont un rôle dans un ensemble et qui font l'objet d'une simple opération de pose et peuvent être ultérieurement enlevés sans détérioration de l'objet réparé (exemple : remplacement d'un pare-chocs, d'une roue de voiture, d'un bloc moteur).

En règle générale, la valeur des fournitures constitue un élément du prix du service. Ainsi, la valeur du tissu utilisé pour la réparation d'un fauteuil par l'artisan tapissier ou le menuisier doit être incluse dans le prix de la réparation soumise à TVA.

En revanche, les pièces détachées doivent être considérées comme faisant l'objet d'une vente et soumises au taux de TVA qui leur est propre. Bien entendu, dans ce cas, ces ventes doivent être mentionnées distinctement sur les factures.

c. Règles particulières

90

Concernant les commissionnaires de transport, transitaires et déclarants en douane, le chiffre d'affaires passible de la TVA est constitué par la rémunération brute, c'est-à-dire la totalité de sommes encaissées, déduction faite des seuls débours afférents au transport lui-même et au dédouanement, pourvu qu'il soit justifié desdits débours.

100

Concernant les spectacles cinématographiques et autre, pour les spectacles qui ne sont pas expressément exonérés, le chiffre d'affaires imposable est constitué par le montant total de la recette provenant de la vente des billets, déduction faite de la TVA elle-même.

110

En ce qui concerne les opérations d'entremise effectuées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques, le chiffre d'affaires imposable est constitué par la différence entre le prix total payé par le client et le prix facturé à l'agence ou à l'organisateur par les entrepreneurs de transport, les hôteliers, les restaurateurs, les entrepreneurs de spectacles et les autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par le client (article 225 du CGI). Pour l'application de cette disposition, il y a lieu dans un souci de simplification de procéder par voie de globalisation pour déterminer l'assiette réelle d'une période donnée. Pour plus de précisions, voir TVA-MARGE-2à §§210 et 220.

3. Travaux immobiliers

120

La base imposable pour les travaux immobiliers est constituée par le montant des marchés, mémoires ou factures.

4. Livraisons à soi-même

130

La base imposable des livraisons à soi-même d'immobilisation est constituée par le prix de revient des biens faisant l'objet de ces livraisons.

Ce prix de revient est déterminé à la date à laquelle la taxe devient exigible.

Le mode de détermination de l'assiette, c'est-à-dire du prix de revient, résulte de la comptabilité de l'entreprise qui se livre elle-même un bien immobilisé, sous réserve du contrôle du Services des Impôts.

Dans les autres cas de livraisons à soi-même, ou en cas de prestation à soi-même, la base imposable est déterminée selon le prix de marché du bien ou service que se livre l'assujetti.

G) Eléments accessoires à ajouter à la base d'imposition

140

Remarque : tous les éléments accessoires constitutifs de la base d'imposition d'une opération passible de la TVA doivent être soumis au même taux d'imposition que le prix de base de l'opération à laquelle ils se rattachent., même s'ils font l'objet d'une facturation distincte.

1. Les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature à l'exception de la TVA

150

Les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature, à l'exception de la TVA, sont à comprendre dans la base d'imposition, quand bien même :

- Ils seraient décomptés à part sur la facture ;
- Ils seraient perçus à des taux spécifiques ;
- Ils obéiraient à des règles particulières.

160

Quant à la TVA, elle n'est pas à comprendre dans la base d'imposition, puisque ses taux sont des taux hors taxe, « en dehors ».

Cependant cette règle appelle une précision importante. En effet, bien qu'elle n'ait pas à être prise en compte dans l'assiette, la TVA n'est pas moins un élément qui grève le prix convenu avec le client, et non un accessoire du prix.

Par suite, lorsqu'un assujetti réalise une affaire moyennant un prix convenu qui ne mentionne aucune TVA, la taxe due au titre de cette affaire doit être assise sur une somme égale à ce prix convenu et diminué du montant de cette taxe.

Le prix convenu au titre d'une opération est donc présumé toutes taxes comprises, à moins que des considérations de fait ou de droit ne permettent d'établir que les parties ont entendu traiter sur la base d'un prix hors taxes

2. Les frais accessoires aux livraisons de biens ou prestations de services, tels que les commissions, intérêts, frais d'emballage, de transport et d'assurance demandés au client, même s'ils sont facturés distinctement

170

Sont à comprendre dans la base d'imposition tous les frais réclamés au client, à des titres divers, et qui peuvent être considérés comme des compléments du prix de base d'une opération taxable. Il s'agit des :

- Commissions facturées aux clients;
- Intérêts facturés aux clients, sauf s'il s'agit d'intérêts de retard résultant de l'absence de paiement de la créance à l'échéance ;
- Frais d'emballage;
- Frais d'assurance, sauf s'ils présentent un caractère facultatif pour le client, qui serait libre de s'assurer auprès d'un autre prestataire ou de ne pas s'assurer du tout ;
- Frais de transport : les frais de transport facturés par le vendeur à son client représentent normalement un élément du prix de vente imposable. Il en est ainsi en cas de vente « franco-domicile » car le transfert de propriété s'opère au domicile de l'acquéreur, le transport incombe au vendeur et la responsabilité de ce dernier n'est dégagée qu'après la prise de possession effectuée par l'acquéreur à son domicile. Toutefois les frais de transport ne sont pas compris dans la base d'imposition s'il s'agit d'une opération distincte de transport dont l'acheteur assume, en réalité, la charge et les risques (vente « départ »). Mais il faut pour cela que le vendeur en refacture exactement le montant à l'acquéreur.

3. Les indemnités n'ayant pas le caractère de dommages-intérêt

180

Les indemnités perçues à des titres divers entrent dans la base d'imposition à la TVA lorsqu'elles représentent la contrepartie, directe ou indirecte, d'une opération imposable.

En revanche, l'indemnité versée par un transporteur de marchandises à la suite de retard apporté dans ce transport, est à considérer comme la réparation d'un dommage et par suite, cette indemnité n'a pas à être soumise, chez le bénéficiaire, à la TVA. De même, les indemnités versées par les compagnies d'assurance à la suite, de sinistre (vols, incendies, etc.) ne sont pas imposables. Cette non-imposition découle de leur nature de véritables dommages-intérêts.

4. Les subventions et abandons de créance qui représentent l'unique contrepartie d'une opération imposable ou qui constituent le complément direct du prix d'une telle opération ou sont destinées à compenser globalement l'insuffisance des recettes d'exploitation d'une entreprise

190

Sont à comprendre dans la base d'imposition :

- Les subventions qui représentent l'unique contrepartie d'une opération imposable ;
- Les subventions qui constituent le complément direct du prix d'une opération imposable ;

Lorsque des indemnités ou des subventions imposables sont versées globalement à l'occasion de la réalisation d'opérations passibles de taux différents de TVA sans que ces sommes reçoivent une affectation précise, il

appartient au bénéficiaire d'en ventiler le montant par taux en fonction de la répartition par taux des autres recettes taxables afférentes aux opérations concernées.

200

Par ailleurs, lorsqu'un abandon de créance doit être compris comme une libéralité suivie d'un encaissement par le fournisseur, le montant de cet abandon doit être compris dans la base d'imposition soumise à TVA.

A. Éléments exclus de la base d'imposition

1. Les escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes et autres réductions de prix consentis directement aux clients dans les normes habituelles de l'activité concernée

210

Sont exclus de la base d'imposition les escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes et autres réductions de prix consentis directement aux clients.

Toutefois, les rabais ne peuvent venir en réduction de la base imposable chez le vendeur s'ils constituent la rémunération d'une prestation fournie par le débiteur à son créancier, ou s'ils ne bénéficient pas effectivement et pour leur montant exacte à l'acheteur.

Les escomptes de caisse, rabais, ristournes et autres réductions de prix consentis directement aux clients sont exclus de la base imposable :

1. S'ils sont consentis dans les normes habituelles de l'activité concernée. La réduction doit, dans ce sens, être proportionnée à l'opération imposable. Pour qu'il y ait véritable rabais, il faut qu'il y ait exacte proportion au montant des commandes des clients ; et
2. S'ils ne viennent pas rémunérer des services rendus par l'acheteur. Cela signifie que ceux-ci ne doivent pas constituer en fait la rémunération d'un service ou la contrepartie d'une prestation quelconque.

2. Les sommes remboursées aux intermédiaires qui rendent compte à leurs commettants de débours

220

Les sommes remboursées aux intermédiaires qui rendent compte à leurs commettants de débours effectués en leurs lieu et place et justifient auprès de la Direction Générale des impôts de la nature et du montant exact de ces débours.

Les intermédiaires n'ont pas à soumettre à la TVA les sommes que leur remboursent leurs mandant dans la mesure où ces remboursements, qui correspondent bien à des dépenses engagées sur l'ordre et pour le compte de leurs mandants, ont donné lieu à une reddition de compte précise et sont justifiés dans leur nature ou leur montant exact auprès de l'Administration des Impôts.

230

La non-imposition des débours est subordonnée aux trois conditions suivantes, qui doivent être remplies simultanément par l'intermédiaire :

1. Il doit agir en vertu d'un mandat préalable et explicite, ce qui exclut toute opération réalisée de la propre initiative de l'intermédiaire ;
2. Il doit rendre compte exactement à son mandant de l'engagement et du montant de ces dépenses ;
3. Il doit justifier, auprès du Service des Impôts compétent, de la nature ou du montant exact des débours, par tous moyens appropriés (facture de fournisseurs de biens ou services, copie des comptes-rendus ou factures détaillées adressées aux mandants, etc.).

240

Les dépenses qui constituent pour un prestataire de simples charges d'exploitation, répercutées sur sa clientèle, ne peuvent être arbitrairement dissociées du prix de l'opération réalisée.

Ces dispositions ne concernent donc que les sommes versées à des tierces personnes par un mandataire, au nom et pour le compte de son commettant, à l'exclusion, par conséquent, des dépenses engagées par un assujetti pour les besoins de sa propre entreprise (salaires versés au personnel, prix d'acquisition de biens ou services, etc.).

L'application de ces dispositions suppose donc essentiellement la mise en présence d'au moins trois personnes : le mandant, le mandataire et le fournisseur de biens ou de services.

3. Les sommes perçues lors des livraisons d'emballages consignés à la condition que la TVA afférente à ces sommes ne soit pas facturée

250

Sont exclus de la base d'imposition les sommes perçues lors des livraisons d'emballages consignés à la condition que la TVA afférente à ces sommes ne soit pas facturée.

Toutefois, ces sommes doivent être incorporées dans la base d'imposition lorsque les emballages n'ont pas été rendus au terme des délais en usage dans la profession.

4. Les indemnités ayant véritablement le caractère de dommages-intérêts

260

Les indemnités ayant véritablement le caractère de dommages-intérêts ne sont pas passibles de la TVA.

Par exemple, l'indemnité versée par un transporteur de marchandises à la suite de retard apporté dans ce transport, est à considérer comme la réparation d'un dommage et par suite, cette indemnité n'a pas à être soumise, chez le bénéficiaire, à la TVA.

De même, les indemnités versées par les compagnies d'assurance à la suite de sinistre (vols, incendies, etc.) ne sont pas imposables.

Cette non-imposition découle de leur nature de véritables dommages-intérêts.

5. Les primes et subventions d'équipements affectées au financement d'un bien d'investissement déterminé et les aides à caractère financier entre entreprises.

a. Primes et subventions d'équipement

270

Les primes et subventions d'équipement sont en règle générale des sommes versées par les pouvoirs publics.

Lorsque ces sommes sont destinées à financer l'achat d'un bien d'équipement déterminé, elles sont à exclure de la base d'imposition.

Elles rentrent, au contraire dans la base d'imposition, lorsqu'elles sont versées sans affectation précise mais en contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services fournie par celui qui les reçoit.

b. Aides à caractère financier entre entreprises

280

Rentrent dans la catégorie des aides à caractère financier entre entreprises non seulement les aides consenties pour les motivations financières mais aussi celles relevant d'un acte anormal de gestion ainsi que celles consenties par des établissements financiers. Elles peuvent consister soit en un abandon de créance soit en une aide proprement dite sous forme de versement effectif de sommes.

Par exemple, a un caractère financier, la subvention versée par une entreprise à une autre entreprise en vue d'assainir sa situation financière, ou de lui permettre de se restructurer. Une telle aide n'est pas imposable à la TVA.

Les aides à caractères financier s'analysent, en effet, pour l'entreprise qui les reçoit soit comme des profits financiers, soit comme des apports en capital. Elles sont donc placées hors du champ d'application de la TVA.

290

Les aides à caractère commercial sont en revanche imposables à la TVA.

Par exemple, constituent des aides à caractère commercial les sommes versées ou créances abandonnées à une société établie en Mauritanie par des fournisseurs appartenant au même groupe en vue de conserver pour leurs produits des débouchés que leur assure la société mauritanienne.

II- Fait générateur et exigibilité

300

Le fait générateur de la taxe se définit comme le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe.

L'exigibilité se définit comme le droit que le Trésor Public peut faire valoir à partir d'un moment donné pour obtenir du redevable le paiement de la taxe.

310

C'est l'exigibilité qui détermine également la période au titre de laquelle les opérations imposables doivent être déclarées au Service Des Impôts et précise la naissance du droit à déduction chez l'utilisateur du bien ou du service.

320

En principe, le fait générateur de la taxe et son exigibilité interviennent au même moment. Cependant, ce principe comporte un certain nombre de dérogations.

Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA dépendent essentiellement de la nature des opérations réalisées.

Toutefois, pour tous les cas d'espèces, s'il s'agit de fournitures ou de livraisons à l'Etat ou à ses démembrés n'ayant pas un caractère industriel ou commercial et aux collectivités territoriales, la taxe n'est exigible qu'au moment du paiement par les services du Trésor de la marchandise ou du service.

A. Importations

330

Pour les importations, le fait générateur et l'exigibilité de la TVA sont constitués lors du franchissement du cordon douanier par les biens concernés.

Toutefois, pour les marchandises placées sous l'un des régimes suspensifs de droit, ainsi que sous le régime de dépôt de douane, le fait générateur et l'exigibilité interviennent au moment de la mise à la consommation des marchandises.

Conformément aux dispositions de l'article 1 du Code des Douanes, la mise à la consommation s'entend du « régime douanier qui permet aux marchandises importées de demeurer à titre définitif et de circuler librement sur le territoire douanier. Ce régime implique l'acquiescement des droits et taxes éventuellement exigibles à l'importation et l'accomplissement de toutes les formalités de douane requises. »

B. Livraisons de biens

340

Le fait générateur de la TVA et son exigibilité interviennent, en ce qui concerne les ventes, lorsque la livraison est effectuée.

350

Le terme de « livraison » s'entend de la remise à l'acheteur du bien ayant fait l'objet du contrat. Certains contrats peuvent être assortis d'une clause de réserve de propriété qui a pour effet de différer le transfert de propriété jusqu'au paiement intégral du prix. En présence d'une telle clause ou d'une clause ayant un effet similaire, le fait générateur intervient lorsque la livraison est effectuée, c'est-à-dire lors de la remise matérielle du bien.

Ce principe s'applique également à la délivrance d'un bien (meuble corporel) effectuée en exécution d'un contrat de vente à tempérament ou d'un contrat de location-vente, c'est-à-dire d'un contrat prévoyant un transfert de propriété du bien au locataire au paiement de la dernière échéance sans nouvelle manifestation de volonté.

360

En revanche, ce principe ne s'applique pas aux livraisons de biens donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs, pour lesquels le fait générateur prend place lors de l'expiration des périodes auxquelles se rapportent ces décomptes et ces encaissements. Il s'agit des livraisons de biens meubles effectuées en vertu de contrats « à exécution échelonnée » qui ne portent pas sur des quantités de biens finies ou déterminées avec précision, mais en stipulation desquels les quantités de biens livrées dépendent seulement de l'une des parties. Sont donc essentiellement visées les fournitures de biens tels que le gaz, l'électricité ou l'eau, qui sont effectuées de façon continue dans le cadre de contrats d'abonnement. Pour ces biens, l'exigibilité a lieu, par tolérance, à la date de l'émission du décompte adressé au client par le fournisseur, ou lors de tout encaissement et pour le montant de cet encaissement, présumé TVA incluse, s'il se rapporte à une période qui n'a pas encore fait l'objet d'un décompte.

C. Prestations de services

370

Conformément aux dispositions du 5) de l'article 227 du CGI, le fait générateur de la TVA se produit pour les prestations de services lorsque la prestation est effectuée.

Toutefois, le 5) de l'article 228 du CGI dispose que pour les prestations de services la taxe est exigible lors de l'encaissement des acomptes ou du prix.

Ainsi, le point d'exigibilité ne correspond pas nécessairement à la survenance du fait générateur : il peut lui être antérieur ou postérieur.

Les opérations concernées sont, non seulement les prestations de services de toute nature mais aussi les livraisons de biens meubles incorporels, expressément considérées comme des prestations de services en vertu du e) du 3) de l'article 210 du CGI.

Pour les activités des professions non commerciales, l'exigibilité intervient à l'encaissement du prix des services.

D. Travaux immobiliers

380

Pour les travaux immobiliers, le fait générateur et l'exigibilité sont constitués par l'exécution des travaux.

Néanmoins, pour les travaux immobiliers donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements le fait générateur est réputé intervenir lors de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes et encaissements se rapportent. L'exigibilité a lieu, par tolérance, à la date de l'émission du décompte adressé au client par le fournisseur.

Toutefois, le versement d'avances ou d'acomptes rend la taxe exigible sur le montant dudit versement, que l'opération soit matériellement réalisée ou non.

E. Livraisons et prestations à soi-même

390

Pour les livraisons à soi-même, le fait générateur et l'exigibilité sont constitués par la première utilisation du bien ou première mise en service.

Pour les prestations à soi-même, le fait générateur et l'exigibilité sont constitués par l'accomplissement des services.

F. Cas particulier des marchés publics

400

Pour les marchés publics, l'exigibilité de la TVA est constituée au moment de chaque paiement fait par le Trésor, y compris sur les avances de démarrages et les acomptes.

G. Option pour les débits

410

Aux termes de l'article 229 du CGI, les personnes qui réalisent des opérations pour lesquelles la taxe est en principe exigible lors de l'encaissement peuvent, sur autorisation expresse du Directeur Général des impôts, être autorisés à acquitter la taxe d'après leurs débits (c'est-à-dire lors de l'inscription des sommes correspondantes au débit des comptes clients).

420

L'option est globale : elle s'applique à l'ensemble des opérations réalisées par les redevables.

L'option s'applique aux opérations réalisées à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'autorisation a été accordée.

Tout redevable qui a opté pour le paiement de la TVA d'après les débits n'a la faculté de renoncer à cette option qu'à la fin du troisième exercice suivant celui au cours duquel elle est exercée, après information de l'administration par lettre circonstanciée.

430

Les redevables ont l'obligation d'indiquer sur leurs factures le fait qu'ils sont autorisés à acquitter la TVA d'après les débits.

H. Escomptes d'effets de commerce

440

Pour les escomptes d'effets de commerce émis en paiement par le preneur d'une prestation de services, l'exigibilité de la TVA à l'égard de la prestation de services fournie prend place à la date d'échéance de l'effet.

Chapitre 4 : Taux

(TVA-TAUX)

1

Il existe trois taux principaux de TVA : le taux normal, le taux majoré et le taux zéro.

Les taux de la TVA sont fixés comme suit :

- 1) Taux normal : 16%
- 2) Taux majoré :
 - a. 20% pour les produits pétroliers
 - b. 18% pour la téléphonie
- 3) Taux zéro : 0% pour les exportations de biens et services réalisés par un assujetti.

Ces taux sont applicables à une base hors taxe sur la valeur ajoutée.

Les opérations exonérées sont répertoriées à l'article 215 du CGI (voir TVA-EXO).

I- Taux normal

10

Le taux normal est applicable à toutes les opérations pour lesquelles aucun autre taux n'est expressément prévu. Pour rappel, les dispositions qui ont le caractère de dérogation à un principe doivent être interprétées de manière stricte.

Il est fixé à 16%.

II- Taux majoré

20

Le champ d'application du taux majoré de 20% est restreint aux produits pétroliers.

Conformément à la loi réglementant les activités aval du secteur des hydrocarbures 2002-005 du 28 mars 2002, les produits pétroliers s'entendent des hydrocarbures raffinés ainsi que du pétrole brut et du gaz naturel.

Les hydrocarbures raffinés s'entendent du pétrole brut et du gaz naturel qui ont subi des transformations destinées à les rendre marchands.

Certaines ventes de ces produits sont soumises à l'exonération prévue à l'article 215, 1), du CGI.

30

Le champ d'application du taux majoré de 18% est restreint à la téléphonie.

Le terme de « téléphonie » comprend l'ensemble des opérations se rapportant directement à la mise en communication d'un correspondant avec un autre par l'utilisation d'un réseau de téléphonie.

Ces opérations comprennent à la fois des livraisons de biens spécifiques à l'activité de téléphonie, telles que la vente d'équipements téléphoniques, de leurs pièces détachées et de leurs accessoires, mais aussi des prestations de services spécifiques à cette activité, telles que la mise à disposition d'un réseau de téléphonie (droit d'usage) ou encore les prestations de transformation, entretien ou réparations d'équipements téléphoniques.

Certaines de ces opérations sont soumises au régime de TVA sur la marge (voir TVA-MARGE-10).

III- Taux zéro des exportations

40

Le taux « zéro » est applicable aux exportations de biens et services réalisés par un assujetti.

Pour ce qui concerne les livraisons de biens, le terme « exportation » s'entend de la sortie de marchandises du territoire douanier corrélativement à leur vente.

Pour ce qui concerne les prestations de services, le terme « exportation » s'entend de la réalisation, par un assujetti mauritanien, d'un service exécuté en Mauritanie mais utilisé dans un autre pays.

IV- Coefficients de conversion

50

Pour passer d'une base TTC à une base HT, il convient d'appliquer les coefficients de conversion ci-dessous :

TVA	TVA	TVA	TVA
	Taux Normal (16 %)	Taux majoré (18%)	Taux majoré (20 %)
Formule à appliquer	$\frac{100}{116}$	$\frac{100}{118}$	$\frac{100}{120}$
Coefficient	0,862	0,847	0,833

Pour passer d'une base HT à une base TTC, il convient d'appliquer la formule ci-dessous (dans laquelle t est le taux égal de la TVA) :

$$\text{Base TTC} = \text{Base HT} + \text{TVA}$$

$$\text{Base TTC} = \text{Base HT} + \text{Base HT} \times t$$

$$\text{Base TTC} = \text{Base HT} (1 + t)$$

$$\text{Base HT} = \text{Base TTC} / (1 + t)$$

Chapitre 5 : Droit à déduction

(TVA-DEDUC)

1

Dans les chapitres 1 à 5, il est exposé les principes de détermination de la TVA collectée. C'est la taxe que le commerçant encaisse au moment de la vente de ses produits ou de la fourniture de ses services.

Le mécanisme de la TVA implique cependant que les matériels et produits ne soient définitivement frappés qu'une seule fois sur tout le parcours du circuit économique, de la matière première jusqu'au consommateur ou à l'utilisateur.

Pour y parvenir, le législateur a introduit le système de paiement fractionné qui oblige chaque intermédiaire du circuit économique à collecter un acompte sur cette taxe et à la reverser au Trésor public.

Le régime de déduction ou « l'exercice du droit à déduction » pour l'assujetti repose sur le principe selon lequel le montant de la TVA payée au moment des acquisitions de biens et services est déduite du montant total de la taxe due au titre des ventes.

C'est en fait le mécanisme d'imputation de la TVA d'amont sur la TVA d'aval.

Aussi le droit à déduction va-t-il constituer un des mécanismes essentiels qui a fait la renommée de la TVA.

La loi sur la TVA, tout en énonçant le principe du droit à déduction (articles 231 et 232 du CGI), donne également la portée et les conditions à respecter par les assujettis pour bénéficier de ce droit.

I- Conditions de fond

A. Taxe susceptible d'être déduite

10

En appliquant le mécanisme d'imputation de la TVA d'amont sur la TVA d'aval, le droit à déduction est une opération de liquidation de la taxe à reverser au Trésor.

Ce droit n'est accordé qu'aux redevables de la TVA ou assimilés et ne peut porter que sur des biens et services affectés à des opérations taxables.

Ainsi ouvrent droit à déduction :

- Les opérations soumises à la TVA ;
- Les opérations d'exportation de produits ou services taxables à l'intérieur ;
- Les opérations de réexportations placées sous un régime douanier suspensif.

20

Ce droit s'exerce à l'égard de la TVA acquittée lors des achats ou importations :

- a) de matières premières et assimilées entrant dans la composition des produits taxables ou qui, n'entrant pas dans le produit fini, sont détruites ou perdent leurs qualités spécifiques au cours d'une seule opération de fabrication des mêmes produits ;
- b) de biens destinés à être revendus dans le cadre d'une opération taxable ;
- c) de services entrant dans le prix de revient d'opérations ouvrant droit à déduction ;
- d) de biens meubles, immeubles et services acquis pour les besoins de l'exploitation au titre des immobilisations et frais généraux.

Cette déduction s'exerce selon les conditions et modalités du présent chapitre.

30

Un droit à déduction est également permis à l'égard de la TVA résultant d'une livraison à soi-même de biens visés aux alinéas a), b) et d) ci-dessus, aux conditions exposées dans le présent chapitre.

40

Les personnes qui n'ont pas la qualité de redevables ne peuvent prétendre à un quelconque droit à déduction TVA.

B. Dépenses exclues du droit à déduction

50

Par dérogation aux principes généraux du droit à déduction définis aux articles 231 et 232 du CGI, la TVA grevant certaines dépenses de biens et de services n'est pas déductible totalement ou partiellement en application de mesures d'exclusion ou de limitations particulières visées aux articles 233 et 234 du CGI, quand bien même ces dépenses serviraient des activités ouvrant droit à déduction.

Les exceptions au droit à déduction sont prévues de façon expresse. En particulier, l'article 223 du CGI, qui traite de la question, cite un certain nombre de ces dépenses qui revêtent tantôt un caractère personnel (risque d'abus) tantôt un caractère somptuaire ou de simple libéralité. Ce qu'il faut retenir c'est que les exclusions visent essentiellement à limiter les risques d'abus.

60

A titre liminaire, il convient de préciser que n'est jamais déductible, la taxe ayant grevé les acquisitions de biens et/ou de services pour lesquels la facture ou le document en tenant lieu ne comporte pas le numéro d'identification fiscale (NIF) du fournisseur.

70

Par ailleurs, la taxe payée par les entreprises soumises au régime d'imposition à la TVA sur la marge (tels que les vendeurs de biens d'occasions ou encore les agences de voyages) n'est jamais déductible (voir TVA-MARGE-20, §§210 et s.)

80

En outre, la taxe ayant grevé certains biens et services expressément listés par l'article 233 du CGI n'est pas déductible en raison de la nature de ces biens ou services.

1. Biens ou services relatifs à des besoins privés

90

Il s'agit des biens ou services utilisés pour les besoins privés des tiers, des dirigeants ou du personnel de l'entreprise, tels que le logement ou l'hébergement (loyer payé par l'entreprise pour le logement privé du dirigeant), les frais de réception, de restauration, de spectacle ou toute dépense ayant un lien direct avec les déplacements ou la résidence privés.

Par « besoins privés », il convient d'entendre « besoins qui ne résultent pas de l'activité économique déployée par l'assujetti, et ne la servent pas ».

100

Toutefois, cette exclusion ne concerne pas les vêtements de travail ou de protection, les locaux et le matériel affectés à la satisfaction collective des besoins du personnel sur les lieux de travail, ainsi que le logement gratuit sur les lieux de travail du personnel salarié chargé spécialement de la surveillance ou de la garde de ces lieux.

2. Biens ou services fournis gratuitement ou pour un prix sensiblement inférieur au prix de revient

110

Sont ici visés les biens qui ont été donnés ou les services rendus sans contrepartie, ou à un prix inférieur au prix de revient ou de service.

Selon les dispositions du 2) de l'article 233, n'est pas déductible la taxe ayant grevé des biens cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix normal, notamment à titre de commission, salaire, gratification, rabais, bonification, cadeau, quelle que soit la qualité du bénéficiaire ou la forme de la distribution, sauf quand il s'agit d'objets publicitaires de très faible valeur. Les objets publicitaires de très faible valeur s'entendent de ceux dont la valeur unitaire n'excède pas sept cent cinquante (750) OUGUIYA hors taxes.

Cette exclusion est applicable même si le bien ou service fourni gratuitement s'inscrit dans le développement économique soumis à TVA de l'assujetti, par exemple dans le cadre d'une opération de publicité.

Une opération doit être réputée faite à titre gratuit lorsqu'aucune contrepartie financière ou en nature n'est prévue. Tel n'est pas, bien entendu, le cas en matière d'échange, dès lors que la compensation financière qui intervient entre les deux échangistes confère à l'opération un caractère onéreux.

3. Biens ou services fournis entre professionnels et réglés en espèce

120

Selon les dispositions du 3) de l'article 233 du CGI, n'est pas déductible la taxe ayant grevé les biens ou services fournis entre professionnels et réglés en espèce pour un montant supérieur à deux cent mille (200.000) OUGUIYA.

Par « professionnels », il convient d'entendre « assujettis à la TVA ».

4. Véhicules ou engins de transport de personnes ou à usage mixte

130

Selon les dispositions du 5) de l'article 233 du CGI, sont exclus du droit à déduction les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus ou aménagés pour transporter des personnes ou pour des usages mixtes, qui constituent une immobilisation ou, dans le cas contraire, lorsqu'ils ne sont pas destinés à être revendus à l'état neuf.

Les biens visés par cette exclusion doivent répondre simultanément à deux critères :

1. Il s'agit de véhicules de toute nature conçus ou aménagés pour transporter des personnes : bicyclettes, motocyclettes, véhicules automobiles routiers, bateaux, avion, hélicoptères.
2. Ils doivent constituer une immobilisation pour l'entreprise. **Exemple** : les voitures particulières utilisées par les entreprises industrielles ou commerciales pour assurer le transport de leur personnel.

140

L'exclusion ne concerne pas les véhicules qui présentent le caractère d'éléments de stock, à la condition toutefois qu'ils soient destinés à être revendus à l'état neuf. Les concessionnaires ainsi que tous les négociants peuvent

donc opérer dans les conditions normales la déduction de la taxe ayant grevé l'achat de tout véhicule qu'ils destinent à la revente à l'état neuf.

150

Les éléments constitutifs, pièces détachées et accessoires de ces véhicules et engins sont également exclus du mécanisme de déduction.

160

Cette exclusion ne concerne pas :

- Les véhicules routiers comportant, outre le siège du conducteur, plus de huit places assises et utilisés par des entreprises pour le transport exclusif de leur personnel ;
- Les véhicules ou engins acquis par les entreprises de transport public de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transports ;
- Les véhicules particuliers acquis par les entreprises de location de voitures.

5. Immeubles autres que ceux à usage industriel, commercial, artisanal ou professionnel

170

Selon les dispositions du 6) de l'article 233 du CGI, n'est pas déductible la taxe ayant grevé les immeubles autres que les bâtiments et locaux à usage industriel, commercial, artisanal ou professionnel.

Il s'agit en somme des immeubles destinés à une utilisation privée.

6. Objets mobiliers, autres que ceux ayant le caractère de matériel commercial ou de bureaux

180

Il s'agit des dépenses relatives à l'acquisition d'objets et de mobiliers de décoration autres que ceux ayant le caractère de mobilier ou matériel commercial ou industriel, ou de mobilier de matériel de bureau à usage strictement professionnel.

Il s'agit en somme des meubles destinés à une utilisation privée.

7. Exportations de biens dont la livraison serait exonérée

190

Les opérations d'exportation de produits ou services non taxables à l'intérieur n'ouvrent pas droit à déduction.

En revanche, les opérations d'exportation de produits ou services qui auraient été soumis à la TVA en Mauritanie s'ils n'avaient pas été exportés ouvrent droit à déduction.

8. Produits pétroliers

200

Pour autant qu'ils ne soient pas ultérieurement livrés sous forme d'autres produits pétroliers, la TVA relative aux achats de produits pétroliers n'est pas déductible.

Les produits pétroliers visés sont ceux dont la livraison intérieure est exonérée par le paragraphe 1 de l'article 215 :

- Les huiles de pétrole ou de minéraux bitumeux ;
- Le gaz de pétrole ;
- Les autres hydrocarbures gazeux.

Pour plus de précisions sur la nature des produits pétrolier visés plus haut, voir TVA-EXO.

9. Services afférents à des biens, produits ou marchandises exclus du droit à déduction

210

Au terme du 9) de l'article 233 du CGI, les prestations de services de toute nature, notamment la location, afférente à des biens, produits ou marchandises exclus du droit à déduction n'ouvrent pas droit à déduction.

Ainsi n'ouvrent notamment pas droit à déduction les opérations ci-après lorsqu'elles portent sur des biens exclus du mécanisme de déduction :

- Location ;
- Réparations ;
- Transports ;
- Opérations de commission et de courtage.

C. Calcul des droits à déduction

220

Contrairement aux exclusions, qui font entièrement perdre à l'entreprise le bénéfice du droit à déduction, les limitations du droit à déduction concerne les entreprises qui ne sont assujetties à la TVA que sur une partie de leur chiffre d'affaires.

1. Principe de l'affectation directe

230

L'article 235 du CGI pose le principe de la déduction intégrale de la TVA qui a grevé les biens ou services concourant exclusivement à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

En d'autres termes, pour que la taxe ayant grevé les dépenses d'amont soit déductible dans sa totalité, ces dernières doivent être exclusivement affectées à la réalisation d'opérations taxables en aval.

Réciproquement, le droit à déduction est totalement perdu pour les acquisitions, livraisons ou importations grevées de TVA qui concourent exclusivement à la réalisation d'affaires non taxables, à l'exception bien sûr des exportations.

2. Cas des dépenses mixtes : calcul d'un prorata de déduction

240

Si le principe est acquis que le droit à déduction est entier ou nul selon que l'entreprise réalise des opérations toutes soumises à la TVA ou non, le montant de TVA déductible sera partiel lorsque cette même entreprise réalise simultanément des opérations taxables et des opérations non taxables.

La fraction de taxe déductible sera déterminée à l'aide d'un rapport de déduction, également appelé prorata. Ce dernier est déterminé par le rapport existant entre d'une part les opérations taxables et les exportations portant sur des opérations taxables en régime intérieur et les opérations en franchise ouvrant droit à déduction et d'autre part l'ensemble des opérations réalisées dans le champ de la TVA.

Ainsi, si X représente les opérations taxables, les exportations portant sur des opérations taxables en régime intérieur et les opérations en franchise ouvrant droit à déduction, et Y représente l'ensemble des affaires réalisées, le rapport de déduction à appliquer à la TVA relative à des dépenses mixtes pour déterminer le droit à déduction est égale à X/Y .

La TVA non déductible sera comptabilisée comme un élément accessoire des achats et passée en charge pour la détermination du bénéfice.

250

Ce prorata est exprimé en pourcentage arrondi à l'unité supérieure.

De plus, les sommes mentionnées aux deux termes du prorata s'entendent tous frais, droits et taxes compris, à l'exclusion de la TVA elle-même. Il s'agit en somme de la base imposable des différentes opérations telle qu'elle doit être calculée selon la législation relative à la TVA.

260

Le prorata est déterminé et appliqué provisoirement pour l'année en cours en fonction des recettes réalisées l'année précédente ou, pour les nouveaux assujettis, en fonction des recettes ou produits prévisionnels de l'année en cours.

Le montant du prorata définitif est arrêté au plus tard le 15 avril de l'année suivante. Les déductions opérées sont régularisées en conséquence dans le même délai. Le non-respect de ces obligations est passible d'une amende de mille (1.000) OUGUIYA, outre les rappels de TVA éventuels et les pénalités qui leur seraient associées.

a. Opérations exclues du calcul du rapport

270

Sont exclus, tant au numérateur qu'au dénominateur, pour la détermination du prorata, les éléments de chiffre d'affaires suivants :

- Les cessions d'éléments d'actifs immobilisés ;
- Les subventions d'équipement, c'est-à-dire les subventions versées à un assujetti sous la condition qu'il acquière un bien déterminé, ou réalise des travaux précisément définis ;
- Les indemnités non imposables à la TVA et notamment celles reçues en réparation de dommages consécutifs à des sinistres ;
- Les revenus de valeurs mobilières qui ne correspondent pas à une activité dans le champ de la TVA ;
- Les encaissements de sommes perçues pour le compte d'un tiers pour lui être versées, ou perçues d'un tiers pour être réparties intégralement à d'autres personnes dans le cadre d'un mandat ;

- Les pourboires versés au personnel pour les entreprises des secteurs de l'hôtellerie et de la restauration ;
- Le montant des livraisons à soi-même.

b. Eléments présents au numérateur

280

Au numérateur, doivent être indiqués :

- le chiffre d'affaires annuel afférent aux opérations taxables ;
- le chiffre d'affaires annuel afférent aux exportations portant sur des opérations taxables en régime intérieur et aux opérations en franchise ouvrant droit à déduction.

Ces éléments doivent être pris en compte selon leur date d'exigibilité au sens de la législation relative à la TVA, qu'il y ait collecte effective de TVA ou exonération.

c. Eléments présents au dénominateur

290

Il convient d'indiquer au dénominateur le chiffre d'affaires annuel global réalisé par l'entreprise et entrant dans le champ d'application de la TVA..

Ces éléments doivent être pris en compte selon leur date d'exigibilité au sens de la législation relative à la TVA, qu'il y ait collecte effective de TVA ou exonération.

II- Conditions de forme

300

La TVA n'est déductible que dans la mesure où elle figure sur un document justificatif qui peut être soit une facture (achats de biens ou prestations de services) soit une déclaration d'importation.

De plus, un client lui-même assujéti ne peut déduire la TVA qui lui est facturée par un fournisseur ou un prestataire que si ce dernier lui délivre en outre une attestation d'assujéttissement à la TVA, c'est-à-dire une déclaration écrite confirmant qu'il est assujéti à la TVA.

A. Livraisons et prestations de services

310

La TVA n'est déductible que dans la mesure où elle est mentionnée distinctement, par le vendeur ou le prestataire de service, sur la facture régulièrement établie.

En outre, cette facture doit être accompagnée d'une attestation d'assujéttissement dont le contenu (et les éventuelles dispenses) sont fixés par un arrêté du Ministre en charge des finances.

B. Importations

320

La TVA n'est déductible que dans la mesure où elle est mentionnée sur une déclaration de mise à la consommation ou tout autre document équivalent délivré par le service des douanes, qu'elle a été payée, et que cette déclaration soit libellée au nom de celui qui réclame cette déduction.

C. Livraisons à soi-même

330

La taxe ayant grevé les livraisons à soi-même n'est déductible de la taxe due au titre d'un mois donné que si ces livraisons figurent dans la déclaration des opérations taxées au titre du même mois, si cette taxe est par ailleurs déductible.

D. Etat des déductions de TVA

340

Conformément à l'article 249 du CGI, la déclaration mensuelle de TVA doit être accompagnée d'un état présentant le détail des déductions effectuées, faisant ressortir :

- En ce qui concerne les achats sur place et prestations de service :
 - o Le nom ou la dénomination sociale et le numéro d'identification fiscale (NIF) ;
 - o Les références et le montant de la facture ;
 - o Le montant de la taxe déductible acquittée par le client ;
- En ce qui concerne les importations, en plus des mentions précédentes :
 - o Le numéro de la déclaration de mise en consommation ou de sortie d'entrepôt ;
 - o Les références de la quittance délivrée par les services douaniers ;
 - o Le montant de la TVA mentionnée sur cette quittance.

350

Le défaut de production de l'état précité, ou la production d'un état erroné ou comportant des mentions incorrectes, entraîne la réintégration des déductions de TVA opérées.

III- Modalités d'exercice du droit à déduction

A. Moment de la déduction

360

Le droit à déduction prend normalement naissance avec l'exigibilité de la taxe chez le fournisseur. Pour les importations, le droit à déduction prend naissance lors de la mise à la consommation C'est l'idée qui est retenue par les articles 242 et 243 du CGI qui prévoient que la naissance du droit à déduction intervient au moment de l'importation des biens, de l'acquisition de la livraison à soi-même ou de l'accomplissement des services-

370

La déduction de la taxe doit, en toute hypothèse, être exercée au plus tard le 15 avril de l'année suivant celle de la survenance de l'exigibilité de la taxe. A défaut, le droit à déduction est définitivement perdu pour l'assujetti.

B. Imputation sur la TVA collectée

380

L'article 241 du CGI pose le principe selon lequel la déduction de la TVA d'amont se fait par imputation sur la TVA d'aval au titre du mois au cours duquel le droit à déduction a pris naissance.

C'est donc la règle de l'imputation qui prévaut sur celle du remboursement.

C. Cas des crédits de TVA nets

390

Constitue un crédit de TVA net l'excédent de TVA déductible par rapport à la TVA exigible constatée au titre d'une période déclarative donnée.

En vertu de l'article 244 du CGI, l'excédent de TVA déductible qui ne peut être imputé durant une période déclarative doit être reporté pour imputation sur la période suivante. En effet, les crédits de TVA ne sont en principe pas remboursables par l'administration fiscale.

400

Toutefois, les articles 244 et 245 du CGI laissent la possibilité d'un remboursement pour les entreprises exportatrices ou celles ayant perdu la qualité d'assujetti à la TVA. Cependant, dans ce dernier cas, les crédits de TVA sont affectés en priorité au paiement des autres impôts et taxes dont le contribuable est débiteur.

L'extension du remboursement aux activités autres que les exportations peut néanmoins être accordée par arrêté du Ministre en charge des finances.

Pour pouvoir prétendre au remboursement de son crédit de TVA, l'assujetti doit respecter les formalités suivantes :

- Adresser une demande de remboursement écrite au Directeur Général, dans un délai de 15 jours pour les entreprises perdant la qualité d'assujetti ou dans le mois qui suit la déclaration faisant état d'un crédit de taxe pour les exportateurs ;
- La demande de remboursement doit porter sur un crédit de TVA dont le montant est supérieur ou égal à cent mille (100.000) OUGUIYA ;
- Les trois dernières déclarations de TVA doivent avoir été créditrices ; par tolérance, il n'est pas exigé des assujettis perdant leur qualité qu'ils remplissent cette condition pour réclamer un remboursement de TVA
- La demande ne peut être adressée si l'assujetti fait l'objet au même moment d'un contrôle ponctuel ou d'une vérification générale.

410

La vérification par l'administration du crédit de TVA à rembourser intervient dans les 3 mois du dépôt d'une demande valable et complète. Le remboursement du crédit doit intervenir dans les 3 mois à compter de la décision de validation totale ou partielle.

Les pénalités encourues en cas de demande de remboursement fictif sont égales à 100% du montant du crédit indûment demandé et à 200% de ce même montant si le crédit a fait l'objet d'un remboursement effectif, outre la restitution des sommes indûment perçues.

IV- Régularisation de la TVA déduite antérieurement

420

Dans la mesure où elle a été opérée conformément à la législation, la déduction exercée dans les conditions prévues ci-dessus est définitivement acquise à l'assujetti.

Toutefois, pour ce qui concerne les biens immobilisés, la réglementation prévoit qu'une régularisation de cette déduction initiale est requise dans certaines circonstances, précisées ci-dessous.

A. Régularisations annuelles

430

Une régularisation de la TVA déduite à l'égard d'un bien immobilisé est due si la variation du pourcentage de déduction de l'année en cours et celui de l'année d'acquisition, d'importation ou de première utilisation est supérieure à 10% lors de l'une quelconque des quatre années suivant celle de l'acquisition, de l'importation ou de la première utilisation du bien.

Dans le cas où cette variation excède effectivement 10%, l'assujetti doit procéder soit au reversement, soit à la déduction complémentaire d'une fraction de la taxe ayant grevé initialement l'immobilisation. Cette fraction est égale au cinquième de la différence entre (i) le produit de la taxe ayant grevé le bien par le prorata définitif de l'année d'acquisition, d'importation ou de première utilisation et (ii) le produit de la même taxe par le prorata définitif de l'année considérée.

Si cette différence est positive, l'assujetti doit verser un complément de taxe. Si cette différence est négative, l'assujetti peut requérir un complément de déduction.

440

A compter de la cinquième année suivant celle de l'acquisition, de l'importation ou de la première utilisation du bien considéré, plus aucune régularisation annuelle ne doit être effectué par l'assujetti à l'égard de ce bien.

B. Régularisations globales

450

Lorsqu' une immobilisation est cédée ou détruite avant le commencement de la quatrième année qui suit celle de son acquisition, de son importation ou de sa première utilisation, l'assujetti doit reverser une fraction de la taxe initialement déduite, prenant en compte les régularisations annuelles déjà opérées.

Toutefois, lorsque la cession est elle-même soumise à TVA, il n'y a pas lieu de procéder à une régularisation annuelle. En effet, dans ce cas, il n'y a pas de rupture dans la chaîne de collecte de la TVA.

460

Le montant de la TVA à régulariser globalement équivaut à la somme des régularisations annuelles qui seraient dues au titre des années restantes de la période de régularisation, en supposant pour ces années un prorata de déduction de 0.

A cet égard, il est précisé que l'année de cession ou de destruction de l'immobilisation compte pour une année pleine, dès lors soumise à l'obligation d'opérer, le cas échéant, une régularisation annuelle selon les principes

exposés ci-dessus. Ainsi, la régularisation globale ne porte que sur les années suivant celle de la cession ou de la destruction.

470

Les mêmes règles s'appliquent en cas :

- De cessation d'activités ouvrant droit à déduction TVA, l'assujetti se contentant alors de réaliser des activités économiques n'ouvrant plus droit à déduction, de sorte qu'une régularisation globale est due pour l'ensemble des immobilisations acquises, livrées ou importées au cours des quatre dernières années ;
- De perte de la qualité d'assujetti à la TVA, l'assujetti cessant de réaliser des activités économiques, de sorte qu'une régularisation globale est due pour l'ensemble des immobilisations acquises, livrées ou importées au cours des quatre dernières années ;
- D'affectation de l'immobilisation à une activité ou à un usage n'ouvrant pas droit à déduction, de sorte qu'une régularisation globale est due pour l'immobilisation concernée.

C. Cas des nouveaux assujettis

480

Les personnes qui sont nouvellement assujetties et dépassent le seuil de chiffre d'affaires fixé à l'article 211 du CGI (voir TVA-CHAMP-10, §230) peuvent déduire la TVA qui a grevé le coût des marchandises existant en stock à la date à partir de laquelle ils réalisent des opérations imposables soumises à la TVA, à la condition toutefois que ces marchandises soient bien destinées à la réalisation d'opérations taxables.

Cette déduction est toutefois subordonnée au respect de l'ensemble des conditions gouvernant le droit à déduction, notamment quant à la possession de documents justificatifs.

Elle est également réservée à la taxe encourue par l'assujetti au plus tôt le 1^{er} janvier de l'année précédant celle durant laquelle le professionnel a acquis la qualité d'assujetti au sens de l'article 211 du CGI.

Chapitre 6 : Obligations déclaratives et recouvrement

(TVA-DECL)

I- Obligations déclaratives

A. Déclarations d'assujettissement

1

Conformément aux dispositions de l'article L.4 du Livre des Procédures Fiscales (LPF), toute personne physique ou morale assujettie à la Taxe sur la Valeur Ajoutée doit, dans les 20 jours de sa constitution définitive ou du commencement de ses activités ou de l'ouverture de son établissement, souscrire auprès du service des impôts dont elle dépend une déclaration d'existence sur imprimé réglementaire, indiquant ses noms, prénoms ou raison sociale, profession ou activité, adresse ou siège social.

Cette formalité peut également être effectuée par un représentant du contribuable dûment habilité.

10

Des obligations supplémentaires s'appliquent aux personnes morales. Ces dernières doivent en outre indiquer :

- La forme juridique, la durée, ainsi que le lieu de leur principal établissement ;
- La date de l'acte constitutif (un exemplaire sur papier non timbré, dûment certifié, est joint à la déclaration) ;
- Les noms, prénoms et domicile des dirigeants ou gérants et, pour les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, les noms, prénoms et domicile de chacun des associés ;
- La nature et la valeur des biens mobiliers et immobiliers constituant les apports ;
- Le nombre, la forme et le montant :
 - o Des titres négociables émis en distinguant les actions des obligations et en précisant, pour les premières, la somme dont chaque titre est libéré et, pour les secondes, la durée de l'amortissement et le taux d'intérêt ;
 - o Des parts sociales (parts de capital) non représentées par des titres négociables ;
 - o Des autres droits de toute nature attribués aux associés dans le partage des bénéfices ou de l'actif social, que ces droits soient ou non constatés par des titres.
- Un plan de localisation de leur exploitation ;
- Pour les personnes morales dont le siège est à l'étranger, la nature détaillée de leurs activités et opérations en Mauritanie, le lieu de leur principal établissement ainsi que les noms, prénoms et adresse de leur représentant en Mauritanie qui s'engage à remplir les formalités incombant à ce redevable et à acquitter les impôts et taxes à sa place.

20

Lorsqu'en cours d'année, un contribuable devient assujetti au motif que son chiffre d'affaires annuel atteint ou dépasse le seuil fixé à l'article 211, la taxe est due sur les opérations dont l'exigibilité est survenue à compter du jour où s'est produit ce dépassement.

Les contribuables doivent déclarer leur assujettissement à l'administration fiscale avant la fin du mois suivant celui au cours duquel le seuil a été atteint ou dépassé. La taxe afférente aux affaires taxables réalisées depuis le dépassement doit être déclarée en même temps que celle concernant les affaires du mois suivant.

B. Déclarations de modification

30

Une déclaration est également obligatoire dans les 20 jours en cas de cession, de cessation ou de modification d'activité ou encore de modification de la désignation ou de l'identification ou de l'adresse du redevable.

Cette déclaration doit également être souscrite auprès du service des impôts dont il dépend. Cette formalité peut également être effectuée par un représentant du contribuable dûment habilité.

40

Doivent notamment être déclarés :

- Le changement de dirigeant ;
- La cession de l'entreprise individuelle ou sa mise en location gérance ;
- La modification de la raison sociale, de la forme juridique, de l'objet ou de la durée ;
- La cession d'activité ou la fermeture d'établissement ;
- Le changement d'adresse.

50

Conformément aux dispositions de l'article L.7 du LPF, tout manquement aux obligations précitées est passible d'une amende de cinquante mille (50.000) à cinq cent mille (500.000) OUGUIYA nonobstant l'application des pénalités et sections fiscales prévues aux articles L.131 et suivants du LPF.

C. Déclaration de TVA et paiement

60

Tout assujetti doit déposer auprès du service des Impôts dont il relève avant le 15 de chaque mois une déclaration sur imprimé officiel au titre des opérations effectuées au cours du mois précédent.

En même temps que le dépôt de la déclaration, le montant de la taxe due doit être spontanément acquitté selon les modalités prévues à l'article L.84 du Livre des procédures fiscales. Les contribuables ne peuvent se prévaloir de leur qualité de créancier du Trésor Public pour se soustraire à leurs obligations fiscales ou pour différer le règlement de la taxe.

Par ailleurs, obligation est faite aux redevables de déposer cette déclaration dans les mêmes délais même si aucune opération taxable n'a été effectuée lors du mois déclaré. Cette déclaration est revêtue de la mention « Néant ».

La TVA est liquidée au vu de cette déclaration qui vaut titre exécutoire.

D. Etat présentant le détail des déductions de TVA effectuées

70

La déclaration mensuelle doit être accompagnée d'un état présentant le détail des déductions effectuées, faisant ressortir :

- En ce qui concerne les achats sur place et prestations de service :
 - o Le nom ou la dénomination sociale et le numéro d'identification fiscale (NIF) ;
 - o Les références et le montant de la facture ;
 - o Le montant de la taxe déductible acquittée par le client ;

- En ce qui concerne les importations, en plus des mentions précédentes :
 - o Le numéro de la déclaration de mise en consommation ou de sortie d'entrepôt ;
 - o Les références de la quittance délivrée par les services douaniers ;
 - o Le montant de la TVA mentionnée sur cette quittance.

80

Le défaut de production de l'état précité ainsi que la production d'un état erroné ou comportant des mentions incorrectes, entraîne la réintégration des déductions opérées.

E. Sanctions

90

Conformément aux dispositions de l'article L.133 du Livre des procédures fiscales auquel renvoie l'article 251 du CGI, les omissions et inexactitudes constatées dans les déclarations relatives à la TVA sont sanctionnées par une pénalité égale à 40% des droits compromis.

Le taux de cette pénalité est porté à 80% lorsque, compte tenu de la nature de l'infraction commise, la bonne foi du contribuable ne peut être admise.

100

Conformément aux dispositions de l'article L.131 du Livre des Procédures Fiscales, le retard de dépôt des déclarations relatives à la TVA est sanctionné par une pénalité égale :

- A 10% du montant des droits normalement dus lorsque le retard est inférieur à deux (2) mois ;
- Et à 25% lorsque le retard dépasse deux (2) mois.

Le retard dans le dépôt d'une déclaration de TVA « néant » ou créditrice est sanctionnée par une amende de de deux mille (2.000) OUGIYA par déclaration tardive de ce type.

110

Conformément aux dispositions de l'article 252 du CGI, les infractions concernant les marchandises importées sont constatées et poursuivies comme en matière de douane.

II- Facturation

120

Conformément à l'article L.21 du Livre des Procédures Fiscales, toute opération dans le champ de la TVA réalisée par un redevable doit faire l'objet d'une facture, qu'elle donne lieu à collecte de TVA ou qu'elle soit exonérée.

La facture doit obligatoirement mentionner distinctement :

- a) l'identification précise du redevable qui délivre la facture :
 - a. les nom et prénom(s) s'il s'agit d'une personne physique, forme juridique et raison sociale s'il s'agit d'une personne morale ;
 - b. le numéro d'identification fiscale ;
 - c. les adresses géographique, cadastrale, boîte postale et numéro de téléphone ;
 - d. le numéro d'immatriculation au registre du commerce ;
 - e. les références du ou des compte(s) bancaire(s).
- b) le numéro de facture d'une série ininterrompue ;
- c) la date d'établissement de la facture ;
- d) l'objet précis de la transaction ;

- e) le montant de la facture ;
- f) le montant hors taxe sur la valeur ajoutée ; le taux et le montant de la taxe due ou, le cas échéant, la mention « Exonéré » ; le montant total toutes taxes comprises dû par le client ;
- g) l'identification du client ;
- h) les nom et prénoms s'il s'agit d'une personne physique, forme juridique et raison sociale s'il s'agit d'une personne morale ;
- i) le numéro d'identification fiscale pour les ventes à des personnes morales ou à des commerçants ;
- j) l'adresse géographique.

130

Toute taxe illégalement facturée est due par celui qui l'a facturée (article 256 du CGI), quand bien même il ne présenterait pas la qualité d'assujetti ou que l'opération bénéficiait en fait d'une exonération.

III- Comptabilité

140

Toute entreprise exploitée en Mauritanie doit y tenir sa comptabilité. Toute entreprise exploitée en Mauritanie par un non-résident doit y tenir une comptabilité distincte pour les activités réalisées en Mauritanie.

Ces entreprises doivent en outre déposer un exemplaire de leurs états financiers.

150

La comptabilité doit obligatoirement être tenue en arabe ou en français et être conforme aux prescriptions du référentiel comptable mauritanien.

La comptabilité informatisée doit être tenue au moyen de supports et logiciels agréés par l'Administration fiscale. Ils doivent répondre aux exigences légales en matière de garantie, d'intégrité et de conservation définies en matière de preuve.

Les assujettis doivent tenir, obligatoirement une comptabilité régulière conformément aux dispositions réglementaires (livre journal, livre d'inventaire cote et paraphée, livre d'inventaire, grand-livre. un journal auxiliaire "VENTES", un journal auxiliaire "ACHATS").

160

Les opérations se rapportant aux ventes et aux achats de biens et services doivent faire apparaître distinctement le montant net et de l'opération, le montant de la TVA, le taux, le nom et l'adresse du client.

Les entreprises qui réalisent des opérations soumis à des taux différents ou exonérés sont tenues de répartir leurs recettes par catégories d'opérations et par taux d'imposition.

170

Le système de comptabilisation hors TVA est basé sur le principe selon lequel :

- La TVA perçue par l'entreprise auprès de ses clients (TVA sur vente) est collectée sur ordre et pour compte du Trésor Public

- La TVA acquittée par l'entreprise auprès de ses fournisseurs (TVA sur achat ou service) a, dans la mesure où elle est déductible, le caractère d'une avance faite au Trésor Public.

En conséquence, la taxe collectée d'une part, la taxe déductible d'autre part, ne doivent pas figurer respectivement dans les produits d'exploitation, et dans les charges d'exploitation ; il s'agit d'opérations effectuées pour le compte de tiers et qui doivent figurer à ce titre dans des comptes appropriés de la classe 4.

Il est par ailleurs obligatoire de distinguer :

- la TVA déductible au titre des immobilisations ;
- et la TVA déductible au titre des biens autres qu'immobilisations, et des services.

En revanche, la TVA non déductible afférente à un bien ou un service (biens ou services exclus du droit à déduction, application d'un prorata chez un assujetti partiel) doit être considérée comme un élément du coût de ce bien ou service.

Des principes exposés ci-dessus découlent les modalités comptables suivantes :

- le prix d'achat ou le coût de production des immobilisations peut comprendre une TVA non déductible et une TVA déductible qui seule constitue une créance sur le Trésor Public ;
- les achats de biens autres qu'immobilisations, et services sont enregistrés, hors TVA déductible, au débit d'un compte de la classe 6 (compte de charges) ;
- la TVA déductible correspondante constitue une créance sur le Trésor Public ;
- les ventes de biens et services sont enregistrées hors TVA collectée au crédit de compte de la classe 7 (compte de produits); la TVA collectée par l'entreprise constitue une dette envers le Trésor Public.

180

Pour les opérations dont le fait générateur est constitué par l'encaissement (avance. décomptes provisoires ...), la comptabilisation en cours d'exercice n'est pas modifiée. La TVA prise en compte pour la déclaration de la TVA est celle afférente aux sommes encaissées au cours de la période d'imposition.

190

Pour ce qui concerne la TVA collectée, il paraît utile d'aménager les sous comptes de la classe 7 dans les conditions suivantes :

70 VENTES DE MARCHANDISES - PRODUCTION VENDUE

700 - VENTES DE MARCHANDISES

7001 Ventes de marchandises exonérées de TVA

70011 Ventes exonérées à l'intérieur

70012 Exportation de produits exonérés

70013 Exportation de produits imposables

7002 - Ventes soumises à la TVA

70021 Ventes à taux réduit

70022 Ventes à taux normal

701 - PRODUCTION VENDUE (TRAVAUX, PRESTATIONS DE SERVICE)

7010 - Production de biens

70101- Production de bien exonérés de TVA

701011 Production de bien exonérés à l'intérieur

701012 Exportations de produits exonérés

701013 Exportations de produits imposables

70102 - Production de biens soumis à la TVA

701021. Production de biens soumis à taux réduit

701022 Production de biens soumis à taux normal

7012 - Travaux

70121 - Travaux exonérés de TVA

- 701211 Travaux exonérés à l'intérieur
- 701212 Exportations de travaux exonérés
- 701213 Exportations de travaux imposables
- 70122 - Travaux soumis à TVA
 - 701221 Travaux soumis à taux réduit
 - 701222 Travaux soumis à taux normal
- 7015 - Etudes
 - 70151 - Etudes exonérées de TVA
 - 701511 Etudes exonérées à l'intérieur
 - 701512 Exportations d'études exonérées
 - 701513 Exportations d'études imposables
 - 70152 - Etudes soumises à la TVA
 - 701521 Etudes soumises à taux réduit
 - 701522 Etudes soumises à taux normal
- 7017 - Prestations de services
 - 70171 - Prestations de services exonérées de TVA
 - 701711 Prestations de services exonérées à l'intérieur
 - 701712 Exportations de prestations de services exonérées
 - 701713 Exportations de prestations de services imposables
 - 70172 - Prestations de services soumises à la TVA
 - 701721 Prestations de services soumises à taux réduit
 - 701722 Prestations de services soumises à taux normal

200

Les importateurs doivent tenir en outre un livre spécial faisant apparaître pour chaque opération, la quantité, la valeur en douane, le numéro et la date de la déclaration de la mise à la consommation. Ils doivent également communiquer au service des impôts dont ils dépendent l'identité et l'adresse de leurs déclarants en douane.

210

Conformément à l'article L.19 du Livre des Procédures Fiscales, les redevables doivent conserver pendant 10 ans, les doubles des factures, mémoires, marchés, feuilles d'honoraires et toute autre pièce justificative des éléments contenus dans leurs déclarations et écritures.

Chapitre 7 : Régime particulier : application de TVA sur la **marge** **(TVA-MARGE)**

Conformément aux dispositions de l'article 225 du CGI, certaines opérations sont soumises à des règles particulières en matière de calcul de la TVA due : celle-ci est due sur la marge bénéficiaire plutôt que sur le prix total. Cela affecte également les obligations des assujettis en matière de déduction ou de facturation.

I- Opérations et personnes visées par le régime de TVA sur la marge

1

L'article 225 du CGI soumet au régime de TVA sur la marge bénéficiaire les activités décrites ci-dessous. Cette liste est limitative.

A. Les activités de reventes de cartes téléphoniques et d'abonnements audiovisuels, à la condition que le prix de revente soit imposé par le fournisseur

10

Les ventes de droits d'accès à un réseau téléphonique situé en Mauritanie sont, de plein droit, soumises à la TVA selon le régime de la marge, que ce droit d'accès soit matérialisé par une carte physique ou non, à la condition cependant que le vendeur de ces droits d'accès fixe son prix conformément aux prescriptions que lui impose le fournisseur initial. Le fournisseur initial est celui qui exploite le réseau de téléphonie auquel il est donné accès.

Le droit d'accès à un réseau téléphonique en Mauritanie correspond au droit d'accéder à un service permettant au public situé en Mauritanie de passer et de recevoir, directement ou indirectement, des appels nationaux ou internationaux et internationaux, en composant un ou plusieurs numéros du plan national ou international de numérotation téléphonique, ou de réaliser des émissions, transmissions ou réceptions de signes, de signaux, d'écrits, d'images ou de sons, par voie électromagnétique.

20

Les prestations d'abonnement à un service audiovisuel diffusé en Mauritanie sont également soumises au régime de la marge, à la condition également que le vendeur fixe son prix conformément aux prescriptions que lui impose le fournisseur initial. Le fournisseur initial est celui qui est le titulaire légal des droits de diffusion en Mauritanie du service audiovisuel auquel le client s'abonne.

Ces prestations recouvrent :

- L'abonnement à un service de télévision, qui peut être défini comme l'octroi d'un droit d'accès à un service de communication au public par voie électronique destiné à être reçu simultanément par l'ensemble du public ou par une catégorie de public et dont le programme principal est composé d'une suite ordonnée d'émissions comportant des images et des sons ; et
- L'abonnement à un service de médias audiovisuels à la demande, qui peut être défini comme l'octroi d'un droit d'accès à un service de vidéo à la demande ou à un service de télévision de rattrapage comportant des images et des sons mais qui ne sont pas destinés à être reçus simultanément par le public et qui ne sont pas composés d'une suite ordonnée d'émissions.

30

L'application du régime de la marge à ces ventes suppose, en toute hypothèse, que le vendeur soit une personne juridiquement distincte du fournisseur initial.

Ainsi, ce régime ne s'applique pas aux ventes de droits d'accès à un réseau téléphonique ou aux abonnements télévisuels consentis par le fournisseur initial lui-même, quelles que soient l'identité et l'activité de son client.

40

Le régime de la marge est également applicable aux reventes successives réalisées par des opérateurs tous juridiquement distincts du fournisseur initial, dès lors que chaque revendeur fixe son prix conformément aux prescriptions que lui impose le fournisseur initial défini ci-dessus.

B. Les prestations des agences de voyage

50

Constituent des prestations d'agences de voyages les opérations d'entremises effectuées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques en leur nom propre (« intermédiaire opaque »).

Lorsque l'agence de voyages agit au nom et pour le compte soit de son client soit d'un prestataire de services (intermédiaire « transparent »), les prestations qu'elle rend sont taxables selon les règles de droit commun.

Pour l'application de ce régime, il convient de s'attacher à la nature et aux conditions de réalisation de l'opération, sans autre considération tenant par exemple à la détention d'une autorisation administrative spécifique (licence ou agrément).

60

Ainsi, pour que l'opération soit soumise au régime de TVA sur la marge, plusieurs conditions doivent être remplies simultanément :

1. Seules les opérations effectuées par les agences de voyages et les organisateurs qui agissent en leur nom propre (intermédiaires « opaque ») relèvent du régime de TVA sur la marge. Même si elle ne revend qu'un service au client, l'agence est réputée ne pas se borner à fournir une prestation unique, dès lors qu'entre également dans son intervention la délivrance d'informations, ou de conseils propres à orienter le client.
2. Le régime de la marge s'applique à la vente d'une prestation de voyage lorsque celle-ci comprend au moins le transport et/ou l'hébergement.
3. Le régime de la marge est applicable si l'agence de voyage, qui agit en son propre nom, utilise pour la réalisation du voyage des livraisons de biens et des prestations de services d'autres assujettis, ainsi que le cas échéant d'organismes non assujettis. Ainsi, le régime de la marge n'est pas applicable lorsque les services sont rendus aux clients à l'aide de moyens d'exploitation dont l'assujetti est propriétaire ou locataire.

70

Le régime particulier s'applique aux recettes perçues de tous clients y compris de personnes relevant elles-mêmes de ce régime dès lors qu'elles résultent de la vente de voyages.

C. Les ventes de biens d'occasion acquis auprès de non assujettis, réalisées par les négociants en biens d'occasion

80

Sont considérés comme biens d'occasions les biens ayant fait l'objet d'une utilisation et qui sont susceptibles de réemploi en l'état ou après réparation.

90

Ainsi, un objet qu'une entreprise a acquis à l'état neuf et qu'elle revend sans l'avoir effectivement utilisé ne peut être considéré comme étant d'occasion. Il n'acquiert, donc, cette qualification que dans la mesure où l'acquisition a été suivie d'une utilisation effective du bien dans l'état sous lequel il est ensuite vendu.

100

Cependant, les objets d'occasion peuvent éventuellement subir une réparation, dès lors qu'elle aboutit simplement à une remise en état, c'est-à-dire une restitution des caractéristiques initiales de l'objet à l'état neuf.

En revanche, les opérations qui se traduisent, soit par une transformation par rapport à l'objet initial avant usage, soit par une véritable rénovation de l'objet usagé, font perdre à ce dernier la qualification d'objet d'occasion ; il devient un produit nouveau dont le régime d'imposition est celui des produits neufs.

110

Les déchets neufs d'industrie et les matières de récupération ne constituent pas des biens d'occasion ; ils sont, en effet, généralement inutilisables en l'état et sont en principe réemployés comme matières premières. Ainsi, les fournitures (fers, tubes, etc.) qu'un industriel revend comme rebuts sans les avoir utilisées doivent être taxées comme des produits neufs.

D. Les activités des entrepreneurs de main d'œuvre

120

Les activités des entrepreneurs de main d'œuvre sont soumises à la TVA sur leur marge bénéficiaire.

Il s'agit des activités consistant en la mise à disposition, à un client juridiquement distinct de l'entrepreneur, de personnel non employé à titre salarié par l'entrepreneur prestataire, pour une durée convenue.

130

Toutefois, par souci de ne pas créer de rémanence de taxe, la mise à disposition, à un client juridiquement distinct de l'entrepreneur, de personnel salarié de l'entrepreneur prestataire est également soumise à TVA selon le régime de la marge. L'autorité hiérarchique sur ce salarié doit alors être transférée au client de l'entrepreneur pour la durée du contrat.

140

En revanche, le détachement, par un premier assujetti auprès d'un second, d'un salarié de son entreprise dans l'objectif de réaliser une tâche précise, et qui reste sous l'autorité hiérarchique du premier assujetti, ne constitue pas pour ce premier assujetti une activité d'entrepreneur de main d'œuvre soumise au régime de la marge.

II- Application du régime de la marge

A. Territorialité

150

Les règles de territorialité applicables aux opérations taxées sur la marge sont les règles de droit commun, commentées au TVA-CHAMP-20.

160

Il est ici rappelé que, dans le cas particulier des commissions perçues par les agences de voyages, le lieu effectif de réalisation de la prestation n'a pas d'importance : la TVA mauritanienne est due sur la commission si l'agence de voyage est établie en Mauritanie.

En revanche, et conformément à la règle de territorialité de principe pour les prestations de services, la TVA mauritanienne reste due sur la commission relative à un voyage effectivement réalisé en Mauritanie par une agence de voyage établie à l'étranger.

B. Détermination de la base d'imposition et de la TVA due

1. Commentaires généraux sur le calcul de la marge bénéficiaire

160

Lorsque le régime de la marge est applicable aux activités mentionnées aux paragraphes 10 à 160 ci-dessus, la TVA est assise non pas sur le prix de vente total mais sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat.

Cette différence (la « marge bénéficiaire ») est réputée inclure la TVA due. Ainsi, la TVA devant être versée à l'égard de cette marge bénéficiaire doit être calculée « en dedans ».

Exemple :

Soit un négociant en biens d'occasion ayant acquis des meubles auprès d'un non-assujetti, qu'il revend à un autre non-assujetti.

L'acquisition de ces biens a coûté 1000 TTC au négociant. Il les revend pour 1200 TTC à son client.

La marge bénéficiaire correspond donc dans cet exemple à 200.

Dès lors que cette marge est réputée « TVA incluse », et comme la livraison de meubles est soumise au taux standard de TVA (16%), il convient de diviser cette marge bénéficiaire par le coefficient de conversion présenté en TVA-TAUX-10 §50 pour déterminer la base imposable HT.

= $200 * 0,8621 = 172,42$, sans que cette base ne soit arrondie en raison du calcul effectué « en dedans ».

En conséquence, le montant de TVA associé à cette opération est 27,58.

180

La comptabilité de l'assujetti doit permettre à l'administration de vérifier si le régime de la marge a été correctement appliqué par l'assujetti. A défaut, la TVA devient due sur le prix total.

Il est rappelé qu'en l'absence de document justifiant le prix d'achat (facture, etc.) permettant de déterminer la marge, la vente doit être soumise à la TVA sur le prix total.

2. Les activités de reventes de cartes téléphoniques et d'abonnements audiovisuels

190

En ce qui concerne les revendeurs de cartes téléphoniques et d'abonnements audiovisuels, leur base d'imposition soumise à TVA (« marge bénéficiaire ») résulte de la différence entre (i) le prix total TTC payé par le client au revendeur et (ii) le prix TTC payé par le revendeur de la chaîne de distribution (système dit « du coup par coup »).

Pour l'application de cette disposition, il y a lieu dans un souci de simplification de procéder par voie de globalisation pour déterminer l'assiette réelle d'une période donnée.

En pratique, les redevables doivent, pour leurs transactions réalisées dans le cadre d'une activité de revente de cartes téléphoniques et d'abonnements audiovisuels, déterminer, pour chaque période déclarative, la base imposable à la TVA en retenant la différence existant entre, d'une part, le montant des achats globaux soumis à TVA et exposés pour cette activité, pris en compte à la date normale de leur exigibilité en TVA, et, d'autre part, celui des ventes globales de cartes téléphoniques ou d'abonnements audiovisuels réalisés au cours de la période déclarative considérée selon leur date de paiement.

Lorsqu'au cours d'une même période déclarative, le montant des achats dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats de la période déclarative suivante.

200

Dans le cas d'un opérateur qui réaliserait à la fois des reventes de cartes téléphoniques et d'abonnements audiovisuels, cette globalisation doit être réalisée séparément par activité :

- D'une part, pour les cartes téléphoniques ;
- D'autre part, pour les abonnements audiovisuels.

Il ne peut y avoir de compensation globale entre ces deux activités.

3. Agences de voyage

210

En ce qui concerne les prestations rendues par les agences de voyage et les organisateurs de circuits touristiques, leur chiffre d'affaires imposable est ainsi nécessairement constitué par la différence entre le prix total TTC payé par le client et le prix TTC facturé à l'agence ou à l'organisateur par les entrepreneurs de transports, les hôteliers, les restaurateurs, les entrepreneurs de spectacles et les autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par le client et qui sont agrégés par l'agence de voyage pour rendre sa propre prestation.

220

Pour l'application de cette disposition, il y a lieu dans un souci de simplification de procéder par voie de globalisation pour déterminer l'assiette réelle d'une période donnée.

En pratique, les redevables doivent, pour tout ou partie de leurs transactions réalisées dans le cadre d'une activité d'agence de voyage, déterminer, chaque mois, la base imposable à la TVA en retenant la différence existante entre, d'une part, le montant des achats globaux soumis à TVA et exposés pour cette activité, pris en compte à la date normale de leur exigibilité en TVA, et, d'autre part, celui des ventes globales de voyage réalisés au cours du mois considéré selon leur date de paiement.

Lorsqu'au cours d'un mois, le montant des achats dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats du mois suivant.

4. Négociants en biens d'occasion

230

Les négociants en biens d'occasion, conformément aux dispositions en vigueur, sont imposables à la TVA sur leurs marge bénéficiaire, c'est-à-dire sur la seule différence entre le prix de vente et le prix d'achat, dès lors que les biens vendus ont été acquis auprès de non-assujettis.

Ainsi, les négociants en biens d'occasion doivent garder toute preuve justifiant de la qualité des cédant des biens d'occasion qu'ils revendent sous le régime de la marge, pour justifier que celui-ci est effectivement applicable.

240

Les négociants en biens d'occasion acquittent, en principe, la taxe sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat calculée opération par opération (système dit « du coup par coup »). Dans ce système d'imposition dit « au coup par coup », seules les opérations bénéficiaires, c'est à dire celles dont le prix de vente est supérieur au prix d'achat du bien, font l'objet de taxation.

Les assujettis-revendeurs ne peuvent donc pas compenser une opération bénéficiaire par la moins-value réalisée au cours d'une autre opération.

250

Toutefois, l'imposition à la TVA sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat nécessite de connaître, au moment de chaque vente, le prix d'achat correspondant. Il est fréquent que les intéressés éprouvent des difficultés pour connaître avec précision le prix d'achat de chacun des articles qu'ils vendent.

Pour pallier cette difficulté, les redevables peuvent, pour toutes leurs transactions soumises au régime de la marge, déterminer, chaque mois, la base imposable en retenant la différence existant entre (i) le montant des achats globaux, et (ii) celui des ventes globales d'objets d'occasion, livrés au cours du mois considéré (sans égard pour la date de paiement). Lorsqu'au cours d'un mois, le montant des achats dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats du mois suivant

Préalablement à l'application de ce régime, les assujettis doivent en informer leur bureau fiscal de rattachement par tout procédé permettant de garder une trace de cette information. Le régime est applicable à compter du 1^{er} jour du mois durant lequel cette information est donnée, et doit être appliqué par l'assujetti pendant au moins 12 mois consécutifs. Si, après cette période, l'assujetti souhaite mettre fin au régime de la globalisation, il doit à nouveau en informer son bureau fiscal de rattachement par tout procédé permettant de garder une trace de cette information. Ce régime cesse d'être appliqué à compter du 1^{er} jour du mois durant lequel cette information est donnée.

260

Il est rappelé que les biens acquis auprès d'autres assujettis doivent toujours être revendus avec application de la TVA sur le prix total.

5. Les activités d'entrepreneurs de main-d'œuvre

270

En ce qui concerne les prestations rendues par les entrepreneurs de main-d'œuvre, leur chiffre d'affaires imposable à la TVA résulte de la différence entre le prix total TTC payé par le client et les coûts engagés par l'entrepreneur pour fournir son service.

280

Pour l'application de cette disposition, il y a lieu dans un souci de simplification de procéder par voie de globalisation pour déterminer l'assiette réelle d'une période donnée.

En pratique, les redevables doivent déterminer, pour chaque période déclarative, la base imposable à la TVA en retenant la différence existant entre, d'une part, le montant des coûts encourus par l'entrepreneur pour cette activité, qu'ils soient soumis à TVA ou non, pris en compte à la date normale de leur fait générateur ou de leur exigibilité (et par défaut à leur date de paiement), et, d'autre part, celui des prestations de main-d'œuvre réalisées au cours de la période déclarative considérée selon leur date de paiement.

Lorsqu'au cours d'une même période déclarative, le montant des achats dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats de la période déclarative suivante.

C. Particularité du droit à déduction

290

Conformément aux dispositions de l'article 234 du CGI, lorsque la TVA est applicable sur la marge, la taxe ayant grevé les achats des biens et services composant directement le bien ou service revendu n'est pas déductible.

Dans le cas particulier des agences de voyages et organisateurs de circuits touristiques, cela signifie donc que ces derniers ne peuvent pas déduire la taxe afférente au prix payé aux entrepreneurs de transports, aux hôteliers, aux restaurateurs, aux entrepreneurs de spectacles et autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par le client.

D. Modalités particulières de facturation

300

La facture doit faire référence à la disposition pertinente du CGI ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie du régime de la marge bénéficiaire.

En revanche, le montant de TVA inclus dans la marge bénéficiaire ne doit pas apparaître sur la facture. Il n'est, de ce fait, pas déductible par l'acquéreur du bien ou du service taxé sur la marge.

Chapitre 1 : Champ d'application et territorialité **(TVA-CHAMP)**

I- Opérations imposables

1

Les articles 209 à 212 du CGI définissent le champ d'application de la taxe.

A) Opérations imposables par nature

10

Sont obligatoirement imposables à la TVA les « opérations » relevant d'une « activité économique » réalisées « à titre onéreux » par un « assujéti » agissant en tant que tel.

Il s'agit en substance :

- des livraisons de biens meubles corporels. Cela concerne notamment la vente, l'apport en société ou l'échange de biens meuble, corporels, c'est-à-dire de l'outillage, des marchandises, du matériel.
- des prestations de services. Ce sont par exemple : les cessions de biens meubles incorporels les travaux immobiliers, les ventes à consommer sur place de produits alimentaires, les commissions et courtages, les réparations, les travaux d'études, de conseil et d'expertise.

1. Une activité économique

20

Les « activité économique » sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataires de services, y compris des activités agricoles, civiles, extractives et celles des professions libérales ou assimilées.

Constituent par exemple des activités économiques les activités suivantes :

a. Les ventes et livraisons de biens meubles corporels importés ou acquis sur le marché local

30

Par ventes il faut entendre toute opération à titre onéreux, ayant pour effet de transférer à un tiers la propriété d'un bien (article 210 du CGI). Au sens de cet article, sont donc assimilés aux ventes proprement dites les échanges, les datations en paiement, etc.,

Par « livraison », on doit entendre le transfert de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur. Cette définition de la livraison est valable pour l'ensemble de la doctrine administrative fiscale.

La vente à tempérament est assimilée à une livraison.

40

De même, la loi assimile à des livraisons de biens la vente l'échange, la vente à tempérament et la fourniture d'eau, d'électricité et de gaz.

Les ventes d'articles d'occasion constituent une activité économique. Cependant, certaines sont susceptibles de bénéficier du régime de la marge (voir TVA-MARGE-10).

b. Les travaux immobiliers

50

Par travaux immobiliers, il faut entendre

- 1) tous les travaux exécutés par les différents corps de métiers participant à la construction, l'entretien et la réparation de bâtiments et d'ouvrages immobiliers ;
- 2) les travaux publics, c'est-à-dire réalisés sur des biens immeubles (bâti ou non) appartenant à la puissance publique ;
- 3) les travaux de chaudronnerie de bâtiments et de construction métallique fixées au sol, difficilement démontables ou déplaçables ;
- 4) les travaux de démolition d'un bien immobilier ;
- 5) les travaux accessoires ou préliminaires directement liés à la réalisation de travaux immobiliers tels que visés ci-dessus.

c. Les prestations de services

60

Par prestations de services, il faut entendre toutes opérations économiques autres que celles constituant des livraisons de biens ou des importations, comportant une contrepartie en espèces ou en nature.

Cette définition de la prestation de service est valable pour l'ensemble de la doctrine administrative fiscale.

Sont notamment considérées comme des prestations de services :

- a) les locations de biens meubles et immeubles ;
- b) les locations de fonds de commerce ;
- c) les travaux à façon ne relevant pas des actes de production ;
- d) les opérations d'entretien et de réparation de biens meubles ;
- e) les opérations portant sur des biens meubles incorporels ;
- f) les opérations de leasing et de crédit-bail ;
- g) le transport de personnes et de marchandises ;
- h) les opérations de transit, de manutention et de magasinage ;
- i) le courtage ;
- j) les cessions et concessions d'exploitation de brevet, de droits ou de marque ;
- k) les opérations réalisées dans le cadre d'une activité libérale, de travaux d'études, de conseil, d'expertise et de recherche ;
- l) les ventes à consommer sur place ;
- m) les opérations de tourisme, d'hôtellerie et de restauration ;
- n) les activités de spectacles et de divertissement ;
- o) les fournitures de télécommunication ;
- p) les réparations avec ou sans pose de pièces et le travail à façon.

d. Les opérations de transformation de produits de l'agriculture, de l'élevage, et de la pêche

70

Toutes les opérations relatives à l'agriculture, à l'élevage ou à la pêche qui, en raison de leur nature et de leur importance, sont assimilables à celles qui sont exercées par des industriels et des commerçants, constituent des activités économiques susceptibles d'être soumises à TVA, que ces opérations constituent ou non le prolongement de l'activité agricole ou piscicole.

Le principe est donc le suivant : si les opérations effectuées présentent un caractère industriel ou commercial, la TVA devient exigible.

e. Les activités des professions non commerciales

80

Les activités libérales se situent dans le champ d'application de la TVA quelles que soient leurs modalités d'exécution ou la forme juridique des entreprises qui les réalisent.

De même, entrent dans le champ d'application de la TVA les activités purement civiles, telles que la location de terrains nus ou d'immeubles non aménagés ou la cession de brevets par les inventeurs ou leurs héritiers, dès lors que celles-ci sont susceptibles de constituer une source de revenus.

2. ...réalisées par un assujetti agissant en tant que tel...

90

Les personnes assujetties sont celles qui réalisent, d'une manière indépendante, une activité économique à titre onéreux de façon habituelle ou occasionnelle.

Sauf en cas de cession ou cessation d'activité, l'assujettissement au régime de TVA acquiert un caractère définitif.

Les assujettis peuvent être regroupés en deux catégories :

- Personnes assujetties de plein droit ;
- Personnes assujetties après l'exercice d'une option expresse pour le paiement volontaire de la TVA.

a. Les personnes assujetties de plein droit

100

Il s'agit notamment des personnes suivantes :

- **Les importateurs**

110

Ce sont ceux qui effectuent des opérations d'importations de biens en Mauritanie, suivies de ventes domestiques.

La définition de l'importation est donnée par l'article 209 du CGI. Par « importation », il faut entendre le franchissement du cordon douanier en Mauritanie pour la mise à la consommation, qu'il s'agisse de marchandises en provenance directe de l'extérieur ou placées jusqu'alors sous un régime douanier suspensif.

- **Les Producteurs**

120

Par « producteur », il faut entendre :

- celui qui, à titre principal ou accessoire, extrait ou fabrique des biens soit pour la fabrication d'autres produits, soit pour un usage définitif soit pour leur présentation commerciale ; ou
- celui qui se substitue en fait au fabricant pour effectuer ces opérations ; ou
- celui qui fait façonner assurer la présentation commerciale ou effectuer un autre acte de production, pour son compte, par un tiers ; ou
- celui qui effectue des opérations de rénovation ou de transformation.

- **Les entreprises de travaux immobiliers**

130

Par « travaux immobiliers », il faut entendre tous les travaux exécutés par les différents corps de métier participant à la construction, à la rénovation, à l'entretien et à la réparation de bâtiments et d'ouvrages immobiliers, les travaux publics, les travaux de chaudronnerie de bâtiments et constructions métalliques, les travaux de démolition ainsi que les travaux accessoires ou préliminaires à des travaux immobiliers.

L'expression "travaux immobiliers" recouvre donc les travaux mentionnés au paragraphe 90 du présent chapitre.

- **Les entreprises de leasing ou de crédit bail**

140

Les contrats de crédit-bail ou « leasing » s'analysent en des locations de biens corporels assorties pour le preneur d'une simple faculté d'achat du bien.

Dans le cadre d'une opération crédit-bail, l'acquéreur n'est pas nécessairement l'ancien locataire. Dès lors, à la date de la cession, le bailleur doit être considéré comme vendant des biens usagés qu'il avait utilisés pour les besoins de son exploitation. Les entreprises qui cèdent au preneur ou à un tiers des biens mobiliers ouvrant droit à déduction après les avoir donnés en location avec option d'achat ou en crédit-bail doivent soumettre le produit de cession de ces biens à la TVA en application de l'article 210, 4), f), du CGI.

- **Les commerçants**

150

Les commerçants présentent la qualité d'assujettis à la TVA.

Sont commerçants ceux qui habituellement achètent pour revendre, en l'état ou après reconditionnement, des biens meubles ou immeubles.

i. Les revendeurs en l'état de biens meubles ou produits importés ou acquis sur le marché local

160

Pour que ces personnes aient la qualité d'assujetti, il faut :

- que les biens qu'elles vendent aient été préalablement achetés c'est-à-dire acquis à titre onéreux soit à l'étranger (cas des biens importés), soit sur le marché local. En conséquence, les personnes qui vendent, par exemple, des biens qui leur proviennent d'une succession ou d'une donation ne sont pas assujetties à la TVA.
- que ces biens fassent l'objet d'une vente. Il s'agit en fait d'une revente, puisque les biens vendus ont fait préalablement l'objet d'un achat. Par vente, il faut entendre, si l'on se réfère à l'article 212 du CGI, toute opération réalisée à titre onéreux, c'est-à-dire moyennant une contrepartie, ayant pour effet de transférer à un tiers la propriété d'un bien.

Bien entendu, les revendeurs en l'état ne sont passibles de la TVA, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies, que si eux-mêmes ou les biens qu'ils revendent ne sont pas expressément exonérés par une disposition du CGI.

ii. Les personnes qui vendent des immeubles

170

Par immeuble bâti il faut entendre les constructions fixées au sol à perpétuelle demeure et présentant le caractère de véritables bâtiments (maisons, usines, hangars etc.).

Les marchands de biens, non concernés par l'exonération visée à l'article art 215, 8), du CGI, sont soumis à la TVA pour leur vente d'immeubles bâtis.

- **Les prestataires de services**

180

Sont prestataires de services, les personnes qui effectuent toutes opérations autres que des livraisons de biens ou des importations et comportant une contrepartie en espèce ou en nature.

Il est généralement admis que l'activité de prestataire ou loueur de services consiste principalement à fournir un travail ou mettre à la disposition d'un tiers par voie de location certains objets ou marchandises.

On peut déduire que réalisent notamment ces opérations de prestations ou de louages de services : les loueurs de biens meubles ou immeubles ; les commissionnaires et les courtiers ; les agents d'affaires ; les banquiers ; les réparateurs ; les agences de voyages ou de théâtres ; les hôteliers ; les restaurateurs ; les entrepreneurs de spectacles ; les entrepreneurs de transports ; les blanchisseurs ; les coiffeurs ; les garagistes ; les entrepreneurs de publicité ; les photographes ; les transitaires ; certains façonniers (ceux qui n'exercent pas une activité de production) ; les activités libérales.

L'énumération des opérations ci-dessus ne doit pas être considérée comme exhaustive.

- **Les professions non commerciales**

190

En règle générale on s'accorde à reconnaître ce caractère aux professions indépendantes dont l'exercice appelle un travail essentiellement intellectuel. Les activités libérales entrent dans le champ d'application de la TVA.

Parmi les activités libérales susceptibles d'octroyer la qualité d'assujetti figurent par principe, si les autres conditions sont réunies :

- les professions relatives aux travaux d'études et de recherche : architectes, métreurs, ingénieurs-conseils, bureaux d'études diverses (études à caractère technique, industriel, financier, démographique, sociologique et celles qui concernent l'informatique, l'organisation, la publicité et l'urbanisme) ;
- les professions relatives aux activités de conseil et d'assistance : conseils en informatique, conseils en publicité, conseils financiers, etc.. ;
- les professions effectuant des travaux d'expertises : Experts-comptables, comptables et comptables agréés, géomètres-experts, experts en assurances, experts en ventes publiques, experts divers ;
- les professions judiciaires et juridiques : conseils juridiques ou fiscaux, notaires, huissiers de justice, commissaires aux comptes, liquidateurs judiciaires, syndicats et administrateurs judiciaires, commissaires-priseurs ;
- les activités médicales : soins médicaux et paramédicaux dispensés aux personnes y compris les frais d'hospitalisation. Les actes médicaux peuvent cependant être exonérés de TVA en application de l'article 215 du CGI.

- **Location**

200

D'une manière générale, les locations de toute forme sont passibles de la TVA.

- b. Les personnes assujetties sur option (assujettis volontaires)**

210

Il est possible, pour certaines personnes, d'opter pour être volontairement soumises à TVA.

L'option pour l'assujettissement à la TVA permet aux personnes qui l'exercent de bénéficier du régime des déductions, donc de récupérer la TVA qui a grevé les éléments constitutifs du prix de revient des produits ou des services qu'elles fournissent, et de permettre en principe à leurs clients imposables à la TVA d'opérer la déduction de la taxe ayant frappé tous les éléments du prix des fournitures qui leur sont faites.

L'option est avantageuse pour le professionnel dont la clientèle est pour l'essentiel constituée par des redevables de la TVA. Elle l'est d'autant plus que les investissements et les frais grevés de TV A représentent une part plus élevée des dépenses professionnelles de l'intéressé.

L'option est ouverte, limitativement, à certaines personnes. Elle doit être exercée suivant des modalités précises et entraîne plusieurs conséquences.

220

Sous l'empire du CGI, seule une catégorie de contribuables est autorisée à exercer l'option pour le paiement de la TVA : les entreprises bénéficiant d'une convention d'établissement incluant une clause de stabilité fiscale. En effet, il est permis aux entreprises conventionnées (article 256 du CGI) de renoncer au régime particulier qui leur avait été consenti par la convention en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, et d'opter pour le paiement de la TVA.

3. ...à titre indépendant...

230

Pour être assujetties à la TVA, les activités économiques doivent être exercées de manière indépendante, c'est-à-dire sans lien de subordination entre celui qui l'exécute et celui pour lequel elle est exécutée. Sont réputées agir de manière indépendante les personnes qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux qu'elle comporte.

L'existence d'un lien de subordination ne permet pas de considérer qu'une activité est exercée de manière indépendante. Ainsi, ne sont notamment pas considérés comme agissement de manière indépendante les salariés ou les apprentis.

4. ... et à titre onéreux

240

Les activités économiques doivent être réalisées à titre onéreux pour être soumises à TVA.

Cette condition implique dans toute opération imposable l'existence d'une contrepartie, quelle qu'en soit la nature ou la valeur et les buts ou résultats. Ainsi par exemple ne sont pas imposables les opérations réalisées à titre gratuit (dons, cadeaux, libéralités).

250

En revanche, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à prix seulement coûtant, donc en l'absence de bénéfice net pour le fournisseur, voire même à perte, sont soumises à TVA.

Il importe de surcroît qu'il existe un lien entre la contrepartie fournie et l'activité économique réalisée.

260

Ainsi, afin de déterminer si une opération est dans le champ d'application de la TVA, il convient de rechercher au-delà des autres critères énoncés :

- si l'opération réalisée procure un avantage au client ou autrement dit, si le service est individualisé ; et
- si le prix est en relation avec l'avantage reçu.

Si l'une de ces deux conditions n'est pas remplie, l'opération, livraison de biens ou prestation de services, n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA.

Chacune de ces conditions doit être appréciée à partir des critères suivants.

- **La condition relative à l'existence d'un avantage directement procuré**

270

Cette condition est remplie :

- lorsqu'il y a un engagement exprès du fournisseur ou du prestataire de fournir un bien ou un service déterminé à la personne qui assure le financement ;

- ou en l'absence d'un engagement exprès, lorsqu'une action a été entreprise ou que des moyens ont été mis en œuvre qui permettent d'établir l'existence d'un tel engagement.

L'existence de cet engagement doit être recherché à partir des éléments de droit ou de fait (conventions, etc.).

280

Le prix payé en contrepartie du service n'est pas nécessairement versé par le bénéficiaire de l'opération. La contrepartie peut être acquittée par un tiers partiellement ou totalement, c'est-à-dire par une personne autre que le bénéficiaire de la livraison de biens ou de la prestation de service.

Le service rendu peut être collectif à condition que les cotisants en tirent un avantage direct.

Le service direct rendu peut avoir pour objet de satisfaire une obligation légale.

- **La condition relative à l'existence d'un paiement en relation avec le service rendu**

290

Il convient de rechercher si le prix payé est en relation avec l'avantage obtenu par le bénéficiaire du service.

Cette notion de prix est utilisée ici par commodité. La notion de contre-valeur, c'est-à-dire toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir (cotisations, redevances, prix, remise de biens ou prestations de services dans le cadre d'un échange, etc.) en contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services peut être utilisée indifféremment.

Ainsi, l'article 210 du CGI, points 8 et 9, confirme que les subventions à caractère commercial et les remises de prêts et abandons de créances à caractère commercial sont susceptibles de constituer la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services (ces deux situations sont commentées plus en détail dans TVA-BASE-10).

Bien entendu, lorsqu'une opération est effectuée gratuitement, elle n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA.

300

La relation entre le prix et le service peut exister en cas d'opération à perte. Il n'est pas nécessaire que le prix corresponde à la valeur économique normale du bien ou du service fourni pour qu'une opération entre dans le champ d'application de la TVA. Ainsi, les opérations réalisées à perte n'échappent pas de ce seul fait au champ d'application de la TVA.

Lorsqu'un contrat porte sur le droit d'accéder à un service, l'importance de l'utilisation effective de ce service est indifférente.

Le prix peut être acquitté sous forme de rabais. En revanche, lorsqu'un service est rendu par un client à un fournisseur mais sans que ce service comporte une contrepartie financière précise (rabais, prix, etc.), ce service n'entre pas dans le champ d'application de la TVA.

5. Condition de seuil

310

N'entrent pas dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée les opérations réalisées par les personnes physiques ou morales dont le chiffre d'affaires est inférieur au seuil indiqué à l'article 211, sauf disposition contraire.

Au 1er octobre 2019, ce seuil était de trois millions (3.000.000) d'OUGUIYA, sans égard pour la nature de l'activité exercée.

Lorsqu'en cours d'année, le chiffre d'affaires d'un contribuable vient à dépasser le plafond fixé, la taxe est due à compter du jour où s'est produit ce dépassement.

Les assujettis dont le chiffre d'affaires annuels viendrait à baisser sous le seuil précité peuvent, si cette situation perdure pendant deux (2) années consécutives, remettre en cause leur assujettissement à la TVA.

320

Toutefois, les importateurs sont assujettis de plein droit quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires.

6. Soumission à un autre impôt

330

Par dérogation aux dispositions de l'article 209 du CGI et conformément à l'article 214, les opérations réalisées par les établissements bancaires, les établissements financiers, les organismes de crédit, les sociétés d'assurance, et de réassurance, n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA dès lors qu'elles sont soumises à la taxe sur les opérations financières ou à la taxe spéciale sur les assurances. De même, les prestations de services rendues par les non-résidents à condition qu'elles soient soumises à la retenue à la source prévue à l'article 132 du CGI n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

Les activités économiques réalisées par ces établissements, organismes ou sociétés qui ne sont pas soumises à la taxe sur les opérations financières ou à la taxe spéciale sur les assurances restent susceptibles d'être soumises à la TVA.

7. Eléments indifférents

340

L'attribution de la qualité d'assujetti est indépendante :

- des buts ou des résultats : sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti quels qu'en soient les buts ou les résultats. Peu importe, à cet égard, que les opérations soient effectuées ou non dans un but lucratif ou qu'elles se traduisent par un bénéfice ou une perte.
- du statut juridique des personnes qui interviennent dans la réalisation des opérations imposables ;
- de la situation des personnes imposables au regard des autres impôts, sous réserve du point 6. ci-dessus et de la notion d'établissement stable, précisée en §640 du présent chapitre ;
- de la forme ou de la nature de l'intervention des personnes imposables ;
- du paiement effectif ou non de la TVA.

B) Opérations imposables par détermination de la loi

1. Importations

350

Conformément à l'article 209 du CGI, les importations relèvent du champ d'application de la TVA, qu'elles soient ou non réalisées par un assujetti agissant en tant que tel.

Par importation il faut entendre le franchissement du cordon douanier en Mauritanie pour la mise à la consommation, qu'il s'agisse de marchandises en provenance directe de l'extérieur ou placées jusqu'alors sous un régime douanier suspensif.

2. Livraisons et prestations à soi-même

360

L'article 210 du CGI rend imposable à la TVA certaines opérations particulières, communément qualifiées de "Livraisons A Soi-même" (LASM). Il peut cependant s'agir de livraisons de biens à soi-même ou de prestations de services ou de travaux à soi-même.

Par « livraison à soi-même » on entend les opérations que les assujettis réalisent eux-mêmes pour les besoins de leur exploitation, par exemple des travaux immobiliers.

La livraison à soi-même est l'opération par laquelle une personne, obtient en vue de l'utiliser elle-même un bien à partir de produits, d'éléments ou de moyens lui appartenant.

L'imposition des livraisons à soi-même permet, également, de légitimer la déduction de la taxe sur les produits utilisés.

L'article 210 du CGI vise à cet égard les livraisons à soi-même :

- de biens ou produits extraits ou fabriqués ;
- de travaux immobiliers ;
- et les prestations de services.

La législation reconnaît deux cas de livraisons à soi-même :

a. Livraisons effectuées pour les besoins de l'activité économique de l'assujetti

370

Il s'agit des cas où l'assujetti se fournit à lui-même des biens, services ou travaux qui servent la réalisation de son activité économique.

Dans ce cas, il doit déclarer une livraison ou prestation à soi-même :

- En toute hypothèse, lorsque l'assujetti se fournit un bien comptabilisé comme une immobilisation. En effet, cette livraison à soi-même constitue le point de départ du délai de régularisation de TVA prévu aux articles 238 et 239 du CGI. Toutefois, la TVA déclarée à l'égard de cette livraison à soi-même est susceptible d'être déductible selon les règles de droit commun. Elle est donc susceptible d'être entièrement déduite si l'activité économique de l'assujetti le permet.
- Ou si l'obtention auprès d'un tiers du bien ou du service faisant l'objet de la livraison ou prestation à soi-même n'aurait pas ouvert un entier droit à déduction TVA, bien qu'étant affecté à son activité économique, par exemple parce que cette activité économique est entièrement ou partiellement exonérée. Dans ce cas, par hypothèse, la TVA encourue à l'occasion de cette livraison ou prestation à soi-même ne peut pas être entièrement déductible, et pourrait même ne pas être déductible du tout.

b. Livraisons effectuées pour des besoins autres que ceux de l'activité économique de l'assujetti

380

Les livraisons de biens, de services ou de travaux effectués par l'assujetti à titre gratuit et pour des besoins autres que ceux de son activité économique soumise à TVA constituent des « livraisons à soi-même », c'est-à-dire des opérations soumises à TVA en dépit de l'absence de contrepartie.

La taxe encourue lors de la déclaration de livraisons ou prestations à soi-même n'est pas déductible. En revanche, la taxe encourue en amont, à l'égard de dépenses ayant permis d'effectuer ces livraisons ou prestations à soi-même, est déductible.

390

L'articulation de ce cas de livraison ou prestation à soi-même avec la règle d'exclusion du droit à déduction prévue par l'article 233, 1), du CGI est la suivante, pour éviter la sanction d'une double imposition à la TVA de la même situation économique :

- Si des biens ou services ont été acquis par l'assujetti pour être utilisés en l'état, sans transformation, pour des besoins autres que ceux de son activité économique soumise à TVA, la TVA encourue lors de l'acquisition de ces biens ou services n'est pas déductible conformément à l'article 233, 1), mais il n'y a pas lieu de déclarer une livraison ou prestation à soi-même à leur égard sur le fondement de l'article 210, 5) ;
- En revanche, si des biens ou services ont été acquis par l'assujetti puis ont été transformés avant d'être utilisés pour des besoins autres que ceux de son activité économique soumise à TVA, la TVA encourue lors de l'acquisition de ces biens ou services est entièrement déductible, mais il y a lieu de déclarer une livraison ou prestation à soi-même sur le fondement de l'article 210, 5), du CGI, dont la TVA ne sera pas déductible.

c. Exemple de cas de taxation de la livraison il soi-même :

400

1^{er} cas de livraisons à soi-même (déduction possible, voire intégrale) :

- une entreprise qui fabrique ou assemble une machine qu'elle utilise dans ses opérations de production ;
- un carrossier qui équipe un camion ou un car qu'il destine à son entreprise de transport ;
- une entreprise qui construit pour elle-même un hangar ou des bâtiments industriels.
- un fabricant qui affecte des pièces détachées à la réparation de machines ;
- un fabricant de véhicule qui affecte certains d'entre eux à l'exploitation d'un réseau de transport ;
- un commerçant qui fabrique les emballages dont il se sert pour son commerce, qu'il s'agisse d'ailleurs d'un commerce de produits imposables ou d'un commerce de produits exonérés.

2^{ème} cas de livraisons à soi-même (utilisation privée excluant toute déduction) :

- un fabricant de meubles qui prélève sur les articles fabriqués par lui ceux qu'il destine à son usage personnel;

3. Certaines activités des personnes publiques

410

Les opérations réalisées par les personnes morales de droit public qui se livrent à des activités de nature industrielle ou commerciale sont soumises à la TVA. C'est ainsi le cas des établissements industriels et commerciaux et des sociétés d'économie mixte.

Au surplus, sont soumis à TVA les marchés publics de l'Etat, des Collectivités locales, des établissements publics et des sociétés à participations publique majoritaire. L'assujettissement à la valeur ajoutée est obligatoire même si le marché est conclu sur financement extérieur.

4. TVA facturée à tort

420

Les facturations ne répondant pas aux conditions de formes et de fond prescrites par la loi donnent lieu au versement de la taxe qui y est éventuellement mentionnée.

En d'autres termes, les personnes qui mentionnant d'une façon abusive ou erronée la TVA sur une facture ou un document en tenant lieu sont redevables de la taxe du seul fait de la facturation de celle-ci, qu'elles soient ou non assujetties à la TVA et que l'opération soit ou non exonérée.

Cela est également applicable si la facture ne se rapporte pas à une opération réelle mais à une opération fictive.

430

Il n'est jamais possible de déduire une TVA facturée à tort, que l'opération soit réelle ou fictive, quand bien même elle aurait été correctement payée au fournisseur, et même si ce dernier l'a bien restituée au Trésor.

440

En revanche, l'absence de mention de la TVA sur une facture, alors que l'opération sous-jacente y est bien soumise, ne suffit pas à dispenser le vendeur ou le fournisseur de son obligation de la verser au Trésor, que ce vendeur ou fournisseur puisse ou non récupérer *a posteriori* cette TVA auprès de son client.

II- Territorialité

450

Les règles de territorialité sont fixées aux articles 216 à 221 du CGI.

A titre liminaire, il convient de rappeler que l'article 220 du CGI présume que les livraisons de biens et les prestations de services sont réputées effectuées en Mauritanie lorsque l'opérateur assujetti ne peut apporter la preuve que le

lieu d'imposition des livraisons de biens ou des prestations de services qu'il a effectuées est situé en dehors du territoire mauritanien.

L'opérateur assujéti se doit donc d'être en mesure de fournir les justificatifs nécessaires à cette preuve.

C) Définition du territoire d'application

460

Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, les opérations taxables réalisées en Mauritanie, même lorsque le domicile ou le siège social du redevable réel est situé en dehors des limites territoriales de la Mauritanie.

Les limites territoriales de la Mauritanie incluent le territoire national de la République Islamique de Mauritanie y compris ses eaux territoriales intérieures et maritimes, les installations et constructions établies dans la zone économique exclusive ou dans le plateau continental, et l'espace aérien qui les surplombe dans lequel la législation douanière s'applique.

470

La législation TVA mauritanienne peut également s'appliquer en dehors de ces limites territoriales lorsqu'une convention internationale ou un texte légal interne le prévoit.

D) Lieu de taxation des livraisons de biens

480

Il conviendra de distinguer les livraisons de biens avec de celles réalisées sans transport corrélatif.

Les livraisons de biens avec montage ou installation font l'objet de règles spécifiques.

1. Bien vendu sans transport, montage ou installation

490

Si le bien n'est pas expédié ou transporté, ni monté ou installé, la livraison est imposable en Mauritanie sous réserve que le bien soit situé en Mauritanie lors de sa remise en la puissance et possession de l'acheteur.

En revanche, en cas de bien situé à l'étranger lors de cette remise, l'opération n'est pas territorialement située en Mauritanie.

2. Bien vendu avec transport, mais sans montage ou installation

500

L'opération est réputée faite en Mauritanie, si elle est réalisée aux conditions de livraison de la marchandise en Mauritanie, c'est-à-dire si la délivrance matérielle du produit est effectuée dans le territoire mauritanien.

a. Au départ de Mauritanie

510

Si le lieu de départ du bien expédié ou transporté est en Mauritanie, l'opération est territorialement imposable en Mauritanie, quel que soit le lieu de destination.

Ainsi, même les ventes à l'exportation réalisées aux conditions départ ou franco-frontière relèvent des livraisons de biens réalisées en Mauritanie : elles constituent donc des affaires faites en Mauritanie. Toutefois, les exportations sont passibles du taux "Zéro" prévu à l'article 230 du CGI (voir TVA-TAUX-30).

b. Au départ d'un pays étranger

520

Si le lieu de départ est situé à l'étranger mais que la livraison est faite par l'importateur au client en Mauritanie après importation du bien en Mauritanie par le vendeur, cette livraison est soumise à la TVA en Mauritanie indépendamment de la taxe perçue à l'importation (lors du passage en douane), mais celle-ci est déductible de la taxe due par l'importateur.

Si le lieu de départ est situé à l'étranger mais que la livraison n'est pas effectuée par l'importateur (c'est-à-dire que le bien est remis en la puissance et possession de l'acheteur avant son dédouanement en Mauritanie), la livraison n'est pas imposable et seule la TVA à l'importation est due par l'acquéreur.

3. Bien vendu avec montage ou installation

530

Il y a imposition en Mauritanie si le montage ou l'installation du bien a lieu sur le territoire mauritanien même si ce bien, une fois monté, est ensuite livré dans un autre Etat.

Le bien qui fait l'objet d'un montage ou d'une installation en Mauritanie est taxable à la TVA au taux en vigueur au moment de la réalisation du fait générateur de l'opération tel que défini au TVA-BASE-20.

E) Lieu de taxation des prestations de services

540

Conformément à l'article 219 du CGI, le critère de l'imposition est le lieu d'utilisation des services, c'est-à-dire le lieu où les services sont exploités ou utilisés. Ainsi, dans la mesure où ils sont utilisés ou exploités en Mauritanie ceux-ci deviennent passibles de la TVA.

1. Cas général de taxation en Mauritanie

550

Les prestations de services sont imposables en Mauritanie lorsque le service rendu, le droit cédé ou concédé, ou l'objet ou le matériel loué sont utilisés ou exploités en Mauritanie, ou lorsqu'elles y sont exécutées.

Ainsi, si une prestation, bien qu'exécutée dans un autre pays, est utilisée ou exploitée en Mauritanie, l'imposition est faite en Mauritanie

2. Cas des locations

560

La location d'un matériel utilisé en Mauritanie donne lieu à imposition en Mauritanie, que la personne qui encaisse les loyers soit une entreprise mauritanienne ou étrangère, et que ce matériel ait été acquis en Mauritanie ou importé.

3. Cas des réparations

570

Par réparation, il faut entendre la remise d'un objet usagé ou endommagé en son état d'utilisation normale.

Les réparations sont des prestations de services taxables à la TVA dont le lieu d'imposition est fonction du lieu où le service est utilisé ou exploité.

Ainsi, les réparations effectuées en Mauritanie sur un matériel importé puis réexporté après remise en état sont imposables en Mauritanie.

4. Services liés aux biens immeubles et travaux immobiliers

580

Les biens immeubles peuvent se définir comme :

- les constructions incorporées au sol, dans le sol ou au-dessus ou au-dessous du niveau de la mer et qui ne peuvent être aisément démontées ou déplacées ;
- les terrains, entendus comme toute partie déterminée de la terre, située à ou sous sa surface ;
- tout élément accessoire d'un immeuble sans lequel ce dernier serait incomplet (tels que par exemple les portes, fenêtres, toitures, escaliers ou ascenseurs) ;
- tout élément installé à demeure dans un immeuble qui ne peut être déplacé sans destruction ou modification de l'immeuble ou de la construction.

Aux termes de l'article 218 du CGI, « *le lieu d'imposition des travaux immobiliers est situé en Mauritanie lorsque ceux-ci y sont effectués* ».

590

L'article 219, 2) du CGI dispose que « *le lieu d'imposition des prestations de services se rattachant à un bien immeuble est l'endroit où le bien immeuble est situé* ».

Ainsi, toutes les prestations de services se rattachant à un bien immeuble dont le lieu de situation est sur le territoire mauritanien sont taxables à la TVA en Mauritanie, qu'il s'agisse de « travaux immobiliers » ou non.

Ainsi, il peut s'agir des prestations d'experts et d'agents immobiliers, de la fourniture de logements dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, de l'octroi de droits d'utilisation d'un bien immeuble et de prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers, telles que celles fournies par les architectes et les entreprises qui surveillent l'exécution des travaux.

Seules les prestations de services qui présentent un lien suffisamment direct avec un bien immeuble peuvent être qualifiées de prestations se rattachant à un immeuble.

600

Les installations d'objets ou d'appareils meubles, qui, une fois posés, conservent un caractère mobilier, s'analysent en des ventes de matériels, assorties de prestations de services et non comme des travaux immobiliers.

5. Services directement liés à des activités éducatives scientifiques, culturelles, artistiques, sportives, de divertissement ou similaires

610

L'article 219, 2) du CGI dispose que le lieu d'imposition des prestations de services « *directement liées à des activités éducatives, scientifiques, culturelles, artistiques, sportives, de divertissement ou similaires, est l'endroit où ces activités ou manifestations sont matériellement exécutées* ».

Ainsi, la TVA s'applique au prix payé pour l'accès à l'une de ces activités ou manifestations. Cela recouvre notamment :

- le droit d'accès à des spectacles, représentations théâtrales, spectacles de cirques, foires, parcs d'attraction, concerts, expositions, ainsi qu'à d'autres manifestations culturelles similaires.
- le droit d'accès à des manifestations sportives telles que matches ou compétitions.
- le droit d'accès à des manifestations éducatives et scientifiques telles que des conférences et des séminaires.

6. Commissions perçues par les agences de voyage

620

L'article 219, 3), du CGI dispose que « *Les commissions sont réputées perçues en Mauritanie à l'occasion des ventes de titres de transport par les agences de voyage immatriculées en Mauritanie, quel que soit la destination ou le mode de transport ou le siège de la société de transport* ».

Ainsi, dans le cas particulier des commissions perçues par les agences de voyages, le lieu effectif de réalisation de la prestation n'a pas d'importance : la TVA est due sur la commission si l'agence de voyage est établie en Mauritanie.

En revanche, et conformément à la règle de principe indiquée au point 1. ci-dessus, la TVA reste due sur la commission relative à un voyage effectivement organisé en Mauritanie par une agence de voyage établie à l'étranger.

7. Exportation de services

630

L'article 219, 2), alinéa 1er dispose qu'une « *prestation de service exécutée en Mauritanie mais utilisée dans un autre pays est assimilée à une exportation* ».

Ainsi, les services rendus par un assujetti établi en Mauritanie à des assujettis étrangers, ou à un établissement étranger d'un assujetti établi en Mauritanie, et utilisés effectivement en dehors du territoire mauritanien, sont bien territorialement taxables en Mauritanie, où elles sont exécutées, mais bénéficient du taux de TVA à « zéro » prévu par l'article 230 du CGI.

8. Conséquences pour les entreprises étrangères

640

Les entreprises étrangères ayant un établissement stable en Mauritanie sont soumises aux mêmes formalités et paient la TVA comme les entreprises mauritaniennes. Pour plus de précisions sur la notion d'établissement stable, voir IS-CHAMP-30, §§430 et suivants.

650

Les entreprises étrangères qui ne sont pas établies en Mauritanie, mais y réalisent des opérations soumises à TVA, doivent faire accréditer auprès des services des impôts compétents un représentant domicilié en Mauritanie qui s'engage à remplir les formalités leur incombant et à payer la TVA à leur place.

Ce représentant domicilié en Mauritanie déclare la TVA à payer pour le fournisseur étranger qu'il représente sur une déclaration TVA mensuelle spécifique avec la mention « pour le compte de « *dénomination du fournisseur étranger* » accompagné d'une copie de l'accréditation.

Ce représentant domicilié en Mauritanie doit tenir à disposition des services fiscaux les copies des factures du fournisseur étranger qu'il représente pour lesquels il a déclaré de la TVA.

660

Les intermédiaires agissant en Mauritanie pour le compte de maisons étrangères (commissionnaires et mandataires) sont soumis à la TVA sur le montant total de la transaction, lorsque la maison étrangère n'a pas, par l'intermédiaire de son représentant fiscal, acquitté elle-même la taxe au titre de ces opérations.

F) Lieu des importations

670

Toute importation de biens sur le territoire mauritanien est taxable à la TVA en Mauritanie au taux en vigueur au moment de la réalisation du fait générateur de l'opération.

Chapitre 2 : Opérations exonérées en régime interne **(TVA-EXO)**

1

Certaines opérations, qui seraient normalement passibles de la TVA, en sont exonérées par une disposition expresse de la loi. Elles sont énumérées à l'article 215 du CGI.

Les chefs d'exonération, peu nombreux, sont dictés par des considérations d'ordre technique, économique, social ou encore culturel. Dans quelques cas, l'exonération est destinée à éviter la double imposition d'opérations soumises par ailleurs à un droit d'enregistrement ou à une taxe spéciale.

10

Deux conséquences résultent essentiellement de l'exonération :

- Les entreprises effectuant des opérations exonérées ne peuvent pas récupérer, sauf en cas d'exportation, la TVA qui a grevé les divers éléments du prix de revient des produits concourant à la réalisation desdites opérations ;
- Le client acquérant des biens et services exonérés, s'il est lui-même assujetti, est privé de la possibilité de déduire la TVA dont il est redevable celle qui a grevé en amont le prix de revient de ces biens et services.

Ainsi, cette rupture dans « le cycle de la TVA », cette interruption dans la « chaîne des déductions », consécutive à chaque exonération, peut aboutir paradoxalement à une surcharge fiscale : il y a rémanence de taxe. En fait, les inconvénients ci-dessus sont largement tempérés dans une économie de circuits courts, où le « cycle amont » est limité en nombre, quels que soient les motifs de cette limitation.

20

Il y a exonération lorsqu'une opération, entrant normalement dans le champ d'application de la TVA, échappe à l'imposition en vertu d'une disposition particulière de la loi. Les exonérations sont par conséquent de droit strict : leur application ne saurait être étendue par voie d'analogie. Cela signifie que l'exonération accordée à un produit ou à une opération bien déterminée bénéficie à ce seul produit ou opération, et non à ses similaires.

Remarque : les opérations exonérées de TVA ne peuvent donner lieu au paiement volontaire de cette taxe.

I- Exonérations non liées à un code de nomenclature (art. 215-1° à 17°)

A) Livraisons de biens et prestations de services rendues à des compagnies aériennes ou relatives à la navigation maritime et à la navigation sur les fleuves internationaux

30

Conformément aux dispositions du 4°, 5°, 6° et 13° de l'article 215 du CGI, sont exonérées les prestations de services de réparations et de transformation portant sur :

- Les aéronefs destinés aux compagnies de navigation aérienne dont les services à destination ou en provenance de l'étranger représentent au moins 80% de l'ensemble des services qu'elles exploitent ; ce seuil s'apprécie au vu des déclarations souscrites par les compagnies aériennes sur la base des passagers kilomètres transportés ou des tonnes kilomètres transportées. Cette condition est réputée remplie pour les compagnies aériennes établies à l'étranger et n'ayant pas d'établissement stable en Mauritanie. Pour plus de précisions sur la notion d'établissement stable, voir IS-CHAMP-30, §§430 et suivants ;
- Les aéronefs de la compagnie aérienne nationale ;
- Les bâtiments destinés à la navigation maritime et les bateaux destinés à la navigation sur les fleuves internationaux, immatriculés comme tels.

40

Sont également exonérées les livraisons de biens suivantes :

- Les ventes de marchandises ou objets destinés à l'avitaillement de ces navires et aéronefs ;
- Les ventes aux compagnies de navigations et aux pêcheurs professionnels de produits destinés à être incorporés dans les bâtiments ainsi que d'engins et de filets pour la pêche maritime ;
- Les ventes aux compagnies aériennes visées plus haut de produits destinés à être incorporés dans leurs aéronefs.

50

Cette exonération s'applique uniquement au stade final de consommation, c'est-à-dire aux opérations conclues avec l'utilisateur final du bien ou service concerné (compagnie aérienne, maritime, etc.).

B) Ventes et prestations faites par l'Etat, les collectivités publiques et certains établissements publics

60

Conformément aux dispositions du 3° de l'article 215 du CGI, sont exonérées de TVA les ventes et prestations faites par l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics n'ayant pas le caractère industriel et commercial.

C) Achats de biens et services directement liés aux opérations minières

70

Sont exonérés de TVA les achats de biens et de services directement liés aux opérations minières et nécessaires à leur bonne exécution, effectués sur le marché local ou importés.

Le détail des opérations exonérées est fourni par l'arrêté du Ministre du Pétrole, de l'Energie et des Mines et du Ministre de l'Economie et des Finances n°0271 du 15 mars 2017.

D) Autres exonérations relatives à des livraisons de biens

1. Ventes d'huiles de pétrole ou de minéraux bitumeux, de gaz de pétrole et d'autres hydrocarbures gazeux

80

Conformément aux dispositions du 1° de l'article 215 du CGI, sont exonérées les ventes d'huiles ou de minéraux bitumeux, de gaz de pétrole et d'autres hydrocarbures gazeux.

Cette exonération concerne uniquement les livraisons de biens, et non les importations, qui sont soumises à la TVA lors de leur mise à la consommation au sens de la législation douanière. La TVA encourue à l'occasion de ces dernières n'est pas déductible par application de l'article 233, 10) du CGI.

2. Vente d'immeubles, de droit au bail et de terrains

90

Conformément aux dispositions du 8° de l'article 215 du CGI, sont exonérées de TVA les opérations ayant pour objet la transmission de propriété ou d'usufruit d'immeubles, de terrains ou de droits au bail, soumise à la formalité de l'enregistrement. Sont notamment considérées comme portant transmission de propriété ou d'usufruit d'immeubles les opérations de ventes, donation, etc. (pour plus de précisions, voir ETPF-DE-10).

3. Livraisons d'eau et d'électricité

100

Conformément aux dispositions du 15° de l'article 215 du CGI, certaines opérations de livraisons d'eau et d'électricité sont exonérées.

Les opérations de livraisons d'eau exonérées s'entendent de celles à hauteur de 8 m³ par mois et par consommateur (16 m³ par facture si celle-ci comprend deux mois) ainsi que les fontaines populaires approvisionnant les ménages à revenus modestes.

Les opérations de livraisons d'électricité exonérées s'entendent de celles à hauteur de 150 kW/h par mois et par consommateur (300 kW/H par facture si celle-ci comprend deux mois).

4. Vente de nourriture, de semence, graines, végétaux, fruits et glace (sans code de nomenclature)

110

Conformément aux dispositions des 16° et 17° de l'article 215 du CGI, sont exonérées :

- La production intérieure et la vente de lait, de pâtes alimentaires, de couscous, de riz, de farine et de biscuits ;
- Le pain et les produits de la boulangerie et de la pâtisserie ;
- Les légumes, viandes, poissons, coquillages et crustacés, à la condition que ces denrées soient fraîches ou séchées, salées ou fumées ;
- Les pommes de terre de semence, graines, spores, fruits, bulbes, oignons, tubercules à ensemercer, greffes et rhizomes en repos végétatif, en végétation ou en fleurs, autres plantes et racines vivantes, y compris les boutures et greffons et le blanc des champignons (le mycélium) ;
- Les fruits frais habituellement destinés à l'état naturel à l'alimentation, à l'exclusion des colas ;
- La glace directement destinée à la consommation humaine ou à la conservation de denrées destinées à la consommation humaine.

E) Autres exonérations relatives à des prestations de services

1. Actes médicaux et d'hospitalisation

120

Conformément aux dispositions du 2° de l'article 215 du CGI, sont exonérés les actes médicaux, les frais d'hospitalisation et les matériels intrants de l'hémodialyse.

Cette exonération ne vise que les prestations de soins à la personne, c'est-à-dire toutes les prestations qui concourent à l'établissement des diagnostics médicaux ou au traitement des maladies humaines.

Sont également exonérés de la TVA les travaux d'analyses de biologie médicale c'est-à-dire, tous les examens biologiques destinés à faciliter la prévention, le diagnostic ou le traitement des maladies humaines.

2. Composition et impression de journaux et périodiques

130

Conformément aux dispositions du 7° de l'article 215 du CGI, sont exonérées les recettes provenant de la composition et de l'impression de journaux et périodiques, à l'exclusion des recettes de publicité, et les ventes de ces mêmes journaux et périodiques.

3. Vente de fonds de commerce et de clientèle

140

Conformément aux dispositions du 8° de l'article 215 du CGI, sont exonérées de TVA les opérations ayant pour objet la transmission de propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèles, soumise à la formalité de l'enregistrement (voir ETPF-DE).

4. Transport public de voyageurs ou de marchandises

150

Conformément aux dispositions des 11° et 12° de l'article 215 du CGI, sont exonérées :

- Les transports aériens à destination ou en provenance de l'étranger et les opérations de la billetterie réalisées par les agences de voyages au titre de ce transport aérien ;
- Les opérations de transport faites par les transporteurs publics de voyageurs ou de marchandises inscrits au rôle des patentes en cette qualité et titulaires des autorisations réglementaires (voir IL-PATEN-30, §140).

5. Activités d'enseignement

160

Conformément aux dispositions du 14° de l'article 215 du CGI, sont exonérées les activités d'enseignement rendues par des établissements publics ou privés agréés par l'autorité publique compétente.

L'exonération s'applique aux prestations d'enseignement proprement dites ainsi qu'aux prestations de services ou livraisons de biens qui sont étroitement liées à cet enseignement (logement et nourriture des internes ou demi-pensionnaires, articles ou fournitures scolaires, tels que livres ou cahiers, qui constituent le complément obligé et inséparable de l'enseignement dispensé et sont fournis par l'assujetti prestant également les services d'enseignement exonérés).

170

L'exonération visée au présent paragraphe ne s'applique qu'aux opérations effectuées dans le cadre de cet agrément.

Au surplus, l'exonération ne peut s'étendre aux services rendus, en amont aux établissements d'enseignement concernés, par d'autres prestataires (location de matériel audiovisuel, mise à la disposition du personnel spécialisé, etc.).

II- Livraisons de biens exonérées selon un code de nomenclature (art. 215-18°)

180

A la Douane, chaque produit ou marchandise fait l'objet d'une classification par chapitre et à l'intérieur de chaque chapitre, d'une identification par l'attribution d'un numéro précis. Ce numéro est appelé « position tarifaire ». Or pour certains produits ou marchandises, l'exonération doit être établie par référence à leur dénomination et à leurs caractéristiques dans le Tarif Général des Douanes.

Conformément aux dispositions du 18) de l'article 215 du CGI, sont ainsi exonérées les livraisons de biens portant sur les produits et marchandises suivants :

Sont ainsi exonérées les produits et marchandises listés au 18) de l'article 215 du CGI.

Chapitre 3 : Base d'imposition, fait générateur et exigibilité **(TVA-BASE)**

I- Base d'imposition

1

Les règles générales de détermination de l'assiette (ou base d'imposition) des opérations taxables sont définies par les articles 222 à 226 du CGI.

Des dérogations à ces règles générales sont toutefois prévues dans certains cas particuliers (voir TVA-MARGE-10).

10

L'étude des principes généraux qui régissent l'assiette de la TVA amène à examiner successivement :

- les éléments essentiels de la base d'Imposition par types d'opérations ;
- Les éléments accessoires à ajouter à la base d'imposition ;
- Les éléments exclus de la base d'imposition ;

20

Pour le calcul de l'impôt, la base d'imposition est arrondie à la dizaine d'ouguiyas inférieure.

F) Détermination de la base d'imposition par types d'opérations

1. Importations

30

La base imposable pour les importations est constituée par la valeur définie par la législation douanière, y compris les taxes et prélèvements de toute nature perçus lors du franchissement du cordon douanier, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même. Pour l'application de cette règle, il y a lieu de se référer aux dispositions du Code des Douanes.

2. Ventes et prestations de services

a. Ventes

40

La base imposable pour les ventes est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur en contrepartie des biens vendus.

Le prix s'entend de l'ensemble des paiements qui incombent au client en raison de la livraison qui lui est faite. D'une manière générale la base d'imposition est constituée par l'ensemble des paiements en espèce ou en nature.

Pour les paiements en nature, il convient de prendre en considération la valeur de tous les biens ou services qui constituent la contrepartie des livraisons de biens effectuées.

La base d'imposition est constituée par le prix convenu entre les parties sans qu'il y ait lieu de tenir compte du fait que ce prix peut se décomposer en versement d'acomptes, du prix principal et du solde.

50

Lorsque plusieurs produits passibles de la TVA à divers taux sont vendus pour un prix global, chacun doit être soumis à l'imposition à raison de son prix et au taux qui lui est applicable. Il appartient au redevable de déterminer la valeur de chaque marchandise.

Lorsqu'un produit est composé d'éléments passibles de taux différents, la TVA est exigible en principe sur le prix de vente du produit considéré, au taux qui lui est propre.

60

Enfin en cas d'échange d'une marchandise contre une autre marchandise ou contre un service, le prix imposable est constitué par la valeur de la marchandise ou du service reçu en paiement majorée de la soulte, s'il y en a une.

b. Prestations de services

70

La base d'imposition est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le prestataire en contrepartie de sa prestation.

80

La réalisation d'un service entraîne très fréquemment l'utilisation de fournitures ou de pièces détachées par le prestataire :

- Les fournitures sont les matières ou produits indispensables à la réalisation du service et dont l'incorporation dans l'objet réparé nécessite un façonnage, une transformation ou une adaptation préalable (exemple : tissu utilisé pour la réparation d'un fauteuil, d'un canapé ou d'un divan), ou qui disparaissent avec la réalisation de la prestation (exemple : shampoings ou frictions fans par le coiffeur à l'aide de produits spéciaux). On peut y assimiler ce qu'on appelle les "menues fournitures" telles que vis, écrous, boulons, petit fil électrique, etc.
- Les pièces détachées sont des objets normalisés qui ont un rôle dans un ensemble et qui font l'objet d'une simple opération de pose et peuvent être ultérieurement enlevés sans détérioration de l'objet réparé (exemple : remplacement d'un pare-chocs, d'une roue de voiture, d'un bloc moteur).

En règle générale, la valeur des fournitures constitue un élément du prix du service. Ainsi, la valeur du tissu utilisé pour la réparation d'un fauteuil par l'artisan tapissier ou le menuisier doit être incluse dans le prix de la réparation soumise à TVA.

En revanche, les pièces détachées doivent être considérées comme faisant l'objet d'une vente et soumises au taux de TVA qui leur est propre. Bien entendu, dans ce cas, ces ventes doivent être mentionnées distinctement sur les factures.

c. Règles particulières

90

Concernant les commissionnaires de transport, transitaires et déclarants en douane, le chiffre d'affaires passible de la TVA est constitué par la rémunération brute, c'est-à-dire la totalité de sommes encaissées, déduction faite des seuls débours afférents au transport lui-même et au dédouanement, pourvu qu'il soit justifié desdits débours.

100

Concernant les spectacles cinématographiques et autre, pour les spectacles qui ne sont pas expressément exonérés, le chiffre d'affaires imposable est constitué par le montant total de la recette provenant de la vente des billets, déduction faite de la TVA elle-même.

110

En ce qui concerne les opérations d'entremise effectuées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques, le chiffre d'affaires imposable est constitué par la différence entre le prix total payé par le client et le prix facturé à l'agence ou à l'organisateur par les entrepreneurs de transport, les hôteliers, les restaurateurs, les entrepreneurs de spectacles et les autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par le client (article 225 du CGI). Pour l'application de cette disposition, il y a lieu dans un souci de simplification de procéder par voie de globalisation pour déterminer l'assiette réelle d'une période donnée. Pour plus de précisions, voir TVA-MARGE-2à §§210 et 220.

3. Travaux immobiliers

120

La base imposable pour les travaux immobiliers est constituée par le montant des marchés, mémoires ou factures.

4. Livraisons à soi-même

130

La base imposable des livraisons à soi-même d'immobilisation est constituée par le prix de revient des biens faisant l'objet de ces livraisons.

Ce prix de revient est déterminé à la date à laquelle la taxe devient exigible.

Le mode de détermination de l'assiette, c'est-à-dire du prix de revient, résulte de la comptabilité de l'entreprise qui se livre elle-même un bien immobilisé, sous réserve du contrôle du Services des Impôts.

Dans les autres cas de livraisons à soi-même, ou en cas de prestation à soi-même, la base imposable est déterminée selon le prix de marché du bien ou service que se livre l'assujetti.

G) Eléments accessoires à ajouter à la base d'imposition

140

Remarque : tous les éléments accessoires constitutifs de la base d'imposition d'une opération passible de la TVA doivent être soumis au même taux d'imposition que le prix de base de l'opération à laquelle ils se rattachent., même s'ils font l'objet d'une facturation distincte.

1. Les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature à l'exception de la TVA

150

Les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature, à l'exception de la TVA, sont à comprendre dans la base d'imposition, quand bien même :

- Ils seraient décomptés à part sur la facture ;
- Ils seraient perçus à des taux spécifiques ;
- Ils obéiraient à des règles particulières.

160

Quant à la TVA, elle n'est pas à comprendre dans la base d'imposition, puisque ses taux sont des taux hors taxe, « en dehors ».

Cependant cette règle appelle une précision importante. En effet, bien qu'elle n'ait pas à être prise en compte dans l'assiette, la TVA n'est pas moins un élément qui grève le prix convenu avec le client, et non un accessoire du prix.

Par suite, lorsqu'un assujetti réalise une affaire moyennant un prix convenu qui ne mentionne aucune TVA, la taxe due au titre de cette affaire doit être assise sur une somme égale à ce prix convenu et diminué du montant de cette taxe.

Le prix convenu au titre d'une opération est donc présumé toutes taxes comprises, à moins que des considérations de fait ou de droit ne permettent d'établir que les parties ont entendu traiter sur la base d'un prix hors taxes

2. Les frais accessoires aux livraisons de biens ou prestations de services, tels que les commissions, intérêts, frais d'emballage, de transport et d'assurance demandés au client, même s'ils sont facturés distinctement

170

Sont à comprendre dans la base d'imposition tous les frais réclamés au client, à des titres divers, et qui peuvent être considérés comme des compléments du prix de base d'une opération taxable. Il s'agit des :

- Commissions facturées aux clients;
- Intérêts facturés aux clients, sauf s'il s'agit d'intérêts de retard résultant de l'absence de paiement de la créance à l'échéance ;
- Frais d'emballage;
- Frais d'assurance, sauf s'ils présentent un caractère facultatif pour le client, qui serait libre de s'assurer auprès d'un autre prestataire ou de ne pas s'assurer du tout ;
- Frais de transport : les frais de transport facturés par le vendeur à son client représentent normalement un élément du prix de vente imposable. Il en est ainsi en cas de vente « franco-domicile » car le transfert de propriété s'opère au domicile de l'acquéreur, le transport incombe au vendeur et la responsabilité de ce dernier n'est dégagée qu'après la prise de possession effectuée par l'acquéreur à son domicile. Toutefois les frais de transport ne sont pas compris dans la base d'imposition s'il s'agit d'une opération distincte de transport dont l'acheteur assume, en réalité, la charge et les risques (vente « départ »). Mais il faut pour cela que le vendeur en refacture exactement le montant à l'acquéreur.

3. Les indemnités n'ayant pas le caractère de dommages-intérêt

180

Les indemnités perçues à des titres divers entrent dans la base d'imposition à la TVA lorsqu'elles représentent la contrepartie, directe ou indirecte, d'une opération imposable.

En revanche, l'indemnité versée par un transporteur de marchandises à la suite de retard apporté dans ce transport, est à considérer comme la réparation d'un dommage et par suite, cette indemnité n'a pas à être soumise, chez le bénéficiaire, à la TVA. De même, les indemnités versées par les compagnies d'assurance à la suite, de sinistre (vols, incendies, etc.) ne sont pas imposables. Cette non-imposition découle de leur nature de véritables dommages-intérêts.

4. Les subventions et abandons de créance qui représentent l'unique contrepartie d'une opération imposable ou qui constituent le complément direct du prix d'une telle opération ou sont destinées à compenser globalement l'insuffisance des recettes d'exploitation d'une entreprise

190

Sont à comprendre dans la base d'imposition :

- Les subventions qui représentent l'unique contrepartie d'une opération imposable ;
- Les subventions qui constituent le complément direct du prix d'une opération imposable ;

Lorsque des indemnités ou des subventions imposables sont versées globalement à l'occasion de la réalisation d'opérations passibles de taux différents de TVA sans que ces sommes reçoivent une affectation précise, il appartient au bénéficiaire d'en ventiler le montant par taux en fonction de la répartition par taux des autres recettes taxables afférentes aux opérations concernées.

200

Par ailleurs, lorsqu'un abandon de créance doit être compris comme une libéralité suivie d'un encaissement par le fournisseur, le montant de cet abandon doit être compris dans la base d'imposition soumise à TVA.

A. Éléments exclus de la base d'imposition

1. Les escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes et autres réductions de prix consentis directement aux clients dans les normes habituelles de l'activité concernée

210

Sont exclus de la base d'imposition les escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes et autres réductions de prix consentis directement aux clients.

Toutefois, les rabais ne peuvent venir en réduction de la base imposable chez le vendeur s'ils constituent la rémunération d'une prestation fournie par le débiteur à son créancier, ou s'ils ne bénéficient pas effectivement et pour leur montant exacte à l'acheteur.

Les escomptes de caisse, rabais, ristournes et autres réductions de prix consentis directement aux clients sont exclus de la base imposable :

1. S'ils sont consentis dans les normes habituelles de l'activité concernée. La réduction doit, dans ce sens, être proportionnée à l'opération imposable. Pour qu'il y ait véritable rabais, il faut qu'il y ait exacte proportion au montant des commandes des clients ; et
2. S'ils ne viennent pas rémunérer des services rendus par l'acheteur. Cela signifie que ceux-ci ne doivent pas constituer en fait la rémunération d'un service ou la contrepartie d'une prestation quelconque.

2. Les sommes remboursées aux intermédiaires qui rendent compte à leurs commettants de débours

220

Les sommes remboursées aux intermédiaires qui rendent compte à leurs commettants de débours effectués en leurs lieu et place et justifient auprès de la Direction Générale des impôts de la nature et du montant exact de ces débours.

Les intermédiaires n'ont pas à soumettre à la TVA les sommes que leur remboursent leurs mandant dans la mesure où ces remboursements, qui correspondent bien à des dépenses engagées sur l'ordre et pour le compte de leurs mandants, ont donné lieu à une reddition de compte précise et sont justifiés dans leur nature ou leur montant exact auprès de l'Administration des Impôts.

230

La non-imposition des débours est subordonnée aux trois conditions suivantes, qui doivent être remplies simultanément par l'intermédiaire :

1. Il doit agir en vertu d'un mandat préalable et explicite, ce qui exclut toute opération réalisée de la propre initiative de l'intermédiaire ;
2. Il doit rendre compte exactement à son mandant de l'engagement et du montant de ces dépenses ;
3. Il doit justifier, auprès du Service des Impôts compétent, de la nature ou du montant exact des débours, par tous moyens appropriés (facture de fournisseurs de biens ou services, copie des comptes-rendus ou factures détaillées adressées aux mandants, etc.).

240

Les dépenses qui constituent pour un prestataire de simples charges d'exploitation, répercutées sur sa clientèle, ne peuvent être arbitrairement dissociées du prix de l'opération réalisée.

Ces dispositions ne concernent donc que les sommes versées à des tierces personnes par un mandataire, au nom et pour le compte de son commettant, à l'exclusion, par conséquent, des dépenses engagées par un assujetti pour les besoins de sa propre entreprise (salaires versés au personnel, prix d'acquisition de biens ou services, etc.).

L'application de ces dispositions suppose donc essentiellement la mise en présence d'au moins trois personnes : le mandant, le mandataire et le fournisseur de biens ou de services.

3. Les sommes perçues lors des livraisons d'emballages consignés à la condition que la TVA afférente à ces sommes ne soit pas facturée

250

Sont exclus de la base d'imposition les sommes perçues lors des livraisons d'emballages consignés à la condition que la TVA afférente à ces sommes ne soit pas facturée.

4. Les indemnités ayant véritablement le caractère de dommages-intérêts

260

Les indemnités ayant véritablement le caractère de dommages-intérêts ne sont pas passibles de la TVA.

Par exemple, l'indemnité versée par un transporteur de marchandises à la suite de retard apporté dans ce transport, est à considérer comme la réparation d'un dommage et par suite, cette indemnité n'a pas à être soumise, chez le bénéficiaire, à la TVA.

De même, les indemnités versées par les compagnies d'assurance à la suite de sinistre (vols, incendies, etc.) ne sont pas imposables.

Cette non-imposition découle de leur nature de véritables dommages-intérêts.

5. Les primes et subventions d'équipements affectées au financement d'un bien d'investissement déterminé et les aides à caractère financier entre entreprises.

a. Primes et subventions d'équipement

270

Les primes et subventions d'équipement sont en règle générale des sommes versées par les pouvoirs publics.

Lorsque ces sommes sont destinées à financer l'achat d'un bien d'équipement déterminé, elles sont à exclure de la base d'imposition.

Elles rentrent, au contraire dans la base d'imposition, lorsqu'elles sont versées sans affectation précise mais en contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services fournie par celui qui les reçoit.

b. Aides à caractère financier entre entreprises

280

Rentrent dans la catégorie des aides à caractère financier entre entreprises non seulement les aides consenties pour les motivations financières mais aussi celles relevant d'un acte anormal de gestion ainsi que celles consenties par des établissements financiers. Elles peuvent consister soit en un abandon de créance soit en une aide proprement dite sous forme de versement effectif de sommes.

Par exemple, a un caractère financier, la subvention versée par une entreprise à une autre entreprise en vue d'assainir sa situation financière, ou de lui permettre de se restructurer. Une telle aide n'est pas imposable à la TVA.

Les aides à caractères financier s'analysent, en effet, pour l'entreprise qui les reçoit soit comme des profits financiers, soit comme des apports en capital. Elles sont donc placées hors du champ d'application de la TVA.

290

Les aides à caractère commercial sont en revanche imposables à la TVA.

Par exemple, constituent des aides à caractère commercial les sommes versées ou créances abandonnées à une société établie en Mauritanie par des fournisseurs appartenant au même groupe en vue de conserver pour leurs produits des débouchés que leur assure la société mauritanienne.

II- Fait générateur et exigibilité

300

Le fait générateur de la taxe se définit comme le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe.

L'exigibilité se définit comme le droit que le Trésor Public peut faire valoir à partir d'un moment donné pour obtenir du redevable le paiement de la taxe.

310

C'est l'exigibilité qui détermine également la période au titre de laquelle les opérations imposables doivent être déclarées au Service Des Impôts et précise la naissance du droit à déduction chez l'utilisateur du bien ou du service. La validité de l'attestation d'assujettissement doit être à jour à la date de l'édition de la facture.

320

En principe, le fait générateur de la taxe et son exigibilité interviennent au même moment. Cependant, ce principe comporte un certain nombre de dérogations.

Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA dépendent essentiellement de la nature des opérations réalisées.

Toutefois, pour tous les cas d'espèces, s'il s'agit de fournitures ou de livraisons à l'Etat ou à ses démembrements n'ayant pas un caractère industriel ou commercial et aux collectivités territoriales, la taxe n'est exigible qu'au moment du paiement par les services du Trésor de la marchandise ou du service.

A. Importations

330

Pour les importations, le fait générateur et l'exigibilité de la TVA sont constitués lors du franchissement du cordon douanier par les biens concernés.

Toutefois, pour les marchandises placées sous l'un des régimes suspensifs de droit, ainsi que sous le régime de dépôt de douane, le fait générateur et l'exigibilité interviennent au moment de la mise à la consommation des marchandises.

Conformément aux dispositions de l'article 1 du Code des Douanes, la mise à la consommation s'entend du « régime douanier qui permet aux marchandises importées de demeurer à titre définitif et de circuler librement sur le territoire douanier. Ce régime implique l'acquittement des droits et taxes éventuellement exigibles à l'importation et l'accomplissement de toutes les formalités de douane requises. »

B. Livraisons de biens

340

Le fait générateur de la TVA et son exigibilité interviennent, en ce qui concerne les ventes, lorsque la livraison est effectuée.

350

Le terme de « livraison » s'entend de la remise à l'acheteur du bien ayant fait l'objet du contrat. Certains contrats peuvent être assortis d'une clause de réserve de propriété qui a pour effet de différer le transfert de propriété jusqu'au paiement intégral du prix. En présence d'une telle clause ou d'une clause ayant un effet similaire, le fait générateur intervient lorsque la livraison est effectuée, c'est-à-dire lors de la remise matérielle du bien.

Ce principe s'applique également à la délivrance d'un bien (meuble corporel) effectuée en exécution d'un contrat de vente à tempérament ou d'un contrat de location-vente, c'est-à-dire d'un contrat prévoyant un transfert de propriété du bien au locataire au paiement de la dernière échéance sans nouvelle manifestation de volonté.

360

En revanche, ce principe ne s'applique pas aux livraisons de biens donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs, pour lesquels le fait générateur prend place lors de l'expiration des périodes auxquelles se rapportent ces décomptes et ces encaissements. Il s'agit des livraisons de biens meubles effectuées en vertu de contrats « à exécution échelonnée » qui ne portent pas sur des quantités de biens finies ou déterminées avec précision, mais en stipulation desquels les quantités de biens livrées dépendent seulement de l'une des parties. Sont donc essentiellement visées les fournitures de biens tels que le gaz, l'électricité ou l'eau, qui sont effectuées de façon continue dans le cadre de contrats d'abonnement. Pour ces biens, l'exigibilité a lieu, par tolérance, à la date de l'émission du décompte adressé au client par le fournisseur, ou lors de tout encaissement et pour le montant de cet encaissement, présumé TVA incluse, s'il se rapporte à une période qui n'a pas encore fait l'objet d'un décompte.

C. Prestations de services

370

Conformément aux dispositions du 5) de l'article 227 du CGI, le fait générateur de la TVA se produit pour les prestations de services lorsque la prestation est effectuée.

Toutefois, le 5) de l'article 228 du CGI dispose que pour les prestations de services la taxe est exigible lors de l'encaissement des acomptes ou du prix.

Ainsi, le point d'exigibilité ne correspond pas nécessairement à la survenance du fait générateur : il peut lui être antérieur ou postérieur.

Les opérations concernées sont, non seulement les prestations de services de toute nature mais aussi les livraisons de biens meubles incorporels, expressément considérées comme des prestations de services en vertu du e) du 3) de l'article 210 du CGI.

Pour les activités des professions non commerciales, l'exigibilité intervient à l'encaissement du prix des services.

D. Travaux immobiliers

380

Pour les travaux immobiliers, le fait générateur et l'exigibilité sont constitués par l'exécution des travaux.

Néanmoins, pour les travaux immobiliers donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements le fait générateur est réputé intervenir lors de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes et encaissements se rapportent. L'exigibilité a lieu, par tolérance, à la date de l'émission du décompte adressé au client par le fournisseur.

Toutefois, le versement d'avances ou d'acomptes rend la taxe exigible sur le montant dudit versement, que l'opération soit matériellement réalisée ou non.

E. Livraisons et prestations à soi-même

390

Pour les livraisons à soi-même, le fait générateur et l'exigibilité sont constitués par la première utilisation du bien ou première mise en service.

Pour les prestations à soi-même, le fait générateur et l'exigibilité sont constitués par l'accomplissement des services.

F. Cas particulier des marchés publics

400

Pour les marchés publics, l'exigibilité de la TVA est constituée au moment de chaque paiement fait par le Trésor, y compris sur les avances de démarrages et les acomptes.

G. Option pour les débits

410

Aux termes de l'article 229 du CGI, les personnes qui réalisent des opérations pour lesquelles la taxe est en principe exigible lors de l'encaissement peuvent, sur autorisation expresse du Directeur Général des impôts, être autorisés à acquitter la taxe d'après leurs débits (c'est-à-dire lors de l'inscription des sommes correspondantes au débit des comptes clients).

420

L'option est globale : elle s'applique à l'ensemble des opérations réalisées par les redevables.

L'option s'applique aux opérations réalisées à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'autorisation a été accordée.

Tout redevable qui a opté pour le paiement de la TVA d'après les débits n'a la faculté de renoncer à cette option qu'à la fin du troisième exercice suivant celui au cours duquel elle est exercée, après information de l'administration par lettre circonstanciée.

430

Les redevables ont l'obligation d'indiquer sur leurs factures le fait qu'ils sont autorisés à acquitter la TVA d'après les débits.

H. Escomptes d'effets de commerce

440

Pour les escomptes d'effets de commerce émis en paiement par le preneur d'une prestation de services, l'exigibilité de la TVA à l'égard de la prestation de services fournie prend place à la date d'échéance de l'effet.

Chapitre 4 : Taux

(TVA-TAUX)

1

Il existe trois taux principaux de TVA : le taux normal, le taux majoré et le taux zéro.

Les taux de la TVA sont fixés comme suit :

- 1) Taux normal : 16%
- 2) Taux majoré :
 - a. 20% pour les produits pétroliers
 - b. 18% pour la téléphonie
- 3) Taux zéro : 0% pour les exportations de biens et services réalisés par un assujetti.

Ces taux sont applicables à une base hors taxe sur la valeur ajoutée.

Les opérations exonérées sont répertoriées à l'article 215 du CGI (voir TVA-EXO).

I- Taux normal

10

Le taux normal est applicable à toutes les opérations pour lesquelles aucun autre taux n'est expressément prévu. Pour rappel, les dispositions qui ont le caractère de dérogation à un principe doivent être interprétées de manière stricte.

Il est fixé à 16%.

II- Taux majoré

20

Le champ d'application du taux majoré de 20% est restreint aux produits pétroliers.

Conformément à la loi réglementant les activités aval du secteur des hydrocarbures 2002-005 du 28 mars 2002, les produits pétroliers s'entendent des hydrocarbures raffinés ainsi que du pétrole brut et du gaz naturel.

Les hydrocarbures raffinés s'entendent du pétrole brut et du gaz naturel qui ont subi des transformations destinées à les rendre marchands.

Certaines ventes de ces produits sont soumises à l'exonération prévue à l'article 215, 1), du CGI.

30

Le champ d'application du taux majoré de 18% est restreint à la téléphonie.

Le terme de « téléphonie » comprend l'ensemble des opérations se rapportant directement à la mise en communication d'un correspondant avec un autre par l'utilisation d'un réseau de téléphonie.

Ces opérations comprennent à la fois des livraisons de biens spécifiques à l'activité de téléphonie, telles que la vente d'équipements téléphoniques, de leurs pièces détachées et de leurs accessoires, mais aussi des prestations de services spécifiques à cette activité, telles que la mise à disposition d'un réseau de téléphonie (droit d'usage) ou encore les prestations de transformation, entretien ou réparations d'équipements téléphoniques.

Certaines de ces opérations sont soumises au régime de TVA sur la marge (voir TVA-MARGE-10).

III- Taux zéro des exportations

40

Le taux « zéro » est applicable aux exportations de biens et services réalisés par un assujetti.

Pour ce qui concerne les livraisons de biens, le terme « exportation » s'entend de la sortie de marchandises du territoire douanier corrélativement à leur vente.

Pour ce qui concerne les prestations de services, le terme « exportation » s'entend de la réalisation, par un assujetti mauritanien, d'un service exécuté en Mauritanie mais utilisé dans un autre pays.

IV- Coefficients de conversion

50

Pour passer d'une base TTC à une base HT, il convient d'appliquer les coefficients de conversion ci-dessous :

TVA	TVA	TVA	TVA
	Taux Normal (16 %)	Taux majoré (18%)	Taux majoré (20 %)
Formule à appliquer	$\frac{100}{116}$	$\frac{100}{118}$	$\frac{100}{120}$
Coefficient	0,862	0,847	0,833

Pour passer d'une base HT à une base TTC, il convient d'appliquer la formule ci-dessous (dans laquelle t est le taux égal de la TVA) :

$$\text{Base TTC} = \text{Base HT} + \text{TVA}$$

$$\text{Base TTC} = \text{Base HT} + \text{Base HT} \times t$$

$$\text{Base TTC} = \text{Base HT} (1 + t)$$

$$\text{Base HT} = \text{Base TTC} / (1 + t)$$

Chapitre 5 : Droit à déduction

(TVA-DEDUC)

1

Dans les chapitres 1 à 5, il est exposé les principes de détermination de la TVA collectée. C'est la taxe que le commerçant encaisse au moment de la vente de ses produits ou de la fourniture de ses services.

Le mécanisme de la TVA implique cependant que les matériels et produits ne soient définitivement frappés qu'une seule fois sur tout le parcours du circuit économique, de la matière première jusqu'au consommateur ou à l'utilisateur.

Pour y parvenir, le législateur a introduit le système de paiement fractionné qui oblige chaque intermédiaire du circuit économique à collecter un acompte sur cette taxe et à la reverser au Trésor public.

Le régime de déduction ou « l'exercice du droit à déduction » pour l'assujetti repose sur le principe selon lequel le montant de la TVA payée au moment des acquisitions de biens et services est déduite du montant total de la taxe due au titre des ventes.

C'est en fait le mécanisme d'imputation de la TVA d'amont sur la TVA d'aval.

Aussi le droit à déduction va-t-il constituer un des mécanismes essentiels qui a fait la renommée de la TVA.

La loi sur la TVA, tout en énonçant le principe du droit à déduction (articles 231 et 232 du CGI), donne également la portée et les conditions à respecter par les assujettis pour bénéficier de ce droit.

I- Conditions de fond

A. Taxe susceptible d'être déduite

10

En appliquant le mécanisme d'imputation de la TVA d'amont sur la TVA d'aval, le droit à déduction est une opération de liquidation de la taxe à reverser au Trésor.

Ce droit n'est accordé qu'aux redevables de la TVA ou assimilés et ne peut porter que sur des biens et services affectés à des opérations taxables.

Ainsi ouvrent droit à déduction :

- Les opérations soumises à la TVA ;
- Les opérations d'exportation de produits ou services taxables à l'intérieur ;
- Les opérations de réexportations placées sous un régime douanier suspensif.

20

Ce droit s'exerce à l'égard de la TVA acquittée lors des achats ou importations :

- a) de matières premières et assimilées entrant dans la composition des produits taxables ou qui, n'entrant pas dans le produit fini, sont détruites ou perdent leurs qualités spécifiques au cours d'une seule opération de fabrication des mêmes produits ;
- b) de biens destinés à être revendus dans le cadre d'une opération taxable ;
- c) de services entrant dans le prix de revient d'opérations ouvrant droit à déduction ;
- d) de biens meubles, immeubles et services acquis pour les besoins de l'exploitation au titre des immobilisations et frais généraux.

Cette déduction s'exerce selon les conditions et modalités du présent chapitre.

30

Un droit à déduction est également permis à l'égard de la TVA résultant d'une livraison à soi-même de biens visés aux alinéas a), b) et d) ci-dessus, aux conditions exposées dans le présent chapitre.

40

Les personnes qui n'ont pas la qualité de redevables ne peuvent prétendre à un quelconque droit à déduction TVA.

B. Dépenses exclues du droit à déduction

50

Par dérogation aux principes généraux du droit à déduction définis aux articles 231 et 232 du CGI, la TVA grevant certaines dépenses de biens et de services n'est pas déductible totalement ou partiellement en application de mesures d'exclusion ou de limitations particulières visées aux articles 233 et 234 du CGI, quand bien même ces dépenses serviraient des activités ouvrant droit à déduction.

Les exceptions au droit à déduction sont prévues de façon expresse. En particulier, l'article 223 du CGI, qui traite de la question, cite un certain nombre de ces dépenses qui revêtent tantôt un caractère personnel (risque d'abus) tantôt un caractère somptuaire ou de simple libéralité. Ce qu'il faut retenir c'est que les exclusions visent essentiellement à limiter les risques d'abus.

60

A titre liminaire, il convient de préciser que n'est jamais déductible, la taxe ayant grevé les acquisitions de biens et/ou de services pour lesquels la facture ou le document en tenant lieu ne comporte pas le numéro d'identification fiscale (NIF) du fournisseur.

70

Par ailleurs, la taxe payée par les entreprises soumises au régime d'imposition à la TVA sur la marge (tels que les vendeurs de biens d'occasions ou encore les agences de voyages) n'est jamais déductible (voir TVA-MARGE-20, §§210 et s.)

80

En outre, la taxe ayant grevé certains biens et services expressément listés par l'article 233 du CGI n'est pas déductible en raison de la nature de ces biens ou services.

1. Biens ou services relatifs à des besoins privés

90

Il s'agit des biens ou services utilisés pour les besoins privés des tiers, des dirigeants ou du personnel de l'entreprise, tels que le logement ou l'hébergement (loyer payé par l'entreprise pour le logement privé du dirigeant), les frais de réception, de restauration, de spectacle ou toute dépense ayant un lien direct avec les déplacements ou la résidence privés.

Par « besoins privés », il convient d'entendre « besoins qui ne résultent pas de l'activité économique déployée par l'assujetti, et ne la servent pas ».

100

Toutefois, cette exclusion ne concerne pas les vêtements de travail ou de protection, les locaux et le matériel affectés à la satisfaction collective des besoins du personnel sur les lieux de travail, ainsi que le logement gratuit sur les lieux de travail du personnel salarié chargé spécialement de la surveillance ou de la garde de ces lieux.

2. Biens ou services fournis gratuitement ou pour un prix sensiblement inférieur au prix de revient

110

Sont ici visés les biens qui ont été donnés ou les services rendus sans contrepartie, ou à un prix inférieur au prix de revient ou de service.

Selon les dispositions du 2) de l'article 233, n'est pas déductible la taxe ayant grevé des biens cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix normal, notamment à titre de commission, salaire, gratification, rabais, bonification, cadeau, quelle que soit la qualité du bénéficiaire ou la forme de la distribution, sauf quand il s'agit d'objets publicitaires de très faible valeur. Les objets publicitaires de très faible valeur s'entendent de ceux dont la valeur unitaire n'excède pas sept cent cinquante (750) OUGUIYA hors taxes.

Cette exclusion est applicable même si le bien ou service fourni gratuitement s'inscrit dans le développement économique soumis à TVA de l'assujetti, par exemple dans le cadre d'une opération de publicité.

Une opération doit être réputée faite à titre gratuit lorsqu'aucune contrepartie financière ou en nature n'est prévue. Tel n'est pas, bien entendu, le cas en matière d'échange, dès lors que la compensation financière qui intervient entre les deux échangistes confère à l'opération un caractère onéreux.

3. Biens ou services fournis entre professionnels et réglés en espèce

120

Selon les dispositions du 3) de l'article 233 du CGI, n'est pas déductible la taxe ayant grevé les biens ou services fournis entre professionnels et réglés en espèce pour un montant supérieur à deux cent mille (200.000) OUGUIYA.

Par « professionnels », il convient d'entendre « assujettis à la TVA ».

4. Véhicules ou engins de transport de personnes ou à usage mixte

130

Selon les dispositions du 5) de l'article 233 du CGI, sont exclus du droit à déduction les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus ou aménagés pour transporter des personnes ou pour des usages mixtes, qui constituent une immobilisation ou, dans le cas contraire, lorsqu'ils ne sont pas destinés à être revendus à l'état neuf.

Les biens visés par cette exclusion doivent répondre simultanément à deux critères :

1. Il s'agit de véhicules de toute nature conçus ou aménagés pour transporter des personnes : bicyclettes, motocyclettes, véhicules automobiles routiers, bateaux, avion, hélicoptères.
2. Ils doivent constituer une immobilisation pour l'entreprise. **Exemple** : les voitures particulières utilisées par les entreprises industrielles ou commerciales pour assurer le transport de leur personnel.

140

L'exclusion ne concerne pas les véhicules qui présentent le caractère d'éléments de stock, à la condition toutefois qu'ils soient destinés à être revendus à l'état neuf. Les concessionnaires ainsi que tous les négociants peuvent

donc opérer dans les conditions normales la déduction de la taxe ayant grevé l'achat de tout véhicule qu'ils destinent à la revente à l'état neuf.

150

Les éléments constitutifs, pièces détachées et accessoires de ces véhicules et engins sont également exclus du mécanisme de déduction.

160

Cette exclusion ne concerne pas :

- Les véhicules routiers comportant, outre le siège du conducteur, plus de huit places assises et utilisés par des entreprises pour le transport exclusif de leur personnel ;
- Les véhicules ou engins acquis par les entreprises de transport public de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transports ;
- Les véhicules particuliers acquis par les entreprises de location de voitures.

5. Immeubles autres que ceux à usage industriel, commercial, artisanal ou professionnel

170

Selon les dispositions du 6) de l'article 233 du CGI, n'est pas déductible la taxe ayant grevé les immeubles autres que les bâtiments et locaux à usage industriel, commercial, artisanal ou professionnel.

Il s'agit en somme des immeubles destinés à une utilisation privée.

6. Objets mobiliers, autres que ceux ayant le caractère de matériel commercial ou de bureaux

180

Il s'agit des dépenses relatives à l'acquisition d'objets et de mobiliers de décoration autres que ceux ayant le caractère de mobilier ou matériel commercial ou industriel, ou de mobilier de matériel de bureau à usage strictement professionnel.

Il s'agit en somme des meubles destinés à une utilisation privée.

7. Exportations de biens dont la livraison serait exonérée

190

Les opérations d'exportation de produits ou services non taxables à l'intérieur n'ouvrent pas droit à déduction.

En revanche, les opérations d'exportation de produits ou services qui auraient été soumis à la TVA en Mauritanie s'ils n'avaient pas été exportés ouvrent droit à déduction.

8. Produits pétroliers

200

Pour autant qu'ils ne soient pas ultérieurement livrés sous forme d'autres produits pétroliers, la TVA relative aux achats de produits pétroliers n'est pas déductible.

Les produits pétroliers visés sont ceux dont la livraison intérieure est exonérée par le paragraphe 1 de l'article 215 :

- Les huiles de pétrole ou de minéraux bitumeux ;
- Le gaz de pétrole ;
- Les autres hydrocarbures gazeux.

Pour plus de précisions sur la nature des produits pétrolier visés plus haut, voir TVA-EXO.

9. Services afférents à des biens, produits ou marchandises exclus du droit à déduction

210

Au terme du 9) de l'article 233 du CGI, les prestations de services de toute nature, notamment la location, afférente à des biens, produits ou marchandises exclus du droit à déduction n'ouvrent pas droit à déduction.

Ainsi n'ouvrent notamment pas droit à déduction les opérations ci-après lorsqu'elles portent sur des biens exclus du mécanisme de déduction :

- Location ;
- Réparations ;
- Transports ;
- Opérations de commission et de courtage.

C. Calcul des droits à déduction

220

Contrairement aux exclusions, qui font entièrement perdre à l'entreprise le bénéfice du droit à déduction, les limitations du droit à déduction concerne les entreprises qui ne sont assujetties à la TVA que sur une partie de leur chiffre d'affaires.

1. Principe de l'affectation directe

230

L'article 235 du CGI pose le principe de la déduction intégrale de la TVA qui a grevé les biens ou services concourant exclusivement à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

En d'autres termes, pour que la taxe ayant grevé les dépenses d'amont soit déductible dans sa totalité, ces dernières doivent être exclusivement affectées à la réalisation d'opérations taxables en aval.

Réciproquement, le droit à déduction est totalement perdu pour les acquisitions, livraisons ou importations grevées de TVA qui concourent exclusivement à la réalisation d'affaires non taxables, à l'exception bien sûr des exportations.

2. Cas des dépenses mixtes : calcul d'un prorata de déduction

240

Si le principe est acquis que le droit à déduction est entier ou nul selon que l'entreprise réalise des opérations toutes soumises à la TVA ou non, le montant de TVA déductible sera partiel lorsque cette même entreprise réalise simultanément des opérations taxables et des opérations non taxables.

La fraction de taxe déductible sera déterminée à l'aide d'un rapport de déduction, également appelé prorata. Ce dernier est déterminé par le rapport existant entre d'une part les opérations taxables et les exportations portant sur des opérations taxables en régime intérieur et les opérations en franchise ouvrant droit à déduction et d'autre part l'ensemble des opérations réalisées dans le champ de la TVA.

Ainsi, si X représente les opérations taxables, les exportations portant sur des opérations taxables en régime intérieur et les opérations en franchise ouvrant droit à déduction, et Y représente l'ensemble des affaires réalisées, le rapport de déduction à appliquer à la TVA relative à des dépenses mixtes pour déterminer le droit à déduction est égale à X/Y .

La TVA non déductible sera comptabilisée comme un élément accessoire des achats et passée en charge pour la détermination du bénéfice.

250

Ce prorata est exprimé en pourcentage arrondi à l'unité supérieure.

De plus, les sommes mentionnées aux deux termes du prorata s'entendent tous frais, droits et taxes compris, à l'exclusion de la TVA elle-même. Il s'agit en somme de la base imposable des différentes opérations telle qu'elle doit être calculée selon la législation relative à la TVA.

260

Le prorata est déterminé et appliqué provisoirement pour l'année en cours en fonction des recettes réalisées l'année précédente ou, pour les nouveaux assujettis, en fonction des recettes ou produits prévisionnels de l'année en cours.

Le montant du prorata définitif est arrêté au plus tard le 15 avril de l'année suivante. Les déductions opérées sont régularisées en conséquence dans le même délai. Le non-respect de ces obligations est passible d'une amende de mille (1.000) OUGUIYA, outre les rappels de TVA éventuels et les pénalités qui leur seraient associées.

a. Opérations exclues du calcul du rapport

270

Sont exclus, tant au numérateur qu'au dénominateur, pour la détermination du prorata, les éléments de chiffre d'affaires suivants :

- Les cessions d'éléments d'actifs immobilisés ;
- Les subventions d'équipement, c'est-à-dire les subventions versées à un assujetti sous la condition qu'il acquière un bien déterminé, ou réalise des travaux précisément définis ;
- Les indemnités non imposables à la TVA et notamment celles reçues en réparation de dommages consécutifs à des sinistres ;
- Les revenus de valeurs mobilières qui ne correspondent pas à une activité dans le champ de la TVA ;
- Les encaissements de sommes perçues pour le compte d'un tiers pour lui être versées, ou perçues d'un tiers pour être réparties intégralement à d'autres personnes dans le cadre d'un mandat ;

- Les pourboires versés au personnel pour les entreprises des secteurs de l'hôtellerie et de la restauration ;
- Le montant des livraisons à soi-même.

b. Éléments présents au numérateur

280

Au numérateur, doivent être indiqués :

- le chiffre d'affaires annuel afférent aux opérations taxables ;
- le chiffre d'affaires annuel afférent aux exportations portant sur des opérations taxables en régime intérieur et aux opérations en franchise ouvrant droit à déduction.

Ces éléments doivent être pris en compte selon leur date d'exigibilité au sens de la législation relative à la TVA, qu'il y ait collecte effective de TVA ou exonération.

c. Éléments présents au dénominateur

290

Il convient d'indiquer au dénominateur le chiffre d'affaires annuel global réalisé par l'entreprise et entrant dans le champ d'application de la TVA..

Ces éléments doivent être pris en compte selon leur date d'exigibilité au sens de la législation relative à la TVA, qu'il y ait collecte effective de TVA ou exonération.

II- Conditions de forme

300

La TVA n'est déductible que dans la mesure où elle figure sur un document justificatif qui peut être soit une facture (achats de biens ou prestations de services) soit une déclaration d'importation.

De plus, un client lui-même assujetti ne peut déduire la TVA qui lui est facturée par un fournisseur ou un prestataire que si ce dernier lui délivre en outre une attestation d'assujettissement à la TVA, c'est-à-dire une déclaration écrite confirmant qu'il est assujetti à la TVA.

A. Livraisons et prestations de services

310

La TVA n'est déductible que dans la mesure où elle est mentionnée distinctement, par le vendeur ou le prestataire de service, sur la facture régulièrement établie.

En outre, cette facture doit être accompagnée d'une attestation d'assujettissement dont le contenu (et les éventuelles dispenses) sont fixés par un arrêté du Ministre en charge des finances.

B. Importations

320

La TVA n'est déductible que dans la mesure où elle est mentionnée sur une déclaration de mise à la consommation ou tout autre document équivalent délivré par le service des douanes, qu'elle a été payée, et que cette déclaration soit libellée au nom de celui qui réclame cette déduction.

C. Livraisons à soi-même

330

La taxe ayant grevé les livraisons à soi-même n'est déductible de la taxe due au titre d'un mois donné que si ces livraisons figurent dans la déclaration des opérations taxées au titre du même mois, si cette taxe est par ailleurs déductible.

D. Etat des déductions de TVA

340

Conformément à l'article 249 du CGI, la déclaration mensuelle de TVA doit être accompagnée d'un état présentant le détail des déductions effectuées, faisant ressortir :

- En ce qui concerne les achats sur place et prestations de service :
 - o Le nom ou la dénomination sociale et le numéro d'identification fiscale (NIF) ;
 - o Les références et le montant de la facture ;
 - o Le montant de la taxe déductible acquittée par le client ;
- En ce qui concerne les importations, en plus des mentions précédentes :
 - o Le numéro de la déclaration de mise en consommation ou de sortie d'entrepôt ;
 - o Les références de la quittance délivrée par les services douaniers ;
 - o Le montant de la TVA mentionnée sur cette quittance.

350

Le défaut de production de l'état précité, ou la production d'un état erroné ou comportant des mentions incorrectes, entraîne la réintégration des déductions de TVA opérées.

III- Modalités d'exercice du droit à déduction

A. Moment de la déduction

360

Le droit à déduction prend normalement naissance avec l'exigibilité de la taxe chez le fournisseur. Pour les importations, le droit à déduction prend naissance lors de la mise à la consommation C'est l'idée qui est retenue par les articles 242 et 243 du CGI qui prévoient que la naissance du droit à déduction intervient au moment de l'importation des biens, de l'acquisition de la livraison à soi-même ou de l'accomplissement des services-

370

La déduction de la taxe doit, en toute hypothèse, être exercée au plus tard le 15 avril de l'année suivant celle de la survenance de l'exigibilité de la taxe. A défaut, le droit à déduction est définitivement perdu pour l'assujetti.

B. Imputation sur la TVA collectée

380

L'article 241 du CGI pose le principe selon lequel la déduction de la TVA d'amont se fait par imputation sur la TVA d'aval au titre du mois au cours duquel le droit à déduction a pris naissance.

C'est donc la règle de l'imputation qui prévaut sur celle du remboursement.

C. Cas des crédits de TVA nets

390

Constitue un crédit de TVA net l'excédent de TVA déductible par rapport à la TVA exigible constatée au titre d'une période déclarative donnée.

En vertu de l'article 244 du CGI, l'excédent de TVA déductible qui ne peut être imputé durant une période déclarative doit être reporté pour imputation sur la période suivante. En effet, les crédits de TVA ne sont en principe pas remboursables par l'administration fiscale.

400

Toutefois, les articles 244 et 245 du CGI laissent la possibilité d'un remboursement pour les entreprises exportatrices ou celles ayant perdu la qualité d'assujetti à la TVA. Cependant, dans ce dernier cas, les crédits de TVA sont affectés en priorité au paiement des autres impôts et taxes dont le contribuable est débiteur.

L'extension du remboursement aux activités autres que les exportations peut néanmoins être accordée par arrêté du Ministre en charge des finances.

Pour pouvoir prétendre au remboursement de son crédit de TVA, l'assujetti doit respecter les formalités suivantes :

- Adresser une demande de remboursement écrite au Directeur Général, dans un délai de 15 jours pour les entreprises perdant la qualité d'assujetti ou dans le mois qui suit la déclaration faisant état d'un crédit de taxe pour les exportateurs ;
- La demande de remboursement doit porter sur un crédit de TVA dont le montant est supérieur ou égal à cent mille (100.000) OUGUIYA ;
- Les trois dernières déclarations de TVA doivent avoir été créditrices ; par tolérance, il n'est pas exigé des assujettis perdant leur qualité qu'ils remplissent cette condition pour réclamer un remboursement de TVA
- La demande ne peut être adressée si l'assujetti fait l'objet au même moment d'un contrôle ponctuel ou d'une vérification générale.

410

La vérification par l'administration du crédit de TVA à rembourser intervient dans les 3 mois du dépôt d'une demande valable et complète. Le remboursement du crédit doit intervenir dans les 3 mois à compter de la décision de validation totale ou partielle.

Les pénalités encourues en cas de demande de remboursement fictif sont égales à 100% du montant du crédit indûment demandé et à 200% de ce même montant si le crédit a fait l'objet d'un remboursement effectif, outre la restitution des sommes indûment perçues.

IV- Régularisation de la TVA déduite antérieurement

420

Dans la mesure où elle a été opérée conformément à la législation, la déduction exercée dans les conditions prévues ci-dessus est définitivement acquise à l'assujetti.

Toutefois, pour ce qui concerne les biens immobilisés, la réglementation prévoit qu'une régularisation de cette déduction initiale est requise dans certaines circonstances, précisées ci-dessous.

A. Régularisations annuelles

430

Une régularisation de la TVA déduite à l'égard d'un bien immobilisé est due si la variation du pourcentage de déduction de l'année en cours et celui de l'année d'acquisition, d'importation ou de première utilisation est supérieure à 10% lors de l'une quelconque des quatre années suivant celle de l'acquisition, de l'importation ou de la première utilisation du bien.

Dans le cas où cette variation excède effectivement 10%, l'assujetti doit procéder soit au reversement, soit à la déduction complémentaire d'une fraction de la taxe ayant grevé initialement l'immobilisation. Cette fraction est égale au cinquième de la différence entre (i) le produit de la taxe ayant grevé le bien par le prorata définitif de l'année d'acquisition, d'importation ou de première utilisation et (ii) le produit de la même taxe par le prorata définitif de l'année considérée.

Si cette différence est positive, l'assujetti doit verser un complément de taxe. Si cette différence est négative, l'assujetti peut requérir un complément de déduction.

440

A compter de la cinquième année suivant celle de l'acquisition, de l'importation ou de la première utilisation du bien considéré, plus aucune régularisation annuelle ne doit être effectué par l'assujetti à l'égard de ce bien.

B. Régularisations globales

450

Lorsqu' une immobilisation est cédée ou détruite avant le commencement de la quatrième année qui suit celle de son acquisition, de son importation ou de sa première utilisation, l'assujetti doit reverser une fraction de la taxe initialement déduite, prenant en compte les régularisations annuelles déjà opérées.

Toutefois, lorsque la cession est elle-même soumise à TVA, il n'y a pas lieu de procéder à une régularisation annuelle. En effet, dans ce cas, il n'y a pas de rupture dans la chaîne de collecte de la TVA.

460

Le montant de la TVA à régulariser globalement équivaut à la somme des régularisations annuelles qui seraient dues au titre des années restantes de la période de régularisation, en supposant pour ces années un prorata de déduction de 0.

A cet égard, il est précisé que l'année de cession ou de destruction de l'immobilisation compte pour une année pleine, dès lors soumise à l'obligation d'opérer, le cas échéant, une régularisation annuelle selon les principes

exposés ci-dessus. Ainsi, la régularisation globale ne porte que sur les années suivant celle de la cession ou de la destruction.

470

Les mêmes règles s'appliquent en cas :

- De cessation d'activités ouvrant droit à déduction TVA, l'assujetti se contentant alors de réaliser des activités économiques n'ouvrant plus droit à déduction, de sorte qu'une régularisation globale est due pour l'ensemble des immobilisations acquises, livrées ou importées au cours des quatre dernières années ;
- De perte de la qualité d'assujetti à la TVA, l'assujetti cessant de réaliser des activités économiques, de sorte qu'une régularisation globale est due pour l'ensemble des immobilisations acquises, livrées ou importées au cours des quatre dernières années ;
- D'affectation de l'immobilisation à une activité ou à un usage n'ouvrant pas droit à déduction, de sorte qu'une régularisation globale est due pour l'immobilisation concernée.

C. Cas des nouveaux assujettis

480

Les personnes qui sont nouvellement assujetties et dépassent le seuil de chiffre d'affaires fixé à l'article 211 du CGI (voir TVA-CHAMP-10, §230) peuvent déduire la TVA qui a grevé le coût des marchandises existant en stock à la date à partir de laquelle ils réalisent des opérations imposables soumises à la TVA, à la condition toutefois que ces marchandises soient bien destinées à la réalisation d'opérations taxables.

Cette déduction est toutefois subordonnée au respect de l'ensemble des conditions gouvernant le droit à déduction, notamment quant à la possession de documents justificatifs.

Elle est également réservée à la taxe encourue par l'assujetti au plus tôt le 1^{er} janvier de l'année précédant celle durant laquelle le professionnel a acquis la qualité d'assujetti au sens de l'article 211 du CGI.

Chapitre 6 : Obligations déclaratives et recouvrement

(TVA-DECL)

I- Obligations déclaratives

A. Déclarations d'assujettissement

1

Conformément aux dispositions de l'article L.4 du Livre des Procédures Fiscales (LPF), toute personne physique ou morale assujettie à la Taxe sur la Valeur Ajoutée doit, dans les 20 jours de sa constitution définitive ou du commencement de ses activités ou de l'ouverture de son établissement, souscrire auprès du service des impôts dont elle dépend une déclaration d'existence sur imprimé réglementaire, indiquant ses noms, prénoms ou raison sociale, profession ou activité, adresse ou siège social.

Cette formalité peut également être effectuée par un représentant du contribuable dûment habilité.

10

Des obligations supplémentaires s'appliquent aux personnes morales. Ces dernières doivent en outre indiquer :

- La forme juridique, la durée, ainsi que le lieu de leur principal établissement ;
- La date de l'acte constitutif (un exemplaire sur papier non timbré, dûment certifié, est joint à la déclaration) ;
- Les noms, prénoms et domicile des dirigeants ou gérants et, pour les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, les noms, prénoms et domicile de chacun des associés ;
- La nature et la valeur des biens mobiliers et immobiliers constituant les apports ;
- Le nombre, la forme et le montant :
 - o Des titres négociables émis en distinguant les actions des obligations et en précisant, pour les premières, la somme dont chaque titre est libéré et, pour les secondes, la durée de l'amortissement et le taux d'intérêt ;
 - o Des parts sociales (parts de capital) non représentées par des titres négociables ;
 - o Des autres droits de toute nature attribués aux associés dans le partage des bénéfices ou de l'actif social, que ces droits soient ou non constatés par des titres.
- Un plan de localisation de leur exploitation ;
- Pour les personnes morales dont le siège est à l'étranger, la nature détaillée de leurs activités et opérations en Mauritanie, le lieu de leur principal établissement ainsi que les noms, prénoms et adresse de leur représentant en Mauritanie qui s'engage à remplir les formalités incombant à ce redevable et à acquitter les impôts et taxes à sa place.

20

Lorsqu'en cours d'année, un contribuable devient assujetti au motif que son chiffre d'affaires annuel atteint ou dépasse le seuil fixé à l'article 211, la taxe est due sur les opérations dont l'exigibilité est survenue à compter du jour où s'est produit ce dépassement.

Les contribuables doivent déclarer leur assujettissement à l'administration fiscale avant la fin du mois suivant celui au cours duquel le seuil a été atteint ou dépassé. La taxe afférente aux affaires taxables réalisées depuis le dépassement doit être déclarée en même temps que celle concernant les affaires du mois suivant.

B. Déclarations de modification

30

Une déclaration est également obligatoire dans les 20 jours en cas de cession, de cessation ou de modification d'activité ou encore de modification de la désignation ou de l'identification ou de l'adresse du redevable.

Cette déclaration doit également être souscrite auprès du service des impôts dont il dépend. Cette formalité peut également être effectuée par un représentant du contribuable dûment habilité.

40

Doivent notamment être déclarés :

- Le changement de dirigeant ;
- La cession de l'entreprise individuelle ou sa mise en location gérance ;
- La modification de la raison sociale, de la forme juridique, de l'objet ou de la durée ;
- La cession d'activité ou la fermeture d'établissement ;
- Le changement d'adresse.

50

Conformément aux dispositions de l'article L.7 du LPF, tout manquement aux obligations précitées est passible d'une amende de cinquante mille (50.000) à cinq cent mille (500.000) OUGUIYA nonobstant l'application des pénalités et sections fiscales prévues aux articles L.131 et suivants du LPF.

C. Déclaration de TVA et paiement

60

Tout assujetti doit déposer auprès du service des Impôts dont il relève avant le 15 de chaque mois une déclaration sur imprimé officiel au titre des opérations effectuées au cours du mois précédent.

En même temps que le dépôt de la déclaration, le montant de la taxe due doit être spontanément acquitté selon les modalités prévues à l'article L.84 du Livre des procédures fiscales. Les contribuables ne peuvent se prévaloir de leur qualité de créancier du Trésor Public pour se soustraire à leurs obligations fiscales ou pour différer le règlement de la taxe.

Par ailleurs, obligation est faite aux redevables de déposer cette déclaration dans les mêmes délais même si aucune opération taxable n'a été effectuée lors du mois déclaré. Cette déclaration est revêtue de la mention « Néant ».

La TVA est liquidée au vu de cette déclaration qui vaut titre exécutoire.

D. Etat présentant le détail des déductions de TVA effectuées

70

La déclaration mensuelle doit être accompagnée d'un état présentant le détail des déductions effectuées, faisant ressortir :

- En ce qui concerne les achats sur place et prestations de service :
 - o Le nom ou la dénomination sociale et le numéro d'identification fiscale (NIF) ;
 - o Les références et le montant de la facture ;
 - o Le montant de la taxe déductible acquittée par le client ;

- En ce qui concerne les importations, en plus des mentions précédentes :
 - o Le numéro de la déclaration de mise en consommation ou de sortie d'entrepôt ;
 - o Les références de la quittance délivrée par les services douaniers ;
 - o Le montant de la TVA mentionnée sur cette quittance.

80

Le défaut de production de l'état précité ainsi que la production d'un état erroné ou comportant des mentions incorrectes, entraîne la réintégration des déductions opérées.

E. Sanctions

90

Conformément aux dispositions de l'article L.133 du Livre des procédures fiscales auquel renvoie l'article 251 du CGI, les omissions et inexactitudes constatées dans les déclarations relatives à la TVA sont sanctionnées par une pénalité égale à 40% des droits compromis.

Le taux de cette pénalité est porté à 80% lorsque, compte tenu de la nature de l'infraction commise, la bonne foi du contribuable ne peut être admise.

100

Conformément aux dispositions de l'article L.131 du Livre des Procédures Fiscales, le retard de dépôt des déclarations relatives à la TVA est sanctionné par une pénalité égale :

- A 10% du montant des droits normalement dus lorsque le retard est inférieur à deux (2) mois ;
- Et à 25% lorsque le retard dépasse deux (2) mois.

Le retard dans le dépôt d'une déclaration de TVA « néant » ou créditrice est sanctionnée par une amende de deux mille (2.000) OUGIYA par déclaration tardive de ce type.

110

Conformément aux dispositions de l'article 252 du CGI, les infractions concernant les marchandises importées sont constatées et poursuivies comme en matière de douane.

II- Facturation

120

Conformément à l'article L.21 du Livre des Procédures Fiscales, toute opération dans le champ de la TVA réalisée par un redevable doit faire l'objet d'une facture, qu'elle donne lieu à collecte de TVA ou qu'elle soit exonérée.

La facture doit obligatoirement mentionner distinctement :

- a) l'identification précise du redevable qui délivre la facture :
 - a. les nom et prénom(s) s'il s'agit d'une personne physique, forme juridique et raison sociale s'il s'agit d'une personne morale ;
 - b. le numéro d'identification fiscale ;
 - c. les adresses géographique, cadastrale, boîte postale et numéro de téléphone ;
 - d. le numéro d'immatriculation au registre du commerce ;
 - e. les références du ou des compte(s) bancaire(s).
- b) le numéro de facture d'une série ininterrompue ;
- c) la date d'établissement de la facture ;
- d) l'objet précis de la transaction ;

- e) le montant de la facture ;
- f) le montant hors taxe sur la valeur ajoutée ; le taux et le montant de la taxe due ou, le cas échéant, la mention « Exonéré » ; le montant total toutes taxes comprises dû par le client ;
- g) l'identification du client ;
- h) les nom et prénoms s'il s'agit d'une personne physique, forme juridique et raison sociale s'il s'agit d'une personne morale ;
- i) le numéro d'identification fiscale pour les ventes à des personnes morales ou à des commerçants ;
- j) l'adresse géographique.

130

Toute taxe illégalement facturée est due par celui qui l'a facturée (article 256 du CGI), quand bien même il ne présenterait pas la qualité d'assujetti ou que l'opération bénéficiait en fait d'une exonération.

III- Comptabilité

140

Toute entreprise exploitée en Mauritanie doit y tenir sa comptabilité. Toute entreprise exploitée en Mauritanie par un non-résident doit y tenir une comptabilité distincte pour les activités réalisées en Mauritanie.

Ces entreprises doivent en outre déposer un exemplaire de leurs états financiers.

150

La comptabilité doit obligatoirement être tenue en arabe ou en français et être conforme aux prescriptions du référentiel comptable mauritanien.

La comptabilité informatisée doit être tenue au moyen de supports et logiciels agréés par l'Administration fiscale. Ils doivent répondre aux exigences légales en matière de garantie, d'intégrité et de conservation définies en matière de preuve.

Les assujettis doivent tenir, obligatoirement une comptabilité régulière conformément aux dispositions réglementaires (livre journal, livre d'inventaire cote et paraphée, livre d'inventaire, grand-livre. un journal auxiliaire "VENTES", un journal auxiliaire "ACHATS").

160

Les opérations se rapportant aux ventes et aux achats de biens et services doivent faire apparaître distinctement le montant net et de l'opération, le montant de la TVA, le taux, le nom et l'adresse du client.

Les entreprises qui réalisent des opérations soumis à des taux différents ou exonérés sont tenues de répartir leurs recettes par catégories d'opérations et par taux d'imposition.

170

Le système de comptabilisation hors TVA est basé sur le principe selon lequel :

- La TVA perçue par l'entreprise auprès de ses clients (TVA sur vente) est collectée sur ordre et pour compte du Trésor Public

- La TVA acquittée par l'entreprise auprès de ses fournisseurs (TVA sur achat ou service) a, dans la mesure où elle est déductible, le caractère d'une avance faite au Trésor Public.

En conséquence, la taxe collectée d'une part, la taxe déductible d'autre part, ne doivent pas figurer respectivement dans les produits d'exploitation, et dans les charges d'exploitation ; il s'agit d'opérations effectuées pour le compte de tiers et qui doivent figurer à ce titre dans des comptes appropriés de la classe 4.

Il est par ailleurs obligatoire de distinguer :

- la TVA déductible au titre des immobilisations ;
- et la TVA déductible au titre des biens autres qu'immobilisations, et des services.

En revanche, la TVA non déductible afférente à un bien ou un service (biens ou services exclus du droit à déduction, application d'un prorata chez un assujetti partiel) doit être considérée comme un élément du coût de ce bien ou service.

Des principes exposés ci-dessus découlent les modalités comptables suivantes :

- le prix d'achat ou le coût de production des immobilisations peut comprendre une TVA non déductible et une TVA déductible qui seule constitue une créance sur le Trésor Public ;
- les achats de biens autres qu'immobilisations, et services sont enregistrés, hors TVA déductible, au débit d'un compte de la classe 6 (compte de charges) ;
- la TVA déductible correspondante constitue une créance sur le Trésor Public ;
- les ventes de biens et services sont enregistrées hors TVA collectée au crédit de compte de la classe 7 (compte de produits); la TVA collectée par l'entreprise constitue une dette envers le Trésor Public.

180

Pour les opérations dont le fait générateur est constitué par l'encaissement (avance. décomptes provisoires ...), la comptabilisation en cours d'exercice n'est pas modifiée. La TVA prise en compte pour la déclaration de la TVA est celle afférente aux sommes encaissées au cours de la période d'imposition.

190

Pour ce qui concerne la TVA collectée, il paraît utile d'aménager les sous comptes de la classe 7 dans les conditions suivantes :

70 VENTES DE MARCHANDISES - PRODUCTION VENDUE

700 - VENTES DE MARCHANDISES

7001 Ventes de marchandises exonérées de TVA

70011 Ventes exonérées à l'intérieur

70012 Exportation de produits exonérés

70013 Exportation de produits imposables

7002 - Ventes soumises à la TVA

70021 Ventes à taux réduit

70022 Ventes à taux normal

701 - PRODUCTION VENDUE (TRAVAUX, PRESTATIONS DE SERVICE)

7010 - Production de biens

70101- Production de bien exonérés de TVA

701011 Production de bien exonérés à l'intérieur

701012 Exportations de produits exonérés

701013 Exportations de produits imposables

70102 - Production de biens soumis à la TVA

701021. Production de biens soumis à taux réduit

701022 Production de biens soumis à taux normal

7012 - Travaux

70121 - Travaux exonérés de TVA

- 701211 Travaux exonérés à l'intérieur
- 701212 Exportations de travaux exonérés
- 701213 Exportations de travaux imposables
- 70122 - Travaux soumis à TVA
 - 701221 Travaux soumis à taux réduit
 - 701222 Travaux soumis à taux normal
- 7015 - Etudes
 - 70151 - Etudes exonérées de TVA
 - 701511 Etudes exonérées à l'intérieur
 - 701512 Exportations d'études exonérées
 - 701513 Exportations d'études imposables
 - 70152 - Etudes soumises à la TVA
 - 701521 Etudes soumises à taux réduit
 - 701522 Etudes soumises à taux normal
- 7017 - Prestations de services
 - 70171 - Prestations de services exonérées de TVA
 - 701711 Prestations de services exonérées à l'intérieur
 - 701712 Exportations de prestations de services exonérées
 - 701713 Exportations de prestations de services imposables
 - 70172 - Prestations de services soumises à la TVA
 - 701721 Prestations de services soumises à taux réduit
 - 701722 Prestations de services soumises à taux normal

200

Les importateurs doivent tenir en outre un livre spécial faisant apparaître pour chaque opération, la quantité, la valeur en douane, le numéro et la date de la déclaration de la mise à la consommation. Ils doivent également communiquer au service des impôts dont ils dépendent l'identité et l'adresse de leurs déclarants en douane.

210

Conformément à l'article L.19 du Livre des Procédures Fiscales, les redevables doivent conserver pendant 10 ans, les doubles des factures, mémoires, marchés, feuilles d'honoraires et toute autre pièce justificative des éléments contenus dans leurs déclarations et écritures.

Chapitre 7 : Régime particulier : application de TVA sur la **marge** **(TVA-MARGE)**

Conformément aux dispositions de l'article 225 du CGI, certaines opérations sont soumises à des règles particulières en matière de calcul de la TVA due : celle-ci est due sur la marge bénéficiaire plutôt que sur le prix total. Cela affecte également les obligations des assujettis en matière de déduction ou de facturation.

I- Opérations et personnes visées par le régime de TVA sur la marge

1

L'article 225 du CGI soumet au régime de TVA sur la marge bénéficiaire les activités décrites ci-dessous. Cette liste est limitative.

A. Les activités de reventes de cartes téléphoniques et d'abonnements audiovisuels, à la condition que le prix de revente soit imposé par le fournisseur

10

Les ventes de droits d'accès à un réseau téléphonique situé en Mauritanie sont, de plein droit, soumises à la TVA selon le régime de la marge, que ce droit d'accès soit matérialisé par une carte physique ou non, à la condition cependant que le vendeur de ces droits d'accès fixe son prix conformément aux prescriptions que lui impose le fournisseur initial. Le fournisseur initial est celui qui exploite le réseau de téléphonie auquel il est donné accès.

Le droit d'accès à un réseau téléphonique en Mauritanie correspond au droit d'accéder à un service permettant au public situé en Mauritanie de passer et de recevoir, directement ou indirectement, des appels nationaux ou internationaux et internationaux, en composant un ou plusieurs numéros du plan national ou international de numérotation téléphonique, ou de réaliser des émissions, transmissions ou réceptions de signes, de signaux, d'écrits, d'images ou de sons, par voie électromagnétique.

20

Les prestations d'abonnement à un service audiovisuel diffusé en Mauritanie sont également soumises au régime de la marge, à la condition également que le vendeur fixe son prix conformément aux prescriptions que lui impose le fournisseur initial. Le fournisseur initial est celui qui est le titulaire légal des droits de diffusion en Mauritanie du service audiovisuel auquel le client s'abonne.

Ces prestations recouvrent :

- L'abonnement à un service de télévision, qui peut être défini comme l'octroi d'un droit d'accès à un service de communication au public par voie électronique destiné à être reçu simultanément par l'ensemble du public ou par une catégorie de public et dont le programme principal est composé d'une suite ordonnée d'émissions comportant des images et des sons ; et
- L'abonnement à un service de médias audiovisuels à la demande, qui peut être défini comme l'octroi d'un droit d'accès à un service de vidéo à la demande ou à un service de télévision de rattrapage comportant des images et des sons mais qui ne sont pas destinés à être reçus simultanément par le public et qui ne sont pas composés d'une suite ordonnée d'émissions.

30

L'application du régime de la marge à ces ventes suppose, en toute hypothèse, que le vendeur soit une personne juridiquement distincte du fournisseur initial.

Ainsi, ce régime ne s'applique pas aux ventes de droits d'accès à un réseau téléphonique ou aux abonnements télévisuels consentis par le fournisseur initial lui-même, quelles que soient l'identité et l'activité de son client.

40

Le régime de la marge est également applicable aux reventes successives réalisées par des opérateurs tous juridiquement distincts du fournisseur initial, dès lors que chaque revendeur fixe son prix conformément aux prescriptions que lui impose le fournisseur initial défini ci-dessus.

B. Les prestations des agences de voyage

50

Constituent des prestations d'agences de voyages les opérations d'entremises effectuées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques en leur nom propre (« intermédiaire opaque »).

Lorsque l'agence de voyages agit au nom et pour le compte soit de son client soit d'un prestataire de services (intermédiaire « transparent »), les prestations qu'elle rend sont taxables selon les règles de droit commun.

Pour l'application de ce régime, il convient de s'attacher à la nature et aux conditions de réalisation de l'opération, sans autre considération tenant par exemple à la détention d'une autorisation administrative spécifique (licence ou agrément).

60

Ainsi, pour que l'opération soit soumise au régime de TVA sur la marge, plusieurs conditions doivent être remplies simultanément :

1. Seules les opérations effectuées par les agences de voyages et les organisateurs qui agissent en leur nom propre (intermédiaires « opaque ») relèvent du régime de TVA sur la marge. Même si elle ne revend qu'un service au client, l'agence est réputée ne pas se borner à fournir une prestation unique, dès lors qu'entre également dans son intervention la délivrance d'informations, ou de conseils propres à orienter le client.
2. Le régime de la marge s'applique à la vente d'une prestation de voyage lorsque celle-ci comprend au moins le transport et/ou l'hébergement.
3. Le régime de la marge est applicable si l'agence de voyage, qui agit en son propre nom, utilise pour la réalisation du voyage des livraisons de biens et des prestations de services d'autres assujettis, ainsi que le cas échéant d'organismes non assujettis. Ainsi, le régime de la marge n'est pas applicable lorsque les services sont rendus aux clients à l'aide de moyens d'exploitation dont l'assujetti est propriétaire ou locataire.

70

Le régime particulier s'applique aux recettes perçues de tous clients y compris de personnes relevant elles-mêmes de ce régime dès lors qu'elles résultent de la vente de voyages.

C. Les ventes de biens d'occasion acquis auprès de non assujettis, réalisées par les négociants en biens d'occasion

80

Sont considérés comme biens d'occasions les biens ayant fait l'objet d'une utilisation et qui sont susceptibles de réemploi en l'état ou après réparation.

90

Ainsi, un objet qu'une entreprise a acquis à l'état neuf et qu'elle revend sans l'avoir effectivement utilisé ne peut être considéré comme étant d'occasion. Il n'acquiert, donc, cette qualification que dans la mesure où l'acquisition a été suivie d'une utilisation effective du bien dans l'état sous lequel il est ensuite vendu.

100

Cependant, les objets d'occasion peuvent éventuellement subir une réparation, dès lors qu'elle aboutit simplement à une remise en état, c'est-à-dire une restitution des caractéristiques initiales de l'objet à l'état neuf.

En revanche, les opérations qui se traduisent, soit par une transformation par rapport à l'objet initial avant usage, soit par une véritable rénovation de l'objet usagé, font perdre à ce dernier la qualification d'objet d'occasion ; il devient un produit nouveau dont le régime d'imposition est celui des produits neufs.

110

Les déchets neufs d'industrie et les matières de récupération ne constituent pas des biens d'occasion ; ils sont, en effet, généralement inutilisables en l'état et sont en principe réemployés comme matières premières. Ainsi, les fournitures (fers, tubes, etc.) qu'un industriel revend comme rebuts sans les avoir utilisées doivent être taxées comme des produits neufs.

D. Les activités des entrepreneurs de main d'œuvre

120

Les activités des entrepreneurs de main d'œuvre sont soumises à la TVA sur leur marge bénéficiaire.

Il s'agit des activités consistant en la mise à disposition, à un client juridiquement distinct de l'entrepreneur, de personnel non employé à titre salarié par l'entrepreneur prestataire, pour une durée convenue.

130

Toutefois, par souci de ne pas créer de rémanence de taxe, la mise à disposition, à un client juridiquement distinct de l'entrepreneur, de personnel salarié de l'entrepreneur prestataire est également soumise à TVA selon le régime de la marge. L'autorité hiérarchique sur ce salarié doit alors être transférée au client de l'entrepreneur pour la durée du contrat.

140

En revanche, le détachement, par un premier assujéti auprès d'un second, d'un salarié de son entreprise dans l'objectif de réaliser une tâche précise, et qui reste sous l'autorité hiérarchique du premier assujéti, ne constitue pas pour ce premier assujéti une activité d'entrepreneur de main d'œuvre soumise au régime de la marge.

II- Application du régime de la marge

A. Territorialité

150

Les règles de territorialité applicables aux opérations taxées sur la marge sont les règles de droit commun, commentées au TVA-CHAMP-20.

160

Il est ici rappelé que, dans le cas particulier des commissions perçues par les agences de voyages, le lieu effectif de réalisation de la prestation n'a pas d'importance : la TVA mauritanienne est due sur la commission si l'agence de voyage est établie en Mauritanie.

En revanche, et conformément à la règle de territorialité de principe pour les prestations de services, la TVA mauritanienne reste due sur la commission relative à un voyage effectivement réalisé en Mauritanie par une agence de voyage établie à l'étranger.

B. Détermination de la base d'imposition et de la TVA due

1. Commentaires généraux sur le calcul de la marge bénéficiaire

160

Lorsque le régime de la marge est applicable aux activités mentionnées aux paragraphes 10 à 160 ci-dessus, la TVA est assise non pas sur le prix de vente total mais sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat.

Cette différence (la « marge bénéficiaire ») est réputée inclure la TVA due. Ainsi, la TVA devant être versée à l'égard de cette marge bénéficiaire doit être calculée « en dedans ».

Exemple :

Soit un négociant en biens d'occasion ayant acquis des meubles auprès d'un non-assujetti, qu'il revend à un autre non-assujetti.

L'acquisition de ces biens a coûté 1000 TTC au négociant. Il les revend pour 1200 TTC à son client.

La marge bénéficiaire correspond donc dans cet exemple à 200.

Dès lors que cette marge est réputée « TVA incluse », et comme la livraison de meubles est soumise au taux standard de TVA (16%), il convient de diviser cette marge bénéficiaire par le coefficient de conversion présenté en TVA-TAUX-10 §50 pour déterminer la base imposable HT.

= $200 * 0,8621 = 172,42$, sans que cette base ne soit arrondie en raison du calcul effectué « en dedans ».

En conséquence, le montant de TVA associé à cette opération est 27,58.

180

La comptabilité de l'assujetti doit permettre à l'administration de vérifier si le régime de la marge a été correctement appliqué par l'assujetti. A défaut, la TVA devient due sur le prix total.

Il est rappelé qu'en l'absence de document justifiant le prix d'achat (facture, etc.) permettant de déterminer la marge, la vente doit être soumise à la TVA sur le prix total.

2. Les activités de reventes de cartes téléphoniques et d'abonnements audiovisuels

190

En ce qui concerne les revendeurs de cartes téléphoniques et d'abonnements audiovisuels, leur base d'imposition soumise à TVA (« marge bénéficiaire ») résulte de la différence entre (i) le prix total TTC payé par le client au revendeur et (ii) le prix TTC payé par le revendeur de la chaîne de distribution (système dit « du coup par coup »).

Pour l'application de cette disposition, il y a lieu dans un souci de simplification de procéder par voie de globalisation pour déterminer l'assiette réelle d'une période donnée.

En pratique, les redevables doivent, pour leurs transactions réalisées dans le cadre d'une activité de revente de cartes téléphoniques et d'abonnements audiovisuels, déterminer, pour chaque période déclarative, la base imposable à la TVA en retenant la différence existant entre, d'une part, le montant des achats globaux soumis à TVA et exposés pour cette activité, pris en compte à la date normale de leur exigibilité en TVA, et, d'autre part, celui des ventes globales de cartes téléphoniques ou d'abonnements audiovisuels réalisés au cours de la période déclarative considérée selon leur date de paiement.

Lorsqu'au cours d'une même période déclarative, le montant des achats dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats de la période déclarative suivante.

200

Dans le cas d'un opérateur qui réaliserait à la fois des reventes de cartes téléphoniques et d'abonnements audiovisuels, cette globalisation doit être réalisée séparément par activité :

- D'une part, pour les cartes téléphoniques ;
- D'autre part, pour les abonnements audiovisuels.

Il ne peut y avoir de compensation globale entre ces deux activités.

3. Agences de voyage

210

En ce qui concerne les prestations rendues par les agences de voyage et les organisateurs de circuits touristiques, leur chiffre d'affaires imposable est ainsi nécessairement constitué par la différence entre le prix total TTC payé par le client et le prix TTC facturé à l'agence ou à l'organisateur par les entrepreneurs de transports, les hôteliers, les restaurateurs, les entrepreneurs de spectacles et les autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par le client et qui sont agrégés par l'agence de voyage pour rendre sa propre prestation.

220

Pour l'application de cette disposition, il y a lieu dans un souci de simplification de procéder par voie de globalisation pour déterminer l'assiette réelle d'une période donnée.

En pratique, les redevables doivent, pour tout ou partie de leurs transactions réalisées dans le cadre d'une activité d'agence de voyage, déterminer, chaque mois, la base imposable à la TVA en retenant la différence existante entre, d'une part, le montant des achats globaux soumis à TVA et exposés pour cette activité, pris en compte à la date normale de leur exigibilité en TVA, et, d'autre part, celui des ventes globales de voyage réalisés au cours du mois considéré selon leur date de paiement.

Lorsqu'au cours d'un mois, le montant des achats dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats du mois suivant.

4. Négociants en biens d'occasion

230

Les négociants en biens d'occasion, conformément aux dispositions en vigueur, sont imposables à la TVA sur leurs marge bénéficiaire, c'est-à-dire sur la seule différence entre le prix de vente et le prix d'achat, dès lors que les biens vendus ont été acquis auprès de non-assujettis.

Ainsi, les négociants en biens d'occasion doivent garder toute preuve justifiant de la qualité des cédant des biens d'occasion qu'ils revendent sous le régime de la marge, pour justifier que celui-ci est effectivement applicable.

240

Les négociants en biens d'occasion acquittent, en principe, la taxe sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat calculée opération par opération (système dit « du coup par coup »). Dans ce système d'imposition dit « au coup par coup », seules les opérations bénéficiaires, c'est à dire celles dont le prix de vente est supérieur au prix d'achat du bien, font l'objet de taxation.

Les assujettis-revendeurs ne peuvent donc pas compenser une opération bénéficiaire par la moins-value réalisée au cours d'une autre opération.

250

Toutefois, l'imposition à la TVA sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat nécessite de connaître, au moment de chaque vente, le prix d'achat correspondant. Il est fréquent que les intéressés éprouvent des difficultés pour connaître avec précision le prix d'achat de chacun des articles qu'ils vendent.

Pour pallier cette difficulté, les redevables peuvent, pour toutes leurs transactions soumises au régime de la marge, déterminer, chaque mois, la base imposable en retenant la différence existant entre (i) le montant des achats globaux, et (ii) celui des ventes globales d'objets d'occasion, livrés au cours du mois considéré (sans égard pour la date de paiement). Lorsqu'au cours d'un mois, le montant des achats dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats du mois suivant

Préalablement à l'application de ce régime, les assujettis doivent en informer leur bureau fiscal de rattachement par tout procédé permettant de garder une trace de cette information. Le régime est applicable à compter du 1^{er} jour du mois durant lequel cette information est donnée, et doit être appliqué par l'assujetti pendant au moins 12 mois consécutifs. Si, après cette période, l'assujetti souhaite mettre fin au régime de la globalisation, il doit à nouveau en informer son bureau fiscal de rattachement par tout procédé permettant de garder une trace de cette information. Ce régime cesse d'être appliqué à compter du 1^{er} jour du mois durant lequel cette information est donnée.

260

Il est rappelé que les biens acquis auprès d'autres assujettis doivent toujours être revendus avec application de la TVA sur le prix total.

5. Les activités d'entrepreneurs de main-d'œuvre

270

En ce qui concerne les prestations rendues par les entrepreneurs de main-d'œuvre, leur chiffre d'affaires imposable à la TVA résulte de la différence entre le prix total TTC payé par le client et les coûts engagés par l'entrepreneur pour fournir son service.

280

Pour l'application de cette disposition, il y a lieu dans un souci de simplification de procéder par voie de globalisation pour déterminer l'assiette réelle d'une période donnée.

En pratique, les redevables doivent déterminer, pour chaque période déclarative, la base imposable à la TVA en retenant la différence existant entre, d'une part, le montant des coûts encourus par l'entrepreneur pour cette activité, qu'ils soient soumis à TVA ou non, pris en compte à la date normale de leur fait générateur ou de leur exigibilité (et par défaut à leur date de paiement), et, d'autre part, celui des prestations de main-d'œuvre réalisées au cours de la période déclarative considérée selon leur date de paiement.

Lorsqu'au cours d'une même période déclarative, le montant des achats dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats de la période déclarative suivante.

C. Particularité du droit à déduction

290

Conformément aux dispositions de l'article 234 du CGI, lorsque la TVA est applicable sur la marge, la taxe ayant grevé les achats des biens et services composant directement le bien ou service revendu n'est pas déductible.

Dans le cas particulier des agences de voyages et organisateurs de circuits touristiques, cela signifie donc que ces derniers ne peuvent pas déduire la taxe afférente au prix payé aux entrepreneurs de transports, aux hôteliers, aux restaurateurs, aux entrepreneurs de spectacles et autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par le client.

D. Modalités particulières de facturation

300

La facture doit faire référence à la disposition pertinente du CGI ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie du régime de la marge bénéficiaire.

En revanche, le montant de TVA inclus dans la marge bénéficiaire ne doit pas apparaître sur la facture. Il n'est, de ce fait, pas déductible par l'acquéreur du bien ou du service taxé sur la marge.

Chapitre 3 : Taxe sur les opérations financières **(AII-OFIN)**

1

Il est prévu aux articles 274 à 280 du CGI une taxe sur les opérations financières.

I- Champ d'application

10

Conformément aux dispositions des articles 274 et 275 du CGI, sont soumis à la taxe sur les opérations financières les produits qui se rattachent aux activités bancaires ou financières exercées en Mauritanie, de manière indépendante, par toute personne physique ou morale.

A) Nature des opérations soumises à la taxe sur les opérations financières

20

Conformément aux dispositions de l'article 274 du CGI, sont soumis à la taxe sur les opérations financières tous les produits qui se rattachent aux activités bancaires ou financières d'une manière générale.

30

Pour les besoins de cette taxe, la notion « d'activité bancaire » comprend les activités bancaires à proprement parler ainsi que les activités bancaires dites « connexes ».

40

Ainsi, est soumis à la taxe sur les opérations financières le produit des activités bancaires :

- La réception de fonds du public quelles qu'en soient la durée et la forme ;
- La distribution de crédits sous toutes ses formes ;
- La mise à la disposition de la clientèle de tous moyens de paiement ou leur gestion.

50

Est également soumis à la taxe sur les opérations financières le produit des activités bancaires connexes :

- Les opérations de change ;
- Les opérations sur or, métaux précieux et pièces ;
- Les opérations de location simple de biens mobiliers ou immobiliers ;
- La simple proposition au public des produits d'assurance, conformément à la législation en vigueur. Toutefois, les produits soumis à la taxe sur les assurances ne sont pas en outre soumis à la taxe sur les opérations financières ;
- Les services investissements ;
- Toute autre opération non-bancaire préalablement autorisée par la Banque Centrale.

60

De surcroît, est soumis à la taxe sur les opérations financières le produit des activités financières :

- La réception et la transmission d'ordres pour le compte de tiers ;

- L'exécution d'ordres pour le compte de tiers ;
- La négociation pour compte propre ;
- La gestion de portefeuille pour le compte de tiers ;
- Le conseil en investissement ;
- La prise ferme ;
- Le placement garanti ;
- Le placement non garanti ;
- L'exploitation d'un système multilatéral de négociations ;
- L'exploitation d'un système organisé de négociation.

70

En cas de doute sur la qualification d'une opération, il convient de se référer aux définitions données par la loi 2018-036 bis du 16 août 2018 portant réglementation des établissements de crédits.

B) Critère de territorialité

80

Conformément aux dispositions de l'article 274 du CGI, les opérations visées plus haut sont soumises à la taxe sur les opérations financières pour autant qu'elles soient réalisées en Mauritanie.

L'opération est réalisée en Mauritanie si le prestataire, le client ou le bien faisant l'objet de l'opération financière se trouve établi ou situé en Mauritanie.

90

Est établi en Mauritanie le prestataire qui dispose en Mauritanie de moyens matériels et humains participant à la réalisation d'une activité économique, que ces moyens participent à l'activité avant, pendant ou après sa réalisation effective, y compris sous forme d'un simple appui administratif.

100

Est établi en Mauritanie le client qui y a son siège social, son domicile ou son établissement secondaire qui bénéficie, exclusivement ou avec d'autres établissements, de l'opération bancaire ou financière en cause.

110

Est situé en Mauritanie le bien qui s'y trouve physiquement, ou qui s'y trouve la majorité du temps, ou, pour les biens dématérialisés, qui constitue un droit sur un bien ou un ensemble de biens physiquement situés en Mauritanie ou qui s'y trouvent la majorité du temps.

C) Détermination des assujettis

120

Conformément aux dispositions de l'article 275 du CGI, sont assujetties à la Taxe toutes les personnes physiques ou morales qui exécutent d'une manière indépendante, à titre habituel ou occasionnel, des opérations de banques, des opérations financières ou des opérations de crédit.

L'application de cette taxe n'est donc pas soumise à un critère de répétition, d'ampleur ou d'habitude.

Ces personnes comprennent notamment :

- Les banques et les établissements financiers ;

- Les personnes physiques ou morales réalisant de l'intermédiation financière ;
- Les personnes physiques ou morales réalisant des opérations de transfert d'argent ;
- Les agents de change et autres personnes réalisant à titre principal les opérations de nature bancaire ou financière ;
- Les escompteurs ;
- Les remisiers ;
- Les institutions de microfinance.

130

Les personnes redevables de cette taxe ne le sont que pour les revenus qui entrent effectivement dans le champ d'application de la taxe, sans en être exonérée, et non pour tous leurs revenus.

II- Exonérations relatives à la taxe sur les opérations financières

140

L'article 276 du CGI prévoit une liste limitative d'opérations qui sont exonérées de la taxe sur les opérations financières.

Ces exonérations sont de droit strict : leur application ne saurait être étendue par voie d'analogie. Cela signifie que l'exonération accordée à une opération bien déterminée bénéficie à cette seule opération, et non à ses similaires.

A) Exonérations à raison de l'identité d'une partie de l'opération

150

Sont exonérées à raison de l'identité d'une partie de l'opération :

- Les agios sur les lignes de crédits ou prêts consentis par les banques étrangères aux banques nationales ;
- Les intérêts sur les prêts et avances que les banques locales s'accordent entre elles ainsi que ceux consentis à ces mêmes banques par la Banque Centrale de Mauritanie ;
- Les prêts consentis par les institutions financières à caractère mutualiste ou coopératif agréées à leurs adhérents ;
- Les intérêts et commissions sur prêts et avances consentis à l'État.

B) Exonérations à raison de la nature de l'opération

160

Sont exonérées à raison de la nature de l'opération :

- Les intérêts et commissions perçus sur les opérations réalisées dans le cadre du fonctionnement normal des missions diplomatiques et organismes internationaux assimilés, sous réserve de réciprocité et selon ce que prévoient, le cas échéant, les conventions internationales applicables ;
- Les agios afférents à la mobilisation par voie de réescompte ou de pension des effets publics ou privés figurant dans le portefeuille des banques, des établissements financiers et organismes publics et semi-publics habilités à réaliser des opérations d'escompte ;
- Les marges réalisées par les banques agréées par l'Etat Mauritanien sur les opérations de change ;
- Les mandats postaux ;
- Les opérations de crédit-bail et de leasing soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, y compris pour la rémunération du financement de l'opération, dès lors que celle-ci est payée par le locataire en même temps que le loyer du bien, sans distinction d'aucune sorte.

III- Fait générateur et exigibilité

170

Conformément aux dispositions de l'article 277 du CGI, le fait générateur et l'exigibilité de de la taxe sont constitués :

- Pour les intérêts, par l'encaissement effectif des intérêts ;
- Pour toutes les autres opérations imposables, lorsque la prestation de service est achevée, sans égard pour l'encaissement effectif de la rémunération. Toutefois, en cas de prestation de service continue, celle-ci est réputée achevée à la fin de chaque mois pour la valeur du service réalisée durant le mois. Par principe, l'achèvement du service prend place à la date à laquelle le service est facturé au bénéficiaire ou, en l'absence de facture, à la date à laquelle il le paie, sauf preuve contraire rapportée par le redevable.

IV- Base d'imposition et liquidation

180

Conformément aux dispositions de l'article 278 du CGI, la taxe est assise sur le montant brut des intérêts, agios, commissions et autres rémunérations perçu par le redevable pour l'opération taxée.

190

Cependant, le montant de taxe sur les opérations financières lui-même n'est pas à comprendre dans la base d'imposition.

200

Ni la TVA acquittée par le redevable ni, le cas échéant, la taxe sur les opérations financières mise à sa charge par ses propres prestataires ne peuvent venir en déduction du montant de la taxe sur les opérations financières due par le redevable au titre de ses propres opérations.

210

Le taux de la taxe est fixé à 14%.

V- Obligations déclaratives et recouvrement

220

La taxe collectée au titre d'un mois est déclarée sur un imprimé réglementaire et versée au plus tard le 15 du mois suivant dans les mêmes conditions et suivant les mêmes garanties et sanctions que celles prévues en matière de TVA (pour plus de précisions, voir TVA-DECL).

Un imprimé réglementaire est mis à la disposition des contribuables par la Direction Générale des Impôts pour leur permettre de remplir leurs obligations déclaratives et de paiement.

Chapitre 4 : Taxe spéciale sur les assurances

(AI- TSASS)

1

Les articles 281 à 286 du CGI prévoient une taxe spéciale sur les assurances.

I- Définitions

10

Le contrat d'assurance est défini par l'article 3 de la loi n°93-40 du 20 juillet 1993 portant Code des Assurances comme « *la convention portant sur une opération par laquelle une partie, l'assuré se fait promettre, moyennant une rémunération ou prime, une prestation par une autre partie, l'assureur, en cas de réalisation d'un risque* ».

20

L'assuré est la personne soumise au risque qui fait l'objet du contrat. Le plus souvent, l'assuré acquitte les primes stipulées et reçoit les prestations prévues au contrat en cas de réalisation du risque. Dans certains cas, notamment en matière d'assurances sur la vie, il y a lieu de distinguer le souscripteur qui signe la police et s'engage au paiement des primes, de l'assuré dont les biens ou la personne sont exposés au risque, et du bénéficiaire qui reçoit, si le sinistre survient, la prestation due par l'assureur.

30

L'assureur se définit comme toute personne ayant conclu une convention d'assurance ou de rente viagère avec un assuré et qui s'engage à réaliser une action en cas de sinistre.

40

La prime ou cotisation est le prix de l'assurance. Son taux varie suivant la nature des risques couverts par le contrat, leur gravité et divers éléments d'appréciation.

50

Le risque désigne soit l'objet assuré, soit l'objet de l'assurance, soit encore la classification du tarif (risque incendie, risque automobile, etc.). Mais, il est aussi l'événement futur et aléatoire ou d'un terme indéterminé, en dehors de la volonté des parties, contre lequel l'assuré veut se prémunir.

L'assurance peut avoir pour objet toutes sortes de risques. Cependant, il est nécessaire, sous peine de nullité du contrat, que l'objet ou le fait en vue duquel l'assurance est contractée n'ait pas lui-même une cause illicite ou contraire aux lois et aux bonnes mœurs (assurances couvrant les conséquences financières de la responsabilité pénale, assurances sur la vie constituant en fait une libéralité ayant une cause contraire aux bonnes mœurs, etc.).

60

Le sinistre est la réalisation totale ou partielle de l'événement faisant l'objet de l'assurance.

70

Ainsi, le contrat d'assurance présente les caractères suivants :

- c'est un contrat synallagmatique parce qu'il engendre des obligations réciproques à la charge de l'assureur et à la charge de l'assuré ;
- c'est un contrat à titre onéreux parce que chacun des contractants agit dans un intérêt pécuniaire ;

- c'est un contrat aléatoire, l'aléa résidant, pour l'assureur, dans la réalisation de l'événement générateur d'une dépense déterminée, et, pour l'assuré, dans le nombre des primes à payer ;
- c'est un contrat d'indemnité, en ce sens que la convention ne doit jamais être pour l'assuré une source de profits.

80

Le contrat de rente viagère est un contrat par lequel l'assuré verse, à échéances régulières ou par paiement unique, une somme à l'assureur, en contrepartie du versement, par ce dernier, d'une somme à un bénéficiaire désigné par l'assuré en cas de décès de ce dernier durant une période de temps clairement définie.

II- Champ d'application

90

La taxe spéciale sur les assurances s'applique à toute convention d'assurance ou de rente viagère conclue avec un assureur mauritanien ou étranger établi en Mauritanie.

100

Il résulte de l'article 6 du CGI que toute personne percevant des primes d'assurés établis ou résidant en Mauritanie, ou proposant une assurance contre des risques localisés en Mauritanie, y compris par l'intermédiaire d'un agent dépendant, est réputée établie en Mauritanie pour les besoins de la taxe sur les assurances. Ainsi, il est possible de qualifier, à l'égard d'une société étrangère et pour les besoins de cette taxe, l'existence d'un établissement stable en Mauritanie en l'absence de toute entreprise humaine ou matérielle en Mauritanie.

Les risques localisés en Mauritanie sont ceux qui s'y rattachent par un lien matériel quelconque (ex : lieu de situation ou de rattachement du bien assuré, lieu de résidence de l'assuré...etc).

110

La taxe est due, quels que soient le lieu et la date auxquels ces conventions sont ou ont été conclues, et quelle que soit la forme ou la langue de ces conventions.

III- Conventions et rentes exonérées de la taxe spéciale sur les assurances

120

L'article 282 du CGI prévoit une liste limitative d'opérations qui sont exonérées de la taxe spéciale sur les assurances.

Ces exonérations sont de droit strict : leur application ne saurait être étendue par voie d'analogie. Cela signifie que l'exonération accordée à un service bien déterminé bénéficie à ce seul service, et non à ses similaires.

A) Exonérations à raison de l'identité d'une partie de l'opération

130

Sont exonérées les assurances passées par les sociétés et organismes à caractère coopératif agréés, conformément aux dispositions de la loi du 18 juillet 1967 portant statut de la coopération, quel que soit le risque assuré.

Il faut cependant que ces sociétés et organismes à caractère coopératif agréés soient les bénéficiaires réels du contrat d'assurance pour que celui-ci puisse être exonéré.

140

Sont également exonérées les contrats d'assurances dont les syndicats professionnels sont les bénéficiaires réels et qui visent un risque relatif à l'activité normal du syndicat assuré.

B) Exonérations à raison de la nature de l'opération

150

Les contrats de réassurances sont exonérés de taxe sur les assurances. La réassurance désigne le contrat par lequel l'assureur ou cédant se décharge sur une autre personne, le réassureur ou cessionnaire, de tout ou partie des risques qu'il a personnellement assurés. Dans tous les cas où l'assureur se réassure contre le risque qu'il a assuré, il reste seul responsable vis-à-vis de l'assuré. Ainsi, cette exonération ne vise pas les cas de co-assurance, ou plusieurs assureurs sont directement responsable de l'indemnisation envers un même assuré.

160

Sont également exonérées de la taxe les contrats d'assurances contre les accidents du travail, qu'ils soient conclus par l'employeur pour ses employés, ou par les employés pour eux-mêmes directement.

C) Exonérations territoriales

170

Sont exonérées de la taxe :

- Les contrats d'assurance sur la vie ou de rentes viagères souscrits par des personnes n'ayant pas en Mauritanie d'établissement ou de résidence habituelle, tel que ces termes sont entendus au sens de la législation relative à la TVA, quand bien même le risque assuré se trouverait matériellement situé en Mauritanie ou se rapporterait à un établissement industriel, commercial ou agricole sis en Mauritanie ;
- Tous autres contrats, dans la mesure où le risque assuré se trouve matériellement situé hors de Mauritanie ou ne se rapporte pas à un établissement industriel, commercial ou agricole sis en Mauritanie.

À défaut de situation matérielle certaine ou de rapport certain avec un établissement industriel, commercial ou agricole, les risques sont réputés situés au lieu du domicile ou du principal établissement de l'assuré.

180

Il est admis que la situation réelle ou présumée du risque au jour où le contrat est conclu détermine l'exigibilité ou l'inexigibilité de la taxe pour toute sa durée.

190

Lorsqu'un même contrat couvre à la fois des risques situés en Mauritanie et des risques situés à l'étranger de façon permanente ou temporaire, il convient, pour l'application de l'exonération prévue à l'article 282, d'isoler à l'intérieur de la prime la part qui se rapporte aux risques situés à l'étranger.

Il appartient aux entreprises ayant souscrit de tels contrats de fournir, sous leur propre responsabilité, à leur assureur, toutes justifications utiles, de manière à permettre à l'administration d'exercer son droit de contrôle. A défaut, l'ensemble du contrat d'assurance sera taxé.

IV- Personnes redevables

200

Conformément aux dispositions de l'article 286 du CGI, sont redevables du paiement de la taxe et des pénalités les assureurs eux-mêmes.

210

Cependant, sont solidairement redevable de la taxe les représentants légaux des assureurs, leurs agents, directeurs d'établissement ou de succursale ou leurs représentants, les courtiers et intermédiaires et, pour les contrats qui les concernent directement, les assurés.

V- Fait générateur et exigibilité

220

Le fait générateur et l'exigibilité de la taxe spéciale sur les assurances se placent à la date d'échéances des primes ou cotisations, quelles que soient la date de la conclusion du contrat et celle du paiement effectif des primes ou cotisations.

Par suite, en cas de changement dans le tarif, c'est celui en vigueur au jour de l'échéance des primes qu'il convient de retenir.

VI- Base d'imposition et liquidation

230

Conformément aux dispositions de l'article 284 du CGI, la taxe est assise sur le montant des sommes stipulées au profit de l'assureur et de tous accessoires dont celui-ci bénéficie directement ou indirectement du fait de l'assuré.

Le taux de la taxe est fixé à :

- 5% pour les assurances contre les risques de toute nature de navigation maritime ;
- 0,1% pour les assurances des crédits à l'exportation ;
- 10% pour toutes les autres assurances.

240

La taxe sur les conventions d'assurances frappe non seulement les primes proprement dites ou cotisations et les majorations de primes ou cotisations, mais aussi les accessoires de la prime et toutes sommes ou avantages susceptibles d'évaluation pécuniaire dont bénéficie l'assureur en vertu des clauses générales ou particulières des polices ou avenants, à l'exception de la taxe sur les assurances elle-même.

Ainsi, quel que soit le nom donné par les parties, toute somme mise à la charge de l'assuré, en représentation des risques couverts, est taxable, y compris par exemple des « frais de gestion ».

VII- Obligations déclaratives et recouvrement

250

La taxe collectée au titre d'un mois est déclarée sur un imprimé réglementaire et versée au plus tard le 15 du mois suivant dans les mêmes conditions et suivant les mêmes garanties et sanctions que celles prévues en matière de TVA (pour plus de précisions, voir TVA-DECL).

L'imprimé réglementaire est mis à la disposition des contribuables pour leur permettre de remplir leurs obligations déclaratives et de paiement par la Direction Générale des Impôts.

ETPF - Enregistrement, timbre, publicité foncière

Chapitre 1 : Droits d'enregistrement **(ETPF-DE)**

I- Champ d'application

1

En application de l'article 294 du code général des impôts (« CGI »), l'enregistrement est une formalité fiscale qui entraîne le paiement d'un droit perçu au profit du budget de l'État.

Sont soumis à la formalité de l'enregistrement :

- les actes limitativement énumérés par la loi ;
- les actes présentés volontairement à la formalité par les parties.

La notion d'acte en matière de droit d'enregistrement est plus large que celle d'un écrit destiné à faire la preuve d'un fait juridique. Il s'agit de l'opération juridique elle-même.

La formalité de l'enregistrement s'applique ainsi :

- soit à des actes spécifiques du fait de leur nature,
- soit (lorsque la nature de l'acte ne l'oblige pas) par la volonté de l'auteur de l'acte.

10

Les actes qui, par leur nature, sont soumis aux droits d'enregistrement sont mentionnés à l'article 295 du CGI.

Toutefois, certains actes limitativement énumérés par la loi qui, par leur forme ou leur objet, devraient être soumis à la formalité de l'enregistrement sont, pour des motifs variés d'ordre économique et social le plus souvent, dispensés de la formalité fiscale de l'enregistrement qui devait entraîner le paiement d'un droit. D'autres actes (notamment certaines opérations réalisées par l'Etat ou encore les collectivités territoriales) sont soumis à la formalité de l'enregistrement, mais ne donnent lieu à aucun droit : on dit alors qu'ils sont enregistrés gratis. Ces régimes sont mentionnés à l'article 299 du CGI.

Les actes qui ne sont pas soumis à l'obligation de l'enregistrement peuvent toutefois être volontairement présentés à la formalité.

L'enregistrement n'a, en règle générale, aucune influence sur la validité des actes, mais il donne une date certaine aux actes sous seing privé.

A) Actes soumis à enregistrement ou à exonération et enregistrement gratis

1. Actes soumis à l'enregistrement

a) Actes obligatoirement soumis à l'enregistrement en vertu de leur nature

20

Aux termes de l'article 295 du CGI, sont obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement :

- les mutations d'immeubles ou de droits réels immobiliers ;
- les mutations de titres de sociétés, de droit au bail, de fonds de commerce ou de clientèle.

1°) les mutations d'immeubles ou de droits réels immobiliers :

Les mutations correspondent aux transmissions de droits d'une personne à une autre. Elles peuvent être à titre gratuit ou à titre onéreux. Elles peuvent également être entre vifs ou pour cause de mort.

Ces mutations concernent donc des droits qui portent directement sur un bien immobilier, à savoir : le droit de propriété et ses démembrements mais également le droit d'user de la chose, le droit d'en percevoir les fruits et le droit d'en disposer.

2°) Les mutations de titres de sociétés, de droit au bail, de fonds de commerce ou de clientèle :

Les mutations à titre gratuit ou onéreux de titres de sociétés sont soumises à l'enregistrement obligatoirement. Cela concerne aussi bien les actions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés que les parts sociales des autres sociétés.

Le droit au bail est compris comme un élément du fonds de commerce d'après l'article 116 du code de commerce. Il représente le montant que l'acheteur verse ou doit au locataire précédent, afin de bénéficier des dispositions et droits garantis par les baux commerciaux (droit au renouvellement, indemnité d'éviction...).

D'après les articles 115 et suivants du code de commerce, le fonds de commerce est un bien meuble incorporel constitué par l'ensemble des biens mobiliers qui permettent aux commerçants d'attirer et de conserver une clientèle. Le fonds de commerce comprend obligatoirement la clientèle, l'achalandage et l'enseigne ou le nom commercial. Il comprend aussi, tous bien nécessaires à l'exploitation du fonds et notamment le droit au bail, le mobilier commercial, les marchandises, le matériel et l'outillage, les licences, les marques de fabriques, de commerce et de service, les dessins et modèles industriels et, généralement, tout droit de propriété industrielle, littéraire ou artistique qui y sont attachés.

La notion de clientèle peut faire partie de celle de fonds de commerce, mais trouve une application plus large. Elle comprend également les mutations de clients indépendamment des mutations de fonds de commerce, que la clientèle soit par principe incluse dans le fonds de commerce ou en l'absence de fonds de commerce (par exemple pour les professions ne disposant pas de fonds de commerce).

3°) les ventes publiques de meubles ;

4°) les baux immobiliers, le crédit-bail immobilier ;

5°) les contrats de location-gérance ;

6°) les partages de sociétés, d'indivisions ou de communautés ;

7°) les marchés publics ;

8°) les mutations à titre gratuit ;

9°) les actes des notaires ;

10°) les actes judiciaires ;

11°) les cessions et concessions de brevets, marques et autres droits de propriété intellectuelle ;

12°) les actes administratifs, les actes extra-judiciaires, les actes des huissiers et les actes des greffiers expressément mentionnés par le présent titre.

30

En application de l'article 296 du CGI, la perception des droits est réglée d'après la forme extérieure des actes ou la substance de leurs dispositions, sans égard à leur validité, ni aux causes quelconques de résolution ou d'annulation ultérieure.

De même en cas de résolution ou d'annulation ultérieure de l'acte, les droits d'enregistrement ne sont pas restituables.

b) Actes soumis à l'enregistrement par volonté des parties

40

Aux termes de l'article 294 du CGI, peuvent être également soumis à la formalité de l'enregistrement « les actes présentés volontairement à la formalité par les parties. »

Ainsi, indépendamment des actes qui sont soumis par leur nature à la formalité de l'enregistrement, les parties peuvent volontairement soumettre leurs actes à l'enregistrement.

2. Exonérations et enregistrement gratis

50

En application de l'article 298 du CGI, en dehors des cas limitativement énumérés par la loi, les droits d'enregistrement ne peuvent faire l'objet d'aucune exonération, modération ou suspension à quelque titre que ce soit.

Les actes exonérés de droit d'enregistrement par une disposition législative ou un accord international restent soumis à la formalité de l'enregistrement mais sont alors enregistrés gratis.

60

En application de l'article 299 du CGI, sont enregistrés gratis, les actes visés à l'article 295 du CGI dont les droits seraient supportés par :

- l'État ;
- les collectivités territoriales ;
- les établissements publics à caractère administratif ;
- la Banque Centrale de Mauritanie ;
- les associations dont la dotation originaire ou, à défaut, les recettes annuelles sont constituées à raison de 80 % au moins par des fonds publics. Ces actes et mutations doivent contenir, outre une référence expresse aux présentes dispositions, les renseignements nécessaires pour permettre au Service de s'assurer si les conditions de l'exonération sont remplies.

70

Il est par ailleurs précisé à l'article 300 du CGI qu'en matière d'expropriation, pour cause d'utilité publique, les enregistrements sont faits gratis.

B) Territorialité

80

En application du principe de territorialité, les droits d'enregistrement sont exigibles pour les actes passés en Mauritanie et lorsqu'ils concernent les biens qui y sont situés.

Sont par exemples considérés comme ayant une assiette matérielle en Mauritanie et comme y étant situés ou exploités : les immeubles, les meubles meublants, les meubles corporels, les fonds de commerce, les offices et les clientèles ainsi que les numéraire et les billets de banque déposés en Mauritanie, les droits de propriété littéraire et artistiques, les brevets d'invention et marques de fabrique qui y sont protégés ou enregistrés, les navires ou bateaux de nationalité mauritanienne.

Les valeurs mobilières, actions, parts d'intérêts, obligations, dont l'établissement émetteur ou débiteur a son siège en Mauritanie sont également réputées situées en Mauritanie.

Il en est de même des rentes et valeurs émises par l'Etat et autres collectivités publiques mauritaniennes.

90

Aux termes de l'article 301 du CGI, sont par ailleurs obligatoirement soumis à la formalité et aux droits d'enregistrement en Mauritanie :

- les actes passés à l'étranger portant :
 - sur des immeubles, fonds de commerce ou droit au bail sis en Mauritanie ;
 - sur des titres de sociétés immatriculées en Mauritanie ;
- les actes passés en Mauritanie et portant sur des immeubles, des fonds de commerce, un droit au bail ou des titres de sociétés sis ou immatriculés en dehors de Mauritanie.

II- Fait générateur et exigibilité

A) Principe

100

Aux termes de l'article 302 du CGI, le fait générateur et l'exigibilité des droits d'enregistrement sont constitués, au même moment, par la signature de l'acte, le transfert de propriété, d'usufruit ou de jouissance, le décès ou l'approbation de la commande publique.

Plusieurs fait générateur alternatifs peuvent faire naître l'exigibilité de l'impôt :

- la signature de l'acte ;
- le transfert de propriété, d'usufruit ou de jouissance ;
- le décès ; ou
- l'approbation de la commande publique.

Il ne peut y avoir qu'un fait générateur par opération.

110

La notion de « signature de l'acte » au sens de l'article 302 du CGI renvoie au cas où l'existence d'un écrit est obligatoire.

Ainsi, selon les cas, la créance du Trésor résulte de la signature de l'écrit ou de la mutation de propriété, du décès ou de l'approbation de la commande publique.

Pour les actes non soumis obligatoirement à la formalité, le fait générateur se place à la date de leur présentation volontaire. Il y a lieu d'appliquer le taux en vigueur à cette époque.

B) Exception : conventions affectées d'une condition suspensive

120

Aux termes de l'article 297 du CGI, pour les mutations et conventions affectées d'une condition suspensive, les tarifs applicables et les valeurs imposables sont déterminés en se plaçant à la date de la réalisation de la condition.

Ainsi, si la condition suspensive ne se réalise pas, la convention ne se forme pas et l'exigibilité du droit est définitivement écartée.

Lorsque, au contraire, la condition se réalise, elle emporte en droit civil un effet rétroactif : la convention doit être considérée comme pure et simple dès l'origine.

III- Base d'imposition et tarif

A) Principes généraux

1. Principe

130

En application de l'article 303 du CGI, la base d'imposition est constituée par la valeur exprimée dans les actes et déclarations, arrondie à la dizaine d'ouguiyas inférieure.

140

En application de l'article 304 du CGI, les déclarations produites et les évaluations fournies par les contribuables pour l'établissement ou la liquidation de l'un quelconque des impôts ou taxes visés au CGI leur sont opposables si elles sont antérieures au fait générateur de l'enregistrement.

150

En application de l'article 307 du CGI, lorsqu'il existe dans un même acte plusieurs dispositions indépendantes ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, il est dû pour chacune d'elles, et selon son espèce, un droit particulier.

2. Exception : valeur vénale supérieure à la valeur fournie dans l'acte

160

D'après l'article 305 du CGI, lorsque le prix ou l'évaluation ayant servi de base à la perception du droit proportionnel paraît inférieur à la valeur vénale réelle des biens transmis, l'administration a la faculté, à défaut d'accord amiable et concurrentement avec la procédure de redressement prévue à l'article L.43 du Livre de procédures fiscales, de saisir d'une requête en expertise le Tribunal de première instance dans le ressort duquel les biens sont situés.

B) Applications spécifiques

170

Les articles 308 à 326 du CGI sont consacrés au montant des droits applicables en matière de droit d'enregistrement.

Sont ainsi envisagés les tarifs en matière de :

- mutations à titre onéreux, comprenant : les mutations d'immeubles ou de droits réels immobiliers (articles 312 à 315 du CGI) et les mutations de biens meubles (articles 316 à 319 du CGI) ;
- baux (articles 309 à 310 du CGI) ;
- sociétés (articles 320 à 322 du CGI) ;
- et autres (articles 323 à 326 du CGI).

En tout état de cause et aux termes de l'article 308 du CGI, le montant minimum de droit proportionnel dû est égal à 20 OUGUIYA. Ce seuil minimum s'applique à l'ensemble des droits d'enregistrement proportionnels prévus par la loi, sans distinction.

1. Mutations à titre onéreux

180

Sont considérées comme mutations à titre onéreux, les ventes, adjudications, cessions, rétrocessions, licitations, apports en sociétés et tous autres actes civils, extrajudiciaires ou judiciaires portant transfert de propriété ou d'usufruit qui concernent tant les biens meubles que les biens immeubles.

a) Mutations d'immeubles ou de droits réels immobiliers

i. Principe

190

Selon l'article 312 du CGI, en matière de mutation immobilière, la base d'imposition est constituée :

- par le prix exprimé en y ajoutant les charges assumées par le cessionnaire, bien qu'incombant normalement au cédant, ainsi que toutes les indemnités stipulées au profit du cédant, à quelque titre et pour quelque cause que ce soit ;
- ou par la valeur vénale des biens cédés lorsqu'elle est supérieure au prix déclaré, conformément à l'alinéa précédent.

200

Par « charges », il convient d'entendre toutes les prestations supplémentaires que le contrat impose à l'acquéreur et tous les avantages indirects que l'acheteur procure au vendeur soit en acquittant ses dettes, soit en prenant à son compte des obligations qui incombent normalement à ce dernier. Les charges ne profitent au vendeur que d'une manière détournée. C'est la seule particularité qui les distingue du prix de vente. Sauf cette différence, les charges participent de la nature du prix.

D'une manière générale, les charges augmentatives du prix s'entendent de toute obligation, que le contrat de vente impose à l'acquéreur à la décharge du vendeur. De sorte que ne constituent pas des charges soumises aux droits de mutation à titre onéreux les obligations personnelles à l'acquéreur que la loi fait peser sur celui-ci et les charges réelles, qui grèvent l'immeuble dont la propriété est transférée.

Lorsque les charges à ajouter au prix ne sont pas évaluées dans l'acte, les parties doivent procéder à une estimation détaillée.

Exemple d'obligations constituant des charges :

- Les frais antérieurs à la vente exposés en vue de parvenir à la vente (exemple : publicité, annonces dans les journaux,...) incombent au vendeur. Si une stipulation du contrat de vente impose à l'acheteur d'en effectuer le remboursement au vendeur, leur montant constitue une charge à ajouter au prix pour la liquidation de l'impôt mutation.
- Le montant des dettes du vendeur acquittées par l'acquéreur doit s'ajouter au prix. Il en est ainsi du coût des travaux antérieurement exécutés et non réglés au jour de la vente lorsque l'acquéreur s'engage à en effectuer le paiement.

En revanche, l'impôt de mutation n'est pas exigible sur la somme que l'acquéreur paie directement aux créanciers inscrits pour échapper à une action en délaissement ou à l'expropriation de l'immeuble, car l'acquéreur agit alors dans son intérêt exclusif, et non pas pour le compte du vendeur.

- Les primes d'assurances échues au jour de la vente et payées par l'acquéreur au lieu et place du vendeur constituent une charge augmentative de prix.
Pour les primes d'assurance dues pour la période postérieure à la date d'entrée en jouissance.

A contrario, ne constituent pas des charges les obligations imposées à l'acquéreur par l'acte de vente et qui lui auraient incombé, en toute hypothèse, en vertu des usages ou de la loi. En effet, certaines obligations incombent normalement à l'acquéreur.

Ainsi, par exemple :

- Les clauses qui stipulent que des frais seront acquittés par l'acquéreur alors qu'elles n'ajoutent rien à la loi ne doivent pas être prises en compte pour la liquidation de l'impôt.
- Les frais afférents à la publication de la vente au bureau des hypothèques incombent à l'acheteur et ne doivent pas être pris en compte pour la liquidation de l'impôt.
- Il en est de même des impôts directs et des primes d'assurances dus pour la période postérieure à la date d'entrée en jouissance de l'acquéreur.

- Il en est également de même pour l'obligation imposée à l'acquéreur de continuer le bail de l'immeuble, d'exécuter les travaux prévus dans le bail ou les travaux de voirie imposés par les règlements, ou encore de conserver le concierge, qui ne constitue pas une charge
- Lorsque la vente s'accompagne de certaines réserves au profit du vendeur, une distinction doit être faite selon que la restriction porte sur un droit personnel ou un droit réel :
 - Si la mutation a pour objet la pleine propriété de l'immeuble et si le vendeur se réserve la totalité ou une partie des revenus, il y a charge augmentative du prix, puisque l'acquéreur doit payer le prix et, en outre, renoncer aux revenus auxquels il a droit par voie d'accession.
 - Au contraire, quand le vendeur se réserve un droit réel sur le bien, le prix correspond à la partie du bien cédé et la réserve ne constitue pas une charge à ajouter au prix.

210

L'impôt de mutation doit être perçu sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsqu'elle est supérieure au prix exprimé.

Il convient pour appréhender cette valeur, de retenir une valeur objective, c'est-à-dire se placer du point de vue d'un acheteur quelconque et non d'une personne déterminée. Autrement dit seuls sont à prendre en compte pour l'estimation du bien les éléments réels d'appréciation abstraction faite de circonstances propres à la situation personnelle des parties.

Lorsqu'il s'agit d'un ensemble de biens, c'est la valeur de cet ensemble qui doit être prise en considération.

Il ressort de l'article 313 du CGI que, par principe, les mutations à titre onéreux d'immeubles ou droits immobiliers sont imposés comme ci-après :

- les mutations d'immeubles ou de droits réels immobiliers à titre onéreux sont assujettis à un droit de 2 % ;
- toutefois si l'immeuble est situé à l'étranger, le droit est réduit à 1%.

ii. Echanges

220

L'article 314 du CGI prévoit que les échanges d'immeubles sont assujettis à un droit de 2%.

iii. Adjudication à la folle enchère

230

Aux termes de l'article 315 du CGI, sont enregistrés au droit fixe de 20 OUGOUIYA, les adjudications à la folle enchère de biens immeubles, lorsque le prix n'est pas supérieur à celui de la précédente adjudication et si celle-ci a été enregistrée.

Lorsque l'adjudicataire n'exécute pas les obligations qui lui incombent, toute personne intéressée à leur exécution a le droit de faire remettre en vente aux enchères, l'immeuble aliéné. La procédure instituée en vue de cette revente est appelée « folle enchère ».

En revanche, si le prix d'adjudication sur folle enchère est supérieur à celui obtenu lors de la première adjudication, il est dû un supplément de droit d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière sur l'excédent de prix selon les règles de droit commun.

b) Mutations de biens meubles

i. Mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle, d'un office ou d'une charge

240

Aux termes de l'article 316 du CGI, les mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle, d'un office ou d'une charge sont soumises à un droit de 4 %.

Le fonds de commerce est l'ensemble des droits et valeurs au moyen desquels s'exerce un négoce ou une industrie. Il est composé de divers éléments et c'est leur réunion, leur groupement sous une direction unique, l'action respective qu'ils ont les uns sur les autres, le fait qu'ils se valorisent réciproquement qui créent le fonds de commerce.

Les cessions de clientèles sont assujetties aux mêmes droits que les mutations à titre onéreux de fonds de commerce. Il faut entendre par clientèle l'ensemble des relations établies entre le public et un particulier dont la profession est de satisfaire à des besoins déterminés. Ces relations sont la source de profits et constituent une valeur appréciable transmissible à un tiers.

Les clientèles existent non seulement dans les professions commerciales (courtiers, commissionnaires), mais aussi dans les professions civiles exercées au moyen d'un courant d'affaires avec le public.

250

Ce droit est perçu :

- sur le prix des éléments incorporels, du matériel et du mobilier servant à l'exploitation du fonds ;
- sur la valeur vénale de ces éléments si elle est supérieure au prix déclaré.

260

Parmi les éléments incorporels, l'élément essentiel, sans lequel le fonds ne saurait exister, est la clientèle ou achalandage. La clientèle est la valeur que représentent les rapports probables ou possibles avec les personnes qui demanderont des biens ou des services à l'exploitant du fonds. Clientèle et achalandage sont synonymes.

Se rattachent à la clientèle :

- le nom commercial : appellation sous laquelle l'exploitant du fonds fait le commerce ;
- l'enseigne : nom, dénomination de fantaisie, emblème qui individualise le fonds et sert comme le nom commercial à attirer et retenir le client ;
- les droits de propriété industrielle, littéraire et artistique : procédés de fabrication, marques de fabrique, brevets d'invention, dessins et modèles, etc. ;
- les autorisations administratives ou licences donnant le droit d'exploiter le fonds ;
- les marchés en cours.

270

Outre la clientèle, les éléments incorporels formant un fonds de commerce comprennent généralement le droit au bail.

Le droit au bail est le droit conféré au cessionnaire du fonds de continuer l'exploitation dans les locaux qui y étaient jusqu'alors affectés. Il est concrétisé par la somme d'argent que le cédant reçoit du cessionnaire en sus des loyers de l'immeuble, et comme prix de l'abandon de son bail.

Toutefois, un fonds peut être vendu sans droit au bail : tel est le cas lorsque l'acheteur acquiert en même temps l'immeuble dans lequel ce fonds est exploité

280

Les meubles proprement dits (rayons, bureaux, comptoirs, etc.), mais encore le matériel industriel, l'outillage, les approvisionnements et, d'une façon générale, tous les objets mobiliers qui, par opposition aux marchandises neuves, ne sont pas destinés à être vendus font également partie du fonds.

290

Les marchandises neuves font partie des éléments corporels du fonds de commerce et elles doivent être distinguées des approvisionnements. C'est ainsi que :

- dans un fonds de boulangerie, les stocks de farine constituent des marchandises neuves, et le bois de chauffage ou le mazout des approvisionnements ;

- dans une fabrique de plâtre, les pierres et chaux doivent être considérées comme marchandises neuves, mais non les combustibles nécessaires aux fours ;
- constituent des marchandises neuves les plantes vendues avec un fonds de pépiniériste, de même que les coton, soie ou laine d'une filature ;
- les pierres lithographiques gravées dépendant d'un fonds d'imprimerie ne constituent pas des marchandises neuves, de même que les produits chimiques, réactifs et autres substances nécessaires à l'activité d'un laboratoire d'analyses médicales.

300

Enfin, ne font pas partie du fonds du commerce :

- les créances et les dettes résultant de l'exploitation ;
- le numéraire en caisse ;
- les immeubles : remises, ateliers, entrepôts, locaux dans lesquels s'exerce le commerce ;
- les valeurs mobilières et les droits sociaux en portefeuille.

ii. Ventes de stock de marchandises corrélatives à la cession d'un fonds de commerce

310

Les ventes de stock de marchandises corrélatives à la cession d'un fonds de commerce sont exonérées de droits d'enregistrement lorsqu'elles donnent lieu à la perception de la taxe sur la valeur ajoutée.

Dans le cas contraire, ces marchandises sont assujetties à un droit de 2 %, à condition qu'il soit stipulé, en ce qui les concerne, un prix particulier et qu'elles soient désignées et estimées article par article dans un état distinct joint à l'acte enregistré. Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, le droit général de 8 % s'applique.

iii. Cessions de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail d'immeuble

320

L'article 317 du CGI encadre le régime des droits d'enregistrement relatif aux cessions de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail d'immeuble.

Est ainsi soumise au droit d'enregistrement de 15 %, toute cession de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, quelle que soit la dénomination qui lui est donnée par les parties, qu'elle soit qualifiée de cession de pas de porte, d'indemnité de départ ou autrement.

Ce droit est perçu sur le montant de la somme ou de l'indemnité stipulée par le cédant à son profit ou sur la valeur vénale réelle du droit cédé, déterminée par une déclaration estimative des parties, si la convention ne contient aucune stipulation expresse d'une somme ou indemnité au profit du cédant ou si la somme ou indemnité stipulée est inférieure à la valeur vénale réelle du droit cédé. Le droit ainsi perçu est indépendant de celui qui peut être dû pour la jouissance des biens loués.

Les dispositions du présent article sont applicables à toutes conventions ayant pour effet de résilier un bail portant sur tout ou partie d'un immeuble pour le remplacer par un nouveau bail en faveur d'un tiers.

iv. Cession d'actions ou de parts sociales de sociétés immatriculées en Mauritanie

330

Il ressort de l'article 318 du CGI que les actes portant cession d'actions ou de parts sociales de sociétés immatriculées en Mauritanie sont assujettis à un droit de 2,5 %. Le droit est assis sur le prix exprimé augmenté des charges.

Le droit de 2,5% s'applique y compris pour les cessions d'actions réalisées depuis l'étranger dès lors que la cession porte sur des actions ou parts sociales de sociétés immatriculées en Mauritanie.

Les cessions concernées, sont, comme pour les autres cessions de la partie « mutation à titre onéreux », uniquement des cessions à titre onéreux.

v. Cession de tout autre bien meuble

340

Aux termes de l'article 319 du CGI, les ventes publiques de biens meubles autres que celles des biens visés aux articles 316 à 318 sont assujetties à un droit de 8 %.

Ne sont pas concernées les ventes de gré à gré.

Les ventes publiques s'entendent des ventes aux enchères publiques, ainsi que des adjudications publiques au rabais ou sur soumissions cachetées, qui donnent lieu à l'établissement d'un procès-verbal, portant sur les meubles corporels (meubles meublants, bateaux de plaisance, etc.) ou incorporels (créances, rentes, etc.).

c) Baux

350

Sont assujettis au droit de 1 % à charge du locataire et de 1 % à charge du propriétaire, les baux, sous-baux et prorogations conventionnelles ou légales de baux d'immeubles, de fonds de commerce et autres biens meubles.

Les biens domaniaux sont concernés par le paiement de ce tarif.

360

Au terme de l'article 310 du CGI sont enregistrés au droit fixe de 20 OUGUIYA, les cessions, subrogations, rétrocessions et résiliations de baux de biens de toute nature.

La subrogation est la substitution d'une personne ou d'une chose à une autre, dans une relation juridique.

La rétrocession correspond à la cession, après acquisition, d'un bien au profit de l'un de ses anciens propriétaires ou au profit d'un tiers.

d) Actes afférents aux sociétés

370

La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter.

Elle peut également être instituée, dans les cas prévus par la loi, par l'acte de volonté d'une seule personne.

Une société régulièrement constituée acquiert une personnalité juridique distincte de celle du (ou des) associé(s).

La présente division traite plus exactement des droits d'enregistrement exigibles sur diverses opérations concernant les sociétés proprement dites.

Il s'agit d'opérations (écrites ou verbales), auxquelles ces sociétés sont personnellement parties, qui affectent le plus souvent leurs statuts et qui sont soumises à des règles spécifiques en matière de droits d'enregistrement.

i. Formation, augmentation de capital et prorogation de sociétés

380

Aux termes de l'article 320 du CGI, les actes de formation, d'augmentation de capital et de prorogation de sociétés qui ne contiennent pas de transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes sont enregistrés gratis.

En cas de transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes, il conviendra de se reporter aux règles relatives aux droits d'enregistrement du ou des biens concernés.

390

Par exception, les augmentations de capital par incorporation de bénéfices ou de réserves sont soumises à l'enregistrement au taux de 5 % sur la valeur de l'augmentation.

ii. Fusion, scission et apport partiel d'actif

400

Les actes de fusion, scission et apport partiel d'actif sont soumis à un droit proportionnel au taux de 0,25 % sur la partie de l'actif apporté par la ou les sociétés fusionnées qui excède le capital appelé et non remboursé de ces sociétés.

Ce droit est porté à 5 % si l'une des sociétés apporteuse ou bénéficiaire des apports n'est pas une société de capitaux.

iii. Dissolution de sociétés

410

Aux termes de l'article 322 du CGI, sont enregistrés gratis, les actes de dissolution de sociétés qui ne portent aucune transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes.

En cas de transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes, il conviendra de se reporter aux règles relatives aux droits d'enregistrement du ou des biens concernés.

e) Autres cas

i. Marchés publics

420

Aux termes de l'article 323 du CGI, les marchés publics d'un montant inférieur à cinquante mille (50.000) OUGOUIYA hors taxes sont enregistrés gratis, tout comme les marchés financés de l'extérieur

Les marchés publics d'un montant égal ou supérieur à cinquante mille (50.000) OUGOUIYA hors taxes sont assujettis à un droit de 1 % liquidé sur le prix hors taxes ou sur l'évaluation des travaux, fournitures, ouvrages ou services imposés à l'attributaire qui en règle le montant.

Les droits sont dus sur chaque facture d'avance, d'acompte ou de solde, à proportion du montant de ces factures, et préalablement à leur paiement. Les comptables publics ne peuvent procéder au paiement de ces factures que sur justification du paiement du montant des droits dus.

ii. Partage de biens

430

En application de l'article 324 du CGI, les partages de biens meubles et immeubles entre les copropriétaires, cohéritiers et coassociés, à quelque titre que ce soit, pourvu qu'il en soit justifié, sont assujettis à un droit de 0,25 % liquidé sur le montant de l'actif net partagé.

S'il y a soulte ou plus-value, le droit dû est perçu au taux fixé pour les ventes.

iii. Donations

440

Il ressort de l'article 325 du GCI que les donations entre vifs de biens immeubles, de fonds de commerce, de droit au bail ou d'actions et parts de sociétés sont assujetties aux droits proportionnels établis pour les mutations à titre onéreux de ces mêmes biens.

Les droits sont assis sur la valeur des biens donnés, déterminée par les parties dans une déclaration détaillée et estimative, sans déduction des charges.

Toutefois, les donations sont enregistrées gratis lorsque le donataire est le conjoint, l'ascendant ou le descendant du donateur. Le bénéfice de cette disposition est subordonné à la présentation d'un extrait de l'acte de l'état civil constatant le mariage ou la filiation.

iv. Autres

450

Aux termes de l'article 326 du CGI, sont enregistrés au droit fixe de 20 OUGOUIYA :

- les certificats de propriété ;
- les exploits et tous autres actes des huissiers, lorsqu'ils ne contiennent aucune disposition donnant lieu au droit proportionnel ;
- les ordonnances de référé, lorsque ces ordonnances ne peuvent donner lieu au droit proportionnel ;
- les inventaires et prisées de meubles, objets mobiliers, titres et papiers. Il est dû un droit pour chaque vacation ;
- les clôtures d'inventaire ;
- les actes constitutifs d'hypothèque ;
- et généralement, tous actes qui ne sont tarifés par aucun autre article du présent code et qui ne peuvent donner lieu au droit proportionnel ainsi que les actes présentés volontairement à la formalité de l'enregistrement.

IV- Recouvrement

A) Redevables des droits

460

D'après l'article 331 du CGI, les droits des actes à enregistrer sont acquittés :

- par les notaires, pour les actes passés devant eux ;
- par les huissiers et autres personnes ayant pouvoir de faire des exploits et procès-verbaux, pour les actes de leur ministère ;
- par les greffiers, pour les actes et jugements passés et reçus aux greffes ;
- par les nouveaux possesseurs, pour les droits des actes comportant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de meubles ou immeubles. Toutefois, les droits sont dus par le bailleur en cas de bail consenti à l'État, aux collectivités territoriales ou à toute personne morale bénéficiaire d'une exonération de droits d'enregistrement ;
- par les parties, pour les actes sous seing privé et ceux passés à l'étranger qui doivent être enregistrés.

470

Les notaires peuvent faire enregistrer leurs actes au service en charge de l'enregistrement dans le ressort duquel ils résident.

480

Les greffiers et les secrétaires des administrations centrales et régionales peuvent enregistrer les actes qu'ils sont tenus de soumettre à cette formalité au service en charge de l'enregistrement dans le ressort duquel ils exercent leurs fonctions.

490

Les marchés publics sont présentés à la formalité au service en charge de l'enregistrement dans le ressort duquel réside le contractant.

500

L'enregistrement des actes sous seing privé soumis obligatoirement à cette formalité peut avoir lieu au service en charge de l'enregistrement du domicile de l'une des parties contractantes.

Toutefois, si ces actes portent sur la mutation en propriété, en usufruit ou en jouissance d'un immeuble, le service en charge de l'enregistrement compétent est celui dans le ressort territorial duquel se trouve le bien.

600

Les déclarations de mutations verbales, de fonds de commerce ou de clientèle, ainsi que les déclarations de cession verbale d'un droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, peuvent être faites au service en charge de l'enregistrement dans le ressort territorial duquel se trouvent les biens.

La notion de mutation verbale renvoie aux mutations issues de contrats consensuels. Le contrat est consensuel lorsqu'il se forme par le seul échange des consentements quel qu'en soit le mode d'expression. Ce faisant, le mode d'expression peut être oral.

610

Les actes sous signatures privées, autres que ceux visés ci-dessus et les actes passés à l'étranger peuvent être enregistrés dans tous les services en charge de l'enregistrement.

B) Délais d'enregistrement

1. Principe

620

Aux termes de l'article 327 du CGI, les actes visés à l'article 295 du même code (actes obligatoirement soumis à l'enregistrement) doivent être enregistrés dans le délai d'un (1) mois à compter de leur date de signature, ou, pour les marchés publics, de leur notification.

Le jour de la date de l'acte n'est pas compté dans les délais impartis pour l'enregistrement. Par ailleurs, les délais sont prorogés jusqu'au premier jour ouvrable qui suit, lorsque le dernier jour du délai coïncide avec un jour non ouvrable ou avec un jour de fermeture du service en charge de l'enregistrement.

2. Exceptions

630

L'article 328 du CGI prévoit des cas particuliers :

- Le délai général d'un mois est réduit à dix (10) jours pour les mutations d'immeubles, de fonds de commerce ou de droit au bail passées par acte sous seing privé ;
- A défaut d'actes, les mutations visées au paragraphe précédent, ainsi que les cessions de titres de sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, font l'objet, dans le mois de l'entrée en possession, de déclarations détaillées et estimatives sur des formulaires fournis par le service en charge de l'enregistrement.

C) Paiement et quittance

1. Paiement

640

Aux termes de l'article 333 du CGI, lorsque la liquidation des droits fait apparaître des fractions d'ouguiyas, les sommes résultant de cette liquidation sont arrondies à l'ouguiya le plus voisin.

A partir de 0,5 et pour la partie supérieure, il convient d'arrondir à l'ouguiya supérieur.

En dessous de 0,5 et pour la partie inférieure, il convient d'arrondir à l'ouguiya inférieur.

650

En application de l'article 334 du CGI, les droits ou la fraction de droits sont payés intégralement lors de leur présentation à la formalité de l'enregistrement.

2. Accomplissement de la formalité et quittance

660

Les redevables doivent présenter au moins deux originaux à l'enregistrement dont un exemplaire sera conservé par le service chargé de procéder à la formalité.

Pour les marchés publics, quatre originaux sont exigés.

670

En application de l'article 336 du CGI, l'accomplissement de la formalité entraîne l'apposition d'une quittance sur l'acte enregistré, sur laquelle sont indiqués :

- la date de l'enregistrement ;
- les références de l'enregistrement ;
- en toutes lettres et en chiffres, le montant des droits perçus.

Lorsque l'acte renferme plusieurs dispositions donnant lieu chacune à un droit particulier, l'agent compétent les indique sommairement dans sa quittance et y énonce distinctement le montant de chaque droit perçu.

V- Obligations déclaratives annexes à la formalité de l'enregistrement

A) Actes « en conséquence »

680

Aux termes de l'article 338 du CGI, les notaires, huissiers, greffiers, avocats défenseurs et autres officiers publics ainsi que les autorités administratives ne peuvent faire ou rédiger un acte en vertu ou en conséquence d'un acte

soumis obligatoirement à l'enregistrement, l'annexer, le recevoir en dépôt, ni en délivrer extrait ou copie, avant que l'acte initial ait été enregistré, alors même que le délai pour l'enregistrement ne serait pas encore expiré.

Les notaires peuvent toutefois faire des actes en vertu ou en conséquence d'actes dont le délai d'enregistrement n'est pas encore expiré, à la condition que chacun de ces actes soit annexé à celui dans lequel il se trouve mentionné, qu'il soit soumis en même temps que lui à la formalité de l'enregistrement et que les notaires soient personnellement responsables, non seulement des droits d'enregistrement et de timbre, mais aussi des amendes auxquels cet acte peut donner lieu.

Ainsi, le délai d'enregistrement prend fin au jour de l'expiration du délai d'enregistrement de l'acte initial.

690

Il est défendu à tout notaire ou greffier de recevoir un acte en dépôt sans dresser acte du dépôt.

700

Il est fait mention, dans toutes les expéditions des actes publics, civils ou judiciaires, qui doivent être enregistrés, de la quittance des droits par une transcription littérale et entière de cette quittance.

Pareille mention est faite dans les minutes des actes publics, civils, judiciaires ou extrajudiciaires, qui se font en vertu d'actes sous signatures privées ou passés à l'étranger et qui sont soumis à l'enregistrement.

710

Selon l'article 341 du CGI, dans le cas de fausse mention d'enregistrement, le contrevenant est poursuivi par le ministère public, sur la dénonciation du faux faite par le Directeur général des domaines dans les conditions prévues par le Livre de procédures fiscales.

720

Il ressort de l'article 342 du CGI que tout acte portant sous-bail, subrogation, cession ou rétrocession de bail doit contenir la reproduction littérale de la mention d'enregistrement du bail cédé en totalité ou en partie.

B) Actes publics et dépôt d'un bordereau

730

Aux termes de l'article 343 du CGI, les notaires, huissiers et greffiers sont tenus, chaque fois qu'ils présentent des actes, jugements ou arrêts à la formalité de l'enregistrement, de déposer au service en charge de l'enregistrement un bordereau récapitulatif de ces actes, jugements ou arrêts, établi par eux en double exemplaire.

À défaut, la formalité de l'enregistrement est refusée.

C) Etat de frais, indication du montant des droits payés au Trésor

740

En application de l'article 344 du CGI, les états de frais dressés par les avocats défenseurs, huissiers, greffiers, notaires doivent faire ressortir distinctement, dans une colonne spéciale et pour chaque débours, le montant des droits de toute nature payés au Trésor.

D) Répertoires des notaires, huissiers et greffiers

750

En application de l'article 345 du CGI, les notaires, huissiers et greffiers tiennent des répertoires à colonnes sur lesquels ils inscrivent, jour par jour, sans blanc ni interligne et par ordre de numéros :

- pour les notaires : tous les actes et contrats qu'ils reçoivent ;
- pour les huissiers : tous les actes et exploits de leur ministère ;
- pour les greffiers : tous les actes et jugements qui, aux termes du présent code, doivent être enregistrés.

760

En application de l'article 346 du CGI, chaque article du répertoire contient :

- son numéro ;
- la date de l'acte ;
- sa nature ;
- les noms et prénoms des parties et leur résidence ;
- l'indication des biens, leur situation et le prix, lorsqu'il s'agit d'actes qui ont pour objet la propriété, l'usufruit ou la jouissance de biens immeubles ;
- la relation de l'enregistrement.

770

Aux termes de l'article 347 du CGI, les notaires, huissiers et greffiers présentent tous les trois mois leurs répertoires au receveur de l'enregistrement qui les vise et qui énonce dans son visa le nombre des actes inscrits. Cette présentation a lieu dans la première décade de chacun des mois de janvier, avril, juillet et octobre.

Ils sont en outre tenus de communiquer leurs répertoires à toute réquisition, aux agents des impôts qui se présentent chez eux pour les vérifier.

VI- Sanctions

A) Dispositions générales

780

Aux termes de l'article 348 du CGI, sous réserve des dispositions des articles 350 à 352 du même code, tout retard, soit dans l'enregistrement des actes, déclarations et écrits que ces dispositions soumettent à la formalité, soit dans le dépôt des déclarations ou l'exécution des obligations qu'elles prévoient, soit dans le paiement des impôts qu'elles concernent, donnent lieu, lorsque l'infraction a entraîné un préjudice pour le Trésor, au paiement d'une pénalité de retard égale à 20 % par mois de retard avec un maximum de 100 %.

Cette pénalité ne peut être inférieure à 20 OUGOUIYA.

Les notaires, les huissiers les greffiers et les autorités administratives qui ont négligé de soumettre à l'enregistrement, dans le délai fixé, les actes qu'ils sont tenus de présenter à cette formalité, sont personnellement passibles de cette amende. Ils sont, en outre, tenus au paiement des droits, sauf leur recours contre les parties pour ces droits seulement.

790

Par ailleurs :

- toute inexactitude, omission ou insuffisance entraîne l'application d'une pénalité égale à 100 % des droits éludés avec un minimum de 20 OUGOUIYA (hormis insuffisance amiablement constatée, voir ci-dessous).
- toute autre contravention, lorsqu'elle n'a pas entraîné le défaut de paiement de tout ou partie de l'impôt, est passible d'une amende de 20 OUGOUIYA.

800

Sous réserve des dispositions relatives aux inexactitudes, omissions ou insuffisances ci-avant traitées, les personnes qui sont, au regard du Trésor, solidaires pour le paiement de l'impôt, le sont également pour le paiement de l'amende et des pénalités.

B) Dissimulation du prix

810

Aux termes de l'article 350 du CGI, est nulle et de nul effet, toute convention ayant pour but de dissimuler une partie du prix de la mutation d'un d'immeuble, d'un fonds de commerce ou de clientèle, d'un droit au bail ou de tout ou partie de la soulte d'un échange ou d'un partage comprenant des biens immeubles, un fonds de commerce ou une clientèle.

La dissimulation de prix est une fraude qui consiste soit à minorer volontairement dans les contrats présentés à la formalité les prix (prix principal ou charges) ou les soultes exprimées par rapport aux sommes réellement convenues, soit à passer sous silence, dans les énonciations de l'acte, une stipulation qui constitue par sa nature un des éléments du prix. Elle s'applique tant aux meubles (dont les fonds de commerce) qu'aux immeubles.

820

Toute dissimulation dans le prix d'une mutation d'immeuble, de fonds de commerce ou de clientèle, d'un droit au bail ou dans la soulte d'un échange ou d'un partage entraîne l'application d'une pénalité égale à 200 % des droits omis.

Cette pénalité est payée solidairement par les parties, sauf à la répartir entre elles par parts égales.

830

Le notaire qui reçoit un acte de vente, d'échange ou de partage est tenu de donner lecture aux parties du présent article à peine d'une amende de 20 OUGOUIYA. Il mentionnera cette lecture dans l'acte et y affirmera, sous la même sanction, qu'à sa connaissance, cet acte n'est modifié ou contredit par aucune contre-lettre contenant une augmentation du prix ou de la soulte.

840

De la même façon, lorsqu'il est amiablement reconnu ou judiciairement établi que le véritable caractère des stipulations d'un contrat ou d'une convention a été dissimulé sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés, une pénalité égale à 200 % des droits omis est exigible.

Cette pénalité est due solidairement par toutes les parties contractantes.

C) Insuffisance de prix

850

Dans le cas d'insuffisance dûment constatée, les parties doivent s'acquitter solidairement, indépendamment du droit simple exigible sur le complément d'estimation :

- d'une pénalité égale à 50 % des droits omis si l'insuffisance est reconnue amiablement ;
- d'une pénalité égale à 100 % des droits omis dans les autres cas.

860

Toutefois, aucune pénalité n'est encourue lorsque l'insuffisance est inférieure au cinquième du prix exprimé ou de la valeur déclarée.

870

Il y a insuffisance quand le prix énoncé dans l'acte est inférieur à la valeur vénale réelle des biens transmis tout en étant celui qui résulte des conventions des parties.

Les insuffisances de prix doivent être prouvées par l'administration.

DC – Dispositions communes

1

Quel que soit le régime fiscal sous lequel elles sont placées, tant les personnes physiques que les personnes morales sont assujetties à des obligations déclaratives strictement définies par la loi, tant en ce qui concerne les diverses déclarations qu'elles sont tenues de souscrire, que les prescriptions relatives à la tenue, la représentation et la conservation des documents comptables.

Préalablement à l'étude de ces obligations déclaratives, comptables et de facturation des contribuables, seront examinées les règles générales de computation des délais, communes à l'ensemble des délais prévus dans le Livre des Procédures Fiscales (LPF).

Il convient par ailleurs de noter, à titre préliminaire, que le 4) de l'article L.15 du LPF fait obligation à l'ensemble des contribuables mauritaniens et personnes ou entités concernées par des obligations déclaratives, de produire les états et documents requis en langue français ou arabe. A défaut, une traduction assermentée des états et documents originaux devra être produite.

10

La présente série se décompose en 4 chapitres :

- Chapitre 1 : Computation des délais (DC-DELAIS) ;
- Chapitre 2 : Obligations déclaratives des contribuables (DC-DECL) ;
- Chapitre 3 : Obligations comptables des contribuables (DC-COMPT) ;
- Chapitre 4 : Obligations de facturation des contribuables (DC-FACT).

Chapitre 1 : Computation des délais

(DC-DELAIS)

1

En vertu de l'article L.2 du LPF, l'ensemble des délais prévus au sein du LPF sont des délais calendaires, sauf disposition contraire.

Ainsi, lorsqu'un délai d'un mois est mentionné, il convient de comprendre que ce délai renvoie à un mois du calendrier, de date à date. A titre d'exemple, un mois qui commence le 16 Mars à 0 heure se termine le 15 Avril à minuit. Un mois calendaire comprend donc 30 ou 31 jours selon le mois concerné, voire 28 jours s'il s'agit du mois de février.

10

Il en va cependant autrement lorsque le délai est exprimé en nombre de jours.

Ainsi, lorsqu'un délai est exprimé en nombre de jours :

- le premier jour n'est pas décompté ;
- le jour même de l'expiration du délai est décompté mais lorsqu'il coïncide avec un jour non ouvrable, il est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable qui suit.

Par ailleurs, lorsque la date d'une obligation déclarative ou de paiement prévue par le présent Code coïncide avec un jour non ouvrable, l'obligation est avancée au dernier jour ouvrable qui précède.

Un jour non ouvrable correspond à un jour de repos hebdomadaire ou à un jour férié.

Chapitre 2: Obligations déclaratives des contribuables

(DC-DECL)

1

A titre liminaire, il est rappelé, qu'en principe, toutes les obligations déclaratives du contribuable doivent être accomplies au moyen de formulaires règlementaires en version papier ou par télédéclaration à travers le portail de téléservices de la DGI (www.tele-services.gov.mr).

En vertu de l'article L3 du Livre des Procédures Fiscales (LPF), le contribuable dispose de la possibilité de souscrire sa déclaration sur un support électronique sur autorisation de l'administration, dans le cas où la transmission de sa déclaration papier ne peut s'effectuer normalement. Les déclarations peuvent également être télédéclarées. Cette possibilité demeure cependant exceptionnelle et ne peut concerner qu'une déclaration à la fois.

L'autorisation de l'administration ainsi que les modalités de télétransmission sont discrétionnaires.

I- Obligations déclaratives non-périodiques relatives à la vie des personnes morales et des personnes physiques

A) Déclaration d'existence

1. Contenu de l'obligation déclarative

10

En vertu de l'article L.4 du LPF, toute personne physique ou morale assujettie à l'impôt sur les sociétés, à l'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques ou à la taxe sur la valeur ajoutée, ou chargée de procéder à des retenues d'impôts à la source a l'obligation de souscrire auprès de l'Administration fiscale, dans les vingt (20) jours de sa constitution définitive ou du commencement de ses activités en Mauritanie, une déclaration d'existence, au moyen d'un imprimé réglementaire, indiquant ses noms, prénoms ou raison sociale, profession ou activité, adresse ou siège social et ce, quel que soit le régime fiscal auquel elle est soumise et quel que soit son lieu de résidence.

Cette formalité peut être effectuée par un représentant du contribuable dûment habilité.

20

Les personnes morales doivent en outre indiquer :

- la forme juridique, la durée, ainsi que le lieu de leur principal établissement ;
- la date de l'acte constitutif (un exemplaire sur papier non timbré, dûment certifié, est joint à la déclaration) ;
- les noms, prénoms et domicile des dirigeants ou gérants et, pour les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, les noms, prénoms et domicile de chacun des associés ;
- la nature et la valeur des biens mobiliers et immobiliers constituant les apports ;
- le nombre, la forme et le montant :
 - 1° des titres négociables émis en distinguant les actions des obligations et en précisant, pour les premières, la somme dont chaque titre est libéré et, pour les secondes, la durée de l'amortissement et le taux d'intérêt ;
 - 2° des parts sociales (parts de capital) non représentées par des titres négociables ;
 - 3° des autres droits de toute nature attribués aux associés dans le partage des bénéfices ou de l'actif social, que ces droits soient ou non constatés par des titres.
- un plan de localisation de leur exploitation ;
- pour les personnes morales dont le siège est à l'étranger, la nature détaillée de leurs activités et opérations en Mauritanie, le lieu de leur principal établissement ainsi que les noms, prénoms et adresse de leur représentant en Mauritanie qui s'engage à remplir les formalités incombant à ce redevable et à acquitter les impôts et taxes à sa place.

30

Dès réception de la déclaration d'existence, et après vérification et certification de la localisation effective du contribuable, l'Administration fiscale attribue à ce dernier un numéro d'identification fiscale (NIF).

2. Sanctions

40

En vertu de l'article L.7 du LPF, tout manquement à l'obligation déclarative d'existence est passible d'une amende de cinquante mille (50.000) à cinq cent mille (500.000) Ouguiya nonobstant l'application des pénalités et sanctions fiscales prévues aux articles L.131 et suivants.

La sanction spécifique prévue à l'article L.7 du LPF supplante ainsi les sanctions générales prévues aux articles L.131 et suivants du LPF, lesquelles ne sont pas applicables.

L'absence de souscription d'une déclaration d'existence entraîne par ailleurs la mise en œuvre de la procédure de taxation d'office prévue à l'article L.54 du LPF.

B) Déclaration de changement

1. Contenu de l'obligation déclarative

50

Conformément à l'article L.6 du LPF, en cas de modification substantielle affectant l'exploitation, le contribuable est tenu d'informer l'Administration fiscale par courrier libre adressé au Directeur Général des Impôts dans les vingt (20) jours suivant cette modification.

Doivent notamment être déclarés :

- le changement de dirigeant ;
- la cession de l'entreprise individuelle ou sa mise en location gérance ;
- la modification de la raison sociale, de la forme juridique, de l'objet ou de la durée ;
- la cession d'actions, de parts sociales ou prise de participation, directe ou indirecte, égale ou supérieure à 10 % dans une personne morale ;
- la cessation d'activité ou la fermeture d'établissement ;
- le changement d'adresse.

En vertu de l'article 108 du Code Général des Impôts (« CGI »), tout transfert d'un permis d'exploitation minière doit également faire l'objet d'une déclaration de cession.

Par cession ou cessation, il convient d'entendre, conformément aux articles 41 et 98 du CGI, toute cession ou cessation, qu'elle soit totale ou partielle. Pour les développements concernant la cession ou la cessation des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur les bénéfices (« IS ») des personnes physiques, il convient de se référer au chapitre 6 de la partie IS (IS-CESS).

60

Le délai de 20 jours commence à courir :

- lorsqu'il s'agit du changement de dirigeant, le jour où le nouveau dirigeant prend effectivement ses fonctions ;
- lorsqu'il s'agit de la cession, totale ou partielle de l'entreprise, d'actions, de parts sociales ou de participations, à la date d'effet de la cession ;
- lorsqu'il s'agit de la modification de la raison sociale de l'entreprise, de sa forme juridique, de son objet, de son adresse ou de sa durée, à la date de la prise de décision ;
- lorsqu'il s'agit de la cessation de l'entreprise, le jour de la fermeture définitive des établissements.

2. Sanction

70

En vertu de l'article L.7 du LPF, tout manquement à l'obligation déclarative de changement est passible d'une amende de cinquante mille (50.000) à cinq cent mille (500.000) Ouguiya nonobstant l'application des pénalités et sanctions fiscales prévues aux articles L.131 et suivants.

La sanction spécifique prévue à l'article L.7 du LPF supplante ainsi les sanctions générales prévues aux articles L.131 et suivants du LPF, lesquelles ne sont pas applicables.

L'absence de déclaration de changement du lieu de résidence ou de principal établissement entraîne par ailleurs la mise en œuvre de la procédure de taxation d'office prévue à l'article L.54 du LPF.

II- Déclarations annuelles

A) Détail des frais financiers et des services bancaires

1. Contenu de l'obligation déclarative

80

En vertu de l'article L8 du LPF, les contribuables relevant d'un régime réel d'imposition (normal ou intermédiaire) sont tenus de déclarer chaque année un détail des frais financiers et des services bancaires qu'ils ont dû acquitter pendant l'année.

Les frais financiers comprennent notamment :

- les intérêts ;
- les agios ;
- les escomptes.

Les services bancaires comprennent notamment :

- les frais de virement ;
- les frais de transfert ;
- les frais de tenue de compte ;
- les frais rattachés à la gestion des moyens de paiement.

2. Sanction

90

Aux termes de l'article L.8 du LPF, en cas de manquement partiel ou total à l'obligation de déclarer les frais financiers et services bancaires acquittés au cours de l'année, le contribuable encourt la non-déductibilité de 25 % des dépenses non déclarées.

La sanction spécifique prévue à l'article L.8 du LPF supplante les sanctions générales prévues aux articles L.131 et suivants du LPF, lesquelles ne sont pas applicables.

B) Détail des achats et prestations réalisés avec des fournisseurs

1. Contenu de l'obligation déclarative

100

En vertu de l'article L.8 du LPF, les contribuables relevant d'un régime réel d'imposition (régime réel normal ou régime réel intermédiaire) et réalisant un chiffre d'affaires supérieur ou égal à trente millions d'Ouguiyas ont l'obligation, en vertu du 3) de l'article 61 du CGI de déclarer le montant annuel des opérations réalisées avec leur fournisseur lorsqu'elles sont supérieures à cinq cent mille (500 000) Ouguiyas, sont tenus de déclarer chaque année un détail des achats et des prestations commandés auprès de leurs fournisseurs.

Cette obligation ne concerne que les achats et prestations d'un montant supérieur à cinq cent mille (500 000) Ouguiya.

2. Sanction

110

En cas de manquement partiel ou total à l'obligation de déclarer les achats et prestations d'un montant supérieur à cinq cent mille (500 000) Ouguiyas le contribuable encourt la non-déductibilité de 40 % des achats non déclarés.

La sanction spécifique prévue à l'article L.8 du LPF est exclusive des sanctions générales prévues aux articles L.131 et suivants du LPF, lesquelles ne sont pas applicables.

C) Déclarations des opérations réalisées par les commissionnaires en douane au nom de leurs clients

1. Contenu de l'obligation déclarative

120

En vertu de l'article L.9 du LPF, les commissionnaires en Douane agréés sont tenus de déclarer à l'Administration fiscale les opérations faites au nom de leurs clients, détaillées par nom, raison sociale et numéro d'identification fiscale et ce, avant le 15 du mois suivant la fin du mois au cours duquel ont eu lieu ces opérations.

Cette déclaration peut être réalisée sur papier libre.

130

Est concernée par cette obligation toute personne physique ou morale qui, aux termes de l'article 113 du code des douanes, a obtenu l'agrément dans les conditions prévues par décret, et fait profession d'accomplir pour autrui les formalités de douane concernant la déclaration en détail des marchandises, que cette profession soit exercée à titre principal ou à titre accessoire, et quelle que soit la nature du mandat qui lui a été confié.

2. Sanction

140

Tout manquement à cette obligation expose le commissionnaire en Douane à l'application cumulative des dispositions des articles L.134, L.142 et L.146, respectivement relatifs aux pénalités pour insuffisance de déclaration, au délit de fraude comptable et au délit de complicité des infractions comptables et fiscales.

D) Déclaration annuelle des commissions, courtages, ristournes, honoraires, et autres rémunérations versées à des tiers

150

Le 1) de l'article L.10 du LPF prévoit que les personnes physiques ou morales qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession, versent à des tiers ne faisant pas partie de leur personnel salarié des commissions, courtages, ristournes, vacations, honoraires, occasionnels ou non, gratifications et autres rémunérations, doivent déclarer ces sommes à l'Administration fiscale au plus tard le 31 janvier de chaque année, quel qu'en soit leur montant, sur un état conforme au modèle prescrit par l'administration fiscale.

1. Personnes tenues de souscrire la déclaration

160

Conformément au 1) de l'article L.10 du LPF, la déclaration des commissions, courtages, honoraires doit être souscrite par :

- toutes les personnes physiques qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession, même s'il s'agit d'une activité salariée, versent des sommes de cette nature ;
- toutes les personnes morales ou organismes (associations, sociétés immobilières, syndicats professionnels, etc.) quel que soit leur objet ou leur activité, y compris les administrations de l'État, des départements et des communes et tous les organismes placés sous le contrôle de l'autorité administrative.

170

L'obligation de déclarer s'impose à toutes les personnes physiques -et notamment aux salariés- qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession versent à des tiers des commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations, honoraires occasionnels ou non, gratifications et autres rémunérations telles qu'elles sont énumérées à l'article L.10 du LPF.

Ainsi, par exemple, un artiste salarié est tenu de déclarer les honoraires payés à son imprésario. Il en est de même pour un travailleur à domicile versant des honoraires à des tiers.

L'obligation incombe également aux chefs d'entreprise (exploitants individuels ou personnes morales) qui dirigent une exploitation industrielle, commerciale, artisanale ou agricole quel que soit leur régime d'imposition et aux contribuables exerçant une profession non commerciale.

180

Entrent dans le champ d'application de l'article L.10 du LPF, quel que soit leur objet ou leur activité, toutes les personnes morales, et notamment les sociétés de toute nature et les associations. Il importe peu que ces personnes morales n'aient pas de but lucratif ou que leur objet soit purement civil.

190

L'obligation de déclarer concerne les administrations de l'État, des départements et des communes et d'une manière générale tous les organismes placés sous le contrôle de l'autorité administrative

200

L'obligation de déclarer n'incombe pas aux personnes qui ne sont pas énumérées par le texte légal. Il s'agit notamment des particuliers payant des honoraires, vacations, commissions, gratifications ou autres rémunérations à titre personnel (par exemple : honoraires versés à un avocat) ou pour la gestion de leur patrimoine privé.

210

Ainsi que l'indique le 3) de l'article L.10 du LPF, les personnes tenues de souscrire la déclaration sont toutes les entreprises, sociétés ou associations qui procèdent à l'encaissement et au versement des droits d'auteur ou d'inventeur.

Conformément à ce principe, les maisons d'édition et les sociétés d'auteurs, notamment, doivent déclarer le montant des droits d'auteur qui ont été répartis par leurs soins.

2. Qualité générale des sommes à déclarer

220

Les sommes visées sont celles versées à l'occasion de l'exercice d'une profession à destination de tiers. Ainsi, toutes les personnes physiques (salariés, exploitants individuels) qui paient des rémunérations de la nature de celles visées sont tenues d'en faire la déclaration, mais uniquement si les versements sont effectués à l'occasion de l'exercice de la profession.

De la même façon, les honoraires ou commissions versés par un employeur à un membre du personnel salarié de son entreprise doivent donner lieu à la déclaration prévue par l'article L.10 du LPF.

230

Les agents de recouvrement ou du contentieux, notaires et tous autres mandataires doivent déclarer les sommes qu'ils versent à des tiers à l'occasion de toute opération relevant de leur activité professionnelle (rédaction d'actes, négociation, gestion de patrimoine, etc.), sans qu'il y ait lieu de rechercher si leur mandat aurait été tenu dans l'hypothèse où il n'aurait pas eu recours à leur service, de souscrire ladite déclaration.

3. Sommes à déclarer

240

Ne sont à déclarer que les sommes effectivement mises à la disposition du bénéficiaire au cours de l'année civile précédant celle du dépôt de la déclaration soit par voie de paiement (versement en numéraire, virement en banque, paiement d'un mandat-poste), soit par voie d'inscription au crédit d'un compte ouvert à son nom dans les écritures de la partie versante.

250

Ces sommes sont, en principe, à déclarer pour leur montant brut, incluant la TVA. Toutefois, lorsqu'elles ont fait l'objet de retenues à la source, elles doivent figurer sur la déclaration sous déduction de la retenue fiscale pratiquée.

a. Commissions et courtages

260

Les termes "commissions et courtages" désignent les rémunérations que perçoivent les intermédiaires de commerce ou les mandataires. Il importe peu que ces sommes rémunèrent une activité exercée à titre principal ou accessoire ou que leur perception revête un caractère habituel ou occasionnel.

En règle générale, les commissions ou courtages sont fixés en pourcentage du prix de vente ou d'achat des biens objets de la transaction ou du chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise qui a eu recours à un intermédiaire ou à un mandataire.

b. Ristournes

270

Le terme ristourne désigne communément les remises « hors facture » consenties par les entreprises à leurs clients commerçants et payées à ces derniers par tout moyen justifié par un reçu.

Il convient cependant de noter que les ristournes consenties "hors facture" à un client en fonction du chiffre d'affaires réalisé avec ce dernier ne représentent pas des rémunérations allouées au client mais des diminutions de prix venant en déduction des résultats de l'entreprise.

280

Parmi les ristournes entrant dans le champ d'application de l'article L.10 du LPF, figurent notamment :

- la somme inscrite au crédit d'un revendeur dans le cas où le fabricant, livrant directement au prix de détail une marchandise à un client du revendeur, fait bénéficier celui-ci de la différence entre le prix de détail et celui de demi-gros ;
- les remises de concurrence versées de la main à la main aux clients après règlement de leur facture ou hors facture ;
- les primes de fidélité ;
- les attributions gratuites et hors factures de marchandises que des entreprises octroient périodiquement à certains de leurs clients, à titre de ristourne, en sus des quantités de marchandises livrées et facturées conformément aux commandes de ces derniers.

290

Il n'y a en revanche pas lieu à déclaration :

- lorsque les ristournes sont imputées à valoir sur les achats ultérieurs et que les factures sur lesquelles elles viennent en rabais mentionnent, distinctement, le prix de la marchandise, le montant de la ristourne imputée sur ce prix et le solde net à payer ;
- lorsque les factures donnent lieu à l'établissement d'un relevé mensuel dont le solde est diminué du montant des ristournes accordées pendant le mois et que ces factures indiquent d'une manière apparente qu'elles font l'objet chaque mois de relevés sur lesquels s'imputent les ristournes.

300

En outre, ne constituent pas des ristournes au sens de du 1) de l'article L.10 du LPF les simples réductions de prix consenties par les entreprises à leurs clients sur les factures elles-mêmes, que ces réductions de prix soient qualifiées de rabais, remise ou escompte de caisse, lorsque ces factures indiquent le montant de la somme nette versée par le client après déduction du rabais, de la remise ou de l'escompte de caisse consenti.

c. Vacations, honoraires, gratifications et autres rémunérations

310

Les vacations, honoraires, gratifications et autres rémunérations visés à l'article L.10 du LPF s'entendent d'une manière générale de toutes les sommes, quelle que soit la dénomination retenue par les parties, versées à l'occasion d'actes ou de prestations effectuées à titre habituel ou occasionnel qui ne revêtent pas, par leur nature même, le caractère d'actes de commerce.

Bien entendu n'ont pas à être prises en considération les rémunérations ayant le caractère de traitements et salaires et entrant dans le champ d'application de cette catégorie de revenus.

320

C'est ainsi que donnent notamment lieu à déclaration :

- les rétributions ou honoraires versés en échange de leurs services aux personnes exerçant une profession libérale (médecins, avocats, architectes, experts-comptables, conseils, géomètres, vétérinaires, etc.) ;
- les émoluments, vacations ou honoraires alloués, notamment aux officiers ministériels ou aux experts. Il est toutefois admis que les personnes astreintes à déclaration peuvent s'abstenir de déclarer les honoraires versés aux notaires et aux huissiers, dès lors que ces honoraires sont fixés suivant les tarifs réglementaires, pour les actes portés sur le répertoire de ces officiers ministériels ;
- les rémunérations versées à certains membres de sociétés ou d'organismes. Il s'agit :
 - des honoraires servis aux administrateurs de sociétés anonymes pour les rémunérer de fonctions spéciales non salariées telles que celles d'ingénieur-conseil ou de conseil juridique,
 - des jetons de présence attribués dans les sociétés anonymes aux administrateurs en cette qualité en tant que membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance ou en tant que membres du comité consultatif, dans les sociétés à responsabilité limitée ou en commandite par actions aux membres du conseil de surveillance.
- les sommes versées à des intermédiaires en publicité qui interviennent entre les publications et les annonceurs ;
- les sommes versées à des sociétés de traitement à façon de travaux comptables en informatique.

330

En revanche, n'entrent pas dans le champ d'application de l'article L.10 du LPF :

- les sommes versées par un chirurgien-dentiste à un prothésiste à titre de prix d'achat ou de façon des travaux effectués par ce dernier ;
- les sommes versées par une entreprise en paiement du prix du service rendu par une entreprise de travail temporaire qui lui fournit de la main-d'œuvre ;
- les sommes payées pour des travaux effectués par des entreprises de nettoyage de locaux, de vitrines ou de vitres ;
- les sommes versées au titre de la prise en pension d'animaux par un négociant en bestiaux à un agriculteur car elles rémunèrent, en règle générale, une activité de nature commerciale.

4. Modalités de souscription de la déclaration

340

La déclaration des commissions, courtages, honoraires et autres rémunérations doit être souscrite avant le 31 janvier de l'année suivant celle où les rémunérations ont été payées aux bénéficiaires ou constatées dans les écritures comptables

En vertu des articles 61 et 96 du CGI, la déclaration doit également être jointe à l'appui de la déclaration annuelle réglementaire de résultat des contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur les bénéfices des personnes physiques sous le régime réel normal.

350

La déclaration doit mentionner :

- les nom, prénoms ou forme juridique, raison sociale et numéro d'identification fiscal ;
- le montant par catégorie (commissions, courtages, ristournes, honoraires, etc.), des sommes versées à chaque bénéficiaire ;
- le cas échéant, le montant des retenues à la source qui ont été effectuées (cf.§290).

La déclaration doit être signée par le déclarant.

360

En vertu des articles 41 et 98 du CGI, dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie, d'entreprise, ou de cessation de l'exercice de la profession, la déclaration doit être produite, en ce qui concerne les sommes payées pendant l'année de la cession ou de la cessation, dans un délai maximal de soixante jours, déterminé comme il est indiqué au 4) de l'article 41 du CGI.

5. Sanction

370

Les omissions ou inexactitudes relevées dans la déclaration donnent lieu à l'application d'une amende fiscale de mille (1.000) Ouguiya par omission ou inexactitude.

380

La souscription tardive de la déclaration est sanctionnée :

- par une amende fiscale de mille (1.000) Ouguiya, si le retard constaté n'excède pas deux mois ;
- par la non déductibilité des sommes versées si le retard constaté excède deux mois.

Ces sanctions spécifiques prévues à l'article L.10 du LPF se cumulent aux sanctions générales prévues aux articles L.131 et suivants du LPF.

E) Déclaration annuelle des droits d'auteur et d'inventeur

390

Le 3) de l'article L.10 du LPF prévoit également que les entreprises, sociétés, associations ou établissements publics qui procèdent à l'encaissement et au versement de droits d'auteur ou d'inventeur sont tenues de déclarer les sommes qu'elles encaissent et versent à leurs membres ou à leurs mandants.

1. Personnes tenues de souscrire la déclaration

400

Ainsi que l'indique le 3) de l'article L.10 du LPF, les personnes tenues de souscrire la déclaration sont toutes les entreprises, sociétés ou associations qui procèdent à l'encaissement et au versement des droits d'auteur ou d'inventeur.

Conformément à ce principe, les maisons d'édition et les sociétés d'auteurs, notamment, doivent déclarer le montant des droits d'auteur qui ont été répartis par leurs soins.

2. Modalités de déclaration et sanctions

a. Modalités de déclaration

410

Les règles concernant la forme de la déclaration et les délais impartis pour ce dépôt sont celles qui sont applicables en matière de déclaration de commissions, courtages, ristournes, honoraires et autres rémunérations visées au 1) de l'article L.10 du LPF (DC-DECL-20 §370 et s.)

b. Sanctions

420

Le non-respect des conditions de souscription de la déclaration annuelle des droits d'auteur et d'inventeurs est passible des mêmes sanctions que celles relatives au non-respect des conditions de souscription de la déclaration annuelle des commissions, courtages ristournes, honoraires, et autres rémunérations versées à des tiers (DC-DECL §410 et s.).

F) Déclaration annuelle des rémunérations des associés et des parts des bénéficiaires sociaux et autres revenus

430

En vertu de l'article 61 du CGI, la déclaration annuelle des rémunérations des associés et des parts des bénéficiaires sociaux et autres revenus fait partie des documents obligatoires qu'il convient de joindre à l'appui de la déclaration annuelle réglementaire de résultat des contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur les bénéficiaires des personnes physiques sous le régime du bénéfice réel normal.

L'article L.11 du LPF détaille le contenu de cette obligation.

1. Personnes tenues de souscrire la déclaration

440

Aux termes des articles 61 et 97 du CGI et de l'article L.11 du LPF combinés, sont soumis à l'obligation de déclaration les personnes morales soumises au régime du bénéfice réel normal. A ce titre, l'obligation s'applique :

- Aux gérants des sociétés en nom collectif ou en commandite simple, les associations et les sociétés civiles ;
- Aux gérants des sociétés à responsabilité limitée ;

- Aux gérants des sociétés en participation ;
- Aux dirigeants des sociétés anonymes, des sociétés anonymes simplifiées et des sociétés en commandite par actions.

2. Informations à déclarer

450

Pour les gérants des sociétés en nom collectif ou en commandite simple, les associations et les sociétés civiles :

- les nom(s), prénom(s) et domicile des associés ;
- la part des bénéfices de l'exercice ou des exercices clos au cours de l'année précédente correspondant aux droits de chacun des membres de la société civile et chacun des associés en nom collectif ou commandités dans la société ;
- pour les sociétés en commandite simple ayant exercé l'option prévue à l'article 70 du CGI pour être imposées à l'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques, le montant des bénéfices distribués aux commanditaires au cours de l'année précédente.

460

Pour les gérants des sociétés à responsabilité limitée :

- les nom(s), prénom(s) et domicile des associés ;
- le nombre de parts sociales appartenant en toute propriété ou en usufruit à chaque associé ;
- les sommes versées à chacun des associés au cours de l'exercice précédent à titre, soit de traitements, émoluments, indemnités et autres rémunérations, soit d'intérêts, dividendes ou autres produits de leurs parts sociales.

470

Pour les gérants des sociétés en participation :

- les nom(s), prénom(s), profession et domicile des associés gérants et des coparticipants ;
- les parts des bénéfices de l'exercice précédent revenant à chaque associé gérant ainsi qu'à chaque coparticipant exploitant personnellement une entreprise ou exerçant une profession dans les produits de laquelle entre sa part de bénéfices ;
- le montant des bénéfices distribués aux autres coparticipants au cours de l'année précédente.

480

Pour les dirigeants des sociétés anonymes, des sociétés anonymes simplifiées et des sociétés en commandite par actions :

- le montant des sommes versées au cours de l'année précédente aux membres de leur conseil d'administration et passibles de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers;
- les noms, prénom(s) ou raison sociale et adresses des actionnaires.

3. Modalités de souscription de la déclaration

490

La déclaration doit être jointe à la déclaration annuelle de résultats.

4. Sanction

500

Le non-respect des conditions de souscription de la déclaration annuelle des rémunérations des associés et des parts des bénéficiaires sociaux et autres revenus est passible d'une amende de mille (1 000) Ouguiya par omission ou inexactitude.

Cette sanction spécifique prévue à l'article L.11 du LPF se cumule aux sanctions générales prévues aux articles L.131 et suivants du LPF.

G) Déclaration de l'identité des propriétaires d'actions au porteur

510

L'article L.12 du LPF prévoit que soit transmise à l'administration l'identité des propriétaires d'actions au porteur.

1. Personnes tenues de souscrire la déclaration

a. Sociétés émettrices d'actions au porteur

520

L'ensemble des sociétés qui émettent des actions au porteur, que ces actions aient été émises avant ou après le 1^{er} janvier 2020, sont tenues de se conformer à la formalité déclarative prévue à l'article L.12 du LPF.

b. Propriétaires d'actions au porteur

530

Les propriétaires d'actions au porteur doivent également, en cas de cession de leurs titres, en aviser l'administration fiscale.

2. Contenu de l'obligation déclarative

a. Obligation de transmettre l'identité des propriétaires des actions pour la société émettrice

540

Dans un délai de trente (30) jours à compter de la date de l'émission des actions, la société émettrice a l'obligation de transmettre à l'administration fiscale les noms, prénoms et domicile des porteurs.

De manière dérogatoire, pour les titres au porteur qui ont été émis avant le 1^{er} janvier 2020, la déclaration doit être effectuée avant le 30 juin 2020.

Cette déclaration peut être réalisée sur papier libre.

b. Obligation de tenir un registre des actions

550

Les sociétés anonymes, sociétés anonymes simplifiées ou sociétés en commandite par actions émettrices de titres au porteur visées à l'article L.12 du CGI doivent également tenir à leur siège social un registre des actions sur lequel sont portés, dans l'ordre chronologique, les souscriptions et les transferts de chaque catégorie de valeur mobilière nominative.

c. Obligation de transmettre l'identité du cessionnaire pour tout propriétaire cédant ses titres au porteur

560

Dans un délai de trente (30) jours à compter de la date de la cession des actions, le cédant a l'obligation de transmettre à l'administration fiscale les noms, prénoms et adresse du cessionnaire, ainsi que la date à compter de laquelle la cession devient effective.

Cette déclaration peut être réalisée sur papier libre.

3. Sanction

570

Aucune sanction spécifique n'étant prévue en cas de contravention aux obligations prévues à l'article L.12 du LPF, les sanctions de droit commun prévues aux articles L.130 du LPF et suivants trouvent à s'appliquer.

H) Obligation de déclaration des revenus mobiliers et revenus de valeurs mobilières et obligation d'identification de leurs bénéficiaires

580

Les opérations sur valeurs mobilières et les revenus de capitaux mobiliers font l'objet d'une déclaration récapitulative annuelle prévue au 2) de l'article L.13 du LPF ainsi qu'au 1) de l'article 127 du CGI.

Il est par ailleurs obligatoire pour leur débiteur, de s'assurer de l'identité des bénéficiaires.

1. Personnes soumises aux obligations de déclaration et d'identification

590

Les obligations déclarative et d'identification incombent, quelle que soit sa forme, au débiteur des revenus ou à toute personne ou organisme qui assure le paiement ou qui tient le compte de personnes réalisant des opérations à déclarer portant sur des produits, gains ou valeurs visés au 1) de l'article L.13 du LPF.

Il s'agit le plus souvent :

- d'établissements de crédit ;
- de comptables publics ;
- de sociétés d'assurances sur la vie ou de capitalisation ;
- d'organismes auprès desquels sont ouverts des plans d'épargne.

La déclaration doit également être produite :

- par les sociétés pour leurs propres distributions ;
- par les sociétés de personnes ou assimilées relevant des dispositions codifiées des articles 70 et 86 du CGI, pour les revenus mobiliers qu'elles encaissent et qui sont imposés directement au nom de leurs membres ;
- par les débiteurs pour les revenus de créances et produits assimilés ;
- par les sociétés de bourse ;
- par les intermédiaires tels que les notaires ou les syndicats de copropriété, par exemple ;
- par toute personne ayant encaissé des revenus pour le compte de tiers sans révéler au payeur l'identité du bénéficiaire réel des produits.

600

En vertu du 3) de l'article L.13 du LPF, les collectivités sont également soumises à ces obligations pour les dividendes et intérêts de leurs propres actions, parts ou obligations qu'elles paient à des personnes ou sociétés autres que celles qui sont chargées du service de leurs coupons.

2. Sommes à déclarer

610

Par revenus de capitaux mobiliers et opérations sur valeurs mobilières, il convient notamment de comprendre :

- Produits des cessions de valeur mobilières ;
- Produits des placements à revenu fixe, des contrats d'assurance vie, d'épargne retraite ou d'épargne en actions (intérêts et produits assimilés) ;
- Revenus distribués et produits assimilés (dividendes et revenus réputés distribués en vertu des articles 120 et 121 du CGI, avances non remboursables, etc).

Les intérêts sont les fruits civils produits par une somme d'argent due au titre de prêt ou autrement et remboursable soit à la volonté du débiteur soit à celle du créancier.

3. Contenu des obligations

a. Obligation de déclaration des intérêts, dividendes et autres revenus de valeurs mobilières

620

Le débiteur des revenus est tenu remettre au service des impôts compétent le relevé des sommes payées par lui, sous quelque forme que ce soit, sur présentation ou remise de coupons ou d'instruments représentatifs de coupons.

Ce relevé indique pour chaque bénéficiaire :

- ses nom et prénom(s),
- son numéro d'identification fiscale (NIF),
- son domicile réel,
- et le montant net des sommes perçues.

Aux termes du 5) de l'article L.13 du LPF, les coupons présentés sont, sauf preuve contraire, réputés propriété du bénéficiaire. Dans le cas où celui-ci présente des coupons pour le compte de tiers, il a la faculté de remettre à l'établissement payeur une liste indiquant, outre ses nom, prénom(s) et domicile réel, ceux des propriétaires véritables ainsi que le montant des coupons appartenant à chacun d'eux. L'établissement payeur annexe alors cette liste au relevé qu'il remet à l'administration.

630

La déclaration des intérêts, dividendes et autres revenus de valeurs mobilières doit être souscrite avant le 1^{er} avril de l'année suivant celle où les sommes ont été versées aux bénéficiaires.

Cette déclaration peut être réalisée sur papier libre.

b. Obligation d'identification des bénéficiaires d'intérêts, de dividendes et de revenus de valeurs mobilières

640

En vertu du 1) de l'article L.13 du LPF, le débiteur des intérêts, dividendes ou autres revenus de valeurs mobilières a l'obligation, avant d'effectuer un paiement ou d'ouvrir un compte, de demander au bénéficiaire du paiement ou au titulaire du compte un justificatif de son identité et de son domicile.

c. Obligation de conservation des documents

650

L'ensemble des livres, pièces et documents de nature à permettre la vérification des éléments déclarés dans la déclaration des intérêts, dividendes et revenus de valeurs mobilières et qui ne sont pas soumis à un délai de conservation plus étendu doivent être conservés jusqu'à la fin de la quatrième année suivante celle au cours de laquelle les paiements correspondants ont été effectués.

4. Sanctions

a. Obligation de déclaration des intérêts, dividendes et revenus de valeurs mobilières

660

Toute infraction à l'obligation de souscription d'une déclaration des intérêts, dividendes et revenus de valeurs mobilières est passible d'une amende fiscale de mille (1.000) Ouguiyas par omission ou inexactitude.

b. Obligation d'identification des bénéficiaires d'intérêts, de dividendes et de revenus de valeurs mobilières

670

Toute infraction à l'obligation d'identification des bénéficiaires d'intérêts, de dividendes et de revenus de valeurs mobilières est passible d'une amende fiscale de mille (1.000) Ouguiyas par omission ou inexactitude.

c. Obligation de conservation des documents

680

Toute infraction à l'obligation de conservation des documents est sanctionnée par une amende de trente mille (30.000) Ouguiya.

I) Déclaration des titulaires de comptes de placements financiers et des mouvements affectant ces comptes

700

Les articles L.14 du LPF et 127 2) du CGI prévoit que soit transmise à l'administration l'identité des titulaires des comptes de placements, à l'ouverture et à la clôture de ceux-ci, ainsi qu'un relevé des mouvements affectant ces comptes.

1. Personnes tenues de souscrire une déclaration des titulaires de comptes de placements financiers et des mouvements affectant ces comptes

710

Aux termes du 1) de l'article L.14 du LPF, les sociétés, agents de change, banquiers, escompteurs, officiers publics ou ministériels, associations et toutes personnes recevant habituellement en dépôt des valeurs mobilières sont tenues de souscrire ces déclarations.

2. Contenu de l'obligation déclarative

720

Les personnes tenues de souscrire une déclaration des titulaires de comptes de placements financiers et des mouvements affectant ces comptes doivent adresser au service des impôts, avis de l'ouverture et de la clôture de tout compte de dépôt de titres, valeurs ou espèces, comptes d'avances, comptes courants ou assimilés.

Les avis sont établis sur des formulaires dont le modèle est arrêté par l'administration. Ces formulaires indiquent :

- les noms et prénom(s) des titulaires des comptes
- leur numéro d'identification fiscale (NIF)
- leur adresse.

Ces avis sont envoyés dans les dix (10) premiers jours du mois qui suit celui de l'ouverture ou de la clôture des comptes. Il en est donné récépissé.

730

Les personnes tenues de souscrire une déclaration des titulaires de comptes de placements financiers et des mouvements affectant ces comptes sont également tenues d'adresser avant le 1er février de chaque année au service des impôts compétent le relevé des coupons portés au cours de l'année précédente au crédit des titulaires des comptes de dépôt de titres, valeurs ou espèces, comptes d'avances, comptes courants ou assimilés.

Il n'existe pas de formulaire dédié à la déclaration du relevé. A ce titre, le format de déclaration est libre.

3. Sanction

740

Les contraventions aux obligations de souscrire une déclaration des titulaires de comptes de placements financiers et des mouvements affectant ces comptes sont punies d'une amende fiscale de mille (1.000) Ouguiyas par omission ou inexactitude.

Chapitre 3: Obligations comptables des contribuables

(DC-COMPT)

I- Tenue d'une comptabilité

1

Conformément à l'article L.15 du LPF, toute entreprise exploitée en Mauritanie doit y tenir sa comptabilité, conformément aux règles du référentiel comptable mauritanien. L'article L.16 du même Livre précise que la comptabilité doit être tenue en français ou en arabe.

A) Multiplicité d'établissements

10

Toute entreprise exploitée en Mauritanie par un non-résident doit y tenir une comptabilité distincte, répondant aux règles du référentiel comptable mauritanien pour les activités réalisées en Mauritanie.

20

Par ailleurs, les personnes physiques qui exploitent simultanément des établissements situés dans des localités différentes doivent tenir pour chaque établissement une comptabilité distincte.

Par localités, il convient d'entendre localités internes à la Mauritanie, telles que les communes.

B) Conformité de la comptabilité

30

La comptabilité doit obligatoirement être tenue en arabe ou en français et être conforme aux prescriptions du Plan comptable mauritanien.

40

La comptabilité informatisée doit être tenue au moyen de supports et logiciels agréés par l'Administration fiscale et qui doivent répondre aux exigences légales en matière de garantie, d'intégrité et de conservation définies en matière de preuve.

La procédure d'agrément et la liste des logiciels agréés seront définies ultérieurement.

50

Les importations doivent figurer sur un livre spécial faisant apparaître, pour chaque opération, la valeur et le numéro de la déclaration de mise à la consommation.

60

La comptabilité des contribuables qui relèvent du régime du bénéfice réel normal doit être certifiée par un expert-comptable agréé par l'Ordre National des Experts Comptables de Mauritanie, l'absence de certification étant passible d'une amende de cinq cent mille (500.000) Ouguiya.

70

Les contribuables relevant du régime du bénéfice réel intermédiaire peuvent tenir une comptabilité simplifiée comportant obligatoirement :

- un livre des charges mentionnant les achats, frais généraux, salaires et charges sociales ;
- un livre des produits mentionnant notamment les ventes et les prestations réalisées ;
- un livre de caisse, tenu au jour le jour, retraçant toutes les recettes et les dépenses ;
- un livre d'inventaire des stocks, des immobilisations, des créances et des dettes.

II- Déclaration annuelle des états financiers

80

Il est rappelé que conformément aux articles L.61 et L.96 du LPF, les sociétés relevant du régime réel normal doivent produire chaque année avec leur déclaration de résultat leurs états financiers et états annexés.

Il en va de même de toute entreprise exploitée en Mauritanie par un non-résident.

III- Conservation des documents comptables

90

Les documents comptables et les pièces justificatives, notamment les autorisations de transferts de devises, les déclarations en douane, les factures d'achat et de vente, les pièces de recettes et de dépenses, doivent être conservées au moins pendant les dix (10) années qui suivent celle au cours de laquelle les importations, les achats, les ventes ou les prestations de service ont été constatés dans les écritures comptables.

Par documents comptables, il convient notamment d'entendre l'ensemble des supports d'information comptable. Ce terme regroupe le livre de paie, le grand livre, le livre d'inventaire, le livre journal, le registre des achats, le registre des immobilisations et des amortissements, le registre des actions, le registre des procès-verbaux d'assemblée générale, le journal des recettes, le bilan comptable, le compte de résultat et l'annexe du bilan.

IV- Sanctions

A) Défaut de tenue des documents comptables

100

Nonobstant l'application des dispositions des articles L.131 et suivants du LPF, le défaut de tenue des documents comptables donne lieu à l'application d'une amende fiscale de douze mille (12.000) Ouguiya par document.

Pour rappel, la sanction prévue à l'article L20 du LPF concerne les documents comptables de l'entreprise (balance, grand livre, etc...) alors que celles prévues aux articles L131 et suivants du LPF sont relatives aux obligations déclaratives (états financiers, etc...)

Le défaut de tenue d'une comptabilité entraîne par ailleurs la mise en œuvre de la procédure de taxation d'office ou de rectification d'office respectivement prévues aux articles L.54 du LPF et L.55 du LPF.

B) Défaut de présentation des documents comptables

110

Le défaut de présentation des documents comptables dans les délais légaux donne lieu à l'application d'une amende fiscale de deux mille (2.000) Ouguiya par document omis.

C) Omissions ou inexactitudes

120

Les omissions ou inexactitudes relevées, soit dans les documents dont la tenue est prescrite, soit dans les renseignements écrits fournis à l'appui de la déclaration donnent lieu à l'application d'une amende fiscale de mille (1.000) Ouguiya par omission ou inexactitude.

Le défaut de tenue d'une comptabilité probante et régulière entraîne par ailleurs également la mise en œuvre de la procédure de taxation d'office ou de rectification d'office respectivement prévues aux articles L.54 du LPF et L.55 du LPF.

Chapitre 4 : Obligations de facturation des contribuables

(DC-FAC)

1

Aux termes de l'article L.21 du LPF, les industriels, commerçants, prestataires de services ainsi que les établissements publics ayant des activités à caractère industriel ou commercial sont tenus de délivrer une facture à leur client, quel que soit leur régime d'imposition.

La facture doit obligatoirement mentionner distinctement :

- l'identification précise du redevable qui délivre la facture :
 - les nom et prénom(s) s'il s'agit d'une personne physique, forme juridique et raison sociale s'il s'agit d'une personne morale ;
 - le numéro d'identification fiscale (NIF) ;
 - les adresses géographique, cadastrale, boîte postale et numéro de téléphone ;
 - le numéro d'immatriculation au registre du commerce ;
 - les références du ou des compte(s) bancaire(s).

- le numéro de facture d'une série ininterrompue ;

- la date d'établissement de la facture ;

- l'objet précis de la transaction ;

- le montant de la facture :
 - pour les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée :
 - le montant hors taxe sur la valeur ajoutée ;
 - le taux et le montant de la taxe due ou, le cas échéant, la mention « Exonéré » ;
 - le montant total toutes taxes comprises dû par le client ;
 - pour les non assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée :
 - le montant total dû par le client.

- l'identification du client :
 - les nom et prénoms s'il s'agit d'une personne physique, forme juridique et raison sociale s'il s'agit d'une personne morale ;
 - le numéro d'identification fiscale pour les ventes à des personnes morales ou à des commerçants ;
 - l'adresse géographique.

CI – Contrôle de l'impôt

1

Dans le système fiscal mauritanien, l'impôt est assis, en règle générale, sur des bases d'imposition déclarées par les redevables eux-mêmes.

10

Les actes ou déclarations déposés par les contribuables, qui bénéficient d'une présomption d'exactitude et de sincérité, peuvent comporter des erreurs sous la forme d'insuffisances, d'inexactitudes ou d'omissions. Les éventuelles erreurs doivent être corrigées par l'administration à qui il incombe de préserver les intérêts du Trésor tout en assurant l'égalité des citoyens devant l'impôt.

20

C'est ainsi que l'administration, dans la stricte observation du code général des impôts (CGI) et du livre des procédures fiscales (LPF), met en œuvre les procédures qui sont prévues par la loi et qui permettent de contrôler les actes et déclarations, ainsi que de réunir les éléments d'information pour procéder aux rehaussements des bases d'imposition. L'ensemble de ces activités constitue le contrôle de l'impôt, communément appelé « contrôle fiscal ».

30

En contrepartie des pouvoirs de contrôle et de rehaussement que la loi accorde aux agents des impôts, des mesures législatives et administratives ont été prévues pour garantir les droits des contribuables.

40

Les dispositions relatives au contrôle fiscal sont commentées en six (6) chapitres, lesquels traitent :

- des obligations des contribuables liées au contrôle et à la prévention de la fraude (CI-DECL) : cette division traite des obligations comptables et des obligations déclaratives des contribuables ;
- de l'organisation du contrôle fiscal (CI-ORG) : cette division a pour objet de présenter le contrôle fiscal, les services chargés du contrôle et les différentes modalités d'intervention de l'administration ;
- des procédures de contrôle et de lutte contre la fraude à la disposition de l'administration fiscale (CI-PROC) : cette division a pour objet de présenter les procédures de contrôle, le droit de communication ainsi que les autres procédures de recherche et de lutte contre la fraude ;
- des procédures de rectification de l'imposition (CI-RI) : cette division a pour objet de présenter la procédure de rectification contradictoire et les procédures d'imposition d'office ;
- de la prescription du droit de reprise de l'administration et des garanties du contribuable (CI-GAR) : cette division a pour objet de présenter la prescription du droit de reprise de l'administration, les garanties applicables lors de l'exercice du contrôle ainsi que les garanties liées aux procédures de rectification ;
- de l'application des règles relatives au secret professionnel en matière fiscale (CI-SECR) : cette division a pour objet de présenter le principe du secret professionnel et les exceptions y afférentes.

Chapitre 1 : Obligations des contribuables liées au contrôle et à la prévention de la fraude

(CI-DECL)

1

Les obligations déclaratives, comptables et de facturation des contribuables sont respectivement traitées en DC-DECL, DC-COMPT et DC-FACT.

Chapitre 2 : Organisation du contrôle fiscal

(CI-ORG)

I- Services chargés du contrôle de l'impôt

1

En vertu de l'article L.22 du LPF, l'administration fiscale assure le contrôle et la vérification de l'ensemble des impôts et taxes dus par les contribuables et qui relèvent de la compétence de la Direction générale des impôts (DGI), laquelle est placée sous le contrôle du Ministère en charge des Finances.

Les agents des impôts ont des attributions différentes en fonction de leur grade.

A) Compétence matérielle des agents chargés du contrôle sur place

10

En matière fiscale, l'incompétence juridique des agents est susceptible d'entraîner la nullité des procédures.

Aux termes de l'article L.27 du LPF, seuls les agents des impôts ayant au moins le grade d'inspecteur ont le pouvoir d'assurer le contrôle sur place (pour plus de détails concernant le contrôle sur place, voir CI-PROC-10 §80 et s.) de l'assiette de tous les impôts et taxes dus par les contribuables qu'ils vérifient.

Dans ce cadre, un inspecteur (inspecteur principal ou inspecteur) qualifié peut se faire assister par un agent de grade inférieur. Les grades inférieurs sont les suivants :

- Contrôleur ;
- Agent de constatation ;
- Agent non permanent.

La qualité d'inspecteur est attestée par une carte professionnelle délivrée par la DGI.

B) Recours aux tiers

20

Les agents des impôts ne sont pas les seuls professionnels à intervenir en matière de contrôle fiscal.

30

Ainsi, les inspecteurs peuvent, en vertu de l'article L.28 du LPF, solliciter le concours des autorités civiles et militaires pour les assister dans l'exercice de leurs fonctions, toutes les fois qu'elles sont requises.

40

Par ailleurs, lorsqu'une vérification de comptabilité (voir développements ci-après au CI-PROC-10 §§80 et s.) ou une procédure de rectification (voir développements ci-après au CI-RI) requiert des connaissances techniques particulières, l'administration fiscale peut faire appel aux conseils techniques d'experts de son choix, en vertu de l'article L.40 du LPF.

Dans ce cadre, les experts susmentionnés engagent leur responsabilité professionnelle et sont tenus au secret professionnel.

A la qualité d'expert, toute personne dont la compétence dans un domaine spécifique (informatique, fiscalité minière, prix de transfert...) est reconnue par l'administration fiscale, laquelle dispose de pouvoirs discrétionnaires pour apprécier la pertinence de faire appel à des experts.

II- Modalités d'intervention de l'administration

50

Le contrôle de l'impôt, qui revêt des formes diverses, suppose la mise en œuvre, par les services des finances publiques, de différents droits que sont le droit de vérification, le droit de communication et le droit d'enquête.

A) Le droit de vérification de l'administration

60

En vertu de l'article L.22 du LPF, l'administration contrôle les déclarations ainsi que les différents actes ou documents utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances de quelque nature que ce soit. Elle contrôle également les documents déposés en vue d'obtenir des exonérations, des déductions, des exemptions, des restitutions, remboursements ou attestations fiscales.

À cette fin, elle peut demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés (article L.42 du LPF, voir ci-après CI-PROC-20).

Le contrôle fiscal est susceptible de comporter trois phases complémentaires : le contrôle formel, le contrôle sur pièces et le contrôle sur place.

Ces trois phases sont étudiées en détail ci-après (voir CI-PROC).

B) Les autres modalités d'interventions de l'administration

70

Outre, le droit de contrôle, l'administration dispose également :

- du droit de communication (article L.65 et s. du LPF) qui permet de prendre connaissance de documents détenus par des personnes soumises à des obligations comptables ou professionnelles limitativement énumérées en vue de leur utilisation à des fins d'assiette, de contrôle ou de recouvrement des impôts dus par des tiers (voir CI-PROC-30) ;

- du droit d'enquête (article L.71 et s. du LPF) destiné à rechercher les manquements aux règles et obligations de facturation auxquelles sont tenus les contribuables (voir CI-PROC-40).

Chapitre 3 : Procédures de vérification et de lutte contre la fraude à la disposition de l'administration

(CI-PROC)

I- Les différents types d'examen et de vérification

A) Le contrôle sur pièce

1

En vertu du 1) de l'article L.23, Le contrôle sur pièces est constitué par l'ensemble des travaux de l'Administration fiscale au cours desquels celle-ci procède à l'examen critique des déclarations souscrites par les contribuables dans les locaux de l'Administration fiscale, sans envoi d'un avis de vérification.

1. Contrôle formel et contrôle sur pièce

a) Contrôle formel

10

Le contrôle formel recouvre l'ensemble des interventions ayant trait à la vérification et à la rectification des erreurs matérielles évidentes constatées dans les déclarations déposées, quelle que soit la catégorie d'impôt ou de taxe visée. Ce mode de contrôle n'implique aucune recherche extérieure aux déclarations.

b) Le contrôle sur pièces proprement dit

20

Le contrôle sur pièces proprement dit est constitué par l'ensemble des travaux de bureau au cours desquels le service procède à l'examen critique des déclarations à l'aide des renseignements et documents figurant dans les différents dossiers qu'il détient, et, le cas échéant, établit les rehaussements ou dégrèvements justifiés.

30

Le contrôle sur pièces a pour objectif :

- de régulariser la situation fiscale des contribuables défallants ;
- de procéder aux redressements qui résultent de l'examen des dossiers et de l'exploitation des demandes de renseignements et des bulletins de recoupements ;
- de sélectionner les contribuables qui doivent faire l'objet de contrôle sur place ;
- d'établir les bulletins de renseignements internes nécessaires au contrôle de divers impôts et taxes.

Par bulletins de renseignements, il convient de comprendre tout document d'analyse interne établi par l'Administration (tableaux de dépouillement, de rapprochement, de synthèse...) à partir des éléments en sa possession.

40

Le contrôle sur pièces peut déboucher sur l'envoi d'une demande de renseignements (voir ci-dessous CI-PROC-20) ou sur un contrôle sur place (voir §80 ci-après).

B) Le contrôle sur place

50

A la différence du contrôle sur pièces qui est effectué dans les bureaux des services des impôts par les fonctionnaires du Ministère de l'Economie et des finances, le contrôle sur place nécessite le déplacement des agents dans les entreprises contrôlées.

60

Aux termes de l'article L.33 du LPF, la vérification sur place (vérification générale ou contrôle ponctuel) s'exerce, en principe, au siège de l'entreprise ou au lieu de son principal établissement. Sur demande expresse et motivée du contribuable, elle peut se dérouler dans les bureaux de son représentant.

Le contrôle se déroule aux heures normales d'ouverture des locaux professionnels.

70

La "vérification" est l'opération qui consiste à s'assurer de la sincérité d'une déclaration fiscale en la confrontant à des éléments extérieurs. Aux termes de l'article L.24 du LPF, il consiste en la vérification de la comptabilité des contribuables astreints à présenter et à tenir des documents comptables. Il s'ensuit que l'administration ne peut, à l'aide de documents recueillis au cours d'une vérification de comptabilité, opérer des rehaussements concernant les catégories de revenus pour lesquelles le contribuable n'est pas astreint à la tenue d'une comptabilité.

80

La "vérification" peut être selon le cas :

- une vérification générale de comptabilité ;
- une vérification ponctuelle de comptabilité.

1. Modalités générales de contrôle :

a) La vérification générale de comptabilité

90

La vérification générale de comptabilité est l'ensemble des opérations ayant pour objet d'examiner sur place la comptabilité d'une entreprise et de la confronter à des données matérielles ou de fait, afin de contrôler les déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires.

Une vérification de comptabilité est dite générale lorsque le même agent vérifie la situation fiscale de l'entreprise au regard de tous les impôts établis selon un système déclaratif (impôts directs, taxes sur le chiffre d'affaires et droits d'enregistrement).

100

En contrepartie du droit pour l'administration d'effectuer des vérifications de comptabilité, une série de garanties ont été prévues au profit du contribuable. Elles consistent en diverses obligations que le service doit respecter scrupuleusement à peine de nullité du contrôle exercé (pour plus de détails sur ces garanties, voir CI-GAR ci-après).

b) Contrôle ponctuel

110

Prévue à l'article L.26 du LPF, la vérification de comptabilité est considérée comme ponctuelle lorsque son champ d'investigation porte :

- soit sur un point de la situation fiscale du contribuable (exemples : contrôle de certains postes clairement individualisés sur une déclaration tels que les provisions, contrôle des opérations ayant concouru au crédit de TVA dont le remboursement est demandé) ;

- soit sur un impôt déterminé sur toute la période non prescrite (au plan administratif, ces vérifications ponctuelles sont comptabilisées dans la catégorie des vérifications dites simples. Par exemple : vérification d'un bénéfice non commercial non soumis à la TVA) ;

- soit sur une période plus courte que le délai normal de reprise.

2. Modalités particulières de contrôle

a) Contrôle des comptabilités informatisées

120

Quel que soit le type de contrôle effectué, le contribuable reste soumis à un certain nombre d'obligations, notamment concernant la tenue de la comptabilité.

Aux termes de l'article L.41 du LPF, lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contribuable qui fait l'objet d'une vérification générale de comptabilité doit remettre au vérificateur, dès le début des opérations de contrôle, une copie du fichier des écritures comptables conformes au plan comptable général mauritanien, sous une forme dématérialisée. Ces dispositions s'appliquent également aux fichiers des écritures comptables de tout contribuable soumis par le CGI à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables et dont la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés.

Pour rappel, la comptabilité informatisée doit être tenue au moyen de supports et logiciels agréés par l'administration fiscale (article L.16-2° du LPF).

130

Le fichier des écritures comptables regroupe l'ensemble des enregistrements informatiques qui constituent les écritures comptables de comptabilité générale du contribuable.

L'enregistrement comptable informatique se définit comme une partie d'une écriture comptable comportant plusieurs données reliées logiquement entre elles précisant pour un seul montant, sa date de valeur, son origine, son compte d'affectation, son débit et son crédit et ses références à la pièce justificative.

140

Conformément au 1) de l'article L.41 du LPF, les copies des fichiers des écritures comptables doivent être remises à l'administration lors de la première intervention sur place.

La copie des fichiers est remise selon les modalités définies en accord avec le vérificateur. Tous les supports sont envisageables, qu'ils soient physiques ou électroniques (CD, DVD, clé USB, disque dur externe, etc.).

150

Le vérificateur peut ensuite envisager la réalisation de traitements informatiques à partir des données conservées par l'entreprise vérifiée. Dans ce cas, le vérificateur doit indiquer par écrit au contribuable la nature des investigations souhaitées.

Le contribuable peut choisir, en le formalisant par écrit, que le traitement soit opéré :

- soit par le vérificateur sur le matériel de l'entreprise ;
- soit par le vérificateur à partir de copies de fichiers remises par l'entreprise ;
- soit par l'entreprise elle-même sur la base de spécifications définies par écrit par le vérificateur précisant notamment les travaux à réaliser ainsi que le délai imparti pour les effectuer.

160

Dans le cas où la réalisation des traitements informatiques selon l'option choisie par le contribuable se révélerait impossible, le vérificateur est autorisé à choisir l'option la plus adéquate pour opérer ces traitements.

L'administration fiscale est par ailleurs habilitée à requérir, conformément aux dispositions de l'article L.40 du LPF, les conseils techniques d'experts aux fins de procéder à des tests sur le matériel informatique qui héberge l'exploitation et vérifier :

- le système d'exploitation comptable ;
- l'ensemble des informations, données et traitements qui concourent directement ou indirectement à la détermination des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des documents rendus obligatoires par le présent Code ;
- la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements.

b) Vérification inopinée de comptabilité

170

En vertu de l'article L.34 du LPF, lorsqu'une première intervention sur place inopinée est indispensable pour procéder à des constatations matérielles qui, si elles étaient différées, perdraient tout intérêt (économie souterraine, entreprises éphémères), l'administration peut procéder à une vérification inopinée de la situation du contribuable.

La vérification inopinée se distingue de la vérification de comptabilité générale par l'absence d'envoi préalable d'un avis de vérification de comptabilité (voir ci-après CI-GAR-20 §160 et s.).

180

L'administration peut également procéder à un contrôle inopiné des comptabilités informatisées.

Le contrôle inopiné informatique permet alors à l'administration de procéder à des constatations matérielles et d'emporter une copie des fichiers de l'entreprise vérifiée qui pourront être utilisés, sous conditions, par l'administration lors de la vérification générale de comptabilité qui s'ensuit.

Un procès verbal listant les copies des fichiers emportés par l'administration doit-il être établi et signé tant par le Service vérificateur que par le contribuable (voir ci-après).

190

Le contrôle inopiné ne doit pas être sanctionné par un redressement, néanmoins, ses résultats, qui sont consignés dans un procès-verbal, peuvent servir comme éléments de chef de redressement fiscal postérieur.

3. Procès-verbal clôturant toute intervention chez un contribuable (hors vérification sur place)

200

Toute intervention de l'administration fiscale dans les locaux d'un contribuable doit faire l'objet d'un procès-verbal relatant les opérations effectuées.

210

Le procès-verbal contient uniquement les faits et les indices que l'agent compétent a personnellement constatés. Il doit mentionner clairement le nom de l'agent, le numéro d'identification fiscale (« NIF »), l'adresse et l'activité du contribuable ainsi que la date de son établissement.

220

Le procès-verbal est signé par les agents ayant participé à l'intervention et par le contribuable. La mention est faite de son éventuel refus de signer. Dans tous les cas une copie du procès-verbal doit être transmise au contribuable.

4. Opposition à contrôle fiscal

230

L'opposition à contrôle fiscal est caractérisée lorsque le contribuable ne transmet pas à l'administration les documents requis dans les délais requis.

Ces délais s'élèvent à 2 mois pour les documents demandés lors d'une vérification de comptabilité ponctuelle, que cette vérification porte sur, ou non, sur la comptabilité informatisée.

Pour les documents demandés par l'administration dans le cadre d'une vérification de comptabilité générale, que cette vérification porte sur ou non sur la comptabilité informatisée, l'appréciation d'un délai raisonnable est à la discrétion du vérificateur, lequel doit démontrer et motiver l'attitude d'opposition du contribuable.

240

L'opposition à contrôle fiscal déclenche l'application de la procédure de taxation d'office prévue à l'article L.54 du LPF.

Le contribuable est par ailleurs passible des sanctions prévues aux articles L.135 et L.145 du LPF relatifs respectivement à l'opposition à contrôle fiscal et au délit d'opposition à l'établissement, au contrôle et au paiement de l'impôt.

L'application de ces sanctions est cumulative.

II- Demandes d'éclaircissements et de justifications

250

En application de l'article L.42 du LPF, les agents de la DGI ont la faculté de demander les renseignements qui leur sont nécessaires pour asseoir ou contrôler l'impôt. Ils peuvent le faire par écrit ou par oral.

A) Modalités d'application

260

Lorsqu'une telle demande d'éclaircissements et de justifications est formulée par l'administration, le contribuable est tenu de présenter à toute réquisition de l'agent chargé de l'assiette de l'impôt tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses, ou tout autre élément de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans sa déclaration.

1. Demandes formulées oralement

270

Aucune prescription formelle n'existe à leur égard.

Par ailleurs, aucun délai particulier n'enferme la réponse à apporter à une demande d'éclaircissement et de justification formulées oralement par l'administration.

280

Lorsque le contribuable a refusé de répondre à une demande verbale ou lorsque la réponse faite à cette demande est considérée par l'agent chargé de l'assiette comme équivalente à un refus de répondre sur tout ou partie des points à éclaircir, l'agent chargé de l'assiette doit renouveler sa demande par écrit.

2. Demandes formulées par écrit

290

Toutes les demandes écrites, qu'elles soient ou non consécutives à une demande verbale, doivent indiquer explicitement les points sur lesquels le service des impôts juge nécessaire d'obtenir des éclaircissements ou des justifications.

Les demandes écrites doivent par ailleurs informer le contribuable qu'il a un délai de quinze (15) jours à compter du premier jour suivant la réception de la demande pour répondre aux sollicitations de l'administration.

B) Sanction

300

Le défaut de réponse sous quinze jours à une demande écrite de l'administration entraîne l'application de la procédure de taxation d'office prévue à l'article L.54 du LPF.

III- Droit de communication

310

Codifié aux articles L.65 et suivants du LPF, le droit de communication est le droit reconnu à l'administration fiscale de prendre connaissance et, au besoin, copie de documents détenus par des tiers (entreprises privées, administrations, établissements et organismes divers, etc.).

Les renseignements recueillis à cette occasion peuvent être utilisés pour l'assiette et le contrôle de tous impôts et taxes à la charge, soit de la personne physique ou morale auprès de laquelle il est exercé, soit de tiers à cette personne.

A) Personnes soumises au droit de communication

320

Les articles L.66 à L.69 du LPF dressent la liste limitative des personnes pouvant être soumises au droit de communication.

330

Toutes les personnes physiques ou morales versant des salaires, des honoraires, des droits d'auteurs, les gérants de sociétés ainsi que toutes les personnes ayant la qualité d'industriel, de commerçant ou exerçant une profession libérale sont soumises au droit de communication.

340

De même, les banques, les établissements financiers, les compagnies d'assurances, et d'une manière générale toute personne physique ou morale dépositaire ou détentrice de deniers ou de biens pour le compte de tiers, sont tenus de fournir, sur place ou par correspondance, sur réquisition d'un agent des Impôts ou du Trésor ayant au moins le grade d'Inspecteur, tous renseignements relatifs aux comptes des contribuables, aux ouvertures de crédit et aux allocations de devises qui leur sont consenties.

350

Aux termes de l'article L.67 du LPF, les acteurs publics sont également soumis à ce droit de communication puisque ne peuvent opposer le secret professionnel aux agents des impôts ayant au moins le grade de contrôleur qui, pour établir les impôts institués par le CGI, leur demandent communication des documents de service qu'ils détiennent :

- les administrations de l'État et des collectivités territoriales,
- les entreprises concédées ou contrôlées par ces collectivités publiques,
- les établissements ou organismes quelconques soumis au contrôle de l'autorité administrative.

360

De même, aux termes de l'article L.68 du LPF, les dépositaires des registres de l'état civil, ceux des rôles des impôts et tous autres chargés des archives et dépôts de titres publics sont tenus de les communiquer, sans les déplacer, aux agents des services des impôts, à toute réquisition, et de leur laisser prendre sans frais les renseignements, tous les extraits et copies qui leur sont nécessaires pour les intérêts du Trésor.

370

Ces dispositions s'appliquent aussi aux notaires, huissiers, greffiers et secrétaires d'administration centrale et territoriale, pour les actes dont ils sont dépositaires.

380

Enfin, aux termes de l'article L.69 du LPF, l'autorité judiciaire doit donner connaissance à l'Administration fiscale de toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle, même terminée par un non-lieu.

B) Conservation des documents

390

Les agents des impôts ont le droit d'obtenir des personnes susvisées, communication des documents suivants :

- des livres dont la tenue est prescrite par le Code de Commerce,
- de tous documents comptables, pièces de recettes et de dépenses dont l'établissement est ordonné par la réglementation en vigueur, sans que puisse leur être opposé le secret professionnel.

400

Les documents visés au paragraphe précédent doivent être conservés pendant un délai de dix (10) ans, à compter de la date à laquelle ils ont été établis ou de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres

410

Le défaut de conservation des documents pendant le délai fixé au précédent alinéa est sanctionné par une amende fiscale de deux mille cinq cents (2.500) Ouguiya par document manquant.

C) Modalités d'exercice du droit de communication

420

En l'absence de toute disposition législative ou réglementaire, le droit de communication peut s'exercer sans formalité particulière.

D) Sanctions

1. Refus de communication sur place

430

Le refus de communication sur place des documents et renseignements visés à l'article L.65 du LPF est constaté par procès-verbal et sanctionné par une amende fiscale de dix mille (10.000) à cent mille (100.000) Ouguiya ; et

par la fermeture pour une durée d'un (1) à trois (3) jours de la banque, établissement financier ou compagnie d'assurances ou tout établissement appartenant à une personne physique ou morale ayant refusé la communication des renseignements.

440

Cette amende s'applique dès lors que tout ou partie des documents sollicités ne sont pas communiqués.

2. Refus de communication par correspondance

450

Le refus de communication par correspondance des renseignements visés à l'article L.65 du LPF est suivi d'une mise en demeure adressée par lettre recommandée avec accusé de réception. Si, à l'expiration d'un délai de quinze (15) jours après réception de cette lettre, la communication demandée n'a pas été obtenue, une amende fiscale de dix mille (10.000) Ouguiya est appliquée. Cette amende est majorée de cinq mille (5.000) Ouguiya par mois ou fraction de mois de retard.

460

Cette amende s'applique dès lors que tout ou partie des documents sollicités ne sont pas communiqués.

IV- Droit d'enquête

470

Le droit d'enquête permet de rechercher les manquements aux règles et obligations de facturation auxquelles sont tenus les contribuables de Mauritanie.

Il constitue une procédure qui permet à l'administration fiscale d'intervenir de manière inopinée chez un assujetti.

A) Agents qualifiés pour exercer le droit d'enquête

480

En application de l'article L.71 du LPF, les agents de la DGI ayant au moins le grade de contrôleur ont compétence pour mettre en œuvre le droit d'enquête dans les conditions prévues au même article.

B) Période sur laquelle peut porter le droit d'enquête

490

Le droit d'enquête peut porter sur la période de dix ans mentionnée aux articles L.19 et L.65 du LPF.

C) Déroulement de la procédure

1. Documents auxquels peuvent accéder les contrôleurs

500

En vertu du 1) de l'article L.71 du LPF, les contrôleurs peuvent se faire présenter la comptabilité matière, les livres, les registres et les documents professionnels dont la tenue est prescrite par les textes en vigueur.

Par documents professionnels il convient notamment d'entendre les factures, les bons de commande ou de livraison, les contrats, les correspondances commerciales, les documents de transport ou d'accompagnement.

510

Les contrôleurs peuvent se faire délivrer copies des pièces et documents qu'ils jugent nécessaires à l'accomplissement de leur mission.

2. Locaux auxquels peuvent accéder les enquêteurs

530

Le droit d'enquête peut être mis en œuvre :

- dans les locaux à usage professionnel ainsi qu'aux terrains et aux entrepôts affectés à une activité professionnelle ;
- dans moyens de transport à usage professionnel et à leur chargement, au lieu où s'exerce cette activité ;
- dans les locaux et aires des gares, des ports, des aéroports et des sociétés de transport.

3. Heures d'intervention

540

Le droit d'enquête est mis en œuvre durant les heures d'activité professionnelle du contribuable. En pratique, les enquêteurs s'adaptent aux horaires de chaque professionnel.

4. Avis d'enquête

550

En application du 3) de l'article L.71 du LPF, un avis d'enquête est remis lors de la première intervention chez le contribuable.

L'avis d'enquête mentionne notamment :

- le(s) nom(s) et la qualité des contrôleurs participant à la première intervention ainsi que le service auquel il(s) appartient(-nent) ;
- le nom ou la dénomination sociale et l'adresse de l'assujetti ;
- la date de l'intervention ou, le cas échéant de la convocation.

5. Clôture de l'enquête

560

L'enquête se conclut par un procès-verbal. Celui-ci est rédigé au plus tard dans les huit (8) jours qui suivent la dernière intervention sur place ou la dernière audition.

Ce document consigne les manquements constatés aux règles de la facturation ou l'absence de tels manquements.

Une liste des documents dont une copie a été délivrée aux enquêteurs est annexée au procès-verbal de clôture.

570

Le procès-verbal de clôture doit être signé par les agents de l'administration ayant procédé à la constatation des manquements portés dans le procès-verbal de clôture et par le contribuable ou, lorsqu'il s'agit d'une personne morale, son représentant légal. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal.

Une copie est remise à l'intéressé. Celui-ci dispose d'un délai de huit jours pour faire valoir ses observations.

Les éventuelles observations du contribuable peuvent être portées sur le procès-verbal lors de sa signature, ou faire l'objet d'une note adressée au service. Celle-ci est alors annexée au procès-verbal. Dans les deux cas, les observations doivent être signées par l'assujetti ou son représentant légal lorsqu'il s'agit d'une personne morale.

D) Exploitation fiscale des constatations opérées

580

Les constatations du procès-verbal ne peuvent être opposées aux contribuables, au regard d'impositions de toute nature, que dans le cadre des procédures de contrôle mentionnées aux articles L.23 et suivants du LPF.

Par exception, le procès-verbal est opposable pour l'application des amendes fiscales prévues à l'article L.131 du LPF pour le défaut de production dans les délais prescrits des documents tels que les déclarations, états, relevés, extraits, pièces ou copies de pièces qui doivent être remis à l'administration fiscale conformément aux dispositions contenues dans le présent code.

Chapitre 4 : Procédures de rectification de l'imposition

(CI-RI)

I- Procédure de redressement contradictoire

1

Aux termes de l'article L.43 du LPF, une procédure de rectification contradictoire doit être engagée lorsque l'administration constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dus en vertu du CGI.

Cette procédure a une portée générale et n'est écartée que dans certains cas traités aux articles L.54 et L.55.

10

La procédure de rectification contradictoire prévoit :

- la notification au contribuable de l'insuffisance découverte ;
- l'attribution à celui-ci d'un délai de quinze (15) jours, pour donner son acceptation ou manifester son désaccord ;
- l'ouverture éventuelle d'une procédure contentieuse avec réclamation préalable obligatoire devant le Directeur général des impôts après établissement de l'imposition par émission d'un rôle ou notification d'un avis de mise en recouvrement (voir partie VRC).

A) Champ d'application de la procédure de rectification contradictoire

20

Aux termes de l'article L.43 du LPF, une procédure de rectification contradictoire doit être engagée lorsque l'administration fiscale constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits ou taxes dus en vertu du CGI.

La procédure de rectification contradictoire a un caractère général. Elle trouve à s'appliquer pour tous les rehaussements :

- correspondant à une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation ;
- apportés aux déclarations des contribuables ;
- concernant les éléments servant de base au calcul de l'impôt ;
- effectués pour les impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dus en vertu du CGI.

Ces critères sont cumulatifs.

30

Par rehaussement, il convient d'entendre, d'une manière générale, toute action par laquelle, pour une période ou une opération donnée, le service ajoute ou supplée aux éléments qui ont été ou auraient dû être déclarés par un contribuable, lorsqu'elle tend à obtenir une majoration immédiate ou différée de l'impôt exigible.

Dans cette optique, l'opération consistant à réduire un déficit déclaré doit être considérée comme un rehaussement puisqu'elle a pour résultat de diminuer le montant du déficit imputable sur un bénéfice ultérieur et peut ainsi permettre une majoration différée de l'impôt exigible. Il en est de même pour la déchéance d'un régime de faveur

B) Règles relatives à la procédure de rectification contradictoire

40

En matière de procédure contradictoire, la charge de la preuve pèse sur l'administration : ainsi, il incombe toujours à l'administration fiscale de prouver l'insuffisance, l'omission, l'inexactitude ou la dissimulation.

50

Ainsi, lors d'une procédure de rectification de l'imposition, l'administration fiscale peut écarter les actes qui dissimulent la portée véritable d'une opération, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés.

Dans ce cas, l'administration fiscale est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse et de déterminer en conséquence les bases d'imposition. Cependant, il appartient à l'administration fiscale d'apporter la preuve du caractère fictif des éléments mis en cause ou de l'intention du contribuable d'éluider ou d'atténuer l'impôt.

60

De la même façon, l'administration fiscale peut rejeter toute dépense ou perte à la charge de l'entreprise qui ne se rattacherait pas à une gestion normale. Elle peut aussi réintégrer dans les bénéfices imposables toute recette qui aurait dû être réalisée dans le cadre d'une gestion normale, mais qui n'a pas été comptabilisée.

L'acte anormal de gestion est celui accompli dans l'intérêt d'un tiers à l'entreprise sans contrepartie ou qui n'apporte à cette entreprise qu'un intérêt minime hors de proportion avec l'avantage que le tiers peut en tirer. Il met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou prive cette dernière d'une recette sans que l'acte soit justifié par les intérêts de l'exploitation commerciale.

La charge de la preuve du caractère anormal d'un acte incombe à l'administration fiscale.

70

Lorsque l'Administration fiscale découvre des signes et des indices qui montrent que le patrimoine du contribuable a augmenté de manière considérable ou que les dépenses qu'il a engagées sont disproportionnées par rapport aux revenus déclarés au cours d'un exercice fiscal déterminé et que le contribuable ne peut fournir d'explications justifiant cette augmentation ou ces dépenses, elle peut ajouter aux revenus imposables la valeur de l'augmentation du patrimoine ou des dépenses constatées et se servir de ces signes et indices comme moyen de preuve.

La charge de la preuve des signes et indices relatifs au patrimoine du contribuable incombe à l'administration fiscale.

80

Enfin, lorsque l'administration fiscale constate une évaluation incorrecte dans l'assiette des impôts, elle peut la rectifier en conséquence, en tenant compte des résultats d'activités comparables, lorsque ceux-ci sont disponibles.

C) Règles relatives à la notification des redressements

90

Aux termes de l'article L.47 du LPF, lorsque l'administration fiscale entend procéder à un rehaussement, elle doit notifier le contribuable des redressements qu'elle entend pratiquer.

L'administration invite en même temps l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de quinze (15) jours à compter de la réception de la notification des redressements (article L.48 du LPF).

1. Forme et modalités de la notification de redressements

100

Aux termes de l'article L.48 du LPF, les notifications de redressements doivent être écrites, motivées et chiffrées de manière à mettre le contribuable en état de pouvoir formuler ses observations ou faire connaître son acceptation. Le législateur oblige donc l'administration à indiquer de façon claire, dans les propositions, les motifs de droit ou de fait des rehaussements, de telle sorte que le contribuable puisse, le cas échéant, prendre position en toute connaissance de cause.

L'administration doit, en conséquence, faire connaître au redevable la nature, les motifs de droit ou de fait et le montant des rehaussements envisagés. Elle doit, en outre, motiver les pénalités qu'elle se propose d'appliquer.

110

La proposition de rectification doit être datée et porter la signature du Directeur Général des Impôts ainsi que l'indication de son nom.

120

En cas de contestation, il appartient à l'administration de faire la preuve que la proposition de rectification a été régulièrement adressée.

En cas d'absence ou de non-localisation du contribuable, ou encore de refus du contribuable ou de son représentant de se voir notifier un redressement, l'administration fiscale doit, aux termes de l'article L.53 du LPF, signifier l'acte non remis ou non notifié au bureau de la circonscription administrative, accompagné des coordonnées du contribuable dont elle dispose, c'est-à-dire :

- au tribunal de première instance, si le contribuable est établi ou domicilié au chef lieux de la Wilaya ;
ou
- à la Moughataa, pour ceux établis ou domiciliés hors du chef lieux de la Wilaya.

Les autorités administratives sont tenues de prendre toutes les dispositions qui s'imposent pour assurer la notification de l'objet de cette signification.

La signification de l'acte de l'administration fiscale au bureau de la circonscription administrative est considérée comme une réception de la part du contribuable.

2. Effet de la notification des redressements

130

Aux termes de l'article L.63 du LPF, la prescription est interrompue par la notification d'une proposition de rectification. Toutes les propositions de rectification régulièrement faites dans les conditions prévues à l'article L.48 du LPF interrompent la prescription.

140

Aux termes de l'article L.48 du LPF, l'envoi de la notification des redressements ouvre également un délai de réponse en faveur du contribuable.

La notification des redressements doit indiquer explicitement ce délai de 15 jours.

L'absence de réponse dans le délai fixé au paragraphe précédent vaut acceptation et les impôts et taxes mis à sa charge sont immédiatement mis en recouvrement.

En cas de non-acceptation, partielle ou totale, du contribuable :

- si l'administration fiscale entend maintenir l'intégralité des redressements initiaux, elle doit, aux termes de l'article L.49 du LPF, envoyer au contribuable, dans le cadre d'une procédure de vérification sur place, une lettre de réponse à ses observations dans un délai de quinze (15) jours.
- si les observations formulées par le contribuable sont partiellement reconnues fondées, l'administration fiscale en informe le contribuable en vertu de l'article L.50 du LPF dans une lettre de réponse à ses observations dans un délai de soixante (60) jours. Le contribuable a alors la possibilité de saisir la

commission paritaire ou de déposer une réclamation contentieuse en vertu des dispositions des articles L.162 et suivants du LPF (voir à ce sujet VRC-CONT-10 §§ 1 et s.).

II- Procédures de taxation et rectification d'office

150

Le contrôle des impôts déclaratifs s'effectue en principe selon la procédure de rectification contradictoire qui offre de nombreuses garanties aux contribuables.

Par dérogation, l'administration fiscale peut faire application des procédures d'imposition d'office (taxation d'office et évaluation d'office) lorsque le contribuable s'est volontairement placé dans une situation irrégulière.

La manière de procéder à la fixation de la base imposable d'un contribuable en situation irrégulière est semblable, que soit appliquée la procédure de rectification d'office ou la procédure de taxation d'office.

A) Champ d'application des procédures de taxation et de rectification d'office

1. Procédure de taxation d'office

160

Aux termes de l'article L.54 du LPF, un contribuable peut être taxé d'office dans le cas où il :

- n'a pas procédé à la déclaration d'un impôt, droit, taxe ou redevance à laquelle il est tenu ;
- a fourni des déclarations pour lesquelles il n'a pas produit de justifications suffisantes ;
- n'a pas tenu de comptabilité ;
- tient une comptabilité irrégulière ou non probante ;
- n'a pas souscrit la déclaration d'existence prévue à l'article L.4 du LPF ;
- a changé régulièrement de lieu de résidence ou de principal établissement sans en informer l'Administration fiscale en violation des dispositions de l'article L.6 du LPF ;
- se livre à une activité illicite ;
- s'oppose directement ou indirectement aux opérations de contrôle fiscal ;
- ne répond pas dans le délai légal à une mise en demeure ou à une demande de renseignement ou de justification qui lui est adressée par l'Administration fiscale.

2. Procédure de rectification d'office

170

A la suite d'une vérification sur place, l'administration peut rectifier d'office les résultats déclarés dans les cas suivants :

- en cas de défaut de présentation de la comptabilité ou du livre comptable spécial des importations ;
- lorsque des erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées sont constatées dans la comptabilisation des opérations effectuées ;
- lorsque l'absence de pièces justificatives prive la comptabilité de toute valeur probante.

B) Mise en demeure préalable

180

Aux termes de l'article L.56 du LPF, tout contribuable qui se trouve dans une situation pouvant déclencher une taxation d'office ou une rectification d'office, doit faire l'objet d'une mise en demeure de l'administration de régulariser sa situation dans un délai de huit (8) jours, à compter de la réception de la notification.

190

La mise en demeure est une interpellation formelle faite au débiteur qui n'a pas exécuté son obligation à son terme.

200

La mise en demeure n'est pas nécessaire lorsque le contribuable :

- est domicilié à l'étranger ;
- s'est opposé totalement ou partiellement à une procédure de contrôle fiscal ;
- n'a pas répondu aux demandes de renseignements de l'administration ou a fait une réponse qui équivaut à un refus ;
- présente un risque important d'organiser son insolvabilité ou de dissimuler des informations nécessaires aux opérations de contrôle ;
- est géré au régime du forfait prévu à l'article 81 et s. du CGI ;
- n'est pas localisé par l'administration.

C) Charge de la preuve : renversement de la charge de la preuve en faveur de l'administration

210

La charge de la preuve incombe au contribuable qui doit justifier par tous les moyens à sa disposition que les impositions mises à sa charge sont non fondées ou exagérées.

D) Sanctions

220

Toute taxation d'office ou rectification d'office donne lieu à l'application stricte des pénalités prévues par le LPF

E) Recours du contribuable

230

Le contribuable qui fait l'objet d'une procédure de taxation ou de rectification d'office conserve le droit de présenter un recours devant l'administration fiscale (sur les voies de recours du contribuable, voir la partie VRC).

Chapitre 5 : Garanties du contribuable

(CI-GAR)

1

En contrepartie des pouvoirs de contrôle et de rehaussement que la loi accorde aux agents des finances publiques, des mesures ont été prévues pour garantir les droits des contribuables en cas de vérification et de rectification de leurs déclarations.

I- Prescription du droit de reprise de l'administration

10

Le droit de reprise est la faculté offerte à l'administration de réparer les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette ou le recouvrement de tous impôts, taxes ou redevances, dus en vertu des lois fiscales, ainsi que les erreurs susceptibles d'entacher leur détermination. Cette faculté concerne aussi les erreurs, préjudiciables au Trésor, imputables éventuellement aux opérations d'assiette et de contrôle.

A) Effet de la prescription

1. Principe

20

La prescription a pour effet d'éteindre l'obligation du contribuable par le seul écoulement du délai et équivaut, lorsqu'elle est acquise, au paiement de l'impôt.

2. Exceptions : interruption de la prescription de l'administration

30

Aux termes de l'article L.63 du LPF, la prescription est interrompue :

- par les notifications des redressements ;
- par la notification d'un titre de perception (un avis de mise en recouvrement notamment).

40

L'interruption a pour effet d'annuler la prescription commencée et de faire courir, à compter de l'acte interruptif, une prescription nouvelle.

L'envoi d'une notification des redressements fait courir un délai de même durée et de même nature que celui auquel il se subsiste.

La notification d'un titre de perception interrompt la prescription et y substitue une prescription quadriennale.

B) Délais de reprise

Aux termes de l'article L.62 du LPF, lorsqu'il n'est pas expressément prévu de délai de prescription plus court, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la dixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt.

Cette prescription décennale, bien qu'elle constitue en matière fiscale la prescription de droit commun, ne s'applique, en réalité, que de manière marginale.

1. Le principe de la prescription triennale

a) Délai de reprise en matière d'IS, d'IBAPP et de taxes assimilées

50

En vertu de l'article L.58 du LPF, les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette des impôts directs et des taxes assimilées, ainsi que les erreurs commises dans l'établissement des impositions, dans l'application des tarifs ou dans le calcul des cotisations peuvent être rectifiées jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Ainsi, au cours de l'année n, l'administration peut opérer un contrôle de l'IS dû au titre des exercices n-1, n-2 et n-3.

60

Ces omissions peuvent être réparées spontanément par le contribuable lui-même avant l'envoi de l'avis de vérification ou avant l'envoi d'une demande de renseignement dans l'hypothèse d'un contrôle sur pièces. Dans ce cas, l'Administration fiscale peut appliquer les pénalités prévues aux articles L.131 et suivants sans pour autant pouvoir retenir la mauvaise foi.

b) Délai de reprise en matière de TVA, de taxes de consommation et autres taxes indirectes

70

Aux termes de l'article L.59 du LPF, en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), taxes de consommation et autres taxes indirectes, le droit de reprise dont dispose l'Administration fiscale peut être exercé jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle les opérations imposables ont été réalisées.

c) Délai de reprise en matière de droits d'enregistrement, de droits de timbre et des droits de publicité foncière

80

Concernant les droits d'enregistrement, des droits de timbre, des droits de publicité foncière, l'article L.60 du LPF prévoit que le droit de reprise dont l'administration fiscale dispose, peut, sous réserve des dispositions spéciales relatives aux taxes indirectes, être exercée jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'exigibilité de ces droits et taxes a été suffisamment révélée par l'enregistrement d'un acte ou d'une opération, sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures.

90

La date des actes sous signatures privées ne peut être opposée au Trésor pour prescription des droits et peines encourues, à moins que ces actes n'aient acquis une date certaine par le décès de l'une des parties, ou autrement.

2. Exceptions à la prescription triennale

d) Erreur ou omission de l'administration fiscale

100

En vertu de l'article L.61 du LPF, toute erreur commise par l'administration fiscale dans la décharge d'une imposition peut être rectifiée par celle-ci jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la décision qui a prononcé la décharge de l'imposition initiale.

e) Erreur ou omission révélée au cours d'une instance devant les tribunaux

110

Conformément aux dispositions du 2) de l'article L61 du LPF, les omissions ou insuffisances d'impositions révélées soit par une instance devant les tribunaux, soit par une réclamation contentieuse peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la décision qui a clôt l'instance et au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

3. Prorogation du délai de reprise en cas de mise en œuvre de l'assistance administrative

120

Les dispositions de l'article L.58 du LPF prévoient une prorogation du délai général de reprise triennal lorsque l'administration demande des renseignements à une autorité étrangère dans le cadre de l'assistance administrative internationale en matière fiscale.

L'application de ces dispositions permet de prolonger le délai général de reprise de 24 mois.

La prolongation du délai de reprise doit être notifiée par écrit au contribuable.

C) Cas d'inopposabilité de la prescription à l'exercice du droit de vérification de l'administration

130

L'expiration des délais de reprise ne fait pas obstacle à l'exercice du droit de vérification de l'administration à l'égard de périodes prescrites mais dont les opérations ont une incidence sur les résultats d'une période ultérieure, non couverte par la prescription.

140

Ainsi, aux termes de l'article L.36 du LPF, la vérification peut remonter sur un ou plusieurs exercices au-delà de la période non prescrite lorsque ces exercices sont déficitaires, dès lors que les déficits réalisés au titre d'un exercice sont reportables et s'imputent sur les résultats du premier exercice non prescrit.

150

La vérification peut également remonter au-delà de la période non prescrite lorsque les exercices font apparaître un crédit de taxe sur la valeur ajoutée sur la première déclaration non prescrite.

II- Garanties applicables lors des procédures de vérifications et de contrôle

160

Aux termes de l'article L.52 du LPF, la notification de redressement peut être annulée dans les cas suivants :

- absence de l'envoi de la charte du contribuable avec l'avis de vérification ;

- refus au contribuable de se faire assister par un conseil de son choix ;
- non-respect des délais accordés au contribuable avant la première intervention sur place ;
- absence de motivation en droit et en fait de la notification adressée au contribuable ;
- absence de réponse aux observations du contribuable ;
- absence de débat oral et contradictoire dans le cadre d'une procédure de redressement contradictoire.

Ainsi, lorsque les rehaussements envisagés à la suite d'un contrôle doivent être notifiés selon la procédure de rectification contradictoire, une irrégularité entachant la procédure de contrôle entraîne la nullité des impositions supplémentaires.

170

Les garanties offertes aux contribuables, lors des opérations de contrôle sur place sont les suivantes :

- l'information des contribuables : envoi obligatoire de l'avis de vérification de comptabilité et mise à disposition de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié ;
- l'assistance d'un conseil au cours des vérifications de comptabilité ;
- la limitation de la durée des vérifications de comptabilité et le lieu des vérifications de comptabilité ;
- l'impossibilité pour l'administration de renouveler une vérification de comptabilité déjà effectuée pour un impôt ou une période déterminé.

A) Information des contribuables

180

Excepté dans le cadre particulier de la vérification de comptabilité inopinée, le service a l'obligation stricte d'informer préalablement et par écrit le contribuable de la vérification sur place dont il sera l'objet.

Pour mémoire, par dérogation aux dispositions de l'article L.29 du LPF, l'administration fiscale peut procéder à des vérifications inopinées de la situation du contribuable sans qu'elle n'ait envoyée d'avis de vérification antérieurement au contrôle. Dans ce cas cependant, l'administration doit remettre au contribuable ou à son représentant un avis de vérification et un exemplaire de la charte du contribuable en mains propres lors de la première intervention sur place (voir à ce sujet CI-PROC-10 §§ 190 et s.)

1. Envoi d'un avis de vérification

190

Aux termes de l'article L.29 du LPF, quinze (15) jours avant la date prévue pour la première intervention l'administration fiscale adresse au contribuable sous pli recommandé ou en mains propres avec accusé de réception un avis de vérification, lequel doit indiquer les informations suivantes :

- la date prévue de la première intervention ;
- la période et la nature d'impôts et taxes vérifiés ;
- le nom et le grade de l'agent chargé de la vérification ;
- la faculté dont dispose le contribuable de se faire assister par un conseil de son choix ;
- la faculté de l'administration fiscale de se faire assister par un expert conformément à l'article L.40 du LPF.

200

L'avis de vérification, lorsqu'il est acheminé par la poste, est envoyé par courrier recommandé avec avis de réception, soit au domicile du contribuable, soit au lieu du principal établissement. Il peut également être adressé au siège ou au lieu de direction effective, lorsque ces notions correspondent en fait au lieu de dépôt de la déclaration.

En cas de contestation, il appartient à l'administration de faire la preuve que la proposition de rectification a été régulièrement adressée.

En cas d'absence ou de non-localisation du contribuable, ou encore de refus du contribuable ou de son représentant de se voir remettre un avis de vérification, l'administration fiscale doit, aux termes de l'article L.53 du LPF, signifier l'acte non remis ou non notifié au bureau de la circonscription administrative, accompagné des coordonnées du contribuable dont elle dispose, c'est-à-dire :

- à la Wilaya, si le contribuable est établi ou domicilié au chef lieux de la Wilaya ; ou
- à la Moughataa, pour ceux établis ou domiciliés hors du chef lieux de la Wilaya.

Les autorités administratives sont tenues de prendre toutes les dispositions qui s'imposent pour assurer la notification de l'objet de cette signification.

La signification de l'acte de l'administration fiscale au bureau de la circonscription administrative est considérée comme une réception de la part du contribuable.

210

Pour mémoire, l'intervention de l'administration fiscale dans le cadre d'un contrôle sur pièces de l'impôt ne fait pas l'objet de l'envoi préalable d'un avis de vérification mais doit faire l'objet d'un procès-verbal à l'issue du contrôle, relatant les opérations effectuées (voir à ce sujet CI-PROC-10 §§50 et s.).

a) Date d'intervention de l'administration

220

Tout empêchement ou modification de la date de la première intervention doit faire l'objet d'une notification au contribuable et une nouvelle date d'intervention doit être fixée dans cette même notification.

Par ailleurs, aux termes de l'article L.31 du LPF, en cas de report de la date initiale de la première intervention, à l'initiative de l'administration fiscale, un avis de vérification rectificatif doit être adressé par cette dernière au contribuable.

230

A compter de la réception de l'avis de vérification, le contribuable a le droit, aux termes de l'article L.30 du LPF, de soumettre une demande écrite et motivée de report de la vérification, dans un délai de deux (2) jours ouvrables.

L'administration fiscale a l'obligation de répondre dans un délai de deux (2) jours ouvrables à compter de la date de réception de la demande du contribuable. L'absence de réponse de l'Administration fiscale dans ce délai vaut acceptation tacite.

b) Période et nature des impôts vérifiés

230

Aux termes de l'article L.35 du LPF, lorsque l'avis ne comporte pas de précision sur les impôts, droits et taxes ou l'indication des années ou périodes soumises à vérification, c'est l'ensemble des impôts dont le contribuable est redevable au titre de la période non prescrite, qui peut faire l'objet de la vérification. Dans ce cas, la vérification est alors dite « vérification générale » (sur la distinction entre vérification générale et vérification ponctuelle, voir CI-PROC-10 §220).

240

En vertu de l'article L.37 du LPF, lorsque le service des impôts envisage d'étendre la vérification à une période ou à un impôt ou taxe qui n'a pas été précisé sur l'avis de vérification initial, il adresse un avis complémentaire dans les mêmes conditions de forme et de délais que celles fixées pour l'envoi de l'avis de vérification initial.

c) Conséquences du non-respect de ses obligations par l'administration

250

Le non-respect par l'administration fiscale de ces délais et obligations permet au contribuable de refuser l'accès aux livres comptables, aussi longtemps que la procédure n'est pas respectée. Le contribuable doit informer par écrit l'administration fiscale des motifs de son refus.

260

Par ailleurs, toute notification établie en violation des obligations prévues aux articles L.29 et suivants du LPF peut être annulée.

2. Charte des droits et obligations du contribuable vérifié

270

Conformément à l'article L.29 du LPF, la charte doit être jointe à l'avis de vérification adressé au contribuable.

Il est cependant possible au contribuable vérifié d'obtenir la remise d'une charte sous format papier sur simple demande de sa part. Cette demande n'obéit à aucun formalisme et peut intervenir à tout moment au cours du contrôle, jusqu'à la mise en recouvrement des impositions.

La charte des droits et obligations du contribuable vérifié permet à l'intéressé d'être informé du déroulement des contrôles, de ses obligations ainsi que des garanties dont il bénéficie. Les dispositions contenues dans la charte sont opposables à l'administration.

280

En cas de contrôle inopiné, la charte est remise en main propre lors de la première intervention sur place. Le service doit porter en marge de la copie de l'avis qu'il conserve la mention suivante : « un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vous a été remis le ... » et demander au contribuable d'apposer sa signature à la suite de cette mention.

B) Assistance d'un conseil

290

Les dispositions de l'article L.29 du LPF font obligation à l'administration d'avertir les contribuables concernés qu'ils peuvent se faire assister d'un conseil de leur choix, au cours des vérifications. A défaut, la nullité de la vérification est encourue.

300

Pendant le déroulement d'un contrôle sur place, le contribuable a la possibilité de se faire assister par un conseil de son choix à la condition de l'avoir mandaté à cet effet et de délivrer le mandat aux vérificateurs avant le début de la première intervention.

Le mot « conseil » contenu dans le texte légal n'est pas employé par référence à un texte organisant une profession. Il en résulte que le contribuable peut choisir n'importe quelle personne comme conseil (c'est ainsi que le mari peut assister, comme conseil, sa femme exploitante). Par ailleurs, le 4) de l'article L.29 du LPF limite à une, le nombre de personnes auxquelles un redevable peut faire appel à titre de conseil. L'administration admet cependant la présence de deux conseils si l'importance de l'entreprise le justifie. Mais il va de soi que le (ou les) conseil(s) choisi(s) par le contribuable ne doit (doivent) faire obstacle en aucune façon au déroulement normal de la vérification.

L'assistance d'un conseil doit s'entendre de l'aide qu'une personne qualifiée apporte à un contribuable, soit en assistant avec lui aux opérations de la vérification, soit en représentant le contribuable lorsque celui-ci ne peut être présent au contrôle.

C) Limitation de la durée des opérations sur place et lieu des opérations

1. Durée des opérations de contrôle sur place

310

Aux termes de l'article L.25 du LPF, les opérations de vérification générale dans l'entreprise ne peuvent excéder trois (3) mois. Toutefois, ce délai peut être prolongé de quarante-cinq (45) jours supplémentaires si le contribuable ne fournit pas dans les délais requis la documentation ou les pièces justificatives demandées par les vérificateurs.

Aux termes de l'article L.26 du LPF, les opérations de vérification ponctuelle dans l'entreprise ne peuvent excéder un (1) mois. Toutefois, ce délai peut être prolongé d'un (1) autre mois si le contribuable ne fournit pas dans les délais requis la documentation ou les pièces justificatives demandées par les vérificateurs.

320

En cas d'opposition à contrôle fiscal, l'administration n'est plus tenue par les délais prévus aux articles L.25 et L.26 du LPF (voir à ce sujet CI-PROC-10 §230).

330

Les délais prévus par l'article L.25 et L.26 L. 52 du LPF ont pour point de départ le jour de la première intervention sur place de l'agent vérificateur tel qu'il est, en principe, indiqué sur l'avis de vérification adressé au contribuable.

340

La prolongation de la durée des vérifications sur place en contravention des prescriptions des articles L.25 et L.26 du LPF entraîne la nullité absolue et inconditionnelle des impositions consécutives. Il en est ainsi quand bien même le contribuable aurait consenti tacitement ou expressément à la prolongation du délai prévu par la loi.

2. Lieu des opérations : problématique de l'emport de documents

350

Le législateur a défini la vérification de comptabilité comme un contrôle sur place permettant notamment à l'agent de l'administration, d'apprécier les conditions d'exploitation de l'entreprise et de recueillir les informations et observations de la personne vérifiée. Le déplacement de la comptabilité d'une entreprise vérifiée en dehors de ses locaux est donc, en principe, proscrit : pour examiner les documents comptables, le représentant de l'administration doit se rendre « sur place ».

En vertu de l'article L.33 du LPF, la vérification sur place doit ainsi se dérouler au siège de l'entreprise ou au lieu de son principal établissement.

360

Par exception au principe susvisé, il est admis que l'examen des pièces comptables puisse exceptionnellement se dérouler hors de l'entreprise à la condition expresse que cette pratique n'ait pas pour effet de priver le contribuable des garanties prévues par la loi pour les contrôles sur place (assistance d'un conseil, possibilité de discussion avant toute proposition de rectification, limitation dans le temps de la durée du contrôle).

Ainsi, aux termes du 2) de l'article L.33 du LPF, dans le cadre d'un contrôle sur place, le vérificateur ne peut emporter les livres et documents comptables du contribuable à son bureau qu'avec l'accord écrit de celui-ci en lui remettant une décharge contenant la liste détaillée des pièces dont l'administration devient temporairement dépositaire.

Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, l'administration fiscale peut réaliser deux (2) copies des fichiers relatifs aux informations, données et traitements informatiques ainsi que de la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements.

D) Impossibilité pour l'administration de renouveler une vérification de comptabilité déjà effectué pour un impôt ou une période déterminée

370

Conformément aux dispositions des articles L.37 et L.38 du LPF, lorsqu'une vérification de comptabilité pour un impôt, taxe ou un groupe d'impôts ou taxes est achevée pour une période déterminée, l'administration ne peut pas procéder à une nouvelle vérification de comptabilité de ces écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période. À défaut, la seconde procédure serait irrégulière.

Toutefois, l'administration est en droit de procéder successivement pour une même période à examen de comptabilité en matière d'impôt sur les sociétés par exemple, puis un autre ou une vérification de comptabilité en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et inversement.

380

En revanche, si l'administration fiscale découvre postérieurement à la clôture d'une vérification générale de nouveaux éléments relevant d'agissements frauduleux, elle se réserve le droit de procéder à une nouvelle vérification des périodes déjà vérifiées.

III- Garanties liées aux procédures de rectification

390

Comme mentionné ci-avant, aux termes de l'article L.52 du LPF, la notification de redressement peut être annulée dans les cas suivants :

- absence de l'envoi de la charte du contribuable avec l'avis de vérification ;
- refus au contribuable de se faire assister par un conseil de son choix ;
- non-respect des délais accordés au contribuable avant la première intervention sur place ;
- absence de motivation en droit et en fait de la notification adressée au contribuable ;
- absence de réponse aux observations du contribuable ;
- absence de débat oral et contradictoire dans le cadre d'une procédure de redressement contradictoire.

400

Les garanties offertes aux contribuables, lors des opérations de redressement sont les suivantes :

- l'information des contribuables : envoi obligatoire de l'avis de vérification de comptabilité et mise à disposition de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié ;
- l'assistance d'un conseil au cours des vérifications de comptabilité ;
- la limitation de la durée des vérifications de comptabilité et le lieu des vérifications de comptabilité ;
- l'impossibilité pour l'administration de renouveler une vérification de comptabilité déjà effectuée pour un impôt ou une période déterminé.

A) Suppression du droit de reprise justifiée par la prise de position de l'administration sur l'interprétation d'un texte de loi, sur un point de droit ou de fait ou au cours d'une vérification de comptabilité et notion de rescrit fiscal

390

Les dispositions codifiées aux articles L.39 et L.64 et s. du LPF ont pour finalité commune de garantir une meilleure sécurité juridique et d'apporter une limite au droit de reprise de l'administration en lui interdisant de procéder à des

rehaussements contraires à ses propres prises de position formelle sur l'interprétation d'un texte fiscal ou sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal.

Pour de plus amples précisions sur ces dispositions, il convient de se référer à la série SJ-Sécurité juridique.

B) Débat oral et contradictoire

400

Plusieurs dispositions assurent le respect d'un débat oral et contradictoire lors de la mise en œuvre d'une procédure de rectification contradictoire.

1. Assistance d'un conseil pour discuter les notifications de redressement ou pour y répondre

410

Aux termes de l'article L.52 du LPF, le législateur a entendu accorder au contribuable la possibilité de se faire assister d'un conseil, non seulement au cours de la vérification, mais également au moment de la discussion de notification des redressements, l'administration devant, à peine de nullité de la procédure, aviser le redevable de cette faculté.

2. Information du contribuable sur les conséquences d'une vérification de comptabilité ou des observations formulées lors d'un contrôle sur pièces

420

L'article L. 48 du LPF rend obligatoire de mentionner au contribuable, dans la notification des redressements, le montant des droits, taxes et pénalités résultant des rehaussements notifiés ainsi que leur fondement légal.

430

Parallèlement, toute intervention de l'administration fiscale dans le cadre d'un contrôle sur pièces de l'impôt, d'un contrôle inopiné sur place ou d'une enquête doit faire l'objet d'un procès-verbal relatant les opérations effectuées et adressé au contribuable (articles L.32, L.34 et L.71 du LPF).

3. Information du contribuable sur la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers et utilisés dans le cadre d'une procédure de rectification

440

L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet d'une proposition de rectification. Cette information est effectuée au stade de la proposition de rectification, dans l'exposé des faits utiles à la motivation des rehaussements.

450

L'obligation d'information sur la teneur des renseignements et documents implique d'exposer dans la proposition de rectification le contenu des renseignements et documents utilisés au titre de la motivation des rehaussements.

Au titre de l'obligation d'information sur l'origine des renseignements et documents, la proposition de rectification précise les conditions de leur obtention. Sont portées à la connaissance du contribuable :

- l'identité du tiers auprès duquel cette procédure a été diligentée (autorité fiscale étrangère, autorité judiciaire, entreprise etc.) ;

- la nature du document, c'est à dire le support de l'information (document administratif, procès-verbal, facture, contrat etc.).

C) Notification obligatoire en l'absence de redressement

460

Aux termes de l'article L.51 du LPF, lorsque l'administration ne constate aucune irrégularité ou anomalie dans la comptabilité de l'entreprise, elle est tenue d'adresser au contribuable une notification d'absence de redressement dans un délai n'excédant pas soixante (60) jours à compter de la date de la dernière intervention, en vertu de l'article L.51 du LPF.

À défaut de notification dans ce délai, l'absence de redressement est considérée par le contribuable comme acquise.

Chapitre 6 : Secret fiscal

(CI-SECR)

1

L'existence du secret professionnel vise à empêcher la révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire soit par état ou par profession, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire.

I- Principe du secret fiscal : présentation

10

Tant pour des raisons d'ordre public que dans l'intérêt des particuliers, la loi a édicté l'obligation du secret professionnel à l'endroit d'un certain nombre de professions dont les membres sont amenés, dans l'exercice habituel et normal de leur activité, à recueillir des informations confidentielles au sujet de personnes ou d'intérêts privés.

Tel est le cas des agents de la Direction Générale des Impôts qui sont habilités, dans l'exercice de leurs fonctions et dans le cadre de leurs attributions respectives, à collecter les documents et renseignements nécessaires à l'accomplissement de leurs missions d'assiette, de recouvrement et de contrôle de l'impôt.

L'étendue des documents et renseignements dont disposent ainsi les services fiscaux leur donne les moyens d'une large appréhension des éléments constitutifs de la situation familiale, professionnelle, économique et fiscale des contribuables.

C'est pourquoi, afin de préserver le droit des contribuables à sauvegarder la confidentialité des éléments les concernant, les agents de la DGI ont le devoir de respecter la règle du secret professionnel en vertu de l'article L.72 du LPF. En cas de non-respect de cette obligation, les agents encourent des sanctions pénales.

20

Bien que de portée générale et absolue dans son principe, le secret professionnel connaît cependant des dérogations limitativement énumérées par la loi.

II- Exceptions au secret fiscal

30

Les agents des impôts sont déliés du secret professionnel dans les cas suivants :

- la mise en œuvre de l'échange de renseignements avec les Administrations financières des États et organismes ayant conclu avec la Mauritanie une convention d'assistance réciproque en matière fiscale ;
- les échanges avec des agents des autres administrations et entités agissant dans le cadre de leurs fonctions et attributions, et ce conformément aux lois applicables.

40

Lorsqu'une plainte régulière a été portée par l'administration fiscale contre un contribuable et qu'une information a été ouverte, les agents de l'administration fiscale sont également déliés du secret professionnel vis-à-vis du juge d'instruction qui les interroge sur les faits faisant l'objet de la plainte.

Toute juridiction saisie d'une action tendant à une condamnation pécuniaire peut, si elle l'estime opportun, ordonner tant aux parties, qu'aux services fiscaux la communication des documents d'ordre fiscal dont la production est utile à la solution du litige.

SJ - Sécurité juridique

Chapitre 1 : Garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal (SJ-GAR)

1

L'article L.39 du livre des procédures fiscales (LPF) institue, au profit des contribuables, une garantie contre les changements d'interprétation formelle des textes fiscaux par l'administration.

I- Champ d'application de la garantie

A) Nature de l'impôt ou de la taxe

10

Les dispositions de l'article L.39 du LPF s'appliquent à tous les impôts, droits et taxes assis et recouvrés en vertu du code général des impôts (CGI) ainsi qu'aux taxes dont tout ou partie des règles d'assiette et de recouvrement sont précisées par référence à des règles définies par le CGI.

B) Nécessité d'un rehaussement antérieur

20

La garantie instituée par l'article L.39 du LPF ne vise que les cas où l'administration procède au rehaussement d'impositions antérieures. Cette disposition n'est donc applicable, en principe, qu'aux compléments d'imposition venant s'ajouter à une imposition initiale précédemment mise en recouvrement.

30

Cependant, il est admis de considérer comme des cas de rehaussement auxquels la garantie de l'article L.39 du LPF s'applique, le rehaussement d'une base d'imposition régulièrement déclarée mais n'ayant pas fait l'objet d'une imposition, ou la taxation initiale d'un contribuable de bonne foi placé, conformément à une prise de position formelle de l'administration à la suite d'une demande écrite de sa part, hors du champ d'application de l'impôt et n'ayant en conséquence pas souscrit de déclaration. Dans ces deux situations dérogatoires, l'interprétation revendiquée par le contribuable doit avoir été exprimée antérieurement à l'expiration du délai de déclaration dont il disposait.

C) La notion de texte fiscal

40

Par « textes fiscaux », il convient d'entendre ceux, de tout rang (législatifs, réglementaires, conventions internationales), qui se rapportent à l'assiette, au taux, à la liquidation, au recouvrement de l'impôt, aux règles de prescription ou aux pénalités fiscales.

50

Ne constituent pas des textes fiscaux pour l'application de l'article L.39 du LPF, les textes relatifs :

- à la procédure d'imposition : sans qu'il soit possible d'établir une liste exhaustive, la procédure d'imposition s'entend, par exemple, de l'envoi d'un avis de vérification ou de la mise en demeure préalable.
- à la procédure contentieuse ;
- aux obligations comptables et déclaratives des contribuables.

D) Notion de prise de position formelle

60

Une prise de position peut être considérée comme formelle dès lors qu'elle est suffisamment explicite et non équivoque.

Ainsi, ne peut être considérée, dans les termes où elle est rédigée, comme comportant une prise de position formelle de l'administration qu'une réponse qui règle de manière claire et précise un point de droit fiscal en prenant position sur le sens et la portée du texte examiné. Elle doit être formulée de manière non équivoque pour permettre aux personnes concernées de connaître exactement et strictement leurs droits (références législatives et doctrinales à préciser) et obligations (conditions à satisfaire mentionnées).

E) L'interprétation portée par une mesure d'ordre général « publiée »

70

Seuls sont opposables à l'administration les mesures de portée générale publiées, qui comportent une réelle interprétation d'un texte fiscal et sont produites par le Ministre chargé des Finances ou par les Directeurs Généraux en charge d'élaborer et de commenter les textes.

1. Publication de l'interprétation par l'administration

80

L'article L.39 du LPF ne permet au contribuable de se prévaloir que des seules interprétations formelles publiées.

90

La publication est celle faite :

- dans le présent document ;
- ou au Journal Officiel.

2. Les documents portant interprétation d'un texte fiscal

100

Les documents portant interprétation d'un texte fiscal peuvent être regroupés en deux catégories : les documents qui font état de dispositions générales (instructions, réponses ministérielles, etc) et les réponses de l'administration à l'égard des contribuables.

a. Les instructions et circulaires administratives

110

Les instructions et les circulaires administratives publiées dans le présent document ou au Journal officiel constituent une source d'interprétation de la loi fiscale sous réserve qu'elles se rapportent à la détermination de la base imposable, à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt, ou aux pénalités fiscales, et qu'elles émanent de l'autorité compétente.

120

Seules les instructions ou circulaires administratives qui apportent des précisions sur le sens d'un texte fiscal de nature à caractériser une réelle interprétation dudit texte et qui règlent, d'une manière générale, une situation donnée, peuvent être considérées comme interprétant un texte fiscal.

b. Les précisions de doctrine administrative

150

Sont opposables à compter de leur date de publication toutes les précisions doctrinales apportées par l'administration fiscale au sein de cette instruction fiscale unique.

La date de publication est la date de mise en ligne des précisions.

c. Les réponses aux demandes individuelles des contribuables

160

Les réponses aux demandes individuelles des contribuables peuvent constituer des documents interprétant un texte fiscal mais ne peuvent pas être invoquées au titre de l'article L.39 du LPF. Des précisions et compléments sur ces documents ainsi que sur leur portée sont apportés ci-après en SJ-RES.

3. Les documents ne portant pas interprétation d'un texte fiscal

170

Certains documents ne sont, en revanche, pas considérés comme interprétant un texte fiscal. Ils ne peuvent donc ouvrir droit à la garantie prévue par l'article L.39 du LPF. Il s'agit notamment :

- des précis administratifs de fiscalité édités par la DGI ;
- de la charte du contribuable ;
- des déclarations ministérielles au cours de débats parlementaires ;
- des revues spécialisées.

II- Modalités de mise en œuvre de la garantie

A) Application de la garantie dans le temps

180

L'interprétation doctrinale dont se prévaut le contribuable pour contester l'imposition supplémentaire mise à sa charge doit avoir été exprimée antérieurement à la date d'expiration du délai de déclaration dont il disposait ou, en l'absence d'obligation déclarative, antérieurement à la date de mise en recouvrement de l'imposition primitive à laquelle est assimilée la liquidation spontanée de l'impôt.

B) Mise en œuvre de la garantie

190

Outre le respect du principe de l'antériorité de l'interprétation du texte fiscal par l'administration, la garantie prévue à l'article L.39 du LPF n'est subordonnée à aucune forme particulière. Il suffit que le contribuable ait fait application, de bonne foi et sous les conditions évoquées supra, de l'interprétation du texte fiscal donnée et publiée par l'administration.

Ainsi, tout contribuable qui a souscrit sa déclaration en fonction des seules dispositions légales et réglementaires demeure fondé, dans le délai de réclamation, à se prévaloir d'une doctrine plus favorable pour faire échec à toute imposition supplémentaire pour autant, toutefois, que la règle d'antériorité exposée au §180 soit satisfaite.

200

La bonne foi est la croyance qu'a une personne de se trouver dans une situation conforme au droit, et la conscience d'agir sans léser les droits d'autrui.

Chapitre 2 : Portée des rescrits

(SJ-RES)

1

Les dispositions de l'article L.64 du LPF constituent une extension de la garantie prévue par l'article L.39 du LPF. Elles ouvrent en effet au contribuable la possibilité d'opposer à l'administration ses prises de position formelle sur l'appréciation de situations de fait au regard d'un texte fiscal.

Ainsi, aux termes de l'article L.64 du LPF, l'administration peut, sous certaines conditions, délivrer au contribuable un rescrit lui permettant de se prémunir contre les changements d'interprétation formelle des textes fiscaux par l'administration.

Le rescrit fiscal se définit comme une garantie qui se caractérise par une prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal.

I- Champ d'application de la garantie

10

Comme le précise le 2) de l'article L.64 du LPF, la procédure de rescrit n'est ouverte :

- que pour les impôts visés aux Livres 1 et 2 du CGI (soit l'ensemble des impôts directs et indirects à l'exclusion des droits d'enregistrement, des droits de timbre et des droits de publicité foncière)
- et relevant de la compétence de l'administration fiscale.

Ne relèvent pas de la compétence de l'administration fiscale :

- les impôts locaux (livre 1, titre 8) ;
- la taxe de consommation (livre 2, titre 2) ;
- la taxe de circulation sur les viandes (livre 2, titre 2).

II- Procédure

20

La demande doit être adressée, selon le cas :

- soit avant la date d'expiration du délai dont dispose le contribuable pour faire sa déclaration ;
- soit en l'absence d'obligation déclarative, avant la date de paiement de l'impôt concerné.

30

La demande de rescrit doit être adressée par écrit au Directeur général des impôts et contenir les informations suivantes :

- le nom, l'adresse du demandeur et son numéro d'identification fiscale ;
- une présentation précise, complète et sincère de la situation présentée à l'administration fiscale ;
- la question précise à laquelle le contribuable souhaite obtenir une position de l'administration fiscale ;
- le texte fiscal sur la base duquel le demandeur saisit l'administration fiscale pour qu'elle prenne position et, dans la mesure du possible, l'analyse que le demandeur en fait.

40

La demande doit être timbrée au tarif prévu au 1) de l'article 377 du CGI, soit 500 Ouguiya.

50

En cas de demande incomplète, l'administration fiscale peut inviter le demandeur, par courrier recommandé avec accusé de réception, à lui fournir des informations complémentaires.

60

Le Directeur général des impôts répond par courrier remis en main propre dans un délai de trois (3) mois à partir de la réception de la demande ou, en cas de demande incomplète, à partir de la réception des compléments demandés.

Seule une réponse expresse de l'administration fiscale l'engage. Le défaut de réponse de l'administration dans le délai de 3 mois équivaut à une décision tacite de rejet.

III-Conditions d'application de la garantie

70

Le rescrit fiscal obtenu sur la situation du contribuable est opposable à l'administration fiscale si les trois conditions suivantes sont remplies :

- le contribuable suit la position ou les indications communiquées par l'administration fiscale ;
- le contribuable est de bonne foi ;
- la situation du contribuable est identique à celle sur laquelle l'administration fiscale a pris position.

A) Bonne foi du contribuable

80

La garantie s'applique si le contribuable concerné est de bonne foi, c'est-à-dire, notamment :

- si sa demande était précise, complète, exacte et sincère ;
 - si sa situation est strictement identique à celle sur laquelle l'administration a pris position ;
 - et si le contribuable s'est conformé à la solution admise par l'administration lors de sa prise de position formelle.
- L'administration ne sera engagée par sa réponse que dans la mesure où le contribuable aura satisfait les conditions qui y sont énoncées.

90

La bonne foi d'un contribuable ne pourra être retenue s'il a saisi plusieurs services d'une même demande sans les en informer.

B) Fin de la garantie

100

En vertu du 7) de l'article L.64 du LPF, la garantie prévue cesse si :

- la situation du contribuable n'est plus identique à celle qu'il a présentée dans sa demande ;
- la législation applicable à la situation du contribuable a évolué ;
- l'administration fiscale modifie son appréciation sur la situation qui lui a été présentée par le contribuable. L'appréciation antérieure n'est plus valable à partir du jour où le contribuable a été informé de ce changement, et seulement pour l'avenir.

Trois cas peuvent ainsi être distingués :

1. La situation de fait ayant fait l'objet d'une appréciation par l'administration est modifiée

110

D'une part, la garantie cesse dès que la situation de fait n'est plus strictement identique à celle ayant fait l'objet d'une appréciation formelle par l'administration.

120

D'autre part, l'administration n'est engagée par l'appréciation qu'elle porte sur une situation de fait, qu'au regard du seul texte fiscal en fonction duquel elle a pris position.

130

À l'occasion d'une vérification, l'administration peut, par exemple, avoir admis formellement, dans une situation donnée, le bénéfice pour un contribuable d'un droit à déduction en matière de TVA. Cette prise de position ne lui interdit pas, à l'occasion d'un contrôle ultérieur, de remettre en cause, dans le délai de reprise, le taux de TVA applicable aux opérations effectuées dans la même situation de fait. En effet, la prise de position antérieure sur l'appréciation de la situation de fait n'a été effectuée qu'au regard du texte fiscal relatif au droit à déduction et non au regard du texte fiscal relatif au taux d'imposition applicable.

En revanche, si ni la situation de fait, ni les textes applicables n'ont évolué, le bénéfice du droit à déduction ne pourrait être remis en cause que pour l'avenir, après notification au contribuable du changement de l'appréciation que l'administration porte sur sa situation.

2. La législation applicable à la situation de fait sur laquelle l'administration s'est prononcée a évolué

140

Deux situations sont envisageables :

- si la prise de position de l'administration se trouve périmée du fait d'un changement intervenu dans la législation, la réponse qui en fait état perd toute valeur dès l'entrée en vigueur de la nouvelle législation, sans que l'administration soit tenue d'en aviser le contribuable concerné ;

- si la prise de position de l'administration est périmée du fait d'un changement de la doctrine administrative concernant l'interprétation d'un texte fiscal ou du fait de l'évolution de la jurisprudence, la garantie continue à s'appliquer jusqu'au jour de la publication par l'administration de la nouvelle doctrine ou des conséquences qu'elle tire d'une décision juridictionnelle. A la suite de cette publication, la prise de position de l'administration se trouve périmée sans que l'administration soit tenue d'en aviser le contribuable concerné.

3. L'administration modifie l'appréciation antérieurement portée sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal

150

L'administration peut toujours revenir sur l'appréciation portée sur les conséquences fiscales d'une situation de fait concernant un contribuable déterminé. Mais, dans ce cas, l'appréciation antérieure n'est caduque que du jour où le contribuable concerné a été avisé qu'elle était rapportée et ce même en l'absence d'une nouvelle saisine du contribuable.

RI – Recouvrement de l'impôt

1

Le recouvrement des créances fiscales contribue, au même titre que les opérations d'assiette et de contrôle, au respect du principe d'égalité devant l'impôt.

10

Lorsque les dispositions générales relatives au paiement des impôts et des taxes à leur échéance légale (ou à une échéance négociée dans le cadre d'un plan de règlement pour un contribuable justifiant de difficultés de trésorerie) n'ont pas été respectées, les services en charge du recouvrement des créances fiscales engagent des procédures de relance des défallants puis de recouvrement forcé sur la base de titres ayant force exécutoire.

L'Administration peut également recourir à des mesures conservatoires.

20

Sous certaines conditions, lorsque le contribuable ne s'acquitte pas de sa dette fiscale, le recouvrement peut être poursuivi à l'encontre de personnes tierces dans le cadre de solidarités légales.

30

Toute procédure de recouvrement forcé ainsi engagée par l'administration peut faire l'objet d'une contestation administrative et judiciaire par le contribuable.

40

La présente série se décompose en 6 chapitres :

- Chapitre 1 : Mise en recouvrement et paiement des impôts (RI-MEC) ;
- Chapitre 2 : Garanties du recouvrement (RI-GAR) ;
- Chapitre 3 : Mise en œuvre du recouvrement forcé (RI-FORCE) ;
- Chapitre 4 : Evènements affectant l'action de mise en recouvrement (RI-EVTS) ;
- Chapitre 5 : Admission en non-valeur des cotes irrécouvrables (RI-ANVCI).

Chapitre 1 : Mise en recouvrement et paiement des impôts

(RI-MEC)

I- Rôles et avis de mise en recouvrement

A) Champ d'application

1

La mise en recouvrement est matérialisée par la réception d'un avis de mise en recouvrement ou d'un avis d'imposition.

Le rôle et l'avis de mise en recouvrement sont en effet les deux titres exécutoires permettant à l'administration mauritanienne de recouvrer des recettes de nature fiscale. Leur champ d'application respectif est décrit aux articles L.75 et L.76 du LPF.

10

Un titre exécutoire est un acte juridique constatant officiellement un droit permettant à son titulaire d'en exiger l'exécution forcée.

1. Le rôle pour les impôts et taxes communales

20

Les impôts communaux et taxes communales sont recouverts par les comptables publics compétents en vertu de rôles établis par le service chargé d'asseoir l'impôt.

Les rôles sont des listes de contribuables passibles de l'impôt, établies par l'administration fiscale qui comportent pour chaque contribuable :

- tous renseignements permettant d'identifier le contribuable : nom, prénoms, adresse, date et lieu de naissance, numéro d'identification fiscale (NIF) ;
- la nature, la base, le taux et le montant de la contribution, la date de mise en recouvrement ;
- les conditions d'exigibilité et de majoration ;
- ainsi que la désignation du comptable chargé du recouvrement.

Ainsi, sont recouverts par voie de rôle les impôts et taxes dont le régime est décrit au titre 8 du livre 1 du CGI, excepté pour la patente, laquelle est liquidée spontanément par le contribuable en vertu de l'article 193 du CGI.

30

Aux termes de l'article L.77 du LPF, le rôle régulièrement mis en recouvrement est exécutoire non seulement contre le contribuable qui y est inscrit, mais aussi contre ses représentants ou ayants cause.

Il convient notamment d'inclure les propriétaires apparents dans la catégorie des représentants du contribuable.

40

Rendu exécutoire par les Maires (article L.76 du LPF), le rôle n'est pas destiné au contribuable. Celui-ci est informé de sa dette par l'envoi d'un avis d'imposition (voir §70 ci-après).

50

Aux termes du 1) de l'article L.82 du LPF, le Trésorier Général et les comptables du Trésor sont responsables du recouvrement des rôles qu'ils ont pris en charge.

2. Les avis de mise en recouvrement

60

Contrairement aux impôts et taxes communales, le paiement des autres impôts et taxes prévus par le CGI n'est pas précédé de l'émission d'un titre : l'impôt ou la taxe, calculé par le contribuable, doit être acquitté spontanément dans les délais fixés par les textes.

En conséquence, pour ces impôts l'avis de mise en recouvrement constitue un titre exécutoire pour le recouvrement forcé des impôts, droits et taxes, pénalités, amendes, majorations et frais de poursuite. En effet, à défaut de paiement dans un délai calculé à partir de la date de mise en recouvrement, les impositions deviennent exigibles et le comptable est alors fondé, sur la base de ces titres exécutoires, à en poursuivre le recouvrement par toutes voies de droit.

Ainsi, en vertu de l'article L.75 du LPF :

- 1) Sauf dispositions contraires, les impôts directs et les taxes assimilées sont recouverts au moyen d'avis de mise en recouvrement individuels.
- 2) L'avis de mise en recouvrement constitue un titre exécutoire pour le recouvrement forcé des impôts, droits et taxes, pénalités, amendes, majorations et les frais de poursuite.
- 3) Les avis de mise en recouvrement individuels concernent les impositions primitives, les impositions supplémentaires établies à la suite de cession, de cessation d'activité, transfert d'entreprises, les impositions établies à la suite de vérifications ou de redressements de déclaration, les impositions résultant de la réparation d'omissions ou inexactitudes ainsi que toute liquidation faisant suite à la défaillance déclarative ou de paiement pour les impôts à versement spontané.
- 4) L'avis de mise en recouvrement est établi et notifié au contribuable lorsqu'une déclaration liquidative n'est pas accompagnée de paiement, ou par suite d'une déclaration liquidative non déposée ou dans le cadre des opérations de contrôle.

70

En vertu de l'article L.78 du LPF, les avis de mise en recouvrement doivent comporter, à minima, pour chaque contribuable :

- tous renseignements permettant d'identifier le contribuable : nom, prénoms, adresse, date et lieu de naissance, numéro d'identification fiscale (NIF) ;
- la nature, la base, le taux et le montant de la contribution, la date de mise en recouvrement ;
- les conditions d'exigibilité et de majoration ;
- ainsi que la désignation du comptable chargé du recouvrement.

80

L'avis de mise en recouvrement est signé par le Directeur Général des Impôts ou son délégué et transmis au receveur des impôts, accompagné d'un état de liquidation et d'un bordereau de prise en charge.

B) Mise en recouvrement

1. Envoi de l'avis d'imposition pour les impôts et taxes communales

70

Aux termes de l'article L.80 du LPF, l'émission des rôles peut être portée à la connaissance des redevables par tous les moyens légaux de publicité à la diligence du Directeur Général des Impôts ou des chefs de circonscription administrative.

Concrètement, elle se traduit par l'envoi d'un avis d'imposition, lequel constitue un extrait du rôle qui reste en possession de l'administration.

80

Cependant, les personnes physiques ou morales redevables d'impôts qui, à la date du 1^{er} juillet de l'année en cours, n'auraient pas reçu l'avis d'imposition les concernant, sont tenues de s'en inquiéter auprès du percepteur de leur circonscription.

90

Les avis d'imposition sont adressés au contribuable à son domicile, à sa résidence ou au lieu d'exercice de sa profession.

2. Envoi de l'avis de mise en recouvrement pour les autres impôts

100

Aux termes de l'article L.79 du LPF, les avis de mise en recouvrement sont adressés au contribuable à son domicile, à sa résidence ou au lieu d'exercice de sa profession.

110

Dans ce cadre, les agents de l'Administration des Postes apportent leur concours à l'Administration fiscale pour la distribution des avis de mise en recouvrement des impôts visés au Code général des impôts (CGI).

C) Information et garantie des contribuables

120

Les receveurs et les comptables chargés du recouvrement des impôts sont tenus de délivrer sans frais, à toute personne qui en fait la demande, un extrait de l'avis de mise en recouvrement ou du rôle la concernant.

130

Les certificats de non-imposition sont délivrés par le Service chargé de l'assiette aux contribuables qui en font la demande.

Le certificat de non-imposition est un document émis par les impôts qui peut être demandé au contribuable pour bénéficier de certains avantages fiscaux ou sociaux. Ce justificatif permet au contribuable de démontrer qu'il n'est pas imposable car ses revenus sont inexistantes, exonérés et/ou trop faibles pour être imposés.

140

Les quitus fiscaux sont délivrés par les Services chargés du recouvrement (voir §260 ci-après) aux contribuables qui en font la demande

Le quitus fiscal est un document attestant que le contribuable est en règle vis-à-vis de l'Administration fiscale.

II- Exigibilité du paiement

150

La date d'exigibilité revêt une importance particulière puisque c'est à compter de cette date que le comptable public chargé du recouvrement pourra, en vertu de la force exécutoire du rôle, exiger du contribuable le paiement de son impôt et en poursuivre éventuellement le recouvrement par toutes voies de droit.

160

Le délai octroyé au contribuable pour acquitter l'impôt dû est différent, selon que l'impôt a été recouvré par voie d'avis d'imposition ou par voie d'avis de mise en recouvrement.

A) Impôts recouverts par voie d'avis d'imposition

170

Aux termes du 2) de l'article L.76 du LPF, la date de mise en recouvrement des rôles est fixée par les Maires pour les impôts et taxes communaux.

1. Principe

160

Aux termes de l'article L.83 du LPF, les rôles sont exigibles à compter du trentième jour qui suit la date de leur mise en recouvrement.

Le contribuable est informé de la mise au rôle par l'envoi de l'avis d'imposition, lequel mentionne le délai dans lequel l'impôt doit être acquitté.

2. Exception

170

Les rôles émis après le 1^{er} juillet et ceux portant sur les redressements et taxations d'office relatifs aux impôts payables spontanément sont exigibles en totalité à compter de la date de leur mise en recouvrement.

De manière similaire, en cas de départ définitif ou de déménagement, de même qu'en cas de vente volontaire ou forcée, de faillite ou de liquidation judiciaire, de cession ou de cessation d'entreprise ou de l'exercice d'une profession commerciale ou libérale, les impôts directs et taxes assimilées sont exigibles immédiatement.

180

Dans les différentes situations d'exigibilité immédiate énumérées ci-avant, le comptable peut réclamer le paiement dès la mise en recouvrement du rôle, et, le cas échéant, engager des poursuites.

B) Suppléments d'imposition recouverts par voie d'avis de mise en recouvrement

190

Aux termes du 5) de l'article L.75 du LPF, le contribuable dispose d'un délai de huit (8) jours pour s'acquitter de sa dette à compter de la réception de l'avis de mise en recouvrement.

200

L'avis de mise en recouvrement ne produit ses effets qu'à partir du moment où il a été régulièrement notifié au redevable qui y est visé.

Suivant le cas, la date de notification de l'AMR correspond au jour de l'envoi pour les envois en lettre simple ou au jour de la signification en main propre.

III- Paiement de l'impôt

A) Moyens de paiement

210

Aux termes de l'article L.84 du LPF, les moyens de paiement acceptés en Mauritanie sont :

- le paiement en espèces ;
- le virement bancaire ;
- le chèque certifié ;
- les avis de crédit décernés par une autorité administrative compétente ;
- le télépaiement, dans les conditions fixées par arrêté du Ministre en charge des finances ;
- les compensations autorisées par le Directeur Général des Impôts ou son représentant ; ou
- tout moyen de paiement autorisé par un acte législatif ou réglementaire.

Conformément aux instructions ministérielles, les paiements en espèces peuvent être effectués dans la limite de 10 000 OUGUIYAS.

220

Un chèque certifié est un chèque émis sur le compte d'un client demandeur et pour lequel la banque appose une mention appelée certification. Cette dernière atteste de l'existence de la provision durant le délai de présentation.

230

Un avis de crédit est une opération bancaire permettant d'avertir un client d'une banque d'un versement sur son compte bancaire. Il s'agit d'un document reçu par le titulaire du compte en banque pour lui indiquer qu'il est bénéficiaire d'une somme d'argent versée par une personne morale ou une personne physique.

240

Le télépaiement désigne un paiement à distance de la somme due, grâce à des moyens informatiques.

250

La compensation désigne le procédé qui permet d'éteindre des obligations entre deux personnes respectivement créancière et débitrice l'une de l'autre.

Aux termes de l'article L.85 du LPF, le comptable de l'Administration fiscale compétent peut, sur autorisation du Directeur général des impôts, affecter au paiement des impôts, droits, taxes ou pénalités dus par un redevable les remboursements, dégrèvements ou restitutions d'impôts, droits, taxes ou pénalités constatés au bénéfice de celui-ci. Cette compensation n'est possible que si les créances sont liquides (une créance est liquide lorsque son montant en argent est déterminé et connu) et exigibles (une créance est exigible lorsque son terme est arrivé à échéance).

B) Constatation du paiement

260

Aux termes de l'article L.86 du LPF, tout paiement donne lieu à la délivrance d'une quittance ou tout autre document en tenant lieu par le receveur ou le caissier des impôts.

De manière générale, une quittance est un document écrit par lequel un créancier déclare qu'il a perçu de son débiteur une somme d'argent en paiement de tout ou partie de la dette dont ce dernier était redevable. Elle consacre la libération du débiteur à due concurrence des sommes qu'il a versées au créancier.

C) Modalités d'imputation des paiements partiels

270

Aux termes de l'article L.87 du LPF, les paiements partiels doivent être imputés proportionnellement sur les droits simples, les pénalités, les majorations et les frais de poursuite.

D) Paiement échelonné de la dette fiscale

1. Principe

280

Aux termes de l'article L.88 du LPF, les comptables publics peuvent à titre exceptionnel et sous certaines conditions précisées ci-après, établir un plan de règlement écrit au profit du contribuable dans l'objectif de recouvrer les créances du Trésor public de manière échelonnée.

Un plan de règlement est établi lorsque, à la demande expresse du débiteur, qui se trouve dans l'incapacité de s'acquitter en une fois de la totalité de sa dette, le comptable public accorde des délais de paiement, à titre exceptionnel et sous certaines conditions, afin de faciliter le recouvrement de sa créance. Cette acceptation de délais reste l'exception, les contribuables devant considérer que des paiements échelonnés ne constituent, en aucune façon, le mode ordinaire de règlement d'une dette fiscale. Par conséquent, le plan de règlement constitue un engagement pris par le redevable d'apurer sa dette dans un certain délai. Cet engagement est formalisé après examen de la demande du redevable.

2. Condition de mise en œuvre

290

Les conditions de mise en œuvre du plan de règlement sont énumérées par le 2) de l'article L.88 du LPF :

- le plan de règlement ne doit concerner que des créances pour lesquelles il a été émis un avis de mise en recouvrement qui est demeuré totalement ou partiellement non réglé ;
- le redevable qui sollicite un plan de règlement doit justifier auprès de l'Administration fiscale qu'il se trouve dans des difficultés financières exceptionnelles ;
- le redevable doit être à jour de l'ensemble de ses obligations déclaratives ; et
- le redevable s'engage à respecter de manière stricte les échéances du plan de règlement qui ne doivent pas dépasser, sauf dérogation spéciale du Directeur général des impôts, une période de douze (12) mois.

300

Tout manquement à l'une des conditions énumérées au cours de la mise en œuvre du plan met fin à l'application du plan de règlement et autorise le comptable public à mettre en œuvre l'ensemble des mesures à sa disposition pour recouvrer les créances du Trésor.

3. Effet

310

En vertu du 2) de l'article L.88 du LPF, la signature d'un plan de règlement suspend les mesures de poursuite.

Chapitre 2 : Garanties du recouvrement **(RI-GAR)**

A) Pour les biens meubles : le privilège général du Trésor

320

Aux termes de l'article L.113 du LPF, pour le recouvrement des impositions de toute nature et des amendes fiscales prévues par le CGI, le Trésor dispose d'un privilège général.

Le législateur a ainsi soustrait les créances fiscales du Trésor à la loi du concours entre créanciers en leur octroyant un privilège mobilier général chargé de garantir leur recouvrement en cas d'insuffisance du patrimoine du redevable.

1. Définition

330

Le privilège du Trésor est une sûreté réelle dérogatoire, s'exerçant sur les autres créanciers du redevable de l'impôt. Le privilège donne le droit au créancier (le Trésor) d'être préféré aux autres créanciers, y compris les créanciers hypothécaires.

2. Champ d'application

340

Le privilège du Trésor s'exerce avant tout autre sur les meubles et effets mobiliers appartenant au redevable en quelque lieu qu'ils se trouvent.

3. Effets

350

Au-delà du privilège du Trésor, les services de recouvrement de l'Administration fiscale, peuvent comme tout créancier, mettre en œuvre à l'encontre des débiteurs, l'ensemble des mesures de contraintes légalement disponibles dans l'objectif du recouvrement des créances dues au Trésor.

360

Aux termes de l'article L.114 du LPF, le privilège attaché à l'impôt ne préjudicie pas aux autres droits que, comme tout créancier, le Trésor peut exercer sur les biens des contribuables.

4. Cas particuliers

a. Prérogatives spéciales en fonction du statut du contribuable

370

Aux termes de l'article L.115 du LPF, si le redevable est un fonctionnaire, un salarié, un fournisseur ou une personne ayant à recevoir un paiement des caisses du Trésor, l'agent chargé de la perception procède au prélèvement d'office des sommes dues, ou transmet un avis indiquant le montant et l'article du rôle au comptable du lieu où doit être effectué le paiement.

380

Toutefois, le prélèvement ne peut être effectué qu'à concurrence d'une portion du traitement ou du salaire, allocations à caractère familial non comprises, déterminée ainsi qu'il suit :

- 15 % sur la tranche inférieure à quatre mille (4.000) OUGUIYA par mois ;
- 25 % sur la tranche comprise entre quatre mille (4.000) et seize mille (16.000) OUGUIYA par mois ;
- 50 % sur la tranche comprise entre seize mille (16.000) et vingt mille (20.000) OUGUIYA par mois ; et
- 100 % sur la tranche supérieure à vingt mille (20.000) OUGUIYA par mois.

b. Impôts locaux

390

Aux termes de l'article L.116 du LPF, les dispositions des articles précédents sont applicables aux impôts établis au profit des collectivités territoriales. Toutefois, le privilège créé au profit des impôts locaux prend rang immédiatement après celui qui est institué pour le recouvrement des impôts d'État.

c. Procédures collectives

400

Aux termes de l'article L.117 du LPF, en cas de faillite, de liquidation de biens ou de règlement judiciaire, le Trésor conserve la faculté de poursuivre directement le recouvrement de sa créance privilégiée sur tout l'actif sur lequel porte son privilège. Le privilège porte alors sur le montant du principal, augmenté des pénalités, majorations et amendes, afférent à la période précédant le jugement déclaratif.

B) Pour les biens immeubles : l'hypothèque légale du Trésor

410

Aux termes de l'article L.118 du LPF, pour le recouvrement des impositions de toute nature et des amendes fiscales prévues par CGI et le LPF, le Trésor détient une hypothèque légale sur tous les biens immeubles des contribuables.

Cette hypothèque prend rang à la date de son inscription au bureau de la conservation foncière. Elle ne peut être inscrite qu'à partir de la date de la mise en recouvrement forcée des impositions de toute nature concernées et des amendes fiscales.

420

L'hypothèque légale du Trésor est une sûreté réelle qui prend naissance en même temps que la créance fiscale par l'effet de la loi, indépendamment de la volonté du débiteur.

C) Solidarité de paiement

430

La "solidarité" est le rapport juridique obligatoire qui lie entre eux, deux ou plusieurs créanciers (solidarité active) à deux ou plusieurs débiteurs (solidarité passive) ayant pour effet, dans le premier cas, de donner à chacun des créanciers le droit d'exiger le paiement entre ses mains et sans la présence des autres, de la totalité de la créance et, dans le second cas, de permettre à chacun des créanciers d'exiger de n'importe lequel des débiteurs solidaires qu'il se libère de la totalité de la dette entre ses mains.

1. Principe

440

Aux termes des articles L.77 et L.119 du LPF, l'avis de mise en recouvrement régulièrement établi est exécutoire à l'encontre du contribuable, de ses ayants droit, ses représentants et autres tiers détenteurs.

450

À ce titre, sont tenus de payer en l'acquit du redevable, sur demande qui leur en est faite par l'agent du recouvrement et à concurrence des sommes dont ils sont dépositaires ou débirentiers, tout employeur, locataire, ou d'une manière générale, tout débiteur et tout tiers détenteur.

460

Le tiers détenteur est solidairement tenu au paiement des sommes réclamées, en cas de complicité établie.

2. Cas particuliers

a. Cession d'un fonds de commerce, d'un immeuble, d'une charge, d'un office ou d'un droit

470

Aux termes du 1) de l'article L.120 du LPF, en cas de cession d'un fonds de commerce, d'un immeuble, d'une charge, d'un office, d'une entreprise ou du droit d'exercer une profession non commerciale, le cessionnaire est responsable, solidairement avec le cédant, du paiement des impôts, taxes et contributions y afférents dus à la date de la cession, tant qu'il n'a pas été satisfait aux exigences de l'article 41 paragraphe 2 du CGI relatif aux obligations déclaratives et fiscale en cas de cession ou de cessation d'entreprise et aux formalités d'enregistrement prévues aux articles 313 et 316 du CGI.

Toutefois, le cessionnaire n'est responsable que jusqu'à concurrence du prix de cession, si la cession a été faite à titre onéreux ou de la valeur retenue pour la liquidation du droit de mutation entre vifs si elle a lieu à titre gratuit.

b. Propriétaire et exploitant d'un fonds de commerce

480

Aux termes du 2) de l'article L.120 du LPF, le propriétaire d'un fonds de commerce est solidairement responsable avec l'exploitant du paiement des impôts établis à raison de l'exploitation de ce fonds. Il ne peut être mis en cause qu'au titre de la période non prescrite.

c. Succession

490

Aux termes de l'article L.121 du LPF, les héritiers et légataires peuvent être poursuivis solidairement et conjointement à raison des impôts non encore payés par le défunt jusqu'à concurrence du montant de l'actif successoral.

d. Manœuvres frauduleuses

500

Aux termes de l'article L.122 du LPF, lorsque le recouvrement des impositions de toute nature et des amendes fiscales dues par les sociétés a été compromis ou lorsque l'insolvabilité de celles-ci a été organisée par des manœuvres frauduleuses des personnes qui exercent en droit et en fait la direction effective de ces sociétés, ces personnes sont solidairement responsables du paiement des impôts, des pénalités et des frais de poursuites.

Chapitre 3 : Mise en œuvre du recouvrement forcé

(RI-FORCE)

1

Aux termes de l'article L.89 du LPF, tout contribuable qui n'a pas acquitté dans les délais légaux, les impôts de toute nature perçus au profit du budget de l'État et des collectivités territoriales dont il est redevable, est susceptible de poursuites.

10

Aux termes de l'article L.90 du LPF, tous les actes de poursuite délivrés par les porteurs doivent sous peine de nullité, mentionner le montant des frais de poursuites.

I- Poursuites de droit commun

20

Aux termes de l'article L.92 du LPF, les poursuites de droit commun à l'encontre d'un débiteur de l'Administration fiscale comprennent trois degrés :

- 1^{er} degré : le commandement de payer ;
- 2^e degré : la saisie ou la fermeture des magasins, boutiques ou entrepôts ; établissement ; bureaux, ou tout autre mesure pouvant conduire à l'arrêt total ou partiel de l'activité du débiteur ;
- 3^e degré : la vente de tout actif du débiteur nécessaire à couvrir la créance due au Trésor.

A) Le commandement de payer

30

Le commandement de payer est le document qui ordonne au débiteur de régler sa dette. A défaut de paiement, des mesures d'exécution forcée sont engagées à son encontre.

40

Aux termes de l'article L.93 du LPF, l'avis de mise en recouvrement vaut commandement de payer et autorise les deux autres degrés de poursuite.

Il en va de même pour l'avis d'imposition pour les impôts communaux recouverts par voie de rôle.

B) Saisie ou fermeture des moyens d'exploitation

50

La saisie est une procédure par laquelle des biens sont remis à la justice ou à l'autorité administrative dans l'intérêt d'un créancier.

1. Principe

60

Si le contribuable ne s'acquitte pas de sa dette dans les délais impartis (voir §§150 et s. de la partie RE-MEC ci-avant), l'agent de poursuites peut procéder à la saisie ou à la fermeture des magasins, boutiques ou entrepôts, représentations, bureaux et/ou du siège.

70

Aux termes de l'article L.96 du LPF la saisie ou la fermeture de tout moyen d'exploitation s'exécute uniquement d'après les formes prescrites par le Code de procédure civile (CPC).

2. Procédure

a. Saisie ou fermeture des moyens d'exploitation

80

Pour la fermeture de locaux, l'agent de poursuites est assisté obligatoirement par les autorités ayant pouvoir public. Le contribuable est désigné en qualité de gardien le temps de la procédure. Il est dressé un procès-verbal de fermeture de magasins, boutiques, entrepôts représentations ou bureaux.

b. Saisie attribution

90

Aux termes de l'article L.99 du LPF, à défaut de paiement des impôts, taxes et pénalités dus par les débiteurs, le Receveur des impôts peut être amené à procéder à une saisie-attribution ou à une opposition desdites sommes entre les mains des dépositaires et débiteurs des redevables eux-mêmes. La saisie-attribution s'opère à la requête du Receveur des impôts sans autorisation préalable et suivant les formes prescrites par le Code de Procédure Civile.

100

La saisie-attribution est la procédure en vertu de laquelle un créancier se substitue à son débiteur pour récupérer une créance que ce dernier détient sur un autre débiteur.

3. Suspension des procédures de saisie

110

Aux termes de l'article L.97 du LPF, la saisie ou la fermeture des magasins, boutiques et entrepôts, bureaux, siège ou représentation est exécutée nonobstant la procédure d'opposition à poursuite que le contribuable pourrait engager.

Toutefois, si le contribuable offre de se libérer en totalité ou en partie de sa dette, le Receveur territorialement compétent est autorisé à en suspendre l'exécution.

Pour les impôts recouvrés par la DGI, le receveur est le chef de service en charge du recouvrement. Sa compétence territoriale est celle de sa direction d'appartenance.

Quand les impôts sont recouvrés par le Trésor Public, le receveur est le percepteur. Sa compétence territoriale est arrêtée par arrêté ministériel.

120

Il peut également être accordé au contribuable un plan de règlement (à ce sujet voir RI-MEC §§280 et s.). Dans pareille situation, les frais de poursuites et de commandement et autres frais de recouvrement de toute nature restent dus par le contribuable.

4. Contestation des saisies par un tiers

130

Aux termes de l'article L.98 du LPF, les demandes en revendication d'objets saisis, ou entreposés dans les magasins, boutiques ou entrepôts fermés, sont signifiées au gardien et dénoncées au saisissant et au saisi. Elles doivent être précédées du dépôt d'un mémoire appuyé de toutes pièces justificatives, entre les mains du Trésorier Général ou du Directeur Général des Impôts, chacun pour les poursuites qu'il peut autoriser.

140

À défaut de décision à l'expiration du délai d'un (1) mois, comme dans le cas où la décision rendue ne lui donne pas satisfaction, le revendiquant peut se pourvoir devant le Tribunal compétent en la matière.

Si la demande est reconnue fondée par ce dernier, les poursuites sont déclarées nulles en ce qui concerne les biens appartenant au revendiquant et ceux-ci sont distraits de la saisie.

C) Vente des actifs

150

Aux termes de l'article L.101 du LPF, les ventes ne peuvent s'effectuer qu'en vertu d'une autorisation spéciale du Directeur Général des Impôts, sur la demande expresse du Receveur chargé du recouvrement.

1. Mise en œuvre

160

Le Directeur Général des Impôts doit informer le Ministre chargé des finances de son intention de procéder à la vente.

170

Le Ministre chargé des finances doit quant à lui se prononcer dans un délai de sept (7) jours après en avoir été informé. Ce délai peut être réduit à trois (3) jours dans certains cas d'urgence avérée et sur demande du directeur général.

2. Protection du contribuable

180

Aux termes du 4) de l'article L.101 du LPF, possibilité est donnée au contribuable ou à son conseil dûment mandaté de déléguer un huissier de justice pour constater les modalités de vente prévues au présent article.

190

Par ailleurs, aux termes de l'article L.102 du LPF, chaque vente est effectuée en présence du Receveur des impôts et donne lieu à l'établissement d'un procès-verbal. Le produit de la vente est immédiatement versé au Receveur des impôts jusqu'à concurrence du montant de la créance et celui-ci délivre quittance au saisi à hauteur de la somme ainsi acquittée.

200

Enfin, aux termes de l'article L.103 du LPF, toute saisie ou vente faite contrairement aux formalités prescrites par le LPF peut donner lieu à poursuites contre ceux qui y ont procédé. La nullité des actes de poursuite est alors encourue.

3. Protection des agents de l'Administration fiscale

210

Aux termes de l'article L.104 du LPF, les agents de l'Administration fiscale de Mauritanie sont également protégés.

En effet, en cas d'injure ou de rébellion contre les agents de poursuites, ceux-ci en avisent le chef de la circonscription administrative et dressent un procès-verbal. L'autorité administrative dénonce alors les faits aux tribunaux compétents.

L'injure désigne un geste, un procédé, une parole ou un écrit adressé directement et délibérément à une personne pour l'offenser.

La rébellion est entendue comme l'action de se rebeller, de se révolter contre l'autorité de l'État, contre le pouvoir ou l'ordre établi.

II- Mesures particulières de poursuites

A) Avis à tiers détenteur

1. Définition

220

La procédure de l'avis à tiers détenteur est une procédure dérogatoire, qui se distingue des mesures de saisie de créances du droit commun par la simplicité de ses instruments.

230

L'obligation pour les tiers de déférer à la notification d'un avis à tiers détenteur, acte de poursuite, procède de l'existence du titre de créance fiscale (avis de mise en recouvrement ou rôle) et des dispositions légales de l'article L.105 du LPF. Il ne peut pas être utilisé tant que l'imposition qu'il vise n'a pas été mise en recouvrement, même si la dette est considérée comme certaine.

240

Dans les faits, aux termes de l'article L.108 du LPF, l'avis à tiers détenteur a pour effet, dès sa réception, d'affecter au paiement des impôts les sommes dont le versement est demandé, indépendamment de la date à laquelle les créances que le redevable possède à l'encontre du tiers détenteur deviennent effectivement exigibles, et même si celles-ci sont conditionnelles ou à terme.

2. Mise en œuvre

250

Aux termes de l'article L.105 du LPF, les employeurs, banquiers, locataires, receveurs, économes, notaires et autres dépositaires et débiteurs de deniers provenant du chef des contribuables sont tenus, sur le fondement d'un avis à tiers détenteur notifié par les receveurs des impôts, de payer en l'acquit des contribuables et sur le montant des fonds qu'ils doivent ou qui sont entre leurs mains jusqu'à concurrence de tout ou partie des contributions dues par ces derniers.

Aux termes de l'article L.107 du LPF, lorsqu'un dépositaire ou un débiteur de deniers provenant du chef d'un redevable doit déférer à plusieurs avis à tiers détenteur, émanant respectivement des Receveurs et des comptables

des Administrations financières, il doit, en cas d'insuffisance de deniers, exécuter les avis en proportion de leurs montants respectifs.

260

Concrètement, l'avis à tiers détenteur est adressé aux tiers par voie postale sous pli recommandé avec avis de réception, ou en mains propres avec une décharge, ou par toute autre voie légale de transmission.

3. Délai d'exécution

270

Son exécution dans un délai de soixante-douze (72) heures est obligatoire, et le blocage des sommes détenues par le tiers ainsi que la communication à l'Administration fiscale du solde disponible doivent être immédiats, malgré les oppositions qui pourraient être notifiées par d'autres créanciers.

280

Dans cette situation, l'Avis à tiers détenteur reste valable jusqu'à notification d'une main levée délivrée par l'Administration fiscale.

290

Plus généralement, aux termes de l'article L. 109 du LPF, tout avis à tiers détenteur reste valable jusqu'à l'extinction de la dette pour laquelle il a été établi ou jusqu'à l'obtention d'une mainlevée délivrée par l'Administration fiscale.

4. Conséquences de l'avis

a. Pour le tiers

300

Aux termes de l'article L.106 du LPF, tout tiers détenteur qui ne défère pas à la demande du Receveur des Administrations financières peut être directement poursuivi au même titre que le redevable principal.

b. Pour le contribuable

310

Lorsque, après la notification d'un avis à tiers détenteur, le contribuable vient à n'être plus débiteur des impositions réclamées, le receveur doit donner mainlevée de son opposition.

Une mainlevée est un formalisme par lequel est levé l'obstacle juridique à l'exercice d'un droit. Cette mainlevée doit être notifiée respectivement au tiers détenteur et au contribuable par lettre recommandée avec accusé de réception ou par toute autre voie légale de transmission. Ces dispositions s'appliquent également aux gérants, administrateurs, directeurs ou liquidateurs des sociétés pour les impôts dus par celles-ci.

B) Blocage des comptes bancaires ou postaux

320

Aux termes de l'article L.110 du LPF, le Receveur des impôts peut procéder au blocage des comptes bancaires, postaux et des dépôts au Trésor d'un redevable et ceci, jusqu'au paiement effectif des droits dus en cas de non-règlement à l'échéance.

330

Par ailleurs, tout tiers qui ne défère pas à la demande du receveur peut être directement poursuivi au même titre que le débiteur principal.

C) Suspension du numéro d'identification fiscale

340

Aux termes de l'article L.111 du LPF, lorsque le contribuable n'a pas payé sa dette fiscale, le Directeur Général des Impôts ou son représentant peut suspendre l'utilisation du numéro d'identification fiscale l'empêchant notamment de concourir aux marchés publics ou de procéder aux opérations de dédouanement de ses marchandises.

D) Mise en fourrière d'un véhicule

350

Aux termes de l'article L.112 du LPF, les véhicules pour lesquels il ne sera pas justifié du paiement de la taxe et, le cas échéant, de la patente de transporteur ainsi que tous impôts et taxes, pourront être mis en fourrière aux frais de leurs propriétaires et à leur risque et péril.

Chapitre 4 : Evènements affectant l'action de mise en recouvrement

(RI-EVTS)

I- Prescription en matière de recouvrement

1

Aux termes de l'article L.123 du LPF, les sommes dues par les contribuables, pour les impôts perçus sur avis de mise en recouvrement, ou tout autre titre de liquidation, sont prescrites à leur profit après un délai de quatre (4) ans à partir la date de l'envoi de l'avis de mise en recouvrement ou de l'établissement du titre de liquidation ou depuis la dernière notification d'un avis à tiers détenteur ou d'un acte de poursuites.

10

La prescription ci-dessus ne peut être invoquée dans le cadre des impôts retenus à la source, ou ceux dont le redevable n'est que collecteur.

Le collecteur est la personne qui verse les revenus et qui assure ensuite le calcul ainsi que le précompte de la retenue à la source, puis la déclaration et le reversement de la retenue à l'administration fiscale.

20

Le Receveur des impôts qui n'a engagé aucune poursuite contre les redevables relictaires pendant quatre (4) années consécutives à partir de la mise en recouvrement, perd son recours et est déchu de tous droits et toutes actions contre ces relictaires.

II- Le contentieux des poursuites

A) Opposition aux actes de poursuites

40

Les mesures de recouvrement forcé exercées par les comptables de la DGFIP peuvent donner lieu à des contestations qui revêtent deux formes :

- le redevable soutient que les poursuites sont mal fondées en contestant l'existence, l'exigibilité ou la quotité de son obligation ;
- le redevable invoque un vice de forme entachant l'acte de poursuite.

50

Aux termes de l'article L.91 du LPF, les mesures particulières de poursuites sont des actes administratifs qui peuvent de ce fait être contestées, dans un premier temps, devant l'Administration fiscale. En effet, l'article L.156 du LPF institue une procédure comprenant deux phases successives, l'une administrative, l'autre juridictionnelle, dont le déroulement est présenté dans la partie VRC-CONT.

60

Dans un second temps, les tribunaux des Wilayas sont compétents pour statuer sur la validité intrinsèque des actes de poursuites.

70

L'introduction par le redevable d'un recours devant les tribunaux contestant la validité des actes de poursuite ne peut en aucune manière suspendre le recouvrement de l'impôt. Dès lors, la prescription de l'action en recouvrement continue à courir.

B) La revendication d'objets saisis

80

La revendication d'objets saisis est l'action par laquelle un tiers à la saisie tend à faire reconnaître son droit de propriété sur des meubles placés sous-main de justice (voir §§130 et s. de la partie RI-FORCE ci-avant).

Chapitre 6 : Admission en non-valeur des cotes irrécouvrables

(RI-ANVCI)

I- Principe

1

L'admission en non-valeur est une mesure d'ordre budgétaire et comptable qui a pour but de faire disparaître des écritures de prise en charge du comptable public les créances irrécouvrables.

10

Aux termes de l'article L.125 du LPF, le Receveur chargé du recouvrement peut, chaque année à partir de celle qui suit l'avis de mise en recouvrement, de l'état de liquidation, demander l'admission en non-valeur des cotes irrécouvrables.

Les cotes irrécouvrables sont celles dont le recouvrement n'a pu être effectué par suite de l'absence, du décès ou de l'insolvabilité du contribuable. L'admission en non-valeur n'éteint pas la dette du contribuable.

II- Mise en œuvre

20

Aux termes de l'article L.126 du LPF, le Receveur chargé du recouvrement adresse les demandes d'admission en non-valeur des cotes irrécouvrables au Directeur Général des Impôts au moyen d'états individuels ou collectifs. Ces demandes sont accompagnées d'un procès-verbal de carence qui décrit sommairement les motifs d'irrécouvrabilité.

30

De plus, aux termes de l'article L.127 du LPF, les états prescrits au paragraphe précédent doivent mentionner pour chaque cote, considérée comme irrécouvrable, la nature de l'impôt, la référence à l'avis de mise en recouvrement, le montant non recouvré et, de façon précise, tous les moyens visant à établir que les cotes étaient ou sont devenues irrécouvrables. Ils doivent être appuyés de documents justifiant les mesures qui ont été prises en vue du recouvrement.

III- Conséquences

40

Aux termes de l'article L.128 du LPF, les receveurs des impôts, qui sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des impôts, peuvent obtenir une décharge et être dégagées totalement ou partiellement de leurs responsabilités, lorsque les créances en cause ont été admises en non-valeur par le Ministre chargé des finances, par voie d'arrêté, publié au journal officiel et sur avis du Directeur Général des Impôts.

50

Par ailleurs, aux termes de l'article L.129 du LPF, les créances admises en non-valeur font l'objet d'un certificat nominatif signé par le Ministre chargé des finances. Ces certificats sont notifiés au receveur concerné et servent de justificatifs à la suspension de l'action en recouvrement à la décharge provisoire du receveur.

SANCT – Sanctions

1

Pour les infractions à la loi fiscale, les dispositions du Livre des procédures fiscales (LPF) prévoient une dualité de sanctions :

- les sanctions fiscales qui correspondent d'une manière générale aux pénalités administratives ;
- et les sanctions pénales qui frappent les infractions graves constituant des délits et jugées à ce titre par les tribunaux répressifs.

Toutefois, ces sanctions, en raison de leur nature différente, peuvent s'appliquer cumulativement au titre d'une même infraction.

Seront examinées successivement les règles encadrant les sanctions fiscales et pénales.

10

La présente série se décompose ainsi en 2 chapitres :

- Chapitre 1 : Sanctions fiscales (SANCT-FI) ;
- Chapitre 2 : Sanctions pénales (SANCT-PEN).

Chapitre 1 : Sanctions fiscales

(SANCT-FI)

I- Prescription en matière de pénalités et d'amendes fiscales

A) Prescription en matière de pénalités fiscales

1

En application du premier alinéa de l'article L.130 du LPF, les pénalités d'assiette et de recouvrement se prescrivent dans le même délai et dans les mêmes conditions que les droits simples correspondants.

Les délais de prescription applicables aux droits simples sont étudiés aux §§10 et suivants de la partie CI-GAR (chapitre 5 de la partie relative au contrôle de l'impôt) de la présente instruction.

B) Prescription en matière d'amendes fiscales

10

En application du second alinéa de l'article L.130 du LPF, les amendes fiscales fixées par le LPF sont prescrites à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle les infractions ont été commises.

Les amendes fiscales sont celles prévues, notamment :

- au 3) de l'article L.131 du LPF pour défaut de dépôt de la déclaration annuelle ou de document obligatoire ;
- à l'article L.135 du LPF pour obstruction à contrôle.

II- Pénalités d'assiette

A) Pénalités et amendes pour non dépôt, dépôt partiel ou retard de déclarations ou de documents obligations

1. Généralités

20

Les pénalités et amendes pour absence de dépôt, dépôt partiel ou retard de déclarations ou de documents obligatoires, prévues par l'article L.131 du LPF sanctionnent les manquements aux obligations documentaires énumérées aux articles 61 à 67 du CGI et détaillées au IS-DECL-10 §§110 et s.

Elles ne sont pas cumulables avec les pénalités prévues aux articles L.7 ou L.20 par exemple.

2. Pénalités pour retard de dépôt des déclarations des impôts et taxes prévus par le LPF

30

Aux termes du premier alinéa de l'article L.131 du LPF, le retard de dépôt des déclarations des impôts et taxes prévus par le CGI (se référer à IS-DECL-10 §§110 et s.) est sanctionné par une pénalité égale :

- à 10 % du montant des droits normalement dus lorsque le retard est inférieur à deux (2) mois ;

- et à 25 % lorsque le retard dépasse deux (2) mois.
-

3. Amende pour retard dans le dépôt d'une déclaration de TVA à néant ou créditrice

40

En application du deuxième alinéa de l'article L.131 du LPF, le retard dans le dépôt d'une déclaration de TVA à néant ou créditrice (TVA-DECL-10, §§ 90 et s.) est sanctionné par une amende de deux mille (2.000) OUGUIYA par mois.

4. Amende pour défaut de dépôt de la déclaration annuelle de document obligatoire

50

Aux termes du troisième alinéa de l'article L.131 du LPF, le défaut de dépôt de la déclaration annuelle (IS-DECL10, §§50 et s.) ou de document obligatoire (IS-DECL-10, §§ 110 et s.) est passible d'une amende de 1% du chiffre d'affaires, toutes taxes comprises évalué, si nécessaire par l'Administration fiscale, dont le montant ne peut être inférieur :

- à cinquante mille (50 000) OUGUIYA pour les contribuables relevant du régime du bénéfice réel normal ;
- à trente-cinq mille (35 000) OUGUIYA pour les contribuables relevant du régime du bénéfice réel intermédiaire ;
- à cent cinquante mille (150 000) OUGUIYA pour les sociétés conventionnées ou bénéficiant d'un régime temporaire d'exonération relevant du régime du bénéfice réel normal ;
- à soixante-quinze mille (75 000) OUGUIYA pour les sociétés conventionnées ou bénéficiant d'un régime temporaire d'exonération relevant du régime du bénéfice réel intermédiaire.

5. Amende en cas de dépôt de document obligatoire non conforme aux modèles prescrits par l'Administration fiscale

60

Aux termes du quatrième alinéa de l'article L.131 du LPF, en cas de dépôt de document obligatoire (IS-DECL-10, §§110 et s.) non conforme aux modèles prescrits par l'Administration fiscale avant la fin de l'exercice concerné, le contribuable est invité par relance écrite à déposer à nouveau le document en respectant le modèle prescrit par l'Administration fiscale dans un délai de quinze (15) jours. A défaut, le contribuable est passible d'une amende de 1% du chiffre d'affaires toutes taxes comprises évalué, si nécessaire par l'Administration fiscale, dont le montant ne peut être inférieur :

- à cinquante mille (50 000) OUGUIYA pour les contribuables relevant du régime du bénéfice réel normal ;
- à trente-cinq mille (35 000) OUGUIYA pour les contribuables relevant du régime du bénéfice réel intermédiaire ;
- à cent cinquante mille (150 000) OUGUIYA pour les sociétés conventionnées ou bénéficiant d'un régime temporaire d'exonération relevant du régime du bénéfice réel normal ;
- à soixante-quinze mille (75 000) OUGUIYA pour les sociétés conventionnées ou bénéficiant d'un régime temporaire d'exonération relevant du régime du bénéfice réel intermédiaire ;

Néanmoins, en cas de première infraction, l'amende ne peut excéder cinq millions (5 000 000) d'OUGUIYA.

6. Amende pour défaut de production de déclaration annuelle sur les prix de transfert

70

En application du quatrième alinéa bis de l'article L.131 du LPF, le défaut de production, dans le délai prescrit, de la déclaration annuelle sur les prix de transfert (article 65 du CGI et IS-DECL-10, §§260 et s.) entraîne l'application d'une amende fiscale de deux millions cinq cent mille (2 500 000) OUGUIYA.

7. Pénalités pour défaut de réponse ou réponse partielle à mise en demeure en matière de prix de transfert

80

Aux termes du cinquième alinéa de l'article L.131 du LPF, le défaut de réponse ou la réponse partielle à la mise en demeure de produire ou de compléter la documentation permettant de justifier la politique de prix pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entreprises liées établies à l'étranger (article 66 du CGI) entraîne l'application pour chaque exercice vérifié, d'une pénalité égale à 0,5% du montant des transactions concernées par les documents ou compléments qui n'ont pas été mis à la disposition de l'administration après mise en demeure.

Le montant de la pénalité ne peut être inférieur à cinq cents milles (500 000) d'OUGUIYA.

8. Amende pour défaut de production de la déclaration pays par pays

90

Enfin, en vertu du sixième alinéa de l'article L.131 du LPF, le défaut de production, dans le délai prescrit, de la déclaration comportant la répartition pays par pays des bénéfices du groupe et des agrégats économiques, comptables et fiscaux, ainsi que des informations sur la localisation et l'activité des entités le constituant, doit être souscrite, sous forme dématérialisée, dans les douze mois suivant la clôture de l'exercice, par des personnes morales établies en Mauritanie (article 67 du CGI) entraîne l'application d'une amende fiscale de quatre millions (4 000 000) d'OUGUIYA.

B) Pénalités pour minorations ou insuffisances de déclaration

1. Définitions

a. Définition de la mauvaise foi

100

La mauvaise foi est une attitude volontaire et déloyale avec laquelle une personne agit envers une autre, afin de surprendre sa décision. L'administration se fonde, pour soutenir qu'il y a mauvaise foi, sur l'importance, la nature et la fréquence des rehaussements (appréciation « objective »), ou sur le fait que le contribuable ne pouvait normalement ignorer les insuffisances, inexactitudes, ou omissions qui lui sont reprochées (appréciation « subjective »).

b. Définition des manœuvres frauduleuses

110

Les manœuvres frauduleuses consistent en la mise en œuvre de procédés ayant pour effet soit de faire disparaître ou de réduire la matière imposable, soit d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés, lorsque ces procédés ne peuvent être considérés comme des erreurs excusables ou des omissions involontaires, mais sont, au contraire, le résultat d'actes conscients et volontaires destinés à donner l'apparence de la sincérité à des déclarations en réalité inexactes de leurs auteurs et impliquant l'intention d'éluder tout ou partie de l'impôt.

La notion de manœuvres frauduleuses recouvre donc deux séries d'éléments :

- un manquement délibéré : des éléments intentionnels qui sont à la base de toute infraction fiscale commise de façon délibérée et qui consistent dans l'accomplissement conscient de cette infraction ;

- auquel s'ajoute la mise en œuvre de procédés destinés à masquer l'existence de l'infraction ou à la présenter sous la forme d'une opération parfaitement régulière en créant une situation de nature à égarer le service ou à restreindre le pouvoir de contrôle et de vérification de l'administration.

2. Pénalités en cas de minorations ou insuffisances de déclarations en général

120

En vertu de l'article L.132 du LPF, lorsqu'une déclaration laisse apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt, insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant de l'impôt dû est majoré :

- si le contribuable est de bonne foi, de :
 - 10 % si le montant des droits éludés n'excède pas la moitié des droits réellement dus ;
 - 25 % si le montant des droits éludés excède la moitié des droits réellement dus et en cas de taxation d'office pour défaut de déclaration avec un minimum de dix mille (10.000) OUGUIYA.
- de 40 % si le contribuable est de mauvaise foi ;
- de 80% en cas d'agissements constitutifs de manœuvres frauduleuses.

3. Pénalités en cas de minorations ou insuffisances de déclarations en matière de TVA

130

En vertu de l'article L.133 du LPF, par dérogation au principe précité, les omissions et inexactitudes constatées dans les déclarations relatives à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA-DECL-10, §§ 90 et s.) sont sanctionnées par une pénalité égale :

- à 40 % des droits compromis lorsque le contribuable est de bonne foi ;
- à 80 % lorsque, compte tenu de la nature de l'infraction commise, la bonne foi du contribuable ne peut être admise.

4. Amende pour les professionnels

140

En application de l'article L.134 du LPF, tout agent d'affaires, expert ou toute autre personne, association, groupement ou société faisant profession de tenir ou d'aider à tenir les écritures comptables de leurs clients, qui a apporté son concours à l'établissement ou à l'utilisation de documents ou renseignements reconnus inexacts est passible d'une amende fiscale fixée à dix mille (10.000) OUGUIYA pour chaque infraction.

Cette amende est cumulable avec les peines applicables en cas de complicité (article L.146 du LPF dont le mécanisme est détaillé au SANCT-PEN-20, §§150 et s.). Le contrevenant et son client sont tenus solidairement au paiement de l'amende.

C) Amendes pour opposition à contrôle

1. Généralités

150

Les amendes pour opposition partielle ou totale à contrôle sont, en application du paragraphe 3 de l'article L.135 du LPF, appliquées en sus des taxations établies après vérification.

Les amendes pour opposition partielle ou totale à contrôle sont cumulables avec les peines applicables en cas de délit d'opposition à l'établissement, au contrôle ou au paiement de l'impôt (article L.145 du LPF et SANCT-PEN-20, §§120 et s.).

2. Amende pour opposition partielle à contrôle

160

L'opposition partielle à la vérification consiste en une entrave partielle à la vérification.

En application du premier paragraphe de l'article L.135 du LPF, l'opposition partielle à la vérification est sanctionnée par une amende de quarante mille (40.000) OUGUIYA. Cette opposition partielle à la vérification est caractérisée notamment par le défaut de production de certains documents dont la production est nécessaire au bon déroulement des opérations de contrôle.

3. Amende pour opposition totale à contrôle

170

L'opposition totale à la vérification consiste en une entrave totale et systématique à la vérification.

En application du deuxième paragraphe de l'article L.135 du LPF, l'opposition totale à la vérification est sanctionnée par une amende de cent mille (100.000) OUGUIYA. Cette opposition totale à la vérification est caractérisée notamment à travers le défaut systématique de remise au service vérificateur des documents dont la production est nécessaire au bon déroulement des opérations de contrôle ou à travers le refus pur et simple d'être vérifié.

III- Pénalités de recouvrement

A) Les pénalités de recouvrement proprement dites : manquements au paiement des impôts et taxes soumis à déclaration

1. Pénalités applicables en cas de manquements au paiement des impôts et taxes soumis à déclaration

a. Pénalités applicables en matière d'impôts et taxes soumis à une obligation de paiement spontané

180

L'ensemble des impôts et taxes présents dans le CGI font l'objet d'une déclaration spontanée ou d'un paiement spontané, sauf les impôts et les taxes communales traités au sein du titre 8 du Livre 1 du CGI.

190

En application du premier alinéa de l'article L.136 du LPF, le défaut ou l'insuffisance dans le paiement, ou le versement tardif des impôts et taxes soumis à une obligation de paiement spontané et faisant l'objet d'un avis de mise en recouvrement (voir à ce sujet RI-MEC-10, §§60 et s.), sont automatiquement majorés d'un taux de 10 % du montant principal.

Les pénalités de recouvrement sont comptées à partir du neuvième jour suivant la notification de l'avis de mise en recouvrement au contribuable.

Les pénalités de recouvrement sont des pénalités fiscales appliquées pour absence de paiement dans les délais des impôts et taxes.

b. Pénalités applicables en matière d'impôts et taxes perçus sur rôles nominatifs

200

Les impôts et taxes perçus sur rôles nominatifs sont ceux traités au titre 8 du Livre 1, excepté pour la patente, laquelle fait l'objet d'une liquidation spontanée de la part du contribuable.

En application du second alinéa de l'article L.136 du LPF, les impôts et taxes perçus sur rôles nominatifs qui ne sont pas acquittés dans les deux (2) mois suivant la date de leur mise en recouvrement sont automatiquement majorés de 10%. Toutefois, les rôles émis sur les redressements et taxations d'office relatifs aux impôts payables spontanément peuvent être majorés dès la date de leur mise en recouvrement.

2. Conséquences des dégrèvements, remises ou modérations

210

En application de l'article L.137 du LPF, les dégrèvements, remises ou modérations accordés au contribuable par voie gracieuse ou contentieuse entraînent de plein droit l'annulation totale ou proportionnelle des majorations précitées.

Un dégrèvement désigne une décharge d'impôt accordée à un contribuable par l'administration fiscale soit pour des raisons légales, soit par bienveillance.

Une remise est un abandon des impositions qu'il total ou partiel.

Enfin, la modération vise la réduction d'une partie des impositions.

3. Affectation du produit de la majoration

220

Le produit des pénalités ainsi appliquées pourra être affecté en partie à l'attribution de primes aux personnels des services de recette ou de perception et à la constitution d'un fonds spécial de promotion des recouvrements selon des modalités qui seront fixées par décret, en vertu de l'article L.138 du LPF.

B) Manquements aux retenues à la source

230

En vertu de l'article L.139 du LPF, toute personne tenue par les dispositions LPF de retenir à la source un impôt ou une taxe (se référer à la partie RAS-Retenues à la source) et qui n'a pas effectué cette retenue ou qui aurait opéré une retenue insuffisante est personnellement redevable du montant de la retenue non effectuée et des pénalités y afférentes.

En outre, la personne perd le droit de porter dans ses charges professionnelles le montant de la retenue rappelée pour l'établissement de ses propres impositions.

C) Frais de poursuite

240

En vertu de l'article L.140 du CGI, le tarif des frais de poursuite est fixé comme suit :

- saisie : 5 %
- commandement, récolement sur saisie : 3 %
- signification de vente, affiche, récolement avant-vente, procès-verbal de vente : 1 %

Le tarif maximum par type d'activité exécuté est de six mille cinq cents (6.500) OUGUIYA.

Néanmoins, le tarif des frais de saisie est réduit à 1 % lorsque :

- La saisie est interrompue par un versement immédiat ;
- Le redevable se libère dans le délai d'un (1) jour à compter de la saisie.

Chapitre 2 : Sanctions pénales (SANCT-PEN)

I- Définition des infractions et sanctions

A) Délits généraux

1. Délit général de fraude fiscale

1

Le délit général de fraude fiscale est prévu par l'article L.141 du LPF.

a. Définition

10

Commet le délit général de fraude fiscale quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans le CGI, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse.

b. Sanction

20

Sans préjudice des sanctions fiscales prévues par le LPF et exposées ci-avant, le délit général de fraude fiscale est passible d'une amende de cinquante mille (50.000) à un million (1.000.000) OUGUIYA et d'un emprisonnement de six (6) mois à deux (2) ans.

Cette peine s'applique également lorsque les manœuvres ont eu pour objet d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés.

2. Délit de fraude comptable

30

Le délit de fraude comptable est prévu par l'article L.142 du LPF.

a. Définition

40

Commet le délit de fraude comptable quiconque tient une comptabilité irrégulière, soit en omettant sciemment de passer ou de faire passer tout ou partie des écritures requises, soit en ne faisant pas passer ou en passant sciemment des écritures inexactes ou fictives, soit en ne tenant pas ou en détruisant avant les délais légaux, les documents dont la tenue est obligatoire, soit par tout autre procédé, notamment en minorant de façon notable, les sommes à déclarer.

b. Sanction

50

Sans préjudice des sanctions fiscales prévues par le CGI et décrites ci-avant, le délit de fraude comptable est passible d'une amende de cinquante mille (50.000) à un million (1.000.000) OUGUIYA et d'un emprisonnement de six (6) mois à deux (2) ans.

Cette peine s'applique également lorsque les manœuvres ont eu pour objet d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés.

L'application de cette amende ne fait pas obstacle à l'application des peines de droit commun prévues en matière correctionnelle à l'article 9 du code pénal, à savoir :

- l'emprisonnement à temps ;
- l'interdiction à temps de certains droits civiques civils ou de famille;
- l'amende;
- l'interdiction de séjour.

B) Délits spéciaux

1. Délit d'affirmation frauduleuse ou délit de faux

60

Le délit d'affirmation frauduleuse ou délit de faux est prévu par l'article L.143 du LPF.

a. Définition

70

Commet le délit d'affirmation frauduleuse ou délit de faux :

- toute personne qui, pour ne pas déclarer ou pour ne pas payer l'intégralité ou une partie d'un impôt, droit, taxe, redevance ainsi que des amendes et pénalités y afférents, formule faussement les prescriptions du présent code ou de tout autre texte le rendant redevable ;
- toute personne qui fournit sciemment des renseignements inexacts ou produit de fausses pièces en vue de l'obtention d'un dégrèvement ou d'un agrément prévu par le présent Code.

b. Sanction

80

Sans préjudice des sanctions fiscales prévues par le CGI, le délit de fraude comptable est passible d'une amende de cinquante mille (50.000) à un million (1.000.000) OUGUIYA et d'un emprisonnement de six (6) mois à deux (2) ans.

Cette peine s'applique également lorsque les manœuvres ont eu pour objet d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés.

2. Délit de « non-reversement » de retenues à la source

90

Le délit de « non-reversement » de retenues à la source est prévu à l'article L.144 du LPF.

a. Définition

100

Commet le délit de non-reversement de retenues à la source quiconque a procédé aux retenues de l'impôt sur les traitements et salaires, de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, de l'impôt sur les revenus fonciers, de la taxe sur la valeur ajoutée, des taxes de consommation et autres taxes indirectes à la charge de la clientèle et s'est abstenu de reverser au Trésor ces montants dans les six (6) mois du précompte ou de la mise à la charge de la clientèle

b. Sanction

110

Le délit de non-reversement de retenues à la source est passible d'une amende de cinquante mille (50.000) à cent mille (100.000) OUGUIYA et d'un emprisonnement d'un (1) an à cinq (5) ans, ou de l'une de ces deux peines seulement.

3. Délit d'opposition à l'établissement, au contrôle ou au paiement de l'impôt

120

Le délit d'opposition à l'établissement, au contrôle ou au paiement de l'impôt est prévu au sein de l'article L.145 du LPF.

a. Définition

130

Commet le délit d'opposition à l'établissement, au contrôle ou au paiement de l'impôt quiconque :

- a refusé d'obéir aux injonctions des fonctionnaires des impôts et agents assermentés chargés de l'application ou du contrôle des impôts, droits, taxes, redevances ainsi que des amendes et pénalités y afférents ;
- s'est opposé, de quelque façon que ce soit, à l'exercice de leurs fonctions, les a injuriés ou s'est livré à une voie de fait à leur égard ;
- a organisé ou participé au refus collectif du paiement d'un impôt, droit, taxe ou redevance ainsi que des amendes et pénalités y afférents ;
- a incité le public à refuser ou retarder le paiement d'un impôt, droit, taxe ou redevance ainsi que des amendes et pénalités y afférents.

b. Sanction

140

Sans préjudice des peines prévues par le Code pénal, le délit d'opposition à l'établissement, au contrôle ou au paiement de l'impôt est passible d'une amende de cinquante mille (50.000) à cinq cent mille (500.000) OUGUIYA. En cas de récidive de cette infraction, le tribunal peut, outre cette amende, prononcer une peine de six (6) mois d'emprisonnement.

4. Complicité des infractions fiscales et comptables

150

La complicité en matière d'infractions fiscales et comptables est prévue au sein de l'article L.146 du LPF.

a. Sanction

160

Tout complice et, généralement, toute personne qui a eu un intérêt quelconque à la fraude est puni des mêmes peines que les auteurs directs de la fraude.

b. Hypothèse d'un complice officier public ou ministériel ou expert-comptable

170

Dans l'hypothèse où le complice a le statut d'officier public ou ministériel ou d'expert-comptable, la peine s'applique sans préjudice des sanctions disciplinaires.

c. Hypothèse d'un complice personne morale

180

Lorsque les faits de complicité aux infractions fiscales et comptables sont imputables à une personne morale, les poursuites sont exercées et les peines appliquées à ses dirigeants, directeurs, administrateurs généraux ou provisoires et gérants, la personne morale étant civilement responsable du paiement des frais et amendes.

C) Récidive

190

La récidive est traitée par l'article L.147 du LPF.

1. Définition

200

La récidive est le fait, pour un individu ou une entité, qui a encouru une condamnation définitive à une peine par une juridiction et pour une certaine infraction, d'en commettre une autre, distincte, soit de même nature soit de nature assimilée.

2. Sanction

210

En cas de récidive, dans un délai de cinq (5) ans, d'une infraction ou des infractions suivantes, l'auteur du délit est passible d'une peine d'emprisonnement de quatre (4) ans et d'une amende de deux millions (2.000.000) d'OUGUIYA :

- délit général de fraude fiscale ;
- délit de fraude comptable ;
- délit d'affirmation frauduleuse ou délit de faux ;
- délit de non-reversement de retenues à la source ;
- délit d'opposition à l'établissement, au contrôle ou au paiement de l'impôt.

D) Peines complémentaires

1. Privation des droits civiques, civils et de famille

220

La privation des droits civiques, civils et de famille est prévue à l'article L.148 du LPF.

a. Personnes concernées

230

Est concernée par une éventuelle privation des droits civiques, civils et de famille, toute personne condamnée pour les infractions suivantes :

- délit général de fraude fiscale ;
- délit de fraude comptable ;
- délit d'affirmation frauduleuse ou délit de faux ;
- délit de non-reversement de retenues à la source ;
- délit d'opposition à l'établissement, au contrôle ou au paiement de l'impôt.

b. Application de la peine

240

La privation des droits civiques, civils et de famille a lieu selon les modalités prévues par le Code pénal, aux articles 27 et 36.

2. Interdiction d'obtenir des commandes de l'État et des établissements publics

250

L'interdiction d'obtenir des commandes de l'État et des établissements publics est prévue à l'article L.149 du LPF.

a. Personnes concernées

260

Sont concernées par une éventuelle interdiction d'obtenir des commandes de l'État et des établissements publics :

- toute personne condamnée pour les infractions suivantes :
 - délit général de fraude fiscale ;
 - délit de fraude comptable ;
 - délit d'affirmation frauduleuse ou délit de faux ;
 - délit de non-reversement de retenues à la source ;
 - délit d'opposition à l'établissement, au contrôle ou au paiement de l'impôt ;
 - complicité des infractions fiscales et comptables.
- toute personne morale sous couvert de laquelle la personne condamnée exclue des marchés publics agirait pour se soustraire à cette interdiction ;
- de toute entreprise redevable de l'impôt fraudé ayant pour dirigeant de droit ou de fait la personne frappée d'interdiction

b. Application de la peine

270

La peine applicable aux personnes précitées consiste en une interdiction d'obtenir des commandes de l'État et des établissements publics pour une durée de dix (10) ans à compter de la date à laquelle la condamnation est devenue définitive.

3. Interdiction d'exercer

280

L'interdiction d'exercer est prévue à l'article L.150 du LPF.

a. Personnes concernées

290

Sont concernées par une éventuelle interdiction d'exercer les personnes physiques coupables de l'une des infractions suivantes :

- délit général de fraude fiscale ;
- délit de fraude comptable ;
- délit d'affirmation frauduleuse ou délit de faux ;
- délit de non-reversement de retenues à la source ;
- délit d'opposition à l'établissement, au contrôle ou au paiement de l'impôt ;
- complicité des infractions fiscales et comptables.

L'interdiction d'exercer ne peut s'appliquer qu'aux infractions ayant été réalisées dans les domaines suivants :

- impôts directs et indirects ;
- droits d'enregistrement ;
- droits de timbre ;
- droits de la conservation foncière.

b. Application de la peine

300

La peine applicable aux personnes précitées consiste en une interdiction d'exercer directement ou indirectement, pour leur propre compte ou pour le compte d'autrui, une profession libérale, commerciale ou industrielle, de diriger, d'administrer, de gérer ou de contrôler à un titre quelconque, directement ou indirectement, pour leur propre compte ou pour le compte d'autrui, une entreprise commerciale ou industrielle ou une société commerciale.

4. Publication de la décision

310

En vertu de l'article L.151 du LPF, la juridiction en charge du dossier peut ordonner :

- la publication de la décision prononcée dans les conditions prévues par le Code Pénal ;
- l'affichage de la décision prononcée pendant trois (3) mois sur les panneaux de la commune du domicile de la personne condamnée ainsi que sur la porte extérieure de son établissement professionnel.

E) Réduction de peine en cas de dénonciation des autres auteurs ou complices

320

Cette réduction de peine est prévue à l'article L.152 du LPF.

1. Personnes concernées

330

L'auteur ou le complice d'un des délits suivants peut voir réduire sa peine :

- délit général de fraude fiscale ;
- délit de fraude comptable ;
- délit d'affirmation frauduleuse ou délit de faux ;
- délit de non-reversement de retenues à la source ;
- délit d'opposition à l'établissement, au contrôle ou au paiement de l'impôt.

2. Application de la réduction de peine

340

La durée de la peine privative de liberté encourue par l'auteur ou le complice d'un des délits précités est réduite de moitié si, ayant averti l'autorité administrative ou judiciaire, il a permis d'identifier les autres auteurs ou complices.

II- Engagement des poursuites pénales

A) Initiative des poursuites pénales

350

Les poursuites pénales sont, en application de l'article L.153 du LPF, engagées sur plainte du Directeur général des impôts.

Il n'y a pas lieu, lors de l'engagement des poursuites, de mettre au préalable l'intéressé en demeure de compléter sa déclaration.

B) Preuve et constatation des infractions

360

Les infractions suivantes sont, en application de l'article L.154, prouvées par tous les moyens de droit, et constatées sur procès-verbal ou dans la notification de redressement, par les agents assermentés de l'administration fiscale :

- délit général de fraude fiscale ;
- délit de fraude comptable ;
- délit d'affirmation frauduleuse ou délit de faux ;
- délit de non-reversement de retenues à la source ;
- délit d'opposition à l'établissement, au contrôle ou au paiement de l'impôt ;
- complicité des infractions fiscales et comptables.

VRC – Voies de recours du contribuable

1

Une fois la mise en recouvrement effectuée, le contribuable est en droit de contester tout ou partie des résultats du contrôle.

L'existence d'un contentieux de l'assiette de l'impôt, qui revêt la nature juridique d'un plein contentieux, ne prive pas le contribuable de la faculté alternative de solliciter, de la part de l'administration, le bénéfice d'une mesure de bienveillance.

Celle-ci relève du domaine de ce qu'il est convenu de qualifier de juridiction gracieuse et qu'il importe alors de distinguer de celui propre à la juridiction contentieuse.

Seront examinées successivement les règles encadrant les recours contentieux et gracieux du contribuable.

10

La présente série se décompose ainsi en 2 chapitres :

- Chapitre 1 : Contentieux de l'impôt (VRC-CONT) ;
- Chapitre 2 : Juridiction gracieuse (VRC-JGRAC).

Chapitre 1 : Contentieux de l'impôt (VRC-CONT)

I- Recours préalable devant l'administration fiscale

1

Quelle que soit la nature des impôts, contributions, droits ou taxes en cause, les contestations élevées par les contribuables sont d'abord obligatoirement soumises par voie de réclamation préalable écrite à l'Administration qui doit notifier sa décision au réclamant dans un délai de trois mois.

Ce n'est donc, en principe, qu'après notification de cette décision ou à l'expiration du délai de trois mois susvisé que le contribuable peut porter utilement le litige devant la juridiction compétente. Le service des impôts a, de son côté, la faculté de soumettre d'office au tribunal concerné toute réclamation qui lui a été adressée et sur laquelle il lui appartient normalement de se prononcer.

10

En dépit de son caractère obligatoire, la procédure de la réclamation préalable devant l'administration ne revêt pas un caractère juridictionnel, mais conserve un caractère essentiellement administratif.

A) Règles générales et principes

1. Délai de réclamation

20

En application de l'article L.157 du Livre des Procédures Fiscales (ci-après, « LPF »), les réclamations préalables sont recevables dans un délai de trois mois à compter :

- soit de la date de réception de l'avis de mise en recouvrement ou de l'état de liquidation, de la notification d'un titre de perception, ou du versement de l'impôt contesté, si cet impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un avis de mise en recouvrement ou d'un état de liquidation, ou encore à la notification d'un titre de perception ;
- soit de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation.

Toute réclamation présentée après la date d'expiration du délai légal est irrecevable comme entachée de déchéance ou de forclusion.

30

Par "événement" susceptible d'être retenu comme servant de point de départ au délai de réclamation, il convient d'entendre tout fait ou circonstance ayant pour effet ou conséquence :

- soit de mettre en cause le principe même de l'imposition contestée ;
- soit de modifier rétroactivement l'assiette ou le calcul de cette imposition ;
- soit d'ouvrir droit, par sa nature même, au dégrèvement ou à la restitution de tout ou partie d'une imposition qui, fondée dans son principe, était régulièrement établie et calculée.

Seuls les faits ou circonstances se rapportant directement à la situation propre du contribuable, auteur de la réclamation, ou aux éléments de base ou de calcul de l'imposition contestée peuvent constituer un "événement" au sens de l'article L.157 du LPF.

Sont donc exclus, les faits et circonstances concernant des personnes autres que le contribuable lui-même ou des impositions distinctes de celle visée dans la réclamation.

2. Forme, contenu et destinataire

40

Aux termes de l'article L.158 du LPF, la réclamation doit contenir :

- la mention de l'imposition contestée ;
- l'exposé sommaire des moyens et des conclusions ;
- la date et la signature de l'auteur ;
- une copie de l'avis de mise en recouvrement, un extrait de rôle ou une copie de la quittance du receveur.

A défaut, la réclamation est réputée irrecevable. L'omission peut toutefois être réparée jusqu'à la décision de l'autorité administrative compétente.

50

En vertu de l'article L.156 du LPF, cette réclamation doit ensuite être adressée par le contribuable, ses ayants droit, ses mandataires régulièrement désignés, ses représentants légaux justifiant de leurs pouvoirs ou par toutes les personnes mises personnellement en demeure d'acquitter un impôt qu'elles n'estiment pas dû à l'autorité compétente, soit :

- au maire, en matière d'impôts locaux ;
- au directeur général des impôts ou à son représentant dans les autres cas.

60

Les notaires, les huissiers et autres personnes ayant pouvoir de faire des exploits et procès-verbaux, pour les actes de leur ministère ainsi que les greffiers sont habilités à introduire, et sans mandat exprès, une réclamation relative aux impôts, droits et taxes qu'ils sont tenus d'acquitter.

3. Instruction et décision prise sur les réclamations

a. Obligation de soumettre les réclamations à l'instruction

70

Les réclamations adressées au service des impôts doivent en règle générale être soumises à l'instruction avant de faire l'objet d'une décision.

b. Autorité compétente pour statuer

80

Le pouvoir de statuer sur les réclamations est dévolu :

- au maire pour les impôts et taxes perçus pour le compte des collectivités lorsque le montant des droits n'excède pas 50.000 UM ;
- au Directeur général des impôts :
 - pour les impôts et taxes perçus pour le compte des collectivités lorsque le montant des droits excède 50.000 UM mais est inférieur à 1.000.000 UM ;
 - pour les autres impôts et taxes lorsque le montant des droits est inférieur à 1.000.000 UM.
- Au Ministre chargé des finances si le montant des droits est supérieur à 1.000.000 UM.

c. Délai pour statuer

90

Les autorités compétentes ont trois mois pour statuer sur les réclamations.

Leur décision doit donc intervenir suffisamment tôt pour qu'elle puisse être exécutée et notifiée avant l'expiration du délai de trois mois décompté à partir de la date de présentation de la réclamation.

d. Notification de la décision

100

La décision prise sur la réclamation est notifiée au contribuable et contient, en cas de rejet total ou partiel de la réclamation, un exposé sommaire des motifs.

Lorsque les arguments du contribuable sont reconnus totalement ou partiellement fondés, une décision de dégrèvement est prononcée par le Ministre chargé des finances ou par le Directeur Général des Impôts selon le montant du dégrèvement sollicité.

110

L'absence de réponse de l'Administration fiscale après ce délai de trois (3) mois doit être interprétée comme un rejet tacite de la réclamation contentieuse et ouvre la possibilité pour le contribuable de porter le contentieux devant le juge de l'impôt dans les conditions exposées ci-après en II.

4. Effet particulier de la réclamation préalable : le sursis de paiement

120

La présentation d'une réclamation demeure, en principe, sans effet sur le recouvrement. En effet, le contribuable qui conteste le bien-fondé de son imposition n'est pas dispensé d'acquitter, dans le délai légal, le montant des droits en principal ainsi que celui des amendes ou pénalités y afférentes. Toutefois, le contribuable peut, dans certaines conditions, bénéficier d'un sursis de paiement.

130

Le sursis se définit comme le fait de suspendre momentanément ou d'ajourner l'exécution ou l'application d'une décision. La demande de sursis de paiement suspend l'exigibilité de l'impôt ainsi que la prescription de l'action en recouvrement.

a. Conditions générales de recevabilité

140

Quelle que soit la nature de l'imposition contestée, le contribuable peut, en application de l'article L161 du LPF, surseoir au paiement de la fraction litigieuse du principal et des pénalités y afférentes. Pour bénéficier du sursis, le contribuable doit en faire une demande expresse dans la réclamation en précisant le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit.

Ainsi, l'octroi du sursis de paiement est seulement subordonné au dépôt d'une réclamation contentieuse régulière assortie d'une demande expresse de sursis de paiement.

b. Constitution de garanties

150

Lorsqu'il dépose une demande de sursis de paiement, le contribuable est tenu :

- de payer les impositions non contestées mises à sa charge ;
- de déposer un montant égal à 100% des impositions contestées dans un compte d'attente du Trésor ou de présenter une caution bancaire d'un montant équivalent réalisable à première demande établie au profit du Trésor Public.

160

A défaut de dépôt de garantie (ou équivalent) le contribuable peut être poursuivi pour la partie de l'impôt contesté.

c. Effet de la demande de sursis de paiement

170

Le sursis de paiement a pour effet de suspendre l'exigibilité de la créance et la prescription de l'action en recouvrement jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été rendue sur la réclamation par l'administration.

d. Rejet de la demande de sursis

180

En cas de rejet de la réclamation dans les trois mois suivant la date de présentation de la réclamation, la somme déposée devient acquise au Trésor public pour servir à l'apurement de l'impôt contesté.

Aucune vente forcée ne peut être ordonnée antérieurement à la prise de décision par le Ministre chargé des finances ou son délégué.

La suspension des poursuites peut être décidée à la suite d'une proposition de dégrèvement dûment signé par le Directeur Général des Impôts ou son délégué.

B) Dérogation à l'obligation d'envoyer une réclamation préalable : recours devant la Commission paritaire

190

Le recours devant la Commission paritaire est prévu aux articles L.162 à L.167 du LPF.

1. Compétence et composition de la Commission

a. Compétence de la Commission

200

La commission paritaire n'est compétente que pour statuer sur les litiges nés :

- soit d'un rappel de droits supérieur ou égal à 30 % du chiffre d'affaires de l'exercice en cas de vérification ponctuelle de comptabilité ;
- soit d'un rappel de droits supérieur ou égal à 30 % du chiffre d'affaires des exercices contrôlés dans le cadre d'une vérification générale de comptabilité.

b. Composition de la Commission

210

La Commission paritaire est composée :

- du Ministre chargé des finances ou son délégué, qui en assure la présidence ;
- de deux (2) représentants de l'Administration fiscale désignés par le Directeur Général des Impôts ;
- d'un représentant du patronat désigné par ce dernier, de préférence dans le secteur professionnel du domaine d'activité du contribuable ayant saisi la commission ;
- du contribuable lui-même ;
- d'un conseil au choix du contribuable.

220

La commission peut faire appel à des rapporteurs pour effectuer ses travaux.

2. Conditions et délai de saisine

230

A la réception de l'avis de mise en recouvrement consécutif à la vérification, et à condition, d'une part, que le contrôle ne se soit pas déroulé selon la procédure de taxation d'office, et que, d'autre part, les sommes non contestées soient payées, le contribuable peut saisir dans le délai de trois (3) jours, à compter de la date de réception de l'avis de mise en recouvrement, la commission paritaire pour contester tout ou partie des sommes qui sont mises à sa charge.

3. Effet de la saisine

240

La saisine de la commission paritaire est suspensive du recouvrement des montants contestés pendant une période de quarante-cinq (45) jours.

250

Une fois saisi, le président de la commission dispose d'un délai de cinq (5) jours pour se prononcer sur la recevabilité de la saisine. En l'absence de réponse dans ce délai, la saisine est réputée recevable.

260

La décision de la Commission paritaire est prise à la majorité des voix. En cas de partage égal des voix, celle du Ministre chargé des finances ou son délégué est prépondérante.

4. Notification et effet de la décision

270

La décision de la commission doit être motivée et notifiée à l'administration fiscale ainsi qu'au contribuable dans les quarante-cinq (45) jours à compter de la date de la saisine.

280

La décision de la commission lie l'administration fiscale qui devra par conséquent exécuter celle-ci et en tirer toutes les conséquences. L'administration devra ainsi :

- procéder à la mise en recouvrement des droits dus par le contribuable, en cas de maintien total ou partiel du redressement ;
- s'assurer du remboursement des sommes éventuellement avancées par le contribuable, en cas de dégrèvement.

En cas de décision de dégrèvement, l'exécution est confiée spécifiquement au Directeur Général des Impôts ou à son délégué.

300

A défaut de notification dans les quarante-cinq (45) jours à compter de la date de la saisine, la commission est dessaisie et les services de l'Administration fiscale procèdent à la mise en recouvrement des droits.

310

Une fois le recours devant la commission paritaire engagé, les droits en litiges ne peuvent plus faire l'objet d'un recours préalable devant l'administration fiscale. Toutefois, la décision de la commission est susceptible d'un recours judiciaire devant le juge de l'impôt.

II- Recours judiciaire

320

Les décisions rendues par l'Administration sur les réclamations contentieuses qui ne donnent pas entière satisfaction aux intéressés peuvent être attaquées devant une chambre civile des tribunaux de première instance.

330

Sous peine de nullité de la procédure, le requérant ne peut pas faire de recours judiciaire sans avoir, en amont, effectué un recours préalable devant l'administration fiscale.

A) Délai d'introduction de l'instance

1. Principe

340

L'article 168 du LPF dispose qu'en cas de rejet par le Directeur Général des Impôts d'une réclamation contentieuse, le contribuable peut introduire un recours devant une chambre civile des tribunaux des Wilayas (tribunaux de première instance) dans le délai de deux (2) mois à compter de la réception de la décision de rejet.

Ce recours judiciaire est également recevable lorsque l'administration fiscale ne répond pas à la réclamation contentieuse du contribuable dans le délai de trois (3) mois à compter de la date de présentation de la réclamation (situation d'un rejet implicite).

Le contribuable dispose ainsi d'un délai de deux (2) mois pour effectuer son recours judiciaire, à compter :

- soit de la date de réception de la décision du Directeur Général des Impôts ;
- soit de l'expiration du délai de réponse de l'administration fiscale en cas de rejet implicite de la réclamation.

2. Exception : non-résident

350

Lorsque le requérant ne réside pas en Mauritanie, l'article L.169 du LPF dispose que le délai de recours judiciaire est étendu à :

- trois (3) mois lorsque le requérant demeure dans un des Etats membres de la Ligue arabe, d'Afrique ou d'Europe autre que les Etats du Maghreb Arabe ou de l'Afrique de l'Ouest, pour lesquels le délai de deux (2) mois s'applique ;
- cinq (5) mois, lorsque le requérant demeure dans un autre Etat.

B) Forme et contenu de la demande

1. Information de l'administration fiscale

360

Selon l'article L.170 du LPF, dès l'enregistrement de son recours auprès du greffe de la chambre concernée des tribunaux des Wilayas, le requérant et la chambre civile doivent adresser une copie de la requête au Directeur Général des Impôts.

2. Conclusions dirigées contre des impositions différentes de celles visées dans la réclamation

370

En application de l'article L.171 du LPF, le recours judiciaire devant la Chambre civile ne permet pas au contribuable de contester des impositions différentes de celles visées dans sa réclamation initiale devant le Directeur Général des Impôts.

Le contribuable est également tenu par le quantum de droit contesté dans sa réclamation préalable.

380

En cas d'introduction d'éléments nouveaux, la Chambre civile doit renvoyer le dossier pour examen initial à l'Administration fiscale.

390

Ces dispositions sont d'ordre public et peuvent être invoquées à tout moment de la procédure.

C) Effet de l'introduction d'un recours contentieux

400

Le recours judiciaire n'est pas suspensif de l'action en recouvrement de l'administration.

III- Dégrèvement d'office

410

En vertu de l'article L.172 du LPF, le Ministre chargé des finances ou son délégué peut, en tout temps, prononcer d'office le dégrèvement ou la restitution des impositions ou fractions d'impositions qui n'étaient pas dues.

420

Le dégrèvement d'office prononcés par le directeur ou par Le Ministre chargé des finances ou son délégué doit être notifié au contribuable intéressé, au comptable et, s'il y a lieu, à l'agent du lieu d'établissement de l'imposition.

IV- Compensation d'assiette

430

En vertu de l'article L.173 du LPF lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'un impôt, qu'il s'agisse d'une imposition directe ou indirecte, l'Administration fiscale peut, à tout moment de la procédure, et malgré l'expiration des délais de prescription, effectuer une compensation dans la limite de l'imposition contestée, entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées au cours de l'instruction dans l'assiette ou le calcul de l'imposition contestée.

440

Cette compensation peut être pratiquée dans les mêmes conditions en ce qui concerne les droits d'enregistrement ainsi que les droits de timbre perçus au profit de l'État.

450

La compensation peut également être pratiquée, dans les mêmes conditions, au profit du contribuable à l'encontre duquel l'Administration fiscale effectue un redressement lorsque ce contribuable invoque une surtaxe commise à son préjudice ou lorsque le redressement fait apparaître une double imposition.

Chapitre 2 : Juridiction gracieuse **(VRC-JGRAC)**

I- La remise gracieuse

1

En vertu de l'article L.174 du LPF, la juridiction gracieuse permet d'examiner les demandes visant à obtenir remise partielle ou totale d'impôts directs régulièrement établis ou d'atténuer par voie de remise, modération ou transaction les pénalités issues du contrôle. Elle statue également sur les demandes des receveurs des impôts et des comptables du Trésor chargés du recouvrement des impôts directs visant à l'admission en non-valeur de cotes irrécouvrables ou à une décharge de responsabilité. En matière d'impôts indirects, et de droits et taxes réglés par les Livres 2 et 3 du présent code, la juridiction gracieuse ne connaît que des demandes tendant à obtenir la remise ou la modération des pénalités et amendes.

A) Service compétent pour recevoir les demandes gracieuses

10

Conformément à l'article L.175 du LPF, les services compétents pour recevoir les demandes gracieuses, diffèrent selon les montants en jeu. La compétence gracieuse relève :

- du Directeur Général des Impôts lorsque les demandes de remise ou modération n'excède pas un million (1.000.000) Ouguiya;
- du Ministre chargé des finances au-delà de ce montant.

B) Délai d'introduction des demandes gracieuses

20

En vertu de l'article L.176 du LPF, quel que soit leur objet, transaction, remise ou modération, les demandes gracieuses des contribuables ne sont soumises à aucune condition au regard des délais de présentation.

Elles peuvent donc être formées à toute époque, après la mise en recouvrement de l'impôt ou de la pénalité dont l'abandon ou l'atténuation sont sollicités.

C) Champ d'application de la remise gracieuse

1. Demandes visant les impôts en principal

30

Seuls les impôts directs peuvent faire l'objet d'une remise ou modération. Le LPF n'excluant aucun impôt, tous les impôts directs peuvent en principe faire l'objet d'une demande gracieuse.

Dans l'état actuel de la législation, il s'agit des impôts suivants :

- impôt sur les sociétés ;
- impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques ;
- impôt sur les revenus fonciers ;
- impôt sur les traites et salaires ;
- impôt sur les revenus de capitaux mobiliers ;
- retenues à la source ;
- taxe sur les véhicules à moteur ;
- taxe d'apprentissage ;
- contribution foncière sur les propriétés bâties ;
- contribution foncière sur les terrains agricoles ;

- taxe d'habitation ;
- contribution communale ;
- patente ;
- droit de licence ;
- taxe communale ;
- redevances et droits domaniaux.

40

En revanche, en application du paragraphe 3 de l'article L174 du LPF, la juridiction gracieuse ne peut accorder de remise ou de modération concernant les impôts suivants :

- TVA ;
- taxe sur la consommation ;
- taxe de circulation sur les viandes ;
- taxe sur les opérations financières ;
- taxe spéciale sur les assurances ;
- taxe spéciale sur les projections cinématographiques ;
- taxe d'aéroport ;
- droits d'enregistrement ;
- droit de timbres ;
- droits de publicité foncière.

50

Conformément au second paragraphe de l'article L.176 du LPF, seuls peuvent prétendre au bénéfice d'une remise ou modération d'impôts directs les contribuables qui justifient de circonstances les mettant dans l'impossibilité de régler en tout ou en partie leur dette fiscale.

2. Demandes visant les pénalités

60

En toute matière fiscale, les contribuables ayant fait l'objet de pénalités fiscales peuvent demander, conformément aux dispositions de l'article L.174 du LPF, même lorsque leur solvabilité n'est pas en cause :

- la remise ou modération de ces pénalités, dans tous les cas où elles-mêmes et les impositions qu'elles concernent sont devenues définitives ;
- une transaction portant modération totale ou partielle des pénalités susvisées, lorsque celles-ci et, le cas échéant, les impositions principales ne sont pas définitives (voir le § II ci-après).

Lorsque la demande est susceptible d'être accueillie, il convient donc pour déterminer s'il y a lieu, soit à remise ou modération, soit à transaction, d'examiner si les pénalités visées – et, le cas échéant, les impositions qu'elles concernent – sont, ou non, définitives.

À cet égard, il est précisé que la situation à prendre en considération est, en principe, celle existant à la date à laquelle l'autorité compétente pour prendre une décision statue.

D) Réponse de l'administration et effets

70

En vertu de l'article L.177 du LPF, l'Administration fiscale doit répondre à la demande du contribuable dans un délai de six (6) mois.

En cas de rejet partiel ou total de la demande ou en l'absence de réponse dans le délai de six (6) mois, le contribuable peut saisir le Ministre chargé des finances dans un délai de trente (30) jours.

80

Le caractère définitif des remises ou modérations accordées peut être subordonné à la réalisation de conditions mises à la charge du demandeur.

90

Les décisions prises dans le cadre d'une demande de remises ou modérations ne sont susceptibles d'aucun recours contentieux.

II- Transaction portant modération totale ou partielle des pénalités

A) Champ d'application de la transaction

1. Exclusion des droits en principal

100

A la différence de la remise et de la modération prévues aux articles L.174 et suivants du LPF, la transaction ne peut en aucun cas porter sur des droits en principal.

2. Pénalités afférentes à des impositions non définitives

110

La transaction s'applique aux amendes fiscales et majorations de droits qui se rapportent à des impositions non-définitives, c'est à dire a des impositions pour lesquelles les délais de recours contentieux ne sont pas expirés.

La conclusion d'une transaction permet précisément de fixer définitivement les droits dus en interdisant tout recours contentieux ultérieur.

B) Modalités d'exercice de la transaction

120

En vertu de l'article L.178 du LPF, le Directeur Général des Impôts ou son délégué peut accorder une telle transaction dans deux cas suivants :

- avant la mise en recouvrement des impôts et taxes établis suivant la procédure de redressement contradictoire ;
- durant la procédure contentieuse.

C) Effets de la transaction

130

En cas d'acceptation de la proposition de transaction par le contribuable, celui-ci s'engage expressément à ne pas introduire de réclamations ultérieures et à acquitter immédiatement la totalité des droits et pénalités restant à sa charge.

140

Si le contribuable ne respecte pas les conditions convenues avec l'Administration fiscale la transaction devient caduque.

L'Administration pourra dès lors poursuivre le recouvrement intégral du principal, des pénalités et des amendes fiscales légalement exigibles.

République Islamique de Mauritanie

Honneur – Fraternité – Justice

Ministère des Finances

Direction Générale des Impôts

N° 00 00 05 / M.F./ DGI/DG



الجمهورية الإسلامية الموريتانية

شرف – إخاء – عدل

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

انواكشوط: 10 OCT 2019 Nouakchott, le:

Le Directeur Général المدير العام

NOTE CIRCULAIRE

Objet : Doctrine administrative fiscale

Destinataires :

- Toutes les personnes physiques et morales soumises à l'impôt ;
- Les directeurs des ETS publics à caractère Administratif (EPA) ;
- Les EPIC ;
- Les sociétés d'Etat et les sociétés d'économie mixte ;
- Les ordonnateurs de crédits ;
- Les conseils comptables et fiscaux.

Depuis plusieurs années, la Direction Générale des Impôts (DGI) s'est engagée dans un vaste chantier de réformes visant à améliorer la législation fiscale et l'administration de l'impôt.

Ces travaux ont notamment abouti à la réécriture du Code Général des Impôts (CGI) adopté par l'Assemblée Nationale la 29 avril 2019. Le nouveau CGI, qui entrera en vigueur à compter de revenus perçus le 1^{er} janvier 2020, intègre une importante réforme de la fiscalité directe des bénéficiaires en introduisant un impôt sur les sociétés et en regroupant les impôts sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux (IBIC) et sur les Bénéfices Non Commerciaux (IBNC) au sein de l'Impôt sur le Bénéfice d'Affaires des Personnes Physiques (IBAPP). En outre l'ensemble des règles de procédure est intégré dans le Livre des Procédures Fiscales (LPF) ;

Dans ce contexte, la DGI a décidé de rassembler et de rendre publique la doctrine administrative fiscale, c'est-à-dire les prises de position de l'administration vis-à-vis des textes fiscaux qu'elle est chargée d'appliquer (loi, décret...) ou de l'appréciation qu'elle porte sur des situations de fait. Et les contribuables peuvent se prévaloir de cette doctrine, c'est-à-dire que les services fiscaux ne peuvent pas procéder à des rehaussements d'imposition qui seraient en contradiction avec celle-ci.

Ce nouvel outil complet et actualisé présente une documentation fiscale exhaustive s'adresse à la fois aux agents de la DGI et aux contribuables et, comme pour le nouveau CGI sera applicable aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2020.

Cette note circulaire d'application du CGI et du LPF couvre les principaux impôts et taxes, à savoir :

- Les impôts directs sur les bénéfices et sur les revenus :
 - Impôt sur les Sociétés,
 - Impôt sur les Bénéfices d'Affaires des Personnes Physiques ;
 - Impôts sur les Revenus Fonciers ;
 - Impôts sur les Traitements et Salaires ;
 - Impôts sur les Revenus des Capitaux Mobiliers ;
 - Les retenues à la source ;
- La Taxe sur les véhicules à moteur ;
- La Taxe d'apprentissage ;
- La Taxe sur la Valeur Ajoutée ;
- La Taxe sur les Opérations financières ;
- La Taxe sur Assurances ;
- Les Droits d'enregistrement ;
- La Patente ;
- La Contribution Foncière sur les propriétés bâties ;
- Les procédures fiscales.

Préalablement, la DGI invite ses concitoyens à faire part de leurs observations, remarques et propositions avant le 1^{er} novembre 2019 par retour de mail à l'adresse impotsrim@impots.gov.mr.

Marieme BNEIJARA

