

# **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<sup>er</sup> 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<sup>ème</sup> 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 réintégré 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. Ecarts 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 :

<b>Immobilisations amortissables</b>	<b>Durée d'utilisation</b>	<b>Taux d'amortissement</b>
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<sup>er</sup> 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-values 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> février de chaque année, pour le régime du bénéfice réel normal.

L'option doit être exercée avant le 1<sup>er</sup> février de l'année d'imposition, c'est à dire avant le 1<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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'UGUIYA 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.