

Le traitement fiscal des rémunérations allouées aux dirigeants sociaux (SA et SARL) en Mauritanie : ce que l'administration fiscale ne vous dira pas mais que vous devez savoir.

Introduction

En droit fiscal mauritanien, les rémunérations allouées aux dirigeants de sociétés ne sont déductibles des résultats imposables que dans la mesure où elles répondent à des conditions précises tenant à la réalité du travail fourni, à la justification du montant alloué, au respect des formes juridiques et à la régularité déclarative. Cette note examine les règles applicables aux sociétés anonymes (SA) et aux sociétés à responsabilité limitée (SARL), qui diffèrent sur certains points en raison de la nature des mandats sociaux exercés.

I – Les conditions générales de déductibilité des rémunérations des dirigeants

L'article 16 du Code général des impôts pose le principe selon lequel les rémunérations allouées aux dirigeants ne sont admises en déduction que si elles correspondent à un travail effectif. Cette exigence, commune aux SA et aux SARL, signifie que la rémunération ne saurait être la contrepartie d'un simple mandat social ou d'une simple qualité d'associé. Elle doit rémunérer une activité réelle, personnelle et utile à l'entreprise.

Par ailleurs, la rémunération ne doit pas être exagérée. La doctrine administrative fiscale énonce plusieurs critères permettant d'apprécier le caractère excessif des sommes versées : l'importance des responsabilités confiées au dirigeant, l'évolution du chiffre d'affaires et des résultats, la taille de l'entreprise, ainsi qu'une comparaison avec les rémunérations

versées à des cadres salariés de l'entreprise ou à des dirigeants d'entreprises similaires. Lorsqu'une rémunération est jugée excessive, la fraction excédentaire est réintégrée dans les résultats imposables de la société et traitée comme un revenu distribué, passible de l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers (IRCM).

Enfin, l'article 18 du CGI subordonne la déductibilité des rémunérations à deux obligations déclaratives : d'une part, les rémunérations doivent avoir été déclarées conformément aux articles L.10 et suivants ; d'autre part, la société doit être en mesure de produire la quittance délivrée par l'administration fiscale justifiant que la retenue à la source prévue à l'article 115 a bien été opérée. À défaut, la rémunération n'est pas déductible, même si elle correspond à un travail effectif.

II – Le régime spécifique des sociétés anonymes

A. La distinction entre rémunérations déductibles et non déductibles

Dans les sociétés anonymes, la qualité de dirigeant peut revêtir différentes formes : président du conseil d'administration, directeur général, directeurs généraux adjoints, membres du directoire dans les sociétés à directoire et conseil de surveillance, ou simples administrateurs. Cette diversité a une incidence fiscale importante.

Aux termes de l'article 34 du CGI, les jetons de présence et autres rétributions similaires versés aux membres du conseil

d'administration ou de surveillance sont purement et simplement exclus des charges déductibles, sauf s'ils sont versés par une entreprise publique mauritanienne. Il en va de même pour les allocations forfaitaires pour frais de représentation et de déplacement allouées aux dirigeants et aux cadres. Cette exclusion est stricte et ne laisse place à aucune appréciation de la réalité du travail fourni, le législateur considérant que ces sommes relèvent par nature du partage des bénéfices plutôt que de véritables charges d'exploitation.

En revanche, les personnes qui exercent effectivement des fonctions de direction – président du conseil d'administration, directeurs généraux, membres du directoire – peuvent recevoir, en sus des éventuelles indemnités perçues comme administrateurs, des rémunérations destinées à couvrir les fonctions particulières qu'ils assument dans la société. Ces rémunérations, qui peuvent prendre la forme d'appointements fixes ou proportionnels ainsi que d'avantages en nature (logement, véhicule de fonction, personnel domestique), présentent un caractère déductible à trois conditions cumulatives : elles doivent être allouées en exécution d'un contrat de travail passé avec la société ; elles doivent rémunérer un travail effectif correspondant à une fonction de direction distincte de celle de membre du conseil ; elles ne doivent pas être exagérées.

B. Les avantages en nature et indemnités pour frais d'emploi

Les avantages en nature accordés aux dirigeants sont déductibles dans les mêmes conditions que les appointements, à la condition supplémentaire d'avoir été déclarés à l'impôt sur les traitements et salaires (ITS). En l'absence d'une telle déclaration, ils sont considérés comme des charges non déductibles. Quant aux indemnités pour frais d'emploi, elles ne sont admises en déduction que si elles ne sont pas excessives et correspondent à des

frais réellement inhérents à la fonction ou à l'emploi.

C. Les conventions réglementées et leur incidence fiscale

Le Code de commerce (articles 439 à 444) impose une procédure d'autorisation préalable par le conseil d'administration pour toute convention intervenant entre la société et l'un de ses administrateurs ou directeurs généraux. Cette procédure a une incidence fiscale indirecte : l'absence d'autorisation régulière ou l'existence d'un conflit d'intérêts non déclaré peut constituer un indice sérieux permettant à l'administration fiscale de remettre en cause la réalité du travail effectif ou le caractère normal de la rémunération. En pratique, une convention irrégulière expose la société à une réintégration de la rémunération versée dans ses résultats imposables.

III – Le régime des sociétés à responsabilité limitée

Dans les SARL, l'article 16 du CGI dispose que les rémunérations versées aux gérants ne sont admises en déduction qu'à la condition qu'elles correspondent à un travail effectif. La doctrine administrative précise que la notion de gérant s'entend non seulement du gérant statutaire, mais également de toute personne qui exerce en fait les pouvoirs de direction et un contrôle effectif et constant sur l'entreprise.

Contrairement aux SA, il n'existe pas pour les SARL de prohibition spécifique des jetons de présence. En conséquence, la rémunération du gérant peut être déductible si elle remplit les conditions générales rappelées ci-dessus. Toutefois, l'administration fiscale accorde une attention particulière aux rémunérations versées aux gérants majoritaires, qui disposent d'un pouvoir de contrôle et de décision leur permettant de fixer librement leur propre rémunération. Dans ce contexte, le risque de requalification d'une partie de

la rémunération en revenu distribué est plus élevé, et les critères d'appréciation du caractère exagéré sont appliqués avec une rigueur accrue.

Par ailleurs, dans les SARL comme dans les SA, les rémunérations occultes – c'est-à-dire non déclarées ou ne reposant sur aucun contrat de travail écrit – ne sont jamais déductibles, quelle que soit la forme juridique de la société. Elles constituent des revenus distribués imposables à l'IRCM en application du 4° de l'article 120 du CGI.

IV – Les règles communes applicables aux associés non dirigeants et aux conjoints

Lorsqu'un associé non dirigeant ou le conjoint d'un dirigeant exerce un emploi effectif dans la société, les rémunérations qui lui sont versées sont déductibles dans les conditions ordinaires, à condition qu'il s'agisse d'un travail réel et que la rémunération ne soit pas exagérée. En revanche, les rémunérations allouées aux associés de sociétés de fait, d'associations en participation ou d'indivisions ne sont pas déductibles dans la mesure où elles correspondent à une utilisation du bénéfice plutôt qu'à une véritable charge d'exploitation.

Conclusion

Le régime fiscal des rémunérations des dirigeants en Mauritanie repose sur une logique de double contrôle : un contrôle formel tenant à l'existence d'un contrat de travail, d'une déclaration régulière et, pour les SA, du respect des procédures du Code de commerce ; et un contrôle substantiel portant sur la réalité du travail effectif et le caractère non exagéré de la rémunération.

Pour les SA, la prudence commande de distinguer strictement les fonctions d'administrateur (dont les jetons de présence ne sont jamais déductibles) des fonctions de direction (dont les

rémunérations peuvent l'être, sous conditions de contrat et de déclaration). Pour les SARL, l'attention doit porter principalement sur la justification du travail effectif du gérant et sur la modération des rémunérations par rapport aux critères objectifs énoncés par la doctrine.

Dans tous les cas, le non-respect des obligations déclaratives prévues à l'article 18 du CGI entraîne automatiquement la non-déductibilité, quelle que soit par ailleurs la réalité du travail fourni. Il est donc recommandé de s'assurer, avant chaque exercice, que les rémunérations des dirigeants font l'objet d'une déclaration régulière et d'une retenue à la source conforme à la législation.