

Rescrit fiscal : comment renforcer la confiance du contribuable en Mauritanie ?

L'accroissement de la complexité des systèmes fiscaux contemporains a conduit les législateurs à imaginer des mécanismes destinés à sécuriser les relations entre l'administration et les contribuables. Parmi ces outils, le rescrit fiscal occupe une place singulière : il permet à un contribuable de solliciter, avant la réalisation d'une opération ou le dépôt d'une déclaration, la position officielle de l'administration sur l'application d'un texte fiscal à une situation de fait déterminée. Cette procédure, inspirée des droits étrangers, a été introduite en Mauritanie par l'article L.64 du Livre des procédures fiscales, complété par une doctrine administrative qui en précise les modalités et la portée.

À première vue, ce dispositif apparaît comme une avancée significative en faveur de la sécurité juridique. Il offre au contribuable la possibilité de se prémunir contre les interprétations changeantes de l'administration et de planifier ses affaires en connaissance de cause. Toutefois, une lecture attentive des textes révèle que cette garantie est soumise à des conditions si restrictives et à des causes d'extinction si nombreuses qu'elle risque de perdre une grande partie de son effectivité. Dès lors, une question centrale se pose : le rescrit fiscal mauritanien constitue-t-il véritablement une garantie substantielle pour le contribuable, ou n'est-il qu'une simple formalité procédurale dont l'administration conserve la maîtrise discrétionnaire ?

La présente note se propose d'examiner cette question à travers une analyse critique des conditions d'octroi du rescrit, de sa force obligatoire et des hypothèses dans lesquelles il cesse de produire ses effets. Il s'agira de montrer que, si le rescrit participe indéniablement d'un effort de modernisation du droit fiscal mauritanien, son efficacité est largement tempérée par la persistance d'un pouvoir d'appréciation étendu de l'administration, ce qui fragilise la confiance que le contribuable est en droit de placer dans cet instrument.

I. Un dispositif procédural exigeant, reflet d'une volonté de sécurisation.

Le rescrit fiscal s'inscrit dans une logique de dialogue préventif entre l'administration et le contribuable. Sa procédure est minutieusement encadrée, ce qui témoigne de l'importance que le législateur entend lui accorder, mais cette rigueur même peut constituer un obstacle pour le contribuable non averti.

A. Le champ d'application

L'article L.64, alinéa 2, restreint le bénéfice du rescrit aux seuls impôts visés aux Livres 1 et 2 du Code général des impôts, à l'exclusion des droits d'enregistrement, de timbre et de publicité foncière. La doctrine administrative précise en outre que les impôts locaux, la taxe de consommation et la taxe de circulation sur les viandes ne relèvent pas de la compétence de l'administration fiscale centrale et sont donc exclus du champ du rescrit. Cette limitation, si elle est justifiée par des raisons de compétence, réduit néanmoins la portée

de l'outil, privant les contribuables concernés par ces taxes d'une garantie pourtant essentielle à la sécurité de leurs opérations.

B. Une demande très formalisée

La demande de rescrit doit être adressée par écrit au Directeur général des impôts, avant la date d'expiration du délai de déclaration ou, à défaut d'obligation déclarative, avant la date de paiement de l'impôt. Ce délai impératif impose au contribuable une anticipation qui peut s'avérer difficile dans des situations complexes. Ensuite, le contenu de la demande est rigoureusement défini : identification complète du demandeur, présentation précise, complète et sincère de la situation de fait, formulation claire de la question juridique posée, et citation du ou des textes fiscaux applicables, accompagnée d'une analyse personnelle. Le demandeur doit en outre acquitter un timbre fiscal d'un montant de 500 Ouguiya, conformément à l'article 377 du CGI.

Cette exigence d'une analyse préalable par le contribuable est particulièrement intéressante sur le plan juridique : elle suppose que le demandeur ait déjà effectué un raisonnement fiscal abouti, ce qui le place en position de proposer une interprétation à l'administration. Il ne s'agit donc pas d'une simple interrogation, mais d'une véritable confrontation d'arguments, ce qui confère au rescrit une dimension dialectique rare dans les relations entre l'administration et les administrés.

En cas de demande incomplète, l'administration peut inviter le contribuable à fournir des compléments, par courrier recommandé avec accusé de réception. Ce n'est qu'à compter de la réception de ces compléments que le délai de trois mois imparti à l'administration pour répondre commence à courir. Ce mécanisme, s'il est protecteur des droits du contribuable en lui laissant une chance de régulariser sa

demande, peut également être utilisé par l'administration pour prolonger le délai de réflexion, voire pour reporter indéfiniment une réponse qu'elle jugerait inopportune. Enfin, le silence gardé par l'administration à l'issue du délai de trois mois vaut rejet implicite de la demande, ce qui prive le contribuable d'une garantie effective en l'absence de réponse expresse, alors même que la demande aurait été parfaitement fondée.

II. Une opposabilité théorique conditionnée par la bonne foi

L'opposabilité du rescrit, c'est-à-dire sa force obligatoire à l'égard de l'administration, est subordonnée à la réunion de trois conditions cumulatives énumérées par l'article L.64, alinéa 7. Ces conditions, si elles sont compréhensibles dans leur finalité, introduisent des notions floues et des appréciations subjectives qui fragilisent la portée de la garantie.

A. L'exigence de suivi de la position administrative

Première condition : le contribuable doit avoir suivi la position ou les indications communiquées par l'administration. Cette condition est logique, car le rescrit n'a de sens que si le contribuable en fait effectivement application. Toutefois, elle peut poser problème dans l'hypothèse où la réponse de l'administration serait ambivalente ou conditionnelle. Le contribuable se trouve alors dans l'incertitude quant à savoir s'il a « suivi » la position administrative, ce qui pourrait lui être reproché ultérieurement lors d'un contrôle.

B. La notion ambiguë de bonne foi

La deuxième condition tient à la bonne foi du contribuable. La doctrine administrative, dans ses commentaires, précise que la

bonne foi s'apprécie notamment à l'aune du caractère précis, complet, exact et sincère de la demande, ainsi que de l'identité stricte entre la situation présentée et celle effectivement réalisée. Cette exigence, bien que louable en ce qu'elle tend à prévenir les abus, est entachée d'une grande subjectivité. Qu'est-ce qu'une demande « sincère » ? Une omission involontaire ou une erreur matérielle sont-elles de nature à exclure la bonne foi ? La doctrine ajoute que la bonne foi est exclue lorsque le contribuable a saisi plusieurs services d'une même demande sans les en informer. Cette précision, si elle est utile, n'épuise pas les cas possibles et laisse à l'administration une marge d'appréciation considérable.

Or, cette marge d'appréciation est problématique car elle place le contribuable dans une situation de dépendance à l'égard du jugement ultérieur de l'administration. En effet, la bonne foi est examinée après coup, lors d'un contrôle, et non au moment de la demande. Ainsi, un contribuable qui a scrupuleusement respecté toutes les exigences formelles pourrait se voir opposer, un défaut de bonne foi pour un motif inattendu, ce qui ruinerait l'effet protecteur du rescrit. Cette insécurité rétrospective est contraire à l'esprit même de la garantie.

C. L'identité de la situation de fait

Troisième condition : la situation de fait du contribuable doit être identique à celle sur laquelle l'administration a pris position. Cette condition, en apparence purement factuelle, est en réalité une source de contentieux potentiel. En effet, l'administration peut estimer qu'une modification mineure de la situation, voire un simple changement dans les circonstances économiques, suffit à rompre l'identité exigée. Il en résulte que le contribuable est contraint de maintenir une situation figée s'il entend bénéficier de la garantie, ce qui peut s'avérer irréaliste dans un environnement économique mouvant.

Ainsi, les trois conditions cumulatives d'opposabilité, si elles sont compréhensibles, confèrent à l'administration un pouvoir d'appréciation qui réduit considérablement la portée pratique du rescrit. La garantie apparaît davantage comme une faveur révocable que comme un droit acquis.

III. La précarité de la garantie

Le caractère le plus problématique du dispositif mauritanien réside sans doute dans les causes d'extinction de la garantie, énumérées au même alinéa 7 de l'article L.64. Celles-ci révèlent que le rescrit est une garantie essentiellement provisoire, dont la pérennité dépend de facteurs souvent indépendants de la volonté du contribuable.

A. Le changement de situation de fait

Le premier cas d'extinction est le changement de la situation de fait du contribuable. Cette règle, conforme au principe selon lequel une garantie est attachée à une situation déterminée, est toutefois d'une rigueur particulière en ce qu'elle n'admet aucune souplesse. Toute modification, même minime, fait tomber la garantie. Le contribuable qui anticipe une évolution de ses affaires ne peut donc pas se prévaloir durablement du rescrit, ce qui limite l'intérêt de la démarche pour des projets à long terme.

B. L'évolution de la législation

Le deuxième cas est celui d'un changement de la législation applicable. La doctrine administrative distingue ici deux hypothèses. En premier lieu, si la loi change, la garantie cesse automatiquement à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, sans que l'administration ait à en avertir le contribuable. Cette solution est juridiquement irréprochable, car nul ne peut se prévaloir d'une garantie fondée sur une

loi abrogée. Toutefois, elle impose au contribuable une veille juridique constante.

En second lieu, si le changement provient d'une modification de la doctrine administrative, la garantie subsiste jusqu'à la publication de la nouvelle doctrine. Cette distinction, qui fait bénéficier le contribuable d'un délai de survie de la garantie, est plus favorable que la précédente, mais elle repose sur une logique discutable : pourquoi le contribuable serait-il mieux protégé contre un changement doctrinal que contre un changement législatif ? Cette différence de traitement, si elle s'explique par des raisons de hiérarchie des normes, n'en est pas moins source d'inégalité entre les contribuables selon la nature du changement juridique.

C. Le changement d'appréciation par l'administration

Le troisième cas est le plus déstabilisant pour le contribuable. Il s'agit de la faculté pour l'administration de modifier son appréciation sur la situation qui lui a été présentée. Cette possibilité est encadrée : le changement n'est valable que pour l'avenir et le contribuable doit en être informé. Sur le plan des principes, cette règle est satisfaisante, car elle évite que l'administration ne remette en cause rétroactivement les avantages obtenus par le contribuable sur la foi de sa réponse. Toutefois, elle vide le rescrit d'une grande partie de sa substance : un contribuable qui a engagé des investissements importants sur la base d'une réponse favorable peut se voir notifier un revirement de l'administration, qui le contraint à modifier ses pratiques pour l'avenir.

La doctrine administrative précise même que ce revirement peut intervenir en l'absence d'une nouvelle saisine du contribuable, ce qui signifie que l'administration peut, de sa propre initiative, revenir sur sa position antérieure. Cette faculté, si elle est justifiée par la

nécessité de corriger une erreur d'appréciation, est de nature à décourager les contribuables de recourir au rescrit, puisqu'ils ne sont pas assurés de la pérennité de la réponse obtenue.

L'exemple donné par la doctrine est éclairant : une administration qui a admis le droit à déduction de TVA dans une situation donnée peut, lors d'un contrôle ultérieur, remettre en cause le taux de TVA applicable aux mêmes opérations, au motif que la prise de position antérieure ne portait que sur le droit à déduction et non sur le taux. Cette interprétation restrictive de l'étendue de la garantie montre bien que le rescrit n'oppose qu'une protection limitée, strictement circonscrite au texte fiscal visé dans la demande.

IV. Une garantie à rééquilibrer pour renforcer la confiance fiscale

L'analyse qui précède conduit à un constat nuancé. Le rescrit fiscal mauritanien est un instrument innovant qui participe d'une évolution souhaitable des relations fiscales, en privilégiant la prévention plutôt que le contentieux. Toutefois, les conditions restrictives et les causes d'extinction qui l'accompagnent le privent d'une grande partie de son efficacité. Pour que cette garantie devienne véritablement effective, plusieurs évolutions pourraient être envisagées.

D'abord, il conviendrait de clarifier la notion de bonne foi, en fixant des critères objectifs et limitatifs, de manière à réduire l'arbitraire et à renforcer la prévisibilité pour les contribuables. Ensuite, le délai de trois mois imparti à l'administration pourrait être assorti d'une obligation de motivation explicite en cas de rejet implicite, afin que le contribuable puisse comprendre les raisons de ce rejet et, le cas échéant, former un recours. Par ailleurs, la possibilité pour l'administration de revenir

sur sa position pourrait être encadrée plus strictement, en exigeant, par exemple, que le changement d'appréciation ne puisse intervenir qu'en présence d'un motif sérieux et dûment justifié, tel qu'une modification substantielle de la situation ou une erreur manifeste.

Enfin, il serait souhaitable que le rescrit puisse faire l'objet d'un recours contentieux effectif, en cas de rejet ou de révocation abusive. Une telle voie permettrait de contrôler le respect par l'administration de ses propres engagements et de renforcer la confiance des contribuables dans la sincérité du dialogue fiscal.

Conclusion

Le rescrit fiscal, tel qu'il est conçu en Mauritanie, constitue indéniablement un progrès dans la modernisation du droit fiscal. Il offre aux contribuables un canal de dialogue préventif avec l'administration et leur permet de sécuriser leurs choix fiscaux sous réserve de respecter des exigences formelles strictes. Cependant, la garantie qu'il procure est fragile, car elle est suspendue à la triple condition de suivi, de bonne foi et d'identité de situation, qui sont autant de portes ouvertes à une appréciation ultérieure de l'administration. De surcroît, les causes d'extinction, notamment la faculté pour l'administration de modifier son appréciation, réduisent la portée du rescrit à une garantie provisoire et révocable.

Dès lors, le législateur et l'administration mauritaniens pourraient utilement s'inspirer des expériences étrangères et des principes dégagés par la jurisprudence internationale pour renforcer l'effectivité de ce mécanisme. Il en va de la sécurité juridique des contribuables, mais aussi de la crédibilité de l'État de droit fiscal. La confiance, en matière fiscale, ne se décrète pas : elle se construit par des règles claires, stables et prévisibles. Tel est l'enjeu fondamental du rescrit fiscal, qui ne pourra

remplir pleinement sa mission que si l'administration renonce à une partie de sa discrétion pour se soumettre à des principes de transparence et de loyauté renforcés.