

INTRODUCTION

LE DROIT FISCAL

Le droit fiscal permet de financer l'action de l'Etat pour ses missions d'intérêt général. Il lui permet aussi d'intervenir pour soutenir l'activité économique. Enfin, il permet une redistribution des richesses.

Le droit fiscal est un droit complexe et autonome :

- il est autonome parce que qu'il s'affranchit des règles du droit public ou du droit privé et développe ses propres règles. Il bénéficie de prérogatives de puissance publique ;
- le droit fiscal est complexe car chaque impôt a une vie qui lui est propre. L'évolution de la fiscalité est liée à l'histoire politique et économique. Les Etats modernes se sont en partie construits grâce à l'impôt.

Pour beaucoup d'auteurs, l'impôt est fondamental dans les démocraties modernes : plus l'Etat a voulu intervenir sur la société, plus il a eu besoin de rentrées fiscales. Par conséquent l'impôt devient progressivement plus complexe.

Il est plus facile d'empiler des mesures fiscales que de réformer l'ensemble du système fiscal.

La complexité du droit fiscal comporte des effets néfastes : elle rend théorique le principe du consentement à l'impôt : il est parfois contesté et on assiste à des phénomènes de fraude. D'où l'importance qu'il convient d'accorder à la fiscalité.

L'importance de la fiscalité a été redécouverte parce que, à un certain moment, les allègements d'impôts ont appauvri l'Etat. Aussi les réformes intervenues depuis l'ajustement structurel ont considérablement élargi l'assiette avec comme corollaire le rétrécissement du champ des exonérations.

Son importance pour les particuliers, nous y sommes sensibilisés, chacun contribue pour sa part dans les prélèvements fiscaux.

En cette période de crise, il importe plus que jamais de bien gérer la fiscalité et pour cela, de bien connaître les règles du jeu fiscal. C'est pourquoi la place de la fiscalité dans les études comptables devient de plus en plus importante. Pas de comptabilité sans fiscalité. Si les matières sont distinctes, elles sont néanmoins étroitement liées.

Matière juridique, le droit fiscal ne relève pas de la pure logique ; c'est un échafaudage de normes hiérarchisées qui se construit en permanence sous l'influence du politique et de l'économique, un produit de l'histoire plus qu'un produit du raisonnement. En cas d'hésitation, il est plus prudent de consulter la plus récente édition du C.G.I. (Code Général des Impôts) que de chercher la solution dans sa tête.

II – FONDEMENTS DE LA FISCALITE

A – LA NOTION D'IMPOT

L'impôt dépend d'un contexte économique et politique. Les considérations économiques influent beaucoup sur le concept d'impôt.

Aujourd'hui, on insiste davantage sur le caractère de redistribution de l'impôt, c'est son aspect « justice sociale ».

A première vue, l'impôt apparaît comme le principal moyen de financement des dépenses de l'Etat. Mais il apparaît aussi comme le moyen d'expression d'une politique économique et sociale. La fiscalité remplit donc une double fonction : Financière et Politique.

L'impôt se définit **comme une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, dans le but d'assurer la couverture des charges publiques.**

L'impôt est constitué d'une prestation en argent. Ce caractère pécuniaire de l'impôt est récent. Pendant longtemps, la circulation monétaire était insuffisante pour que l'impôt soit versé en argent ; le recouvrement se faisait en nature. Le caractère pécuniaire de l'impôt a incité au développement de la circulation monétaire.

Le principe de légalité de l'impôt pose qu'il faut qu'il ait été voté par le Parlement. Une fois que l'impôt est voté, l'imposition devient obligatoire ; c'est une nécessité car l'impôt permet à l'Etat de poursuivre ses missions d'intérêt général.

Pour garantir les rentrées fiscales, il faut faire respecter le principe de paiement obligatoire de l'impôt, c'est la raison pour laquelle l'administration fiscale dispose de pouvoirs exorbitants de droit commun.

Néanmoins, des réformes sont engagées pour protéger davantage le contribuable mais l'administration garde encore des prérogatives considérables très favorables au pouvoir fiscal.

L'impôt est un prélèvement effectué à titre définitif et n'est jamais restitué par la puissance publique à moins que qu'il n'est été perçu indûment.

L'impôt n'a pas de contrepartie ou si elle existe, elle est générale : c'est l'ensemble des services d'intérêt général que l'Etat met à la disposition des citoyens.

L'impôt versé à l'Etat n'est pas précisément affecté, car s'il reçoit une affectation, il devient une taxe.

Cet argument permet d'ailleurs de distinguer l'impôt de la taxe : l'impôt est versé sans contrepartie mais une taxe a toujours une contrepartie.

L'impôt est une prestation qui ne comporte aucune contrepartie pour celui qui le verse. Il se distingue en cela des redevances pour services rendus demandées aux usagers d'un service public : la taxe, la redevance, la taxe parafiscale, et les cotisations sociales.

La taxe est perçue en contrepartie d'une prestation de service public ou en contrepartie de la possibilité d'utiliser un ouvrage public. Son paiement est obligatoire même si on n'est pas l'utilisateur du service fourni. Par ailleurs, il n'y a pas d'équivalence entre le prélèvement et le service.

La redevance est perçue en contrepartie d'un service rendu mais suivant le principe d'équivalence entre la somme payée et le service rendu.

La taxe parafiscale est perçue dans un intérêt économique et/ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'Etat.

Les cotisations sociales sont des apports de personnes salariées ou de leurs employeurs à des institutions distribuant des prestations sociales en vue d'acquiescer et de maintenir le droit à ces prestations : elles sont affectées à des organismes de droit public ou privé dans un but social.

En droit sénégalais, l'impôt ne peut être institué que par la loi. Le peuple doit en effet consentir à l'impôt par l'intermédiaire de ses représentants élus. Ce consentement de la représentation nationale confère à l'impôt sa légitimité et sa force.

Le recouvrement de l'impôt est effectué sous le contrôle de l'Etat et fait appel à des procédés de puissance publique. Si l'impôt est normalement collecté par l'Etat, celui-ci peut aussi en confier la perception à d'autres organismes ou personnes pour des raisons d'efficacité.

B – CLASSIFICATION DES IMPOTS

Les impôts peuvent être classés suivant différents critères : le fait générateur, la base d'imposition, les personnes imposables, la collectivité bénéficiaire.

1- IMPOT REEL ET IMPOT PERSONNEL

Les impôts réels frappent une opération, le bien d'un contribuable sans avoir aucune considération pour sa situation personnelle : ex. TVA, droits d'enregistrement.

L'impôt personnel est un impôt qui prend en considération les facultés contributives de chacun : ex. impôt sur le revenu.

2 – IMPOTS DIRECTS ET IMPOTS INDIRECTS

Pour cette classification, on a envisagé deux critères pour les distinguer avec un trait caractéristique qui est le fait générateur.

Le premier critère a une consistance économique ; c'est le critère de l'incidence de l'impôt, le second critère a un aspect administratif ; c'est celui du rôle d'impôt.

Le critère de l'incidence de l'impôt consiste à déterminer la personne qui paie l'impôt ; tandis que le critère du rôle d'impôt consiste à établir une liste qui indique pour chaque contribuable ses bases d'impositions et le montant qu'il doit payer.

- Les impôts indirects sont ceux dont le fait générateur est constitué par une opération ou un événement (vente – apport – distribution de bénéfices). Ils sont calculés et prélevés instantanément. Il n'est pas nécessaire de procéder à leur enrôlement.
- Les impôts directs sont appliqués périodiquement en fonction du revenu réalisé ou des salaires versés au cours d'une période donnée ou en fonction d'une situation existante à une date donnée. Ils sont perçus par voie de rôle et chaque contribuable reçoit un avertissement d'impôt contenant l'ensemble de ses impositions figurant dans le rôle.

3 – IMPOTS SUR LE REVENU, SUR LE CHIFFRES D'AFFAIRES ET SUR LE CAPITAL

Cette classification est opérée en fonction de la base sur laquelle s'applique l'impôt. C'est en déterminant l'assiette de l'impôt sur le revenu, sur le capital ou le chiffre d'affaires que l'Etat peut le mieux adapter sa politique fiscale en fonction des critères économiques et sociaux.

Les impôts sur le revenu : l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (IS)

L'impôt sur le revenu frappe non la richesse acquise mais la richesse en cours d'acquisition. Il frappe la richesse que produit un capital ou un revenu tiré d'une activité donnée.

La TVA et les taxes indirectes : constituent des impôts sur la dépense ou la consommation. L'impôt sur la dépense conduit à taxer un bien ou un service au moment de son acquisition.

L'impôt sur le capital est un impôt qui frappe la richesse acquise, la transmission ou la détention du capital. Les droits de mutation et les taxes foncières sont des impôts sur le capital.

4 – IMPOT ANALYTIQUE ET IMPOT SYNTHETIQUE

L'impôt analytique est assis sur certains éléments seulement d'un patrimoine ou d'une catégorie de revenus. Ex. impôt cédulaire.

L'impôt synthétique frappe l'ensemble des opérations ou des revenus pris de façon globale (contribution globale unique, ancien IGR).

4 – IMPOTS D'ETAT, IMPOTS LOCAUX ET COLLECTIVITES BENEFICIAIRES

Selon la collectivité bénéficiaire, on distingue les impôts d'Etat (Impôt sur le revenu, Contribution forfaitaire à la charge des employeurs C.F.C.E., les taxes indirectes, les droits d'enregistrement, les droits de timbres et d'hypothèque) et les impôts perçus au profit des collectivités locales (foncier bâti et non bâti, la TOM, la patente, la licence, etc...).

C – LES SOURCES DU DROIT FISCAL

1 – LA LOI ET LE REGLEMENT

La constitution se trouve au sommet de la hiérarchie des normes de l'ordre interne. C'est la première source du droit fiscal. Mais c'est la loi qui fixe les règles concernant l'assiette, les taux, le recouvrement et la durée.

La loi est perçue comme la source principale du droit fiscal. Elle est souvent très détaillée. Pourtant, son application nécessite fréquemment des décrets ou des arrêtés.

L'ensemble des lois, décrets et arrêtés en vigueur en matière fiscale est rassemblé et ordonné de façon méthodique dans le Code Général des Impôts.

Le principe de légalité de l'impôt repose sur le consentement à l'impôt exprimé par les représentants du peuple au Parlement qui vote les lois fiscales.

Ce principe de légalité est renforcé par le principe de l'annualité de l'impôt. L'autorisation de lever l'impôt doit être renouvelée chaque année par le Parlement à travers la loi de finances.

A ce principe de légalité, on pourrait y ajouter un autre principe qui est le principe d'égalité. Cette notion a deux acceptions : égalité devant la loi ou égalité de l'impôt.

L'égalité de l'impôt conduit à dire que tous les citoyens sont égaux devant la loi fiscale, c'est-à-dire que l'impôt est universel. Aucun individu ne peut bénéficier d'une exemption ou d'un privilège fiscal. Cela signifie que toute personne remplissant les mêmes conditions pour l'application d'une loi fiscale doit être soumise à celle-ci.

Quant à l'égalité de l'impôt, cela signifie que tous les citoyens sont égaux devant l'impôt lui-même. L'impôt doit être équitablement réparti. Chacun contribue en fonction de ses facultés : il règne une idée de justice fiscale.

Mais qu'est-ce que la justice fiscale ? Est-ce un principe de stricte égalité où chacun doit verser en fonction de l'importance de ses revenus ? Ce principe sous entend que la contribution fiscale de chacun sera adaptée en fonction de la situation de la situation de chaque contribuable.

2 – LES CONVENTIONS INTERNATIONALES

Le Sénégal a conclu avec plusieurs pays des accords internationaux destinés à éviter les doubles impositions, l'évasion fiscale ou la fraude fiscale.

La double imposition est définie par l'OCDE » comme le fait de payer un impôt identique dans plusieurs pays qui frapperait une même matière imposable sur une période similaire et auprès d'un contribuable ».

L'évasion fiscale consiste à rechercher de soumettre un revenu à une législation plus favorable (paradis fiscaux, code des investissements).

Un principe de droit international veut que les conventions aient une force supérieure à la loi interne. Il en est ainsi des dispositions contenues dans le traité de l'UEMOA entré en vigueur en 1998. Les états de cet espace économique reçoivent des directives pour conformer leur législation dans tel ou tel sens ou des règlements d'application stricte.

Ainsi donc la loi n'est plus la source première du droit, mais un texte d'application de la règle communautaire.

3 – LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE

Les instructions de l'Administration fiscale et les réponses aux questions écrites ne sont pas les sources du droit fiscal mais seulement des interprétations. Le contribuable peut cependant se prévaloir de ces interprétations et les opposer à l'Administration elle-même lorsqu'elles lui sont favorables.

4 – LA JURISPRUDENCE

Elle est également une source d'interprétation du droit fiscal. Ainsi, les juridictions sont en outre des instances de contrôle de la légalité de l'action administrative.

D – FONCTIONNEMENT DE L'IMPOT

1 – L'ASSIETTE DE L'IMPOT

Le champ d'application de l'impôt indique soit les personnes imposables, soit la nature des opérations imposables, soit le critère de la territorialité (l'espace dans lequel il s'exerce).

La base d'imposition est le montant auquel s'applique le taux de l'impôt. Il n'y a pas de base d'imposition lorsque l'impôt est un droit fixe.

La base d'imposition est déterminée par une évaluation réelle, par le forfait ou par une évaluation indiciaire (c'est-à-dire en appliquant des coefficients de correction pour tenir compte de la situation réelle).

2 – LA LIQUIDATION DE L'IMPOT

L'impôt est liquidé selon une périodicité régulière à l'occasion d'événement particulier. Dans les deux cas se pose la question du fait générateur, c'est-à-dire de l'événement qui donne naissance à la créance fiscale.

Pour la TVA et les droits d'enregistrement, le fait générateur est la réalisation, l'achèvement ou la constatation de l'opération.

Pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le fait générateur est la réalisation du bénéfice à la clôture de l'exercice ou la mise à la disposition du revenu.

Pour les impôts locaux, le fait générateur est situé au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

La liquidation de l'impôt consiste à appliquer le tarif à la base d'imposition. Certains impôts comportent un ou plusieurs taux (Impôt sur les sociétés – TVA). D'autres sont calculés selon un barème progressif (Impôt sur le revenu – succession – donation) ou dégressif (actes de constitution de sociétés).

Le montant de l'impôt brut résultant de l'application du tarif peut être diminué par l'effet des déductions (TVA), réduction d'impôt (Impôt sur le revenu) ou crédit d'impôt.

La liquidation de l'impôt est effectuée soit par le contribuable lui-même, soit par l'administration sur la base d'une déclaration du contribuable.

3 – LE RECouvreMENT DE L'IMPOT

Certains impôts doivent être payés spontanément par le redevable au moment où il dépose sa déclaration (TVA).

D'autres sont appelés par l'administration qui établit la liste des redevables et de leurs cotisations, le « rôle » de l'impôt et leur adresse un avis d'imposition.

Certains impôts sont retenus à la source, ils sont acquittés spontanément à la perception par la personne qui a versé le revenu imposable.

E – LES PRINCIPES FONDAMENTAUX

1 – NEUTRALITE DE L'IMPOT ET POLITIQUE FISCALE

L'impôt est neutre lorsqu'il n'a pas d'incidence sur le comportement des contribuables et sur l'état de l'économie. La neutralité est à l'heure actuelle prônée pour réduire au minimum l'intervention de l'Etat dans les rapports économiques.

Ce souci de neutralité est une préoccupation constante dans toute réforme fiscale entreprise ces dernières années.

La fiscalité n'est pas neutre lorsqu'elle introduit une distorsion entre les contribuables placés dans une même situation de fait.

Les impôts les plus neutres sont ceux qui frappent les produits ou les opérations sans considération de la personne qui les accomplit (TVA).

Toutefois, l'Etat ne se contente pas d'assurer le libre jeu des forces économiques. Il a recours à des mesures fiscales pour inciter les opérateurs économiques à des comportements utiles ou au contraire pour les dissuader de certaines conduites.

Le législateur a institué des régimes fiscaux favorables pour les catégories qu'il estime devoir aider. En revanche, il a soumis à des impôts supplémentaires d'autres catégories.

Au total, la neutralité exige que le coût fiscal d'une opération ne fasse obstacle à sa réalisation.

2 – LA LIBERTE DE GESTION FISCALE ET SES LIMITES

L'administration fiscale n'a pas à s'immiscer dans la gestion de l'entreprise et en particulier dans sa gestion fiscale. C'est au dirigeant de l'entreprise qu'il appartient de prendre les décisions de gestion. L'administration pourra d'ailleurs lui opposer ses décisions pour l'empêcher de se placer rétroactivement sous un régime fiscal plus favorable.

Il est de bonne gestion fiscale de retenir la solution qui entraîne le moindre coût fiscal. Cette façon de faire n'est pas répréhensible. Elle est conforme au principe de la liberté de gestion fiscale de l'entreprise. Mais comme toute liberté, celle-ci n'est pas absolue. Il y a des limites à ne pas dépasser.

Le principe met en cause deux sortes de pratiques :

- celles qui consistent à élaborer des montages dans le seul but d'éluider l'impôt : c'est l'abus de droit ;

- celles qui sont objectivement étrangères à l'intérêt de l'entreprise et constituent des « actes anormaux de gestion ».

a) – **LA THEORIE DE L'ABUS DE DROIT**

Elle est dirigée contre les montages juridiques qui ne reflètent pas les rapports de droit et de fait entre les parties. C'est en vertu de cette pratique que l'administration se réserve le droit de restituer son véritable caractère à toute opération qui déguise une réalisation ou un transfert de bénéfice ou de revenu. Il en est ainsi en matière de droit d'enregistrement, lorsque la portée véritable d'un contrat est dissimulée par des actes qui entraînent une moindre taxation.

b) **L'ACTE DE GESTION ANORMAL**

C'est celui qui fait supporter à l'entreprise une perte ou une charge qui, par sa nature ou son montant, n'est pas justifiée par l'intérêt de l'exploitation.

Certes, le bénéfice net est établi sous déduction de toutes les charges mais cela n'implique pas que toute dépense quel qu'elle soit, effectuée par l'entreprise à la nature d'une charge de l'exploitation. Les dépenses ou les renoncations de recettes qui relèvent d'une gestion anormale doivent être réintégrées au bénéfice pour la détermination de l'assiette de l'impôt.

F – FISCALITE ET COMPTABILITE

Quels sont les rapports de la comptabilité et de la fiscalité ?

Pour comprendre la fiscalité de l'entreprise, il faut connaître les bases de la comptabilité. La fiscalité se situe en aval de la comptabilité. Elle fait appel à des notions comptables qu'elle ne définit pas, parce que la comptabilité les a déjà définies. Le bénéfice et le chiffre d'affaires, assiette des principaux impôts, sont fournis par les documents comptables.

Toutefois, la loi fiscale a édicté toute une série de règles particulières qui ne s'appliquent que pour l'assiette de l'impôt. Il en résulte que le bénéfice imposable s'écarte quelque peu du bénéfice comptable. Les divergences entre règles comptables et fiscales donnent lieu à des déductions ou à des réintégrations sur le tableau de détermination du résultat fiscal.

PREMIERE PARTIE

I - PRINCIPES D'EXIGIBILITE ET DE PERCEPTION DE L'IMPOT **TITRE I - NOTIONS GENERALES**

CHAPITRE I

DISPOSITIONS GENERALES

Le mot enregistrement désigne à la fois une formalité mais aussi un impôt.

A - L'ENREGISTREMENT EST UNE FORMALITE

a) - DEFINITION

L'enregistrement peut être défini d'une manière générale comme étant une formalité accomplie par un fonctionnaire public appelé Receveur de l'enregistrement.

Cette formalité peut consister à l'analyse d'événements juridiques qui donnent lieu à la perception d'un impôt.

La formalité peut s'appliquer soit à des actes, soit à des opérations juridiques non constaté par des actes.

b) – LES EFFETS CIVILS DE LA FORMALITE (L'ENREGISTREMENT)

La formalité de l'enregistrement comporte un certain nombre (5) d'effets civils :

- L'enregistrement n'est pas une condition de validité des actes, mais seulement de leurs formes extérieures.
- L'enregistrement donne date certaine aux actes sous seing privée à l'égard des tiers.
- Contrôle de la régularité des actes : la formalité permet d'assurer une surveillance de la forme et du contrôle des actes.
- Publicité des actes : l'enregistrement contrairement aux formalités hypothécaires ne joue pas un rôle de publicité.
- Force probante de la formalité de l'enregistrement :

- Dans les rapports entre les parties : l'enregistrement peut être invoqué à titre de présomption, alors que la déclaration d'opérations non constatées par un acte constitue un commencement de preuve par écrit.
- Dans les rapports des redevables avec l'administration : l'enregistrement fait foi jusqu'à preuve du contraire.

B - L'ENREGISTREMENT EST UN IMPOT

La formalité a un rôle essentiellement fiscal. Elle constitue un mode particulier de taxation des opérations de la vie juridique.

L'impôt est payé en espèce, par chèque ou par mandat au profit de l'Etat sous la dénomination de droit d'enregistrement. L'importance des droits est telle qu'il est difficile de soutenir que ceux-ci puissent être considérés comme la rémunération des services rendus par l'Etat aux usagers.

CHAPITRE II

ACTES JURIDIQUES SOUMIS A L'ENREGISTREMENT

Les actes les plus importants sont obligatoirement soumis à l'enregistrement. Les actes pour lesquels il n'y a aucune obligation de les enregistrer peuvent être enregistrés sur présentation volontaire.

Enfin, l'usage des actes pouvant entraîner certaines conséquences sur leur régime fiscal implique que ceux-ci soient au préalable enregistrés.

A - ACTES ASSUJETTIS OBLIGATOIREMENT A L'ENREGISTREMENT

1) - ACTES ASSUJETTIS EN FONCTION DE LA PERSONNE QUI LES REDIGE

Il s'agit :

- des actes des notaires, des testaments reçus par les notaires ou déposés chez les notaires.
- Les actes des huissiers de justice.
- Les procès-verbaux constatant une adjudication aux enchères publiques de biens corporels ou incorporels ou toute autre vente des mêmes biens faite avec publicité et concurrence, les décisions des juridictions de l'ordre judiciaire (les arrêts, les jugements, les ordonnances et les sentences).

2) - ACTES ASSUJETTIS EN CONSIDERATION DE L'OPERATION QU'ILS CONSTATENT

Du fait de leur rendement fiscal, la loi soumet obligatoirement à la formalité de l'enregistrement dans un délai déterminé, les actes portant transmission de propriété ou de jouissance de biens immeubles ou de droits immobiliers (les hypothèques, le bail emphytéotique, les droits de superficie, les servitudes...) et certains meubles (les fonds de commerce, la clientèle, les offices, les cessions de droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble).

Sont également assujettis à la formalité de l'enregistrement les cessions d'actions ou de parts sociales ayant fait l'objet d'un acte ou les cessions de droits sociaux dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions.

Il en est de même des actes constatant la formation, la prorogation ou la dissolution d'une société, l'augmentation, la réduction ou l'amortissement de son capital et les actes constatant un partage de biens à quelque titre que ce soit.

Enfin, les actes portant acceptation ou répudiation de succession, les legs ou communautés, les certificats de propriété, les inventaires de meubles et les promesses sous seing privé de vente d'immeubles de fonds de commerce ou de droit au bail doivent être enregistrés dans un délai déterminé.

3) - LES ACTES ASSUJETTIS EN RAISON DE LA PROFESSION OU DE L'ACTIVITE A LAQUELLE ILS SE RATTACHENT

Il s'agit essentiellement des actes des marchands de biens, c'est à dire ceux qui font profession d'acheter ou de vendre des biens immobiliers ou des fonds de commerce.

Sont concernés également les intermédiaires de ces mêmes biens.

Exemple : Cabinet d'affaires.

B - LES ACTES PRESENTES VOLONTAIREMENT A LA FORMALITE

Les actes autres que ceux énumérés ci-dessus, ne sont pas assujettis à l'enregistrement dans un délai déterminé.

Toutefois, ils peuvent être soumis à la formalité sur réquisition expresse des parties et dans cette hypothèse, il n'est du, en général, que le droit fixe applicable aux actes innomés.

C - ACTES SOUMIS A LA FORMALITE EN RAISON DE L'USAGE QU'ON EN FAIT

1 - USAGE PAR ACTE PUBLIC

Les notaires, les huissiers, les greffiers, les avocats et les autorités publiques ne peuvent faire rédiger un acte en vertu ou en conséquence d'un acte soumis obligatoirement à l'enregistrement, l'annexer à leurs minutes, le recevoir en dépôt ou le délivrer en brevet, en extrait, en copie ou expédition sans que la formalité n'ait été exécutée même si le délai prévu pour l'enregistrement n'ait pas été expiré.

2 - USAGE EN JUSTICE

Toutes les fois qu'une condamnation est rendue sur un acte enregistré le jugement ou la sentence arbitrale fait mention de la formalité.

En cas d'omission et s'il s'agit d'un acte soumis à la formalité dans un délai déterminé le Receveur de l'enregistrement exige le paiement du droit si l'acte n'a pas été enregistré dans sa recette, sauf restitution dans le délai prescrit s'il est justifié que le paiement des droits a été fait.

CHAPITRE III

OPERATIONS JURIDIQUES NON CONSTATEES PAR UN ACTE SOUMISES A L'ENREGISTREMENT

A - LES MUTATIONS VERBALES ENTRE VIFS

Les mutations suivantes doivent faire l'objet de déclaration au bureau de l'enregistrement de leur ressort :

- Les mutations entre vifs de propriété, d'usufruit de biens immeubles, de fonds de commerce, de clientèle ou d'office, ainsi que la cession de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble.
- Les mutations ainsi que les prorogations légales ou conventionnelles de jouissance de biens immeubles, de fonds de commerce ou de clientèle.
- Les cessions de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions intervenues dans la période de non-négociabilité de trois ans.

B - LES MUTATIONS PAR DECES

Les mutations par décès sont soumises à déclarations obligatoires quelle que soit la nature des biens transmis. Il en est de même en cas d'absence dès la transcription du jugement déclaratif d'absence qui emporte les mêmes effets qu'un décès.

CHAPITRE IV

PRINCIPES GENERAUX APPLICABLES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT

I - CLASSIFICATION DES DROITS

Les droits d'enregistrement sont des droits fixes ou des droits variables (proportionnels, progressifs ou dégressifs).

Les droits fixes sont ceux dont la quotité est invariable pour tous les actes classés dans une même catégorie. Tandis que les droits variables (droits proportionnels, progressifs, dégressifs) sont ceux dont les quotités sont fonction de taux proportionnels, progressifs ou dégressifs.

Les droits fixes sont prévus pour tous les actes qui ne contiennent pas de dispositions susceptibles par leur nature de donner ouverture au droit proportionnel, au droit dégressif ou au droit progressif.

Un droit fixe dit des actes innomés est exigé pour tout acte présenté volontairement à la formalité.

Les droits proportionnels s'appliquent aux mutations, aux partages, aux actes des sociétés et aux échanges.

Les droits progressifs concernent les actes de mutation à titre gratuit, par décès ou entre vifs.

Les droits dégressifs s'appliquent aux actes de constitution des sociétés.

II - CONDITIONS GENERALES D'EXIGIBILITE

a) - LE TITRE TAXABLE

En dehors des mutations taxables par elles-mêmes, les faits juridiques ne sont taxables qu'à condition d'être constatés par écrit.

Mais le droit édicté pour une opération juridique déterminée n'est exigible sur l'acte qui la constate que si cet acte en forme le titre complet, c'est à dire est susceptible d'en faire la preuve.

b) - LES ACTES NULS ET IMPARFAITS

L'Administration dont le rôle doit être seulement fiscal n'est point juge de la validité des actes, même les actes nuls peuvent être enregistrés dans les conditions de droit commun.

Mais à l'inverse l'acte imparfait, c'est à dire l'acte qui ne fournit même pas en apparence, aucun titre de l'opération juridique ne donne ouverture qu'au droit fixe des actes innomés.

c) - LES LIMITES A L'EXIGIBILITE DES DROITS

- L'acte qui intervient uniquement pour constater un fait juridique dérivant de la loi est affranchi du droit d'enregistrement tel est le cas des acquisitions par voie d'accession ou de prescription.
- La règle «non bis in idem » pas deux fois la même chose : il est de principe que la même opération ne peut être frappée deux fois des droits proportionnels, progressifs ou dégressifs prévus d'après sa nature quel que soit le nombre d'actes qui la constate.

L'enregistrement est unique et indivisible et n'est donné qu'une seule fois au même acte.

III - DETERMINATION DE LA NATURE DES ACTES ET DES OPERATIONS JURIDIQUES

Les droits d'enregistrement sont acquis à l'Etat tels qu'ils résultent des stipulations des actes sans pouvoir être subordonnés à des faits extérieurs ou à des dispositions étrangères au contrat.

Mais l'Administration n'est pas liée par les termes du contrat en ce qui concerne les conventions simulées et la propriété apparente.

a) – LES CONVENTIONS SIMULEES

Si les stipulations de l'acte ne correspondent pas aux conventions conclues, l'Administration a le droit de restituer à l'acte son véritable objet. C'est ainsi qu'elle peut établir qu'une vente dissimule une donation ou inversement un contrat de gérance d'un fonds de commerce occulte la vente de ce dernier.

b) – LA PROPRIETE APPARENTE

L'administration est fondée à tenir pour propriétaire véritable d'un bien celui qui apparaît comme tel aux yeux des tiers en vertu des clauses formelles de titres, de la loi ou de ses agissements.

Cette règle trouve son application dans les cas de prête-nom, d'annulation, de résolution ou de transaction.

On peut rattacher à la règle de la propriété apparente l'établissement par le législateur d'un certain nombre de présomptions fondées sur des faits de possession et destinés à assurer la perception de l'impôt sur certaines mutations assujetties à la formalité de l'enregistrement, en l'absence d'actes.

Sont concernées notamment, les mutations de propriété ou d'usufruit d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèle ainsi que la jouissance de ces mêmes biens.

IV - ACTES CONTENANTS PLUSIEURS DISPOSITIONS

a) – LA THEORIE DES DISPOSITIONS DEPENDANTES ET INDEPENDANTES

Les dispositions multiples d'un acte ne sont considérées comme dépendantes les unes des autres que si le lien entre elles résulte non pas de la seule volonté des parties mais de la loi elle-même.

Il faut donc que ces dispositions soient liées dans l'intention des parties contractantes et qu'elles concourent ensemble à la formation d'un contrat principal et en constituent les éléments corrélatifs et nécessaires.

En d'autres termes, les dispositions sont dépendantes lorsqu'il est impossible de scinder l'acte sans dénaturer le contrat.

Les dispositions sont dites indépendantes lorsque chacune d'elles peut constituer un contrat à part.

b) – LES DROITS APPLICABLES AUX DISPOSITIONS DEPENDANTES ET INDEPENDANTES

Lorsqu'un acte quelconque soit civil, soit judiciaire ou extrajudiciaire, comprend plusieurs dispositions indépendantes ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, il est dû pour chacune d'elles et selon son espèce un droit particulier.

Il s'ensuit à contrario, que lorsque plusieurs dispositions d'un même acte sont dépendantes, il n'est dû qu'un seul droit pour l'ensemble du contrat.

- Le régime fiscal des dispositions dépendantes : la disposition qui sert de base à la perception est celle qui donne lieu au taux le plus élevé. Toutefois lorsque les dispositions sont assujetties à des taux de natures différentes qui rendent impossible la comparaison c'est le droit afférent à la disposition principale qui est exigé.
- Le régime fiscal des dispositions indépendantes : si l'acte donne ouverture à des droits proportionnels progressifs ou dégressifs, tous ces droits sont perçus.

Si l'acte donne ouverture à plusieurs droits fixes, seul le droit fixe le plus élevé doit être perçu.

Si l'acte donne ouverture à la fois à des droits variables progressifs. Dégressif et proportionnel et à un ou plusieurs droits fixes, le droit fixe n'est perçu sauf à titre de minimum de perception si le montant de la somme du ou des droits variables est inférieur à ce droit fixe.

NOTA BENE : Le droit fixe ne se cumule jamais ni avec un autre droit fixe, ni avec d'autres droits variables. Il est perçu seul ou non.

Exemple 1 : dispositions dépendantes

Soit un acte ayant plusieurs dispositions ainsi tarifées.

Droit proportionnel	40.000
Droit progressif	50.000
Droit dégressif	175.000
Droit fixe	60000

NB : Réclamer 175.000 Francs qui correspondent au taux le plus élevé.

Exemple 2 dispositions dépendantes.

Soit un acte qui contient plusieurs dispositions ainsi tarifées.

Droit proportionnel	70.000
Droit progressif	100.000
Droit dégressif	50.000
Droit fixe	100.000
Droit fixe	75.000

NB : le montant à percevoir 100.000 Francs – qui peut être le droit progressif ou le droit fixe (taux le plus élevé). On peut également prendre la disposition considérée comme principale taxée au droit progressif ou au droit fixe. Ici, on choisit le droit fixe comme étant la disposition principale.

Exemple 3 : dispositions indépendantes

Soit un acte contenant plusieurs dispositions indépendantes.

Droit variable : 10.000
 Droit fixe : 75.000
 Droit fixe : 13.000
 Droit variable : 25.000
 Droit fixe : 27.500

NB : la somme des droits variables égale $(10.000 + 25.000) = 35.000 < 75.000$ (droit fixe le plus élevé). Donc, le droit à percevoir est égal au droit fixe le plus élevé qui est supérieur à la somme des droits variables.

Exemple 4 : dispositions indépendantes.

Droit variable : 13.000
 Droit variable : 75.000
 Droit variable : 27.500
 Droit variable : 25.000
 Droit variable : 10.000

NB : Il n'y a que des droits variables, donc on perçoit la somme des droits variables, soit $(13.000 + 75.000 + 27.500 + 25.000 + 10.000) = 150.500$

Exemple 5 : dispositions indépendantes.

Droit fixe : 13.000
 Droit fixe : 75.000
 Droit fixe : 27.500
 Droit fixe : 25 000
 Droit fixe : 10 000

NB : On doit percevoir le droit fixe le plus élevé soit 75.000

V - CONVENTION AFFECTEE D'UNE MODALITE

Le droit prévu pour une opération juridique déterminée ne peut être perçu que si celle-ci a un effet actuel et certain.

Certaines modalités pouvant affecter les conventions sont donc susceptibles d'exercer une influence sur l'exigibilité des droits. Il en est ainsi de la condition, du terme, des clauses alternatives et facultatives.

a) - LA CONDITION SUSPENSIVE

Elle a pour effet de suspendre et de rendre incertaine l'existence de l'obligation. La convention qui en est affectée donne seulement ouverture au droit fixe des actes innommés.

Toutefois, lorsque la condition suspensive affecte seulement le paiement d'une partie du prix d'une mutation, les droits doivent être immédiatement perçus sur la partie du prix à payer.

Lors de la réalisation de la condition suspensive, le régime fiscal applicable et les valeurs imposables sont déterminés en se plaçant à la date de cette réalisation.

b) - LA CONDITION RESOLUTOIRE

La condition résolutoire ne suspend point l'existence de l'acte juridique qui en est affecté. Celui-ci produit immédiatement ses effets et doit être tarifé dès sa rédaction au droit qu'il comporte d'après sa nature.

Si la condition ne se réalise pas, la perception est définitive. Dans le cas contraire et afin d'éviter la fraude, la restitution n'est autorisée que si la résolution dérive de la loi.

c) - LE TERME

Le terme diffère de la condition en ce qu'il ne suspend point l'existence de l'acte mais retarde seulement l'exécution. C'est un événement futur mais certain qui n'empêche pas la perception de l'impôt dans les conditions ordinaires.

d) - CLAUSES ALTERNATIVES

L'obligation alternative donne aux parties le droit d'opter entre deux ou plusieurs prestations.

Seule doit être soumise à l'impôt l'obligation qui sera exécutée.

Lors de l'enregistrement de l'acte, le service taxe l'obligation donnant lieu à la perception la moins élevée.

Lors de la présentation de l'acte, le service taxe l'obligation donnant lieu au montant le moins élevé.

Un supplément de droit est réclamé le cas échéant, si c'est l'autre obligation qui est exécutée.

e) – CLAUSES FACULTATIVES

L'obligation facultative donne à l'une des parties la possibilité de se libérer d'une prestation en accomplissant une autre prestation ; la première obligation est immédiatement taxée sauf à régulariser si c'est l'autre prestation qui est exécutée.

CHAPITRE V

FAIT GENERATEUR – L'ASSIETTE ET LA LIQUIDATION DES DROITS

A - FAIT GENERATEUR

Pour les actes et les mutations obligatoirement soumises à la formalité, la créance de l'Etat résulte de la rédaction de l'acte ou de la mutation.

Par la suite, l'impôt constitue un droit immédiatement acquis échappant aux modifications de tarifs survenues entre l'époque de son ouverture et celle de son paiement.

Pour les actes non soumis obligatoirement à la formalité, le fait générateur se place à la date de la présentation volontaire.

B – ASSIETTE

Les droits d'enregistrement sont assis sur les valeurs des biens transmis.

La valeur d'un bien correspond au prix que le jeu normal de l'offre et de la demande permet d'obtenir à un moment donné de la vente d'un bien déterminé, abstraction faite de toute valeur de convenance qui pourrait être offerte.

En général, la valeur du bien figure dans l'acte. Mais, si la valeur imposable ne résulte pas de l'acte, les parties sont tenues d'y supplier par une déclaration estimative faite au pied de l'acte sous peine de refus de la formalité.

C - LIQUIDATION ET PAIEMENT

Pour la perception des droits, il est fait abstraction des sommes ou des valeurs inférieures à 1.000 F.

Le montant de la base taxable est arrondi au millier de franc inférieur.

L'ensemble des droits proportionnels, progressifs ou dégressifs exigibles sur un acte ou une mutation ne peut être inférieur à deux mille (2000) francs correspondant au minimum de perception en matière de droits d'enregistrement.

CHAPITRE VI

EXECUTION DE LA FORMALITE

A - LA FORMALITE PROPREMENT DITE

Dès lors que leur compétence territoriale est respectée, les receveurs sont tenus de déférer à toute réquisition d'enregistrement même, s'il s'agit d'actes exemptés ou d'actes irréguliers.

La formalité doit être accomplie aussitôt que les droits exigibles ont été versés au receveur. Mais cette formalité doit être requise pendant les heures légales d'ouverture du bureau.

La formalité n'est donnée qu'une seule fois au même acte. Elle est aussi indivisible, c'est-à-dire qu'elle porte obligatoirement sur toutes les dispositions de l'acte.

B - ENREGISTREMENT DES ACTES

1 – LA FORMALITE

La formalité est accomplie sur présentation des minutes, brevets ou originaux des actes.

Les extraits, copies ou expéditions sont exemptés de la formalité de l'enregistrement. Pour les actes sous seing privé soumis obligatoirement à l'enregistrement, les parties doivent fournir en outre au bureau de l'enregistrement pour y être conservé un double sur papier timbré et revêtu des mêmes signatures que l'acte lui-même.

- La minute d'un acte est l'acte original de cet acte dont une expédition est délivrée aux parties.
- Un acte en brevet est l'acte dont l'original est destiné à être remis aux parties par le fonctionnaire ou l'officier public qui le reçoit.
- L'original d'un acte est le manuscrit primitif par opposition à la copie.

2 - EXECUTION DE LA FORMALITE DES ACTES NOTARIES

Les actes présentés par les notaires sont portés sur un bordereau de dépôt rédigé par eux en double exemplaire et remis en même temps que les actes à enregistrer.

Les droits dus sur les différents actes figurant au bordereau sont totalisés et le bordereau est enregistré en bloc au registre de formalité unique qui doit être arrêté jour par jour par le Receveur.

L'enregistrement consiste en une simple mention de référence au bordereau récapitulatif.

Le Receveur inscrit ensuite sur la minute ou le brevet ou l'original, une mention constatant la formalité et portant quittance des droits acquittés.

3 – LES AUTRES ACTES

Les autres actes sont portés de manière succincte et au fur et à mesure de leur présentation sur un bordereau de journée établi par le receveur. Ce bordereau de journée est totalisé et enregistré en bloc au registre de formalité unique.

NB : Les huissiers de justice peuvent, s'ils disposent au moins de cinq actes à la fois, être admis au régime prévu pour les notaires.

C - DISPENSE DE LA FORMALITE

De nombreux actes qui, par leur forme ou leur objet, devaient être soumis à la formalité, sont pour des motifs divers, le plus souvent dispensés de celle-ci.

La dispense à pour corollaire une exonération d'impôt. Toutefois, certains actes authentiques dispensés de la formalité donnent ouverture, le cas échéant, à des droits fixes.

Bien que ne donnant lieu seulement qu'aux droits fixes des actes innommés, les conventions dressées par les notaires ou affectées d'une condition suspensive portant transmission des droits réels immobiliers sont soumises obligatoirement à la formalité compte tenu de la nature des biens qu'elles comprennent.

D - REFUS DE LA FORMALITE

La formalité peut être refusée dans certains cas : (bureau incompétent, présentation non accompagnée du versement des droits simples, actes non timbrés, absence de bordereau, absence de déclaration estimative et détaillée).

E - LES BUREAUX COMPETENTS

1 - LES ACTES NOTARIES

Ces actes doivent être enregistrés au bureau dans le ressort duquel les notaires ont leur résidence légale.

2 – LES ACTES EXTRAJUDICIAIRES

Les huissiers ou autres agents ayant le pouvoir de faire des exploits ou des procès verbaux sont tenus de faire enregistrer leurs actes soit au bureau de leur résidence légale soit au bureau du lieu où ils les ont faits.

3 – LES ACTES JUDICIAIRES ET LES ACTES ADMINISTRATIFS

Pour ces actes, le bureau compétent est celui du lieu d'exercice de la fonction.

4 – LE PROCES-VERBAL DE VENTE PUBLIQUE DE MEUBLES

Le bureau territorialement compétent est celui du lieu où la vente a été effectuée.

5 – LES ACTES SOUS SEING PRIVE

a) – Les actes portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance d'immeuble, de fonds de commerce ou de clientèle ou de cession de droit à un bail ou du bénéfice de promesse de bail d'immeuble doivent être enregistré au bureau dans le ressort duquel se trouve l'immeuble ou le fond de commerce.

b) - Les autres actes sous seing privés soumis obligatoirement à la formalité doivent être présentés au bureau du lieu du domicile de l'une des parties contractantes.

c) - Les actes sous seing privé non soumis obligatoirement peuvent être enregistrés dans n'importe quel bureau indistinctement.

6 – LES BUREAUX COMPETENTS POUR LES MUTATIONS PAR DECES

- Si le défunt avait un domicile au Sénégal, le bureau compétent est celui de son domicile.
- Si le défunt n'avait pas de domicile au Sénégal et si le décès a eu lieu au Sénégal, le bureau compétent est celui du lieu du décès.

- Si le défunt n'avait pas de domicile au Sénégal et si le décès a eu lieu à l'étranger, le bureau compétent est le bureau d'enregistrement des successions de Dakar.

7 – LES ACTES PASSES EN PAYS ETRANGERS

Ces actes peuvent être enregistrés dans tous les bureaux indistinctement.

F - LES DELAIS

Les délais fixés par la loi sont des délais de rigueur et ne peuvent être prorogés.

Inversement, ils sont suspensifs du paiement des droits. Aucune poursuite ne peut être engagée tant qu'ils ne sont pas expirés.

Pour le décompte du délai, le jour de la date de l'acte n'est pas compté dans le délai, par contre, le jour de l'expiration du délai fait partie de ce dernier.

Quand le délai est fixé en mois, il se calcule de quantième en quantième (25 janvier-25 février).

Lorsque le jour de l'expiration du délai est un jour de fermeture totale ou partielle du bureau, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable qui suit.

1 – LES DELAIS APPLICABLES AUX ACTES

a) LE DELAI GENERAL D'UN MOIS

Les actes soumis obligatoirement à la formalité doivent en règle générale être présentés à l'enregistrement dans le délai d'un mois à compter de leur date.

b) LES DELAIS SPECIAUX

- **Le délai de 15 jours** : Ce délai s'applique aux actes des marchands de biens et à la requête au conseil d'Etat pour excès de pouvoir.

- **Le délai de 45 jours** : Ce délai s'applique aux procès verbaux de conciliation dressés par le Juge, aux sentences arbitrales en cas d'ordonnance d'exequatur, aux accords survenus en cours d'instances, aux ordonnances rendues en matière de loyer, aux ordonnances portant injonction de payer, aux jugements et aux arrêts des cours et tribunaux en premier et dernier ressort et enfin aux arrêts du Conseil d'Etat, de la Cour de cassation ou du Conseil Constitutionnel.

En fait toutes les décisions doivent être enregistrées dans le délai de 45 jours.

- **Le délai de 3 mois** : Ce délai concerne les testaments et les déclarations de souscription d'augmentation de capital en numéraires réalisées hors du Sénégal des sociétés par actions dont le siège est au Sénégal.

2 – DELAIS APPLICABLES AUX OPERATIONS JURIDIQUES NON CONSTATEES PAR DES ACTES

a) LES MUTATIONS VERBALES ENTRE VIFS

Les déclarations de mutation verbales de fonds de commerce ou de clientèle ou d'office, ainsi que les déclarations jouissance de fonds de commerce, de cession de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail sur tout ou partie d'un immeuble doivent être souscrites dans le délai d'un mois à compter de l'entrée en possession.

Les déclarations de location verbale d'immeubles doivent être faites chaque trimestre dans les vingt (20) premiers jours des mois de janvier, avril, juillet et octobre.

b) LES MUTATIONS PAR DECES

Les redevables disposent de six (06) mois à partir du jour du décès pour souscrire la déclaration de succession si le décès a eu lieu au Sénégal. Ce délai est prolongé jusqu'à un an si le décès a eu lieu hors du Sénégal.

CHAPITRE VII

LES REGIMES PARTICULIERS

I - ACTES EXEMPTS DE L'ENREGISTREMENT

De nombreux actes qui par leur forme ou leur objet doivent être soumis à la formalité sont pour des motifs divers dispensés de la formalité et du paiement des droits d'enregistrement. Mais, en cas de présentation volontaire, ils sont soumis au droit fixe des actes innommés.

Quelques exemples d'actes exemptés :

Les actes constatant les accidents de travail, les déclarations, avis et signification de décision de la Cour de cassation et du Conseil d'Etat, les élections, les expropriations, les règlements judiciaires, liquidations de bien et faillite personnelle, les actes de police générale, les prestations de serment, les pupilles de la nation, les reconnaissances d'enfant naturel, les saisies-arrêts sur salaire etc...

II - ACTES ENREGISTRES GRATIS

Certains actes sont soumis à la formalité, mais ne donnent lieu au paiement d'aucun droit, ils sont enregistrés gratis. **Exemple** : les actes de divorce.

En général, les actes concernant l'application du code de la famille.

III - ACTES A ENREGISTRER EN DEBET

Dans certaines hypothèses, la formalité est bien effectuée dans les délais légaux. Mais, le paiement est laissé en suspens le recouvrement étant poursuivi ultérieurement par l'administration.

Il en est ainsi notamment les actes concernant les aliénés, les rectifications du casier judiciaire «**l'action en responsabilité des communes**», le recours pour excès de pouvoir au Conseil d'Etat contre les actes des diverses autorités administratives, les requêtes en matière de pension, les actes de simple police et de police correctionnelle, l'assistance judiciaire, les actes soumis à un visa spécial (procès verbaux constatant les contraventions) etc...

CHAPITRE VIII

CONTRÔLE ET CONTENTIEUX EN MATIERE D'ENREGISTREMENT

Lorsque l'administration constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base aux impôts, droits, taxes ou sommes dues en vertu de la législation, les redressements correspondants sont effectués suivant la procédure contradictoire.

Cette procédure est générale et n'est écartée que dans certains cas expressément prévus par la loi ou encore lorsque le redressement ne concerne pas des éléments déclarés par le contribuable pour servir de base au calcul de l'impôt.

I - INSUFFISANCE DE PRIX OU D'ÉVALUATION

L'administration a la possibilité d'établir l'insuffisance des prix exprimés ou des évaluations fournies par les parties sur lesquels des droits ont été calculés lors de l'enregistrement pour taxer en définitive la valeur vénale des biens.

Le redressement correspondant est alors effectué suivant la procédure contradictoire ; et l'administration est tenue d'apporter la preuve de l'insuffisance des prix exprimés ou des évaluations fournies dans les actes ou déclarations.

Il appartient donc à l'administration d'établir la valeur vénale des biens en indiquant dans la notification de redressement les éléments de comparaison ou les méthodes d'évaluation retenues selon la nature des biens qui justifie le rehaussement envisagé.

Les éléments de redressement doivent être mentionnés avec suffisamment de précision de manière à permettre au contribuable de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. Ils ne doivent pas cependant comporter des indications susceptibles de porter atteinte au secret professionnel sauf si l'Administration use de son droit de communication.

En cas de désaccord, à la suite des notifications de redressement la commission de conciliation prévue à l'**article 628 CGI** peut être saisie sur l'initiative de l'une ou l'autre partie au litige.

En cas de contentieux, suite à la saisine de la commission, la charge de la preuve incombe toujours à l'Administration quel que soit l'avis émis par la commission.

II - DISSIMULATION DES PRIX

La dissimulation consiste à porter dans un acte un prix différent de celui réellement convenu.

Les sanctions afférentes aux dissimulations de prix ne peuvent être prises que s'il est prouvé que le prix réellement convenu est supérieur à celui indiqué dans l'acte.

Les dissimulations peuvent être établies par tous les modes de preuves compatibles avec la procédure écrite.

III - DISSIMULATION DU VERITABLE CARACTERE D'UN CONTRAT

L'administration est fondée à restituer leur véritable caractère aux actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat, d'une convention à l'aide de clauses qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement plus élevés.

Le rétablissement de la véritable portée des actes en cause et le rehaussement des impositions qui en résultent sont notifiés dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit.

Il s'agit d'une procédure contradictoire comportant, toutefois, certaines spécificités quant aux garanties du contribuable à sa mise en œuvre, son déroulement et à l'application des pénalités.

IV - LE DROIT DE PREEMPTION

Quelle qu'en soit la source, le droit de préemption donne à une personne la faculté de se porter acquéreur d'un bien de préférence à une autre. Ce droit peut s'exercer dans toute espèce de vente.

Au plan fiscal, l'Administration est autorisée à exercer au profit du Trésor public un droit de préemption sur les immeubles, les droits immobiliers, les fonds de commerce ou clientèle, les droits à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail d'un immeuble dont elle estime le prix insuffisant, en offrant à l'acquéreur du bien dont elle estime le prix insuffisant (ou à ses ayants droits), le montant de ce prix majoré du dixième et le remboursement des frais et loyaux coûts du contrat.

Cette faculté s'exerce par simple notification aux parties d'un acte d'huissier dans les **trois (03) mois ou six (06) mois** de la formalité suivant que celle-ci a eu lieu ou non à Dakar ou concerne un bien situé dans le ressort de cette ville.

La raison d'être de ce droit est de substituer l'Etat à l'acquéreur.

V - LA PRESCRIPTION

L'inaction du créancier pendant le délai fixé pour la prescription extinctive, libère le débiteur de son obligation.

Le délai court à compter du lendemain du jour où l'obligation est exigible ; il expire au jour anniversaire, même férié.

L'aveu même tacite du débiteur, le commandement de payer, l'exécution forcée et la citation en justice, interrompent la prescription.

L'entier délai court à nouveau à compter de la date interruptive.

L'instance et le délai de grâce accordés par le juge suspendent le cours de la prescription qui se poursuit après leur achèvement.

Sauf dispositions contraires de la loi, le délai de la prescription extinctive de droit commun est de dix ans.

La prescription est suspendue par l'état d'incapacité légale du créancier ou par la force majeure ou le cas fortuit l'empêchant de poursuivre l'exécution forcée de l'obligation.

Pour la réparation des omissions, insuffisances ou erreurs de toute nature commise au préjudice du trésor, la loi impartit à l'Administration des délais de reprise et de répétitions à l'issue desquels, ses obligations contre les redevables se trouvent éteintes.

A l'inverse, des délais de restitution ou de recours sont accordés aux contribuables indûment imposés.

VI - LES SANTIONS

Les infractions fiscales peuvent donner ouverture indépendamment au paiement des droits étudiés, à des sanctions fiscales, civiles et parfois pénales.

TITRE II - LES TARIFS ET LEURS APPLICATIONS

CHAPITRE I

LES DROITS FIXES

Un droit est fixe quand tous les actes d'une même catégorie sont passibles du même montant quelle que soit l'importance des sommes ou valeurs qui sont énoncées dans l'acte ou la déclaration.

Il y a actuellement **huit (08) sortes de droits fixes** en matière de droit d'enregistrement.

- 1°) **Le droit fixe de 2.000 F** : C'est d'abord le minimum de perception en matière d'enregistrement. Il est, ensuite, applicable aux actes innommés, c'est à dire ceux qui n'ont pas fait l'objet d'une tarification spéciale ou qui ne sont pas soumis obligatoirement à la formalité de l'enregistrement. Ce droit s'applique aussi à tout un ensemble d'opérations énumérées par **l'article 452 du CGI** : acceptations pures et simples de successions, legs ou communautés, les actes de constitution d'associations en participation, les actes sous seing privés de prêts destinés à l'achat de véhicules automobiles ou de tracteurs agricoles, les actes de reproduction ou d'exécution d'œuvres littéraires ou artistes, les inventaires de meubles, les clôtures d'inventaires, les contrats de mariage de déclaration du régime adopté, les prises de meubles, les testaments et tous autres actes de libéralités relatifs à l'événement du décès ; les cessions, subrogations, rétrocessions et résiliations de baux de biens de toute nature, les procès verbaux de conciliation dressés par les juges, les actes des huissiers et autres personnes ayant pouvoir de faire des exploits et procès verbaux, les requêtes faites au Conseil d'Etat ou à la Cour de Cassation.
- 2°) **Le droit fixe de 4.000 F** : Ce droit s'applique aux actes de constitution des sociétés de constructions d'immeubles en copropriété, aux actes constatant le transfert pur et simple et simple au Sénégal du siège social des sociétés ayant leur siège social dans un pays étranger, aux actes de dissolution des sociétés, aux adjudications à la folle enchère, à la déclaration de command, aux jugements de police ordinaire, aux jugements des tribunaux départementaux, aux ordonnances de référé, les décisions judiciaires en matière d'état civil, aux ordonnances portant injonction de payer ou si le droit variable qui est exigible sur le jugement ou sur l'ordonnance est inférieur à 4.000.
- 3°) **Le droit fixe de 5.000 F** : Ce droit s'applique aux actes portant location par la SN.HLM ou la SICAP d'immeubles à usage de logement et constituant des logements sociaux au sens de **l'article 657 du CGI**. « **Ce sont les logements dont le coût unitaire est inférieur ou égal à 20.000.000 F.** ».

- 4°) **Le droit fixe de 6000 F** : Ce droit est prévu pour les actes constatant la constitution de sociétés d'investissements, de fonds communs de placement, de toutes autres formes de placement collectif agréées, ainsi que la transformation de sociétés existantes en sociétés d'investissements ou de toutes autres opérations de fusion, de scissions, de fusion scission, de dissolution et de partage.
- 5°) **Le droit fixe de 8.000 F** : sont concernés le jugement de police correctionnelle et le jugement des tribunaux régionaux en premier et dernier ressort ou si le droit variable exigible sur le jugement est inférieur à 8.000 F.

Ce droit fixe s'applique aussi aux incidents en cours d'instance et aux arrêts sur appel d'ordonnance devant les juridictions régionales.

- 6°) **Droit fixe de 16.000 F** : Ce droit est applicable sur les jugements des tribunaux criminels, sur les arrêts des cours d'appel et sur les arrêts rendus sur les incidents en cours d'instance ou si le droit variable applicable sur ces jugements ou arrêts est inférieur à 16.000 F.
- 7°) **Droit fixe de 25.000 F** : Ce droit correspond au minimum de perception applicable aux droits de mutation à titre gratuit (donations et successions) et aux actes de constitution des sociétés.
- 8°) **Droit fixe de 32.000 F** : Ce droit s'applique aux arrêts du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation ou si le droit variable applicable à ces arrêts est inférieur à 32.000 Frs. Toutefois, ce droit est réduit de $\frac{1}{2}$, en cas de pourvoi en cassation sur les jugements rendus par les tribunaux régionaux ou des $\frac{3}{4}$ en cas de pourvoi sur les jugements des tribunaux départementaux.

CHAPITRE II

LES MUTATIONS A TITRE ONEREUX : VENTE D'IMMEUBLES.

La mutation est définie comme le passage d'un droit d'une tête à une autre tête.

C'est donc la transmission réelle ou apparente d'un droit entre deux ou plusieurs personnes.

Traditionnellement, les immeubles sont considérés l'élément le plus important du patrimoine des particuliers. Dès lors leur vente donne lieu à une taxation assez lourde au taux de 15 %.

Cependant, il existe par rapport à ce taux, un certain nombre de règles dérogatoires pouvant faire bénéficier de tarifs de faveur.

I - CHAMP D'APPLICATION DU DROIT DE VENTE D'IMMEUBLE

A - LES BIENS IMPOSABLES

Le tarif de vente d'un immeuble de 15 % s'applique :

- Aux immeubles par nature, c'est-à-dire aux fonds de terres, aux bâtiments, aux récoltes pendantes sur racines ou aux fruits des arbres non encore cueillis.
- A l'usufruit ou à la nue-propriété des biens immeubles.
- A la jouissance des immeubles, c'est-à-dire les autres droits réels immobiliers.

L'exigibilité du droit de vente d'immeubles est donc soumise à la double condition suivante : Que l'opération s'analyse en une mutation à titre onéreux et que la mutation porte sur un bien présentant un caractère immobilier tel que défini ci-dessus.

B - LES CONVENTIONS TAXABLES

1 - LA VENTE

La vente est le contrat par lequel le vendeur s'engage à transférer la propriété d'une chose corporelle ou incorporelle à l'acquéreur, moyennant un prix fixé en argent.

La chose vendue doit exister au moment du contrat. Néanmoins, la vente de choses qui n'existent pas encore est conclue sous la condition résolutoire qu'elles existeront et seront délivrées.

Il n'y a pas de vente s'il n'y a pas de prix fixé ou si celui qui a été stipulé apparaît comme fictif ou dérisoire.

Le prix est fictif, lorsqu'il a été convenu que le vendeur n'en demanderait jamais le paiement.

Le prix est dérisoire lorsque son chiffre est si bas qu'il ne peut être mis en rapport avec la valeur de la chose vendue.

Le prix doit être déterminé ou déterminable. Il est fixé librement par les parties sous réserve de la réglementation des prix.

La vente est imposable quelle que soit sa qualification ou sa forme. Pour être taxable la vente doit être parfaite et emporter des effets certains et actuels.

- La vente est dite parfaite, lorsqu'il y a accord des parties autrement dit consentement réciproque (accord sur la chose c'est- à- dire l'objet de la mutation, accord sur le prix c'est-à-dire la contrepartie fournie par l'acquéreur au vendeur).
- Si l'une de ces conditions n'est pas remplie, l'acte constitue un acte imparfait non soumis, en principe, à la formalité.

En revanche, dès lors que le contrat est apparemment valable, l'impôt est en principe exigible même si la vente est susceptible d'annulation ou de résolution.

- Les effets certains et actuels : C'est quand il n'existe pas d'incertitude quant à la réalisation de la mutation. C'est le cas, des ventes sous condition suspensive contrairement aux ventes sous condition résolutoire soumises immédiatement à l'impôt.

2 - LES AUTRES CONVENTIONS TAXABLES

a) Les adjudications : ce sont des ventes qui sont faites avec publicité et concurrence par les commissaires priseurs ou à la barre du tribunal mais également par les administrations financières de la Douane des Impôts et des Domaines ou du Trésor.

- b) La déclaration de command** : L'acheteur peut, par une déclaration formelle de command insérée dans le contrat de vente, se réserver, pendant un délai fixé, le droit de céder le contrat à un tiers.

Le commandité, en faisant la déclaration, doit justifier de l'acceptation du command.

Cette déclaration, faite dans le délai fixé, substitue le command au commanditaire, qui est censé n'avoir jamais été acquéreur.

Si le commanditaire ne peut régulièrement déclarer le command ou s'il le fait après expiration du délai, il reste définitivement acquéreur et devra supporter le taux de 15%.

Au plan fiscal la déclaration de command c'est la désignation dans un certain délai (24 heures) d'une tierce personne qui prendra le contrat à son compte sous réserve que la faculté de déclarer command ait été faite par acte public.

Si cette condition n'est pas remplie la déclaration de command est considérée comme translatrice et le taux de l'impôt applicable est 15 %. Par contre si la déclaration est faite dans les normes prévues seul le droit fixe de 4.000 F est réclamé. Le droit proportionnel est suspendu jusqu'à identification du véritable acquéreur.

- c) Déclaration sur folle enchère** : La folle enchère c'est l'annulation d'une première adjudication et la revente du bien. C'est aussi celle d'un dernier enchérisseur qui ne veut ou ne peut satisfaire aux conditions de l'adjudication notamment en payer le prix. Le droit sera d'abord liquidé sur le prix de la première adjudication ; si à la revente le second prix est supérieur, il est réclamé un complément de droits. Si par contre ce dernier prix est inférieur il n'est qu'un droit fixe de 4000 francs.

- d) Le pacte de réméré ou faculté de rachat** : c'est un contrat par lequel le vendeur se réserve le droit de reprendre la chose vendue moyennant la restitution du prix principal et le remboursement des frais et loyaux coûts de la vente.

Cette faculté constitue une condition résolutoire qui lors de sa réalisation a pour effet, d'annuler rétroactivement la vente. Le retour de la chose vendue ne donne lieu qu'au droit fixe de 2.000 F, si ce retour intervient dans les délais prévus ; le cas contraire, le taux de 15 % est exigible.

- e) La dation en paiement** : Elle constitue la faculté de régler une dette par la remise en contrepartie d'un ou de plusieurs immeubles. Ce contrat est considéré au point de vue fiscal comme translatif du droit de propriété soumis au tarif immobilier de vente d'immeubles (15 %).

- f) **La clause de dédit** : c'est lorsque le bénéficiaire d'une promesse de vente d'immeuble se réserve le droit de ne pas exécuter le contrat en payant une somme déterminée ou en perdant une somme déjà versée. Au point de vue fiscal, cette opération est taxée au tarif immobilier de vente d'immeuble.
- g) **Les promesses de vente** : La loi assimile à la vente, les promesses synallagmatiques de ventes, c'est-à-dire les contrats par lesquels une personne promet de vendre à une autre personne qui s'engage d'en payer le prix. Cette opération est taxée au taux de 15 % s'il s'agit d'un immeuble, car le contrat est considéré comme parfait.

S'agissant des promesses unilatérales de vente ou d'acheter (pollicitation), le tarif immobilier ne leur est pas applicable, mais seulement le droit fixe des actes innommés pour la simple raison que ces conventions ne sont pas dites parfaites.

- h) **Les soultes ou les plus values** : Ce sont les surplus de gains que les propriétaires d'immeubles réalisent à l'occasion des transactions. On parle de soulte si le surcroît de valeur est exprimé en argent, de plus value si le surcroît de valeur a été simplement constaté sur le plan comptable.

Les soultes et les plus values se rapportant aux immeubles sont taxées au tarif immobilier de 15 %

II - ASSIETTE DE L'IMPOT

La base de perception de l'impôt est constituée par le prix exprimé dans l'acte augmenté toutes les charges en capital ainsi que de toutes les indemnités stipulées au profit du cédant à quelque titre et pour quelque cause que ce soit ou sur la valeur vénale réelle de l'immeuble si cette valeur vénale est supérieure au prix augmenté des charges et des indemnités.

Toutefois, cette valeur ne peut être inférieure à la valeur d'acquisition réévaluée augmentée des dépenses d'amélioration.

Pour les adjudications, le droit est liquidé sur la valeur vénale réelle de l'immeuble, lorsque celle-ci est supérieure au prix d'adjudication, augmenté des charges en capital.

Les droits de mutation d'immeubles exigibles à l'occasion d'une opération de crédit-bail, sont liquidés sur la base du prix de cession stipulé au contrat.

A - LE PRIX ET LES AUTRES ELEMENTS IMPOSABLES

1 – LE PRIX

Le prix peut consister non seulement en une somme d'argent mais également en une créance mobilière en obligation de faire ou par la remise de meubles de toute nature.

Lorsqu'il n'est pas exprimé en argent, les parties doivent fournir une évaluation pour permettre la perception des droits

Lorsqu'il est payable à terme avec intérêts, ces derniers ne sont pas taxables. Par contre si le prix est formé d'une rente viagère, la perception est alors établie sur le capital de la rente exprimée dans l'acte ou sur une déclaration estimative des parties.

Lorsque le prix est assorti d'une clause de variabilité en fonction d'indices économiques, l'Administration admet dans un souci de simplification que l'impôt soit liquidé de manière définitive sur le prix porté dans l'acte.

1 - LES CHARGES AUGMENTATIVES DU PRIX

Ces charges sont constituées par les prestations supplémentaires que le contrat impose à l'acquéreur ainsi que par les avantages indirects que l'acquéreur procure au vendeur.

Il en est ainsi :

- du paiement par l'acquéreur des dettes du vendeur ;
- des frais antérieurs au contrat mis à la charge de l'acquéreur ;
- des rentes à servir par l'acquéreur à la place du vendeur ;
- des constructions et travaux à exécuter au profit du vendeur
- réserve de jouissance au profit du vendeur si le prix de vente est payé comptant ;

Par contre, les frais d'actes incombent normalement à l'acquéreur sous réserve de l'application de la règle de la solidarité des parties. A l'inverse lorsque le contrat met à la charge du vendeur une obligation incombant normalement à l'acquéreur le montant des charges est déduit pour la liquidation des droits.

B - LA VALEUR VENALE REELLE

Selon une jurisprudence assez abondante, la valeur vénale réelle d'un immeuble est constituée par le prix qui pourrait être obtenu par le jeu de l'offre et de la demande dans le marché réel compte tenu de l'état dans lequel se trouve l'immeuble avant la mutation et les clauses de l'acte de vente.

Il convient, donc, pour appréhender cette valeur de se placer du point de vue d'un acheteur quelconque et non d'une personne déterminée (pas de prix de convenance).

Exemple : Monsieur BA vend à Monsieur DIOP un immeuble au prix de dix (10) millions à charge par Monsieur DIOP de payer outre le prix : l'hypothèque de trois millions grevant l'immeuble vendu, les impôts fonciers de l'immeuble et dont les rôles sont sortis au nom de Monsieur BA pour un montant de trois cent mille(300.000) francs, de rembourser une somme de 500.000 francs représentant la dette de Monsieur BA à la BICIS et enfin de régler les frais et loyaux coûts du contrat estimés à un (01) million Francs.

Travail à faire : Déterminer la base taxable, la date de présentation à la formalité si cet acte a été établi par Maître Samba SECK Notaire à Sébikotane, localité dépendant du bureau d'enregistrement de Rufisque situé à 15 Km de Sébikotane. Préciser le délai de présentation à la formalité si l'acte a été passé le 04/06/98.

Solution :

Prix (10 Millions + 3 Millions + 300 Mille + 500 Mille) = 13 Millions 800

Délai : 2 mois => 04/08/98 (Officier public se trouve dans une localité autre que celle du bureau d'enregistrement).

Montants des droits = 15 % x 13,8 Millions = 2,07 Millions.

III - LES REGIMES SPECIAUX

1 - LES ACQUISITIONS POUR CONSTRUIRE

Pour favoriser le développement économique et social, le législateur a prévu un certain nombre de régimes dérogatoires au droit commun.

En effet, les acquisitions en pleine propriété de terrains nus et des bâtiments destinés à être entièrement démolis aussi que les concessions de droit de superficie des mêmes immeubles sont assujettis au tarif immobilier de 15 % .

Mais ce taux peut être réduit jusqu'à 10 % par restitution des cinq pour cent (5 %) perçus en plus au moment de la présentation de l'acte à la formalité.

Pour bénéficier de ce régime, les acquisitions de terrains ou de bâtiments doivent avoir pour objet la construction d'habitation principale, d'usines, d'industries ou d'exploitations hôtelières ou touristiques.

Les conditions à remplir pour bénéficier de ce régime sont les suivantes :

- l'acquéreur doit s'engager dans le délai de **03 ans** à construire après avoir démoli, s'il y a lieu et s'il s'agit d'un immeuble bâti répondant aux critères de destination énumérés ci-dessus ;
- l'acquéreur doit produire avant l'expiration de ce délai de **03 ans**, le certificat de démolition, le certificat d'habitabilité ou le certificat de conformité pour les autres formes de constructions attestant que les engagements souscrits ont été respectés

En ce qui concerne les constructions à usage principal d'habitation à plusieurs niveaux, le rez-de-chaussée peut être à usage de commerce ou de bureau si les $\frac{3}{4}$ des constructions au moins sont réservés à l'habitation.

Sont exclues de ce régime, les constructions de maisons individuelles dont la superficie est supérieure à **2.500 m²** et les acquisitions destinées aux lotissements.

Par contre le régime est applicable sans limitation de superficie, aux constructions de maisons collectives, si celles-ci couvrent la totalité des terrains acquis.

Le délai de production des documents attestant du respect des engagements pris, peut être prorogé, si c'est le fait de l'Administration ou en raison de sujétions particulières liées à un plan d'urbanisme ou à une opération de remembrement.

2 – RENOVATION URBAINE ET RESTAURATION IMMOBILIERE

Pour encourager les rénovations urbaines et les restaurations immobilières dans des villes comme Saint Louis et Gorée, le législateur a prévu un taux de **5 %** pour les acquisitions de terrains nus et les bâtiments destinés à être rénovés et restaurés dans le délai de **03 ans**.

Ce régime peut toutefois être applicable à une liste d'autres villes fixées par décret.

En cas de non-respect des engagements pris les sanctions prévues sont d'un droit en sus ou d'un double droit en sus sans préjudice du paiement des droits complémentaires.

3 - LES CESSIONS FAITES PAR LES PROMOTEURS IMMOBILIERS

Sont enregistrés à **5 %**, les actes de vente d'immeubles à usage de logement faits par les personnes physiques ou morales qui se consacrent avec l'agrément et sous le contrôle du Gouvernement au développement de l'habitat social qui correspond au logement dont le coût unitaire est inférieur à **20.000.000 Francs CFA**. Le bénéfice de ce régime est accordé

par agrément du Ministre Chargé des Finances après avis du Ministère de l'Urbanisme et de l'Habitat.

4 - LES CESSIONS AMIABLES DE LOGEMENTS SN.HLM OU SICAP AVANT COMPLET PAIEMENT DU PRIX

Ces cessions sont taxées à **5 %** si l'attributaire n'est plus en mesure de rembourser ou d'habiter le logement et si l'acquéreur remplit les conditions pour bénéficier de ce régime.

5 - ORGANISMES D'AMENAGEMENT ET D'EQUIPEMENT FONCIER

Les acquisitions faites par ces organismes au sens du code de l'urbanisme de terrains compris dans les périmètres de la **Zone d'Aménagement Concerté** bénéficient d'un taux de **1 %**.

6 - SOCIETES ET COOPERATIVES D'HABITATION ET DE CONSTRUCTION (CASTORS)

Pour ces coopératives, il faut distinguer deux cas :

- a) Les acquisitions de terrains nus destinées à être attribués dans un délai de trois **(03) ans** après aménagement sont enregistrées au taux de **1 %**.
- b) Les actes de vente ou d'attribution aux membres doivent être établies dans le délai de sept **(07) ans** à compter de la date d'acquisition des terrains ou de la construction des immeubles. Ces actes de vente sont soumis à un taux de **5 %**.

7 - LES SOCIETES D'ECONOMIE MIXTE, LES SOCIETES NATIONALES ET LES ASSOCIATIONS BENEFICIANT DU CONCOURS FINANCIER DE L'ETAT

Les acquisitions faites par ces catégories qui mettent à leur charge le paiement des droits, sont taxées au droit fixe de **Deux Mille (2.000) Francs** si les dotations originelles ou après augmentation ou si les recettes annuelles sont constituées au moins à **80 %** de fonds publics.

8 - LES ACTES DE LOCATIONS DES LOGEMENTS SN.HLM OU SICAP

Sont enregistrés au droit fixe de **5.000 Francs**.

9 - LES IMMEUBLES SITUES A L'ETRANGER

Les actes de vente d'immeubles situés à l'étranger sont enregistrés à **3 %**.

CHAPITRE III

LES MUTATIONS A TITRE ONEREUX : LES VENTES DE MEUBLES

Le régime fiscal des mutations à titre onéreux de meubles varie en fonction du caractère juridique de ces meubles.

Toutefois, la transmission à titre onéreux de biens mobiliers étrangers corporels ou incorporels opérés par acte passé au Sénégal sont soumis au droit de mutation que comme si elle avait pour objet des biens sénégalais de même nature.

SECTION I - LES VENTES DE MEUBLES EN GENERALE (gré à gré)

Les actes portant mutation de propriétés, d'usufruit de biens meubles doivent être enregistrés dans un délai d'un mois à compter de leur date (de l'acte) et à un droit de **10%**.

Ce tarif s'applique à toutes les ventes de meubles en général pour lesquels un autre tarif n'a pas été édicté. Les ventes soumises aux taux de **10 %** ne sont assujetties à l'enregistrement que si elle est constatée par un acte et ne rentre pas dans la catégorie des actes de commerces.

La mutation à titre onéreux ne revêtant pas la forme d'une vente publique (d'une vente de gré à gré) et ayant pour objet des meubles dont la mutation n'est pas soumise à un régime particulier est dispensés de la formalité si elles sont constatées par un acte sous seing privé ou si elles sont verbales.

Lorsqu'elles sont présentées volontairement à la formalité ou constatées par acte notarié, ces mutations donnent ouverture au droit fixe des actes innomés de **2.000 Francs**.

SECTION II - LES VENTES PUBLIQUES DE MEUBLES

Les ventes publiques qui sont réalisées par les Commissaires priseurs, les agents des Administrations financières ou à la barre du Tribunal sont constatées par des procès-verbaux qui sont obligatoirement assujettis à la formalité de l'enregistrement à un taux proportionnel de **10 %** liquidé sur le prix exprimé augmenté éventuellement des charges.

SECTION III - CESSIONS DE FONDS DE COMMERCE ET DE CLIENTELE, CONVENTIONS ASSIMILEES

I - DEFINITION DU FONDS DE COMMERCE

Le fonds de commerce est constitué par un ensemble de moyens qui permettent au commerçant d'attirer et de conserver une clientèle. Il regroupe différents éléments mobiliers, corporels et incorporels.

Le fonds de commerce comprend obligatoirement la clientèle et l'enseigne ou le nom commercial. Ces éléments sont désignés sous le nom de fonds commercial.

Le fonds de commerce peut comprendre en outre, mais à condition qu'ils soient nommément désignés, les éléments suivants :

- les installations
- les aménagements et les agencements
- le matériel
- le mobilier
- les marchandises en stock
- le droit au bail
- les licences d'exploitation
- les brevets d'invention, marques de fabrique et de commerce, les dessins et les modèles, et tout autre droit de propriété intellectuelle nécessaire à l'exploitation.

Un fonds de commerce se définit par ailleurs comme l'universalité juridique des droits et valeurs aux moyens desquels s'exerce un négoce ou une industrie.

Il se compose ordinairement de trois éléments et subsidiairement de quatre :

- la clientèle ou l'achalandage
- le droit au bail
- le matériel ou le mobilier
- les marchandises neuves

Il n'est indispensable que ces éléments tous réunis pour constituer l'entité juridique qu'est le fonds de commerce.

La vente du fonds de commerce obéit aux règles générales de la vente, sous réserve des dispositions et des textes spécifiques à l'exercice de certaines activités commerciales.

La cession de fonds de commerce a obligatoirement pour objet le fonds commercial tel que défini ci-dessus.

Elle peut porter aussi sur d'autres éléments du fonds de commerce, à condition de les préciser expressément dans l'acte de cession. Ces dispositions n'interdisent pas la cession d'éléments séparés du fonds de commerce.

Mais en tous les cas, il ne peut y avoir de cession de fonds de commerce s'il n'y a pas cession d'une clientèle sans laquelle le fonds de commerce ne peut exister.

La vente d'un fonds de commerce peut être réalisée soit par acte sous seing privé soit par acte authentique.

Toutefois, il ne peut y avoir de cession de fonds de commerce s'il n'y a pas cessions d'une clientèle sans laquelle le fonds de commerce ne peut exister.

II - CHAMP D'APPLICATION DES DROITS D'ENREGISTREMENT

L'impôt frappe les cessions de fonds de commerce, les cessions de clientèle et certaine couverture assimilée qu'ils soient constatés par un écrit ou simplement verbale.

A. CESSION DE FONDS DE COMMERCE

1 - ELEMENTS CONSTITUTIFS DU FONDS DE COMMERCE

a) - ELEMENTS INCORPORELS

L'achalandage ou la clientèle : Ils constituent les droits accessoires qui concourent à former et à maintenir entre l'établissement et le public un lien tel que le non commercial, l'enseigne, les droits de propriétés industrielles (procédé de fabrication, la marque de fabrique, le commerce, le brevet d'invention, le dessin, les modèles, les licences etc...).

Le droit au bail ou indemnité de départ ou denier d'entrée ou pas de porte : Le droit de prendre la suite du cédant. Dans le bail consenti au locataire des locaux où s'exploite le fonds.

b) - Les Eléments Corporels

Le matériel ou mobilier qui comprend tous les objets mobiliers servent à l'exploitation du fonds. Ces objets doivent donner lieu à un inventaire détaillé et estimatif dans un état distinct.

Les marchandises neuves : Il s'agit des biens qui font l'objet direct du commerce exploité dans le fonds, c'est-à-dire ceux qui sont destinés à être vendus.

2 – CESSION ISOLEE DE FONDS DE COMMERCE

Les cessions d'éléments du fonds de commerce autre que la clientèle sont soumises au régime ordinaire prévu pour les biens cédés.

B - CESSION DE CLIENTELE

Sont concernés les cessions de clientèle, les cessions de clientèle exercée avec les moyens d'un courant d'affaires avec le public (cas des Architectes, Dentistes, Avocats etc...). Ces éléments peuvent faire l'objet d'une cession distincte des autres éléments du fonds de commerce.

C - LES CESSIONS ASSIMILEES A DES CESSIONS DE CLIENTELE OU DE FONDS DE COMMERCE : Convention des successeurs

Toute convention à titre onéreux ayant pour effet de permettre à une personne d'exercer fût-ce partiellement une profession, une fonction ou un emploi occupé par un précédent titulaire même lorsque la dite convention conclue avec le titulaire ou avec ses ayants causes ne s'accompagne pas d'une cession de clientèle est taxée au même titre qu'un fonds de commerce.

III - ASSIETTE DU DROIT

Les droits sont perçus sur le prix augmenté des charges ou sur la valeur vénale réelle si elle est supérieure. Les charges sont réparties, s'il y a lieu proportionnellement aux prix respectifs des marchandises neuves et des autres éléments du fonds de commerce.

Pour les conventions assimilées à des cessions de fonds de commerce, les droits sont exigibles sur toutes les sommes dont le paiement est imposé au successeur sous quelque dénomination que ce soit et sur les charges lui incombant au même titre.

IV. LE TARIF

Les mutations à titre onéreux de fonds de commerce de clientèle et les conventions assimilées sont soumises à un taux de 15 %.

Mais les marchandises neuves cédées en même temps que les autres éléments du fonds de commerce et à l'acquéreur même du fonds de commerce sont taxées à un tarif de faveur de 2 % à condition qu'elles soient estimées article par article dans un état détaillé et distinct avec un prix particulier par chaque article. A défaut, elles sont taxées au même titre que les autres éléments de fonds de commerce c'est-à-dire à 15 %.

Exemple 1 : Soit un fonds de commerce de 50 millions qui se décompose comme suit :

Client ou achalandage 15 millions ; droit au bail 10 millions ; Matériels et mobiliers 20 millions ; marchandises en stock ou marchandises neuves 5 millions.

Hypothèse 1 : Les marchandises neuves ne sont pas détaillées et estimées article par article dans un état distinct avec un prix particulier sur chaque article.

Comme il n'y a pas d'inventaire des marchandises en stock on taxe la totalité du fonds de commerce au taux de 15 %.

Droit d'enregistrement = 50 Millions x 15 % = 7,5 millions.

Hypothèse 2 : Les marchandises neuves ont fait l'objet d'un inventaire détaillé article par article dans un état distinct avec un prix particulier pour chaque article et ont été vendues à l'acquéreur même du fonds de commerce. L'état d'inventaire des marchandises neuves a été présenté à la formalité en même temps que l'acte de vente du fonds de commerce.

Droit d'enregistrement = 45 millions x 15 % + 5 millions x 2 % = 6,850 millions.

Hypothèse 3 : Les marchandises neuves ont fait l'objet d'un inventaire détaillé et estimé article par article avec un prix particulier pour chaque article, mais cet inventaire n'a pas été présenté en même temps que l'acte de cession du fonds de commerce qui lui a été aussitôt présenté à la formalité. Mais l'inventaire a pu être fait avant l'expiration du délai légal de présentation de l'acte à la formalité et le Receveur en a pris acte.

La présentation de l'état d'inventaire avant l'expiration des délais entraîne un droit à un remboursement de $(50 \text{ millions} \times 15 \%) - [(45 \text{ millions} \times 15 \% + 5 \text{ millions} \times 2 \%)] = 650 \text{ 000}$

SECTION IV - CESSION DU DROIT A UN BAIL D'IMMEUBLE

La cession du droit au bail ne doit pas être confondue avec la cession de bail.

La cession de bail est la substitution d'un locataire par autre locataire. Elle est taxée au droit fixe de deux mille (2.000) Francs.

Tandis que la cession du droit au bail est la vente d'un élément incorporel personnel ou réel. Souvent la cession du droit au bail n'est que la cession déguisée de clientèle, c'est pourquoi la cession du droit au bail donne ouverture aux droits de vente de fonds de commerce (15 %).

Il y a lieu de rappeler qu'en application de la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes dans un même acte, le droit fixe de cessions de bail est souvent négligé en présence du droit proportionnel de 15 %.

Le droit au bail est le droit de prendre la suite du cédant dans le bail consenti par le propriétaire des locaux. La transmission de ce droit est soumise à la formalité et à l'impôt quelque soit la forme qui lui est donnée par les parties : (cession de droit au bail, cession de pas - de - porte, indemnité de départ et même cession du bénéfice d'une simple promesse de bail) qu'elle comporte ou non le versement d'une indemnité, qu'elle ait donné lieu ou non à la rédaction d'un écrit, l'impôt est perçu au taux de 15 %.

L'assiette est constituée du montant de la somme ou de l'indemnité stipulée au profit du cédant ou sur la valeur vénale réelle du droit cédé déterminée par une déclaration estimative des parties lorsque la convention ne mentionne aucune indemnité ou lorsque cette indemnité est inférieure à la valeur vénale.

Le régime de cession du droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble est applicable à tous les actes ou conventions quelle que soient la nature, les modalités, la forme ou la qualification ayant pour effet direct ou indirect de transférer le droit à la jouissance d'immeubles.

Ce régime n'a institué au profit de l'administration qu'une présomption relative de cession dont la force probante doit être corroborée par des présomptions simples tirées des circonstances de fait.

SECTION V - CESSION A TITRE ONEREUX DE DROITS SOCIAUX

La société émet des titres sociaux en contrepartie des apports faits par les associés. Ils représentent les droits des associés et sont dénommés actions dans les sociétés par actions et parts sociales dans les autres sociétés.

Le capital social représente le montant des apports en capital faits par les associés à la société et augmenté, le cas échéant, des incorporations de réserves, de bénéfices ou de primes d'émission.

Les associés société possèdent alors seulement un droit social incorporel désigné selon les cas sous le nom d'action ou de part sociale.

Les parts sociales sont les titres représentatifs de droits d'associés dans les sociétés autres que les sociétés par actions (SNC, SCS, SARL, SOCIETE CIVILE).

L'action est un titre négociable, au porteur ou nominatif, ayant une valeur nominale qui correspond à la part qu'elle représente dans le capital.

Les obligatoires négociables sont des créances sur la société et non des droits sociaux. Elles ne sont soumises à la formalité de l'enregistrement que si elles font l'objet d'un acte notarié ou d'un procès-verbal de vente publique.

Les cessions de droits sociaux donnent ouverture à un droit spécifique prévu à **l'article 503 alinéa 1 du CGI** ou bien sont soumises au droit de vente d'après la nature des biens représentés par les titres cédés (**article 504 CGI**)

I - LE REGIME DE DROIT COMMUN (article 503 CGI)

Les actes portant cessions d'actions ou de parts sociales des sociétés commerciales ainsi que les cessions d'obligations sont assujettis à un droit de mutation de 1%.

A – CHAMP D'APPLICATION

Les cessions d'actions ou de parts sociales sont taxables dès qu'il y a mutation. Peu importe qu'il y ait ou non un acte établi pour les constater. Ainsi les cessions verbales de droits sociaux n'échappent plus à la perception du droit d'enregistrement comme par le passé.

Le fait de subordonner l'exigibilité du droit proportionnel à l'existence d'un acte, avait comme inconvénient de réduire sensiblement le champ d'application.

L'acte s'entend de tout écrit formant titre à l'égard de chacune des parties quelle que soit sa forme. L'administration est fondée à exiger le paiement du droit proportionnel dès qu'il est constaté l'accord des parties sur la vente d'actions.

B - L'ASSIETTE

Le droit est liquidé sur le prix exprimé augmenté éventuellement des charges ou sur une estimation des parties ou à défaut, sur la valeur vénale réelle, si celle-ci est supérieure au prix majoré des charges.

II – LE REGIME PARTICULIER -(Cession de droits sociaux dans les 3 ans de l'apport)

Les cessions d'actions d'apport et de parts de fondateurs effectuées pendant la période de non négociabilité, sont considérées, au point de vue fiscal, comme ayant pour objet les biens en nature représentés par les titres cédés.

Pour la perception de l'impôt, chaque élément d'apport est évalué distinctement avec indication des numéros d'actions attribués en rémunération, à chacun d'eux.

A défaut d'évaluation et d'indication de ces numéros, les droits sont perçus au tarif immobilier.

Ces dispositions sont applicables aux cessions de parts d'intérêts dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, quand ces cessions interviennent dans les trois (3) ans de la réalisation définitive faite à la société.

Dans tous les cas où une cession d'actions ou de parts a donné lieu à la perception de droit de mutation en vertu de ces dispositions, l'attribution pure et simple à la dissolution de la société, des biens représentés par les titres cédés ne donne ouverture au droit de mutation que si elle est faite à un associé autre que le cessionnaire (**théorie de la mutation conditionnelle des apports**).

Les cessions d'actions et de parts sociales conférant à leurs possesseurs, la propriété ou la jouissance d'immeubles ou à la fraction d'immeubles, sont réputés avoir pour objet, lesdits immeubles pour les droits d'enregistrement et les taxes assimilées aux droits d'enregistrement.

SECTION VI - LES CESSIONS DE CREANCES

Les transferts, cessions et autres mutations à titre onéreux de créances, sont assujettis à un droit de 1 % liquidé sur le capital nominal de la créance et non sur le prix de cession.

Les exceptions à cette règle sont les suivantes :

- a) Le droit est perçu sur le prix de cession en cas d'adjudication publique en justice ou devant un notaire commis par le tribunal.
- b) En cas de cession sur débiteur en faillite personnelle, en règlement judiciaire ou en liquidation des biens, le droit est liquidé sur le chiffre des dividendes probables.
- c) La cession à titre de garantie ou de nantissement : le droit fixe de **2.000 Francs** est perçu, car cette cession n'opère pas de transfert de propriété de créances mais confère seulement au créancier la possibilité de se faire payer de préférence par rapport aux autres créanciers.
- d) La délégation de créance : c'est un contrat par lequel un débiteur (délégant) donne à son créancier (délégataire) un autre débiteur (délégué) qui s'oblige à sa place.

Lorsque la délégation s'analyse en un véritable transfert de créance, le droit proportionnel de 1 % est exigible. Le cas contraire, c'est un droit fixe de **2.000 Francs** qui est réclamé.

Lorsqu'il y a consentement des trois parties, la délégation emporte novation et le droit proportionnel de 1 % de cession de créance devient exigible.

La novation s'entend comme une convention par laquelle une obligation est éteinte et est remplacée par une obligation nouvelle.

SECTION VII - LES ACTES DE COMMERCE

Sont commerçants ceux qui accomplissent des actes de commerce, et en font profession habituelle.

Ont le caractère d'actes de commerce notamment :

- l'achat de biens, meubles ou immeubles, en vue de leur vente ;
- les opérations de banque, de bourse, de change, de courtage, d'assurance et transit ;
- les contrats entre commerçants pour les besoins de leur commerce ;
- l'exploitation industrielle des mines, carrières, et tous gisements de ressources naturelles ;
- les opérations de location de meubles ;
- les opérations de manufacture, de transport, de navigation et de télécommunication ;
- les opérations des intermédiaires de commerce telles que les commissions, les courtages, les agences, ainsi que les opérations d'intermédiaire pour l'achat, la souscription, la vente ou la location d'immeubles, de fonds de commerce, d'actions ou de parts de société commerciale ou immobilière ;
- les actes effectués par les sociétés commerciales

Ont également le caractère d'actes de commerce et ce, par leur forme, la lettre de change, le billet à ordre et le warrant.

L'article 429 du CGI dispense provisoirement de la formalité et par conséquent du droit proportionnel les actes de commerce.

En droit fiscal, l'acte de commerce doit remplir trois conditions pour bénéficier de l'exemption.

- Il faut que l'acte entre dans la catégorie des actes énumérés ci-dessus ;
- l'acte doit être rédigé en la forme sous seing privé ;
- l'acte doit donner normalement lieu à la perception du droit proportionnel de 10 % prévu pour les ventes de meubles en général.

En cas de présentation volontaire, les actes de commerce ayant rempli ces conditions, sont taxés au droit fixe des actes innommés.

Toutefois, l'enregistrement des actes de commerce devient obligatoire, lorsqu'un jugement portant condamnation ou reconnaissance de dettes intervient sur la base de ces actes ou lorsqu'un acte public est fait ou rédigé en conséquence de ces actes.

SECTION VIII - LES CESSIONS DE VEHICULES

Par dérogation aux actes de commerce et aux ventes de meubles en général tout acte portant mutation de gré à gré de véhicules à moteurs neufs ou d'occasions est soumis à un droit d'enregistrement dont le taux est fixé comme suit :

- 2 % pour les véhicules à moteur neufs
- 5 % pour les véhicules à moteur d'occasion.

Le droit de mutation est fixé à 50 000 francs pour les véhicules d'occasion qui ne font pas l'objet de cotation.

Le droit est perçu au tarif de **2.000 Francs** pour les véhicules de transport public de voyageurs ou de marchandises exploités par des personnes physiques ou morales titulaires de l'agrément par le service compétent de la profession de transporteur ainsi que de l'attestation d'imposition à la patente de transporteur.

L'assiette du droit est constituée :

- en ce qui concerne les véhicules importés, par la valeur en douane (CAF), augmentée des droits et taxes perçus au cordon douanier ;
- en ce qui concerne les véhicules à moteur d'occasion déjà immatriculés au Sénégal, par le prix exprimé, figurant en toutes lettres sur le certificat de vente établi par le vendeur et remis à l'acquéreur. Le droit d'enregistrement ne peut être perçu sur un montant inférieur à leur dernière valeur cotée dans le journal « argus » majoré de **50 %**.
- en ce qui concerne les véhicules neufs achetés auprès d'un concessionnaire installé au Sénégal par le prix toutes taxes comprises..

SECTION IX - VENTE SIMULTANEE DE MEUBLES ET D'IMMEUBLES

Lorsqu'un acte de vente simultané de meubles et d'immeubles comporte un prix unique, le droit d'enregistrement est perçu sur la totalité du prix au tarif de 15 % à moins qu'il ne soit stipulé un prix particulier pour les objets mobiliers et que ces derniers ne soient désignés et estimés article par article dans le contrat ou dans un état annexé audit contrat. Cet état annexé donnera lieu au paiement du droit de 10 %.

CHAPITRE IV

LES ECHANGES D'IMMEUBLES

I - DEFINITION ET CARACTERE DE L' ECHANGE

L'échange est un contrat par lequel les parties se donnent respectueusement une chose pour une autre.

Au point de vue fiscal, sont soumis à une tarification spéciale les seuls échanges d'immeubles.

Les autres formes d'échanges constituent de véritables ventes et sont taxées comme telles suivant la nature des biens ou des opérations concernées.

L'échange est un contrat consensuel à titre onéreux et s'apparente à la vente avec laquelle il est soumis aux mêmes règles.

Il existe, cependant, des différences entre **la vente et l'échange** :

L'échange n'est pas rescindable, pour cause de lésion comme en matière de vente.

L'échange étant un contrat dans lequel chacune des parties est en même temps vendeur et acheteur. Il échappe de ce fait au principe de l'interprétation des pactes obscurs qui se fait contre le vendeur.

Les frais et loyaux coûts du contrat sont à la charge des coéchangistes. Les charges se partagent entre les parties moitié- moitié sauf stipulation contraire alors qu'en matière de vente, l'acquéreur doit supporter le prix et les loyaux coûts du contrat.

A - ECHANGE PUR ET SIMPLE

C'est l'échange portant sur des immeubles d'égale valeur et qui est soumis à un droit d'enregistrement de **08 %** sur la valeur de l'un des lots. Ce même taux est appliqué sur le moindre part, lorsque l'échange est à parts inégales.

B - ECHANGE AVEC SOULTE OU PLUS VALUE

Lorsque les immeubles échangés sont de valeurs inégales la différence entre les valeurs constitue la soulte si elle est exprimée en argent ou la plus value lorsqu'aucune soulte n'est stipulée.

La soulte ou la plus value est taxée comme en matière de vente.

Ainsi, on pourrait dire que l'opération s'analyse en un échange pur et simple à concurrence de la valeur du lot le plus faible et en une vente à concurrence de la différence des valeurs des deux lots ou de la soulte.

L'acte donne ouverture au taux de **08 %** sur la valeur du lot le plus faible et le tarif prévu pour la vente de l'immeuble compris dans le lot le plus important à concurrence du montant de la soulte ou de la plus value.

Exemple :

Soit un échange d'immeubles A et B valeur (A = 10 Millions : B = 13 Millions).

Calculez les droits dus sur cet échange

Solution :

Jusqu'à 10 millions, l'échange est à parts égales et les droits sont de :

$10 \text{ millions} \times 8 \% = 800\,000 \text{ F}$

Droit sur la soulte ou la plus value : $(13 \text{ millions} - 10 \text{ millions}) \times 15 \% = 450\,000 \text{ F}$.

C – REGIME DES IMMEUBLES ADJUGES DEUX ANS AVANT OU DEUX ANS APRES L'ECHANGE

Les immeubles, quelle que soit leur nature, sont estimés d'après leur valeur vénale réelle à la date de la transmission ou suivant une déclaration estimative des parties.

Mais, si dans les **deux (02) ans** qui ont précédé ou suivi l'acte d'échange, les immeubles ayant servi de base de calcul du droit d'échange ont fait l'objet d'une adjudication soit par autorité de justice, soit volontaire avec admission des étrangers, les droits exigibles ne peuvent être calculés sur une somme inférieure au prix de l'adjudication à moins qu'il ne soit justifié que la consistance des immeubles a subi dans l'intervalle des travaux susceptibles d'en modifier la valeur.

Exemple :

Soit un échange entre deux immeubles (A et B) à la date du 03 juin 1999.

(A = 18 Millions B = 23 Millions)

Hypothèse 1 : Le 15/04/98 : l'immeuble de A avait fait l'objet d'une adjudication au prix de 20 millions.

Calculer les droits à la charge de chacune des parties.

Solution :

Le droit d'échange sera calculé sur le prix de l'adjudication dès lors que celle a eu lieu moins de 2ans avant l'échange.

A et B supporteront chacun de moitié = $20 \text{ millions} \times 8 \% = 1,600 \text{ millions}$.

A aura à payer en outre un droit de mutation sur la plus value de :
($23 \text{ millions} - 20 \text{ millions}$) $\times 15 \% = 450.000 \text{ Francs}$

Hypothèse 2 : En partant toujours des données de l'exercice, on suppose que le 15/04/00 l'immeuble de A fait l'objet d'une adjudication au prix de 22 millions.

Solution :

Le 03/06/99 : Le droit échange est de $8 \% \times 18 \text{ millions} = 1\,440\,000 \text{ F}$
et le droit de vente sur la plus value : $15 \% \times (23 \text{ millions} - 18 \text{ millions}) = 0,75 \text{ millions}$

Le 15/04/00 : L'adjudication étant intervenu moins de 2 ans après l'échange, on fait un rappel de droit d'échange sur la différence entre la base de calcul du droit d'échange et le prix de l'adjudication soit :
 $8 \% \times (22 \text{ millions} - 18 \text{ millions}) = 320\,000$

Droit de mutation sur l'adjudication = $22 \text{ millions} \times 15 \% = 3\,300\,000 \text{ F}$.

II - ECHANGE D'UN IMMEUBLE CONTRE UN MEUBLE ET ECHANGE D'UN MEUBLE CONTRE UN AUTRE MEUBLE

Ces échanges constituent fiscalement parlant de véritables ventes. L'obligation de transférer un des deux biens échangés a pour conséquence l'obligation de transférer l'autre bien, de sorte que ces deux transmissions sont dépendantes et qu'un seul droit de mutation à titre onéreux est exigible.

Le régime fiscal applicable à ces échanges est le suivant :

- Si les biens échangés sont des biens soumis en cas de vente à des droits de même nature, il y a lieu de percevoir le droit dont le taux est le plus élevé. Le bien auquel s'applique ce taux est réputé être l'objet transmis, tandis que l'autre bien est considéré comme étant le prix.

- Ainsi, l'échange d'un immeuble contre des parts sociales, par exemple, donne ouverture aux droits de vente d'immeuble sur la valeur des parts sociales qui en constituent le prix. D'un autre côté comme le tarif immobilier de **15 %** appliqué aux immeubles est supérieur au taux de **4 %** appliqué aux parts sociales, on considère l'immeuble comme l'objet vendu et les parts sociales son prix de cession.
- Si les biens échangés sont des biens soumis en cas de vente à des droits de nature différente, il convient de taxer la transmission qui doit être considérée comme principale.

Ainsi l'échange d'un immeuble contre un meuble corporel ou une créance donne lieu à la perception du droit de vente d'immeuble.

Au total, il convient de retenir que la loi fiscale considère comme de véritables ventes immobilières les échanges de meubles et d'immeubles, et comme de véritables ventes mobilières les échanges de meubles contre un autre meuble.

III - LES ECHANGES D'IMMEUBLES ETRANGERS

Sous réserve de conventions internationales, les échanges d'immeubles situés à l'étranger constatés par acte passé au Sénégal ou par acte passé hors du Sénégal mais dont l'exécution est demandée au Sénégal sont assujettis à un droit de **03 %** comme en matière de la vente.

CHAPITRE VI

MUTATIONS D'USUFRUIT ET DE NUE PROPRIETE A TITRE ONEREUX

Propriété entière = Usus + Abusus + fructus

Usus + Fructus = Usufruit

Abusus = Nue propriété

Propriété entière = Usufruit + Nue propriété

La valeur de la nue propriété ou de l'usufruit des biens meubles ou immeubles est déterminée pour la liquidation et le paiement des droits, ainsi qu'il suit :

1 - Pour les transmissions à titre onéreux de biens autres que les créances, rentes ou pensions par le prix exprimé augmenté des charges.

2 - Pour les apports en mariage des mêmes biens par une estimation faite en fonction de l'âge de l'usufruitier.

Age de l'usufruitier	Usufruit	Nue Propriété
De 0 ans à 20 ans révolu	7/10	3/10
De 20 ans à 30 ans révolu	6/10	4/10
De 30 ans à 40 ans révolu	5/10	5/10
De 40 ans à 50 ans révolu	4/10	6/10
De 50 ans à 60 ans révolu	3/10	7/10
De 60 ans à 70 ans	2/10	8/10
Au delà de 70 ans	1/10	9/10

3 - L'usufruit stipulé en fonction de la durée : l'usufruit constitué pour une durée fixe est estimé à $2/10^{\text{ème}}$ de la valeur de la propriété entière pour chaque période de 10 ans sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier.

4- L'évaluation des créances à terme, des rentes perpétuelles et des pensions

Pour les créations de rentes, soit perpétuelles soit viagères ou de pensions à titre onéreux, la valeur est déterminée par le capital constitué et aliéné.

L'estimation des rentes et des pensions est déterminée à raison d'un capital formé de 20 fois la rente perpétuelle et de 10 fois la rente viagère ou la pension quel que soit le prix stipulé pour le transport ou l'amortissement.

Les constitutions, les cessions, transports et autres mutations de rentes et de pensions sont assujetties à un droit de 1%.

Les droits sur les transferts de créances sont liquidés sur le capital de la créance et non sur le prix de cession.

Exemple : Madame GUEYE est usufruitière d'un immeuble estimé à 20 millions pour une période de 35 ans. Elle a cédé son droit d'usufruit à Monsieur SOW.

Calculer les droits dus sur cette opération.

Solution :

Durée : $35 \text{ ans} / 10 = 3,5$ soit 4 périodes

Valeur relative de l'usufruit

$$2/10^{\text{ème}} \times 4 = 8/10^{\text{ème}}$$

Valeur absolue de l'usufruit $20 \text{ millions} \times 8/10^{\text{ème}} = 16 \text{ millions}$

Droits exigibles sur la cession de l'usufruit : $16 \text{ millions} \times 15 \% = 2,4 \text{ millions}$

Exemple :

Monsieur Sall a concédé une rente viagère de 120 000 francs par mois à sa mère. Cette dernière a décidé de céder la rente à monsieur Thiaw 13 millions de francs.

Solution

L'assiette des droits est égale à 10 fois la rente annuelle soit :

$$120\,000 \times 12 \times 10 = 14\,400\,000$$

L'assiette sera donc de 14 400 000 quel que soit le montant le prix stipulé pour la cession.

Les droits exigibles : $14\,400\,000 \times 1\% = 144\,000$

CHAPITRE VI

LES MUTATIONS DE JOUISSANCE

SECTION I - DEFINITION ET CARACTERES DISTINCTIFS DES LOCATIONS VERBALES ET DES BAUX ECRITS

A - DEFINITION

Le bail ou louage de chose est un contrat par lequel l'une des parties (le bailleur) s'oblige à fournir à l'autre (le preneur) la jouissance temporaire d'un bien (meuble ou immeuble) moyennant un prix (loyer) que le preneur s'engage à payer.

Le bail peut être passé par écrit ou verbalement.

Il existe cependant le louage de chose, le louage d'ouvrage et le louage des gens de maison.

Le contrat de bail est un contrat synallagmatique et cumulatif c'est-à-dire réunissant les trois éléments constitutifs pour la formation du contrat à savoir (**une chose, un prix et l'accord des parties**).

B - CARACTERES DISTINCTIFS DU BAIL

1 - LE BAIL ET LA VENTE

La vente opère le transfert de propriété de la chose, alors que pour le bail il n'y a que la jouissance de la chose pendant un certain temps et sa restitution en fin de bail.

Les risques de la chose vendue sont à la charge de l'acquéreur, alors que pour le bail les risques de la chose sont pour le bailleur.

La vente a des effets immédiats, alors que les effets du bail sont successifs.

2 - LE BAIL ET LE MARCHÉ

Le marché ou louage d'ouvrage emporte obligation de faire moyennant un prix convenu, alors que le bail emporte transfert de jouissance.

3 – LE BAIL ET LE MANDAT

Dans le bail, le preneur paie un prix ou un loyer, alors que le mandataire ne paie rien, au contraire, c'est le mandant qui paie s'il y a lieu.

4 – LE BAIL ET L'USUFRUIT

L'usufruitier d'un bien peut user de la chose comme le propriétaire, alors que le preneur voit son droit limité à la simple jouissance du bien.

5 - LE BAIL ET LE CONTRAT DE SOCIETE

La jouissance des biens sociaux par les associés donne ouverture au droit de bail.

La qualité d'associé ne leur donne pas le droit de jouir gratuitement des biens de la société, en vertu du principe de la séparation du patrimoine des associés et de celui de leur société.

C – NATURE ET CHAMP D'APPLICATION DU DROIT DE BAIL

Le droit de bail est un droit de mutation à titre onéreux de la jouissance d'une chose, mais des contrats qui en droit civil n'emportent pas bail sont taxés par la loi fiscale parce que emportant mutation de jouissance (concession sur le domaine public).

D - CLASSIFICATION DES BAUX AU PLAN FISCAL

Le **C**ode des **O**bligations **C**iviles et **C**ommerciales distingue le bail à durée indéterminée et le bail à durée déterminée.

Un bail est à durée déterminée s'il y a une durée minimum de **03 ans** passé par un écrit. Alors que le bail à durée indéterminée est celui qui est consenti sans expression de durée ou pour une durée inférieure à **trois (03) ans** mais renouvelable au gré des parties par tacite reconduction.

La loi fiscale quant à elle classe les baux en plusieurs catégories :

- Les baux à durée fixe, c'est-à-dire à durée limitée
- Baux à durée illimitée
- Baux viagers

Ces baux peuvent être classés également :

- En baux écrits
- En baux non écrits ou locations verbales.

Le régime fiscal des baux varie suivant qu'il s'agit de baux à durée limitée, c'est-à-dire consenti pour la période fixée par les parties ou susceptible d'être déterminé avec certitude et les baux à vie ou à durée illimitée, c'est-à-dire ceux dont la durée n'a pas de limites fixes et il n'y a pas possibilité d'y mettre fin parce qu'étant perpétuels.

NB : Les baux à durée indéterminée sont des baux dont le délai est fixé mais renouvelable par tacite reconduction avec faculté réciproque de donner congé.

SECTION II - ASSIETTE ET LIQUIDATION

A - LES BAUX A DUREE LIMITEE

1 - LE TARIF

Le tarif du droit au bail est fixé à **05 %** du produit des loyers annuels augmenté des charges de toute nature.

2 - ASSIETTE

Le droit de bail est liquidé sur le prix annuel exprimé augmenté des charges imposées au preneur ou sur la valeur locative réelle des biens loués si cette valeur locative est supérieure au prix augmenté des charges.

L'impôt atteint le loyer couru au cours de la période d'imposition (en général un an) et non celui qui est effectivement payé au cours de cette période.

Le prix s'entend de tout ce que le bailleur reçoit du preneur en contrepartie de la location.

Le droit de bail est dû également sur les indemnités stipulées au profit du bailleur en sus du loyer.

Les charges sont : les paiements, les fournitures ou les prestations effectuées par le preneur pour le compte du bailleur (paiement de l'impôt foncier, grosse réparation, etc...)

- a) - **Les baux écrits** : Les actes portant mutation de jouissance de biens meubles ou immeubles doivent être enregistrés dans un délai d'un **(01) mois** à compter de leur date.

Lorsque la durée du bail est supérieure à un an l'assiette est égale au loyer annuel rapporté à la durée du bail.

Si la durée du bail est inférieure à un **(01) an**, les droits sont perçus sur le montant du loyer annuel en vertu du principe de l'annualité de l'impôt.

Mais l'article 607 CGI prévoit la possibilité d'acquitter les droits par fractionnement.

S'il s'agit d'un bail à durée fixe, le paiement s'effectue en autant de versements qu'il y a de périodes triennales dans la durée du bail.

S'il s'agit d'un bail à périodes le paiement se fait en autant de versements que de bail comporte de périodes. Ces périodes peuvent être elles-mêmes fractionnées en périodes triennales.

Exemple :

Soit un bail stipulé pour une durée de 25 ans moyennant un loyer de 100 000 F par mois passé devant le Notaire le 03 Juin 1998 à Pikine.

L'acte a été présenté à l'enregistrement au bureau de Pikine le 07 Août de la même année.

Calculer les droits exigibles à la date de présentation de l'acte à la formalité et les sanctions éventuelles à appliquer.

Solution :

- Qualification : bail à durée limitée
- Taux : 5%
- Base taxable : $100.000 \times 12 = 1.200.000 =$ Base annuelle

La base taxable normale est le loyer annuel rapporté à la durée totale du bail :
 $1.200.000 \text{ F} \times 25 = 30.000.000 \text{ F}$

Mais la loi a autorisé pour les baux à durée limitée le paiement des droits par périodes triennales : $1.200.000 \times 3 = 3.600.000$

Seuls seront perçus les droits afférents à la première période triennale le jour de la présentation de l'acte à la formalité.

A l'échéance de chaque période triennale le contribuable acquitte le même montant :

- soit $3.600.000 \times 5 \% = 180.000$ première annuité
- et ce jusqu'à la 25^{ème} année $(180.000 \times 8) + (1.200.000) \times 5\%$

L'acte établi le 03/06/98 devait être enregistré le 03/07/98 au lieu du 07/08/98 soit 1 mois et 4 jours de retard, ce qui entraîne une pénalité d'un droit en sus (180.000 francs).

b) Les locations verbales : Ce sont des baux non constatés par un écrit mais qui doivent faire l'objet de déclaration détaillée et estimée, déposée dans **les 20 premiers jours des mois de Janvier, Avril, Juillet et Octobre** au bureau de la situation de l'immeuble loué.

Pour les locations verbales de fonds de commerce, la déclaration est faite dans le délai d'un **(01) mois** à compter de l'entrée en jouissance au bureau de la situation du fonds de commerce.

L'assiette du droit est égale au montant total du loyer augmenté des charges courues pendant la période qui fait l'objet de la déclaration ; le taux prévu est de **5 %**.

NB : Toute location constatée par un écrit qui en constitue le titre complet est taxée comme un bail écrit et non comme une location verbale.

B - LES BAUX A VIE ET LES BAUX A DUREE ILLIMITEE

Les baux à vie : Le bail à vie est fait pour la durée d'une vie soit de celle du preneur ou du bailleur ou soit de celle d'une tierce personne. Le bail à vie est considéré, sur le plan fiscal, comme une vente et est taxé comme telle.

Le tarif applicable est le tarif des ventes selon la nature du bien loué.

L'assiette est égale à **dix fois** le capital déterminé par le prix du loyer annuel augmenté des charges que le bail soit consenti sur une ou plusieurs têtes.

Baux à durée illimitée : Ce sont des baux dont la durée est perpétuelle. Ils sont considérés comme des ventes et taxés comme telles d'après la nature du bien loué.

L'assiette est égale au capital formé de **vingt fois** le loyer annuel augmenté des charges.

Le taux est celui prévu pour la ventes des biens correspondants.

C - BAUX DE NATURE PARTICULIERE

a) BAUX DES BIENS DOMANIAUX

Les baux d'immeubles domaniaux et les concessions sur le domaine public sont taxés à **5 %**.

b) LE BAIL A NOURRITURE

C'est un contrat par lequel une personne s'engage à nourrir une ou plusieurs autres moyennant un prix déterminé.

Cet acte est taxé à **5 %** lorsque la durée est limitée et à **10%** (vente de meubles) lorsqu'il est à vie ou pour une durée illimitée.

Le paiement est susceptible d'être fractionné si la durée est limitée.

c) LE BAIL EMPHYTEOTIQUE

L'acte constitutif de l'emphytéose n'est taxable qu'à **05 %**. Mais les mutations de l'emphytéose sont considérées comme des cessions du droit au bail taxées au droit de mutation à titre onéreux de **15 %**.

d) LES CONCESSIONS DE TERRAINS DANS LES CIMETIERES

Les concessions perpétuelles sont taxées à **15 %**, tandis que pour les concessions temporaires c'est le régime du bail ordinaire dont le taux est de **5 %**.

e) LES LOCATIONS VENTES

Les locations vente sont taxées au droit fixe des actes innommés de 2 000 F.

f) LE CREDIT BAIL OU LEASING

Le crédit bail ou leasing est exonéré.

Exemple 1 : Monsieur SOW est bénéficiaire d'un bail emphytéotique de 30 ans passé par acte en date du premier Avril 1998 moyennant un loyer mensuel de 50.000 Francs. Monsieur SOW sollicite le bénéfice du paiement fractionné des droits tel que prévu à l'article 607 du CGI.

Sept (07) ans après Monsieur SOW cède son droit de jouissance à Monsieur KANE au prix de 8 millions Francs CFA.

Déterminer la date de présentation de l'acte à la formalité ainsi que le montant des droits dus sur toutes les opérations imposables.

Solution :

Le délai d'enregistrement des actes portant bail étant fixé à un mois, l'acte devra être présenté au plus tard le 1^{er} jour ouvrable qui suit le 1^{er} mai.

Assiette du droit de bail : $50.000 \times 12 = 600.000$

Droits à payer le jour de présentation de l'acte $600.000 \times 3 \times 5 \% = 90.000$.

A l'échéance de chaque période, il paiera le même montant.

Cession du droit au bail

La valeur vénale du droit au bail est évaluée en fonction du temps restant à courir soit :
 $600.000 \text{ F} \times (30 - 7) = 13,8 \text{ millions}$

Droit sur la cession = $13,8 \text{ millions} \times 15 \% = 2.070.000$

Exemple 2 :

Monsieur DIALLO est locataire d'un appartement en vertu d'une convention conclue avec le propriétaire Monsieur SECK moyennant un loyer mensuel de 120.000 francs et pour une durée fixée au décès de l'une des parties contractantes.

Déterminer les droits à payer et la date de présentation de l'acte si celui-ci est conclu le 30/01/98.

Solution :

Bail à vie considéré comme une vente taxée comme telle au taux prévu pour le bien soit 15 %.

Assiette est égale à 10 fois le loyer annuel soit

$10 \times (120.000 \text{ F} \times 12) = 14.400.000 \text{ F}$

Droit exigible : $14.400.000 \times 15 \% = 2.160.000$

Date de présentation : 28 Février 1998

CHAPITRE VII

LES MARCHES

SECTION I - DEFINITION

Le **C**ode des **O**bligations **C**iviles et **C**ommerciales définit le marché comme étant le contrat d'entreprise qui oblige l'entrepreneur à effectuer un travail pour le maître d'ouvrage sans créer entre les parties un lien de subordination.

Quant au **C**ode **C**ivil **F**rançais, le louage d'ouvrage est défini comme étant le contrat par lequel l'une des parties s'engage à faire pour l'autre quelque chose moyennant un prix convenu entre- elles.

De ces deux définitions, on retient que les marchés ou louage d'ouvrages peuvent être classés en plusieurs catégories :

- Les louages des gens de maison : qui s'engagent au service de quelqu'un (contrat de travail),
- Les louages des voituriers qui se chargent de transporter des personnes ou des marchandises,
- Les louages des entrepreneurs d'ouvrages par suite d'un devis ou d'un marché.

Les développements qui vont suivre ne porteront que sur cette dernière catégorie à savoir les louages des entrepreneurs d'ouvrage.

Pour cette catégorie, on peut distinguer deux cas :

- lorsqu'on charge quelqu'un de faire un ouvrage en convenant qu'il fournira seulement son travail ou son industrie, on dit qu'il y a marché louage.
- Quand la personne fournit et son travail et la matière première, il y a marché vente.

a) DISTINCTION ENTRE MARCHÉ VENTE ET VENTE ORDINAIRE

Le marché vente se distingue de la vente ordinaire, en ce sens que dans la vente ordinaire il y a transfert de la propriété d'un bien. Alors que dans le marché vente, il y a obligation de faire.

b) DISTINCTION ENTRE LE MARCHÉ ET LE BAIL (Cf : Chapitre VI. Section I. A.2)

SECTION II – MARCHES ASSUJETTIS A LA FORMALITE

Les actes constatant les adjudications aux rabais ou moins disant et les marchés pour construction, réparation, entretien, étude, transport et autres prestations de services qui ne contiennent ni vente, ni promesse de livrer des marchandises ou autres objets mobiliers sont assujettis à un droit de **1 %**.

Par contre, ne sont assujettis que les marchés d'approvisionnements et de fournitures passés par l'Etat, les Collectivités publiques, notamment les Régions, les Communes, les Communautés rurales, les Communes d'arrondissement et les Etablissements publics autres que les **EPIC** (Etablissement Public à Caractère Industriel ou Commercial).

Les marchés pour approvisionnement et de fourniture sont en réalité des actes de vente de biens meubles autres que les fonds de commerce et devaient par conséquent être taxés (sous réserve de l'exception des actes de commerce) au droit de **10 %**.

C'est uniquement par dérogation à la règle posée à l'**article 500 CGI** que les marchés passés par l'Etat, les Collectivités locales et les Etablissements publics autres que les EPIC sont enregistrés au droit proportionnel de **1 %**.

Les EPIC sont des entreprises publiques bénéficiant de l'autonomie financière.

SECTION III - ASSIETTE ET LIQUIDATION DU DROIT DE MARCHÉ

Le droit de marché est liquidé sur le prix exprimé ou sur l'ensemble des évaluations des travaux et fournitures imposés à l'entrepreneur.

Le droit de marché est en principe payé au comptant. Mais en vertu des dispositions de l'**article 609 CGI** le droit de marché est fractionné d'office :

- S'il s'agit d'un marché à durée fixe : en autant de paiements qu'il y a de périodes triennales dans la durée du marché.
- S'il s'agit d'un marché à périodes : en autant de paiements qu'il y a de périodes. Si la période dépasse **03 ans**, elle est fractionnée en périodes triennales.

Le droit afférent à la première période du marché est seul acquitté lors de l'enregistrement de l'acte, les autres sont exigibles dans le mois qui suit chaque échéance triennale ou périodique.

SECTION IV - LES REGIMES SPECIAUX

a) MARCHES ASSIMILES A DES ACTES DE COMMERCE

Aux termes de l'**article 429 CGI** « les marchés et traités réputés actes de commerce bénéficient d'une exemption provisoire de la formalité ».

En d'autres termes, ces actes ne rentrent pas dans la catégorie de ceux qui sont obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement dans un délai déterminé.

S'ils sont soumis volontairement à la formalité, ils donnent ouverture au droit fixe des actes innommés.

Mais cette exemption devient caduque si le marché ou l'acte de commerce fait l'objet d'un usage par acte public ou si une condamnation pécuniaire est prononcée sur la base de ce marché ou de cet acte de commerce.

b) LES EXONERATIONS ET LES EXEMPTIONS

Sont exonérés les marchés passés par le Ministère des Forces Armées pour l'entretien et l'approvisionnement en denrées du service des substances militaires et les marchés passés par l'Etat, les collectivités secondaires et les établissements publics portant sur la partie financée sur aides extérieures.

Sont exempts de la formalité les marchés de réparation, construction, transformation et entretien des aéronefs et navires.

Les marchés passés par les établissements hospitaliers, les marchés d'entretien et de fourniture d'électricité et d'eau, de même que les contrats de travail /...

CHAPITRE VIII

PARTAGE ET OPERATIONS ASSIMILEES

SECTION I - LES PARTAGES

I - DEFINITION

Le partage est un contrat qui a pour objet de mettre fin à une indivision par la répartition de biens indivis entre les co-indivisaires.

Le partage est la division qui se fait entre plusieurs personnes de biens qui leur appartenaient en commun en qualité de co-héritiers ou comme co-proprétaires à quelque titre que ce soit. Il a pour conséquence d'attribuer à chacun un droit exclusif sur une ou plusieurs choses déterminées en échange du droit général et indivis qu'il possédait sur la totalité des choses communes, et de lui permettre de disposer seul, sans le concours des autres indivisaires, des biens mis dans son lot.

Lorsqu'il n'existe pas d'indivision, le prétendu partage opère un déplacement de la propriété apparente et donne ouverture à l'impôt de mutation à titre onéreux.

Le partage a un effet déclaratif : chaque copartageant est censé avoir acquis dès l'origine la propriété divise des biens qui lui ont été attribués, le partage n'ayant de ce fait aucun effet translatif.

C'est ainsi qu'en l'absence d'indivision entre le nu-proprétaire et l'usufruitier d'un bien, chacun titulaire d'un droit privatif sur ce bien, l'acte par lequel l'usufruitier abandonne au nu-proprétaire tout ou partie de son usufruit et reçoit une part de pleine propriété constitue un échange d'un usufruit contre une nue-proprété et non un partage.

Au contraire, forme un véritable partage l'acte par lequel deux co-proprétaires d'un même bien font cesser l'indivision en attribuant à l'un l'usufruit et à l'autre la nue-proprété de ce bien.

Il n'y a pas à se préoccuper de l'origine de l'indivision. Les co-proprétaires peuvent ainsi comprendre dans le même partage tous les biens indivis à des titres divers : biens acquis en commun, biens recueillis par succession ou donation.

Les partages qui peuvent être amiables ou judiciaires se distinguent au point de vue du mode de répartition des biens en partages pures et simples et en partages avec soulte ou plus value.

II - LES PARTAGES PURS ET SIMPLES

Le partage est pur et simple lorsque chaque co-partageant reçoit en nature dans son lot l'équivalent de ses droits dans la masse.

Les partages de biens meubles et immeubles entre co-propriétaires, co-héritiers, co-associés à quel que titre que ce soit, pourvu qu'ils soient justifiés, sont assujettis à un droit de 1 % liquidé sur le montant de l'actif restant après déduction du passif et des soultes lorsque ces dernières ne sont pas affectées au paiement du passif.

Le faible taux de ce droit est justifié par le caractère déclaratif du partage.

L'imposition proportionnelle ne peut être obligatoire que si l'acte présenté à la formalité constitue un véritable partage, c'est-à-dire transforme le droit abstrait et général de chaque co-partageant sur la masse commune en un droit de propriété exclusif sur les biens mis dans son lot.

III - LES PARTAGES AVEC SOULTES OU PLUS VALUES

Il y a partage avec soulte lorsque l'un ou plusieurs des co-partageants reçoit des attributions supérieures à ses droits et que pour rétablir l'égalité, il verse aux autres co-partageants une somme d'argent ou bien il prend en charge une part de passif supérieure à celle lui incombant normalement.

La soulte résulterait ainsi d'une inégale répartition du passif.

Il y a plus value si la valeur d'un lot excède les droits de l'attributaire sans que ce dernier n'ait à fournir une compensation.

Quand un co-partageant reçoit des biens indivis d'une valeur supérieure au montant de ses droits, son lot présente une plus value. Pour rétablir l'équilibre, ce co-partageant verse à ceux dont les attributions en nature sont inférieures à leurs droits une somme d'argent ou soulte, ou bien il prend à sa charge une part de passif qui excède celle lui incombant normalement. Tout ce qui est attribué à un co-partageant au-delà de sa part normale est censé lui provenir d'une cession consentie par ses co-indivisaires et doit par conséquent supporter le droit de mutation à titre onéreux.

En droit civil, les partages avec soultes ou plus value sont déclaratifs alors qu'en droit fiscal, ils sont considérés comme translatifs dans la limite de ces soultes ou plus values. Les soultes stipulées dans ces partages ou les plus values donnent ouverture à concurrence de leur montant aux droits de mutation à titre onéreux suivant la nature des biens compris dans les lots grevés de la soulte.

Pour la détermination des tarifs applicables, le montant des soultes est imputé sur les biens de la manière la plus favorable aux parties.

IV – ASSIETTE ET LIQUITATION DU DROIT DE PARTAGE

Le droit de partage est liquidé sur l'actif brut cumulé des valeurs indivises comprises dans la partage, sous déduction des charges de l'indivision et, le cas échéant, des soultes ou plus values.

L'impôt de partage atteint dans les partages de successions, les rapports de dons en avancement d'hoirie, et dans tous les partages les rapports de dettes, sans qu'il y ait à distinguer suivant que ces rapports sont faits en nature ou en moins prenant.

La valeur taxable des biens partagés est leur valeur vénale réelle ; cette règle s'applique notamment aux droits d'usufruit et de nue-propriété.

Le droit de soulte est dû lorsqu'il y a stipulation d'une soulte proprement dite, c'est-à-dire paiement d'une somme d'argent par le co-partageant favorisé par rapport aux autres.

Le droit de soulte est dû également quand, en contrepartie de son attribution excédentaire, un co-partageant supporte une part de passif supérieure à sa part contributive (inégaie répartition du passif commun).

Lorsque le même lot reçoit et paie des soultes, qu'il s'agisse de soultes proprement dites ou résultant de l'inégaie répartition du passif, il y a lieu de compenser les soultes reçues et payées et de ne percevoir le droit de mutation que sur l'excédent de soulte effectivement supporté.

SECTION II - LES OPERATIONS ASSIMILEES AUX PARTAGES

I - LES LICITATIONS

La licitation est considérée en droit fiscal comme translatrice et est taxée aux tarifs prévus pour les ventes des mêmes biens.

La licitation est la vente aux enchères publiques d'un bien indivis. Elle peut avoir lieu au profit d'un indivisaire ou au profit d'un tiers.

Lorsqu'elle est prononcée au profit d'un tiers à l'indivision, la licitation est une véritable vente consentie par tous les co-propriétaires à ce tiers. L'impôt sera dû sur la totalité du prix aux tarifs prévus pour la mutation à titre onéreux des biens en cause.

Lorsque la licitation est tranchée au profit d'un colicitant l'impôt de mutation frappe seulement les parts acquises par ce dernier à moins que l'état d'indivision ne soit pas justifié. Auquel cas, l'impôt est exigible sur la valeur totale du bien licité.

II - CESSION DE DROITS SUCCESSIFS

La cession de droits successifs est un contrat par lequel une personne appelée à une succession vend à un cohéritier ou à un tiers, tous ces droits actifs et passifs dans ladite succession.

Lorsque les cessions de droits successifs font cesser l'indivision, ces cessions qui constituent de véritables partages rendent exigible le droit d'enregistrement sur la valeur de la totalité des biens déduction faite du passif.

Pour les autres cessions de droits successifs, il est réclamé le droit de mutation sur le prix augmenté des charges ou sur la valeur vénale réelle des biens au taux réglé pour les ventes et déterminé d'après la nature des biens transmis.

CAS PRATIQUES

1/ Soit deux biens à partager entre A et B ayant des droits identiques sur chacun deux. Dans le partage, il est attribué pour remplir les copartageants de leurs droits :

- à A, l'un des biens valant 100 millions
- à B, l'autre bien valant aussi 100 millions.

Calculer les droits à réclamer sur l'opération de partage.

Correction

Masse brute à partager = 100 M + 100 M = 200 M _

Assiette du droit de partage = masse brute – passif – soultes

Droit de partage = 200 x 1% = 2 M.

2/ Les données de l'exemple n°1 sont reprises, mais il existe en outre un passif égal 70 millions.

Calculer les droits dus sur cette opération.

Correction

Masse brute à partager = 100 M + 100 M = 200 M

Assiette du droit de partage = masse brute – passif – soultes

Soit 200 M – 70 M = 130 M

Droit de partage = 130 x 1% = 1,3 M

3/ Monsieur BA et Monsieur Diallo ont acquis conjointement et solidairement deux (2) immeubles de valeurs respectives de 200 millions et 120 millions. Les acquéreurs, propriétaires indivis chacun pour moitié se partagent les immeubles de la façon suivante :

- Monsieur BA reçoit l'immeuble évalué à 200 millions, mais devra verser une soulte de 40 millions à Monsieur Diallo ;
- Monsieur Diallo reçoit l'immeuble valant 120 millions.

Calculer les droits dus.

Correction

$$\text{BA : } 200 \text{ M} - 40 \text{ M} = 160 \text{ M}$$

$$\text{Diallo : } 120 \text{ M} + 40 \text{ M} = 160 \text{ M}$$

$$\text{Masse brute à partager} = 200 \text{ M} + 120 \text{ M} = 320 \text{ M}$$

$$\text{Assiette du droit de partage} = \text{masse brute à partager} - \text{passif} - \text{soultés}$$

$$\text{Soit : } 320 \text{ M} - 40 \text{ M} = 280 \text{ M}$$

$$\text{Droit de partage} = 280 \text{ M} \times 1\% = 2,8 \text{ M}$$

$$\text{Droit de soulte} = 40 \text{ M} \times 15\% = 6 \text{ M.}$$

4/ En partant de l'exemple N°3, il faut supposer qu'une dette commune de 80 millions doit être réglée. Les attributions se font ainsi dans cette hypothèse :

- Le lot de Monsieur BA comprend l'immeuble évalué à 20 millions à charge de payer seul la dette commune de 80 millions.
- Le lot de Monsieur Diallo comprend l'immeuble évalué à 120 millions.

Calculer les droits dus.

Correction

$$\text{BA : } 200 \text{ M} - 80 \text{ M} = 120 \text{ M}$$

$$\text{Diallo : } 120 \text{ M}$$

$$\text{Masse brute à partager} = 200 \text{ M} + 120 \text{ M} = 320 \text{ M}$$

$$\text{Assiette du droit de partage} = \text{masse brute à partager} - \text{passif} - \text{soultés}$$

$$\text{Soit : } 320 \text{ M} - 80 \text{ M} = 240 \text{ M}$$

$$\text{Droit de partage} = 240 \text{ M} \times 1\% = 2,4 \text{ M}$$

Il existe une soulte constituée de la part de passif n'incombant pas à BA mais qui a été payée par lui ; soit la moitié de la dette commune c'est-à-dire : $80 \text{ M} / 2 = 40 \text{ M}$

$$\text{Droit de soulte} = 40 \text{ M} \times 15\% = 6 \text{ M}$$

5/ Les données de l'exemple n°3 sont reprises mais on suppose qu'il existe un passif de 40 millions à supporter par moitié.

Il est attribué :

- à BA l'immeuble de 200 millions à charge pour lui de payer la totalité de la dette commune de 40 millions et de verser une soulte de 20 millions à Diallo.
- Monsieur Diallo recueille l'immeuble valant 120 millions.

Correction

$$\text{BA : } 200 \text{ M} - 40 \text{ M} - 20 \text{ M} = 140 \text{ M}$$

$$\text{Diallo : } 120 \text{ M} + 20 \text{ M} = 140 \text{ M}$$

$$\text{Assiette du droit de partage} = 320 \text{ M} - 40 \text{ M} - 20 \text{ M} = 260 \text{ M}$$

$$\text{Droit de partage} = 260 \text{ M} \times 1\% = 2,6 \text{ M}$$

Assiette du droit de soulte = la soulte proprement dite + la part de passif qui ne lui incombe pas

$$\text{Soit : } 40 \text{ M} / 2 + 20 \text{ M} = 40 \text{ M}$$

$$\text{Droit de soulte} = 40 \text{ M} \times 15\% = 6 \text{ M}$$

6/ Soit deux immeubles à partager entre Monsieur BA et Monsieur Diallo ayant des droits identiques sur chacun d'eux et dont les valeurs respectives sont de 200 millions et de 120 millions. Il existe un passif de 40 millions. Les attributions se font comme suit :

- le lot de BA contient l'immeuble valant 200 millions mais à charge pour lui de verser une soulte de 60 millions ;
- le lot de Diallo comprend l'immeuble qui revient à 120 millions mais aura aussi comme obligation de régler la dette commune (passif) de 40 millions.

Calculer tous les droits qui sont dus lors du partage.

Correction

$$\text{Masse brute à partager} = 200 \text{ M} + 120 \text{ M} = 320 \text{ M}$$

$$\text{BA : } 200 \text{ M} - 60 \text{ M} = 140 \text{ M}$$

$$\text{Diallo : } 120 \text{ M} + 60 \text{ M} - 40 \text{ M} = 140 \text{ M}$$

Assiette du droit de soulte = soulte payée – soulte reçue

$$\text{Soit : } 60 \text{ M} - 40 \text{ M} / 2 = 60 \text{ M} - 20 \text{ M} = 40 \text{ M}$$

$$\text{Droit de soulte} = 40 \text{ M} \times 15\% = 6 \text{ M}$$

Assiette du droit de partage = masse brute – passif – soulte effective

$$\text{Soit : } 320 \text{ M} - (40 \text{ M} + 40 \text{ M}) = 240 \text{ M}$$

$$\text{Droit de partage} = 240 \text{ M} \times 1\% = 2,4 \text{ M}$$

CHAPITRE IX

LES JUGEMENTS ET AUTRES DECISIONS JUDICAIRES

SECTION I - DEFINITIONS DES ACTES JUDICAIRES

L'acte judiciaire est celui qui est fait par une instance du tribunal ou sous la surveillance directe ou indirecte du Juge.

Les actes judiciaires comprennent :

- Les jugements : qui sont des décisions rendues par les tribunaux départementaux, les tribunaux régionaux ou les tribunaux du travail.
- Les ordonnances sont les décisions en référé ou sur requête signée par le Président du Tribunal ou par un Juge.
- Les arrêts sont des décisions rendues par les cours d'appel, les cours d'assises, la cour des comptes, la cour de cassation, le conseil d'Etat et le conseil constitutionnel.
- Les sentences ce sont les décisions rendues par les arbitres.

L'acte extra - judiciaire par opposition à l'acte judiciaire s'entend de celui qui est fait en dehors de la présence du Juge et sans sa participation (actes des huissiers, commissaires priseurs, notaires...).

Tandis que le jugement d'expédient est une décision par laquelle le tribunal donne la forme d'un jugement à un contrat intervenu entre les parties.

La loi fiscale soumet à la formalité de l'enregistrement les décisions judiciaires et à l'occasion de cette présentation, il peut être perçu la taxe des frais de justice ou droit de condamnation mais également le droit proportionnel de mutation lorsqu'il est constaté le titre d'une mutation ou des droits fixes tels que prévus aux **articles 453 à 457 du CGI**.

SECTION II - DROITS EXIGIBLES SUR LES DECISIONS JUDICAIRES

Les jugements donnent ouverture au droit proportionnel non seulement lorsqu'ils portent condamnation, collocation ou liquidation de sommes ou de valeurs mais aussi lorsqu'ils constituent le titre d'une obligation, d'une libération ou d'une transmission de propriété d'usufruit, de biens meubles ou immeubles.

Le droit qui prend naissance en raison de la condamnation, de la liquidation ou de la collocation prononcée dans la décision judiciaire et qui est sensée représenter la rémunération du service judiciaire est appelé **taxe des frais de justice ou droit de condamnation**.

Les conventions qui se forment devant le juge sont soumises au droit proportionnel de libération, d'obligation ou de mutation suivant leur nature.

Ce droit proportionnel exigible sur les conventions et les faits juridiques non constatés antérieurement par un acte non enregistré mais susceptible de l'être et dont le jugement consacre l'existence ou forme le titre est appelé **droit de titre ou droit d'acte** qui est indépendant de la taxe des frais de justice ou du droit de condamnation.

I - LA TAXE DES FRAIS DE JUSTICE OU DROIT DE COONDAMNATION

La taxe des frais de justice ou droit de condamnation pour être perçue suppose la réalisation de deux conditions :

- Il faut une condamnation
- Il faut que la condamnation ait pour objet des sommes ou des valeurs mobilières.

La taxe des frais de justice aux termes des dispositions de **l'article 477 CGI** est fixée à **5 %** et est liquidée sur le montant total des condamnations qui comprennent le capital et les intérêts conventionnels.

La partie non condamnée aux dépens, peut faire enregistrer les décisions de justice moyennant le paiement du droit fixe prévu pour l'enregistrement des jugements non soumis au droit proportionnel

A cet effet, le greffier doit certifier en marge de la minute, que la formalité est requise par la partie non condamnée aux dépens. La décision ainsi enregistrée au droit fixe est réputée non enregistrée à l'égard de la partie condamnée aux dépens qui reste débitrice finale des droits complémentaires et supplémentaires exigibles.

Le droit fixe acquitté dans ces conditions, est imputé sur les droits dus par les parties condamnées aux dépens.

S'agissant des jugements par défaut ayant fait l'objet d'un appel, le droit est acquitté sur la décision rendue par défaut, la perception sur la décision rendue sur appel n'a lieu que sur le complément ; à défaut d'un complément à payer il est réclamé le droit fixe applicable en fonction de l'instance judiciaire qui a rendu la décision.

II - LE DROIT DE TITRE

Lorsqu'une condamnation est rendue sur une demande établie par un titre non enregistré et susceptible de l'être, le droit auquel l'objet de la demande aurait donné lieu s'il avait été conclu par acte public est perçu indépendamment du droit dû sur l'acte ou le jugement qui a prononcé la condamnation.

Ainsi, il arrive que l'instance judiciaire consacre sa décision et donne force exécutoire à des conventions antérieures des parties qui n'avaient pas fait l'objet d'actes enregistrés, constate un accord intervenu entre les parties ou rend une décision qui ait les mêmes effets qu'une convention.

Les conventions qui se forment devant le juge sont soumises au droit proportionnel de libération d'obligation de mutation suivant leur nature.

Les conventions qui résultent pour la première fois du jugement qui en forme l'acte instrumentum sont soumises au droit d'acte.

Tandis que les conventions préexistantes des parties qui n'avaient pas fait l'objet d'un acte enregistré mais susceptible de l'être, sont soumises au droit de titre.

Le droit de titre est exigible sur une convention antérieure des parties, verbale ou écrite, non enregistrée mais susceptible de l'être dont la reconnaissance résulte de l'instance judiciaire ou que le tribunal a consacrée. La décision judiciaire sert de titre aux parties.

III - LE DROIT D'ACTE

Les conventions qui résultent pour la première fois du jugement qui en forme l'acte instrumentum, sont soumises au droit d'acte.

Les décisions qui, par l'effet direct de leurs dispositions sont créatrices de rapports de droit entre les parties, génèrent l'exigibilité du droit d'acte.

Ces décisions sont classées en deux catégories :

- Les jugements qui constatent une convention conclue pour la première fois devant le juge vente volontaire à la barre du tribunal, homologation de partage de succession ou d'indivision jugement d'expédiant...).
- Les sentences destinés à supplier au consentement des parties et qui s'imposent à elles au même titre que des conventions volontaires : adjudication volontaire, réalisation d'une condition « suspensive ».

Les décisions consacrant les conventions nées pour la première fois entre les parties et devant le juge donnent ouverture au droit prévu suivant leur nature.

Ce droit ne se cumule pas avec le minimum de perception fixé d'après la nature de la juridiction qui a statué.

La condamnation à l'exécution du contrat n'est qu'une disposition dépendante dudit contrat. Le droit d'acte est donc perçu en l'exclusion du droit fixe exigible sur la condamnation.

IV - LES DROITS FIXES SUR LES JUGEMENTS (Cf. chapitre I titre II 1^{ère} partie)

Exemple 1 : Monsieur BA vend sa parcelle à Mlle NIANG par acte sous seing privé non enregistré au prix de **5.000.000 Francs**.

Mlle NIANG saisit le juge du Tribunal Régional de Dakar pour faire quitter les lieux Monsieur BA bénéficiaire d'une réserve de jouissance et le jugement rendu confirme la vente en se basant sur l'acte sous seing privé mais condamne Monsieur BA à payer à Mlle NIANG des dommages et intérêts de **500.000 Francs** à cause des troubles de jouissance qu'il lui a fait subir. Cette somme est à libérer sous astreinte de **2.000 Francs** par jour le retard.

Le jugement notifié à Monsieur BA par voie d'huissier a été exécuté avec 60 jours de retard.

Préciser la nature, le délai d'enregistrement, le bureau compétent et le montant des droits à réclamer sur toutes les dispositions taxables.

Exemple 2 : Monsieur DIALLO a prêté à Monsieur DIOUF, la somme de un 1 million.

Monsieur DIALLO à l'expiration du délai de paiement fixé d'accord parties a saisi la justice (tribunal régional) en raison des difficultés rencontrées au niveau de Monsieur DIOUF pour se faire payer sa créance.

Dans le jugement rendu DIOUF y consent à donner un terrain en paiement de sa dette. Mais le terrain est évalué à la somme de **5.000.000 francs**. Le jugement condamne en outre Monsieur DIOUF à payer 1F symbolique de dommages et intérêts.

Calculer les droits dus ?

Exemple 3 : Soit une location verbale d'immeuble consentie pour un loyer mensuel de 30 000 francs.

Le jugement rendu au bout d'un an d'occupation sans paiement du loyer par le preneur, consacre la location verbale, condamne le preneur non seulement à payer les loyers mais aussi des dommages et intérêts de **50.000 Francs**.

Calculer les droits dus sur ces opérations.

SOLUTIONS

Exemple 1 :

L'acte sous seing privé n'étant pas enregistré, il y a lieu de réclamer le droit de titre au taux prévu pour les conventions de cette nature.

$$5\,000\,000 \times 15\% = 750\,000 \text{ francs}$$

Le droit de condamnation ou taxe des frais de justice

$$(500\,000 + 2000 \times 60) \times 5\% = 31\,000 \text{ francs}$$

Exemple 2 :

La convention de dation en paiement du terrain n'existait pas avant la comparution des parties devant le juge. Cette convention résulte du jugement qui lui sert d'acte instrumentum. C'est pourquoi c'est le droit d'acte qu'il conviendra de réclamer sur cette transaction :

$$15\% \times 5\,000\,000 = 750\,000 \text{ francs.}$$

Le droit de condamnation qui devait être dû compte tenu du montant des dommages et intérêts, est le droit fixe de 8 000 francs. Mais ce montant ne sera pas réclamé en présence du droit variable plus élevé de 750 000 francs en vertu de la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes.

Exemple 3 :

Le loyer annuel est de : $30\,000 \times 12 = 360\,000$ francs

Le droit de titre est dû sur cette opération car la convention existait entre les parties et le jugement n'a fait que la reprendre telle quelle.

$$\text{Soit : } 360\,000 \times 5\% = 18\,000 \text{ francs}$$

Droit de condamnation dont la base est constituée du montant des loyers et des dommages et intérêts soit : $(360\,000 + 50\,000) \times 5\% = 20\,500$ francs.

CHAPITRE X

LA TAXE DE PLUS VALUE IMMOBILIERE

I - INTRODUCTION

La plus value ou l'excédant du prix de cession d'un bien par rapport à sa valeur d'acquisition corrigée est, suivant qu'elle est assimilée à un revenu exceptionnel ou à un gain de fortune, taxée au regard des dispositions du CGI soit à l'IS soit à une taxe spéciale appelée taxe de plus-value immobilière. Mais depuis 1997, les plus-values résultant des biens inscrits à l'actif des bilans des sociétés, sont exonérées du paiement de la taxe spéciale.

La taxe spéciale s'applique aux plus-values réalisées à la suite d'aliénation d'immeubles bâtis ou non bâtis et des droits immobiliers.

La justification de la taxe est de récupérer au profit de la collectivité publique, la rente de situation entraînée par la hausse rapide du prix des terrains mais aussi d'appréhender par ce biais la part de l'accroissement de la valeur des terrains qui ne résulte pas de l'action du propriétaire.

C'est une constatation d'évidence que le développement des centres urbains par suite de l'action de la collectivité publique et de celle des entreprises des particuliers mais aussi de la recherche de terrains bâtis ou non bâtis comme refuge de capitaux provoque sans cesse un accroissement constant du prix desdits immeubles.

Les plus values attendues peuvent entraîner une situation de pénurie par la rétention des sols disponibles ou par la recherche de gains faciles.

II - ASSIETTE DE L'IMPOT (Taxe de plus value)

La taxe s'applique aux ventes et aux opérations assimilées, aux échanges et aux apports en société. Le fait générateur de la taxe ou la cause déterminante de son exigibilité est l'aliénation de l'immeuble ou du droit immobilier.

Aux termes de l'article 885CGI la plus value est la différence entre d'une part la somme ou contre valeur moyennant laquelle l'immeuble ou le droit immobilier est aliéné ou l'estimation par laquelle il fait l'objet d'apport en société et d'autre part son prix ou sa valeur d'acquisition majoré des frais forfaitaires et des dépenses d'amélioration permanente.

PLUS VALUE = PRIX D'ALIENATION – (VALEUR D'ACQUISITION + FRAIS FORFAITAIRES + DEPENSES D'AMELIORATION PERMANENTE) x COEFFICIENTS DE CORRECTION

Le prix d'aliénation ou prix de cession : c'est le prix auquel l'immeuble est vendu, c'est l'assiette du droit d'enregistrement.

La valeur d'acquisition : c'est la somme ou la contre valeur déboursée par le cédant pour obtenir la propriété de l'immeuble.

Les frais forfaitaires : sont constitués des frais d'acte ou d'acquisition qui sont fixés forfaitairement à **30 %** du prix d'acquisition.

Les dépenses d'amélioration permanente : Il s'agit notamment des constructions, des grosses réparations qui sont des dépenses effectuées par le propriétaire lui même mais qui doivent être justifiées par une déclaration annexée à l'acte de vente. Leur estimation peut être aussi faite à dire d'expert.

Coefficients de correction: pour la détermination de la plus value, la valeur d'acquisition, les frais forfaitaires ainsi que les dépenses d'amélioration permanente dûment justifiés sont réévalués au moyen de coefficients de correction tenant compte de la période qui sépare la date d'acquisition de la date de cession. Lesdits coefficients sont fixés et révisés périodiquement par arrêté du Ministre chargé des Finances.

Le taux de la taxe de plus value est de 15 %. La taxe est liquidée et payée en même temps que le droit d'enregistrement. La taxe est due par le propriétaire aliénateur (vendeur).

Le Receveur peut refuser l'enregistrement d'un acte donnant lieu à la perception de la taxe de plus value lorsque celle-ci n'est pas payée. Il peut toujours exécuter cette formalité en consignand le montant représentatif de la taxe due dans ses registres pour une échéance convenue avec le redevable.

Lorsqu'un acte donnant ouverture à la taxe est présenté hors délai à la formalité de l'enregistrement, il est perçu indépendamment des droits simples et des pénalités d'enregistrement, la taxe et une pénalité égale au montant de la taxe.

III - EXEMPTIONS ET EXONERATIONS

Sont exonérés de la taxe de plus value, les biens inscrits à l'actif des bilans des sociétés, l'Etat, les communes, les régions, les communautés urbaines et rurales, les établissements publics à caractère administratif, la SNHLM, les sociétés d'économie mixtes ayant pour objet l'amélioration de l'habitat mais aussi toutes les collectivités publiques ou privées dont les acquisitions immobilières sont exonérées de droit d'enregistrement en vertu du principe qui veut que l'accessoire suive le principal.

Exemple : Madame COULIBALY vend sa maison à la somme de 250.000.000 Francs CFA à Monsieur DIOP le 05 Mars 1998 devant le notaire maître Jean SARR qui a dressé l'acte le même jour.

Madame COULIBALY avait acquis le terrain abritant sa maison à la somme de 20 millions de Francs CFA en 1978. Elle a joint à l'acte de vente présenté à la formalité de l'enregistrement un devis estimatif des constructions et aménagements réalisés en 1982 et accepté pour la somme de 40.000.000 Francs.

Le notaire n'a pas présenté l'acte à bonne date.

Quels sont les droits et taxes que le receveur de l'enregistrement devra réclamer le jour de la formalité ?

Solution :

5 Mars 1998 date de vente de l'immeuble
1978 est l'année d'acquisition de l'immeuble

Droits d'enregistrements : Droits simples $250 \text{ millions} \times 15 \% = 37,5 \text{ millions}$
Pénalités d'enregistrement (présentation hors délai)
 $250 \text{ millions} \times 15 \% = 37,5 \text{ millions}$ (soit un droit en sus)

Plus value = $PC - (VA + FF + DAP) \times \text{coefficients de correction}$
 $= 250 \text{ millions} - (20 \text{ millions} + 30\% \times 20 \text{ millions}) \times 3,8171 -$
 $(40 \text{ millions} \times 2,5752) = 47,7274 \text{ M francs}$

Taxe de plus de valeur : $47,7274 \text{ M} \times 15\% = 7,15911 \text{ M francs}$

Pénalité sur la plus value : un droit en sus soit 7,15911M francs

Exemple : L'immeuble de Monsieur FOFANA acquis à 15 millions en 1962 a été adjugé à Monsieur FALL pour la somme de 250 millions en 1998. Fofana avait effectué en 1989 des travaux de réfection sur une partie de l'immeuble pour un montant justifié et accepté de 20 millions.

Monsieur FALL adjudicataire de l'immeuble décide de l'échanger six mois après contre un terrain évalué à 90.000.000 et des actions cotées en bourse pour une valeur de 73.000.000 appartenant à Monsieur MBAYE.

Déterminer la nature et le montant des droits à réclamer à Monsieur FOFANA, FALL et MBAYE.

Correction

- Droit d'enregistrement $15 \% \times 250 \text{ millions} = 37,5 \text{ millions}$

- Taxe de plus value

Plus value = $250 \text{ M} - (15 + 15 \times 30\%) \times 8,9563 - (20 \times 1,8198) = 38,95615$

Taxe de plus value = $15 \% \times 38,95615 \text{ M} = 5,8434 \text{ M}$

- Droit d'échange $8 \% \times 90 \text{ millions} = 7,2 \text{ millions}$

- Droit de soulte $15 \% (250 - 90) = 24 \text{ millions}$

FOFANA aura à payer la taxe de plus value $5,8434 \text{ M}$

FALL = $37,5 \text{ millions} + 3,6 \text{ millions} = 41,1 \text{ millions}$

MBAYE = $3,6 \text{ millions} + 24 \text{ millions} = 27,6 \text{ millions}$

CHAPITRE XI

TAXE SPECIALE SUR LES CONVENTIONS D'ASSURANCE

I – DEFINITION

L'assurance est le contrat par lequel moyennant le versement d'une prime ou cotisation, l'assureur fait promettre à l'assuré une prestation pécuniaire en cas de réalisation d'un risque déterminé.

L'assurance est un contrat synallagmatique à titre onéreux et est classé dans la catégorie des contrats relatifs au risque, c'est-à-dire les contrats aléatoires.

L'objet d'un tel contrat n'est pas la chose assurée mais le risque couru par la chose. C'est l'événement futur mais incertain que l'assuré veut éviter les conséquences préjudiciables. L'acte d'assurance peut être authentique ou sous seing privé mais la forme sous seing privé est la plus courante.

Aux termes de l'article 466 du Code Général des Impôts, toute convention d'assurance ou de rentes viagères conclue avec une société ou une compagnie d'assurance ou avec tout autre assureur sénégalais ou étranger est soumise à une taxe spéciale annuelle et obligatoire. Le paiement de cette taxe dispense l'acte du paiement des droits d'enregistrement et de timbre. Même en cas de présentation volontaire de l'acte à la formalité, l'enregistrement est gratis.

La taxe est perçue sur le montant des sommes stipulées au profit de l'assureur et de tous les accessoires dont celui-ci bénéficie du fait directement ou indirectement de l'assuré.

II – TARIFS APPLICABLES

Le tarif de la taxe est fixé :

- 5 % pour les contrats d'assurance couvrant les risques de toute nature, de navigation, maritime, fluviale ou aérienne ;
- 20 % pour les assurances contre l'incendie ;
- 3% pour les contrats de rentes différées de moins de 3 ans ;
- 6% pour les contrats de rentes viagères dont les rentes sont différées de moins de 3 ans ;
- 0,25 % pour les crédits à l'exportation ;
- 10 % pour toute autre assurance (droit commun).

III – LIQUIDATION ET PAIEMENT DE LA TAXE

a) ASSUREURS AYANT AU SENEGAL UN ETABLISSEMENT OU UN REPRESENTANT RESPONSABLE

Pour les conventions conclues par les assureurs sénégalais ou étrangers ayant au Sénégal soit leur siège social, soit un établissement, une agence, une succursale ou un représentant responsable, la taxe est versée par l'assureur ou le représentant responsable ou l'apériteur de la police (c'est-à-dire celui qui a conclu le contrat ou qui suit son exécution) au Bureau de l'Enregistrement du lieu de l'établissement ou de la résidence du représentant responsable dans les **20 premiers** jours de chaque trimestre au titre du trimestre précédent.

La taxe est versée par acomptes calculés sur le 1/5 des sommes sur lesquelles a été liquidée la taxe afférente au dernier exercice réglé ou à défaut sur le total des sommes stipulées au profit de l'assureur ayant fait l'objet d'émission de quittances au cours du trimestre écoulé.

Le **15 juin** de chaque année au plus tard, il est procédé à la liquidation générale de la taxe due pour l'année précédente. Si après liquidation et déduction des acomptes versés, il reste un complément de taxe au profit du Trésor, ce complément est immédiatement acquitté, dans le cas contraire, l'excédent versé est imputé sur l'année en cours.

b) ASSUREUR AYANT PLUSIEURS AGENCES

Chaque agence est considérée comme étant un redevable distinct à moins que la société ou la compagnie n'ait indiqué dans ses déclarations qu'elle entend verser la taxe au Bureau de l'Enregistrement de son principal établissement.

c) ASSUREURS ETRANGERS N'AYANT AU SENEGAL NI REPRESENTANT RESPONSABLE NI ETABLISSEMENT

Pour les conventions conclues avec les assureurs par l'intermédiaire de courtiers ou de toute autre personne qui réside au Sénégal, prête habituellement ou occasionnellement son entremise pour les opérations d'assurance, la taxe est perçue par l'intermédiaire pour toute la durée ferme de la convention au Bureau de l'Enregistrement de sa résidence.

Le versement est effectué dans les **20 premiers** jours du trimestre qui suit celui au cours duquel la convention a été conclue sur production du relevé de son répertoire côté, paraphé et visé par le Tribunal régional du lieu de sa résidence.

Si la convention a une durée excédant une année et que des sommes stipulées au profit de l'assureur viennent à échéance au cours des années autres que la première, la taxe peut être fractionnée par année si les parties le requièrent. Dans ce cas, il est fait mention de cette réquisition des parties dans le répertoire.

d) CAS OU LA TAXE DOIT ETRE PAYEE PAR L'ASSURE

Lorsque la convention est conclue dans des cas autres que ceux visés ci-dessus, la taxe est versée par l'assuré au Bureau de l'Enregistrement du lieu de son domicile ou de sa résidence ou du lieu de la situation matérielle ou présumée du risque dans les **3 premiers** mois de l'année qui suit celle où se place chaque échéance des sommes stipulées au profit de l'assureur.

IV – REPERTOIRE DES COURTIER D'ASSURANCE ET AUTRES INTERMEDIAIRES : LES OBLIGATIONS DIVERSES

Les courtiers et intermédiaires d'assurance sont tenus d'avoir un répertoire côté, paraphé et visé par le Juge du Tribunal régional du lieu de leur résidence. Ce répertoire contient toutes les indications nécessaires pour déterminer l'identité de l'assureur, l'assuré, la nature des risques, leur situation réelle ou présumée, le montant des sommes, capitaux ou rentes assurés, les échéances, le montant de la taxe, la réquisition de fractionnement etc...

A la fin de chaque trimestre, le courtier ou l'intermédiaire établit un relevé du répertoire concernant le trimestre entier et dépose ce relevé à l'appui du versement de la taxe.

Le double de l'état fait par le courtier ou l'intermédiaire de la compagnie ou de la société est déposé au Bureau de l'enregistrement territorialement compétent.

Les compagnies, sociétés, assureurs, et autres intermédiaires, avant de commencer leurs opérations, doivent faire une déclaration énonçant la nature de leurs opérations, le nom du Directeur de la société ou du Chef d'établissement.

Les représentants responsables de la taxe pour les assureurs étrangers doivent être agréés par l'Administration fiscale.

Le **30 juin**, les redevables de la taxe adressent à l'Administration de l'enregistrement le bilan et le compte de résultat de l'exercice mais aussi un état totalisé des arriérés des primes au **31 décembre** de l'année précédente.

V – SANCTIONS

En cas de retard ou d'omission pour le paiement de la taxe, il est réclamé une amende égale au double des droits ou des compléments des droits exigibles.

Pour le paiement fractionné, il est réclamé en outre un intérêt moratoire de 1 % par mois. Toute fraction de mois est comptée pour un mois entier.

Les infractions sur le répertoire, le relevé trimestriel, les qualités des dirigeants et des représentants responsables sont punies d'une amende de **30 000 francs**.

VI – EXEMPTIONS

Sont exemptés de la taxe sur les conventions d'assurances les opérations de réassurances :

- les assureurs exonérés de droits d'enregistrement et de timbre ;
- les assurances passées par les mutuelles agricoles ou concernant des risques agricoles ;
- les contrats sur la vie si le risque se trouve situé hors du Sénégal.

Exemple unique :

Soit la société ASSURGROUP spécialisée dans l'assurance de groupe dont le siège social est à Dakar, qui a encaissé au cours de l'année 2003 la somme de 300 000 000 francs de ses clients.

Elle a déclaré trimestriellement au cours de cette année les montants suivants :

Janvier – Février – Mars 2003	= 80 000 000 F
Avril – Mai – Juin	= 65 000 000 F
Juillet – Août – Septembre	= 75 000 000 F
Octobre – Novembre – Décembre	= 60 000 000 F

Déterminer les échéances des règlements des droits dus au titre de cet exercice et les acomptes échus à la date de liquidation définitive de la taxe sur les conventions d'assurance et relatifs à l'exercice suivant (2004).

Solution :

Déclarations

1 ^{er} trimestre	80 000 000 F
2 ^{ème} trimestre	65 000 000 F
3 ^{ème} trimestre	75 000 000 F
4 ^{ème} trimestre	60 000 000 F

Total déclaré	280 000 000 F

Les échéances

1^{er} acompte : 20 avril 2003 sur les sommes encaissées au 1^{er} semestre 1998
Montant de l'acompte = 80 000 000 F x 10 % = 8 000 000 F

2^{ème} acompte : 20 juillet 2003 sur les sommes encaissées au 2^{ème} trimestre 1998
65 000 000 F x 10 % = 6 500 000 F

3^{ème} acompte : 20 octobre 2003 sur les sommes encaissées au 3^{ème} trimestre 1998
75 000 000 F x 10 % = 7 500 000 F

4^{ème} acompte : 20 janvier 2004 sur les sommes encaissées au 4^{ème} trimestre 1998
60 000 000 F x 10 % = 6 000 000 F

Total acomptes : 28 000 000 F

La liquidation = 15 juin 2004

Montant total la taxe au titre de l'année 2003 : 300 000 000 F x 10 % = 30 000 000 F

Complément de droit à acquitter = 30 000 000 F – 28 000 000 F = 2 000 000 F à acquitter
immédiatement.

Acompte du 20 avril 2004 :

Base taxable = 1/5 x 300 000 000 F = 60 000 000 F

Montant de l'acompte = 60 000 000 x 10 % = 6 000 000 F

DEUXIEME PARTIE DROITS DE TIMBRE

CHAPITRE I

ASSIETTE ET LIQUIDATION DE L'IMPOT

Section : Droits de timbre proprement dits

I Définition :

La contribution du timbre est établie sur tous les papiers destinés aux actes civils et judiciaires et aux écritures qui peuvent être produites en justice et y faire foi.

Les droits de timbre comprennent :

- le droit de timbre de dimension ;
- le droit de timbre des quittances ;
- le droit de timbre des connaissements.

Les droits de timbre sont acquittés :

- soit par l'apposition de timbres mobiles ;
- soit au moyen du visa pour timbre ;
- soit sur déclaration ;
- soit à acquitter les droits sur états mais sur autorisation spéciale de l'administration ;
- soit à substituer aux timbres mobiles, des empreintes imprimées à l'aide de machines spéciales.

Peuvent vendre des timbres mobiles : les inspecteurs des impôts chargés de la gestion d'un bureau d'enregistrement et de timbre, les comptables du trésor et les receveurs des postes. Ces 2 dernières catégories appelées aussi « distributeurs auxiliaires de timbres » bénéficient d'une remise.

Le droit de timbre s'applique avant tout usage aux actes passés en pays étranger

II Timbre de dimension

Le droit de timbre de dimension est acquitté par l'apposition de timbres mobiles de la série unique sur les actes, écrits et registres soumis à ce droit.

Le droit de timbre de dimension s'applique aux écrits privés ou publics devant ou pouvant titre, obligation, décharge, justification, demande ou défense, aux livres, répertoires, registres.

Les timbres sont oblitérés à l'encre en travers du timbre, par un cachet ou par la signature des parties et de la date de l'oblitération.

L'apposition doit être préalable à l'utilisation des papiers, pages ou feuillets.

Le droit de timbre peut également être acquitté au moyen du visa pour timbre.

Le tarif du droit de timbre de dimension est fixé comme suit en raison de la dimension du papier:

- jusqu'au format 21 x 31 inclus : 2000 francs
- au-dessus du format 21 x 31 inclus jusqu'au format 31 x 42 inclus : 4000 francs
- au-dessus du format 31 x 42 jusqu'au format 42 x 62 inclus : 8000 francs

Par dérogation aux dispositions ci-dessus, ce droit est fixé à :

- 1000 francs pour les effets de commerce ;
- 100 francs pour les attestations de demandes de parcelles ou de logements

II Timbre des quittances

Sont soumis au droit de timbre des quittances, les actes et écrits qui emportent libération ou décharge de sommes, titres ou valeurs ou qui constatent des paiements ou versements de sommes.

Le tarif du droit de timbre des quittances est fixé à :

- 20 francs pour les sommes comprises entre 101 et 1000 francs ;
- 150 francs pour les sommes comprises entre 1001 et 10 000 francs ;
- 200 francs pour les sommes comprises entre 10 001 et 50 000 francs ;
- 100 francs en sus par fraction de 50 000 francs quand les sommes sont supérieures à 50 000 francs ;
- 200 francs pour les reçus constatant des dépôts d'espèces effectués chez une banque, une entreprise ou un établissement financier, un courtier en valeurs mobilières ou une caisse de crédit agricole.
- Les tickets de pari mutuel sont soumis à un droit de timbre proportionnel de 3 % sur le montant des sommes engagées dans une même course ou même jeu.
- 20 par billet ou bulletin sur les billets de voyages et les bulletins de bagages délivrés par la société nationale des chemins de fer du Sénégal et par les entreprises de transports publics, routiers ou fluviaux de voyageurs. Ce montant est réclamé aussi sur les billets de passage de port sénégalais à port sénégalais délivrés par les entreprises de transports publics maritimes. Le versement se fait dans les trois mois de chaque année pour l'année précédente.

Le droit de quittances est acquitté par l'apposition de timbres mobiles par celui qui donne reçu ou décharge.

Le droit de timbre des quittances est à la charge du débiteur mais le créancier qui a donné quittance, reçu ou décharge en contravention des obligations légales lui incombant est tenu personnellement responsable et sans recours du montant des droits, frais et amendes.

IV Le droit de timbre de connaissance.

Les connaissements établis à l'occasion d'un transport par mer sont assujettis à un droit de timbre de 16 000 francs. Ce droit est réduit à 2000 francs s'il s'agit du petit cabotage de port sénégalais à port sénégalais.

Il est acquitté par apposition de timbres mobiles, oblitérés dans les conditions fixées pour le timbre de dimension.

Les connaissements étrangers sont soumis au droit de timbre avant tout usage au Sénégal.

Il est perçu sur le connaissement en la possession du capitaine, un droit minimum de 8000 représentant le connaissement ci-dessus désigné.

S'il est créé au Sénégal plus de quatre connaissements, les connaissements supplémentaires sont soumis chacun à un droit de 8000 francs.

Les billets de passage délivrés au Sénégal par les compagnies aériennes sont soumis à un droit de :

- 7000 francs pour les vols internationaux ;
- 2500 francs pour les vols intérieurs.

V Droits de délivrance de documents

- 1) carte d'identité d'étranger : original ou duplicata 15 000 francs, visa annuel 10000 francs.
- 2) Carte nationale d'identité : 100 francs ;
- 3) Casier judiciaire : 200 francs ;
- 4) Passeport : 20000 francs par personne mais réduit à 10000 francs pour les élèves et étudiants ; les pèlerins sénégalais 2000 francs ; passeports spéciaux pour étudiants 2000 francs ; le visa du passeport étranger 40000 francs pour l'aller et retour et 20000 francs pour une seule sortie ;
- 5) Sauf-conduit et laissez-passer : 2000 francs ;
- 6) permis internationaux de conduire : 10000 francs ;
- 7) inscription de gage : 10000 francs ;
- 8) permis de conduire : 4000 francs par examen mais pour les véhicule de transport le droit de timbre est de 2000 francs ;

CHAPITRE XII

TAXE ANNUELLE SUR LES VEHICULES A MOTEUR ET LA TAXE SPECIALE SUR LES VOITURES PARTICULIERES DES PERSONNES MORALES

PREMIERE PARTIE : TAXE ANNUELLE SUR LES VEHICULES A MOTEUR

SECTION I – CHAMP D'APPLICATION

Sont assujettis à la taxe annuelle recouvrée par le service chargé de l'enregistrement :

- Les véhicules terrestres à moteur qui sont immatriculés au Sénégal ainsi que les véhicules de même nature non soumis au régime de l'immatriculation mais utilisés au Sénégal ;
- sauf l'effet des conventions passées avec d'autres états en vue d'éviter les doubles impositions, les véhicules soumis ou non au régime de l'immatriculation qui sont en service au Sénégal ou appartiennent à une personne physique ou morale ayant au Sénégal son domicile, sa résidence habituelle, son siège ou une agence d'exploitation.

SECTION II – LIQUIDATION DE LA TAXE

I – LE FAIT GENERATEUR

La taxe frappe les véhicules existants et utilisés ou non au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et les véhicules importés au Sénégal au cours de l'année d'imposition.

Les véhicules immatriculés au Sénégal sont considérés comme existants et utilisables au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, s'ils n'ont pas fait l'objet avant cette date d'une déclaration régulière de perte ou de destruction déposée au service et accompagnée de la restitution de la carte grise.

II – LIQUIDATION DE LA TAXE

La taxe est due pour l'année entière et aucune réduction n'est accordée en cas d'aliénation, de perte ou de destruction du véhicule.

Les véhicules importés en cours d'année sont imposables pour la partie de l'année restant à courir à compter du 1^{er} jour du mois de l'importation. Toutefois, le point de départ de ce

délai est reporté au 1^{er} jour du mois de l'immatriculation s'il s'agit de véhicules importés par des commerçants agréés en vue de la revente.

III – TARIF

1 – VEHICULES A 4 ROUES ET PLUS SOUMIS AU REGIME DU DROIT COMMUN

a) VEHICULES DE TOURISME

Jusqu'à 8 chevaux :	⇒	18 000 F
- 9 à 12 CV	⇒	28 000 F
- 13 à 16 CV	⇒	80 000 F
- 17 à 19 CV	⇒	140 000 F
- à partir de 20 CV	⇒	200 000 F

b) VEHICULES DE TRANSPORT

Il s'agit des véhicules de transport public par des personnes physiques ou morales titulaires des autorisations réglementaires et inscrites aux rôles des patentes en cette qualité.

- Jusqu'à 8 chevaux	⇒	7 500 F
- 9 à 12 CV	⇒	9 000 F
- 13 à 16 CV	⇒	15 000 F
- au delà de 16 CV	⇒	30 000 F

2 – REGIME APPLICABLE AUX VEHICULES A 2 OU 3 ROUES

- Jusqu'à 50 cm ³	3 000 F
- 51 à 125 cm ³	9 000 F
- 126 à 300 cm ³	12 000 F
- au delà de 300 cm ³	36 000 F

SECTION III – PAIEMENT DE LA TAXE

Le paiement de la taxe incombe à la personne qui était propriétaire du véhicule au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Pour les véhicules importés, le paiement est effectué soit par la personne qui était propriétaire du véhicule à la date de l'importation s'il s'agit d'un véhicule mis en circulation avant cette date, soit par le premier acquéreur s'il s'agit d'un véhicule neuf importé par un commerçant agréé en vue de la revente.

Est considérée, sauf preuve contraire, comme propriétaire d'un véhicule immatriculé, la personne au nom de laquelle est établi le récépissé de déclaration de mise en circulation correspondant (carte grise). En d'autres termes, la taxe doit être réclamée à la personne dont le nom est mentionné sur la carte grise même si le véhicule a été vendu sans que la mutation ne soit opérée.

Les acquéreurs successifs du véhicule au cours de l'année d'imposition sont aussi solidaires pour le paiement.

La taxe doit être payée spontanément avant le 1^{er} avril de chaque année. Ce délai est prorogé jusqu'au 30 avril pour les véhicules de transport public de marchandises ou de voyageurs. La vente ou l'exportation du véhicule avant cette date la rend immédiatement exigible.

Pour les véhicules importés en cours d'année et déjà mis en circulation, la taxe doit être acquittée dans les trois mois de l'importation au Sénégal. Le point de départ de ce délai étant reporté à la date de la première immatriculation au Sénégal, s'il s'agit de véhicules neufs importés par des commerçants agréés en vue de la revente.

Le paiement de la taxe est effectué au Bureau de l'Enregistrement du lieu de l'immatriculation du véhicule ou à défaut d'immatriculation au Sénégal, au domicile ou de la résidence habituelle, s'il s'agit d'une personne morale, au siège ou à l'agence d'exploitation du redevable.

Il a lieu sur présentation de la carte grise ou pour les véhicules non soumis à l'immatriculation, de toute pièce indiquant la cylindrée, le numéro du moteur et celui du cadre ou du châssis.

Le paiement par voie postale est admis à titre exceptionnel pour les véhicules dont les titulaires résident hors de leur lieu d'immatriculation. Il doit être régularisé par la délivrance de la vignette acquittée, dans le délai de deux mois à compter de la date d'émission du mandat et au plus tard avant le 1^{er} juillet de l'année en cours.

Pour les véhicules de transport, il est exigé en plus de la carte grise, le rôle de la patente.

Tout paiement par voie postale ne comportant pas les renseignements utiles sur l'identité du propriétaire, l'adresse de l'auteur du virement, la marque, le type, la puissance et le numéro minéralogique du véhicule, est considéré comme irrégulier, et ouvre droit à un redressement et à la perception subséquente de pénalités égales au double du montant de la taxe éludée.

En cas de perte ou de destruction du récépissé délivré, une copie de la recette est délivrée au Bureau de l'Enregistrement moyennant le paiement d'un timbre de 2.000 F.

SECTION IV – EXEMPTIONS

Sont exemptés du paiement de la taxe sur les véhicules à moteur ;

- les véhicules immatriculés ou non appartenant à l'Etat ;
- les véhicules de fonction et de service des missions diplomatiques et des postes consulaires ;
- dans la limite d'un véhicule par famille, les véhicules non immatriculés dans la série normale, appartenant aux membres non sénégalais d'une mission diplomatique ou d'un poste consulaire, à l'exception du personnel de service ou à leur famille ;
- les véhicules des mutilés de guerre dans la limite d'un véhicule par personne ainsi que les voitures spécialement aménagées à l'usage des mutilés.

En dehors des véhicules immatriculés au nom de l'Etat, tous les autres véhicules doivent être munis d'une attestation d'exonération délivrée par le service de l'enregistrement.

SECTION V – CONTROLE ET SANCTIONS

Les conducteurs doivent présenter automatiquement la vignette à toute demande des agents des Impôts et Domaines habilités à établir des procès-verbaux attestant du paiement de la taxe annuelle sur les véhicules à moteur.

L'autre moyen de contrôle consiste à l'établissement de barrage sur les principaux axes de la circulation pour appréhender les véhicules non munis de vignette.

Le défaut de paiement de la taxe dans le délai fixé, c'est-à-dire le 1^{er} avril ou le 30 avril de l'année d'imposition, donne lieu à l'application d'une amende égale à un droit en sus si le retard est inférieur à 3 mois et d'un double droit en sus si le retard est supérieur à 3 mois.

Toute autre contravention donne lieu à l'application d'une amende égale à 2 fois le montant de la taxe.

En outre et dans tous les cas, le véhicule peut faire l'objet d'une saisie et d'une mise en fourrière jusqu'au paiement de la taxe et de l'amende.

La saisie fait l'objet d'un procès-verbal dressé par l'agent verbalisateur.

A défaut de paiement de la taxe et de l'amende dans un délai de 15 jours à compter de la mise en demeure adressée au contribuable, il sera procédé à la vente aux enchères du véhicule. Le service des Domaines retient sur le produit de la vente les sommes dues à l'Etat. Le solde est versé au propriétaire ou consigné au Trésor. Le propriétaire du véhicule, c'est-à-dire la personne au nom de laquelle a été établie la carte grise et les cessionnaires successifs sont solidaires pour le paiement de la taxe.

L'action en recouvrement de la taxe se prescrit dans un délai de 5 ans à compter de la date de son exigibilité.

DEUXIEME PARTIE : TAXE SPECIALE SUR LES VOITURES PARTICULIERES DES PERSONNES MORALES

Champ d'application de la taxe spéciale :

La taxe spéciale est due sur les véhicules détenus, utilisés ou entretenus par toutes les sociétés quel que soit leur objet ou leur forme et tous les établissements publics à caractère industriel ou commercial de l'Etat, des communes et des autres collectivités secondaires. Les véhicules visés sont ceux classés dans la catégorie des voitures particulières au sens du code de la route.

La taxe est due si le véhicule est immatriculé au Sénégal ou si la société n'a pas son siège social au Sénégal mais dispose d'un établissement stable. Elle est due également lorsque des véhicules sont détenus, utilisés ou entretenus hors du Sénégal mais dont les frais de détention, d'utilisation ou d'entretien incombent à l'exploitation sénégalaise.

Le tarif de la taxe spéciale :

- véhicule d'une puissance fiscale inférieure ou égale à 4 CV : 50 000 francs ;
- véhicule d'une puissance fiscale comprise entre 5 et 11 CV : 100 000 francs;
- véhicule d'une puissance fiscale supérieure à 11CV : 200 000 francs.

La période d'imposition s'étend du 1^{er} janvier au 31 décembre de chaque année.

Le paiement incombe à la société ou à l'établissement qui détenu, utilisé ou entretenu le véhicule pendant la période d'imposition.

Pour chaque période d'imposition et chaque société ou établissement public, la taxe est liquidée par trimestre sur déclaration du contribuable.

La déclaration est établie sur un formulaire fourni par l'Administration et doit être déposée avant le 1^{er} février de chaque année au bureau d'enregistrement compétent

a) Véhicules immatriculés au nom de la société

Pour chaque trimestre, le montant de la taxe exigible est déterminé en fonction du nombre et de la puissance fiscale des véhicules dont la société a été propriétaire au cours du trimestre.

Le tarif applicable à chaque véhicule est égal au quart du taux annuel quelle que soit la durée de la période pendant laquelle la société a été propriétaire au cours du trimestre.

b) Véhicules pris en location par la société ou l'établissement public

La liquidation est faite en fonction de la puissance fiscale, du tarif applicable et de la durée totale des locations effectuées au cours du trimestre.

Le montant de la taxe est égal au quart du taux annuel, multiplié par le nombre de périodes de 90 jours que comporte la durée totale des locations. Une fraction de période étant comptée pour une période entière si elle excède 15 jours et n'est pas comptée dans le cas contraire.

c) Les autres véhicules

Pour chaque trimestre, le montant de la taxe est déterminé du nombre et de la puissance des véhicules que la société a détenus, utilisés ou entretenus au cours du trimestre. Le montant de la taxe est égal au quart du taux annuel.

Les exonérations

Sont exonérés :

- les véhicules des négociants en automobiles destinés à la vente y compris ceux, provisoirement utilisés par ces derniers pour la démonstration et les essais dans la mesure où la durée d'utilisation n'excède pas 3 mois;
- les véhicules destinés à l'exécution d'un service de transport à la disposition du public (taxis, véhicules des sociétés de transport automobile) ;
- véhicules auto-école ;
- véhicules destinés exclusivement aux compétitions sportives ;
- véhicules destinés à la location sans chauffeur

Les sanctions

Le défaut de paiement avant le 1er février rend exigible indépendamment de la taxe, une amende égale au montant de la taxe, si le retard n'est pas supérieur à 3 mois.

Toute autre contravention, omission ou inexactitude dans la déclaration ayant entraîné un préjudice pour le Trésor, donne lieu à l'application d'une amende égale au double du complément de taxe exigible.

Le défaut de dépôt de l'état récapitulatif des contrats de location des sociétés qui louent des véhicules donne lieu à une amende de 100 000 francs.

DEUXIEME PARTIE

LES DROITS D'ENREGISTREMENT SUR LES ACTE DE SOCIETES

CHAPITRE I

LEGISLATION APPLICABLE AUX DROITS D'APPORTS

La création d'une société suppose l'affectation à cette personne morale d'un patrimoine distinct de celui des associés et c'est l'apport de ce patrimoine qui constitue la base de l'impôt.

La société est constituée par une ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager les bénéfices ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter.

Une société régulièrement constituée acquiert une personnalité juridique distincte de celle des associés. C'est l'imposition des opérations juridiques propres à cette personne morale aux divers moments de son existence (constitution, modification, dissolution et partage) qui est la substance de cette seconde partie du cours.

En droit des sociétés on distingue trois sortes d'apports :

- Les apports purs et simples effectués par les associés en échange de droits sociaux soumis aux risques de l'entreprise ;
- Les apports à titre onéreux rémunérés par un équivalent soustrait aux aléas de l'entreprise ;
- Les apports mixtes qui sont des apports purs et simples en partie et des apports à titre onéreux pour le reste.

La distinction entre apports purs et simples et apports à titre onéreux est primordiale car de cela dépend la nature et les quotités des droits exigibles.

Le droit positif actuel a prévu pour les apports purs et simples trois sortes de droits :

- Un droit proportionnel applicable sur le montant du capital (Art 490 CGI)
- Des droits fixes aux articles 453, 453 bis et 490 CGI
- La surtaxe immobilière exigible uniquement sur les apports immobiliers (Art 492 CGI).

En ce qui concerne les apports à titre onéreux, le droit exigible est fonction de la nature du bien apporté dans le capital de la société.

I - LES APPORTS PURS ET SIMPLES

A- LE DROIT D'APPORT ORDINAIRE

Le droit d'apport ordinaire est fixe ou proportionnel suivant le montant du capital. Mais il est seulement fixe sur les actes de constitution des sociétés de construction régies par le statut de la copropriété des immeubles divisés en appartements et sur les actes de création des sociétés d'investissement, de fonds communs de placement ou de toutes autres formes de placement collectif agréées.

1. LE DROIT PROPORTIONNEL D'APPORT EN SOCIETE

Aux termes de l'article 490 CGI les actes de formation et de prorogation des sociétés qui ne contiennent ni obligation, ni libération ou transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes, sont assujettis à un droit de 1% liquidé sur le montant total des apports mobiliers et immobiliers déduction faite du passif.

2. DROITS FIXES

a) LE DROIT FIXE DE 25.000 FRANCS

Le droit fixe de 25.000 Frs s'applique lorsque le capital de la société est au plus égal à 10 millions.

Au delà de 10 millions de capital le droit proportionnel d'apport prévu à l'article 490 CGI s'applique sur la totalité du capital.

b) LE DROIT FIXE DE 4.000 FRANCS

Il n'est dû qu'un droit fixe de 4.000 francs sur les actes de constitution des sociétés de construction régies par le statut de la copropriété des immeubles divisés en appartements et qui ne portent aucune transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes.

c) LE DROIT FIXE DE 6000 FRANCS

Sont enregistrés au droit fixe de 6000 francs, les actes constatant la constitution de sociétés d'investissements, de fonds communs de placement ou de toutes autres formes de placement collectif agréées.

B - LA SURTAXE IMMOBILIERE

Lors de la création de la société, il est dû en sus du droit d'apport ordinaire qui peut être fixe ou proportionnel, une surtaxe immobilière de 3 % sur la valeur nette des apports immobiliers. Cette surtaxe immobilière ne s'applique qu'aux apports non soumis au droit de mutation à titre onéreux. Autrement dit, sa base est constituée des apports purs et simples immobiliers.

Ce taux est réduit de moitié sous réserve d'un engagement écrit de la société bénéficiaire, de conserver, à l'actif du bilan, le bien pendant une durée minimale de 10 ans. Cet engagement est joint à l'acte soumis à la formalité.

II - LES APPORTS A TITRE ONEREUX

L'apport est effectué à titre onéreux quand la contrepartie fournie par la société est un avantage ferme et actuel non soumis aux risques de l'entreprise.

Cet équivalent peut consister notamment en une somme d'argent à verser à l'apporteur par la société ou en la charge assumée par la société d'acquitter des dettes incombant à l'apporteur (passif grevant les biens apportés...).

L'apport à titre onéreux s'analyse en une véritable vente consentie par l'apporteur à la société et est par conséquent soumis au régime fiscal des mutations à titre onéreux d'après la nature des biens qui en sont l'objet.

L'assimilation de l'apport à titre onéreux à une mutation est complète tant en ce qui concerne l'exigibilité de l'impôt que son tarif et sa liquidation.

La quotité de l'impôt applicable est déterminée d'après la nature des biens apportés.

Si les apports à titre onéreux d'un associé comprennent des meubles et des immeubles il y a lieu d'appliquer l'article 507 CGI et à défaut de prix particulier et d'estimation article par article pour les meubles, de taxer ces derniers au tarif immobilier.

L'apport à titre onéreux peut aussi avoir pour objet un fond de commerce : à défaut d'un inventaire détaillé et estimé article par article avec un prix particulier pour les marchandises neuves, ces marchandises neuves sont taxées à 15 % comme les autres éléments du fonds de commerce.

L'impôt de mutation à titre onéreux est perçu sur le prix augmenté des charges ou si elle est supérieure sur la valeur vénale réelle.

Si le prix consiste à acquitter le passif grevant le bien apporté, la taxation porte sur la totalité de ce passif.

Exemple : Une société « ABC » au capital de 1.000.000.000 F constituée entre A, B et C

- A apporte un immeuble de 300 millions
- B apporte du matériel roulant (véhicule d'occasion) pour 400 millions
- C apporte du numéraire 300 millions

Calculer les droits sur l'acte constitutif de la société.

Solution

Droits à réclamer sur l'acte constitutif :

Droit d'apport ordinaire : $1\% \times 1000.000.000 \text{ F} = 10\,000\,000 \text{ F}$

Surtaxe : $3\% \times 300 \text{ millions} = 9.000.000 \text{ F}$

Si l'engagement de conserver le bien pendant 10 ans a été pris, le taux serait réduit de moitié soit : $1,50\% \times 300 \text{ millions} = 4.500.000 \text{ F}$

Exemple : Une SA au capital de 150 millions divisé en actions de 10.000 Frs entre les 4 associés suivants :

SOW apporte un immeuble de 60 millions grevé d'une hypothèque de 15 millions.

FALL apporte 60 millions de numéraire.

DIAGNE apporte du matériel roulant (véhicule d'occasion) évalué à 30 millions

DIAW apporte du numéraire pour 15 millions.

Solution

Droit d'apport ordinaire $150 \text{ millions} \times 1\% = 1.500\,000 \text{ F}$

Surtaxe immobilière $45 \text{ millions} \times 3\% = 1\,350\,000 \text{ F}$ ou la moitié si la société avait pris l'engagement de conserver l'immeuble pendant 10 ans

Droit d'apport à titre onéreux $15 \text{ millions} \times 15\% = 2.250.000 \text{ F}$

III - LES APPORTS MIXTES

L'apport d'un associé peut être pur et simple pour partie et à titre onéreux pour le surplus : il est alors dit mixte. La partie rémunérée au moyen de parts sociales ou d'actions est taxée au droit d'apport ordinaire et éventuellement à la surtaxe immobilière si le bien apporté est un immeuble alors que la partie résultant du paiement d'une somme ou de la prise en charge d'une dette ou d'un passif de l'apporteur est soumise aux droits de mutation à titre onéreux d'après la nature des biens apportés.

IV - LIQUIDATION ET PAIEMENT DES DROITS

Le droit est dû en principe sur l'acte qui constate la constitution définitive de la société et il est acquitté au moment de la présentation de cet acte à la formalité.

Sous réserve d'un fractionnement éventuel, les droits normalement dus sont exigibles au plus tard à l'expiration d'un délai d'un mois à compter de la date de l'acte.

Les droits sont liquidés sur l'évaluation des apports et leur paiement est effectué en règle générale au comptant. Mais, il est prévu un régime de paiement fractionné applicable uniquement au droit d'apport ordinaire ainsi qu'à la surtaxe immobilière en vertu des dispositions de l'article 611 du CGI.

Ainsi par dérogation au principe du paiement au comptant et sous réserve de la constitution de garanties suffisantes sous forme d'hypothèque ou de caution bancaire, le paiement du droit d'apport ordinaire et de la surtaxe immobilière peut, sur date expresse de la société être fractionné :

- en trois versements égaux, si le montant des droits excède 5 millions FCFA ;
- en cinq versements égaux si la société débitrice bénéficie d'un régime fiscal de longue durée.

La première fraction est seule acquittée lors de la formalité, les autres fractions majorées d'un intérêt au taux légal sont exigibles d'année en année et doivent être payées dans le mois de chaque échéance annuelle.

Le fractionnement ne s'applique pas au paiement des droits de mutation à titre onéreux qui sont immédiatement exigibles au moment de l'exécution de la formalité.

CHAPITRE II

CARACTERISTIQUES PRINCIPALES DU DROIT D'APPORT : APPROCHE THEORIQUE ET DOCTRINALE

I – LA THEORIE DE LA MUTATION CONDITIONNELLE DES APPORTS

L'examen des droits d'apport amène à faire un certain nombre de constats en particulier sur la faiblesse des taux appliqués à des opérations aussi importantes que la création de sociétés. Cette faiblesse des taux met en évidence la faveur exceptionnelle de la loi fiscale qui affranchit les apports purs et simples des droits de mutation à titre onéreux. Cette dispense trouve son fondement dans la théorie de la mutation conditionnelle des apports.

D'après cette théorie, l'apport pur et simple d'un corps certain s'analyse pour la perception des droits d'enregistrement, en une cession entre associés soumise à la condition suspensive de l'attribution de l'apport au moment du partage ou de la dissolution de la société à un associé autre que l'apporteur.

Si le corps certain est repris par l'apporteur initial, il n'y a jamais eu fiscalement de mutation. Mais si le bien est attribué à une autre personne différente de l'apporteur les droits de mutation sont rétroactivement exigibles sur le montant de l'apport.

Cette théorie empruntée au droit français qui a inspiré le législateur sénégalais, montre que sur le plan fiscal, l'apport en société n'est pas, en fait, considéré comme translatif bien qu'il en soit autrement en droit civil.

Cette théorie de la mutation conditionnelle des apports dont l'origine remonte au 18^e siècle et l'auteur un certain Pothier, éminent juriste de l'ancien régime, a une portée générale et n'est valable que pour tous les apports de corps certains.

Son fondement est de faire échec aux contribuables qui seraient tentés de déguiser des ventes d'immeubles ou de fonds de commerce par le biais d'un apport en société suivi de la dissolution de la dite société.

II - LA NATURE DES DROITS D'APPORTS

Les droits d'apport sont des droits d'acte c'est-à-dire dont l'exigibilité est subordonnée à l'existence d'un écrit. Il faut un acte pour que le droit soit dû.

A ce niveau se pose le problème des sociétés de fait qui, si les critères d'existence ne peuvent être établis par des actes, échappent ainsi à l'impôt.

Alors qu'il aurait été plus simple d'instituer un droit de mutation.

Ainsi tout organisme présentant les caractéristiques distinctives des sociétés (mise en commun d'une chose ou « affectio societatis », intention de réaliser un bénéfice en vue de le partager) serait passible du droit d'apport.

Le droit d'apport ordinaire frapperait ainsi la société dépourvue de la personnalité morale ; même en l'absence d'acte constatant sa formation, les droits seraient exigibles dès lors qu'il est établi qu'on est en présence d'une véritable société.

III - LE CARACTERE NEUTRE DES DROITS D'APPORTS

Le droit d'apport ordinaire s'applique à l'ensemble du capital formé par les apports sans tenir compte de la forme de la société. Quelle que soit la forme de celle-ci (société de personnes ou société de capitaux), le régime fiscal est le même alors que cette distinction est faite dans certains pays comme la France.

On remarque également que le droit d'apport ne tient pas compte de la nature des biens sociaux qui sont taxés uniformément soit au droit fixe soit au droit proportionnel.

Le caractère neutre du droit d'apport ordinaire est une particularité du droit d'apport qui s'applique indistinctement à tous les biens sociaux meubles ou immeubles.

Toutefois en ce qui concerne les apports immobiliers, il y a une surtaxe immobilière qui se superpose au droit d'apport ordinaire.

Les sources doctrinales de la surtaxe immobilière ont montré que ce n'est qu'une disposition purement fiscale ou une autre forme de lutte contre les ventes déguisées d'immeubles présentées comme un apport en société.

Les immeubles sont ainsi surtaxés par rapport aux autres biens sociaux.

Il est évident que la non-discrimination du droit d'apport ordinaire n'est valable que pour les apports purs et simples car les apports à titre onéreux sont taxés quant à eux en fonction de la nature des biens.

CHAPITRE III

L'AUGMENTATION DE CAPITAL

L'augmentation de capital peut être réalisée soit au moyen d'apports nouveaux soit par incorporation de réserves, bénéfiques ou provisions de toute nature.

I - AUGMENTATION PAR APPORTS NOUVEAUX

Elle est soumise au régime fiscal des constitutions de sociétés.

On opère dans ce cas, les mêmes distinctions entre apports purs et simples (donnant lieu au droit d'apport ordinaire et à la surtaxe immobilière) et apports à titre onéreux.

Lorsqu'une augmentation de capital n'a pas pour objet de porter le capital à plus de 10 millions de francs, il n'est perçu aucun droit sur l'acte d'augmentation.

A partir d'un capital de 10 millions de francs, toute augmentation de capital donne ouverture au droit proportionnel de 1% appliqué sur le montant de l'augmentation.

Ainsi le droit proportionnel d'apport ne s'applique que sur la partie de l'augmentation dépassant 10 millions de francs.

Le fait générateur du droit d'apport est la déclaration de souscription et de versement s'il s'agit d'une augmentation de capital en numéraire ou bien l'établissement du procès-verbal de l'assemblée de vérification des apports si les apports sont en nature.

Au total l'augmentation de capital par apports nouveaux est, à tous points de vue, similaire aux constitutions des sociétés.

Exemple :

Une société au capital de 230 millions créée en 2000 décide le 12/04/ 2004 de procéder à une augmentation par apports nouveaux.

Antoine apporte un fonds de commerce :	40.000.000 F
Dominique apporte un immeuble :	80.000.000 F
Simon apporte des actions :	20.000.000 F
Martin apporte du numéraire :	5.000.000 F

Nicolas apporte un immeuble : 15.000.000 F

Solution :

Le capital de la société dépassant largement les 10 millions, il sera fait application du droit proportionnel d'apport de 1% sur la totalité de l'augmentation de capital.

Droits à payer à la date de présentation de l'acte à l'enregistrement.

Droit d'apport ordinaire :

160 millions x 1 % = 16 millions

Surtaxe immobilière : (80 millions + 15 millions) x 3 % = 2,85 millions.

I - AUGMENTATION PAR INCORPORATION DE RESERVES, BENEFICES OU PROVISIONS DE TOUTE NATURE

Il s'agit des opérations de capitalisation des réserves, bénéfices ou provisions.

Bien que cette forme d'augmentation de capital ne soit en fait qu'une simple écriture comptable d'un compte à un autre, elle n'en est pas moins soumise au droit d'apport sur le montant des sommes incorporées. L'opération peut être schématisée de la manière suivante :

- distribution aux associés des sommes prélevées sur les comptes de réserves, bénéfices ou provisions ;
- reversement des mêmes sommes par les associés dans la caisse sociale pour le montant de l'augmentation de capital.

Le droit d'apport s'applique en principe à toutes les sommes virées au compte capital par prélèvement sur les réserves bénéfiques ou provisions de toutes natures. Mais pour la perception du droit d'apport une distinction fondamentale doit être faite entre les sociétés visées à l'article 51 du CGI et les autres sociétés.

A - LE REGIME ORDINAIRE APPLICABLE AUX SOCIETES AUTRES QUE CELLES VISEES PAR L'ARTICLE 51

Les capitalisations effectuées par les sociétés autres que celles visées à l'article 51 sont soumises au droit d'apport ordinaire fixé à l'article 490 du CGI.

B- LE REGIME SPECIAL (Article 51 CGI)

Il est institué un régime spécial codifié à l'article 495 du CGI pour les sociétés entrant dans les prévisions de l'article 51 du CGI c'est-à-dire les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.

Les sociétés visées par cette disposition concernent les SA, SARL, SNC, SCS, sociétés de fait, les sociétés en participation et les sociétés civiles fiscalement transparentes mais ayant opté pour le régime d'imposition de l'Impôt sur les Sociétés.

Les augmentations de capital par incorporation de réserves, bénéfices ou provisions effectuées par ces sociétés sont assujetties à un droit proportionnel de 2 %.

Toutefois, le droit est perçu au taux de 4 % lorsque les bénéfices, réserves ou provisions incorporés n'ont pas été soumis à l'impôt sur les sociétés.

Cependant le droit d'apport en société demeure exigible aux taux prévus à l'article 490 du Code Général des Impôts lorsque les réserves, bénéfices ou provisions incorporés au capital ont déjà supporté entre les mains des associés l'impôt sur le revenu.

Aux termes de l'article 612 du Code Général des Impôts, le droit d'apport majoré peut, sur la demande expresse de la société débitrice accompagnée d'une offre de garanties suffisantes être fractionné en trois versements égaux ; le premier 1/3 est seul acquitté lors de l'enregistrement de l'acte, les autres fractions majorées d'un intérêt au taux légal doivent être acquittées dans le mois de chaque échéance annuelle.

Exemple : La société BLELI au K 300 millions procède à une augmentation de capital par incorporation d'une réserve de 50 millions, d'une somme de 30 millions provenant du compte de résultat et d'une provision de 40 millions.

Les réserves n'ont pas supporté l'Impôt sur les Sociétés (cas 1) ; les réserves ont supporté l'Impôt sur les Sociétés (cas 2).

Solution :

Cas 1 : Droits exigibles : $(50 \text{ millions} + 40 \text{ millions}) \times 4 \% + 30 \text{ millions} \times 2\% = 4,2 \text{ millions}$

Cas 2 : Droits exigibles : $(50 \text{ millions} + 30 \text{ millions}) \times 2\% + 40 \text{ millions} \times 4 \% = 3,2 \text{ millions}$.

CHAPITRE IV

REDUCTION ET AMORTISSEMENT DE CAPITAL

I - REDUCTION DE CAPITAL

La réduction de capital est la diminution du capital de la société. Cette opération peut s'accompagner ou non du remboursement ou de la restitution de leurs apports aux associés. Elle peut revêtir plusieurs formes.

Mais les réductions du capital par suite de pertes subies par la société, les réductions du capital non appelé et les réductions résultant de la réévaluation en baisse d'un élément d'apport et qui ne s'accompagne d'aucun remboursement ou de la restitution de leurs apports aux associés sont soumises au droit fixe des actes innommés de 2.000 Frs prévu à l'article 452 du Code Général des Impôts.

Par contre la réduction avec remboursement ou attribution de biens sociaux s'analyse en un partage partiel. Elle donne ouverture à l'impôt de partage sur les valeurs sociales attribuées. Le tarif de ce droit de partage est fixé à 1 % par l'article 486 du Code Général des Impôts.

Le plus souvent la réduction a lieu par remboursement en numéraire à tous les associés ou à certains d'entre eux d'une fraction du capital.

Mais lorsque la réduction à lieu au moyen de l'abandon aux associés de corps certains on perçoit le droit de partage de 1 % mais sous réserve de l'application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports.

Selon cette théorie, si les corps sont attribués à un associé autre que l'apporteur, le droit de mutation à titre onéreux afférent à ces biens est exigible lors du partage (réduction du capital).

Mais si les corps certains sont repris par l'apporteur initial aucun droit n'est du car il est considéré comme n'ayant jamais cessé d'en être propriétaire.

C'est l'application du principe selon lequel l'apport en société n'est pas translatif en droit fiscal.

Il est à préciser que cette théorie de la mutation conditionnelle des apports s'applique exclusivement aux corps certains apportés à titre pur et simple.

N'en relèvent pas par contre les choses fongibles (notamment les numéraires) et les sociaux acquêts (biens apportés à titre onéreux, les biens acquis de tiers ou les biens créés par la société).

I - L'AMORTISSEMENT DE CAPITAL

L'amortissement de capital est le remboursement des apports (total ou partiel) par prélèvement sur les réserves ou les bénéfices. Il se distingue de la réduction du capital en ce qu'il n'entraîne aucune diminution du capital aux statuts et au bilan, et n'étant pas opposable aux tiers il n'est pas publié.

Le capital de la société demeure inchangé, il y a seulement création au compte capital d'une réserve égale au montant de l'amortissement. Les actions amorties deviennent des actions de jouissance.

Le caractère de partage partiel ne s'aurait être attribué à une répartition de valeurs sociales ne correspondant pas à une réduction de capital, notamment aux distributions en cours de société soit de bénéfices ou de dividendes soit de réserves accumulées.

Le droit fixe des actes innommés est donc seul exigible sur l'acte constatant l'amortissement de capital.

Ainsi lorsqu'il n'entraîne pas une réduction du capital social l'amortissement ne rend pas exigible le droit de partage mais seulement le droit fixe des actes innommés.

CHAPITRE V

LE CHANGEMENT DE FORME JURIDIQUE

Le régime fiscal des changements de forme des sociétés dépend des effets qu'entraînent ces opérations à l'égard de la personnalité de la société mais la société peut survivre aux modifications régulièrement apportées à ses statuts primitifs comme elle peut disparaître de sa forme initiale et donner naissance à un être moral nouveau.

I - SURVIVANCE DU MEME ETRE MORAL

Pour qu'il y ait survivance du même être moral l'opération doit être autorisée par la loi ou par les statuts et ne pas s'accompagner de modifications importantes de statuts non nécessitées par le changement de forme lui même.

La question de savoir s'il y a ou non création d'une société nouvelle doit être résolue par l'examen de chaque cas d'espèce ou en fonction des circonstances et des modalités de l'opération. En principe la société survit aux modifications régulièrement apportées à ses statuts primitifs. L'acte modificatif revêt généralement dans cette hypothèse un simple acte de complément qui n'est passible que du droit fixe des actes innommés.

II - CREATION D'UN ETRE MORAL NOUVEAU

Lorsque le changement de forme emporte dissolution de la société et création d'une personne morale nouvelle les impôts prévus pour les constitutions de sociétés sont exigibles à savoir le droit frappant les apports purs et simples sur l'intégralité de l'actif net, l'impôt de mutation à titre onéreux sur le passif de la société primitive et éventuellement la surtaxe immobilière sur les actifs immobiliers de la société.

CHAPITRE VI

PROROGATION DE SOCIETE

La prorogation d'une société est la prolongation de la durée primitivement assignée à cette dernière. Cette opération est soumise à un régime fiscal différent selon qu'elle intervient avant ou après l'arrivée du terme de la société.

I - PROROGATION ANTERIEURE A L'EXPIRATION DE LA SOCIETE

La prorogation régulière d'une société n'entraîne pas de facto la création d'un être moral nouveau.

L'acte qui constate la prorogation pure et simple de la durée de la société est soumis au droit d'apport et à la surtaxe immobilière mais non à l'impôt de mutation à titre onéreux s'il n'y a pas création d'un être morale nouveau.

Mais si la prorogation s'accompagne d'une augmentation de capital réalisée soit au moyen d'apports nouveaux, soit par incorporation de réserves, les droits sont dus sur l'actif vénal net au taux prévu pour la capitalisation des réserves et au taux fixé à l'article 490 du Code Général des Impôts et éventuellement à celui prévu par l'article 492 du Code Général des Impôts (taux de la surtaxe immobilière).

II - PROROGATION POSTERIEURE A L'EXPIRATION DE LA SOCIETE

Cette forme de prorogation donne en principe naissance à une nouvelle société.

Elle doit donc être soumise au droit d'apport dans les conditions ordinaires sur le fonds social net ainsi qu'à l'impôt de mutation à titre onéreux sur le montant du passif.

Toutefois, le droit de prorogation serait seul exigible au cas où il y a survivance de l'être moral qui a poursuivi ses activités antérieures conformément à l'objet statuaire depuis l'échéance du terme et qu'aucune modification révélatrice de dissolution ne soit apportée au compte du bilan et également que la société n'ait pas manifesté sa volonté de dissoudre en nommant notamment des liquidateurs.

CHAPITRE VI

LES FUSIONS DE SOCIETES

La fusion, la scission et l'apport partiel d'actif sont soumis à des régimes fiscaux presque identiques mais on les examinera séparément pour mieux mettre en relief les aspects de chacune de ces opérations juridiques.

Selon « HOUPIN » « La fusion de société consiste dans la réunion ou la co-pénétration de deux ou plusieurs sociétés jusqu'alors distinctes ou indépendantes et dont l'une au moins disparaît au moyen d'un apport d'actif à une société déjà constituée ou à constituer moyennant l'attribution d'actions de cette société ».

Il ressort de cette définition que la fusion de deux ou plusieurs se produit :

- soit par l'apport à une société nouvelle de l'ensemble des patrimoines de sociétés préexistantes ;
- soit par l'apport du patrimoine d'une ou de plusieurs sociétés à une société préexistante.

Dans le premier cas il y a fusion pure et simple et toutes les sociétés primitives sont dissoutes. Dans le deuxième cas il y a fusion par absorption et seules disparaissent les sociétés apporteurs absorbées tandis que la société absorbante subsiste.

On pourrait dire également que la fusion pure et simple entraîne la dissolution de deux ou de plusieurs sociétés et la création d'une nouvelle société. Tandis que la fusion absorption s'analyse en un apport de son actif par la société absorbée à la société absorbante qui normalement procède à une augmentation corrélative de son capital.

Selon une jurisprudence assez abondante, il y a fusion même si la (ou les) société (s) appelée (s) à disparaître est (sont) en liquidation dès lors que l'opération comporte l'apport de moyens permanents d'exploitation.

En revanche la fusion devant entraîner une diminution du nombre de sociétés existantes, l'apport de l'actif d'une société ancienne à une société nouvelle en formation ne présente par le caractère d'une fusion selon un arrêt de la cour de cassation française.

Le régime fiscal des fusions de sociétés est codifié aux articles 491, 493 et 495 du Code Général des Impôts où l'on distingue trois cas :

- le cas des sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés;
- le cas des sociétés passibles à l'IS (même sur option)

- enfin le cas particulier des SA et SARL sous certaines conditions.

I - REGIME DES SOCIETES TRANSPARENTES

Les opérations de fusion s'analysent au plan fiscal :

- d'une part par la dissolution d'une ou de plusieurs sociétés ;
- d'autre part :
 - soit par l'apport d'un patrimoine à une société nouvelle ;
 - soit l'augmentation de capital d'une société préexistante et qui subsiste.

Il faut que la ou les sociétés apporteurs soit (soient) dissoute (s) et les apports rémunérés par l'attribution de droits représentatifs du capital de la société bénéficiaire.

Les droits à percevoir sont ceux prévus en matière d'apports purs et simples et d'apports à titre onéreux.

Le droit d'apport ordinaire est liquidé sur la valeur des apports diminuée du passif réel pris en charge. Tandis que le droit d'apport à titre onéreux est perçu sur le passif effectivement pris en charge.

Il faut préciser que l'apport à titre onéreux suppose que la société qui subsiste ou se crée, prend à sa charge le passif des sociétés dissoutes.

I - REGIMES PARTICULIERS AUX SOCIETES PASSIBLES DE L'IS

Ces régimes sont au nombre de deux et ne concernent que les sociétés visées à l'article 51 du CGI à savoir les sociétés passibles de l'IS ou ayant opté pour ce mode d'imposition. Mais à ce niveau une autre distinction doit être faite entre :

- les SA et les SARL présentant certaines caractéristiques
- et les autres types de sociétés passibles de l'IS ou ayant opté pour ce mode d'imposition.

Dans tous les cas un droit d'apport au taux de 5 % est applicable sur les actes de fusion dès lors que les sociétés fusionnées ou absorbées rentrent dans les prévisions de l'article 51 du Code Général des Impôts.

A - REGIME APPLICABLE AUX SOCIETES AUTRES QUE LES SA OU SARL

Le droit d'apport au taux de 5 % appelé droit d'apport majoré par rapport au taux prévu à l'article 490 du CGI n'est perçu que sur la partie de l'actif net apporté par la ou les sociétés

fusionnées ou absorbées qui excède le capital appelé et non remboursé de ces sociétés ; autrement dit sur le boni de fusion.

Le droit d'apport ordinaire prévu par l'article 490 demeure exigible sur le montant du capital appelé et non remboursé.

Le droit d'apport majoré (5 %) lorsqu'il excède 1.000.000 Francs CFA peut être fractionné dans les mêmes conditions qu'au chapitre précédent.

A - REGIME SPECIAL AUX FUSIONS DES SA OU SARL

La règle de droit est posée aux articles 493 et 495 du Code Général des Impôts.

La fusion pure et simple ou par absorption bénéficie d'un régime de faveur si les conditions suivantes sont remplies.

- Les sociétés fusionnées mais pas obligatoirement la société nouvelle s'il en est créée une, sont des SA ou des SARL ;
- La société absorbante ou la société nouvelle mais pas nécessairement la ou les sociétés absorbées ou fusionnées doit avoir son siège sociale du Sénégal.

Lorsque ces deux conditions sont remplies, la société absorbante ou la société nouvelle bénéficie des avantages ci- après :

- la surtaxe immobilière n'est pas exigible ;
- la prise en charge du passif des sociétés anciennes par la société nouvelle ne donne ouverture qu'au droit fixe de 2.000 francs effectivement perçus même en présence de droits variables.

Le bénéfice des dispositions qui précèdent est subordonné à la condition que :

- 1) la société absorbante ou nouvelle ait son siège social au Sénégal ;
- 2) l'opération se traduise principalement par un apport de moyens permanents d'exploitation ;
- 3) le passif pris en charge par la société absorbante ou par la société nouvelle ne comprenne pas, dans le cadre d'une opération de fusion l'emprunt ayant financé, préalablement, la prise de contrôle de l'une par l'autre.

Le droit proportionnel d'apport en société de 5 % de l'article 495 du Code Général des Impôts ou droit d'apport majoré n'est applicable que sur la partie de l'actif net apporté par la ou les sociétés fusionnées qui excède le capital appelé et non remboursé de ces sociétés.

Tandis que le droit proportionnel d'apport en société de 1% de l'article 490 du Code Général des Impôts, est liquidé sur la partie de l'actif net correspondant au capital appelé et non remboursé des sociétés fusionnées.

Les apports à titre onéreux autres que ceux résultant de la prise en charge du passif restent soumis au droit de mutation à titre onéreux.

NOTA BENE : les opérations de fusion, de scission, de fusion-scission sont assujetties au droit fixe de 6000 francs.

Application : Le 02/01/2004 a été créée la société AMAGO SARL dont le siège social est à Dakar ; le capital de la société est de 600 millions et se décompose comme suit :

Madame Daba THIAM a apporté un immeuble de 137 millions grevé d'une hypothèque de 17 millions que la société s'est engagée à prendre entièrement en charge.

Madame Khady SY a apporté un fonds de commerce de 230 millions ayant un passif commercial de 30 millions également pris en charge par la société. Ce passif s'impute intégralement sur les marchandises neuves estimées et détaillées article par article avec un prix particulier.

Madame Coura SARR apporte un immeuble de 180 millions Francs CFA libre de toute charge.

Monsieur Arona NDIAYE du matériel roulement consistant en un véhicule de 3 ans d'âge estimé à 44 millions mais gagé auprès de la SOGECA pour 10 millions.

Monsieur Assane DIEYE apporte du mobilier de bureau pour 47 millions

Les autres associés ont apporté du numéraire pour 19 millions.

A - Le 30/06/2005 Monsieur Assane DIEYE acquiert les parts de Arona NDIAYE et celles des autres associés à leur valeur d'apport.

B - Le 17/02/2006 l'assemblée générale extraordinaire adopte deux résolutions :

- changement de forme juridique de la société qui devient une SA (cette résolution a fait l'objet d'un acte dressé le 31/03 de la même année) ;
- réduction du capital de 200 millions par la remise à Madame Coura SARR seule du fonds de commerce qui avait été apporté à la constitution de la société. L'acte a été dressé le 15/04/2006.

C - Par la suite la société dont l'actif global brut est estimé à 900 millions, a été absorbée par la société ABCD qui a son siège social à MBAR (localité située dans le département de Kaffrine au Sénégal).

Le passif pris en charge par la société ABCD s'élève à 150 millions et concerne une hypothèque grevant l'immeuble apporté à la constitution par Madame Coura SARR.

TRAVAIL A FAIRE - Préciser les opérations taxables depuis la constitution de la société et la date de présentation de l'acte à la formalité

- Droits d'apport ordinaire : $1\% \times 600 \text{ millions} = 600.000 \text{ F}$
- Surtaxe immobilière : $(137 \text{ m} - 17 \text{ m}) \times 3\% + (180 \text{ m} \times 3\%) = 9.000.000 \text{ F}$ si la société prend l'engagement de conserver les immeubles pendant 10 ans le taux de la surtaxe sera réduit de moitié.
- Droits d'apport à titre onéreux :
 - Immeuble THIAM : $17 \text{ millions} \times 15\% = 2\,550\,000$
 - Fonds de commerce : $30 \text{ millions} \times 2\% = 600\,000$
 - Matériels roulement : $10 \text{ millions} \times 5\% = 500\,000$

Présentation de l'acte un mois plus tard le 2 février 1989.

B - Cession de droits sociaux

- Le matériel roulant sera taxé au taux de 5% d'une part en application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports dans la mesure où c'est un corps certain apporté à titre pur et simple et d'autre part la cession est intervenue dans la période de non négociabilité de 3 ans faisant que la quotité du droit sera fonction de la nature du bien représenté par les titres cédés soit :
 - $34 \text{ millions} \times 5\% = 1,7 \text{ millions}$
- Numéraire : pour le numéraire le taux de droit commun de 4% sera applicable :
 - $19 \text{ millions} \times 1\% = 0,19 \text{ million}$

C - Changement de régime juridique (modification du pacte social)

a) Changement de forme juridique de la société qui passe d'une SARL en une SA

Le droit fixe de 2.000 francs sera seul perçu dans la mesure où l'opération n'entraîne pas de changement fondamental des statuts.

b) Réduction de capital

L'attribution du fonds de commerce à une personne autre que l'apporteur initial a pour conséquence l'application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports qui avait

suspendu les droits de mutation à titre onéreux. Le taux sera celui prévu pour les cessions de fonds de commerce soit 15%

$200 \text{ millions} \times 15 \% = 30 \text{ millions}$

D - Fusion absorption

Actif net = Actif brut 900 millions – passif 150 millions = 750 millions

Les conditions pour bénéficier du régime de faveur des fusions de sociétés sont les suivantes :

- la société absorbée ou la société nouvelle est une SA ou une SARL
- la société créée ou la société absorbante a son siège social au Sénégal.

Ces conditions étant réunies, les droits à percevoir sont :

- a) droit d'apport ordinaire qui a comme base le capital appelé et non remboursé de la société absorbée = $(600 \text{ m} - 200 \text{ m}) \times 1 \% = 4 \text{ millions}$
- b) la surtaxe immobilière n'est réclamée
- c) le passif pris en charge ne donne lieu qu'au droit fixe des actes innomés de 2.000 Frs
- d) le droit d'apport majoré a une base constituée de l'excédent de l'actif net sur le capital appelé et non remboursé ou le boni de fusion :
 $(750 \text{ millions} - 400) \times 5 \% = 17,5 \text{ millions}$

CHAPITRE VI

OPERATIONS ASSIMILEES AUX FUSIONS DES SOCIETES

La division ou scission et l'apport partiel d'actif bien que n'impliquant pas de construction juridique nouvelle bénéficient d'un régime privilégié voisin de celui des fusions.

I - DIVISION OU SCISSION DE SOCIETE

Constitue une scission, l'opération par laquelle une société apporte l'intégralité de son actif et de son passif à deux ou plusieurs sociétés en voie de formation ou préexistantes.

Pour que le régime des fusions soit applicable, il faut :

- que les sociétés scindées soient des SA ou des SARL ;
- que les sociétés bénéficiaires des apports aient toutes leur siège social au Sénégal ;
- et les apports résultent de conventions prenant effet à la même date pour les différentes sociétés qui en sont bénéficiaires et entraînent, dès leur réalisation la dissolution immédiate de la société apporteuse.

Si ces conditions sont remplies, la scission ou la division des sociétés bénéficie des avantages ci-après :

- la surtaxe immobilière n'est pas réclamée ;
- la prise en charge du passif ne donne lieu qu'au droit fixe de 2.000 Frs effectivement perçu même en présence de droits variables plus élevés.

Le droit proportionnel d'apport en société de 1% réduit de moitié prévu à l'article 490 CGI est liquidé sur un montant égal au capital appelé et non remboursé de la société apporteuse.

Le droit d'apport majoré de 5 % n'est exigible que sur l'excédent de l'actif net sur le capital appelé et non remboursé.

II - APPORT PARTIEL D'ACTIF

Constitue un apport partiel d'actif, l'opération par laquelle une SA ou une SARL, apporte à une société relevant du même statut, en formation ou existante, l'ensemble des éléments qui forment une ou plusieurs branches complètes et autonomes d'activité, lorsque l'opération n'entraîne pas la dissolution de la société.

L'article 494 paragraphe 2 du CGI prévoit qu'une SARL ou une SA qui apporte une partie de son actif à une autre SA ou SARL peut bénéficier du régime fiscal des fusions des sociétés à condition que :

- la société bénéficiaire de l'apport partiel d'actif ait son siège au Sénégal ;
- que l'apport ait été au préalable agréé par le Ministre chargé des Finances ;
- que la société apporteuse et la société bénéficiaire aient expressément manifesté dans l'acte d'apport la volonté de bénéficier de cette assimilation.

La demande d'agrément adressée au ministre des finances doit être accompagnée :

- du projet de convention de fusion
- d'une copie du dernier bilan de chaque société participant.

La rémunération de l'apport partiel d'actif est matérialisée par l'attribution à la société apporteuse qui ne disparaît pas d'actions de la société bénéficiaire.

L'apport partiel d'actif entraîne généralement une augmentation de capital de la société bénéficiaire.

La société apporteuse peut conserver les actions reçues en rémunération, les vendre ou les répartir entre les associés.

Le droit d'apport majoré est liquidé sur une partie de la plus value de l'actif de la société apporteuse correspondant à l'excédant de l'actif effectivement apporté sur le capital appelé et non remboursé déterminé dans les mêmes proportions que l'apport partiel d'actif.

Le droit proportionnel d'apport en société réduit de moitié est perçu sur la fraction correspondant au capital appelé et non remboursé dans l'apport partiel d'actif.

La surtaxe immobilière n'est pas exigible et la prise en charge du passif ne donne ouverture qu'au droit fixe de 2.000 Frs effectivement perçu.

CHAPITRE VII

LA DISSOLUTION DES SOCIETES

C'est un événement juridique qui ne se traduit pas dans l'immédiat par la liquidation des biens ou des valeurs ; elle a pour effet sauf en cas de fusion ou de scission, la liquidation de l'être moral qui survit pour les besoins de la liquidation.

La liquidation a pour but de réaliser l'actif et d'éteindre le passif pour faire ressortir l'actif net c'est-à-dire la masse à partager entre les associés.

La dissolution peut résulter de la décision des associés ou de l'application d'une disposition statutaire ou légale.

Les principales causes de la dissolution sont généralement : l'arrivée du terme prévu aux statuts, la disparition de l'objet social...

Les actes portant dissolution des sociétés sont obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement dans un délai d'un mois.

Aux termes de l'article 453 CGI, la dissolution d'une société lorsqu'elle ne porte aucune transmission de biens entre les associés ou autres personnes donne ouverture au droit fixe de **4.000** francs.

La dissolution des sociétés d'investissements, de fonds communs de placement et de toutes autres formes de placement collectif agréées est taxée au droit fixe de **6000** francs.

Quand la dissolution découle d'une disposition principale taxable (exemple création d'une nouvelle société) ou de dispositions indépendantes soumises à des droits plus élevés (partage de la société), le droit fixe de 4.000 Francs n'est pas perçu en application de la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes.

On examinera le régime des opérations intervenant en cours de liquidation puis celles réalisées soit après la clôture de la liquidation soit en l'absence de liquidation.

I - OPERATIONS INTERVENUES DURANT LA LIQUIDATION

L'être moral subsiste par conséquent la société continue d'avoir un patrimoine propre.

Les associés ne sont donc pas copropriétaires indivis de l'actif social et leurs droits demeurent mobiliers.

En cas de cessions de droits sociaux, celles-ci sont soumises aux mêmes règles que celles prévues avant la dissolution.

S'il s'agit de vente de biens sociaux, celle-ci est faite par la société elle-même et donne ouverture au droit de mutation afférente à la nature du bien vendu.

II - OPERATIONS REALISEES APRES LA CLOTURE DE LA LIQUIDATION OU EN L'ABSENCE DE LIQUIDATION

La preuve de l'existence de la liquidation est une question de fait mais au plan juridique la dissolution d'une société ne produit ses effets à l'égard des tiers (1/3) qu'à compter de la date à laquelle elle est publiée au registre de commerce et du crédit mobilier.

Aussi après sa dissolution, une société est sensée continuer comme être moral pour les besoins et jusqu'à l'issue de la liquidation.

Mais, cette fiction ne peut être valablement invoquée qu'autant que la liquidation ait été effectuée et il incombe à celui qui l'invoque d'en démontrer l'existence.

Après la fin de la liquidation ou après la dissolution non suivie de liquidation, les cessions de droits sociaux constituent de véritables ventes passibles des droits de mutation aux taux prévus pour chacun des biens composant l'actif social.

La limite à ce principe c'est qu'en cas d'application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports qui fait de l'apport pur et simple une mutation du bien apporté sous la condition suspensive de l'attribution effective de ce bien au moment où il sortira du patrimoine social à un associé autre que l'apporteur initial.

Mais, on rappelle que cette théorie n'est applicable qu'aux corps certains apportés à titre pur et simple ; les choses fongibles et les acquêts sociaux en sont exclus.

1 - La Cession à pour objet des acquêts sociaux ou des choses fongibles

Le droit de mutation n'est dû que sur les parts acquises dans l'acte de cession.

2 - La Cession à pour objet des apports de corps certains émanant du cessionnaire

Le cessionnaire est réputé ne jamais avoir cessé d'être le propriétaire du bien concerné par conséquent aucun droit de mutation n'est exigible.

3- La Cession à pour objet des corps certains apportés par d'autres associés différents du cessionnaire

Le droit de vente est rétroactivement exigible sur l'acte d'apport en application de la théorie de la mutation conditionnelle et il frappe ainsi l'intégralité des apports réputés transmis et pas seulement les parts acquises.

CHAPITRE VII

LE PARTAGE DES SOCIETES

Les actes portant partage de sociétés sont soumis obligatoirement à la formalité par application des dispositions des **articles 424 et 426 du CGI**.

Mais le régime applicable diffère selon les cas suivants :

- Si les biens apportés sont des corps certains lors de la constitution de la société et ont été attribués à un associé autre que l'apporteur initial, le droit de mutation à titre onéreux afférent à ces biens est exigible lors du partage.
- Si les biens apportés sont des corps certains et ont été repris par l'apporteur initial aucun droit n'est dû. Celui-ci est considéré comme n'ayant jamais cessé d'être propriétaire dudit bien.
- Le partage des autres biens (biens apportés à titre onéreux, biens acquis par la société, les plus values résultant de son activité constatées sur les apports mêmes purs et simples, les choses fongibles, les biens créés par la société) donne lieu au paiement du droit de partage déduction faite le cas échéant des soultes ou plus values sans qu'il y ait lieu de tenir compte de la personne de l'attributaire.

L'actif s'entend de l'ensemble des biens composant l'actif social. Il est retenu en fonction de la valeur vénale réelle estimée en principe à la date du partage ; tandis que le passif peut notamment correspondre à des créances des tiers, éventuellement à celles des associés ou aux frais de liquidation. Il se déduit (le passif) de la masse à partager pour le calcul du droit de partage.

II - DEDUCTIONS DES SOULTES OU DES PLUS VALUES

Le partage avec soulte est celui par lequel un ou plusieurs associés reçoit ou reçoivent des valeurs sociales pour un montant excédant leurs droits dans la société.

En général, pour rétablir l'équilibre ils (associés) peuvent prendre en charge une part du passif supérieure à celle qui leur incombe normalement ou versent à un ou plusieurs autres associés une somme d'argent.

En l'absence de soulte, on retient la plus value présentée par un lot par rapport aux droits de l'attributaire.

En droit fiscal tout ce qui revient à un co-partageant en sus de sa part normale est sensée lui provenir d'une cession consentie par ses co-indivisaires.

L'attribution d'un bien ne pouvant être considérée à la fois comme résultant d'une vente et d'un partage, le montant des soultes ou des plus values doit être déduit de l'actif net partagé pour la liquidation du droit de 1 %.

III - IMPOSITION DES SOULTES OU DES PLUS VALUES

Après compensation, le cas échéant, des soultes versées par un co-partageant, la taxation s'opère comme dans une vente.

L'impôt de mutation dépend de la nature des biens composant, le lot grevé de soulte ou de plus value.

Quand ces biens sont de diverses natures, la soulte est obligatoirement proportionnelle à leurs valeurs respectives.

Si la soulte est imputable sur du numéraire qui se trouve dans la masse, il n'est dû aucun droit de mutation.

Pour l'application du régime des partages aux seuls acquêts sociaux, la valeur des corps certains apportés à titre pur et simple est déduite de la masse à partager.

En vertu de la théorie de la mutation conditionnelle, l'apporteur d'un corps certain est fiscalement considéré comme n'ayant jamais cessé d'être propriétaire de ce bien quand il le reprend. C'est pourquoi il faut l'exclure de la perception tant du droit de vente que du droit de partage.

Ainsi le partage des acquêts sociaux relève du régime ordinaire des partages, les soultes ne sont déductibles de la valeur nette des acquêts sociaux et soumises aux droits de mutation que dans la mesure où elles se rapportent à ces acquêts sociaux./-

TROISIEME PARTIE

LES MUTATIONS A TITRE GRATUIT

Les mutations à titre gratuit, à la différence des mutations à titre onéreux, sont des libéralités qui ne comportent pas la fourniture d'aucune contrepartie par son bénéficiaire.

Elles peuvent avoir lieu entre vifs (donations) ou résulter du décès (succession).

- Une mutation à titre gratuit entre vifs ou une donation est un contrat par lequel une personne appelée donateur transmet gratuitement et irrévocablement la propriété d'un ou plusieurs de ses biens à une personne appelée donataire.

- Les mutations à titre gratuit pour cause de décès ou les successions sont des modes de transmissions à cause de mort portant sur l'ensemble des biens composant le patrimoine du défunt.

CHAPITRE I

LES MUTATIONS A TITRE GRATUIT ENTRE VIFS OU LES DONATIONS

Les donations comprennent les donations ordinaires, les dons manuels et les donations-partages.

SECTION 1 : LES DONATIONS ORDINAIRES

I CONDITIONS D'EXIGIBILITE DU DROIT DE DONATION

L'exigibilité du droit de donation dépend de la forme de l'acte de donation, de la gratuité de la transmission, du dessaisissement du donateur et de l'acceptation du donataire.

A LA FORME DE L'ACTE

Le code de la famille prévoit que les donations doivent être constatées par acte notarié pour les donations d'immeubles, de droits immobiliers ou de fonds de commerce.

Les autres formes de donations peuvent être constatées par acte sous seing privé.

Quand l'Administration est en mesure de prouver le caractère gratuit d'une convention ou d'un contrat qui ne revêt pas la forme d'une donation, elle peut réclamer les droits sur :

- les donations déguisées (vente, quittance dissimulant une libéralité)
- les donations indirectes (remises de dettes à titre gratuit ou renonciation gratuite à une succession en faveur de personnes désignées)

1- LES DONATIONS DEGUISEES

La donation déguisée est celle qui est faite sous l'apparence d'un contrat à titre onéreux (mariage, partage, transaction etc...)

2- LES DONATIONS INDIRECTES

Ce sont des conventions qui, sans intention manifeste de dissimulation, sont en réalité des libéralités : renonciation gratuite à une succession au profit d'un tiers, renonciation prématurée à un usufruit.

B GRATUITE DE LA TRANSMISSION

L'acte de donation doit être une libéralité c'est-à-dire ne comporte pas une contrepartie ou d'équivalent de ce qui a été donné.

Mais les charges imposées au donataire n'enlèvent pas au contrat son caractère gratuit.

Quand les charges sont inférieures à la valeur des biens donnés, la convention constitue une libéralité.

Si par contre les charges sont égales ou supérieures à la valeur des biens donnés, l'Administration serait en droit d'établir que la prétendue donation constitue en réalité une vente ou même une donation en sens opposé ou donation en sens inverse c'est-à-dire du prétendu donataire au supposé donateur.

Un contrat qualifié de vente peut être considéré comme une donation s'il existe un ensemble de présomptions graves et concordantes démontrant que l'acte dissimule la portée véritable de la convention (stipulation d'un prix dérisoire, l'existence d'un testament en faveur de l'acquéreur, paiement du prix hors la vue du notaire ou la conversion du prix d'une vente en une rente dont le montant n'excède pas le revenu des immeubles abandonnés

Toutefois l'accomplissement d'une obligation naturelle ne constitue pas une libéralité mais un paiement assujéti à l'un des droits prévus pour les contrats à titre onéreux.

C DESSAISSEMENT DU DONATEUR

La donation suppose le dépouillement irrévocable du donateur de son bien ; peut importe la date de la transmission effective de la propriété du bien objet de la donation.

On distingue les donations avec réserves, les donations sous conditions et les donations éventuelles.

1- Les donations avec réserves

Le droit ne peut être perçu sur les réserves stipulées à son profit par le donateur dès lors qu'elles ont pour effet de diminuer l'objet de la donation.

Ces réserves sont différentes des charges imposées par le donateur au donataire, qui n'affectent pas la transmission des biens donnés. Elles ne sont pas déductibles de la valeur imposable.

C'est ainsi que par dérogation à la règle « donner et retenir ne vaut », le donateur peut se réserver durant toute sa vie l'usufruit des biens donnés.

Si l'usufruit est converti en rente par les donataires au profit du donateur, la conversion s'analyse en complément de donation avec charges dès lors qu'elle est effectuée en application d'une clause d'un acte de donation antérieure entre les mêmes personnes.

2 Les donations conditionnelles

La condition, évènement futur et incertain pouvant être à la base de la naissance ou de l'extinction d'un rapport de droit, est une modalité particulière pouvant affecter la convention.

La condition suspensive a pour effet de suspendre l'exigibilité des droits auxquels donnent ouverture le contrat dont l'existence juridique est laissée dans l'incertitude.

Seul le droit fixe des actes innomés est exigible sur un acte assorti d'une condition suspensive, le droit de donation ne devenant exigible qu'à la date de réalisation de la condition.

En ce qui concerne la condition résolutoire, lorsqu'elle s'accomplit, opère la révocation de l'obligation et place la convention au même état que si elle n'avait pas existé.

Les actes de donations assortis d'une condition résolutoire donnent lieu à la perception immédiate des droits de mutation à titre gratuit dans les conditions de droit commun.

3 Les donations pour cause de mort et les donations éventuelles

Ces donations ne sont soumises qu'au droit fixe de deux mille francs, parce que représentant des libéralités qui ne peuvent se réaliser qu'au décès du donateur.

C ACCEPTATION EXPRESSE DU DONATAIRE.

La donation doit être acceptée par le donataire ; à défaut d'acceptation expresse, l'acte constitue une simple offre de donation à classer dans la catégorie des actes innomés.

Pour les époux mariés sous le régime communautaire des meubles et acquêts, celui qui reçoit une donation avec charge doit obtenir le consentement de son conjoint.

La renonciation à l'usufruit de biens immobiliers à la suite de leur donation en nue propriété constitue un acte translatif procédant d'une intention libérale taxable dès lors que les donataires l'ont accepté en percevant les loyers.

II ASSIETTE DU DROIT DE DONATION

L'assiette ou la base ou la valeur taxable est la somme sur laquelle les droits doivent être perçus.

L'assiette du droit de donation est constituée de la valeur des biens meubles et immeubles compris dans la donation.

1- Les biens meubles

On distingue les meubles meublants, les bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection, les linges de corps ou de maison, la vaisselle, automobiles, navires, bateaux, matériel agricole, fonds de commerce, les valeurs mobilières, les droits sociaux (actions, parts sociales, obligations rentes), créances etc....

La valeur des meubles est déterminée par la déclaration détaillée et estimative des parties figurant dans l'acte de donation.

S'il s'agit de biens cotés, la valeur imposable sera celle au cours du jour.

Le mobilier doit faire l'objet d'une évaluation détaillée et estimative par les parties.

Toutefois en cas de vente publique dans les deux (2) ans de la donation, c'est le prix de cette vente qui doit être retenu.

L'évaluation des bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection ne peut être inférieure à 60% de la valeur indiquée dans les contrats d'assurance contre le vol ou l'incendie en cours à la date de la donation et conclu depuis moins de dix ans par le donateur, son conjoint ou ses auteurs.

S'il existe plusieurs polices pouvant être retenues pour l'application du forfait, celui-ci est calculé sur la moyenne des évaluations figurant sur ces polices.

Pour les créances à terme, la valeur imposable est déterminée par le capital nominal de la créance ; si ce capital est indéterminé, les parties doivent en faire une évaluation provisoire.

En ce qui concerne les rentes créées sans expression de capital, la valeur imposable est déterminée en multipliant par 20 s'il s'agit d'une rente perpétuelle et par 10 s'il s'agit d'une rente viagère.

2- Les biens immeubles

Il s'agit des terrains nus, des propriétés bâties et des immeubles par destination ; en somme toutes les constructions en maçonnerie, fer ou bois.

En principe la valeur imposable des biens immeubles est celle faisant l'objet de déclaration détaillée et estimative des parties dans l'acte de donation. Si ces biens ont fait l'objet d'une adjudication judiciaire ou volontaire dans les deux ans ayant précédé ou suivi la donation, les droits ne peuvent être calculés sur une somme inférieure à ce prix d'adjudication, à moins qu'il ne soit justifié que la consistance des immeubles a subi dans l'intervalle des transformations susceptibles d'en modifier la valeur.

La valeur des biens se subdivise en nue-propriété et en usufruit.

L'usufruit peut être viager ou constitué pour une durée fixe.

La valeur de l'usufruit viager décroît alors que celle de la nue-propriété augmente au et à mesure que l'usufruitier avance en âge.

Pour l'usufruit constitué une durée fixe est estimée à deux dixièmes de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix ans sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier.

Les droits de donation sont dus sur la valeur brute des biens donnés sans distraction des charges ; même les charges imposées par le donateur au donataire n'ouvrent pas en aucun cas droit à déduction pour la liquidation des droits.

III LES TARIFS ET LA LIQUIDATION DES DROITS

L'article 541 fixe le tarif des droits à payer en fonction du lien de parenté entre le donateur et le donataire :

- entre époux3%
- en ligne directe5%
- entre frères ou sœurs..... 7,5%

- entre oncles ou tantes et neveux ou nièces.....15%
- entre parents au-delà du 3^{ème} degré et entre personnes non parentes.....20%

Pour la perception des droits de donation il est effectué sur l'actif transmis en ligne directe et entre époux, exclusivement, un abattement de 50%.

L'impôt de mutation à titre gratuit est calculé sur la part revenant à chaque ayant droit dans l'actif brut donné.

SECTION II : LES AUTRES DONATIONS

1 LES DON MANUELS :

Le don manuel est celui qui se fait par la simple remise d'objets mobiliers de la main à la main. Le don manuel peut porter aussi sur des biens incorporels tels que : remises de titres, chèques, bons de caisse, virements bancaires ou même se réaliser par un simple jeu d'écriture.

Pour que le droit de mutation soit exigible il faut :

- l'aveu du donataire ou de ses représentants dans un acte soumis à la formalité ;
- la reconnaissance judiciaire du don manuel (un jugement qui constate l'existence d'un don manuel dans ses motifs) ;
- la révélation du don manuel à l'Administration fiscale par le donataire soit spontanément soit en réponse à une demande de justification au cours d'une procédure de contrôle ou d'une procédure contentieuse.

L'exigibilité du droit de mutation sur les dons manuels déroge aux principes généraux des droits d'enregistrement puisqu'elle ne se fonde pas sur l'existence d'un contrat renfermant la preuve du consentement du donateur et du donataire mais dépend uniquement de l'aveu du donataire ou de la reconnaissance judiciaire du don.

2 LES DONATIONS PARTAGES

La donation partage est un acte par lequel une personne fait donation à ses enfants ou ses ascendants de tout ou partie de ses biens en opérant la distribution et le partage de ces biens.

La donation partage peut être constatée par un seul acte. Cet acte comportera alors deux dispositions dépendantes.

La donation constituant la disposition principale, en conséquence, seuls les droits de mutation à titre gratuit sont exigibles à l'exclusion du droit proportionnel de partage.

La donation partage peut aussi être réalisée par des actes séparés, l'un constatant la donation et l'autre le partage, dès lors que le donateur intervient dans les deux actes.

Les donations partages sont soumises aux règles que les donations ordinaires : évaluation des biens donnés, non déduction des charges, liquidation des droits sur la part nette de chaque donataire, abattement etc...

CHAPITRE II : LES MUTATIONS A TITRE GRATUIT POUR CAUSE DE DECES : LES SUCCESSIONS

La succession est la transmission de la propriété du droit à une autre personne par suite du décès de la personne propriétaire initiale de ce droit.

Dès lors les mutations pour cause de décès résultent du seul évènement de la mort ou de l'absence.

SECTION I : DISPOSITIONS APPLICABLES AUX MUTATIONS POUR CAUSE DE DECES

I DECLARATION DE SUCCESSION ET PAIEMENT DES DROITS

La déclaration de succession doit comprendre tous les biens qui faisaient partie du patrimoine du défunt au jour du fait générateur (le décès).

Il faut établir, au préalable, l'appartenance au de cujus des biens à déclarer c'est-à-dire la preuve du droit de propriété qui peut résulter de l'application des règles du droit civil ou du droit fiscal telles que : la théorie de la propriété apparente, l'article 2279 du code civil qui dispose qu'en fait de meubles possession vaut titre, les présomptions de propriété des biens appartenant en usufruit au défunt et pour la nue-propriété à ses héritiers présomptifs.

Dans la théorie de la propriété apparente, la règle veut que les droits soient liquidés sur l'ensemble des biens dont la propriété apparente repose sur la tête du défunt. En clair, sont présumés appartenir au défunt, tous les biens trouvés en sa possession : biens acquis comme prête-nom non encore rétrocedés, les créances dont les titres constitutifs le désignent comme titulaire ainsi que les titres nominatifs immatriculés à son nom.

En application de l'article 2279 du code civil, les meubles sont recherchés en paiement des droits de mutation dès lors qu'ils sont en possession du défunt au moment du décès ; c'est les cas des meubles trouvés dans son appartement, les titres au porteur trouvés à son domicile ou dans un coffre-fort loué par lui dans une banque ou ceux déposés en son nom.

Quant aux dispositions de portée fiscale, elles ont été instituées dans le souci d'empêcher que certaines personnes ne se dépouillent de leur vivant de la nue-propriété de leurs biens afin d'éviter le paiement des droits de succession : sont réputés faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession, toute valeur mobilière, tout meuble ou immeuble appartenant pour l'usufruit au défunt et pour la nue-propriété à ses présomptifs héritiers.

Toutefois, la présomption n'est pas applicable si le démembrement de la propriété résulte d'une donation consentie plus de trois mois avant le décès.

A DECLARATION DE SUCCESSION

1 Personnes tenues de souscrire la déclaration

Sont tenus de souscrire une déclaration de succession :

- les divers successeurs (héritiers, légataires ou donataires), ou par leurs tuteurs ou curateurs ou dans tous les cas par leurs représentants légaux ;
- les cohéritiers étant solidaires pour le paiement des droits, chacun d'eux a qualité pour souscrire la déclaration au nom de tous. Mais cette solidarité ne s'étend pas aux donataires et légataires, chacun de ces derniers doit donc, fournir une déclaration pour les biens qu'il recueille ;
- les divers assujettis peuvent se réunir pour souscrire une déclaration unique mentionnant l'intégralité de la succession. En outre tout assujetti peut aussi, par pouvoir spécial, constituer un mandataire à l'effet de souscrire sa déclaration.

Il est évident que les héritiers, légataires ou donataires peuvent renoncer à la succession, dans ce cas, ils ne sont pas tenus de souscrire une déclaration ; celle pouvant être faite par les bénéficiaires de la renonciation.

Toutefois l'Administration est en droit de réclamer les droits de succession quand elle constate le décès d'une personne et la qualité des héritiers ou légataires ; elle n'a pas à démontrer l'acceptation des ayant droit.

Mais la déclaration n'est obligatoire quand la succession comprend uniquement des biens exonérés ou quand elle comprend un actif brut inférieur à un million (1 000 000).

Il est possible de souscrire une déclaration partielle avant l'expiration du délai légal imparti aux mutations par décès.

2 Forme de la déclaration

La déclaration est faite sur une formule imprimée par l'Administration fiscale. Elle doit sous peine de refus de la formalité, se terminer par une affirmation de sincérité sur l'exactitude de la déclaration.

La déclaration doit être détaillée c'est-à-dire comporte tous les renseignements nécessaires à la liquidation de l'impôt et au contrôle de sa sincérité : l'identification de tous les héritiers, légataires ou donataires, chacun des enfants de ces derniers vivants ou représentés, l'énumération et l'estimation détaillée des biens successoraux, la nature du régime matrimonial, les dispositions testamentaires du de cujus s'il existe un testament, le rappel des donations antérieures consenties par le défunt, les dettes déductibles de la succession.

3 Délai de la déclaration et bureaux compétents

Le délai de souscription des déclarations de successions est de six (6) mois si le décès est survenu au Sénégal ou d'un an lorsque le décès est survenu hors du Sénégal.

Les déclarations de succession sont faites au bureau du domicile du défunt quelque soit la situation des biens à déclarer.

A défaut de domicile au Sénégal, la déclaration est souscrite au bureau du lieu du décès ou si le décès n'est pas survenu au Sénégal au bureau des successions de Dakar.

4 Paiement des droits

Les droits de mutation par décès peuvent être payés au comptant ou par fractionnement. Pour le paiement au comptant, le receveur de l'enregistrement procède au contrôle de la régularité matérielle de la déclaration de succession et liquide immédiatement les droits qui sont acquittés avant que la formalité ne soit donnée. Le paiement peut se faire en numéraires, en valeurs d'Etat ou sous forme de dation en paiement.

En ce qui concerne le paiement fractionné (article 610), il est accordé sur demande expresse des successeurs et s'effectue en plusieurs versements semestriels majorés d'un intérêt au taux légal. Le premier versement a lieu au plus tard trois mois après la date de la décision accordant le paiement fractionné et sans que le paiement pour solde puisse intervenir plus de cinq ans après l'expiration du délai accordé pour souscrire la déclaration de succession.

Mais ce délai peut être porté à dix ans pour les successions en ligne directe ou entre époux, à condition que l'actif successoral comprenne à concurrence de 50% des biens non liquides (créances non exigibles au décès, fonds de commerce, immeubles, matériel agricole etc...)

Le bénéfice de ce régime est subordonné à la fourniture de garanties suffisantes sous d'hypothèques ou de cautions bancaires).

B OBLIGATIONS RELATIVES AUX MUTATIONS POUR CAUSE DE DECES

- Les dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession doivent adresser soit avant le paiement, la remise ou le transfert, soit dans la quinzaine qui suit ces opérations, au bureau de leur résidence, la liste de ces titres, sommes ou valeurs.

- Les administrations publiques, les établissements ou organismes quelconques soumis au contrôle administratif, les sociétés ou compagnies, banques, escompteurs, officiers publics ou ministériels ou courtiers doivent, lorsqu'ils ont ouvert un compte individuel ou collectif avec solidarité, adresser immédiatement la liste de ces titres, sommes ou valeurs existant au jour du décès, au crédit des co-titulaires du compte. Ils sont tenus d'exiger le certificat d'acquit des droits avant la remise des titres, sommes ou valeurs aux ayants droit du défunt.

- Tout acquéreur de droits immobiliers ou de fonds de commerce situés au Sénégal et dépendant d'une succession, ne peut se libérer du prix d'acquisition, si ce n'est sur la présentation d'un certificat délivré, sans frais par l'inspecteur de l'enregistrement, constatant soit l'acquittement, soit la non exigibilité de l'impôt de mutation par décès, à moins que qu'il ne préfère retenir, pour la garantie du Trésor et conserver, jusqu'à la présentation du certificat de l'inspecteur, une somme égale au montant de l'impôt calculé sur le prix.
- Toute personne ou société qui se livre habituellement à la location de coffres-forts ou des compartiments de coffres-forts doit en faire la déclaration au bureau de l'enregistrement de son ressort. Elle doit tenir un répertoire des occupants des coffres-forts, un registre ou carnet des personnes procédant à l'ouverture de coffres-forts et présenter ou communiquer ces documents à toute demande des agents de l'enregistrement (cf article 556CGI).
- Les plis cachetés et les cassettes fermés remis en dépôt aux banques, changeurs, escompteurs sont soumis aux mêmes règles que les coffres-forts

II LES SANCTIONS PREVUES EN MATIERE DE DROITS DE SUCCESSION

A LES SANCTIONS FISCALES

- En cas d'absence de déclaration ou de déclaration hors délai il est prévu une amende de 1% par mois ou fraction de mois de retard du droit qui est dû pour la mutation. Toutefois, cette amende ne peut excéder en totalité, la moitié du droit simple dû pour la mutation, ni être inférieure à 25 000 francs.
- Pour les omissions, dissimulations, fausses déclarations et indications inexactes :
 - . les omissions sont passibles d'un droit en sus sans que ce droit en sus puisse être inférieur à 10% de l'actif réintégré ou à 50 000 francs lorsque le montant de l'omission est égal ou inférieur à 50 000 francs ; si le droit simple exigible sur la succession est un droit fixe il n'y pas de pénalité ;
 - . la dissimulation frauduleuse est passible d'une amende d'un double droit en sus ;
 - . les fausses déclarations et les indications inexactes : la déduction irrégulière d'une charge est punie d'une amende égale à un triple droit en sus ; l'indication inexacte des liens de parenté, du nombre d'enfants, de la date ou du lieu de naissance des usufruitiers sont punis d'un double droit en plus ; ces amendes ne peuvent être inférieures à 5 000 francs. Les dépositaires ou débiteurs de sommes sont passibles d'une amende de 50 000francs. L'ouverture irrégulière de coffre-fort, de plis cachetés ou cassettes fermées après décès donne lieu d'une amende allant de 50 000 à 1 000 000 francs.
- Le notaire qui a reçu ou passé un acte constatant l'acquisition des réels immobiliers ou de fonds de commerce dépendant d'une succession, est aussi passible d'une amende de 5000 francs ; le conservateur ou le greffier du tribunal qui a contrevenu aux mêmes règles que le notaire est passible d'une amende de 30 000 francs, en plus du paiement personnel des droits et pénalités exigibles, sauf recours contre le redevable.

B LES SANCTIONS PENALES

Est passible d'une amende de 100 000 francs à 5 000 000 francs et d'un emprisonnement de deux à cinq ans, quiconque se soustrait ou tente de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des droits d'enregistrement, qu'il s'agisse de dissimulation ou de tout autre procédé frauduleux.

SECTION II : REGIME D'IMPOSITION DES MUTATIONS PAR DECES

I CONDITIONS D'EXIGIBILITE DES DROITS DE SUCCESSION

Le droit de mutation par décès frappe, en principe, toutes les transmissions de biens à titre héréditaire qu'il s'agisse :

- d'une dévolution légale (succession ab intestat) ;
- d'une succession testamentaire (legs universel, legs à titre particulier ou à titre particulier) ;
- de toute libéralité à cause de mort.

A SUCCESSIONS AB INTESTAT

La dévolution légale est une succession qui est réglée par la loi en l'absence de toutes dispositions testamentaires ou lorsque le testament devient nul ou caduc.

Le droit de mutation est exigible sur tous les biens transmis notamment les biens soumis au retour légal de l'adoptant du père et de la mère de l'adopté, de l'ascendant donateur en ce qui concerne les donations consenties par ce dernier.

Mais les biens faisant l'objet d'un retour conventionnel au donateur ne donnent ouverture à aucun de droit de mutation.

B SUCCESSIONS TESTAMENTAIRES

Dans les successions testamentaires, la dévolution des biens résulte des dispositions de dernière volonté du défunt. Ces dispositions sont appelées des legs.

Il existe trois sortes de legs :

- le legs universel par lequel le testateur donne à une ou plusieurs personnes la totalité des biens qu'il laissera à son décès. Ainsi, le légataire universel a vocation de recueillir l'ensemble des biens du testateur. Il devient propriétaire du patrimoine du défunt à compter du jour du décès. Il est tenu aussi de payer les dettes et charges de la succession en proportion de ses droits ;
- le legs à titre universel est par lequel le testateur lègue une quote-part de tous ses biens. Le légataire universel n'a pas vocation à recueillir toute la succession. Il est tenu du paiement des dettes et charges à concurrence de la quote-part qu'il recueille ;

- le legs à titre particulier est celui par lequel le testateur confère à un légataire des droits sur une chose déterminée ou sur une fraction de chose déterminée. Il doit acquitter les droits de succession se rapportant à son legs

Dans tous les cas le légataire universel, à titre universel ou à titre particulier est tenu au paiement des droits de mutation par décès sur le montant des legs dont il bénéficie. Mais lorsqu'un legs est soumis à une condition suspensive, les droits ne sont exigibles que lors de la délivrance du legs. Lorsque le legs est soumis à une condition résolutoire ou que son exécution est reportée à une dette déterminée (legs à terme), les droits sont immédiatement exigibles.

C DONATIONS A CAUSE DE MORT

Leur réalisation est subordonnée au décès du donateur. Elles ne donnent ouverture qu'au droit fixe au moment où elles sont effectuées, le droit de mutation par décès ne devenant exigible qu'au décès du donateur (donations éventuelles, donations subordonnées à la condition suspensive du décès du donateur, donations de biens présents ou à venir) ; ce sont des institutions contractuelles permettant à l'institué d'opter au décès de l'instituant entre les biens existants lors du contrat, ou les biens présents à la succession de l'instituant.

Ces institutions contractuelles ne concernent pas les biens de communauté recueillis par le conjoint survivant en vertu d'une convention de mariage ou la pension alimentaire de l'époux survivant, ce dernier l'ayant obtenu en qualité de créancier et non d'héritier.

II LE FAIT GENERATEUR DU DROIT DE MUTATION PAR DECES

Le décès constitue le fait générateur de l'impôt de mutation par décès. Par conséquent, c'est la date du décès qui détermine le régime fiscal applicable.

Dès que l'Administration a établi le décès d'une personne et la qualité de ses héritiers ou légataires, elle peut être fondée à réclamer les droits de mutation par décès. Mais ceux-ci peuvent renoncer et dans ce cas, ils ne sont plus redevables des droits qui devront être acquittés par les bénéficiaires de la renonciation.

La renonciation doit être faite au greffe du tribunal ou par acte notarié. Mais si elle est contredite par des actes impliquant l'acceptation expresse ou tacite elle est sans effet.

Hormis l'évènement du décès, le droit de mutation par décès est aussi exigible à la suite de la déclaration d'absence qui permet aux héritiers ou légataires de l'absent d'entrer en possession des biens de ce dernier.

Le fait générateur de l'impôt se situera au jour de la transcription du jugement déclaratif d'absence. En cas de retour de l'absent, les déjà acquittés seraient restituables, déduction faite des droits auxquels donne lieu la jouissance des héritiers.

II ASSIETTE DE L'IMPOT

L'impôt de mutation est dû sur l'actif successoral.

L'actif successoral s'entend de tous les biens meubles ou immeubles, valeurs mobilières, créances, rentes, pensions et toutes autres sommes appartenant au défunt.

Les biens transmis sont, en principe, évalués à leur valeur vénale au jour du fait générateur de l'impôt de mutation par décès. L'estimation de la valeur vénale de chacun des biens transmis doit être mentionnée dans la déclaration de succession.

A L'ACTIF SUCCESSORAL

1 LES BIENS MEUBLES

a) Les meubles meublants

Ce sont les meubles destinés à l'usage et l'ornement des appartements du défunt. Leur valeur imposable est déterminée de la manière suivante :

- sur la base du prix de vente si les meubles meublants ont fait l'objet d'une vente publique dans les deux ans suivant le décès ;
- sur la base de l'inventaire à faire dans les 5 années de l'ouverture de la succession, à défaut de vente publique,
- à défaut de vente publique et d'inventaire, la base imposable est la valeur contenue dans la déclaration estimative et détaillée. Toutefois, cette valeur imposable ne peut être inférieure à 5% de la valeur brute de l'ensemble des autres biens successoraux autres que les meubles meublants.

Dans la pratique ce de 5% est systématiquement appliqué aux successions déclarées

b) Les bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection

Leur valeur est fixée :

- le net de la vente publique intervenue dans les deux ans du décès ;
- l'évaluation contenue dans tout acte estimatif dressé dans les cinq ans du décès ;
- la déclaration estimative et détaillée des parties qui ne peut être inférieure à 60% de l'évaluation faite dans les contrats d'assurance contre le vol ou contre l'incendie en cours, au jour du décès et conclus par le défunt, son conjoint ou ses auteurs moins de 10 ans avant l'ouverture de la succession, sauf preuve contraire.

S'il existe plusieurs polices d'assurance susceptibles d'être retenues pour l'application du forfait, celui-ci est calculé sur la moyenne des évaluations figurant dans ces polices. Pour cette catégorie de biens le forfait de 60% s'applique systématiquement lors de la liquidation des droits de succession.

c) Autres meubles meublants

Il s'agit ici des linges de corps ou de maison, de la vaisselle, aux automobiles, au matériel agricole.

L'estimation des autres meubles meublants est faite suivant les mêmes règles que le bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection sous réserve qu'aucun minimum fondé sur une police d'assurance ne vise la déclaration estimative des parties.

Les éléments d'un fonds de commerce ainsi que les navires et bateaux sont évalués d'après la déclaration estimative des parties.

d) Les valeurs mobilières et droits sociaux

Les valeurs mobilières cotées (actions, parts bénéficiaires, obligations, rentes) : la base imposable est constituée du cours moyen de la bourse au jour du décès.

Les valeurs mobilières non cotées sont imposables à leur valeur vénale fixée par la déclaration estimative des parties.

Les droits de l'associé dans les sociétés consistent en une part indivise des biens composant l'actif successoral, et c'est cette part indivise qui doit être déclarée pour la perception du droit de mutation par décès.

e) Les créances

L'évaluation se fait sur le capital nominal. Si le débiteur en situation de règlement judiciaire, liquidation des biens ou faillite personnelle au moment de l'ouverture de la succession, la valeur imposable est déterminée par la déclaration estimative des parties. En cas d'adjudication en justice ou devant un notaire commis, les droits de succession sont liquidés sur le prix de vente.

Les intérêts échus et non encore payés au décès ainsi que ceux courus et non échus à la même date, doivent faire l'objet d'une déclaration.

f) Les rentes et pensions

Les rentes et pension stipulées sans expression de capital (constituées à titre gratuit) la base imposable est déterminée à raison de 20 fois le capital annuel s'il s'agit de rente perpétuelle et de 10 fois le capital annuel s'il s'agit de rente viagère.

g) Fonds de commerce et clientèle et conventions assimilées

Les droits sont calculés sur la valeur vénale réelle établie par déclaration estimative des parties.

4 Les immeubles

L'estimation se fait sur la valeur vénale réelle ou sur la déclaration estimative des parties. Mais en cas d'adjudication des immeubles dans les deux ans qui ont précédé ou suivi le décès, le prix d'adjudication constitue la base d'évaluation de l'impôt de succession sauf si la consistance des immeubles a subi dans l'intervalle des transformations susceptibles d'en modifier la valeur.

5 La valeur de l'usufruit et de la nue propriété

L'estimation se fait soit en fonction de l'âge de l'usufruitier, soit en fonction de la durée de l'usufruit.

6 Le régime particulier de l'assurance sur la vie

L'assurance sur la vie est une convention garantissant, en contre partie d'une prime souscrite, le versement d'un capital ou d'une rente au profit du contractant lui-même ou de tout autre ayant droit désigné dans la contrat par le souscripteur, soit au décès de ce dernier, soit à une période convenue si le bénéficiaire est vivant.

On distingue : l'assurance en cas de décès de l'assuré et l'assurance en cas de vie de l'assuré.

- L'assurance en de décès de l'assuré diffère suivant le bénéficiaire du contrat : lorsque le bénéficiaire est nommément désigné, ce dernier a droit à l'indemnité ; par conséquent les sommes payées au décès de l'assuré ne font pas partie de la succession ; mais lorsque le bénéficiaire n'est pas désigné expressément, l'indemnité stipulée fait partie de la succession du contractant et donne naturellement ouverture aux droits de mutation par décès.
- L'assurance en cas de vie de l'assuré : si l'indemnité stipulée en faveur de l'assuré est exigible à une date convenue, elle n'ouvre aucunement droit à l'impôt de mutation ; si, en revanche, elle est stipulée au profit d'un tiers, l'assurance, lorsqu'elle fait l'objet d'une acceptation régulière, est assimilée à une véritable opération de donation entre vifs et taxée comme telle.

En cas d'assurance contre les accidents survenus à l'assuré, l'indemnité doit figurer dans la déclaration de succession si l'indemnité due au défunt a été transmise à ses héritiers par lui-même ou si l'accident survenu à un employé était couvert par une assurance contractée par l'employeur en faveur des héritiers de la victime. Toutefois, le versement d'indemnité aux héritiers d'une victime d'accident d'automobile par l'assureur de l'auteur de l'accident, parce destiné à réparer les dommages et préjudices subis, n'est pas soumis aux droits de mutation par décès. Cette indemnité est reçue par la victime à titre onéreux et non à titre gratuit.

B LE PASSIF SUCCESSORAL ET LES AUTRES CHARGES DEDUCTIBLES

Le passif successoral est l'ensemble des dettes et charges incombant au de cujus et qui doit être déduit de l'actif imposable.

Pour être déductible la dette doit :

- être à la charge personnelle du défunt et exister au jour de l'ouverture de la succession ;
- résulter d'un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt ;
- ne doit pas être formellement exclue par la loi.

1 Existence de la dette à la charge du défunt

La dette n'est déductible que si elle existait à la date du décès et se trouve être à la charge personnelle du défunt.

Sont exclues les charges qui ont pris naissance après le décès et qui sont à la charge des héritiers (droits de succession, frais funéraires, frais d'inventaire, de partage), dettes dont l'existence est incertaine (condition suspensive), dettes litigieuses, dettes de codébiteur solidaire.

La déduction peut toutefois s'étendre aux intérêts et aux arriérés non prescrits.

Les dettes les plus courantes sont :

- le passif communautaire à concurrence de la part contributive du défunt,
- les frais de dernière maladie (hôpital, médicaments, honoraires médecin) mais dans la limite de cinq cent mille (500 000) francs cfa
- les impôts établis au nom du défunt.

3 Titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt

La dette doit être justifiée par des écrits antérieurs au décès susceptibles d'en former un titre complet opposable au défunt et/ou à la succession.

Par conséquent sont exclues les dettes verbales et celles résultant d'écrits postérieurs au décès.

4 La dette ne doit pas être formellement exclue par la loi :

L'article 535 CGI exclut formellement des déductions : les dettes échues depuis plus de 3mois avant l'ouverture de la succession,

Les dettes contractées par le défunt au profit de ses héritiers directement ou par personnes interposées, les dettes reconnues par testament, les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger sauf exequatur et les dettes en capital et intérêts pour les quels le délai de prescription est accompli.

5 Justification de la dette

La dette doit être justifiée par tous les modes de preuve compatibles avec la procédure écrite.

La justification peut résulter non seulement d'un acte ou d'un écrit, mais aussi de présomptions suffisamment probantes (cf articles 533 et 534 CGI).

6 Déductions autres que les dettes

Ces déductions concernent les sommes ou valeurs autres que les dettes, qui sont censées ne pas faire partie de la succession et donc non transmises à titre héréditaire. Ces sommes ou valeurs étaient détachées de l'actif imposable par actes entre vifs ou de dernière volonté, soit elles n'étaient détenues qu'à titre précaire par le de cujus ;

Il s'agit principalement des legs, des sommes ou valeurs données entre vifs et non encore payées au décès du donateur.

III TAUX ET LIQUIDATION DES DROITS DE SUCCESSION

Les taux des droits de mutations par décès dépendent en premier lieu, du lien de parenté existant entre le défunt et ses successeurs.

La liquidation des droits de succession se fera à partir de l'actif net déterminé suivant le régime de droit commun ou celui de droit musulman.

A TARIFS PREVUS

a) Successions régies par le droit commun

3% pour les dévolutions en ligne directe et entre époux ;

10% pour les autres dévolutions.

Avant l'application de ces tarifs et des abattements, il est perçu sur l'actif, un droit proportionnel non cumulatif de 0,25% avec un minimum de perception de 25 000 francs.

b) Successions régies par le droit musulman (ou la charia).

La dévolution successorale en droit musulman est régie par les articles 571 à 653 du code de la famille qui s'inspire essentiellement des dispositions de la sourate 4 « NISSAI » (les femmes) du Saint Coran.

Les dispositions du droit musulman s'appliquent aux successions des personnes qui, de leur vivant, ont, expressément ou par leur comportement, indiscutablement manifesté leur volonté de voir leur héritage dévolu selon les règles de la charia.

Pour la dévolution successorale, le droit musulman distingue deux catégories d'héritiers :

- les « héritiers à fard » ou héritiers légitimaires (à part fixe), qui sont ceux à qui la loi assigne une part déterminée appelée légitime, à prendre dans la succession.

Le fondement de la légitime se trouve dans l'idée d'assurer, à certains parents considérés comme dignes d'intérêts, une part fixe, une sorte de minimum ;

- les héritiers universels ou aceb qui ont vocation à recueillir la totalité de la succession. L'aceb est un parent de sexe masculin dont le lien de parenté avec le défunt n'est interrompu par aucune génération féminine. Il est appelé héritier universel parce qu'il recueille, s'il est seul, la totalité de la succession, d'une part et d'autre part, héritier résiduaire parce qu'en présence d'héritiers légitimaires, il n'hérite que du reliquat après prélèvement des « parts fixes ».

On retrouve dans le droit musulman, le privilège de la masculinité et la succession des enfants naturels à leur mère mais à celle de leur père.

La dévolution de la succession s'effectue sur la part des héritiers qui varie de la moitié au huitième en passant les deux tiers, le tiers, le quart et le sixième.

1°) les personnes qui recueillent la moitié (1/2) : NISSEFOU (5 personnes) :

- la fille du défunt à condition que le défunt n'ait pas laissé d'autres enfants ;
- la fille du défunt à condition qu'elle soit fille unique (ni frère, ni sœur) ;
- la fille du fils (petite-fille) du défunt à condition qu'elle soit unique (sans d'autres petites-filles ou petits-fils) ;
- la proche parente du défunt (sœur de même père et mère) du défunt à condition qu'elle n'ait pas d'autres frères ou sœurs ;
- la sœur paternelle du défunt à condition qu'elle n'ait pas d'autres frères et sœurs ;

2°) les bénéficiaires des deux tiers (2/3) SOULOSSANI (4 personnes) :

- si le défunt laisse plus d'une fille c'est-à-dire qu'à partir de deux filles, la part d'héritage qui leur sera concédée sera de 2/3 à condition que ces dernières n'aient point de frères aînés ou cadets ;
- si le défunt laisse plus d'une petite-fille c'est-à-dire qu'à partir de 2 petites-filles, la part d'héritage qui leur sera dévolue sera de 2/3 à condition que le défunt n'ait pas laissé de petits fils ;
- si le défunt laisse deux sœurs de même père, ou plus, il leur reviendra les 2/3 à condition que le défunt n'ait plus de frère ou de sœurs utérins ou d'enfants ou de père vivant ;
- si le défunt laisse deux sœurs de même père, ou plus, il leur reviendra les 2/3 à condition que le défunt n'ait pas de frère ou de sœurs utérins ou d'enfant ou de père vivant ;

3°) les bénéficiaires du tiers (1/3) : SOULOSSOU (3 personnes) :

- la mère du défunt à condition que ce dernier n'ait laissé d'enfants, de petits-fils ou petites-filles ni parents consanguins (frère ou sœur) ;
- les frères et /ou sœurs utérins du défunt à condition que ce dernier n'ait pas laissé de père vivant, ni de grand-père, ni d'enfants ni de petits-enfants ;

- le grand père si le défunt a laissé au moins deux proches parents mâles (frères) et /ou quatre proches parents de sexe féminin (sœurs) ;

4° le quart (1/4) : ROUBOU'OU (2 personnes)

- le mari de la défunte si cette dernière a laissé des descendantes (fils ou filles, petits-fils ou petites-filles) ;
- la femme ou les femmes (4 au maximum) du défunt à condition que leur mari n'ait point laissé d'héritiers directs (fils ou filles, petits-fils ou petites-filles) ;

5° le sixième (1/6) SOUDOUSSOU (7 personnes)

- la mère du défunt si ce dernier a des descendants directs (enfants ou petits-enfants) ou de proches parents (frères et/ou sœurs) ;
- la grand-mère si la mère du défunt est décédée et que le défunt laisse deux grands.....
- le père quelques soient les circonstances, il reviendra toujours au père du défunt le 1/6 des biens laissés par son (fils ou fille) ;
- le grand-père à condition que le père du défunt ne soit plus c'est-à-dire qu'il soit décédé ;
- le parent utérin (frère ou sœur de même mère) si le défunt n'a pas laissé d'enfants, de père ou de grand-père vivant ;
- la petite-fille du défunt à condition que le défunt laisse une fille et que cette dernière n'ait point de frère ou de sœur ; en d'autres termes si la petite-fille du défunt et sa tante (fille du défunt) soient les seules vivantes de la famille ;
- la sœur paternelle du défunt à condition que le défunt ait laissé une sœur utérine (maternelle) et qu'il n'ait point de frère paternel ou maternel ni de grand-père, ni enfant ni petit-fils ;

6° le huitième (1/8) SOUMOUNOU (1 personne)

- la femme ou les femmes (4 au maximum) du défunt si ce dernier a laissé un ou des héritiers (fils, filles, petits-fils ou petites-filles).

B ABATTEMENTS ET LIQUIDATION

La liquidation de l'impôt de succession comporte un certain nombre d'opérations essentielles qui sont :

- la détermination de la part nette à recueillir par chaque ayant droit ;
- le calcul proprement dit de l'impôt de succession après déduction des abattements.

1° Détermination de la part nette de chaque ayant droit

En principe, les droits de succession sont liquidés sur la part nette recueillie par chaque ayant droit. Cette part nette s'obtient en déduisant de sa part dans l'actif, sa part contributive dans le passif déductible.

a) part dans l'actif brut

La part brute est constituée par l'ensemble des biens recueillis par chaque successible, à quelque titre que ce soit. La part de chaque ayant droit, dans l'actif brut est déterminé en tenant compte des rapports de dons en avancement d'hoirie et des dispositions du testament.

L'avancement d'hoirie peut se définir comme le don fait par anticipation à un héritier. C'est pourquoi, l'héritier, afin de rétablir l'égalité entre les copartageants, doit remettre dans la masse successorale, soit en nature, soit en valeur, les biens qui lui sont donné ou légués dans les limites de la quotité disponible.

b) part dans l'actif net

La part nette de chaque ayant droit est déterminée en retranchant de sa part brute, sa part dans le passif héréditaire admis en déduction.

- Les successeurs doivent contribuer au passif proportionnellement à leur émoulement, règle applicable aussi aux usufruitiers à titre universel dont la valeur de l'usufruit fixée forfaitairement en fonction de l'âge de l'usufruitier, est calculée sur l'actif successoral diminuée du passif ;
- Les légataires particuliers, sauf stipulations expresses du testateur, ne contribuent pour aucune part au passif.

Par dérogation au principe de liquidation des droits sur la part nette recueillie par chaque ayant droit, le partage pur et simple, en raison de son caractère déclaratif, doit, s'il est définitif et conforme à la dévolution héréditaire, être pris pour base.

Ainsi les droits de mutation par décès devront être calculés non sur la quote-part revenant à chaque successeur dans la masse héréditaire, mais sur les biens attribués à chaque copartageant.

2°) Abattements

Avant la liquidation des droits de succession, l'article 545 du CGI, prévoit un abattement unique de 150 000 000 de francs sur l'actif successoral.

3°) Calcul proprement dit de l'impôt

Au préalable, l'article 458 du CGI dispose qu'un droit fixe de 25 000 francs est perçu sur les déclarations de mutations qui ne donnent pas ouverture aux droits proportionnels prévus à l'article 541 du CGI, ou donnent ouverture à moins de 25 000 francs de droits variables.

Mais si la déclaration de succession donne ouverture à l'un des droits prévus à l'article 541 du CGI, la liquidation s'effectue ainsi qu'il suit :

- application de l'abattement de 150 000 000 francs sur l'actif net ;

- application sur la part taxable de chaque ayant droit arrondie au millier de francs inférieur, soit du taux de 3% soit celui de 10% prévus par ledit article.