

CHAPITRE 1 L'ASSIETTE DE L'IMPOT

Introduction

L'assiette peut être définie comme la base sur laquelle s'appliquera l'impôt c'est-à-dire les éléments à prendre en compte. L'assiette de l'impôt désigne la somme retenue pour déterminer la base de calcul d'un impôt ou d'une taxe. Un barème ou un taux est ensuite appliqué à cette somme afin de déterminer le montant de l'impôt. La somme des revenus et des bénéfices imposables d'un foyer fiscal constitue par exemple l'assiette de l'impôt sur le revenu. C'est l'ensemble des opérations administratives effectuées en vue de déterminer et d'évaluer la matière imposable. Elle constitue la base d'imposition de l'impôt. La détermination de l'assiette implique non seulement de connaître son champ d'application mais aussi de procéder à son évaluation

I- Le champ d'application

Le champ d'application d'une imposition se décompose en champ d'application matériel, territorial et celle d'application personnelle.

A- Le champ d'application matériel de l'impôt sur le revenu : La matière imposable.

L'imposition frappe non seulement le revenu, la dépense mais aussi le capital. Cette répartition de l'assiette en trois catégories permet une classification des différents prélèvements.

Ne sont qualifiées de revenus que les sommes d'argent perçues de manière régulière et permanente. La notion de revenu, en matière fiscale doit être considérée comme autonome. L'impôt frappe le revenu net global dont dispose le contribuable pendant une année. Le revenu est l'enrichissement constaté pendant une période chez le contribuable (tout ce qu'il peut dépenser sans s'appauvrir). Le revenu est ainsi entendu de manière extensive par le droit fiscal, ce qui permet d'appréhender une matière imposable plus importante.

Assoir une imposition sur la dépense consiste normalement à frapper les actes de consommation. Les impositions sur la dépense sont effectivement des impositions indirectes qui ne tiennent pas compte de l'acquéreur. Il n'existe pas de différenciation du contribuable en fonction de sa capacité contributive.

Le capital peut être défini par opposition au revenu comme la richesse acquise. Les impositions assises sur le capital frappent soit la détention du patrimoine, soit sa transmission. Par exemple, ce sont les droits de succession.

L'identification du revenu par rapport au capital peut, a priori, être considéré comme simple. En réalité, cette différence repose avant tout sur une considération temporelle. En effet, le revenu ne s'apprécie que par rapport à une période de référence : l'année budgétaire.

B- Le champ d'application territorial de l'impôt sur le revenu : le territoire imposable.

Pour être imposable au Sénégal, un contribuable ne doit pas seulement entrer dans le champ matériel d'une imposition, il doit aussi relever de la compétence des autorités fiscales

sénégalaises. Le système fiscal sénégalais consacre le principe de territorialité de l'impôt. Toutefois, il est impossible d'établir l'unité des règles fiscales. Les différentes impositions créées par le législateur ont chacune leur propre champ d'application territorial.

Il n'existe pas de critère unique de localisation géographique de la matière imposable. La diversité des matières d'imposition rend en effet difficile une unité en ce domaine. Plusieurs solutions existent ; la nationalité, l'Etat de résidence du contribuable et l'Etat source de la matière imposable. Le critère de la source est complémentaire de celui de la résidence. Tenir compte de la source pour identifier l'Etat d'imposition revient à rechercher où est localisé la matière imposable.

C- Le champ d'application personnel de l'impôt sur le revenu : les personnes imposables.

Par personne imposable, il faut entendre le contribuable, tout du moins au sens juridique. Il s'agit de la personne visée à titre principal par l'acte d'imposition. La notion peut prendre un sens économique dès lors qu'on envisage la personne qui supporte le poids du prélèvement. Ainsi en est-il en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA). Si le commerçant est juridiquement le contribuable, le consommateur final (qui n'a pas la possibilité de récupérer l'impôt acquitté en amont) est le contribuable réel.

Toutes les personnes juridiques, physiques et morales, publiques et morales sont imposables sans que toutes soient nécessairement soumises aux mêmes impositions.

Dans le cadre de l'impôt sur le revenu, les personnes imposables ce sont les sujets actifs c'est-à-dire celles disposant de revenus. Les sujets passifs (sans revenus) ne sont pas redevables de l'impôt.

II- La détermination de la matière imposable

L'assiette va s'analyser comme une détermination opérée dans la matière imposable pour délimiter une base de calcul à l'impôt. Elle peut consister en une réalité physique (l'hectolitre de pétrole pour la taxe sur les produits pétroliers) ou une réalité économique (le chiffre d'affaires ou le revenu) ou encore une réalité juridique (la propriété pour les droits de mutation). Les différentes caractéristiques de l'assiette permettent d'élaborer des classifications de l'impôt.

A- La distinction entre impôts réels et impôts personnels

La distinction entre impôts réels et impôts personnes privilégie la philosophie de l'approche fiscale. L'impôt personnel se préoccupe d'envisager les facultés contributives du contribuable, ses charges de famille par exemple (marié ou célibataire, nombre d'enfants à charge) afin de personnaliser la charge fiscale qu'il devra assumer. L'impôt réel appréhende une chose, envisagée dans sa dimension strictement économique, sans se préoccuper du statut du contribuable ni de sa dimension personnelle. L'impôt sur la consommation (comme la TVA qui

est payée par tous les consommateurs) est l'exemple type de l'impôt réel tandis que l'impôt sur le revenu (l'impôt payé par toutes les personnes physiques) incarne l'impôt personnel.

B- La distinction entre impôts synthétiques (généraux) et impôts analytiques (particuliers)

Cette distinction privilégie le critère de la sélectivité. L'impôt synthétique appréhende une situation globale. Par exemple, la Contribution Globale Foncière (c'est l'impôt payé par toutes les personnes physiques titulaires de revenus fonciers donc tirés de la location d'immeubles dont le montant brut n'excède pas 3 millions de FCFA) est synthétique, elle est représentative ou regroupe les impôts et taxes suivants (Impôt sur les revenus fonciers; Impôt du minimum fiscal; Contribution Foncière des propriétés bâties; Contribution Foncière des propriétés non bâties; Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) ; Contribution forfaitaire à la charge des employeurs. Donc l'impôt synthétique consiste à regrouper un ensemble d'impôts en un seul.

L'impôt analytique ne retient qu'un élément et le met à contribution chaque fois qu'il apparaît, exemple l'impôt sur les sociétés.

C- La distinction entre impôts directs et impôts indirects

Les impôts directs sont perçus « directement » sur le contribuable tel l'impôt sur le revenu tandis que les impôts indirects sont perçus par la collectivité publique auprès de collecteurs qui assument un rôle d'intermédiaire entre l'Etat et le contribuable effectif. La TVA appartient à cette catégorie.

Le redevable est celui qui est soumis à l'impôt et qui doit le payer. Le contribuable est celui qui paie effectivement l'impôt. L'Administration fiscale inscrit les contribuables dans un « rôle ». Parfois, le redevable et le contribuable sont confondus : c'est le cas pour les impôts directs. Parfois, ils sont distincts : c'est le cas pour les impôts indirects. Prenons l'exemple de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). En effet, l'entreprise (le redevable de l'impôt) verse la taxe sur la valeur ajoutée au Trésor public et le consommateur (le contribuable) la paie lorsqu'il achète le produit ou le service.

Pour l'impôt direct, le contribuable et le redevable constituent la même personne. Par exemple dans le cadre de l'impôt sur le revenu (l'impôt payé par les personnes physiques), les deux qualités de redevable légal et redevable effectif sont confondues. Pour l'impôt indirect, il est supporté par le contribuable mais est versé par le redevable. Par exemple pour la TVA, le redevable légal est le commerçant, mais le redevable effectif est le consommateur.

Cette distinction permet de mesurer l'incidence de l'impôt c'est-à-dire de localiser son poids réel en séparant le redevable légal du redevable effectif. Le redevable légal est celui qui, aux yeux de la collectivité publique, doit acquitter l'impôt, mais par le jeu économique de la répercussion, que ce soit dans la vente ou dans la prestation de services, il parvient à le refacturer au redevable effectif qui en supporte vraiment et définitivement le poids.

D- La distinction impôt sur le revenu, impôt sur la dépense et impôt sur le capital

L'impôt sur le revenu concerne les particuliers (impôt sur le revenu proprement dit) et les sociétés (impôt sur les sociétés). Les impôts prennent en compte les richesses produites par le capital et le travail. Les charges (ou dépenses) supportées pour l'acquisition du revenu viennent en déduction du revenu imposable. L'impôt sur le revenu est peu sensible à la conjoncture économique.

L'impôt sur la dépense se présente sous deux formes traditionnelles :

- Il frappe la consommation d'une taxe unique. Il s'agit d'un impôt général sur la dépense comme la taxe sur le chiffre d'affaires.
- Il ne taxe que la consommation de certains produits. Les contributions indirectes sont applicables sur l'alcool et le tabac.

L'impôt sur la dépense est sensible à la conjoncture économique. Il a une incidence sur le niveau des prix.

L'impôt sur le capital taxe le patrimoine de manière permanente ou de manière occasionnelle. La taxation permanente se matérialise par l'impôt qui frappe la matière mobilière ou immobilière. La taxation occasionnelle est applicable à la transmission du patrimoine à titre gratuit (droits de succession) ou à titre onéreux (droits d'enregistrement). Une fois la matière imposable déterminée, il convient ensuite de l'évaluer.

III- L'évaluation de la matière imposable

L'assiette de l'impôt est la quantité de matière fiscale (une certaine part) sur laquelle va porter l'impôt. Il existe trois méthodes pour déterminer l'assiette de l'impôt : l'évaluation directe par le biais de la déclaration d'impôts (la déclaration de revenus) ; la méthode forfaitaire qui estime les revenus d'un contribuable en fonction de certains paramètres ; et la méthode indiciaire basée sur les signes extérieurs de richesse.

Le mode normal d'évaluation est la déclaration contrôlée, d'autres méthodes coexistent néanmoins, tels le forfait, l'évaluation indiciaire et l'évaluation par l'Administration des impôts elle-même.

A- La déclaration contrôlée

Le contribuable souscrit lui-même sa déclaration (exemple impôt sur les sociétés). La méthode déclarative est la voie contemporaine, socialement juste et économiquement efficace qui est utilisée pour tous les grands impôts. Elle présume que le contribuable est de bonne foi, par conséquent le montant de l'impôt sera fixé à partir des déclarations qu'il dépose, simplement l'administration pourra exercer un contrôle à posteriori pour s'assurer de la sincérité des dites déclarations. Le but est d'assurer, sous couvert d'égalité devant les charges publiques, une saisie détaillée de la matière imposable et une parfaite rentabilité.

B- La méthode forfaitaire

La méthode forfaitaire cherche davantage à approcher la vérité d'une situation économique mais sans pour autant l'atteindre. Elle consiste en effet pour l'administration à proposer au contribuable une imposition qu'elle a fixée selon des moyens empiriques. Cette approximation est permise par la loi fiscale, souvent parce que l'activité du contribuable est modeste, qu'il appartient à une catégorie plutôt défavorisée et que l'Etat trouvera sa rentabilité plutôt dans la gestion économique permise par la méthode forfaitaire que dans la coûteuse recherche de l'exacte assiette. C'est une méthode approximative, elle conduit à une sous-évaluation des revenus.

C- La méthode indiciaire

La méthode indiciaire repose des signes extérieurs et des indices visibles et dénombrables. C'est le cas par exemple de la taxation des éléments du train de vie. Elle est appliquée à titre subsidiaire pour déterminer le revenu imposable du contribuable lorsqu'il y a une disproportion marquée entre le train de vie du contribuable et ses revenus. Le revenu est reconstitué en appliquant un barème aux éléments du train de vie (valeur locative des résidences, employés de maison, voitures). L'impôt frappe ici des éléments sans prendre en considération la situation personnelle du contribuable ni son aptitude à produire une richesse à partir de ces éléments. Cette méthode privilégie l'appréhension de signes extérieurs, sans chercher à atteindre une réalité plus profonde. C'est l'imposition de l'apparence.