

## **CHAPITRE 2 LA LIQUIDATION DE L'IMPOT**

### **Introduction**

La liquidation consiste à déterminer le montant de l'impôt à payer, généralement en appliquant un taux d'imposition à la base imposable. Elle correspond à la phase de calcul de l'imposition, c'est l'ultime étape avant son recouvrement.

#### **I- Les acteurs de la liquidation**

Tout d'abord, une distinction est à opérer entre le fait générateur et l'exigibilité. Le fait générateur est l'évènement qui fait naître la créance du Trésor public (l'obligation de payer l'impôt). En matière de TVA, c'est la livraison du bien ou l'achèvement de la prestation de services. Pour les droits de succession, c'est le décès. L'exigibilité est le moment à partir duquel l'Etat a la faculté de réclamer le paiement de sa créance (l'impôt) au contribuable.

#### **A- La liquidation de l'imposition par l'administration**

Les services fiscaux sont chargés de la phase de liquidation de l'imposition pour les impôts recouverts par voie de rôle, la liquidation de l'impôt est opérée par l'administration fiscale. Le rôle est la liste des contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu ou aux impôts locaux. C'est un acte administratif. Le contribuable reçoit un extrait du rôle par le biais d'un avis d'imposition.

Il ne faut pas confondre le rôle et l'avis d'imposition. Le rôle constitue le titre exécutoire ; l'avis d'imposition n'est qu'un extrait du rôle communiqué pour information au contribuable.

C'est ainsi que sont recouvrées par voie de rôle les taxes foncières (la contribution foncière sur les propriétés bâties et la contribution foncière sur les propriétés non bâties).

Un cas particulier concerne les acomptes provisionnels en matière d'impôt sur les sociétés. Par ces versements anticipés, l'Etat s'assure de rentrées fiscales régulières pour couvrir les dépenses réalisées au cours de l'année budgétaire.

#### **B- La liquidation de l'imposition par le redevable légal**

Toutes les impositions ne sont pas liquidées par les services fiscaux. Tel est le cas de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés. Les impôts indirects à l'image de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), sont aussi concernés. Dans ces différents cas, l'opération de liquidation incombe au contribuable puisqu'il est contraint de procéder au paiement spontané de l'imposition sans attendre la notification d'un acte administratif l'y invitant.

Pour la TVA, l'impôt sur les sociétés et les bénéfices industriels et commerciaux, le redevable liquide lui-même l'impôt.

#### **C- La liquidation de l'imposition par un tiers**

L'opération de liquidation d'une imposition peut relever de la compétence d'un tiers. Tel est le cas lorsque les prélèvements sont opérés à la source, c'est-à-dire en amont de tout versement. Le

tiers agit comme collecteur de l'imposition qu'il reverse directement au Trésor public. Il lui appartient dès lors de calculer lui-même le montant du prélèvement fiscal. L'opération est simple parce que le taux applicable est normalement un taux proportionnel.

Dans ce cadre, la liquidation est opérée par un tiers, chargé de procéder à une retenue à la source. C'est le cas pour les salaires où l'employeur procède à la liquidation de l'impôt pour le compte de son employé. Et aussi dans le cadre du prélèvement libératoire sur des intérêts d'obligations, l'établissement financier procède à la liquidation de l'impôt pour le compte de l'investisseur.

## **II- Les modalités de la liquidation : les taux.**

La liquidation de l'impôt consiste à calculer le montant de la dette fiscale à partir de l'assiette. Cette assiette ainsi obtenue pourra être diminuée de déductions ou de réductions, par exemple pour tenir compte des charges de famille du contribuable s'il s'agit de l'impôt sur le revenu.

Puis sur cette assiette ainsi traitée va être appliqué le taux de l'impôt, pour obtenir le montant dû par le contribuable. En fonction des attentes placées par le législateur dans chaque impôt, les caractéristiques du taux vont varier de manière considérable.

### **A- L'impôt de répartition et l'impôt de quotité**

L'impôt de quotité est l'impôt dont le taux est déterminé à l'avance par le législateur. Il est invariable quelle que soit la quantité totale de matière imposable détenue par l'ensemble des contribuables du pays, son tarif est donc fixé à l'avance et s'applique à toutes les matières imposables.

L'impôt de répartition, est celui dont l'Etat fixe à l'avance de rendement global de l'impôt, il détermine la somme totale qu'il veut recevoir au titre de cette contribution, il y a donc ici une manière de fixer le rendement global de l'impôt à plusieurs degrés administratifs. Le procédé de l'impôt de répartition permet aux gouvernements de fixer à l'avance le produit de l'impôt attendu, puis de le répartir à l'avance entre les différentes assiettes de cet impôt détenues par les différents contribuables. Le procédé est séduisant dans la mesure où il offre la sécurité de ses recettes à la collectivité publique, qui bénéficiera d'un produit attendu. Il n'est pas réaliste car le taux d'échec dans le recouvrement peut être important, du fait de la disparition d'assiettes et de contribuables. Surtout il n'est pas adapté à une économie moderne car il est trop rigide pour tenir compte des variations de celle-ci. Il n'est plus appliqué de nos jours.

A l'inverse, l'impôt de quotité se caractérise par une fixation à l'avance du taux et non pas du produit de l'impôt. Les gouvernants détermineront ce taux en fonction de leurs prévisions de recettes et devront accepter l'aléa provoqué par les variations physiques de l'assiette, en raison du comportement des contribuables mais aussi de la conjoncture. La sécurité juridique est ici plus grande puisque le contribuable connaît à l'avance le taux applicable et disposera d'une

certaine liberté pour adapter son assiette. C'est le procédé utilisé pour les impôts perçus de nos jours.

### **B- Les taux spécifiques et taux ad valorem**

Un impôt est dit spécifique, quand il est établi en fonction de la valeur de la matière imposable, mais en fonction de la quantité de celle-ci. Il est exprimé par rapport à l'unité la plus commode de la matière imposable concertée. Il est aussi une base exprimée en quantité physique des matières imposables. Cette quantité est définie soit par le nombre d'unité matérielle soit en volume surface. L'impôt ad valorem est celui qui frappe le produit taxable en valeur, il se calcule conséquemment en pourcentage de la matière imposable évoluée en argent.

Le taux de l'impôt est spécifique lorsqu'il est exprimé en unités monétaires par unité d'assiette. C'est par exemple les droits fixes de 50.000 FCFA pour les cessions de véhicules d'occasions et peu importe alors la valeur de l'assiette. Si le taux est fonction de la taille de l'assiette il sera exprimé en unités de celle-ci : par exemple, la taxe sur les produits pétroliers est fixée 21.665 FCFA par hectolitre pour le super carburant. Ce système d'imposition a le mérite de la simplicité et donc de l'efficacité, il est en revanche injuste et économiquement irrationnel puisqu'il pénalise les produits bon marché, lesquels vont incorporer dans leur prix la même dose d'impôt que les produits plus coûteux.

Le taux de l'impôt moderne est ad valorem lorsqu'il est exprimé en pourcentage de l'assiette. Ainsi l'impôt sur la dépense est perçu au taux de 18% de la valeur ajoutée (TVA).

### **C- Les taux proportionnel et progressif**

La troisième distinction oppose les taux proportionnel et progressif. La progressivité fiscale sert à mesurer l'évolution du montant de l'impôt. Pour cela, il faut prendre en compte la valeur de l'élément qui fera l'objet d'une taxation, c'est ce qu'on appelle la base d'imposition ou l'assiette (par exemple la valeur de l'immeuble pour le calcul des impôts fonciers). Dans certains cas l'imposition sera appelée à changer en fonction de l'assiette, dans d'autres quelque soit la valeur de l'assiette l'imposition ne changera pas. Par exemple, pour l'impôt sur les sociétés, quelque soit l'étendue de l'assiette, le taux d'imposition ne changera pas, c'est ce que l'on appelle un impôt proportionnel. L'imposition est en revanche progressive, lorsque le taux augmente avec la valeur de l'assiette, c'est le cas de l'impôt sur le revenu.

L'impôt proportionnel applique un taux constant à l'assiette, par conséquent quelle que soit la valeur de l'assiette la pression fiscale restera identique puisque le taux de l'impôt sera le même. Ce taux est utilisé pour l'impôt sur les sociétés, la TVA. Par exemple, le taux de l'impôt sur les sociétés est de 30%. Donc la société ayant un bénéfice 10.000.000 FCFA et celle ayant un bénéfice de 200.000.000 FCFA supporteront un prélèvement de 30%, le taux restera identique. En d'autres termes, la variation du produit de l'impôt dépendra uniquement de la taille de l'assiette. Le volume de la recette fiscale sera proportionnel à celui des bénéfices des sociétés.

L'impôt progressif est celui qui augmente plus qu'en proportion de la valeur imposée. En d'autres termes, le taux appliqué va augmenter en même temps que l'assiette. Le taux progressif varie en fonction de la matière imposable. Il croît lorsque cette dernière augmente. Il tient aussi compte de la capacité contributive. Ce qui entraîne une taxation plus importante à l'égard des fortunés. Cette progressivité est conçue par tranches, c'est-à-dire que le tarif prend ici la forme d'un barème, qui découpe l'assiette en tranches successives et applique à chacune d'elles un taux, de plus en plus élevé au fur et à mesure de l'élévation dans le barème. Par exemple pour le calcul de l'impôt, le revenu imposable, arrondi au millier de franc inférieur, est soumis au barème progressif suivant :

0-630 000 FCFA = 0%

630 001 FCFA – 1 500 000 FCFA = 20%

1 500 001 FCFA – 4 000 000 FCFA = 30%

4 000 001 FCFA – 8 000 000 FCFA = 35%

8 000 001 FCFA – 13 500 000 FCFA = 37%

+ de 13 500 001 FCFA = 40%.

L'impôt sur le revenu est le domaine d'élection de l'impôt progressif ainsi conçu. La loi prévoit qu'une cotisation partielle doit être calculée pour chaque tranche de revenu, ces cotisations sont ensuite additionnées pour donner le montant de l'impôt dû par le redevable. Une fois l'impôt liquidé, il faut le recouvrer.