



Tous droits réservés

DROIT FISCAL

Séance 2- Introduction au droit fiscal :

La technique d'imposition

I. L'assiette imposable	3
A) Identification de la matière imposable.....	3
1) Impôts réels et impôts personnels.....	3
2) Impôts synthétiques et analytiques.....	4
3) Impôts directs et indirects.....	5
4) Impôts sur le revenu, sur la dépense ou sur le capital.....	5
B) Évaluation de la matière imposable	6
1) L'évaluation directe	6
a) L'évaluation directe par le contribuable	6
b) L'évaluation directe par l'administration fiscale.....	7
2) L'évaluation indirecte	8
C) Retraitements et ajustements	9
II. La liquidation de l'impôt.....	9
A) Modalités de liquidation.....	9
1) Impôt de répartition et impôt de quotité.....	9
2) Impôts spécifiques et impôts ad valorem	10
3) Impôts proportionnels et impôts progressifs	10
B) Retraitements et ajustements.....	12
III. Le recouvrement de l'impôt.....	12

Pour établir l'impôt, il y a lieu, après la survenance du fait générateur de l'impôt, d'établir l'assiette imposable (I), ce qui permettra de procéder à la liquidation (II) et au recouvrement de l'impôt (III), dans le chef du contribuable ou du redevable légal.

Remarque n° 1



Attention : Le fait générateur de l'impôt s'entend de l'ensemble des événements dont la survenance conditionne la levée de l'impôt.



Exemple : Le fait générateur de l'impôt sur le revenu est constitué par la mise à disposition d'un revenu imposable au cours de l'année civile, tel que cela peut être constaté, dans le chef du contribuable, au 31 décembre.

Avant le 31 décembre de l'année, l'impôt sur le revenu ne peut donc pas être exigé. De même, cet impôt ne peut être exigé en l'absence de mise à disposition d'un revenu imposable au cours de la dernière année civile.

La détermination du **fait générateur de l'impôt** peut parfois s'avérer des plus complexes. C'est pourtant une question cruciale, dès lors notamment que **c'est la date du fait générateur de l'impôt qui détermine en grande partie la loi fiscale qui est applicable *ratione temporis***. Cette problématique, liée à l'identification du fait générateur de l'impôt, est habituellement rattachée aux questions dites "d'assiette".

Remarque 2 :



Attention : Il est nécessaire de distinguer les notions de contribuable et de redevable : le premier supporte le poids économique de l'impôt ; le second est seulement tenu au paiement.

Le plus souvent, ces deux qualités sont confondues dans le chef d'une seule et même personne, mais il n'en va pas toujours ainsi.



Exemple : En matière de TVA, le contribuable n'est autre que le consommateur final : c'est lui qui *in fine* s'acquitte de l'impôt.

En matière de TVA, l'opérateur économique a seulement la qualité de redevable, puisqu'il se borne à récolter auprès du contribuable le produit de l'impôt pour le compte de l'État.

I. L'assiette imposable

Établir l'assiette de l'impôt, c'est identifier la matière imposable **(A)**, avant de l'évaluer **(B)** et de la réajuster le cas échéant, en fonction des buts recherchés par le législateur **(C)**.

A) Identification de la matière imposable



Définition : La matière imposable – c'est-à-dire, ce qui fait l'objet de l'imposition – est protéiforme : il peut s'agir de soumettre à l'impôt un revenu, un bien, ou le produit d'une opération en particulier.

En fonction de la matière qu'ils ont pour objet de frapper, les impôts sont néanmoins rangés dans quatre grandes catégories.

1) Impôts réels et impôts personnels

Les impôts réels frappent la valeur économique de la matière imposable, sans tenir compte de la situation du contribuable.



Exemple : En principe, la TVA ne tient pas compte de la situation personnelle du consommateur. L'existence de plusieurs taux réduits permet néanmoins de nuancer dans une certaine mesure cette affirmation.

À l'inverse, les impôts personnels ont pour caractéristique principale de tenir compte des facultés contributives du contribuable.



Exemple : L'impôt sur le revenu est l'archétype même de l'impôt personnel, puisqu'il tient compte de facteurs liés à la situation personnelle du contribuable, par exemple ses charges de famille, prises en compte à travers le quotient familial.

2) Impôts synthétiques et analytiques

Les impôts synthétiques (aussi appelés "impôts généraux") permettent d'appréhender une situation dans son ensemble.



Exemple : L'impôt sur le revenu avait vocation à être un impôt synthétique, en ce sens qu'il avait pour objet d'appréhender la totalité des revenus du contribuable. Lors de son institution en 1914, cet impôt était d'ailleurs dénommé l'impôt général sur le revenu (IGR)

Avec la multiplication des "niches fiscales" et l'institution d'autres impôts sur le revenu des personnes physiques – dont notamment la CSG et la CRDS –, l'impôt sur le revenu ne peut plus être considéré comme un impôt synthétique.

À l'inverse, les impôts analytiques se contentent de frapper un ou plusieurs éléments d'un ensemble plus important.



Exemple : L'impôt sur la fortune immobilière (IFI), par exemple, frappe seulement les seuls biens immobiliers du contribuable, et non l'ensemble du capital dont ce dernier peut être titulaire. Le capital immatériel, tel que les avoirs, les titres ou les parts de sociétés par exemple, sont ainsi exclus du champ de l'IFI.

3) Impôts directs et indirects

Les impôts directs sont levés directement auprès du contribuable : autrement dit, **les qualités de redevable de l'impôt et de contribuable sont réunies dans le chef d'une seule et même personne, qui s'acquitte personnellement de sa dette auprès de l'administration fiscale.**



Exemple : L'impôt sur le revenu est acquitté par chaque foyer fiscal auprès de l'administration.

Les impôts indirects sont à l'inverse acquittés par le contribuable auprès de collecteurs qui ont la qualité de redevable.



Exemple : Les consommateurs s'acquittent de la TVA auprès des vendeurs et des prestataires de services et ces derniers reversent ensuite le produit de la taxe à l'État (après avoir déduit de ce produit brut la TVA qu'ils ont eux-mêmes dû acquitter dans le cadre de leur activité économique).

4) *Impôts sur le revenu, sur la dépense ou sur le capital*

Sans être tombées en désuétude, les classifications exposées jusqu'ici sont cependant peu usitées aujourd'hui.

La catégorie la plus utilisée est celle qui distingue les impôts sur le revenu – tels que l'IR –, les impôts sur la dépense – tels que la TVA – et les impôts sur la détention ou la transmission du capital – tels que l'IFI.

B) Évaluation de la matière imposable

Une fois identifiée, la matière imposable peut être évaluée soit de manière directe **(a)** soit de manière indirecte **(b)**.

1) L'évaluation directe



Définition : L'évaluation directe tend à appréhender la valeur économique exacte de la matière imposable.

Cette évaluation est : soit le fait du contribuable **(a)** soit le fait de l'administration fiscale elle-même **(b)**.

a) L'évaluation directe par le contribuable

Il s'agit ici pour le contribuable de faire lui-même connaître à l'administration fiscale, à travers ses déclarations, l'existence et la valeur de la matière imposable, ainsi que les autres éléments nécessaires au calcul et au contrôle de l'assiette imposable.

Cette méthode d'évaluation est aujourd'hui très répandue.



Exemple : En matière d'IS et de TVA, le contribuable et le redevable respectivement procèdent eux-mêmes à l'évaluation de la matière imposable.

Les déclarations qui sont faites dans ce cadre par le contribuable ou par le redevable de l'impôt **sont présumées être sincères**, ce qui signifie que l'**administration fiscale supporte la preuve du caractère erroné ou insuffisant de ces déclarations** : devant le juge de l'impôt, le contribuable n'a pas en principe l'obligation de prouver la justesse de ses déclarations, encore qu'il existe d'importants tempéraments.

Le pouvoir de contrôle et de sanction de l'administration fiscale est la contrepartie de la responsabilité qui est ainsi reconnue au contribuable.



Exemple : Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposés tardivement, d'une majoration de 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les 30 jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai (**art. 1728, 1 CGI**).

b) L'évaluation directe par l'administration fiscale

L'évaluation est le fait de l'administration fiscale dans deux cas de figure :

1) Dans le cadre de certains impôts, **l'administration procède elle-même à l'évaluation de la matière imposable, sur la base des déclarations du contribuable ou du redevable de l'impôt.**



Exemple : Tel est le cas, par exemple, en matière d'IR.

2) L'administration intervient également **pour l'évaluation de la matière imposable dans le cadre des procédures d'"évaluation d'office" et de "taxation d'office".**

Il s'agit de **procédures exceptionnelles** qui sont souvent conçues comme la conséquence, voire la sanction, d'un défaut de déclaration sincère de la part du contribuable ou du redevable de l'impôt.



Exemple : Lorsque la comptabilité d'un commerçant n'est pas probante, ce qui est notamment le cas lorsqu'elle comporte de graves irrégularités, l'administration fiscale est autorisée à évaluer d'office le chiffre d'affaires du contribuable.

2) L'évaluation indirecte

Parce que l'évaluation directe de la matière imposable peut s'avérer difficile à réaliser, le droit fiscal admet la possibilité pour **l'administration fiscale de procéder à cette évaluation de manière indirecte.**

À cet égard, on distingue habituellement :

- **La méthode indiciaire**, grâce à laquelle l'impôt est calculé à partir de signes extérieurs de richesse. Cette méthode repose l'existence d'un certain lien, peu important qu'il soit des plus tenus, entre les indices choisis et la richesse du contribuable.



Exemple : L'ancien impôt sur portes et fenêtre est souvent cité en exemple ; le montant de cet impôt était en effet fonction du nombre des portes et des fenêtres de l'immeuble considéré.

Plus proches de nous, les bases d'imposition de l'impôt sur le revenu peuvent, à certaines conditions, être évaluées au regard d'indices de richesse extérieure, en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus déclarés (**art. 168 CGI**).

- **La méthode forfaitaire** repose sur un principe similaire ; dans le cadre d'un forfait, cependant, les indices choisis pour l'évaluation de l'impôt sont supposés être en relation directe avec l'assiette qu'il s'agit d'évaluer, si bien que l'évaluation, si elle est volontairement approximative, se veut néanmoins proche du réel.



Exemple : Actuellement, dans le cadre du régime des micro-exploitations agricoles, dit régime « micro-BA », le bénéfice imposable est ainsi déterminé à partir d'une moyenne triennale des recettes réalisées par le contribuable.

C) Retraitements et ajustements

En fonction des buts recherchés par le législateur, la matière imposable ainsi évaluée pourra être retraitée par la voie de divers déductions et abattements, qui constituent autant d'avantages pour le contribuable.



Exemple : L'assiette de l'impôt dû au titre de la donation qui est faite par un parent à son enfant est réduite de 100 000 euros (**art. 779 CGI**).

II. La liquidation de l'impôt



Définition : Liquider l'impôt c'est déterminer le montant exact qui est dû par le contribuable au titre d'un impôt en particulier.

A) Modalités de liquidation

En fonction des modalités de liquidation pratiquées, on distingue plusieurs catégories d'impôts.

1) Impôt de répartition et impôt de quotité

Un impôt est dit de répartition, lorsque le produit de l'impôt souhaité est fixé par avance ; une fois le produit fixé, celui-ci est réparti entre les différents contribuables.



Exemple : Si le produit souhaité est de 100 et les contribuables au nombre de 10, l'impôt mis à la charge de chaque contribuable sera alors de 10.



Attention : En France, il n'existe plus aucun impôt de répartition depuis 1981.



Définition : Un impôt est à l'inverse dit de "quotité", lorsqu'il est calculé par application d'un taux fixé par avance au montant de l'assiette imposable.



Exemple : Pour la généralité des entreprises, l'impôt sur les sociétés est dû, pour les exercices clos en 2021, au taux de droit commun de 26,5 %. De même, la TVA est due en principe au taux de droit commun de 20 %.

2) Impôts spécifiques et impôts *ad valorem*

L'impôt est dit spécifique lorsqu'il est exprimé en unités monétaires par unité d'assiette. Il s'agit souvent de droits fixes, dus au titre d'opérations particulières.



Exemple : Chaque document soumis à la formalité de l'enregistrement (unité d'assiette) donne lieu au paiement d'un droit fixe de 125 euros (unité monétaire).

L'impôt est cette fois *ad valorem*, lorsqu'il est exprimé en pourcentage de l'assiette.



Exemple : L'IR, l'IS et la TVA sont des impôts *ad valorem*.

3) Impôts proportionnels et impôts progressifs



Définition : L'impôt est progressif lorsque le taux d'imposition s'accroît en même temps que l'assiette imposable.



Exemple : L'IR est l'archétype de l'impôt progressif. Le taux, en effet, est de :

- 0 %, jusqu'à 10 084 ;
- 11 % entre 10 085 et 25 710 € ;
- 30 % entre 25 711 et 73 516 € ;
- 41 % entre 73 517 et 158 122 € ;
- 45 % à partir de 158 123 € (barème 2021).



Définition : L'impôt est en revanche proportionnel lorsqu'un seul taux est prévu.



Exemple : L'IS et la TVA sont souvent cités en exemple. Toutefois, si ces impôts connaissent certes un taux fixe de droit commun, celui-ci coexiste néanmoins avec plusieurs taux particuliers, plus réduits, ce qui constitue une ébauche, certes inachevée, de progressivité.

Ainsi, en matière de TVA, on distingue : le taux normal de 20 % ; le taux intermédiaire de 10 % ; le taux réduit de 5,5 % ; le taux particulier 2,1 % ; et le taux de TVA de 0 % (ce dernier taux permettant notamment de faire bénéficier les contribuables d'une exonération de TVA, sans pour autant priver les opérateurs des avantages liés à un assujettissement à cet impôt).

B) Retraitements et ajustements

Une fois le taux appliqué à l'assiette imposable, le contribuable peut encore bénéficier de divers abattements, réductions ou crédits d'impôts : c'est seulement après la prise en compte de ces avantages que le montant de l'impôt dû sera définitivement connu.



Exemple : Les crédits d'impôt constituent un mode de paiement de l'impôt. Par hypothèse, ces avantages viennent donc directement en déduction de l'impôt dû ; il ne s'agit donc pas seulement d'une réduction de l'assiette imposable.

III. Le recouvrement de l'impôt



Définition : Le recouvrement *stricto sensu* s'entend des modalités selon lesquels le paiement de l'impôt intervient.

Certains impôts sont payés à la suite de l'émission d'un titre exécutoire par l'administration fiscale.



Exemple : L'impôt sur le revenu est recouvré « par voie de rôle ».

D'autres impôts doivent en revanche être acquittés spontanément par le contribuable ou par un tiers.



Exemple : La TVA doit être acquittée par le redevable, qui est une autre personne que le contribuable effectif, et ce, spontanément.

L'impôt peut par ailleurs être recouvré plus ou moins concomitamment au surcroît de capacités contributives.

Beaucoup d'impôts sont ainsi perçus une année après la survenance du fait imposable.



Exemple : Jusqu'à récemment, tel était le cas, en principe, pour l'impôt sur le revenu. L'impôt sur le revenu acquitté en 2017, par exemple, était calculé sur la base des revenus 2016.

Certains impôts sont quant à eux perçus en tout ou partie au moment du fait imposable, au moyen notamment de « retenues à la source ».



Exemple : En 2012, il existait un prélèvement forfaitaire libératoire qui frappait certains dividendes et qui devait être acquitté dans les 15 jours suivant la perception du revenu.

Lorsque le contribuable refuse d'acquitter l'impôt, le comptable public met en œuvre une procédure de recouvrement forcé.



À retenir : On distingue les impôts selon qu'ils sont : réels ou personnels ; synthétiques ou analytiques ; directs ou indirects ; sur le revenu, sur la dépense ou sur le capital ; évalués de manière directe ou indirecte ; de répartition ou de quotité ; spécifiques ou ad valorem ; proportionnels ou progressifs.