

DROIT FISCAL

Par le professeur AHMED SADOUDI

Ex Directeur Général du budget et consultant international

SOMMAIRE

INTRODUCTION

I- Définition de l'impôt

1- Définition ancienne de Gaston JEZE

- a- L'impôt est une prestation pécuniaire
- b- Le caractère obligatoire et définitif de l'impôt
- c- La notion de charges publiques

2- Définition contemporaine de Lucien MEHL

II- Règles d'Adam SMITH

- 1-La règle de justice
- 2-La règle de certitude ou de fixité de l'impôt
- 3- La règle de commodité
- 4- La règle d'économie

III- Fonctions de l'impôt

- 1 -La fonction financière
- 2- La fonction sociale ou de redistribution
- 3- La fonction économique ou de régulation économique

Première partie-

DEFINITION DU DROIT FISCAL

CHAPITRE 1 : Notions générales

Section 1. La place du droit fiscal dans le système juridique

Section 2. Les rapports du droit fiscal avec les autres branches du droit.

Section 3. L'autonomie du droit fiscal

CHAPITRE II : Les sources du droit fiscal

Section 1. La loi

Section 2. La jurisprudence

Section 3. La doctrine

CHAPITRE III: L'interprétation de la loi fiscale

CHAPITRE IV : L'application de la loi fiscale

Section 1. Dans le temps

Section 2. Dans l'espace

Deuxième partie-

LES DIFFERENTES CLASSIFICATIONS ET LA MISE EN OEUVRE DE L'IMPOT

CHAPITRE I : La classification de l'impôt

Section 1. La classification fondée sur la nature de l'impôt.

Paragraphe 1. Impôt direct et impôt indirect

A. Les définitions classiques de l'impôt direct et de l'impôt indirect

B. Les critères de distinction

a. Le critère de l'incidence

b. Le critère du fait générateur et du rôle

c. Le critère administratif

C. Avantages et inconvénients respectifs

a. Au point de vue du rendement

b. Au point de vue de la perception

c. Au point de vue de la justice

D. Impôt et taxe

E. Impôt, taxes et parafiscalité

Section 2. Classification fondée sur l'étendue du champ d'application

Paragraphe 1. Impôts réels et impôts personnels

Paragraphe 2. Impôts généraux et impôts spéciaux

Section 3. La classification fondée sur les conditions

d'établissement de l'impôt

Paragraphe 1. Impôt de répartition et impôt de quotité.

A. Définition

B. Avantages et inconvénients respectifs

Paragraphe 2. Impôt proportionnel et impôt progressif

A. Impôt proportionnel B. Impôt progressif

a. progressivité globale

b. progressivité par tranches

c. exemption d'un minimum

d. appréciation critique

Paragraphe 3. Les modalités de liquidation et de recouvrement (droits au comptant, droit constatés).

Section 3. La classification économique de l'impôt

Paragraphe 1. Les impôts sur le revenu

Paragraphe 2. Les impôts sur la dépense

A. La répercussion de l'impôt sur la dépense

B. Les particularités de l'impôt sur la dépense

Paragraphe 3. Les impôts sur le capital

A. L'impôt mesuré d'après le capital

B. L'impôt sur le capital proprement dit

CHAPITRE II- L'établissement et le recouvrement de l'impôt

Section 1. L'établissement de l'impôt

Paragraphe 1. L'assiette et les différents modes d'imposition.

A. La déclaration du contribuable

B. La déclaration contrôlée

a- Le régime du réel

b- Le régime du forfait

b-1. Le forfait légal

b-2 Le forfait conventionnel

c. Les avantages et inconvénients du forfait

Paragraphe 2. La liquidation de l'impôt

Section 2. Le recouvrement de l'impôt

Paragraphe 1. Le recouvrement amiable

Paragraphe 2. Le recouvrement forcé

Troisième partie-

LES DIFFERENTS ASPECTS DE LA FISCALITE

CHAPITRE I- Le système cédulaire et l'impôt unitaire sur le revenu

Section 1. Le système cédulaire

Section 2. Le système de l'impôt unitaire sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur les sociétés.

Paragraphe 1. Le système de l'impôt unitaire ou unique sur le revenu des personnes physiques

Paragraphe 2. L'impôt sur les sociétés.

CHAPITRE II- Les taxes sur le chiffre d'affaires

Section 1. Evolution

Paragraphe 1. Les taxes en cascade

Paragraphe 2. Les taxes uniques

Section 2. Le système de la T. V. A

Paragraphe 1. Les principes

Paragraphe 2. Les mécanismes d'application

CHAPITRE III- Les autres impôts et les droits de douane

Section 1. Les autres impôts

Paragraphe 1. Les droits indirects

Paragraphe 2. Les droits d'enregistrement et de timbre

Section 2. Les droits de douane

Paragraphe 1. La technique des droits de douane

Paragraphe 2. Les régimes douaniers.

CHAPITRE IV- La pression fiscale

Section 1. La pression fiscale individuelle

Section 2. La pression fiscale globale

Section 3. Les limites de la pression fiscale

CHAPITRE V- Eléments de contentieux fiscal

Section 1. La fuite devant l'impôt

Paragraphe 1. L'évasion fiscale

Paragraphe 2. La fraude fiscale.

Section 2. Les sanctions dans le domaine de l'impôt

Paragraphe 1. Les sanctions fiscales

Paragraphe 2. Les sanctions pénales

Section 3. Les recours contentieux

Paragraphe 1. Le recours administratif

Paragraphe 2. Le recours juridictionnel

CHAPITRE VI- Eléments de droit fiscal international

Section 1. Les sources de droit fiscal international

Section 2. L'objet des conventions fiscales internationales.

INTRODUCTION

Définition de l'impôt

Définition ancienne Gaston JEZE

"L'impôt est une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques."

Cette définition indique:

- ✓ Le paiement, le caractère obligatoire (opposition à l'emprunt ou à une contribution volontaire) ;
- ✓ l'absence de lien direct entre l'impôt et les prestations de l'Etat à l'égard du contribuable (différence avec le prix) ;
- ✓ le caractère définitif de l'impôt (ici également différence fondamentale avec l'emprunt qui, lui, est remboursable) ;
- ✓ la couverture des charges publiques (ici il faut situer l'époque).

L'impôt est une prestation pécuniaire

Il s'agit d'un prélèvement en argent, ce qui le distingue de la réquisition des personnes et des biens.

Il existait en effet jadis des impôts en nature représentés généralement par la fourniture d'une partie de la récolte par les contribuables. Ce type d'impôt injuste et incommode est pratiquement abandonné dans les Etats modernes. Aujourd'hui il faudrait dire "une prestation pécuniaire directe" pour faire ressortir le caractère de contribution par le contribuable même lorsqu'il s'agit d'un impôt indirect qui est quand même payé à l'Etat.

Le terme direct opposerait l'impôt à tout prélèvement indirect sur les biens des particuliers, le système d'affermage ayant été abandonné. Ce prélèvement en argent est opéré sur le patrimoine des contribuables soit sur son capital soit sur son revenu.

Le caractère obligatoire et définitif de l'impôt

L'impôt est établi et ensuite recouvré par voie d'autorité ou de contrainte. Par contrainte il faut entendre le fait d'obliger le contribuable à payer son impôt par des voies administratives.

Il s'oppose dans ce cas à l'emprunt qui, lui, est un acte volontaire. On n'oblige pas en effet quelqu'un à souscrire un emprunt. Par contre l'Administration oblige le contribuable à s'acquitter de sa dette fiscale.

L'impôt est perçu dans ce cas en vertu d'actes de puissance publique. Mais il n'est pas perçu uniquement au profit de l'Etat. Certains d'entre eux ou certaines parties d'impôts sont affectés aux collectivités locales.

L'impôt a un caractère autoritaire bien que parfois il soit désigné sous le nom de contribution ou de cotisation. Ces termes en fait, sans affirmer le caractère autoritaire dont il s'agit, renvoient au consentement collectif de l'impôt.

En effet celui-ci ne peut être créé et recouvré que dans la mesure où la loi qui le prévoit a été votée par le Parlement représentant l'ensemble des citoyens.

L'impôt recouvré à titre définitif veut dire qu'il n'y a pas de remboursement.

L'absence de contrepartie signifie qu'il n'existe pas de corrélation entre l'impôt payé par le contribuable et les prestations dont celui-ci bénéficie de la part de l'Etat. En fait il serait sans doute plus exact de dire que l'impôt ne comporte pas de contrepartie spéciale ou déterminée avec les actions mises en oeuvre par l'Etat au profit des citoyens.

La notion de charges publiques

Dans l'Etat libéral les charges publiques signifient les dépenses que l'Etat engage pour assurer le fonctionnement de son administration et des services de sécurité (armée, police, justice, affaires étrangères).

Mais la notion utilisée par Gaston JEZE est incomplète et en tout cas inadaptée à l'Etat moderne qui, lui, intervient dans le domaine économique et social. Et parfois l'impôt ne joue pas uniquement le rôle de pourvoyeur du Trésor mais aussi celui de promouvoir l'investissement. Aussi l'impôt a-t-il, outre une fonction financière, une fonction économique et une fonction sociale. Nous étudierons d'ailleurs ces différents points ultérieurement.

Définition contemporaine de Lucien MEHL

A ce titre il nous paraît intéressant de recourir à la définition de M. Lucien MEHL qui est plus récente et qui précise que "l'impôt est une prestation pécuniaire, requise des personnes physiques ou morales de droit privé et, éventuellement, de droit public, d'après leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques de l'Etat et des autres collectivités territoriales ou de l'intervention de la puissance publique".

Que remarque-t-on dans cette définition par rapport à celle de Gaston JEZE ?

Il y a des notions qui sont, bien sûr, reprises telles quelles. En revanche M. Lucien MEHL en a ajouté d'autres qui sont, tout d'abord « les personnes physiques ou morales de droit privé et éventuellement de droit public » en lieu et place des particuliers, ensuite « d'après leurs facultés contributives, sans contrepartie déterminée » (ce dernier mot a toute son importance) et enfin pour les charges publiques il a ajouté « l'Etat et les collectivités territoriales ou intervention de la puissance publique ».

Les règles d'Adam Smith

Adam SMITH, lors de ses recherches pour des conditions générales d'un bon système fiscal, a établi quatre règles. Ces règles, à l'exception de la première, visent surtout, les conditions extérieures de l'impôt, les relations entre l'Etat et le contribuable à l'occasion de l'établissement de l'assiette, de l'émission de l'impôt et de son recouvrement.

La règle de justice

"Les sujets de chaque Etat doivent contribuer aux dépenses du Gouvernement autant que possible en raison de leurs facultés respectives, c'est-à-dire en proportion du revenu dont ils jouissent sous la protection de l'Etat.

La dépense du Gouvernement est, à l'égard des individus d'une même nation, comme les frais de régie sont à l'égard des propriétaires d'un grand domaine, qui sont obligés tous de contribuer à ces frais en proportion de l'intérêt qu'ils ont respectivement dans ce domaine".

La règle de certitude ou de fixité de l'impôt

"La taxe ou portion d'impôt que chaque individu est tenu de payer doit être certaine et non arbitraire. L'époque, le mode, la quotité du paiement, tout doit être clair

et précis, tant pour le contribuable que pour l'Administration".

La règle de commodité

"Tout impôt doit être perçu à l'époque et selon le mode que l'on peut présumer les plus convenables pour le contribuable".

La règle d'économie

"Tout impôt doit être perçu de manière à ce qu'il fasse sortir des mains du peuple le moins d'argent possible au-delà de ce qu'il faut faire rentrer dans le Trésor de l'Etat".

Telles sont les quatre règles d'Adam SMITH. La première concerne la distribution même de l'impôt. C'est une règle théorique qui a été souvent discutée.

Les trois suivantes sont des règles pratiques, dictées par le bon sens et dont l'application ne soulève pas beaucoup de difficultés.

En résumé ces règles permettent:

- ✓ l'égalité devant l'impôt (règle de justice)
- ✓ que l'impôt soit certain et non arbitraire (règle de certitude)
- ✓ que l'impôt soit perçu à l'époque et selon le mode que l'on peut (règle de commodité)
- ✓ de faire rentrer les ressources qu'il faut pour le Trésor, éviter donc de faire sortir plus d'argent des mains des contribuables (règles d'économie).

La règle de justice dans la répartition de l'impôt

C'est la règle de justice que Adam SMITH pose la première dans la classification des qualités de l'impôt. Tout le monde est d'accord sur ce point à savoir que l'impôt doit être juste. Mais l'accord se limite à la formule générale qui, en fait, tend vers l'idéal de justice. Aussi a-t-on posé deux règles générales d'équité aux termes desquelles l'impôt doit être universel et uniforme.

a-1 -Universalité de l'impôt

Cette règle a été mise en oeuvre pour éliminer les privilèges qui avaient cours dans les régimes politiques anciens où certaines classes privilégiées étaient exemptées de l'impôt.

Selon ce principe on peut dire que toutes les classes ou catégories sociales doivent être soumises à l'impôt et ceci pour deux raisons. En premier lieu on ne voit pas pourquoi certaines catégories ne seraient pas imposées. En second lieu, tout privilège accordé à une catégorie sociale a pour conséquence d'alourdir la charge fiscale des autres.

C'est pourquoi on fait appel à la règle d'universalité.

1. On admet, en général, que la règle d'universalité exige que tous les individus d'une communauté, soit à raison de leur nationalité, soit à raison de leur résidence permanente ou temporaire sur le territoire national, soit à raison des biens qu'ils possèdent sur ce territoire, même s'ils sont domiciliés à l'étranger, doivent être soumis à l'impôt.

Cependant, ces prescriptions peuvent se heurter à une difficulté lorsqu'une même société ou un même individu voit son revenu frappé deux fois, revenu prenant son origine dans un pays et dépensé dans l'autre. Ces problèmes sont en général réglés aujourd'hui par des conventions fiscales internationales dont nous verrons ultérieurement quelques aspects.

2. Le principe général qui vient d'être posé et qui exige la contribution de tous, comporte toutefois des exceptions. Celles-ci ne sont pas cependant les mêmes que celles qui existaient dans les législations anciennes. Au contraire elles tendent à favoriser les situations économiques ou sociales particulières.

C'est ainsi que l'on peut exempter les investissements en vue de les encourager.

Les personnes dont la situation sociale est précaire sont également exemptées totalement ou partiellement. De même que sont parfois exonérés en matière d'impôts sur la dépense les produits de première nécessité etc.

De cette brève étude, il résulte que le principe d'universalité se trouve être aménagé par une multitude de cas soit dans l'intérêt de l'Etat soit sur la base des règles d'équité.

a-2 -Uniformité de l'impôt

Pour être juste, l'impôt doit être uniforme. La charge fiscale doit être répartie uniformément entre tous les individus. Tous étant égaux devant l'impôt et les charges publiques, le sacrifice à consentir par chacun doivent être égal pour tous.

Ce principe serait clair en théorie. Mais il soulève des difficultés dans son application.

D'ailleurs les économistes sont, à cet égard, souvent divisés. Les uns estiment que la règle de l'uniformité doit s'entendre d'un impôt proportionnel aux facultés du contribuable, les autres pensent au contraire que, pour maintenir l'égalité devant l'impôt, celui-ci doit s'élever progressivement au fur et à mesure que croissent les facultés de chacun. Les premiers sont partisans d'impôts réels, assis sur des réalités extérieures. Les seconds sont pour des impôts personnels qui tiennent compte de la situation patrimoniale et du revenu de chaque contribuable.

Toutes ces questions feront l'objet d'une étude ultérieure. En attendant, il convient de voir la deuxième règle d'Adam SMITH.

La Règle de certitude ou de fixité de l'impôt:

Adam SMITH justifie cette règle par le fait qu'en son absence, l'on puisse aboutir à l'arbitraire de la part de l'Administration et également à la corruption.

L'idée de l'auteur consiste à sauvegarder les intérêts à la fois du Trésor et du contribuable. L'impôt rentrera plus facilement dans les caisses du Trésor si les contribuables, certains de leur dette fiscale, savent qu'ils ne paient que ce qu'ils doivent conformément aux lois.

A cet égard, les lois doivent être claires et les textes pris pour leur application ne doivent pas donner lieu à une appréciation subjective de l'Administration.

D'autre part, pour l'auteur il sera bon de ne pas apporter à la législation fiscale des changements trop fréquents susceptibles de provoquer des perturbations dans la situation économique générale. Ces changements présenteraient un double inconvénient: ils seraient à la fois une source d'injustice pour les contribuables et une gêne considérable pour la production nationale. Cela pour plusieurs raisons.

Tout d'abord, en dépit des progrès de l'outil fiscal, les débuts d'une organisation nouvelle sont toujours imparfaits. En second lieu, quand l'impôt est établi depuis longtemps, les prix des produits ou matières se trouvent réglés en conséquence. Par suite de la répercussion ou de l'incidence de l'impôt il s'est produit pratiquement une répartition des taxes qui rend le fardeau fiscal en principe moins sensible pour chaque contribuable.

Un allègement ou un accroissement d'impôt aura pour effet la création d'un côté d'une moins value, de l'autre d'une plus value. Les uns seront enrichis, les autres appauvris. Un impôt nouveau favorisera certaines activités tandis que d'autres subiront une crise. Il en résulte qu'un impôt ancien même unique à son origine, finit par devenir supportable, et parfois meilleur qu'un impôt nouveau conçu sur des bases plus justes.

Toutefois, il ne faudrait pas pousser trop loin cette théorie qui favorise le maintien de l'impôt ancien. PARIEU disait justement qu'il serait irrespectueux de comparer l'impôt à une paire de chaussures qui prend mieux le pied à l'usage. Il est des situations où, face à des nécessités pressantes, il faut se résoudre à innover. Il est même nécessaire d'innover lorsque l'injustice des impôts est telle que même l'habitude de les supporter ne peut les rendre acceptables.

De plus certaines organisations économiques changent rapidement. Il faut donc adapter le système fiscal à la conjoncture socio-économique.

Les règles de commodité et d'économie:

L'impôt doit procurer au Trésor les ressources nécessaires au fonctionnement des services publics et de l'Administration. Mais son existence impose inévitablement aux citoyens des charges et des sacrifices, qu'il convient cependant de ne pas rendre trop nombreux. Il ne faut pas non plus que les facilités données aux contribuables viennent compromettre la productivité de l'impôt et nuire aux intérêts du Trésor.

Dans ce cadre il est nécessaire entre autres de limiter les frais de perception de l'impôt. Celui-ci ne doit pas en effet occasionner des dépenses supérieures à ce qu'il procure à l'Etat. Il est également préconisé d'éviter l'impôt en nature qui consiste à abandonner à l'Etat une partie de ses denrées ou encore à lui fournir des prestations sous forme de travaux ou corvées.

Cette méthode n'a que des inconvénients pour l'Etat. D'abord, elle suppose l'implantation de nombreux et immenses entrepôts pour recevoir les produits ou denrées servant au paiement de l'impôt, un nombre important d'agents pour les conserver et les vendre. De plus ces ventes entraîneront des retards et souvent des pertes énormes provoquées par les stocks considérables et en tout cas hors de proportion.

Pour le contribuable, ensuite, l'impôt en nature aboutit à des injustices. L'Etat prélève la même portion de récolte sur un terrain pauvre et sur un terrain riche, sans que l'on se préoccupe des dépenses plus ou moins grandes d'engrais, de culture etc. Prélevé sous forme de corvée, l'impôt est incommode et vexatoire.

Ces inconvénients ont conduit à la suppression dans les Etats modernes, de l'impôt en nature et de l'impôt de capitation.

D'autre part, on considère que certaines procédures utilisées par le fisc comprennent des méthodes inquisitoriales telles par exemple le contrôle et la surveillance exagérés des assujettis. Il est également souligné les pertes de temps que subissent ces derniers à l'occasion des réclamations qui exigent parfois des déplacements fréquents des agents du fisc. Ces déplacements constituent une gêne et un ennui pour le contribuable. A cet égard des économistes contemporains ont affirmé que les contacts trop directs entre les agents du fisc et les contribuables doivent être évités.

Il importera donc que l'Etat simplifie, autant que possible, les opérations et les contrôles, qu'il perçoive l'impôt sous la forme et au moment qui gêne le moins les contribuables.

Il devra par contre être plus vigilant vis-à-vis des redevables les plus importants, réduire les formalités, accorder des facilités de paiement de façon à compenser, notamment pour les impôts de consommation où le producteur fait l'avance, les inconvénients d'un mode de perception parfois nécessaire, adopter enfin les modes de paiement admis dans le commerce. Il faut certainement nuancer la règle ainsi développée. En effet de nos jours il convient, certes, de ne pas rendre plus fréquents les rapports entre les redevables et les agents des impôts, mais de les assouplir pour un meilleur dialogue. Ces rapports doivent en tout cas être humanisés pour éviter le caractère inquisitorial qui existait jadis.

Mais par ailleurs il appartient aux contribuables de prendre conscience de leurs obligations vis-à-vis de l'impôt. Ils doivent avoir un degré approprié de civisme fiscal pour une meilleure contribution de leur part.

Aussi bien, si en partie toutes les règles précédentes peuvent actuellement trouver quelques fondements, elles ne s'en trouvent pas moins affectées dans la mesure où l'organisation économique et les relations entre l'administration et les contribuables ont sensiblement changé.

Les fonctions de l'impôt

La problématique du système fiscal s'articule aujourd'hui autour des fonctions suivantes:

- une fonction financière
- une fonction sociale ou de redistribution
- une fonction économique ou de régulation économique

1-La fonction financière

Elle consiste à procurer des recettes à l'Etat et aux collectivités locales afin de leur permettre de financer les actions qui leur sont dévolues. La fonction financière de l'impôt fut la seule à exister autrefois puisque dans l'Etat libéral l'impôt avait pour seule finalité de financer les dépenses de l'Etat liées à la sécurité, à la justice, à la défense nationale et aux activités diplomatiques.

Cette fonction demeure valable encore de nos jours, mais avec le changement de la nature de l'Etat qui est devenu "interventionniste" l'impôt a en outre une fonction économique et une fonction sociale assez importantes. C'est ainsi qu'aujourd'hui la plupart des pays attachent beaucoup d'importance aux transferts sociaux en particulier dans les domaines de l'éducation, de la formation, de la santé etc... De même qu'ils tendent à financer par l'impôt de plus en plus les équipements d'infrastructures économiques et sociales.

2- La fonction sociale ou de redistribution

Cette fonction doit assurer en premier lieu la justice fiscale, C'est un idéal vers lequel il faut nécessairement tendre pour pouvoir répartir équitablement, autant que faire se peut, la charge fiscale entre tous les contribuables. Dans ce cadre on aura donc pour but essentiel de mettre en place des impôts en tenant compte des facultés contributives des différentes catégories sociales. De même que l'instrument fiscal devra déroger à certaines règles d'imposition afin de ne pas pénaliser les catégories sociales défavorisées. Il faut ajouter la masse importante de subventions ou de crédits que consacre l'Etat aux transferts sociaux pour financer un certain nombre d'actions à l'endroit des étudiants et des citoyens notamment les plus démunis.

3- La fonction économique ou de régulation économique

La fiscalité doit constituer un levier au même titre que les autres leviers économiques. A cette fin, elle doit avoir un certain rôle à jouer dans l'orientation des activités économiques et de la consommation en privilégiant soit l'impôt direct, soit l'impôt indirect. Elle doit en tout cas parvenir à :

- une meilleure maîtrise des revenus et notamment non-salariaux.
- une meilleure utilisation de l'épargne dans les investissements productifs par, en particulier, l'octroi d'incitations fiscales;
- une meilleure utilisation des droits de douane pour protéger la production nationale, bien qu'aujourd'hui avec la libéralisation du commerce extérieur, de l'entrée des pays dans l'O.M.C et enfin de la mondialisation de l'économie, le concept de protection de la production nationale n'a plus de sens ;
- une meilleure orientation du capital pour lutter contre la thésaurisation.

Par ailleurs et dans le cadre de la fonction économique de l'impôt, l'Etat réalise des

investissements « improductifs » ou plus exactement « indirectement productifs ».

I ère Partie – DEFINITION DU DROIT FISCAL

Chapitre 1 : NOTIONS GENERALES

Le droit fiscal s'insère dans un système juridique dans lequel il a des rapports avec les autres branches du droit.

Section 1 –La place du droit fiscal dans le système juridique

La loi fiscale a été une des premières prérogatives régaliennes et ainsi dès la naissance du droit administratif dans certains pays européens le droit fiscal a été considéré comme un aspect particulier du droit administratif général. Mais avec l'évolution du rôle de l'Etat qui intervient de plus en plus dans les dépenses publiques, la fiscalité a pris de l'ampleur pour permettre le financement de ses dépenses par l'impôt. Elle a ce titre constitué un corps de règles spécifiques au sein du droit financier.

Celui-ci est généralement composé, aujourd'hui, de deux disciplines: les finances publiques et le droit fiscal. L'impôt constitue un moyen de financement important des dépenses publiques. Par ailleurs dans les finances publiques on analyse les règles qui président à la préparation et à l'exécution du budget de l'Etat et de ses démembrements.

Le droit fiscal analyse, quant à lui, l'ensemble des règles juridiques opposables au contribuable et aux institutions de l'Etat, relatives à l'assiette, à la liquidation et au recouvrement de l'impôt. Ces règles sont, bien entendu, édictées par les lois adoptées par le Parlement.

Qu'en est-il des rapports du droit fiscal avec les autres branches du droit?

Section-2 – Les rapports du droit fiscal avec les autres branches du droit

Depuis ses origines régaliennes, et en raison des principes qui régissent l'action de l'Etat, le droit fiscal emprunte des traits au droit administratif général. Mais avec l'accroissement, des prescriptions exorbitantes de droit commun, le droit fiscal s'en distingue de plus en plus. En effet on parle souvent aujourd'hui d'autonomie du droit fiscal qui, cependant, emprunte des principes du droit public.

A cet égard on peut citer le principe d'égalité, le principe de légalité et la primauté de l'intérêt général, principes qui sont davantage prononcés en ce qui concerne l'impôt.

Paragraphe 1- Le principe d'égalité

Le principe d'égalité de tous devant l'impôt, principe général du droit, est devenu une règle écrite (cf. art.64 de la Constitution de 1996). Son contenu est très spécifique en matière fiscale.

A l'origine il avait pour but de permettre à l'Etat de prélever l'impôt proportionnellement aux facultés contributives des citoyens en vue de la couverture des charges publiques. Il s'entendait ainsi dans l'optique du libéralisme économique et de la "neutralité" de l'impôt. Aujourd'hui il constitue par contre un instrument de régulation car au delà de la fonction financière, l'impôt a désormais une fonction à la fois économique et sociale. A cette fin, et pour que la justice fiscale soit pleinement effective, le sacrifice exigé des contribuables doit être plus que proportionnel aux revenus de chacun. L'égalité devant l'impôt ne pourrait cependant être atteinte que si l'on introduit des corrections aux inégalités existantes entre les revenus et les fortunes des contribuables.

Paragraphe 2-Le principe de légalité

L'impôt ne peut être mis en oeuvre que s'il est prévu par des lois et généralement par des lois de finances modifiant à cette occasion les différents codes fiscaux. Tout impôt doit ainsi être conforme aux dispositions de ces lois qui exigent une application stricte.

En outre, aucun impôt ne peut être mis en oeuvre ou recouvré s'il n'a pas été expressément autorisé par la loi. A cet effet chaque année l'article 1er de la loi de finances dont le contenu est pris en conformité avec la loi relative aux lois de finances, prévoit cette autorisation. Sans celle-ci, l'établissement et le recouvrement de l'impôt sont illégaux.

Paragraphe 3- La primauté de l'intérêt général

Plus que toute autre branche du droit, le droit fiscal a des privilèges exorbitants. En effet il a un rang plus élevé que les autres branches du droit du fait que l'impôt doit financer toutes les actions de l'Etat dans un but d'intérêt général étant étendu que toutes les dépenses publiques intéressent la collectivité.

A cette fin, l'Etat, par l'intermédiaire de l'administration fiscale, a des prérogatives exorbitantes de droit commun en vertu desquelles il peut mettre en mouvement son action d'établissement et de recouvrement de l'impôt en se basant sur des règles spéciales propres au droit fiscal. En l'absence de ces règles pour certains domaines, l'administration est tenue alors de recourir au droit commun d'où parfois les limites de l'autonomie du droit fiscal.

Section 3- L'autonomie du droit fiscal

Le principe d'autonomie du droit fiscal signifie que des dispositions particulières sont consacrées à l'impôt ou à la fiscalité en dépit des règles existantes régissant tous les autres domaines. Dans ce cadre l'approche ou la définition de certaines de ces règles peut être différente en droit fiscal dans la mesure où celui-ci édicte des règles soit plus larges soit plus étroites.

Ainsi les notions de société ou de commerçant soumis à l'impôt ne sont pas les mêmes que celles prévues par le droit commercial. Il peut en être de même des sociétés civiles dont le traitement au plan fiscal est lié surtout aux revenus réalisés par elles sans que l'on ait à se soucier du statut de la société car l'objectif est d'imposer l'ensemble de ces revenus.

D'autre part, et toujours à titre d'exemple, force est de constater qu'en matière de bénéfice, le concept de bénéfice imposable est un concept propre au droit fiscal qui n'a rien à voir avec les notions juridiques ou économiques correspondantes. Toutefois ce principe connaît des limites dans la mesure où le droit fiscal, qui est un droit spécial, ne prévoit pas tout. Dans ce cas il est alors fait appel, comme cela a été dit plus haut, aux règles de droit commun.

Chapitre II : LES SOURCES DU DROIT FISCAL

Ces sources sont:

- la loi
- la jurisprudence
- et la doctrine

Section1- La loi

En Algérie, l'impôt est du domaine de la loi (cf.art.122-13 de la Constitution de 1996). Aussi bien, aucun impôt ne peut être prévu en dehors de la loi. Bien plus, et en vertu de la loi 84-17 relative aux lois de finances de 1984, aucune disposition à caractère fiscal ne peut être prise en dehors de la loi de finances sauf dans les cas prévus par l'article 13 de cette même loi. En tout état de cause l'établissement de l'impôt ou de tout autre droit ayant un caractère fiscal ou parafiscal ainsi que son taux ne peuvent être pris par un texte infra législatif que ce soit un décret, un arrêté ou une circulaire. Les dispositions fiscales sont prévues donc dans la loi de finances. Le projet de loi de finances est préparé chaque année par le gouvernement qui est soumis, après son approbation par le Conseil des Ministres, à l'examen du Parlement (Assemblée Nationale d'abord et Conseil de la Nation ensuite).

L'Assemblée Nationale qui peut amender le projet de loi soumis à son examen l'approuve après vote en assemblée plénière dans le courant du mois de décembre. Le projet de loi de finances passe ensuite au Conseil de la Nation qui, après l'avoir examiné, procède à son approbation. La loi est ensuite promulguée par le Président de la République avant le 1er Janvier de l'année à laquelle elle se rapporte. L'application est faite ensuite par l'administration fiscale, application pouvant donner lieu à des contentieux à l'occasion desquels le juge peut prononcer des décisions.

Section 2 – La jurisprudence

Lorsque le juge intervient à la suite des contentieux survenus entre le contribuable et l'administration fiscale et que des décisions sont prises pour modifier l'interprétation faite par l'administration d'un texte à caractère fiscal, ces décisions sont appelées "décisions jurisprudentielles".

En tant que telles, elles s'imposent à l'administration tenue alors d'opérer les corrections dictées par le juge. Certaines décisions peuvent changer fondamentalement l'interprétation constante aussi bien de l'administration que de celle des juridictions ayant statué sur des cas bien déterminés. Ces décisions sont des cas de jurisprudence dont les effets sont les mêmes que ceux connus en matière de droit administratif général. Mais il peut arriver que les pouvoirs publics n'appliquent la décision jurisprudentielle qu'en faveur du contribuable partie au procès, à savoir qu'elle ne l'étend pas aux autres contribuables se trouvant dans la même situation.

Cette attitude est fréquente dans certains pays lorsque l'administration attache beaucoup d'importance à sa propre interprétation au point même de proposer au législateur des modifications de la loi dans le sens souhaité par son interprétation.

Section 3- La doctrine

La doctrine est l'ensemble des opinions émises par les auteurs et commentateurs des textes législatifs ou réglementaires lorsque ceux-ci sont pris en application de la loi fiscale et des décisions de jurisprudence, lorsqu'en principe elle exerce une influence sur le législateur ou sur l'opinion du juge.

Par contre, la doctrine administrative est plus décisive du fait notamment que

l'interprétation des textes législatifs est faite au moyen de circulaires, instructions et notes par l'administration fiscale elle-même. A cette occasion les commentaires faits par l'administration constituent un instrument d'application rigoureux à l'intention des services chargés de l'application et de la gestion de l'impôt.

Bien entendu, l'interprétation relève en dernier ressort du juge de l'impôt dans le cas où les litiges sont portés devant lui.

Chapitre IV- L'APPLICATION DE LA LOI FISCALE

L'application de la loi fiscale se fait dans le temps et dans l'espace.

Section 1- L'application de la loi fiscale dans le temps

La loi fiscale ou toutes les dispositions de nature législative ou éventuellement réglementaires sont d'application immédiate. Ainsi lorsque la loi de finances intervient, elle devient applicable dès le 1er janvier de l'année à laquelle elle se rapporte.

L'application de la loi fiscale n'a pas bien entendu d'effet rétroactif. Le principe de non rétroactivité de la loi fiscale est même consacré dans la Constitution algérienne (art.64).

Il convient cependant de souligner que l'application de la loi fiscale dépend aussi du fait générateur de l'impôt. Ainsi dans le domaine des impôts indirects et même des impôts directs payés au comptant, le fait générateur est constitué par la date de l'opération elle-même ou la date de déclaration et de paiement des impôts correspondants. C'est le cas des taxes sur le chiffre d'affaires ou de la TVA pour lesquelles la loi en vigueur au 1er janvier d'une année déterminée s'applique aux opérations ou affaires effectuées à partir du mois de janvier de cette même année.

En ce qui concerne les impôts directs, et hormis ceux payés au comptant, comme l'IRG-salariés et le versement forfaitaire par exemple, le fait générateur est constitué par la déclaration des revenus réalisés. Ces derniers sont ceux de l'année précédente dont la clôture est intervenue au 1er janvier de l'année suivante. Dès lors la déclaration des bénéficiaires ou des revenus d'une année fiscale est toujours faite après la clôture de cette dernière. Dans ce cas la législation fiscale applicable est celle en vigueur au 1er janvier de l'année de la déclaration.

Section 2- L'application de la loi fiscale dans l'espace

Cette donnée est liée à la territorialité ainsi qu'à la souveraineté de l'Etat. Chaque Etat a sa propre législation fiscale qu'il applique sur son territoire. La loi fiscale obéit donc au principe de territorialité qui implique son application sur le territoire de l'Etat qui l'a instituée et ce, à raison des revenus générés sur ce territoire ou des biens qui y sont situés.

Elles concernent dans ce cas toutes les personnes qui ont des revenus ou des biens sur le territoire de cet Etat, quelle que soit leur origine, leur nationalité ou leur résidence. Un des problèmes qui se pose néanmoins de par cette situation est celui de la double imposition. Un revenu peut en effet être imposé dans deux pays, au nom du bénéficiaire de ce revenu.

Ce genre de problème trouve toutefois sa solution au travers des conventions fiscales qui sont conclues entre les pays puisqu'elles ont pour objet essentiel d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Ce point sera traité un peu plus en détail dans ce cours.

PARTIE II : LES DIFFERENTES CLASSIFICATIONS ET LA MISE EN OEUVRE DE L'IMPOT

Chapitre 1 - LA CLASSIFICATION DES IMPOTS

Il existe quatre types de classifications:

- La classification fondée sur la nature de l'impôt,
- La classification fondée sur l'étendue du champ d'application,
- La classification fondée sur les conditions d'établissement de l'impôt,
- La classification fondée sur le caractère économique de l'impôt.

Section 1- La classification fondée sur la nature de l'impôt

On distingue généralement:

- l'impôt direct de l'impôt indirect
- l'impôt de la taxe
- l'impôt des taxes parafiscales

Paragraphe 1- Distinction entre impôts directs et impôts indirects

C'est une distinction assez ancienne mais qui est au demeurant pratique. C'est ainsi que:
 -les impôts directs sont considérés comme des impôts indiciaires qui touchent la propriété, les professions, le revenu ;
 -les impôts indirects sont des droits de consommation parmi lesquels on doit comprendre les impôts sur la dépense tels que la TVA.

Les définitions classiques de l'impôt direct et de l'impôt indirect

Dans les anciennes instructions administratives on trouvait cette définition:
 "La contribution directe s'entend de toute imposition qui est assise directement sur les personnes ou sur les propriétés, qui se perçoit généralement en vertu de rôles nominatifs, de cotisations et qui passe immédiatement du contribuable cotisé à la caisse du Trésor".

"Les impôts indirects sont ainsi nommés pour que, au lieu d'être établis directement ou indirectement et immédiatement sur les personnes, ils reposent en général sur des objets de consommation ou des services rendus et ne sont, dès lors, qu'indirectement payés par celui qui veut consommer les choses ou user des services frappés de l'impôt; tels sont les impôts assis sur les importations, la fabrication, la vente, le transport, l'entrée des objets de consommation, ainsi que les droits d'enregistrement, d'hypothèque, de greffe, de timbre, etc."

Ces deux définitions doivent cependant être adaptées à la législation et à la réglementation actuellement en vigueur.

Les critères de distinction

- critère de l'incidence
- critère du fait générateur et du rôle
- critère administratif

Le critère de l'incidence

Le principal critère est que les impôts directs sont supportés directement par celui qui les paye ou les verse au Trésor. Ils atteignent directement les redevables. Quant aux impôts indirects, ils ne restent pas à la charge de ceux qui les acquittent

auprès du Trésor. Ils sont destinés à être supportés par ceux qu'ils frappent indirectement à savoir les redevables réels. C'est à dire ceux qui consomment les biens ou accèdent à des prestations de service.

En somme l'impôt direct frappe le redevable légal. Il y a donc confusion entre le redevable légale et le redevable réel. L'impôt indirect frappe le redevable réel en raison de son incidence sur les prix à consommateur, mais il est payé au trésor par le redevable légal.

Mais cette distinction n'est pas si nette qu'on le pense car dans la pratique l'impôt direct est parfois répercuté compte tenu des données structurelles ou économiques selon le système économique caractérisé par l'offre et la demande (élasticité -coûts etc).

Le critère du fait générateur et du rôle

La distinction opérée selon ce critère est en principe assez nette. Elle est liée également au rôle. En général l'impôt direct vise des situations stables qui se sont déroulées au cours d'une année, ou des biens possédés au 1er janvier de l'année. Il est établi d'ailleurs en application des situations connues à la fin d'un exercice ou de l'activité.

L'impôt indirect vise au contraire des événements (donc circonstance), mutations de propriété ou de jouissance, en matière d'enregistrement, des transactions commerciales (ou affaires), en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, ou la mise en circulation d'un produit soumis à divers impôts indirects. Mais on peut aussi dire que les impôts indirects et en particulier la TVA, sont acquittés par le redevable légal sur son activité exercée à titre habituel. Du fait cependant que l'impôt est supporté par le consommateur, il apparaît donc que le critère occasionnel de l'opération est prépondérant.

Pourquoi l'impôt direct est-il lié au rôle? En fait parce que les situations sont connues et arrêtées au bout d'un certain temps égal en général à une année. Les impositions peuvent par conséquent être regroupées dans un rôle nominatif. L'assiette et le recouvrement de l'impôt sont réalisés alors à des périodes différentes.

En revanche pour les impôts indirects, l'assiette et le recouvrement sont concomitants du fait de leur caractère de droits au comptant. Mais ces principes ne sont pas toujours rigoureux. On rencontre en effet en matière d'impôts directs, des droits au comptant (exemple l'IRG applicable aux salariés qui est retenu à la source). Il en est de même du versement forfaitaire (VF). Comme il est également possible d'établir un rôle pour les impôts indirects (II et TVA) dans les cas de régularisation, de taxation d'office ou encore de redressement.

Le critère administratif

Ce critère repose sur un partage des attributions entre deux administrations chargées d'asseoir respectivement les impôts directs et les impôts indirects. En effet les premiers sont suivis par l'administration des impôts directs et les seconds par celle des impôts indirects des taxes sur le chiffre d'affaires. Cependant aujourd'hui on tend de plus en plus à unifier les deux services. C'est ainsi qu'a créé des inspections des impôts polyvalentes.

La perception des deux types d'impôts est réalisée par la même administration. Dans d'autres pays, par contre, elle est faite par deux administrations différentes. En général l'impôt direct est confié aux services relevant de la Direction de la comptabilité publique. L'impôt indirect, y compris la TVA ou les taxes sur le chiffre d'affaires, est pour sa part recouvré par les comptables de l'administration fiscale (Receveurs des impôts).

Le critère administratif ou organique ne rend pas compte suffisamment de la distinction entre impôt direct et impôt indirect. C'est un critère qui est beaucoup plus une conséquence des autres critères.

Avantages et inconvénients respectifs

Au point de vue du rendement

Le rendement des impôts directs a l'avantage d'être stable, du fait qu'ils frappent généralement le revenu ou le bénéfice net.

Cet impôt ne peut en outre suivre l'accroissement de la fortune des contribuables avec autant de souplesse qu'on pourrait le croire.

L'impôt indirect est au contraire, plus souple ou plus élastique car il suit de manière plus étroite le développement de la richesse, des transactions économiques et de la consommation des produits. Pour la même raison il est considéré tantôt productif tantôt peu productif par rapport à l'impôt direct. Le contribuable définitif est obligé de payer même s'il en sent la charge fiscale. Cependant l'impôt indirect a l'inconvénient d'être moins stable que l'impôt direct, et de présenter des variations brusques, parfois imprévisibles, soit en hausse, soit, ce qui est grave, en baisse dans les périodes de crise économique.

Au point de vue de la perception

On dit souvent que les impôts directs sont les moins coûteux à percevoir parce qu'il suffit de relever les éléments de revenu permanents qui ne peuvent se dissimuler, et de leur appliquer le tarif correspondant.

Cela pouvait être exact lorsque jadis les impôts directs étaient assis sur des faits extérieurs, facilement contrôlables, qui pouvaient être relevés un fois pour toutes sous réserve des modifications ou mutations ultérieures, relativement peu nombreuses par rapport à l'ensemble. Mais il n'en est pas ainsi aujourd'hui, les impôts directs portent en majorité sur des éléments non apparents et parfois faciles à dissimuler, et qui, en outre, sont susceptibles de variations constantes : bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices des professions libérales, revenu global etc...

De leur côté, les impôts indirects qui n'exigent pas aujourd'hui autant de personnel qu'avant sont moins coûteux que les impôts directs. Ils sont inclus dans le prix des services ou des biens. Le redevable final ne s'en aperçoit pas tout au moins lorsque le montant de l'impôt extrêmement élevé. Il se trouve atteint comme d'une "anesthésie fiscale". Toutefois il ne faut pas exagérer ce mérite qui présente des inconvénients notamment au point de vue de la justice dans l'impôt.

Au point de vue de la justice dans l'impôt

Dans ce domaine, on oppose souvent, d'une façon absolue, les impôts directs aux impôts indirects.

Les premiers, dit-on, sont les plus justes car ils frappent des richesses ou des revenus et il est ainsi possible de les proportionner aux facultés des contribuables dont la situation sociale peut être prise en considération. Par contre, ces impôts, ajoute-t-on, mettent en échec le principe de l'universalité par le fait qu'il est pratiquement impossible de les percevoir sur tous les citoyens, certains d'entre eux étant exonérés ou dispensés de l'impôt en raison du niveau faible ou relativement faible de leur revenu. C'est là d'ailleurs une façon de rendre plus juste, autant que possible, l'impôt.

A l'inverse, les seconds frappent des actes de la vie courante auxquels ou ne peut parfois se soustraire. Ils ne sont pas proportionnels aux facultés des contribuables, mais seulement à leurs dépenses. Le redevable réel est anonyme et le législateur ne peut établir la cotisation proportionnellement à ses ressources.

Cependant on peut également estimer que les impôts directs, ne sont justes qu'en théorie. En pratique ils peuvent être aussi injustes que les impôts indirects lorsque les éléments servant à la détermination de l'impôt ne sont pas bien connus. Mis à part certains d'entre eux tels que les biens immobiliers ou encore d'autres sources de revenus ne font pas toujours l'objet d'une déclaration réelle par les contribuables.

Quant aux impôts indirects, l'improportionnalité qu'on leur reproche est parfois trop grossière du moins pour une partie d'entre eux. En effet certains biens ou produits sont fortement taxés. Il s'agit en l'espèce des produits dits de luxe. Il en est de même des droits d'enregistrement dont les taux sont assez élevés lorsqu'ils frappent les transactions ou les successions portant sur des biens immobiliers d'une valeur plus importante.

Paragraphe 2- Distinction entre impôt et taxe

L'impôt est un prélèvement d'ordre général et obligatoire qui n'est pas affecté à la couverture d'une dépense publique particulière. Au contraire la taxe est un prélèvement effectué pour un service rendu, sans qu'il y ait obligatoirement équivalence entre le montant de la taxe et le coût réel du service rendu.

La taxe est perçue sur les utilisateurs ou usagers. Il s'agit en l'espèce des taxes postales, par exemple. Dès lors qu'elle est liée à l'existence d'une contrepartie elle se trouve donc différente de l'impôt. Celui-ci est en effet obligatoire, la taxe ne le serait donc pas car il suffit de ne pas recourir au service rendu par les services publics pour ne pas la payer.

Mais, l'affirmation du caractère non obligatoire de la taxe est atténuée par le fait qu'il existe des taxes absolument inévitables, ex : taxe d'assainissement. En effet celle-ci qui constitue une contrepartie des services de nettoyage rendu par la collectivité publique, est réclamée d'office par le Trésor au même titre que l'impôt.

De plus on peut noter que la différence entre l'impôt et la taxe n'est pas aussi nette qu'on le pense. C'est le cas des taxes sur le chiffre d'affaires qui, malgré leur appellation, sont de véritables impôts. Elles sont payées certes sur le prix d'une chose ou d'un produit, mais elles ne constituent pas pour autant une contrepartie d'un service rendu. Aussi la distinction entre impôt et taxe est-elle parfois inopérante.

Paragraphe 3- Distinction entre impôts et taxes parafiscales

La parafiscalité est, selon la définition couramment consacrée, l'ensemble des taxes ou cotisations destinées à assurer le fonctionnement d'organismes publics. Ces taxes prévues par la loi au même titre que l'impôt, sont perçues en effet au profit des organismes qui fournissent des prestations. Elles sont la contrepartie de ces prestations. Mais sur le plan de l'obligation elles sont assimilées à l'impôt. C'est-à-dire qu'il n'y a pas obligation si on se soustrait volontairement (sauf pour les cotisations de sécurité sociale mais lorsqu'on veut bénéficier de la prestation on est tenu de payer la taxe correspondante (ex. droit de stationnement à l'aéroport).

Section 2- la classification fondée sur le champ d'application:

- distinction entre impôts réels et impôts personnels
- distinction entre impôts généraux et impôts spéciaux.

Paragraphe 1- Distinction entre impôts réels et impôts personnels

L'impôt réel (ou objectif) est celui qui est assis exclusivement sur la valeur ou la quantité de matière imposable: biens, valeurs, revenus (des entreprises). L'impôt personnel (ou subjectif) considère par contre, la situation personnelle du contribuable. Certains impôts sont nécessairement réels: taxes sur le chiffre d'affaires, TVA, droits de douane, impôts sur la consommation, impôts cédulaires, impôt foncier (vise le bien). D'autres sont en revanche personnels. Il s'agit en l'espèce de l'impôt sur le revenu global.

Comme on peut l'observer les impôts réels visent une situation objective liée à l'existence d'un bien ou l'exercice d'une activité. Dans ce cadre il est d'ailleurs considéré

que les impôts cédulaires qui frappent un revenu provenant de l'activité industrielle ou commerciale sont des impôts réels. Cette affirmation peut être atténuée dans certains cas en raison des paramètres admis dans l'application de taux réduit eu égard à la situation du contribuable.

De même sont parfois pris en compte dans la détermination de l'impôt réel les charges de famille sous forme de réduction. C'est ainsi que pour l'impôt BIC il existait des abattements ayant ce caractère. Ce système d'abattements pour charges de famille a été supprimé en Algérie il y a assez longtemps en ce qui concerne cet impôt. Mais quoi qu'il en soit l'impôt cédulaire (impôt réel) peut parfois prendre le caractère d'impôt personnel où plus exactement d'impôt semi personnel lorsque bien entendu on tient compte de la situation personnelle du contribuable.

L'impôt personnel s'attache, quant à lui, à la situation personnelle du contribuable. Cette expression désigne le contribuable y compris sa famille, car pour l'impôt sur l'ensemble du revenu (ou impôt général sur le revenu) il est tenu compte de cet élément dans son calcul.

Généralement on parle dans la plupart des législations de l'imposition par foyer (foyer fiscal). C'est ainsi que dans certaines législations l'imposition est faite au nom du chef de famille sur ses propres revenus, sur ceux de son épouse et de ses enfants vivant sous son toit. Tous les enfants sont concernés pourvu qu'ils vivent sous le même toit. Lorsque les enfants sont titulaires de revenus provenant de leur propre travail ou d'une fortune indépendante de la sienne, ils peuvent, sur demande du contribuable, être imposés séparément.

D'autres cas d'imposition de la femme mariée, seule, sont prévus.

Ceci renforce le caractère personnel de l'impôt général sur le revenu. Dans certaines législations on applique également le quotient familial pour permettre la réduction de l'impôt lorsque le nombre d'enfants à charge est important. Ceci n'est pas le cas en Algérie, le principe du quotient familial ayant été abandonné depuis quelques années.

Quant aux impôts de consommation, en particulier en matière de TVA ou de taxes sur le chiffre d'affaires, ils peuvent dans certains cas constituer des impôts personnels d'une manière indirecte. En effet lorsque les droits correspondants sont assis sur la base de tarifs échelonnés qui conduisent à exonérer les produits de première nécessité ou à taxer des produits de luxe à des taux majorés. D'autre part, on peut considérer dans une certaine mesure que la charge fiscale pèse plus lourdement sur les personnes titulaires de hauts revenus parce que ces personnes acquièrent des biens ou produits frappés de ces taux majorés. En effet n'achèteront des voitures haut de gamme par exemple que les personnes riches etc...

Mais cette approche n'emporte pas suppression du caractère d'impôts réels conféré aux impôts de consommation.

Sur le plan des avantages, l'impôt personnel est plus adapté à la capacité contributive de chaque individu dans la mesure où il est tenu compte de sa situation de famille.

Mais par ailleurs la disparition de la notion de charges de famille au niveau de l'I.C.R puis de l'IRG en Algérie bat en brèche la personnalisation de cet impôt.

Cette notion de charge de famille est en revanche maintenue, quoique modifiée depuis quelques années, en ce qui concerne l'imposition des salaires (IRG-salariés) où sont prévues deux régimes matrimoniaux. Pour les célibataires il est prévu un abattement de 10% et pour les mariés un abattement de 30% avec pour chaque catégorie une limite inférieure et une supérieure.

Du point de vue de la simplicité ou de la complexité du système fiscal, il paraît évident que l'impôt réel est plus simple à mettre en oeuvre que l'impôt personnel pour lequel la recherche de la matière imposable est toujours plus délicate.

En Algérie les deux systèmes coexistaient avant la réforme. En effet il y avait une série d'impôts cédulaires qui touchaient chaque cédule ou catégorie de revenus, d'un part, et un impôt complémentaire ou général sur l'ensemble des revenus, d'autre part.

Dans d'autres pays le système cédulaire a disparu au moins partiellement au profit de

l'impôt unique ou global sur l'ensemble des revenus quelle que soit leur source. C'est ce qui a été également fait en Algérie depuis l'application des textes établis à la faveur de la réforme fiscale qui est intervenue à partir de 1992. La distinction entre impôt réel et impôt personnel est cependant imparfaite. Celle d'impôts généraux et d'impôts spéciaux paraît plus satisfaisante selon certains.

Paragraphe 2- Impôts généraux et impôts spéciaux

Le critère de distinction repose ici sur le fait que dans le cas de l'impôt général, il est question d'atteindre une situation économique dans son ensemble ou une valeur globale. En revanche, dans le cas de l'impôt spécial on cherche à frapper un seul élément de l'activité exercée par le contribuable ou un seul élément de son revenu. L'impôt spécial atteint une seule catégorie de revenu. Il est alors considéré comme un impôt analytique puisqu'il vise chaque élément. Par contre l'impôt général est dit synthétique dans la mesure où, comme nous l'avons noté précédemment, il frappe l'ensemble du revenu du contribuable. Il fait en ce cas la synthèse de tous les revenus quelle que soit leur source.

A cet égard, sont considérés comme impôts spéciaux les impôts cédulaires exigibles ou qui l'étaient avant la réforme à l'occasion de l'exercice d'une activité ex : activité industrielle, commerciale, agricole, activité non commerciale (professions libérales).

Les impôts généraux regroupent, quant à eux, l'impôt sur l'ensemble du revenu (ex IRG en Algérie, et IR ou IRPP dans d'autres pays), et également certains impôts sur le capital que l'on retrouvait selon la distinction opérée entre impôts directs et impôts indirects, dans les impôts indirects.

Il s'agit en l'espèce de l'impôt sur les mutations à titre onéreux qui comporte plusieurs éléments avec parfois application de taux différenciés.

L'impôt sur les successions est donc classé dans les impôts généraux (ou synthétiques) étant donné qu'il est calculé sur la masse successorale comprenant à ce titre l'ensemble des biens quelle que soit leur nature: meubles, argent, immeubles etc...

On observe donc que la distinction entre impôts directs et impôts indirects n'est pas retenue ici du fait que les impôts généraux et les impôts spéciaux se retrouvent soit à l'intérieur des impôts directs soit à l'intérieur des impôts indirects. C'est ainsi que pour ces derniers on peut ajouter que les impôts sur la circulation ou la consommation sont classés dans les impôts spéciaux (ou analytiques) étant propres à chaque produit (alcools, vins, carburants, métaux précieux).

Section 3- La classification fondée sur les conditions d'établissement de l'impôt

Les conditions d'établissement de l'impôt peuvent également servir dans le domaine de la classification. A ce sujet deux points sont à énumérer: la différence entre l'impôt de répartition et l'impôt de quotité, d'une part, et la différence entre impôt proportionnel et l'impôt progressif, d'autre part.

Paragraphe 1 -Impôt de répartition et impôt de quotité

Définition

L'impôt de répartition est l'impôt pour lequel la législation peut fixer le montant global de l'impôt à recouvrer. Ce montant global sera réparti suivant des bases déterminées. Le partage s'effectuera entre les contribuables au prorata de leurs facultés imposables. Le montant de l'impôt est donc déterminé a priori. Il varie avec l'importance plus ou moins grande de la matière imposable totale. Il peut être différent d'une commune à une autre. Dans cette hypothèse l'impôt est dit de répartition.

L'impôt de quotité est fixé différemment. En effet, le taux de cet impôt est fixé à l'avance par la loi. Le montant global et les montants par contribuable ne sont pas connus à l'avance. Le seul montant d'impôt déterminé à l'avance est celui qui est inscrit à titre prévisionnel, et de manière globale, dans le budget de chaque année. Mais ceci est différent dans la mesure où le calcul des prévisions budgétaires se fait à partir d'un certain nombre de paramètres économiques tels que le PIB projeté pour l'année, objet des prévisions en question, ainsi que les taux de croissance et d'inflation.

Mais tous ces avantages sont contrebalancés par des inconvénients. Ainsi l'impôt de répartition manque de souplesse et il est peu productif. Le montant (on dit encore contingent) fixé d'avance ne peut en effet se modeler sur la situation économique du pays surtout au moment où il est déterminé.

Tout relèvement du montant de l'impôt à recouvrer par suite de l'augmentation du revenu global risque de soulever les protestations des contribuables.

L'impôt de répartition possède également des défauts manifestes. En effet dans les Etats où les agents du fisc ont des pouvoirs exorbitants, certains contribuables peuvent être avantagés par rapport à d'autres puisque le montant de l'impôt par contribuable ne repose pas sur un taux uniforme fixé à l'avance.

Dans ce dernier cas on se trouve donc à l'opposé de la situation évoquée plus haut qui consistait à dire que chaque contribuable surveille son voisin pour voir ce qu'il paie. L'impôt de quotité peut, lui aussi, présenter un certain nombre d'inconvénients. Selon les analyses faites à ce sujet, il ne fournit au Trésor qu'un revenu incertain, évaluable par approximation. La fraude est relativement facile, et les moins values qui en résultent sont à la charge du Trésor.

Par ailleurs des erreurs peuvent se glisser dans la détermination de l'assiette. En outre, l'impôt de quotité entraîne un contact plus fréquent avec les agents du fisc qui ont pour tâche de surveiller les contribuables et de contrôler leurs bases d'imposition, devenant ainsi plus tatillons.

Tous ces inconvénients sont compensés par les avantages certains que présentent les impôts de quotité tant pour le Trésor que pour les contribuables.

L'impôt de quotité est beaucoup plus rentable que l'impôt de répartition. Appliqué directement à la matière imposable et variant avec elle, il en suit tous les développements à mesure de l'accumulation l'impôt s'accroît.

De plus, contrairement aux inconvénients qui lui sont attribués l'opposant de ce fait à l'impôt de répartition, l'impôt de quotité peut être évalué globalement de manière assez précise compte tenu non seulement des moyens modernes utilisés à cette fin mais aussi des prévisions existantes en matière à la fois de planification et de programmation de l'économie dans son ensemble.

Il a, en outre, l'avantage de ne pas mettre en mouvement, pour sa perception, toute la série d'opérations administratives complexes que nécessite la répartition d'un contingent aux différents degrés de l'échelle des entités administratives.

Pour le contribuable, l'impôt de quotité a l'avantage d'être plus juste que l'impôt de répartition se trouvant pour une matière donnée égale pour tous. De plus l'impôt de quotité est le même partout alors que l'impôt de répartition peut être différent suivant les régions et dans ce cas conduire encore à des inégalités entre les contribuables selon qu'ils résident à tel ou tel endroit.

Cet inconvénient est justement supprimé par la quotité bien que dans certains cas le contrôle peut être différent d'une région à une autre ou d'un secteur à un autre eu égard aux méthodes appliquées par chacun des services fiscaux. Mais les écarts ne peuvent être grands étant donné les contrôles exercés en ce domaine. En outre, les contribuables doivent être suivis séparément et par là même les taxes ou les impôts qui sont mis à leur charge peuvent être souvent distincts sauf éventuellement dans le cas du forfait légal.

En résumé il faut noter que l'impôt de répartition a été abandonné dans la plupart des pays.

Paragraphe -2 -Impôt proportionnel et impôt progressif

L'impôt proportionnel est celui dont le taux de prélèvement reste le même quel que soit le montant de la base imposable.

L'impôt progressif est au contraire celui dont le taux s'élève au fur et à mesure que croît le montant de la base imposable.

Il existe plusieurs moyens de réaliser cette progressivité:

- la progressivité globale
- la progressivité par tranches

Il faut préciser qu'il existe souvent un abattement à la base.

Progressivité globale (ou pure)

Dans la progressivité globale c'est la totalité de la base imposable qui est frappée d'un taux unique tiré d'un ensemble de taux applicables pour la détermination de l'impôt. Ce faisant plus le montant de la base imposable est élevé plus l'impôt est très fort.

Ainsi un revenu situé par exemple entre 0 et 100 000 DA est frappé d'un taux de 5 %, lorsqu'il dépasse ce seuil et atteint celui de 200 000 DA par exemple, il est appliqué un taux de 10 %. Au delà de cette somme et jusqu'au 500 000 DA le taux est de 20 %. Puis de 500 000 DA à 700 000 DA 30 % et 40 % entre 700 000 et 1 000 000 DA.

Si l'on prenait un exemple concret: deux personnes ont, l'une un revenu de 690 500 DA et l'autre de 700 500 DA. La première paierait $690\,500 \times 30\% = 207\,150$ DA, la seconde paierait, quant à elle, la somme de $700\,500 \times 40\% = 280\,200$ DA. Ainsi pour une différence de revenu de 10 000 DA on aboutit à une différence d'impôt de 73 050 DA.

Comme on peut l'observer l'application de ce système est très sévère et conduit à des inégalités. C'est ainsi que le système de l'impôt progressif par tranches est généralement préféré au précédent.

Progressivité par tranches ou (fractionnée)

Dans ce cadre, le revenu ne supporte pas, pour sa totalité, l'application du taux de la classe à laquelle il appartient, mais pour une partie seulement, chaque tranche du revenu total subit l'application du taux correspondant. Par exemple, supposons les deux revenus cités dans le cas de la progressivité globale (ou pure) auxquels on appliquerait le système progressif par tranches:

1er exemple: (revenu de 690 500 DA) de 0 à 100 000 DA X 5 % = 5 000 DA de 100 001 à 200 000 DA X 10 % = 10 000 DA de 200 001 à 500 000 DA X 20 % = 60 000 DA de 500 001 à 690 500 DA X 30 % = 57 150 DA
Total : 5 000+ 10 000+ 60 000+ 57 150= 130 350 DA

2ème exemple: (revenu de 700 500 DA) de 0 à 100 000 X 5 % = 5 000 DA de 100 001 à 200 000 X 10 % = 10 000 DA de 200 001 à 500 000 X 20 % = 60 000 DA de 500 001 à 700 000 X 30 % = 60 000 DA de 700 001 à 700 500 X 40 % = 200 DA
Total : 5 000+10 000+60 000+60 000+200= 135 200 DA

D'où une différence d'impôt égale à :

$135\,200 - 130\,350 = 4\,850$ DA pour une différence de 10 000 DA (au lieu de 73 050 DA comme dans le cas de la progressivité globale).

Abattement à la base ou exemption d'un minimum

L'impôt est recouvré d'après un tarif fixe comme dans le cas de la

proportionnalité.

Mais les sommes soumises à l'impôt sont déterminées après déduction d'une somme indispensable à l'existence

En Algérie l'IRG comporte justement cet abattement à la base.

Appréciation critique

La question de l'application de l'impôt progressif est un des problèmes de la fiscalité qui ont donné lieu à des discussions très partagées. Partisans et adversaires de cet impôt se sont livrés à des débats passionnés qui sont toujours d'actualité dans la plupart des pays. Il est intéressant de relever les principaux arguments avancés de part et d'autre.

Les adversaires absolus de la progressivité partent du principe que l'impôt est la contrepartie des services rendus par l'Etat. Il convient donc que chacun supporte sa part des charges publiques proportionnellement aux avantages qu'il en retire. On ajoute qu'une part importante des dépenses de l'Etat résulte du poids de la dette publique qui a eu pour origine entre autres des services rendus.

De plus, font-ils remarquer, l'Etat rend proportionnellement plus de services aux classes pauvres (enseignement gratuit, assistance et protection sociale) qu'aux classes moyennes ou riches. L'impôt progressif serait donc, selon eux, injuste.

Les adversaires de l'impôt progressif ajoutent que celui-ci est arbitraire dans la mesure où l'Etat applique des taux très forts ayant pour effet de réduire de façon sensible les revenus des contribuables. Dans le même ordre d'idées, les taux extrêmement élevés sont de nature à décourager l'investissement ou toute activité industrielle, commerciale et l'impôt serait dans cette hypothèse anti-économique. Conduisant également à la fraude, l'impôt progressif serait improductif.

Si l'impôt ne peut être, comme nous l'avons déjà précisé, la contrepartie de services rendus, il n'en demeure pas moins que sur certains aspects les arguments déployés par les adversaires de l'impôt progressif ne sont pas dépourvus de valeur.

En effet si les taux de l'impôt progressif sont très élevés les contribuables verraient leurs revenus affectés sensiblement voire confisqués.

Sur le plan du rendement ou de la productivité, il est également possible qu'un impôt trop fort soit de nature à encourager la fraude et par là même obtenir un rendement insuffisant.

A cette argumentation les partisans de l'impôt progressif ne manquent pas de réponses. Tout d'abord, disent-ils, l'impôt proportionnel est plus lourd pour les petites catégories sociales qui voient en outre leurs revenus affectés par des impôts sur la consommation.

Il faut donc renverser la position du problème et établir l'impôt progressif dans le sens de la fortune, ou en diminuant la charge fiscale pesant sur ces catégories sociales défavorisées, car un prélèvement de 20 000 DA sur un revenu total de 100 000 DA constitue une charge beaucoup plus lourde que celui 200 000 DA sur un revenu de 1 000 000 DA ou de 2 000 000 DA sur un revenu de 10 000 000 DA. La charge fiscale est d'autant moins lourde que le revenu est plus élevé.

Le vrai sens du mot « facultés », en matière fiscale, c'est la capacité de payer, mesurée par la proportion du produit ou au revenu dont la privation imposerait à chacun une charge ou un sacrifice égal à celui de son voisin. L'impôt juste reposerait ainsi sur la notion d'égalité de sacrifice. La progressivité sous une forme ou sous une autre peut, seule, sinon la réaliser parfaitement du moins s'en approcher autant que les conditions sociales le permettent.

Quant aux arguments fondés sur l'arbitraire de la progressivité, qui serait susceptible de faire tort à l'activité économique, de provoquer la fraude, ils n'ont pas de valeur réelle affirment les partisans de la progressivité.

Le reproche d'arbitraire porte sur un taux excessif de progression et non sur la

progressivité elle-même. D'ailleurs, les inconvénients signalés seraient encore plus graves dans le cas d'un impôt proportionnel à taux très élevé.

En définitive, il semble que le centre du débat sur l'impôt progressif soit le problème de la définition des facultés contributives des contribuables.

L'étude approfondie de la question, loin de permettre de formuler à cet égard une solution précise et fondée sur des raisons solides, aboutit au doute et à l'incertitude. Les raisons de sentiment et d'opportunité politiques paraissent les seules qui expliquent la controverse entre partisans et adversaires du système fiscal progressif.

Ces dernières tendances ont d'ailleurs triomphé dans les législations fiscales modernes (impôt sur les revenus, impôt sur les successions).

Paragraphe 3- Les modalités de liquidation et de recouvrement (Droits au comptant et droits constatés)

Les droits au comptant sont les droits ou impôts dont le paiement se fait sur le champ avec l'intervention directe du redevable lui-même. Il est chargé, par la loi ou la réglementation, de procéder lui-même à l'établissement de l'impôt et d'en acquitter immédiatement le montant correspondant auprès de la caisse du percepteur ou du receveur. Les droits constatés sont les droits ou impôts qui font l'objet de constatation préalablement à leur perception. La constatation se fait généralement par voie de rôles.

Section 4 –la classification économique de l'impôt

Cette classification a pour objet de tenir compte de l'aspect économique de l'impôt. Il ne faut pas cependant confondre l'aspect économique avec le rôle économique de l'impôt. Celui-ci consiste à permettre à l'impôt d'être un instrument du développement, autrement dit d'avoir une fonction économique et non simplement une fonction financière.

La classification économique comporte trois catégories d'impôts:

- les impôts sur le revenu
- les impôts sur le capital
- les impôts sur la dépense.

Paragraphe 1- Les impôts sur le revenu

Trois conceptions caractérisent le revenu:

1) La conception classique:

Le revenu est un produit périodique qui a sa source dans le capital ou dans le travail ou dans la combinaison des deux facteurs (revenu mixte).

2) La conception économique et comptable:

Il s'agit de l'accroissement de la valeur d'actif net.

3) La conception fiscale:

Elle fait appel aux deux conceptions précédentes, la conception classique étant dominante. Mais dans tous les cas le revenu est tiré d'une activité exercée à titre habituel par le contribuable.

L'impôt sur le revenu est déterminé annuellement à la clôture de l'exercice ou de l'année qui correspond d'ailleurs à l'année budgétaire ou fiscale. Il a donc un caractère répétitif. Il se distingue sur ce point de l'impôt sur le capital. En effet, bien qu'il permette l'accroissement du capital totalement ou partiellement le revenu provenant d'une activité soit frappé chaque année de l'impôt dit sur le revenu. Dans ce cas quel est

le revenu touché par l'impôt? Il s'agit en l'espèce du revenu net, c'est à dire du revenu brut (ou bénéfice brut au sens comptable de terme), ce dernier correspondant à la recette provenant de l'activité du contribuable non comprises les charges d'exploitation. Ce n'est pas le revenu brut qui est retenu comme base imposable ou faculté contributive. Le revenu net est ainsi la différence entre le revenu brut et les charges ainsi évoquées. Il s'agit généralement de frais de production, de main d'oeuvre, amortissements etc... C'est donc cette notion qui est fréquemment retenue.

En ce qui concerne le mode d'imposition du revenu il existe plusieurs types d'impôts sur le revenu:

- Les impôts cédulaires qui, ayant un caractère analytique, frappent une catégorie de revenu (cédule provenant d'une activité bien déterminée).
- L'impôt unitaire ou global de caractère synthétique qui frappe en une seule fois l'ensemble des revenus (ou bénéfice brut au sens comptable du terme), ce dernier correspondant à la recette provenant de l'activité du contribuable non comprises les charges d'exploitation.

De plus, en approfondissant l'analyse autour de la notion de revenu on aboutit au revenu libre ou disponible qui correspond au revenu net duquel on déduit un montant que l'on estime équivalent à des dépenses obligatoires indispensables (notion de minimum vital).

Ce revenu disponible sert de base imposable dans les impôts qui prennent en considération la situation personnelle du contribuable (personnes physiques).

L'impôt à double élément est une combinaison des deux systèmes précédents chaque cédule (catégorie précise de revenu) est imposée, ensuite l'ensemble des cédules est taxée globalement. Il y a donc des impositions successives tout au moins pour les personnes physiques. L'imposition des revenus en Algérie relevait pour l'essentiel, de cette technique qui a été remplacée par un seul impôt global sur le revenu (IRG). Pour les personnes morales l'impôt sur le revenu s'applique selon le système cédulaire uniquement. Les associés sont soumis à l'impôt global sur les bénéfices distribués au titre de l'IRG.

Le revenu est donc un revenu produit à la suite de l'exercice d'une activité.

L'impôt y relatif est de nature à atteindre la richesse en formation alors que l'impôt sur le capital concerne la richesse acquise. Mais il est difficile parfois de tracer la limite entre revenu et capital lorsque la notion fiscale de revenu est considérée de manière extensive.

Paragraphe 2- Les impôts sur le capital

Le capital peut être défini comme l'ensemble du patrimoine, des biens possédés par le contribuable, acquis à la suite d'une épargne, d'une succession ou d'une donation, ou encore à la suite d'une opération à caractère exceptionnel.

Sans prendre en considération les arguments avancés par les partisans ou les adversaires de l'imposition sur le capital, notons que les systèmes fiscaux retiennent en général deux types d'imposition relative à certains éléments du capital:

L'impôt mesuré d'après le capital

L'impôt sur le capital proprement dit.

- L'impôt mesuré d'après le capital

Cet impôt vise en réalité le revenu. Mais néanmoins il repose sur le capital dans la mesure où il comprend les éléments de fortune acquise. C'est ainsi que l'on peut citer l'impôt sur la fortune qui est un impôt effectivement déterminé en fonction d'une fortune accumulée acquise. Cet impôt vise en général la résidence, les biens immeubles, les biens meubles, l'outil de travail (lorsque celui-ci est imposable), bijoux, objets et collections d'art etc.

La particularité de l'impôt sur la fortune est qu'il peut être assimilé à l'impôt sur le revenu dans la mesure où il est répitif. En effet il s'agit généralement d'un impôt annuel dont les taux fixés sont en principe très bas. Ils suivent donc à cet égard l'impôt sur le revenu en ce qui concerne le mode d'imposition. Il est à relever cependant que c'est le patrimoine global ou partiel, selon le choix opéré, qui est soumis à l'impôt. Il y a donc la notion de capital à la base et l'impôt est mesuré ce faisant sur ce capital. Celui-ci est évalué pour permettre l'établissement de l'impôt calculé en fonction des différents taux mis en oeuvre.

- L'impôt prélevé sur le capital proprement dit

A l'occasion de certains faits ou événements cet impôt atteint le capital dans sa substance même.

Les impôts sur le capital proprement dit sont essentiellement les impôts sur les plus values ou gains de fortune. L'accroissement de la fortune peut être imposé en retenant pour assiette le capital. Mais certains systèmes fiscaux assimilent ces plus values ou gains de fortune à une augmentation de revenus et les taxeront en tant que tels. Le prélèvement général sur le capital, qui touche les éléments de fortune, est dans ce cas d'application exceptionnelle et par conséquent non permanente. La plus value est un gain de fortune réalisé à l'occasion de la cession d'un ou plusieurs éléments d'actif ou d'un bien immobilier détenu à titre personnel.

Cette cession n'est pas une opération habituelle de celui qui la réalise. S'il en est autrement, l'impôt qui lui sera applicable est l'impôt sur le revenu. Elle est considérée comme exceptionnelle et se traduit dans ce cas par un gain en capital qui a pour objet d'accroître ce dernier.

Ces plus values peuvent être réalisées soit à court terme, soit à long terme (on dit également en cours d'exploitation). Ce système existe en Algérie. Par ailleurs il existe une imposition des plus-values qui vise les cessions de biens immeubles situés en dehors de l'activité professionnelle.

A côté des plus-values de cession, il existe l'impôt sur les mutations et les successions qui sont perçus à l'occasion de transferts de propriété certains biens d'un patrimoine à un autre (mutations à titre gratuit ou à titre onéreux).

Paragraphe 3- L'impôt sur la dépense

Cet impôt intervient lorsque le revenu est engagé dans une dépense, c'est à dire utiliser pour l'acquisition de certains biens ou services.

La répercussion de l'impôt sur la dépense

Celui qui verse l'impôt, c'est à dire le redevable légal, producteur ou commerçant, selon la législation en vigueur, joue le rôle de collecteur d'impôt pour le compte du trésor Il l'incorpore dans le prix du bien vendu ou du service rendu. Aussi l'impôt est-il supporté en définitive par le consommateur final, qui est dans ce cas le redevable réel. On parle aussi en ce cas d'impôt de consommation.

Les particularités de l'impôt sur la dépense

On peut retenir que l'impôt sur la dépense est tantôt cumulatif tantôt non cumulatif. On parle d'impôt "cumulatif" ou d'impôt en "cascade" lorsqu'on applique, à chaque transaction ou opération, portant sur un bien ou un service sous déduction de la taxe précédente. Certains éléments du prix sont ainsi imposés plusieurs fois successivement. La charge fiscale est d'autant plus lourde que le nombre de transactions ou opérations est élevé.

Lorsqu'il n'a pas d'effet cumulatif, l'impôt est dénommé unique étant précisé que le bien ou le service ne supporte sur la totalité de son prix qu'une seule taxation, perçue en une ou plusieurs fois, quel que soit le nombre de transactions ou opérations est élevé.

Chapitre II - L'ETABLISSEMENT ET LE RECOUVREMENT DE L'IMPOT

L'établissement de l'impôt se fait en plusieurs étapes. La première consiste à déterminer la matière imposable et à l'évaluer. Il s'agit en l'espèce des opérations relatives à "l'assiette" de l'impôt. Puis en second lieu, on procède au calcul de l'impôt en fonction du taux ou du tarif prévu par la loi. Il s'agit là de la "liquidation". Enfin, la somme fixée pour chaque contribuable doit être versée au Trésor; on appelle cette opération le "recouvrement".

Section 1- l'établissement de l'impôt

Paragraphe 1- L'assiette et les différents modes d'imposition

L'assiette de l'impôt est l'ensemble des opérations qui a pour but de rechercher la matière imposable et de déterminer les bases d'imposition.

Mais comment peut elle être déterminée? Quatre méthodes sont généralement appliquées:

- la déclaration du contribuable;
- la déclaration contrôlée;
- la méthode du forfait;
- et l'évaluation administrative.

La déclaration du contribuable

C'est le procédé le plus simple: le débiteur de l'impôt est seul à même de faire connaître l'importance de son revenu et des actes qu'il accomplit. Ce système serait parfait s'il présentait pour le Trésor des garanties de sincérité. Or, faire reposer la déclaration sur la bonne foi des contribuables c'est mettre en péril les intérêts du Trésor et aboutir à des inégalités.

Dans tous les pays, en effet, même là où le niveau moral (ou ce qu'on appelle encore le "civisme fiscal" de la population est le plus élevé, les contribuables chercheront à dissimuler le plus possible leurs facultés contributives.

Les contribuables honnêtes fourniront, non pas une déclaration exacte et complète, mais la déclaration qui aboutira à leur faire payer ce qu'ils ne seront pas absolument contraints de déclarer. Les dissimulations des uns et des autres seront d'autant plus considérables que le taux de l'impôt sera plus élevé. Cette situation aboutirait à l'improductivité de l'impôt. En outre, celui-ci serait injuste, le procédé adopté constituant une prime à la mauvaise foi et ne permettant pas aux charges publiques et autres dépenses d'être réparties en fonction des facultés des contribuables.

Pour ces raisons ce système est peu utilisé. On a alors recours à celui de la déclaration contrôlée.

Le système déclaratif (déclaration contrôlée)

Dans ce procédé le contribuable fait sa déclaration, comme dans le cas précédent. Il fournit, dans les délais impartis tous les éléments et renseignements relatifs à la base d'imposition. Cette méthode permet, comme la précédente, une meilleure connaissance de la matière imposable si l'on considère que le contribuable est le mieux placé pour fournir les opérations qu'il a lui même réalisées. Il connaît également mieux que quiconque sa situation de famille qui permettra le cas échéant d'en tenir compte au

niveau de l'imposition. Et en même temps ce procédé a pour avantage de réduire les contraintes de l'Administration du fait que l'évaluation de la base imposable sera faite par le contribuable.

Mais en contrepartie de ces avantages il existe des inconvénients. Le principal est que le système de l'évaluation par le contribuable lui même présente des risques de fraude considérables. Pour y remédier l'administration fiscale est obligée de mettre en place un système de contrôle rigoureux. Et par conséquent d'accroître les effectifs ce qui fait disparaître du même coup l'avantage selon lequel l'administration voyait son travail réduit en raison de l'apport du contribuable en matière d'évaluation de la base imposable.

Dans le système de la déclaration contrôlée on a ajouté un autre moyen de contrôle pouvant être exercé par l'intervention des tiers. En ce cas en effet il peut s'agir soit de renseignements demandés à ces derniers sur les ventes qu'il ont réalisées au profit de leurs clients, contribuables donc vis-à-vis du fisc, ou encore de tiers chargés de déclarer à la place des contribuables concernés voire payer l'impôt pour leur compte. Ce système de déclaration par les tiers a reçu une très large application dans de nombreux pays où la plupart des revenus sont déclarés par des tiers: exemple : les salaires devant être déclarés par les tiers. Pour les revenus fonciers on a demandé aux locataires de déclarer le montant des loyers qu'ils payaient à leurs propriétaires. Aux banques il leur est demandé d'indiquer le montant des coupons qu'elles payaient etc...

Le régime du réel

Ce régime fait obligation aux contribuables de faire non seulement leur déclaration mais tenir une comptabilité telle que prévue par les lois et règlements. En Algérie cette comptabilité doit être conforme au Plan comptable national (PCN).

La déclaration fiscale doit donc refléter les écritures tenues dans le cadre de ce plan comptable. Les contribuables peuvent faire l'objet d'un contrôle, tout d'abord en cabinet, c'est-à-dire au niveau de l'inspection des impôts.

Partie III : LES DIFFERENTS ASPECTS DE LA FISCALITE

Il existe différents impôts comme nous l'avons déjà souligné à travers leur classification. Ils se regroupent souvent sous divers systèmes tels par exemple ceux relatifs aux impôts sur le revenu.

Pour ces derniers, en effet, il peut exister deux systèmes:

Le système cédulaire avec un impôt de superposition et celui de l'impôt unitaire.

Nous avons par ailleurs les taxes sur le chiffre d'affaires mais surtout la TVA ainsi que les droits de douanes et d'autres taxes.

Enfin, il conviendra de traiter d'autres domaines tels que la pression fiscale, le contentieux fiscal, les sanctions fiscales et le droit fiscal international.

Chapitre 1 : LE SYSTEME CEDULAIRE ET L'IMPOT UNITAIRE SUR LE REVENU

Le système cédulaire et l'impôt unitaire sur le revenu sont deux systèmes opposés. Le premier est un système dans lequel l'imposition est faite pour chaque catégorie de revenu ou cédule. D'où le nom d'impôt cédulaire ou catégoriel.

Mais, cet impôt est presque toujours accompagné d'un impôt de superposition qui frappe les revenus des personnes physiques.

Le second est un système qui permet par contre l'imposition des revenus des personnes physiques en une seule fois. Tous les revenus quelle que soit leur source sont donc regroupés pour être soumis à un seul impôt d'où l'appellation d'impôt unique ou unitaire sur le revenu que l'on nomme parfois aussi impôt global sur le revenu ou encore impôt général sur le revenu.

Dans le cas de l'application de l'impôt unique sur les revenus des personnes physiques, il existe parallèlement un impôt sur les bénéfices des personnes morales, essentiellement les sociétés constituées en tant que telles.

Section 1 –La dualité du système: les impôts cédulaires et les impôts de superposition

Paragraphe 1- Les principes des impôts cédulaires

Le système d'impôts cédulaires est conçu de telle sorte que chaque catégorie de bénéfice ou de revenu soit soumise à un impôt spécifique.

Il en était ainsi, en Algérie, avant la réforme, des bénéfices réalisés dans l'activité industrielle, commerciale, artisanale et de prestations de services qui étaient passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC). De même les bénéfices réalisés par des professions libérales étaient soumis à un impôt particulier qui était l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (BNC).

Le même principe prévalait en matière d'activité agricole pour laquelle il existait un impôt à part. En Algérie cet impôt s'appelait "la contribution unique agricole". Il frappait donc les revenus de la production agricole.

Sa particularité par rapport aux autres impôts cédulaires tels que l'impôt BIC et l'impôt BNC est qu'il était, en vertu de la législation en vigueur, libératoire, c'est à dire que le revenu ne faisait pas l'objet d'imposition ensuite à l'impôt de superposition.

D'autre part, on observe généralement que les impôts cédulaires sont établis avec des taux différenciés selon chaque catégorie ou source de revenu. Cette différenciation a pour objet d'introduire une discrimination entre les diverses sources de revenu Les impôts cédulaires sont établis sur la base de taux proportionnels ou parfois de taux régressifs (c'était le cas de l'impôt BIC applicable aux entreprises individuelles).

Paragraphe 2- L'impôt de superposition ou impôt complémentaire

On trouve presque toujours un impôt qui vient au dessus des impôts cédulaires. Cet impôt qui se superpose donc à ces derniers constitue une forme d'imposition complémentaire étant étendu que la base d'imposition est représentée par l'ensemble des revenus dont dispose une personne physique au niveau de chacune de ses activités.

Cet impôt est, à l'inverse des impôts cédulaires, un impôt progressif. La progressivité qui le caractérise est de nature à assurer une certaine modulation entre les bas et les hauts revenus. Il permet ce faisant d'assurer l'équité fiscale dans la mesure où l'on considère que l'impôt progressif est un impôt de régulation.

Section 2- Le système de l'impôt unitaire sur le revenu et l'impôt sur les sociétés

Dans le domaine de l'imposition du revenu, une distinction est opérée entre les revenus réalisés par les personnes physiques et ceux réalisés par les personnes morales.

Paragraphe 1- Le système de l'impôt unitaire ou unique sur le revenu des personnes physiques

Ce système rompt avec la dualité des systèmes qui comprend les impôts cédulaires et l'impôt de superposition. Il est établi en vue de faire la synthèse de tous les revenus réalisés par un même contribuable (personne physique). Il s'agit d'un impôt qui frappe tous les revenus quelle que soit leur source. Dès lors les catégories de revenu ne servent pas à déterminer le revenu correspondant à chacune d'elle pour une imposition séparée mais pour une imposition globale. Il y a donc "consolidation" ou "synthèse" de tous les revenus.

En fait la synthèse ainsi opérée n'est qu'apparente car la distinction catégorielle demeure assez persistante lorsque en particulier on a recours à des traitements différenciés pour chaque catégorie de revenu. En effet on peut imaginer, même si l'impôt est identique dans son application sur le plan des taux, des déductions ou des abattements particuliers à chaque catégorie de revenu.

Aussi est-il souvent affirmé que l'impôt unique sur le revenu des personnes physiques ne fait pas disparaître totalement la cédularité.

Paragraphe 2- L'impôt sur les sociétés

L'imposition des personnes physiques étant assurée à part, il est donc souvent créé un impôt sur les sociétés qui se distingue aussi du système cédulaire. En effet lorsque les législations changent pour adopter le système de l'impôt unique ou unitaire sur le revenu des personnes physiques au lieu et place des impôts cédulaires et de l'impôt ou superposition, un impôt sur les sociétés est généralement mis en place.

Le mode d'imposition des personnes morales ou des sociétés est différent de celui des personnes physiques. Pour ces dernières, et comme cela a été dit précédemment, l'imposition est établie sur la base d'un taux proportionnel.

Il va de soi que les personnes physiques, qui reçoivent des dividendes du fait de leur participation sous forme d'actions dans les sociétés, sont passibles pour ces mêmes dividendes de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. En d'autres termes le clivage est toujours opéré entre les revenus de ces personnes physiques et de ceux des sociétés.

Chapitre II- LES TAXES SUR LE CHIFFRE d'affaire ET LA TVA

Elles ont connu une certaine évolution mais qui atteint son niveau le plus élevé aujourd'hui avec l'introduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans de nombreux pays.

Section 1- Evolution

Paragraphe 1- Le taxe en cascade

Les premières taxes avaient un effet cumulatif et ont été appelées de ce fait taxes cumulatives ou taxes en cascade.

Elles pénalisaient les redevables dans la mesure où leur montant était d'autant plus élevé que le nombre de transactions était important. Ainsi donc, plus le circuit était long plus les taxes augmentaient.

Cette forme de taxation tend aujourd'hui à disparaître pour le secteur de la production et du commerce. Elle demeure cependant pour certaines activités telles que par exemple les prestations de services. C'était d'ailleurs le cas en Algérie pour ce qui est de la TUGPS et de la TPS en Tunisie il y a très peu de temps avant l'introduction de la TVA dans ces pays. Mais avant de parler de la TVA, les taxes sur le chiffre d'affaires sont passées par le stade des taxes "uniques".

Paragraphe 2- Les taxes uniques

Afin de pallier les inconvénients de l'effet cumulatif des taxes sur le chiffre d'affaires, une imposition en une seule fois a été instituée. Elle a été située au moment où le produit ou la marchandise, venant de recevoir sa forme et sa présentation définitive, quitte le cycle commercial. Jusqu'en 1962, la TUGP, en Algérie, était non seulement perçue une seule fois mais aussi en une seule fois. C'était le dernier producteur qui avait la charge d'incorporer la totalité de la taxe dans le prix du produit fini, de la facturer à son client et d'en reverser le montant au trésor.

Toutes les transactions antérieures portant sur les matières premières ou les produits semi finis étaient faites à des prix faisant abstraction de la TUGP. C'était là un régime que l'on appelle "régime suspensif".

A partir du 1er janvier 1963, la TUGP grevant un produit ou une marchandise déterminée n'est imposée qu'une seule fois, mais le paiement a lieu en plusieurs fois, par fractions successives. D'où le nom de "régime des paiements fractionnés" avec la technique suivante: chaque producteur, intermédiaire ou revendeur final, acquitte la taxe sur le montant de ses ventes, déduction faite de celle qui a déjà été payée par ses fournisseurs ou qu'il a réglée lui-même à l'imposition. Ainsi lors de la dernière livraison par le dernier producteur, la marchandise, n'a été taxée, comme autrefois, qu'une seule fois et sur la valeur globale. La TUGP continue donc à mériter les qualificatifs "unique et globale".

En pratique, l'imputation de la taxe payée à l'achat ou à l'importation n'est pas effectuée sur chaque vente considérée isolément; le procédé légal de déduction qui apparente la TUGP à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est le suivant: à la fin de chaque mois, le redevable calcule la TUGP brute du mois en multipliant le chiffre d'affaires par le taux correspondant à la nature des marchandises livrées; le résultat de cette opération est égal au montant global de la TUGP qu'il a réclamée à ses divers clients au cours de ce même mois.

Ensuite, le redevable retranche du montant de la taxe brute celui de la TUGP qui lui a été facturée par ses fournisseurs ou qu'il a acquittée en douane au cours du mois précédent (règle du décalage d'un mois). Enfin il verse la différence au Trésor.

La TUGP déductible de la taxe brute est exclusivement:

d'une part, celle qui a grevé les achats locaux ou importations de marchandises, produits, matières premières ou agents de fabrication (déduction physique) ;
d'autre part, celle qui a grevé l'acquisition, l'importation ou la création de certaines immobilisations neuves utilisées dans les opérations de production (déduction financière).

Section 2- Le système de la TVA

Dans de nombreux pays, la TVA s'est substituée aujourd'hui aux taxes uniques sur le chiffre d'affaires que nous avons vu précédemment. C'est la cas en Algérie et en Tunisie.

La TVA a des objectifs assez particuliers qui ont donné lieu à des principes et à des mécanismes d'application.

Paragraphe 1 -Principes de la TVA

Dans l'esprit de ceux qui ont institué la TVA, il s'agissait de créer un impôt synthétique ou général sur la dépense permettant d'atteindre à la fois deux buts: la neutralité fiscale et l'incitation à l'investissement tout en assurant une meilleure transparence.

Pour ce qui est de la neutralité, il s'agit de rompre avec les anciens impôts en cascade et ceci pour éviter de pénaliser surtout les circuits longs. Ainsi toute taxe payée en amont doit faire l'objet d'une déduction sur la taxe payée en aval. De ce fait la taxation d'un même produit, quand bien même serait-il vendu successivement en plusieurs étapes, ne se fait qu'une seule fois et plus précisément sur la valeur ajoutée. En ce qui concerne l'incitation à l'investissement, l'introduction de la TVA permet d'éviter la pénalisation des entreprises lors de l'acquisition de biens immobilisés. En effet la TVA grevant ces biens est déduite de la taxe payée au moment de la déclaration des opérations taxables.

La TVA se différencie ainsi des anciennes taxes sur le chiffre d'affaires surtout de celles qui ont un caractère cumulatif ou de taxes en cascade, du fait qu'elle supprime toute rémanence de taxe grâce au système de déductions qui en est l'élément déterminant.

La TVA est donc une forme de taxation qui permet la neutralité à l'égard des entreprises ou des assujettis comme nous l'avons souligné. On parle aussi de transparence dans la mesure où les redevables de cette taxe en font la répercussion sur le prix de manière apparente. En effet, toute taxe payée au stade antérieur fait l'objet de déduction sans limitation. C'est d'ailleurs ce qui différencie la TVA des taxes uniques comme la TUGP ou la taxe à la production pour lesquelles le droit à déduction est généralement limité aux biens qui concourent directement à la production.

Paragraphe 2- Les mécanismes d'application

Lors de chaque transaction la valeur du produit est frappée d'un taux uniforme correspondant à la classification donnée par la loi ou le code des TCA, mais chaque assujetti est autorisé à imputer sur la TVA qu'il doit, qu'on appelle la TVA brute, le montant de la TVA acquittée sur les produits acquis au stade antérieur. L'assujetti ne verse au Trésor que la différence c'est à dire la TVA nette.

Exemple:

Soit un producteur A, un producteur B, un commerçant C, qui réalisent et commercialisent un produit soumis à un taux de TVA de 17 %.

Le producteur A vend son produit au producteur B à 3 000 DA, il paie une TVA de $10\,000 \times 17\% = 1700$ DA.

Le producteur B vend ce même produit à C à 12 000 DA, il paie une TVA de $12\,000 \times 17\% = 2040 - 1700 = 340$ DA.

Le commerçant C vend ce même produit au consommateur à 14 000, il paie une TVA de $14\,000 \times 17\% = 2380 - 2\,040 = 340$ DA.

On additionne $1700 + 340 + 340 = 2380$ DA

Chapitre III- LES AUTRES IMPOTS ET LES DROITS DE DOUANE

Section 1- Les autres impôts

Paragraphe -1 -Les droits indirects

Les droits indirects sont basés sur un système mixte à savoir le droit fixe et la taxe ad valorem. C'est un système ancien qui frappe généralement des produits soumis à une forte fiscalité. Il s'agit en l'occurrence, et en tout cas en Algérie, des carburants, des métaux précieux, des vins et alcools.

Les tabacs faisaient partie de cette catégorie avant de passer en 1981 à la TUGP, puis entrer dans la TVA applicable depuis la mise en oeuvre de la réforme fiscale. Dans ce système, il convient de préciser que le droit fixe s'applique à une quantité et la taxe ad valorem est calculée sur une valeur forfaitaire déterminée par la loi. A titre d'exemple prenons les métaux précieux (bijoux) qui sont soumis à un droit fixe de 800 DA l'hectogramme et à une taxe ad valorem fixée par la loi au taux de 50 %.

Exemple

Droit fixe 800 DA par hectogramme ou 8 DA par gramme

La valeur forfaitaire est de 8400 DA sur laquelle est appliquée la TVA.

D'où le montant est égal à : $8 + 84 = 8 + 42 = 50$

Paragraphe 2- Les Droits d'enregistrement et de timbre

Il s'agit de droits exigibles lors de l'accomplissement d'un acte, à l'occasion d'une transaction d'un bien immobilier ou de fonds de commerce ou à l'occasion d'une transmission de bien par voie successorale ou de donation. Les taux applicables sont différents selon la nature des mutations ou transferts de propriété. Ainsi en matière de transaction ou de mutation de biens, la taxe est perçue sur la base d'un taux proportionnel.

En matière de succession, par contre, les taux appliqués sont des taux progressifs avec néanmoins des abattements qui sont accordés aux héritiers.

Il existe de droits d'enregistrement appliqués à la création ou lors de la transformation du capital des sociétés.

En ce qui concerne les droits de timbre il s'agit des droits appliqués suivant des tarifs fixés par la loi en fonction de la valeur de l'acte ou des formalités ainsi que de la nature de ces actes, formalités ou documents:

Section 2- Les droits de douane

Les droits de douane sont des impôts particuliers sur la dépense qui frappent les marchandises importées ou exportées. Mais la plupart des pays n'appliquent plus aujourd'hui de droits de douane à l'exportation.

Ces droits sont les premiers impôts à servir dans un domaine de l'interventionnisme économique dans la mesure où le but recherché est de protéger l'économie nationale.

Paragraphe 1- La technique des droits de douane

Les droits de douane sont des impôts appliqués à la circulation des marchandises à l'importation ou à l'exportation quand cela est prévu dans certains pays. Mais on considère uniquement leur application à l'importation et dans le cas où leur perception s'effectue au niveau des frontières ou postes douaniers.

Parmi ces derniers figurent les postes qui se trouvent dans les aéroports et les ports.

Les droits de douane sont appliqués soit aux marchandises accompagnées soit aux marchandises non accompagnées. Dans ce deuxième cas les marchandises sont acheminées vers des entrepôts douaniers où le destinataire vient en prendre livraison et acquitter en même temps les droits correspondants. Cette opération est ce qu'on appelle le dédouanement. Les droits sont perçus sur la base d'un tarif douanier dont les taux sont diversifiés. Généralement ils sont perçus en même temps que la TVA.

Paragraphe 2- Les régimes douaniers

La perception des droits n'est pas toujours effectuée au moment de l'importation des marchandises. Dans certains cas elle est suspendue, c'est qu'on appelle les régimes suspensifs.

Par ailleurs il existe des magasins sous douane.

Les régimes suspensifs

Plusieurs situations se présentent en la matière:

Le transit,

L'entrepôt,

L'admission temporaire et le "drawback".

Le transit

Il s'agit de marchandises qui ne font que traverser le territoire national pour aller dans un autre pays. Elles circulent en principe dans des wagons plombés par les soins de l'administration des douanes accompagnés d'un acquit à caution.

Paragraphe 2- L'entrepôt

Le régime de l'entrepôt, différent de l'entrepôt où les marchandises sont dédouanées pour la mise à la consommation, s'applique aux marchandises entrant sur le territoire national mais pour y être réexportées en l'état, c'est-à-dire sans transformation.

Paragraphe 3- L'admission temporaire

L'admission temporaire est une autorisation, qui est donnée en vertu de la loi, pour permettre de faire entrer des marchandises sans paiement des taxes en raison de leur réexportation dans un délai déterminé après avoir été transformées ou employées en l'état.

Paragraphe 4- Le drawback

Dans le drawback les marchandises subissent les droits à l'entrée sur le territoire national mais ces droits sont restitués lorsque les mêmes marchandises sont réexportées après transformation.

Les magasins sous douane

Ce sont des magasins où l'on vend des produits ou des marchandises en exonération des droits et taxes. Ils caractérisent une sorte d'exterritorialité. Ces magasins sont appelés "free shop". En réalité pour les magasins situés dans les lieux autres que les aéroports ou ports pour l'exportation les produits qui y sont vendus subissent une taxation pour la mise à la consommation, taxation moins élevée néanmoins que celle appliquée à l'entrée aux frontières.

Chapitre IV- LA PRESSION FISCALE

C'est le rapport qui définit le pourcentage du revenu pris sous forme d'impôts et taxes sur le revenu réalisé et dépensé par chaque individu, contribuable ou par un groupe ou encore par l'ensemble de la collectivité.

Section 1- La pression fiscale individuelle

Chaque personne a des ressources individuelles sur lesquelles l'Etat et les collectivités locales opèrent des prélèvements sous forme d'impôts directs ou indirects. Ces prélèvements constituent certes une contribution mais aussi un sacrifice que chacun doit consentir. Il y a en quelque sorte une privation d'une partie de revenu au niveau de chaque contribuable.

La pression fiscale individuelle est calculée en prenant en compte le revenu du contribuable et le montant des impôts auxquels sont ajoutés les prélèvements obligatoires au titre de la sécurité sociale. C'est ainsi que, si le revenu est (R), les impôts (I) et la pression fiscale individuelle (PFI), nous aurons la formule suivante:

L

$PFI = -$

R

Il est à noter qu'ici les impôts indirects payés sur la consommation ne sont pris en compte car il est difficile voire impossible dans certains cas de calculer le montant de tous les impôts que chaque individu supporte et qui sont forcément inclus dans le prix des marchandises achetées, consommées ou utilisées.

Section 2- La pression fiscale globale

Dans ce domaine on prend en considération l'ensemble de recettes fiscales perçues pour le compte de l'Etat et des collectivités locales ainsi que les prélèvements obligatoires par les caisses de sécurité Sociale.

C'est ainsi que si la pression fiscale globale est représentée par (PFG), les recettes fiscales par (I) et le revenu global par (R) qui est généralement le produit intérieur brut (le PIB), nous aurons la formule suivante:

L

$PFG = PIB$

Section 3- Les limites de la pression fiscale

Ces limites se situent au double niveau sociopolitique et économique. D'abord sur le plan sociopolitique, il est quasiment impossible de mettre en place un niveau de pression fiscale insupportable.

En effet, les résistances à l'impôt risqueraient de se manifester et de remettre parfois en cause la paix sociale (ex. La pollution tax établie en Grande-Bretagne en mars 1990). D'autre part lorsqu'un pays établit une pression fiscale trop élevée, les contribuables auraient tendance à faire fuir leurs capitaux vers d'autres pays où le niveau

des prélèvements fiscaux est nettement moins élevé.

De même les entrepreneurs étrangers s'abstiendront d'aller investir dans un pays où les taux d'impôts sont trop forts. Ensuite sur le plan économique "trop d'impôts tue l'impôt" ou encore "l'impôt tue l'impôt". C'est en effet vrai lorsque l'on dépasse un certain seuil d'impôt et cela devient anti-économique dans la mesure où le revenu risque d'être confisqué. Pour éviter une telle situation et dans le cas où précisément les taux d'imposition sont élevés chacun cherchera à fuir l'impôt donc à frauder ou bien à limiter son activité face surtout aux impôts.

Une pression fiscale trop forte aura donc un effet inverse à celui qui est attendu en matière de rentrées fiscales dans la mesure où celles-ci se verraient rétrécir. La question a fait l'objet de débats et à ce titre il est intéressant de nous référer à la thèse de B. Laffer qui confirme le fait que l'augmentation des impôts peut conduire à la chute des rentrées fiscales en raison de l'évasion, de la fraude fiscale et du ralentissement de l'activité économique en général.

Par contre si la pression fiscale diminue, il y aurait en principe moins de fraude et d'évasion fiscales, d'une part, et on redonnerait confiance aux investisseurs pour impulser davantage l'économie, d'autre part. Tout cela permettrait des rentrées fiscales plus importantes. En fait il s'agit de rechercher à élargir la matière imposable. Il faut donc agir horizontalement plutôt que d'agir verticalement par l'accroissement de taux. Cette situation est exprimée d'ailleurs graphiquement par ce qu'on appelle la courbe de Laffer dont la forme est la suivante:

Dans cette courbe si le taux est égal à 0, l'assiette sera nulle et on n'est alors au point 0 dans la courbe.

Lorsque les recettes sont au niveau de X elles correspondent à un maximum de l'assiette fiscale. Dans ce cas on reste dans la zone A.

Mais si le taux augmente davantage, les recettes tendront vers la diminution parce que l'assiette elle-même diminuera c'est alors que l'on entrera dans la zone B qui à l'évidence conduira à une situation anti-économique. Si d'ailleurs on atteint le taux de 100 les contribuables n'auront plus intérêt à exercer une activité quelconque au risque de voir leurs revenus confisqués.

Chapitre V- LES ELEMENTS DE CONTENTIEUX FISCAL

Section 1- La fuite devant l'impôt

On parle de fuite devant l'impôt lorsque le contribuable cherche à échapper à l'impôt. On dit alors qu'il y a évasion fiscale, ou fraude fiscale, les deux notions étant en principe différentes puisque l'évasion est la situation dans laquelle le contribuable échappe à l'impôt sans recourir à des manoeuvres frauduleuses alors que dans le cas de la fraude il y recourt. On parle aussi d'évasion licite et d'évasion illicite.

Paragraphe 1- L'évasion fiscale licite

L'évasion fiscale licite est le résultat de dispositions insuffisantes prises par le législateur dans la loi et que le contribuable met à profit. On rencontre l'évasion fiscale souvent dans le domaine de l'application des charges pour échapper sinon totalement à l'imposition du moins partiellement. Quelles sont les types de charges qui donnent bien souvent à l'évasion fiscale dans le domaine des charges?

Ce sont par exemple les dépenses pour repas d'affaires, les voyages, déplacements qui peuvent faire l'objet d'abus de la part des contribuables. Il faut ajouter que dans la législation algérienne, les frais de réception et les dépenses de ce genre sont limités. Les cadeaux ne sont pas déductibles sauf ceux relatifs à la publicité encore que limités".

Paragraphe 2- L'évasion fiscale illicite ou fraude fiscale

La fraude, à l'inverse de l'évasion fiscale licite, est illégale ou illicite. Elle est faite sous plusieurs formes qui peuvent être regroupées en dissimulations matérielles et comptables, d'une part, et en dissimulation juridique, d'autre part.

La dissimulation matérielle et comptable ;

La dissimulation matérielle est le cas dans lequel un contribuable peut tout simplement s'abstenir de déclarer des revenus qu'il a réalisés.

C'est le cas par exemple du contribuable qui travaille au noir. Il y a également les achats et ventes sans facture qui constituent une dissimulation matérielle.

La dissimulation comptable: le contribuable peut dans certains cas majorer ses charges et on assiste alors à une réduction de la base d'imposition. Ces charges majorées sont faites, dans ce cas, de manière frauduleuse, car non admises par la législation fiscale en vigueur.

Les majorations des charges que nous rencontrons parfois, sont celles où le contribuable impute des dépenses personnelles dans celles de l'entreprise pour qu'elles y soient déduites de son chiffre d'affaire. La dissimulation juridique c'est le cas où le contribuable substitue un statut à un autre, c'est à dire par exemple lorsque le contribuable dispose d'un registre de commerce pour exercer une activité et en exerce en réalité une autre.

Section 2- Les sanctions dans le domaine de l'impôt

Lorsque le contribuable est en infraction vis-à-vis de l'impôt, il peut encourir des sanctions. Ces sanctions sont de deux ordres:

Les sanctions fiscales
et les sanctions pénales.

Paragraphe 1- Les sanctions fiscales

Les sanctions fiscales sont appliquées lorsque le contribuable commet une infraction non délictuelle. C'est à dire lorsque il ne commet pas de manoeuvre frauduleuse, mais n'a pas respecté la production de la déclaration et le paiement de l'impôt.

L'insuffisance ou la minoration de son chiffre d'affaires ou de son bénéfice peut être considéré comme une infraction simple et en tout cas non frauduleuse et être ce faisant soumises à des sanctions fiscales. Celles-ci se traduisent par l'application de pénalités et d'indemnités de retard lorsque il s'agit de non respect de délais.

Les pénalités en question sont fixées selon l'importance du retard ou selon l'importance des inexactitudes et des insuffisances dans la déclaration du contribuable.

Paragraphe 2- Les sanctions pénales

Lorsque le contribuable commet une infraction à la loi fiscale qui a le caractère de manoeuvres frauduleuses, il lui est appliqué des sanctions pénales. Ces sanctions sont prévues dans les codes fiscaux en termes de sanctions pécuniaires et en termes d'emprisonnement. Mais il faut souligner que ces sanctions, à l'inverse de celles qui ont le caractère purement fiscal, sont prises par le juge.

Section 3 – Le recours contentieux

Il existe 2 types de recours :

- Le recours administratif ;
- Le recours juridictionnel.

Paragraphe -1 -Le recours administratif

Il s'agit des réclamations qui sont faites par le contribuable lorsqu'il estime que l'imposition mise à sa charge par l'administration fiscale est exagérée ou abusive. A cet effet il introduit une réclamation auprès des services compétents dans des délais qui sont déterminés par la législation fiscale. La réclamation est faite sur papier simple.

Paragraphe -2 -Le recours juridictionnel

Il intervient lorsque la réclamation du contribuable devant l'administration a fait l'objet d'un rejet explicite ou implicite. Le recours devant la justice se fait devant les juridictions administratives.

Chapitre VI- ELEMENTS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL

Section 1- Les sources de droit fiscal international

Le droit fiscal international est né avec les relations économiques entre les pays, avec les échanges économiques qui ont une manière bilatérale. Ces conventions constituent donc une source du droit fiscal international qui se sont depuis généralisées entre tous les pays. Ces conventions ont une prééminence sur le droit interne et elles peuvent par conséquent prévoir des dispositions dérogatoires au droit interne. Dans certains pays, les constitutions prévoient expressément que les conventions ont une autorité supérieure à celle de la loi interne.

Quels sont les types de conventions conclues entre les pays? Il s'agit de conventions de portée générale, c'est-à-dire qui visent l'ensemble des revenus. Il existe aussi des conventions particulières qui ne touchent que le transport aérien ou maritime. Il faut souligner que ces conventions de portée générale ou particulières visent uniquement les impôts sur le revenu et sur la fortune.

Section 2- L'objet des conventions fiscales

L'objet essentiel des conventions fiscales est d'éviter la double imposition des entreprises ou de personnes physiques qui interviennent ou qui résident dans l'un ou dans l'autre Etat contractant. D'une manière générale le critère d'imposition introduit dans les conventions est l'imposition dans le pays de la source du revenu et aussi parfois l'imposition dans le pays de résidence ou les deux à la fois, appliquées soit séparément pour certains revenus soit concurremment. Dans ce dernier cas il s'agit d'un partage d'imposition. Il existe, pour l'élimination de la double imposition, deux méthodes, la méthode d'exonération et la méthode d'imputation (crédit d'impôt).