

La relation de travail en tant que régime entraînant l'imposition des traitements et salaires

M. DENIDENI Yahia
Maître de Conférences « A »
Université de Boumerdes.

L'impôt sur le revenu global est considéré comme l'une des recettes définitives du budget général de l'Etat. Il en résulte, par conséquent, que même les salaires perçus par les personnes liées à des contrats de travail sont frappés par l'imposition. Si la relation de travail est traduite que par un rapport contractuel, les contractants exécutent leurs obligations respectives mutuellement sans qu'ils aient d'engagements à l'égard du tiers. Seulement, dans une relation de travail, il y a lieu aussi d'évoquer le devoir de solidarité des personnes ayant un revenu, avec la collectivité¹ nationale. Ainsi, le législateur a organisé la contribution publique en raison du fait qu'il considère la relation de travail non seulement comme un contrat entre l'employé et l'employeur mais comme un régime entraînant l'imposition des revenus.

L'imposition des salaires dont le fait générateur est le paiement à cause d'un travail fourni dans une relation professionnelle implique ipso facto des obligations incombant aux contractants de la relation de travail d'où la confirmation du régime de cette relation. Encore une fois, en droit du travail, le paiement du salaire constitue l'obligation contractuelle la plus importante de l'employeur. Pour le travailleur, le salaire présente un caractère vital et lui permet d'assurer la satisfaction de ses besoins en économie capitaliste².

Les salaires constituent donc une base privilégiée pour le prélèvement fiscal : leur montant est déterminé avec précision et, surtout il est connu non seulement du bénéficiaire, mais aussi de

¹ Art. 62 de la constitution du 28 novembre 1996 : « Tout citoyen doit remplir loyalement ses obligations vis-à-vis de la collectivité nationale. »

² Droit du travail social et fiscal, Marcel Rideau et Jean Pécoup, édition Dunod, Paris 1971.

la partie versante ; aussi le service des impôts peut-il aisément contrôler l'assiette des impositions qui frappent les salaires. L'imposition des salaires a une origine lointaine dans l'histoire. En France, par exemple, la loi du 29 juin 1872 constitue la première étape de la mise en œuvre de l'impôt sur le revenu. En grande-Bretagne, en Allemagne et aux Etats-Unis et à la veille de la Première Guerre mondiale, l'impôt sur le revenu avait déjà été adopté. La loi du 16 juillet 1914 avait créé un impôt général sur le revenu à taux progressif avec déduction forfaitaire pour les charges de famille. La loi du 31 juillet 1917 parachève la mise en place de l'impôt sur le revenu en instaurant des impôts cédulaires à taux proportionnel. Les revenus du capital sont ainsi plus lourdement taxés que les revenus du travail. Le système du quotient familial remplace les déductions forfaitaires pour charges de famille. Le revenu global est divisé par un certain nombre de parts qui varie en fonction de la composition de la famille³.

En Algérie, l'ancienne imposition des traitements et salaires que l'on qualifiait d'ITS (Impôt sur les traitements et salaires) a été remplacée en vertu de la loi de finances de 1991 par l'IRG qui est un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques. Par le mot revenu, outre les autres catégories de revenus énumérées par la loi de finances pour 1991, les revenus provenant de traitements, salaires, pensions et rentes viagères sont également considérés comme revenus imposables par l'IRG. Dans une relation de travail donc et en contrepartie du travail fourni, le travailleur a droit à une rémunération au titre de laquelle il perçoit un salaire ou un revenu proportionnel aux résultats du travail⁴. En revanche, il a un devoir à l'égard de la collectivité nationale dès lors qu'on lui prélève un impôt sur son salaire pour le besoin de financement des charges publiques. En effet, l'opération de prélèvement ou la retenue sur paiement est l'une des principales obligations que doit observer un employeur qui verse des salaires. Enfin, que ce soit pour l'un ou pour l'autre, la relation de travail ne se limite pas aux clauses du contrat de travail ou aux rapports de

³ Droit Fiscal, Thierry Lamulle, p° 45, édition Gualino éditeur, Paris 2000.

⁴ Article 80 de la loi n°90-11 du 21 avril 1990 relative aux relations de travail (JORA n° 17 du 25/04/1990).

subordination juridique vis-à-vis de l'employeur. Partant, de là, il y a lieu d'indiquer que La relation de travail est également un régime qui entraîne l'imposition des traitements et salaires. C'est ainsi qu'on évoque souvent l'expression « facultés contributives » par rapport aux contribuables qui disposent d'un emploi générant un revenu et ceux qui sont privés d'emplois et par conséquent de revenus.

Dans les points suivants, nous essayons de donner quelques indications sur le système d'imposition qui frappe les traitements et salaires tel qu'il se pratique dans notre pays depuis 2008.

1- Notions essentielles sur l'imposition des traitements et salaires

a) Les traitements et salaires comme revenus soumis à l'IRG

L'article 66 du CID considère les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères comme revenu concourant à la formation du revenu global servant de base à l'IRG. L'article 67 ajoute que sont considérés comme des salaires pour l'établissement de l'impôt ; les rémunérations allouées aux associés minoritaires des sociétés à responsabilité limitée ; les sommes perçues en rémunération de leur travail par des personnes exerçant à domicile à titre individuel, pour le compte de tiers ; les indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais versés aux dirigeants de sociétés ; les primes de rendement, gratifications ou autres, d'une périodicité autre que mensuelle, habituellement servies par les employeurs et les sommes versées à des personnes exerçant en sus de leur activité d'enseignement, de recherche, de surveillance ou d'assistant à titre vacataire, ainsi que les rémunérations provenant de toutes activités occasionnelles à caractère intellectuel. Les salaires sont donc imposables dès lors qu'ils sont disponibles, c'est-à-dire lors de la remise d'espèces ou d'un chèque par l'employeur, de son inscription au crédit d'un compte bancaire ou d'un compte courant ouvert au nom du salarié⁵. Toutefois, pour la détermination du revenu à retenir

⁵ Fiscal 2001, groupe revue fiduciaire, 16^{ème} édition, Paris 2001, p°938.

pour l'assiette de l'IRG, il est tenu compte du montant des traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères versées aux bénéficiaires, ainsi que les avantages en nature qui leur sont accordés. Quant au mode de perception de l'IRG, il est perçu par voie de retenue sur chaque paiement effectué.

En France et avant la réforme fiscale introduite en 2005, le contribuable français recevait chaque année en mois de février la fameuse déclaration de revenu qu'il doit remplir et indiquer les revenus qu'il a perçus l'année d'avant. Pour les salariés, ils doivent indiquer leurs revenus nets imposables figurant en bas de leur fiche de paye du mois de décembre de l'année concernée. Depuis la mise en place de la réforme fiscale ayant affecté en particulier le système de l'imposition des salaires à cause du taux élevé du phénomène de fraude, ce n'est plus le contribuable salarié qui déclare ses revenus annuels nets imposables mais, désormais, c'est l'employeur qui le fait et envoie la déclaration à l'administration fiscale qui à son tour l'envoie au contribuable à des fins de vérifications.

Il en résulte que le système fiscal français considère la relation de travail entre les contractants dans un contrat de travail comme une relation qui dépasse très largement les rapports de réciprocité et de subordination. C'est un système qui responsabilise davantage les contractants à l'égard de la collectivité nationale. Dans notre pays, force est de constater que le système de la retenue à la source est très efficace. Il évite la fraude et épargne les contribuables des déclarations fiscales. En revanche, si les contribuables salariés ne peuvent pas être tentés par la fraude, ce sont plutôt les employeurs qui se livrent aux manœuvres frauduleuses comme par exemple la déclaration d'une partie du salaire pendant que l'autre partie est versée en espèces au salarié. Quoi qu'il en soit, le régime de l'imposition des salaires est régi par le code des impôts directs. L'article 104 du CID prévoit le barème des revenus imposables à l'IRG.

b) Le barème progressif de l'IRG

Dans son article 5, la loi de finances pour 2008 prévoit que les personnes physiques dont le revenu net global ne

dépasse pas les 120.000 DA annuellement sont exonérées de l'IRG. Avant 2008, le revenu net global qui était concerné par l'exonération était fixé à 60.000 DA. L'article 104⁶ du CID qui prévoyait le revenu imposable à l'IRG présentait le barème suivant :

Fraction du revenu imposable (DA)	Taux d'imposition en %
N'excédant pas 60.000	0
De 60.000 à 180.000	10
De 180.000 à 360.000	20
De 360.000 à 1.080.000	30
De 1.080.001 à 3.240.000	35
Supérieur à 3.240.000	40

De ce tableau, il est permis de dire que le système progressif appliqué jusqu'à 2008 n'avantageait pas les personnes à bas revenus. D'abord, c'est un système qui s'applique avec la progression des tranches où il y a lieu d'appliquer la nouvelle moyenne fiscale sur la partie supplémentaire seulement du revenu et non pas sur tout le revenu. Aussi, il faut dire que la première tranche de revenu est de 1 à 60.000 DA. La deuxième est de 120.000 à 180.000 DA ce qui arrange les personnes à revenus élevés et ne favorise pas les bas revenus.

Désormais, à compter de l'année 2008, le barème appliqué est à l'avantage des bas revenus et impose les salaires élevés d'une manière raisonnable (voir le tableau ci-dessous). La situation familiale est un critère qui est pris en compte dans le cadre de cette nouvelle mesure⁷ puisque les travailleurs mariés bénéficient à ce titre d'un abattement plus conséquent que les travailleurs célibataires. Ainsi pour les salariés mariés, l'abattement est de 30%. Le montant de l'abattement ne peut

⁶ Article 104 du CID.

⁷ Abattement de l'IRG pour les salariés, article publié dans l'hebdomadaire « El-Watan économie, du 8 au 14/10/2007, par Zhor Hadjam, p°04 ».

être inférieur à 400DA/mois ou supérieur à 1500DA/mois. Pour les célibataires, par contre l'abattement n'est que de 10%. Dans ce cas, l'abattement ne peut être inférieur à 300DA/mois ou supérieur à 1500DA/mois. L'application de l'abattement se traduit par le relèvement du seuil général de non-imposition de 5000DA à 8000DA/mois.

Fraction de revenu imposable (en DA)	Taux de l'impôt (en %)
N'excédant pas 120.000	0
De 120.001 à 360.000	20
De 360.001 à 1.440.000	30
Supérieure à 1.440.000	35

Dans son projet de loi de finances pour 2008, le gouvernement indique que la révision de l'IRG répond à plusieurs objectifs. D'abord, elle tend à réduire la charge qui s'applique aux bas revenus et stabilise la charge des revenus moyens et supérieurs. Aussi, elle répond au besoin de simplifier le barème surtout sa progressivité par la réduction du nombre de taux de cinq (05) à trois (03) taux. Enfin, elle permet d'harmoniser le niveau d'imposition des revenus des personnes et des sociétés⁸.

2- L'imposition des indemnités de rupture du contrat de travail

Pour l'imposition des rémunérations et des salaires, le problème ne se pose pas car la loi a bien déterminé le barème des revenus imposables. L'IRG des contribuables salariés est retenu directement sur leurs rémunérations ou leurs salaires. Cependant, l'article 67 du CID n'indique pas si les indemnités que percevrait un travailleur licencié sont imposables à l'IRG. En France, cette question a été tranchée dans un arrêt de

⁸ Projet de loi de finances pour l'année 2008.

principe⁹ du Conseil d'Etat n°24096 du 15 février 1982 ou il a indiqué que sont imposables à l'IR (de même qu'elles sont assujetties aux cotisations de sécurité sociale) les indemnités qui compensent la perte du salaire, car elles sont considérées comme des substituts ou des compléments du salaire. Au contraire échappent à l'IR (de même qu'elles ne sont pas assujetties aux cotisations de sécurité sociale « les indemnités en capital visant à réparer un préjudice autre que salarial » que l'on peut qualifier de dommage- intérêts

3- les obligations des employeurs et débirentiers

Le CID prévoit dans son article 75 que tout employeur ou débirentier établi en Algérie, qui paie des traitements, salaires, pensions, indemnités, émoluments et rentes viagères doit opérer, au titre de l'IRG une retenue sur chaque paiement effectué. Il doit en outre indiquer sur la fiche de salaire ou toutes autres pièces justificatives de paiement qu'il est tenu de délivrer à l'employé en vertu du code du travail, le montant très apparent des retenues opérées, au titre de l'IRG sur le revenu, sur les

⁹ Arrêt du Conseil d'Etat n°24096 du 15 février 1982 : « considérant qu'il résulte de l'instruction que M.X, engagé par la société X-Y le 30 septembre 1948, a été nommé directeur des services techniques commerciaux et sociaux de cette société et pourvu à ce titre d'un contrat de travail le 22 décembre 1958 ; qu'il est devenu administrateur de la société et directeur général le 1^{er} janvier 1960, puis PDG à compter du 1^{er} juillet 1966 ; qu'à la suite de désaccords entre lui et le groupe, des actionnaires majoritaires, le conseil d'administration de la société a décidé le 10 février 1971, « la révocation immédiate de son mandat de président du conseil d'administration de la société et la résiliation du contrat de travail du 22 décembre 1958 ; que suivant les stipulations d'un acte de transactions en date du 24 juin 1971 mettant fin aux litiges nés de cette révocation M.X a reçu de la société, d'une part une indemnité compensatrice de préavis de 200 000F et d'autre part une indemnité dite « de rupture de contrat » et à titre « de dommage-intérêts » un montant total de 400.000F que l'administration a regardé ces deux indemnités comme représentatives de salaires et imposables comme telles, alors que M.X a estimé que l'indemnité de 400.000F avait le caractère de dommage- intérêts non imposables que M.X demande la décharge du supplément d'impôt sur le revenu auquel il a été assujéti au titre de l'année 1971, à raison de la réintégration de la somme sus-indiquée de 400.000F dans ses revenus imposables dans la catégorie des traitements et salaires...

traitements et salaires ou le cas échéant, la mention retenue de l'IRG- traitements et salaires- : néant.

Que ce soit pour l'employé ou pour l'employeur, des obligations fiscales sont à observer. La finalité est l'esprit du civisme à l'égard de la collectivité nationale. L'intérêt donc de la relation de travail est de permettre aux uns et aux autres de bénéficier par leur contribution publique des avantages qu'apporte la vie en société. Le civisme fiscal est une qualité du contribuable citoyen, qu'il soit employeur ou employé. La question qui se pose est de savoir comment peut-on confirmer son civisme fiscal ?

4. Le respect des obligations fiscales comme résultante du civisme fiscal dans une relation de travail

Que l'on soit employé ou employeur, le fait de respecter la loi et les règles de droit et en étant conscient de ses obligations. Il y a lieu d'indiquer qu'il y a participation à l'intérêt général que sert l'impôt¹⁰. Le travail clandestin ou que l'on qualifie de travail au noir est une des pratiques qui porte atteinte non seulement à l'économie nationale mais aux parties elles mêmes de la relation de travail. Si l'employé accepte d'exercer une activité sans qu'il soit immatriculé au niveau de l'administration fiscale, la collectivité nationale ne peut pas être reconnaissante à son égard et de surcroît elle ne peut pas l'aider si demain il se retrouve dans une situation précaire. L'exemple que l'on peut avancer est celui des demandes de logements sociaux où on est amené à constituer un dossier et prouver que l'on ait un revenu. De même pour l'employeur qui ne remplit pas son devoir fiscal et s'est retrouvé en état de taxation d'office, l'administration fiscale ne pourrait pas s'autoriser à étudier sa réclamation avec clémence.

Quoi qu'il en soit, en matière fiscale, on est sur un terrain où les pressions catégorielles sont particulièrement vives, où les personnes concernées ont des réactions qui sont plus passionnelles que rationnelles et logiques. Chacun est persuadé

¹⁰ La charte du contribuable, livret mis à disposition par la Direction Générale des Impôts aux contribuables

de payer plus d'impôts que son voisin, sans avoir d'ailleurs généralement conscience du total des impôts qu'il supporte effectivement, de même qu'il ignore le plus souvent les prestations qu'il reçoit et les avantages dont il bénéficie. En d'autres termes, il ignore la plupart des données du problème, mais cela ne l'empêche pas d'avoir une opinion très arrêtée sur la question. Les données de la psychologie fiscale sont diverses et variées et toute politique fiscale comme l'a déclaré Loïc Philip doit tenir compte des éléments psycho-sociologiques, faute de quoi elle risque de déboucher inévitablement sur des échecs¹¹.

¹¹ Finances Publiques, Loïc Philip, 3^{ème} édition, Cujas, Paris 1989, P°387.