

L'IMPOSITION DES TRAITEMENTS ET SALAIRES

Pr YELLES CHAOUICHE B
Université d'Oran

I. Les éléments constitutifs du salaire imposable

- 1- Définition du salaire imposable
- 2- Les éléments constitutifs salaire

II.- La non déduction des charges

- 1- Les charges liées à l'exercice de l'activité
- 2- L'abandon des réductions d'impôt pour charges familiales

Les traitements et salaires sont des revenus réalisés par des personnes physiques tirés de l'activité ; et comme toutes les autres catégories de revenus (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, revenus agricoles), ils sont imposables au titre d'un impôt appelé impôt sur le revenu global (IRG). Ces revenus salariaux présentent quelques particularités par rapport aux autres revenus imposables tant du point de vue de leur que des charges déductibles.

L'article 66 du CID distingue deux catégories de revenus imposables au titre de l'IRG sur salaires : les revenus tirés d'activités : traitements et salaires ; les pensions et rentes viagères.

I.- Les éléments constitutifs du salaire imposable

1- Définition du salaire imposable :

C'est la rémunération perçue par un salarié, personne physique, en activité. « Ont la qualité de salariés les contribuables qui se trouvent dans un état de subordination juridique vis-à-vis de leur employeur, qu'il s'agisse d'ouvriers, d'employés ou de cadres »¹.

La subordination à l'égard de l'employeur est le critère essentiel pour distinguer les revenus salariaux des revenus des professions indépendantes (BIC, BNC, BA). Cette condition est appréciée de manière relativement extensive ; elle est examinée à travers les conditions dans lesquelles l'activité professionnelle

¹ - M. COZIAN ,ouvrage précité, p.146.

et exercée. Elle existe à l'évidence lorsque le contribuable agit sur instructions de son employeur »².

Cette condition de subordination connaît, cependant, des dérogations.

En effet, des dispositions du CID ou même des textes spéciaux qualifient fiscalement certains revenus de salaires sans exiger qu'ils proviennent juridiquement d'une situation subordonnée. Il s'agit notamment de :

- La rémunération des travailleurs à domicile (art. 67-7 du CID) ;
- Des indemnités versées aux parlementaires³ et aux élus locaux ;
- Des rémunérations allouées aux gérants associés des sociétés à responsabilité limitée.
- Les gérants d'une SARL peuvent se trouver dans l'une des situations suivantes :
 - Gérants simples ;
 - Gérants associés minoritaires ;
 - Gérants associés majoritaires.

Sont considérés comme salariés, les gérants simples et les gérants associés minoritaires⁴. Quant aux gérants associés majoritaires des SARL, il est soumis à un régime fiscal distinct : il est imposé à l'IRG suivant les règles de la catégorie des « bénéficiaires des professions non commerciales » pour les rémunérations qu'il perçoit en contrepartie du travail effectué dans l'entreprise qu'il dirige (art.32 du CID).

Considéré comme patron de la société, il est traité comme un travailleur indépendant et soumis en conséquence au régime fiscal des non salariés. Ce régime est applicable lorsque le gérant associé détient personnellement, par son conjoint ou ses enfants émancipés de plus de 50% des parts sociales.

2-Les éléments constitutifs du traitement et salaire

Toutes les rémunérations perçues par les salariés, au titre d'une activité, sont en principe imposables quels que soient leur dénomination, leur forme, leur mode de calcul ou de versement. Ainsi, le salaire ou traitement peut être constitué d'une rémunération principale et de revenus accessoires.

- La rémunération principale, le salaire proprement : elle peut être fixe ou proportionnelle.

² -GROSCLAUD J. MARCHESSOUP, Droit fiscal .79

³ - Loi n° 01-01 du 31 janvier 2001 relative au membre du Parlement, modifiée par l'ordonnance n° 02-02 du 24 juillet 2008.

⁴ - « les rémunérations versées aux associés gérants minoritaires des SARL sont soumis à l'impôt sur le revenu globale dans la catégorie des traitements et salaires et suivants les règles propres à cette catégorie ».

En matière de fonction publique, par exemple, le traitement de base dans la fonction public résulte du produit de l'indice minimal de la catégorie de classement du garde, auquel s'ajoute l'indice correspondant à l'échelon occupé par la valeur indiciaire⁵. Le traitement de base rémunère les obligations statutaires.

- Les rémunérations accessoires : elles revêtent les formes les plus diverses telles que :
- Les indemnités : elles rémunèrent des sujétions particulières inhérentes à l'exercice de certaines activités ainsi qu'au lieu et aux conditions spécifiques de travail⁶.
- Les primes : elles sont destinées à stimuler le rendement et la performance⁷.
- Les indemnités compensatrices de frais engagées à l'occasion de l'exercice de la fonction⁸.
- Les autres rémunérations accessoires : elles se présentent sous différentes formes :
 - les participations aux bénéfices, (pour les entreprises économiques) ;
 - Les sommes versées a titre de cadeaux à l'occasion d'un mariage ou d'une naissance ;
 - Les indemnités de logement ;
- Les pourboires, ils présentent la particularité de ne pas être attribués par l'employeur lui-même, mais par une tierce personne. En raison de cette spécificité, le législateur l'a assujetti expressément à l'impôt.

Les avantages en nature :

On entend par avantages en nature «la mise à la disposition de salarié de biens dont l'employeur est propriétaire ou locataire, ou dans la prise en charge par celui-ci de services incombant normalement au salarié, gratuitement ou pour une valeur réduite ». Par exemple : la mise à la disposition du contribuable d'un logement gratuit, ou d'un véhicule automobile pour une utilisation personnelle, ou encore la fourniture gratuite ou à prix réduit de nourriture, de chauffage, d'éclairage....

- La nourriture ;
- Le logement ;
- Le véhicule ;
- Informatique et communication.

⁵ - Art.5 du décret présidentiel n° 07-304 du 29 septembre 2007 fixant la grille des traitements et le régime de rémunération des fonctionnaires, JORA n° 61,2007.

⁶ -Art.7 du décret présidentiel n° 7-304,précité.

⁷ - Art.7 précité.

⁸ - Art.125 du statut de la fonction publique.

Les avantages en nature sont imposables même lorsqu'ils sont la contrepartie d'obligations professionnelles, sauf en cas de nécessité absolue de service⁹.

Les exonérations :

Toutes les rémunérations qui sont perçues par les salariés sont, en principe, imposables quelle que soit leur forme : salaire, indemnités, primes ou avantage en nature. Cependant, certaines indemnités échappent à l'impôt, l'article 68 du CID en détermine la liste :

- Les personnes de nationalité étrangère exerçant dans le cadre d'une assistance bénévole prévue par un accord étatique ;
- Les personnes de nationalité étrangère employées dans les magasins centraux d'approvisionnement dont le régime douanier a été créé par l'article 196 du code des douanes ;
- Les salaires et autre rémunérations servis dans le cadre des programmes destinés à l'emploi des jeunes ;
- Les travailleurs handicapés moteurs, mentaux, non voyants et sourds-muets dont les salaires ou les pensions sont inférieurs 20.000, ainsi que les travailleurs retraités dont les pensions de retraite du régime général sont inférieurs à ce montant¹⁰ ;

- Les indemnités allouées pour frais professionnels ;
- Les indemnités de zone géographique ;
- Les indemnités à caractère familial, telles que : Salaire unique, allocations familiales, allocations de maternité ;
- Les allocations temporaires, prestations et rentes viagères servies aux victimes d'accidents de travail ou leurs ayants droit ;
- Les allocations de chômage, indemnités et prestations services sous quelle que forme que soit par l'Etat, les collectivités locales et les établissements publics en application des lois et décrets d'assistance et d'assurance ;
- Les rentes viagères services en représentation de dommages-intérêt en vertu d'une condamnation prononcée judiciairement pour la réparation d'un préjudice corporel ayant entraîné, pour la victime une incapacité permanente totale l'obligeant à avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes ordinaires de la vie,
- Les pensions des moudjahiddines, des veuves et des descendants pour faits de guerre de libération nationale ;
- Les pensions versées à titre obligatoire à la suite d'une décision de justice ;
- L'indemnité de licenciement.

⁹ -F.LEFEVBRE, ouvrage précité, p.340.

¹⁰ -Art.3 de la loi de finances complémentaire pour 2008.

II. LA NON DEDUCTIBILITE DES CHARGES :

La législation fiscale charge l'employeur, à lui seul, de toutes les obligations liées à l'imposition des traitements et salaires. Contrairement aux autres contribuables (commerçants, industriels, professions libérales...), le législateur ne fait peser aucune obligation fiscale sur les salariés. C'est ainsi que l'employeur qui verse les salaires est assujéti à une triple obligation :

- La tenue d'un livre de paie ;
- La déclaration annuelle des salaires ;
- La retenue à la source de l'IRG : en effet, l'employeur qui paie le revenu et tenu d'opérer la retenue sur chaque paiement effectué¹¹.

C'est ainsi que contribuable salarié n'assume aucune responsabilité quant à ses obligations fiscales. Cette technique de perception de l'IRG sur les salaires présente des avantages et des inconvénients.

S'agissant des avantages, l'administration aura à traiter directement avec les employeurs (redevables) et non avec les salariés (contribuables) qui n'ont aucun intérêt éluder garantie la perception de (facilite et garantie la perception de ces impositions.

Pour les contribuables, le procédé de la retenue à la source les libère de toutes les contraintes liées à la déclaration de leur revenu, de la liquidation de l'impôt et de son paiement. L'impôt devient ainsi indolore pour le salarié qui n'éprouve aucune souffrance quant à son paiement et de ce fait, il ne fournit aucune résistance quant à sa perception.

Quant aux inconvénients de ce procédé, le contribuable salarié se trouve complètement déconnecté de l'imposition qu'il subit de manière passive, il n'a généralement ni connaissance du montant de sa contribution au financement des charges d'Etat, ni conscience du devoir accompli en sa qualité de citoyen.

Par ailleurs étant donné que le prélèvement de l'impôt se fait par retenue à la source, le contribuable salarié est privé du droit d'effectuer les déductions des charges notamment quand elles sont liées à l'activité. Il est également privé du droit de déduire les charges de famille, mais il est en cela, dans la même situation que les autres contribuables personnes physiques.

1-Les charges liées à l'exercice de l'activité :

Contrairement aux contribuables exerçant des activités indépendantes, les salariés ne peuvent pas déduire les charges liées à l'activité qu'ils exercent (transport, logement...). Le législateur leur accord un forfait qui consiste dans un abattement proportionnel de 40% sur l'IRG (art. 104 CID). Cet abattement

¹¹ -Art. 75 du CID

représente le montant forfaitaire des charges devant être déduit du revenu. Mais cette déduction forfaitaire reste contestable :

- Elle est en réalité faible, car bien que le taux de l'abattement soit de 40% , le législateur a dressé les limites de cet abattement qui est compris entre 1.000DA et 1.500DA par mois¹² ;

- Elle est attribué de manière uniforme à tous les contribuables quelle que soit l'importance de leurs charges, ce qui est inéquitable.

Constituent des charges déductibles tous les frais engagés par le contribuable liés à l'exercice de son activité. Constituent également des charges déductibles dont ne profitent pas directement le salarié :

- Les intérêts des emprunts et dettes contractées à titre professionnel ainsi que ceux contractés au titre de l'acquisition ou de la construction de logement, à la charge du contribuable ;
- Les cotisations d'assurances vieillesse et d'assurances sociales versées par le contribuable à titre personne ;
- Les pensions alimentaires ;
- La police d'assurance contractée par le propriétaire bailleur.

2-L'abandon des réductions d'impôt pour charges familiales :

Il est à remarquer que le législateur algérien s'est montré hésitant quant à l'établissement et le maintien des réductions d'impôts pour charges de famille. Le code des impôts directs de 1976 prévoyait ces réductions, mais elles sont très vite supprimées en 1979 ; elles ne sont pas prévues dans le nouveau code de 1990, mais rétablies en 1998 pour être de nouveau supprimées en 2008.

¹² -Avant 2008 l'article 104 du CID opérait une discrimination entre les contribuables célibataires et les contribuables mariés ; pour les premiers, l'abattement était de 10% alors que pour les seconds de 30% la modifications de cet article par la loi de finances pour 2008 a supprimé cette discrimination et unifié le taux d'abattement qui est actuellement de 40%.

Code des impôts directs de 1976 :

S'agissant des impôts sur le revenu, le code de 1976 distinguait d'une part les impôts cédulaires attaché à chaque type de revenu (l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements, l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales) et, d'autre part, l'impôt général qui frappe l'ensemble du revenu (l'impôt complémentaire sur le revenu (ICR)). Pour l'ensemble de ces impositions, le législateur a prévu des réductions d'impôts pour personnes à charge.

- Pour les impôts cédulaires, le montant des réductions était de 1.200 DA pour le premier enfant à charge du contribuable et à 800DA pour chaque enfant à charge à partir du second enfant, sans que le montant total puisse dépasser 3.600DA (art. 96).

- Pour l'ICR, il est fait application du quotient familial. L'article 123 du CID 1976 distinguait 10 catégories de contribuables en raison de leur situation familiale ; le législateur entendait cerner de plus près la situation familiale pour la mieux prendre en charge fiscalement.

Toutes ces réductions pour charge de famille vont être supprimées trois ans plus tard par la loi de finances pour 1979¹³. Sans doute parce que dans un pays à démographie galopante, accorder des avantages fiscaux pour charges de famille constitue un soutien à la croissance démographique.

Code des impôts directs de 1990 :

Le nouveau CID de 1990 a maintenu, dans sa version initiale, le rejet de toute réduction d'impôts pour charges familiales. C e n'est qu'avec la loi de finances pour 1998 qu'un système d'abattement pour charge de famille a été introduit au profit des contribuables percevant un revenu sous forme de salaires ou traitements ; les autres formes de revenus en sont exclues¹⁴.

Pour établir cet abattement, la loi de finances pour 1998 a introduit une triple distinction entre les contribuables : le contribuable célibataire, le contribuable marié sans enfants et le contribuable avec enfants à charge. C'est ainsi que les revenu tirés des salaires et traitements bénéficient d'un abattement proportionnel sur l'IRG égal à :

- Pour les célibataires : 10% sans que l'abattement ne soit inférieur à 3.600DA par an ou supérieur à 18 .000 par an (LF 2003) ;
- Pour les mariés : 30%, sans que l'abattement ne soit inférieur à 4.800DA par an ou supérieur à 18. 000DA par an (LF 2003) ;

¹³ -Art, 27pour les impôts cédulaire qui abroge les articles96 du CID, et art. 29 pour l'ICR qui abroge les articles 124 et 125 du CID de 1976.

¹⁴ - Art. 10 de la loi de finances pour 1998 complétant l'article 104 du CID.

- Pour le marié avec enfants à charge : 30% toutefois, l'abattement ne peut être inférieur à 6.300 DA par an ou supérieur à 15. 600 par an (supprimé par la LF 1999 art. 10 et LF 2003).

L'abattement prévu pour les contribuables mariés avec enfants est supprimé par la loi de finances 2003 (art.10). La loi ne garde que deux situations : le contribuable célibataire et la contribuable marié, il importe peu que ce dernier ait ou non des personnes à charges et quel que soit leur nombre.

En 2008 l'abattement lié à la situation de famille est complètement et définitivement supprimé¹⁵. Toutes les catégories de contribuable quelle que soit leur situation familiale, sont, désormais, traitées sur même pied d'égalité. Un salarié célibataire sans enfants est traité, sur le plan fiscal, de la même façon qu'un contribuable marié avec plusieurs enfants à charge. La nouvelle rédaction de l'article 104 tout en supprimant les distinctions entre contribuables, institue un abattement unique sur l'IRG pour tous les contribuables salariés égal à 40%. Cet abattement ne se justifie plus la charge familiale, puisqu'il est accordé à tout contribuable salarié ; mais sans doute par la nécessité de permettre à ce type de contribuable de déduire forfaitairement les charges liées à l'accomplissement de la fonction et non les charges liées à la famille.

La volonté du législateur, à ce propos, est assez explicite: retirer l'avantage fiscal aux couples mariés avec ou sans enfants. Le maintenir constitue une incitation et un soutien à la croissance démographique, une croissance qui handicape sérieusement le développement économique et social du pays.

¹⁵ Art. 5 de la loi de finances pour 2008.