

L'exonération de l'IR au titre des indemnités dues à l'occasion de la rupture de la relation de travail



Par Imane Hilani doctorante en droit privé Université Hassan II Casablanca.

Facultés des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Mohammedia.

Laboratoires des études de droit privé.

Le code du travail du 11 septembre 2003 a déterminé les différentes indemnités reconnues au salarié ayant été licencié sans juste motif. Les indemnités les plus importantes sont celles qui concernent les droits relevant de la responsabilité extracontractuelle à savoir l'indemnité de préavis, de licenciement et celle se rapportant à la réparation du dommage pour rupture abusive de la relation de travail.

Le code du travail n'ayant pas clarifié et précisé le régime fiscal de ces indemnités, c'est le code général des impôts qui a apporté des réponses à cette question. En effet, l'article 57 du code général des impôts, tel qu'il a été modifié et complété par la loi des finances de 2015, dispose expressément que :

« Sont exonérés de l'impôt :
- dans la limite fixée par la législation et la réglementation en vigueur en matière de licenciement ;
- l'indemnité de licenciement ;
- l'indemnité de départ volontaire ;
- et toutes indemnités pour dommages et intérêts accordées par les tribunaux en cas de licenciement.

Toutefois, en cas de recours à la procédure de conciliation, l'indemnité de licenciement est exonérée dans la limite de ce qui est prévu à l'article 41 (6e alinéa) du code du travail »¹.

[¹] Loi n° 65-99 relative au code du travail promulguée par le dahir n° 1-03-194 du 14 rajeb 1424 (11 septembre 2003).

Certaines dispositions de cet article sont sujet à controverse notamment le paragraphe 7 qui prévoit une exonération de l'impôt pour l'indemnité de licenciement et l'indemnité de départ volontaire et toutes indemnités pour dommages et intérêts accordées par les tribunaux en cas de licenciement. Certaines observations doivent être formulées tant au niveau de la terminologie utilisée qu'au niveau des règles de fond et qui laissent subsister d'innombrables situations de contradictions et d'incohérences notoires. La méthodologie de l'adoption des normes législatives doit être caractérisée par la clarté des dispositions légales et la cohérence de ces dispositions tant dans la même loi en question que par rapport aux autres textes de lois et qui entretiennent entre eux une relation très étroite.

Les questions qu'il convient de poser dans le cadre de cette étude sont les suivantes :

- Quelles sont les indemnités en matière de licenciement qui sont réellement exonérées de l'impôt sur le revenu ?
- Quelle différence y a-t-il entre l'indemnité de licenciement et l'indemnité de départ volontaire ?
- Dans quelles conditions, l'indemnité de licenciement est exonérée d'impôt en cas de recours à la procédure de conciliation de l'article 41 du code du travail ?
- Les indemnités de licenciement accordées en vertu d'une sentence arbitrale ne doivent-elles pas être soumises à l'article 57 du CGI et être exonérée par conséquent de l'impôt sur le revenu ?

Pour répondre à toutes ces questions, il convient de scinder notre analyse de l'article 57 du CGI en deux parties à travers lesquelles il y a lieu d'évoquer tout d'abord le champ d'application de l'article 57 du CGI (I) pour voir ensuite les imperfections juridiques et les incohérences contenues dans cette disposition légale (II).

PREMIERE PARTIE : Le champ d'application de l'article 57 du CGI :

Nous analyserons tour à tour trois points différents se rapportant tout d'abord à la détermination des différentes indemnités de licenciement qui doivent être exonérées de l'impôt sur le revenu (**A**), ensuite, à la différence qui existe entre l'indemnité de licenciement et l'indemnité de départ volontaire(**B**), pour voir enfin, l'application de l'article 57 du CGI aux indemnités de licenciement fixées dans le cadre de l'article 41 du code du travail (**C**).

A- La détermination des indemnités de licenciement exonérées de l'IR telles qu'elles sont prévue par l'article 57 du CGI :

L'article 57 du CGI semble tomber dans des contradictions notoires ; sa rédaction laisse entrevoir des observations de forme et de fond. Commençons de prime à bord par préciser qu'aux termes des dispositions de cet article trois types d'indemnités sont exonérées :

- L'indemnité de licenciement ;
- L'indemnité pour dommages et intérêts ;
- L'indemnité de départ volontaire.

1. L'indemnité de licenciement :

Le code du travail du 11 septembre 2003 précise déjà que « le salarié lié par un contrat de travail à durée indéterminée a droit à une indemnité, en cas de licenciement après six mois de travail dans la même entreprise quels que soient le mode de rémunération et la périodicité du paiement du salaire »¹. Les montants de ces indemnités sont fixés par l'article 53 du même code qui les détermine de la façon suivante :

« Le montant de l'indemnité de licenciement pour chaque année ou fraction d'année de travail effectif est égal à :

- 96 heures de salaire pour les cinq premières années d'ancienneté ;
- 144 heures de salaire pour la période d'ancienneté allant de 6 à 10 ans ;
- 192 heures de salaire pour la période d'ancienneté allant de 11 à 15 ans ;
- 240 heures de salaire pour la période d'ancienneté dépassant 15 ans ».

Ces indemnités peuvent être majorées en vertu du contrat de travail, de la convention collective ou du règlement intérieur².

L'indemnité de licenciement est essentiellement basée sur la période de temps passée chez le même employeur et ne représente pas un salaire ou une compensation de la perte du salaire ; par conséquent, elle ne peut être soumise à la cotisation au titre de la sécurité sociale³, de même, elle n'est pas couverte par les règles de prescription des salaires⁴ ou de compensation⁵.

[¹] Article 52 du code du travail.

[²] Al. 2 article 53 du CT.

[³] Soc. 27 nov. 1985, Bull. civ. V, n° 564 ; 4 mai 1988, Dr. soc. 1989.132...

[⁴] Soc. 20 oct. 1988, Dr. soc. 1989.132.

[⁵] Soc. 23 juin 1988, Dr. soc. 1989.131

2. L'indemnité pour dommages et intérêts :

Les dommages et intérêts dus au salarié sont fixés par le tribunal lorsque le licenciement de ce salarié intervient de manière abusive notamment lorsque le contrat de travail a été rompu sans juste motif par l'employeur ou lorsque celui-ci a commis l'une des fautes graves prévues dans le code du travail à savoir :

- L'insulte grave ;
- La pratique de toute forme de violence ou d'agression dirigée contre le salarié ;
- Le harcèlement sexuel ;
- L'incitation à la débauche¹.

Le salarié injustement licencié est en droit de réclamer des dommages et intérêts pour réparer les différents préjudices subis ; le montant de ces dommages et intérêts est fixé sur la base du salaire d'un mois et demi par année ou fraction d'année de travail sans toutefois dépasser le plafond de 36 mois².

3. L'indemnité de départ volontaire

L'indemnité de départ volontaire est décidée de commun accord entre l'employeur et le salarié. Elle est soumise aux règles générales et au droit commun des contrats notamment les règles édictées par le code des obligations et contrats. Les parties arrêtent elles-mêmes les conditions de la rupture conventionnelle de la relation de travail. Elles peuvent parfaitement inclure dans la convention de départ volontaire des indemnités et des conditions plus avantageuses que celles prévues dans le code du travail³.

B- Distinction de l'indemnité de licenciement de l'indemnité de départ volontaire :

L'indemnité de départ volontaire n'a pas été réglementée par le code de travail contrairement à l'indemnité légale de licenciement régie par les articles 52 et suivants du code de travail. Le législateur fait des quantum de réparation du licenciement abusif un minima que les tribunaux doivent respecter en cas de fixation des indemnités. L'indemnité de départ volontaire quant à elle n'est soumise à aucun critère particulier ; elle reste soumise à la règle de l'autonomie de la volonté. Cette différence majeure entre les deux types d'indemnité donnera lieu à beaucoup d'interprétation au niveau juridique et au niveau fiscal⁴.

[¹] Article 40 du CT.

[²] Article 41 du CT.

[³] Al.2 de l'article 53 du CT.

[⁴] V. la deuxième partie de cet article.

C- L'application de l'article 57 du CGI aux indemnités de licenciement fixées dans le cadre de l'article 41 du code du travail :

L'article 57 du CGI exonère l'indemnité de licenciement du paiement de l'impôt lorsque celle-ci est fixée à l'issue de la procédure de conciliation préliminaire prévue à l'alinéa 4 de l'article 532 du code du travail¹. Le code général des impôts précise bien que cette indemnité est exonérée dans la limite de ce qui est prévu à l'article 41 (6e alinéa) du code du travail. En d'autres termes, la fraction d'indemnisation exonérée de l'impôt sur le revenu est fixée sur la base du salaire d'un mois et demi par année ou fraction d'année de travail sans toutefois dépasser le plafond de 36 mois.

Après avoir présenté les différentes indemnités qui sont exonérées d'impôt sur le revenu, il y lieu de faire des observations pertinentes se rapportant aux dispositions de l'article 57 du CGI tant par rapport aux dispositions du code du travail que par rapport à l'extension de cette exonération aux différentes indemnités fixées en vertu d'une sentence arbitrale.

DEUXIEME PARTIE : les imperfections juridiques et les incohérences contenues dans l'article 57 du CGI :

L'article 57 du CGI pose des questions très pertinentes par rapport aux règles relevant du droit du travail que par rapport au droit de l'arbitrage tel qu'il est prévu dans le code de procédure civile.

A. Les imperfections de l'article 57 du CGI par rapport aux règles du droit du travail :

L'article 57 du CGI contient d'innombrables imperfections retenues par rapport aux règles qui régissent l'indemnisation du salarié en cas de rupture abusive de la relation de travail.

Il y a lieu de préciser si les indemnités de licenciement, de départ volontaire et celles pour dommages et intérêts doivent ensemble être prononcées par les tribunaux pour bénéficier de l'exonération de

[¹] Article 532 du code du travail prévoit que : « Les agents de l'inspection du travail sont chargés :

- 1) d'assurer l'application des dispositions législatives et réglementaires relatives au travail ;
- 2) de fournir des informations et des conseils techniques aux employeurs et aux salariés sur les moyens les plus efficaces en conformité avec les dispositions légales ;
- 3) de porter à la connaissance de l'autorité gouvernementale chargée du travail les lacunes ou les dépassements de certaines dispositions législatives et réglementaires en vigueur ;
- 4) de procéder à des tentatives de conciliation en matière de conflits individuels du travail.

Ces tentatives de conciliation sont consignées dans un procès-verbal signé par les parties au conflit et contresigné par l'agent chargé de l'inspection du travail. Ce procès-verbal tient lieu de quitus à concurrence des sommes qui y sont portées ».

l'impôt sur le revenu. L'article 57 du CGI semble distinguer les indemnités pour dommages et intérêts des autres indemnités de telle façon que les indemnités qui sont concernées sont celles qui sont prévues dans l'article 41 du code du travail ; le salarié en cas de licenciement abusif est en droit de réclamer des dommages et intérêts dont le montant est déterminé sur la base du salaire d'un mois et demi par année ou fraction d'année de travail sans toutefois dépasser le plafond de 36 mois. Si cette dernière indemnité de l'article 41 du CT doit être prononcée par une juridiction pour bénéficier de l'exonération de l'impôt, cela veut dire que l'indemnité de licenciement et celle de départ volontaire peuvent être fixées de commun accord entre l'employeur et le salarié et bénéficier quand même de cette exonération. Or, dans les pratiques fiscales ce n'est pas ce qui se fait concrètement. L'administration du fisc réclame quand même une décision judiciaire pour appliquer l'exonération de l'article 57 du CGI. En d'autres termes, le fisc comprend bien que toutes les indemnités dont il est parlé dans cet article doivent impérativement faire l'objet d'une décision judiciaire. Cette compréhension de l'administration laisse perplexe dans la mesure où il est inconcevable qu'une indemnité de départ volontaire puisse faire l'objet d'un jugement ou d'un arrêt prononcé par une quelconque juridiction. L'indemnité de départ volontaire ne peut être conçue que dans le cadre de la conclusion d'un contrat de transaction¹. Les parties seront dans ce cas soumises aux stipulations contractuelles et aux dispositions du Dahir des obligations et contrats régissant le contrat de transaction². La transaction, selon l'article 1098 du DOC, « est un contrat par lequel les parties terminent ou préviennent une contestation moyennant la renonciation de chacune d'elles à une partie de ses prétentions réciproques, ou la cession qu'elle fait d'une valeur ou d'un droit à l'autre partie ». Il suffit de réunir les éléments constituant le contrat de transaction pour qualifier l'accord passé entre l'employeur et salarié comme étant une transaction³. La cour de cassation française, déjà le 18 mai 1953, a posé avec clarté le principe de la licéité des transactions conclues à l'occasion de la rupture de la relation de travail⁴.

S'il est bien établi alors que l'indemnité de départ volontaire ne peut résulter que dans le cadre d'un contrat de transaction et que dans ce cas, selon l'article 57 du CGI, cet accord bénéficie de

[¹]V. dans ce sens, Jean Pélissier, Alain Supiot et Antoine Jeammaud, Droit du travail, Dalloz 2001, 20^{ème} édition, n° 506 et s. p. 542.

[²]Articles de 1098 à 1116 DOC.

[³] D.Corrigan-Corsin, la transaction , RJS 1996,p. 407 ; J.Pélissier, les accords de rupture du contrat de travail, Dr.soc. 1987,p. 479 et s.

[⁴]Soc. 18 mai 1953,Dr. Soc. 1993,p. 602.

l'exonération fiscale, une confusion de taille est relevée dans le code général des impôts : il n'est plus possible de déterminer dans quel cas il y a exonération fiscale et quel est le critère de cette exonération.

A signaler aussi que le code général des impôts n'évoque nullement les indemnités dues en cas de non respect des délais de préavis si le licenciement est qualifié de licenciement abusif. Est-ce que l'indemnité de préavis est concernée par l'article 57 du CGI ou non ?

Généralement trois types d'indemnités doivent être concernés par l'exonération fiscale :

- L'indemnité de licenciement ;
- Les dommages et intérêts pour licenciement abusif ;
- L'indemnité pour inobservation du délai de préavis.

A notre sens, il n'y a pas lieu de distinguer entre les indemnités fixées par le tribunal et celles arrêtées conventionnellement entre les parties sinon le code général des impôts serait complètement incohérent dans la mesure où même ce code reconnaît l'exonération dans le cas où il est fait recours à la procédure de conciliation devant l'inspecteur du travail pour la fixation des indemnités de licenciement¹.

B- Les imperfections de l'article 57 du CGI par rapport aux règles du droit de l'arbitrage :

L'article 57 du CGI ne fait aucune allusion aux indemnités dues au salarié en cas de licenciement abusif lorsque ces indemnités sont fixées en vertu d'une sentence arbitrale. Celle-ci doit au préalable être qualifiée de décision émanant d'un ou d'un collège arbitrale et tranchant un litige de manière définitive². La jurisprudence a décidé que certaines décisions émanant d'un ou plusieurs arbitres ne constitue pas une sentence arbitrale :

- 1- Un simple avis n'est pas considéré comme une sentence arbitrale³ ;
- 2- Une note émanant d'un tribunal arbitral sollicitant des parties la communication de nouvelles pièces et documents et réclamant de nouvelles provisions ne sera pas non plus considérée comme une sentence arbitrale⁴.

La sentence arbitrale doit alors statuer définitivement sur une quelconque prétention des parties ; le ou les arbitres doivent avoir exercé un pouvoir juridictionnel. Cette sentence ne dispose de l'imperium du

[¹]Art. 57 du CGI.

[²]Paris, 25 mars 1994, Rev. arb. 1994, p. 391, note Jarrosson.

[³] Paris, 21 juin 1994, rev.arb. 2001, p. 199,obs. Ph. Pinsolle.

[⁴] Paris 3 juin 2004, Rev.arb. 2004,p.733 ;Paris 4 et 11 avr. 2002,JCP G 2003.I.105,n° 12, obs. J.Ortscheidt.

juge mais lorsqu'elle est revêtue de l'exequatur elle acquière tous les attributs de la décision judiciaire et devient exécutoire. L'article 327-31 de la loi sur l'arbitrage au Maroc¹ dispose en ce sens que « La sentence arbitrale n'est susceptible d'exécution forcée qu'en vertu d'une ordonnance d'exequatur du président de la juridiction dans le ressort de laquelle la sentence a été rendue. A cet effet, la minute de la sentence accompagnée d'un exemplaire de la convention d'arbitrage, avec une traduction, le cas échéant, en langue arabe, est déposée par l'un des arbitres ou par la partie la plus diligente au greffe de la juridiction dans les sept jours francs de son prononcé.

S'il a été compromis sur l'appel d'un jugement, la sentence arbitrale est déposée au greffe de la cour d'appel conformément aux dispositions de l'alinéa précédent et l'ordonnance d'exequatur est rendue par le premier président de cette juridiction». L'autorité publique commande alors aux organes de la force publique de prêter leur concours pour faire exécuter cette sentence.

La sentence arbitrale régulièrement prononcée par un arbitre ou un collège d'arbitre et dans la limite revêtue de l'exequatur est assimilée à une véritable décision judiciaire et par conséquent doit être incorporée aux dispositions de l'article 57 du CGI ; ainsi donc, si les différentes indemnités à l'occasion de la rupture de la relation de travail sont fixées par l'intermédiaire de l'arbitrage, ces indemnités doivent obligatoirement être exonérées du paiement de l'impôt sur le revenu.

En conclusion générale, les dispositions légales du code général des impôts doivent prendre en considération le particularisme de chaque domaine du droit ; il faut cesser de croire que les textes fiscaux sont uniquement des normes pour le recouvrement de l'impôt, en tant que règles législatives, elles doivent impérativement respecter l'harmonie et la cohérence des textes de lois.

[1]Dahir n° 1-07-169 du 30 novembre 2007 portant réforme du droit marocain de l'arbitrage.