

2 L'influence des systèmes fiscaux sur le choix de la forme d'emploi

Introduction

Dans un certain nombre de pays de l'OCDE, de plus en plus de travailleurs perçoivent un revenu sans nouer de relation classique de type salarié-employeur. De nombreux facteurs expliquent ce phénomène, mais d'aucuns s'inquiètent que le développement de formes atypiques d'emploi dans certains pays puisse être indûment favorisé par des incitations liées aux systèmes fiscaux. Les différences de traitement fiscal des travailleurs atypiques (tels que les entrepreneurs indépendants) par rapport aux salariés traditionnels peuvent créer des opportunités d'arbitrage, à la fois pour les entreprises dans leur sélection des contrats de travail proposés aux travailleurs (ex. contrat de travail à temps complet ou contrat de prestation de services) et pour les individus dans leur choix d'une forme d'organisation (ex. salariat ou activité indépendante).

Lorsqu'elles existent, les opportunités d'arbitrage fiscal entre formes d'emploi réduisent l'efficacité des systèmes fiscaux. Dès lors, des entreprises et des individus qui exercent des activités similaires peuvent être soumis à des niveaux d'imposition différents, ce qui a d'importantes répercussions sur l'équité des systèmes fiscaux et sur la génération des recettes fiscales. Un récent document de travail de l'OCDE sur la politique fiscale (Milanez et Bratta, 2019) examinait l'ampleur de ces opportunités d'arbitrage fiscal en évaluant dans quelle mesure l'imposition du travail indépendant diffère de celle des formes d'emploi standard. Cette étude spéciale décrit et résume la méthodologie utilisée par ce document de travail et les résultats obtenus, qui revêtent un intérêt particulier du fait qu'il prenait comme point de départ le cadre d'analyse établi par les *Impôts sur les salaires*, en l'étendant aux travailleurs atypiques.

Ainsi, pour un ensemble de sept pays – Australie, États-Unis, Hongrie, Italie, Pays-Bas, Royaume-Uni et Suède – cette étude spéciale examine la modélisation de l'imposition des revenus du travail, y compris des cotisations sociales¹, des salariés standard, en se fondant sur les règles fiscales en vigueur en 2017, ainsi que celle de l'imposition des revenus du travail issus de formes atypiques d'emploi et, en particulier, des travailleurs indépendants. L'objectif est de modéliser la charge fiscale qui grève le travail des salariés standard et des travailleurs indépendants, afin de déterminer si les systèmes fiscaux des pays concernés traitent différemment ces formes d'emploi.

Méthodologie

La publication *Les impôts sur les salaires* contient des informations détaillées sur les impôts payés sur les salaires dans les pays de l'OCDE pour huit catégories de ménage distinctes. Bien que le cadre d'analyse utilisé par *Les impôts sur les salaires* varie en fonction de la composition du ménage (célibataires, parents isolés, couples disposant d'un seul ou de deux salaires, avec ou sans enfants), il part de l'hypothèse que les salariés ont conclu un contrat de travail standard. Par conséquent, cette publication n'étudie pas le traitement fiscal des travailleurs atypiques. Néanmoins, elle offre un cadre qui peut être étendu aux

travailleurs atypiques et ainsi permettre de réaliser des comparaisons avec les salariés standards couverts dans *Les impôts sur les salaires*. Cette étude spéciale conserve le même type de ménage – l'individu considéré est toujours un célibataire sans enfant –, mais le décline entre diverses formes d'emploi (ex. salarié standard, entrepreneur indépendant, etc.). Il est ainsi possible de comparer un travailleur célibataire sans enfant et titulaire d'un contrat de travail standard à temps complet avec un travailleur dont la situation personnelle est similaire mais dont le contrat de travail diffère. Cette étude spéciale s'attache à analyser les travailleurs indépendants qui ne sont pas constitués en société.

L'analyse empirique réalisée dans cette étude spéciale modélise le traitement fiscal du revenu des travailleurs pour chacune des formes d'emploi qui existent dans un pays donné, sachant que la gamme des formes d'emploi examinées englobe le salariat classique ainsi que les différentes variantes de l'emploi atypique indépendant. L'analyse est alors reproduite dans plusieurs pays.

Cette section décrit les formes de travail analysées, les informations requises pour modéliser le traitement fiscal du travail atypique, les hypothèses de modélisation retenues et l'éventail des indicateurs utilisés pour mesurer la charge fiscale associée à chaque forme d'emploi.

Formes d'emploi étudiées : les travailleurs indépendants non constitués en société

L'expression générique « emploi typique » recouvre certaines caractéristiques de contrats de travail qui sont désormais communs à de nombreux pays de l'OCDE : emploi salarié à temps complet et à durée indéterminée. À l'inverse, le terme « atypique » qualifie les relations de travail en fonction de ce qu'elles ne sont pas : pas nécessairement à temps complet, d'une durée qui n'est pas déterminée et ne faisant pas intervenir un employeur unique. Selon la définition de l'OCDE (2015), le travail atypique inclut l'activité indépendante (travailleurs pour leur propre compte), les contrats temporaires ou à durée déterminée et le travail à temps partiel. Étant donné que cette étude spéciale met l'accent sur le traitement fiscal des travailleurs indépendants, elle analyse les catégories de travailleurs indépendants non constitués en société établies par les ministères des Finances des pays de l'OCDE. Ces formes d'emploi sont résumées dans le Tableau 2.1².

Tableau 2.1. Catégories de travailleurs indépendants non constitués en société

Ce tableau résume les catégories de travailleurs indépendants non constitués en société qui existent dans les pays couverts.

	Travailleurs indépendants non constitués en société		
	Professionnels indépendants	Artisans, commerçants, exploitants agricoles	Autres
Australie	Prestataires, entrepreneurs individuels		
Hongrie	Entrepreneurs individuels		Quasi-indépendants : catégorie créée pour officialiser le statut de personnes considérées à tort comme des travailleurs indépendants avant 2006
Italie	Prestataires, entrepreneurs individuels	Certains professionnels indépendants peuvent être assimilés à des artisans ou à des commerçants	Collaborateurs coordonnés et continus Commerçants admissibles au régime du forfait
Pays-Bas	Prestataires, entrepreneurs individuels		
Suède	Prestataires, entrepreneurs individuels		
Royaume-Uni	Entrepreneurs individuels		Ouvriers
États-Unis	Entreprise individuelle ; société de personnes (S corporation)		

Source : Milanez et Bratta (2019).

Informations sur le traitement fiscal des travailleurs indépendants non constitués en société

Modéliser le traitement fiscal des travailleurs indépendants non constitués en société nécessitait de réunir des informations en sus de celles disponibles dans la publication *Les impôts sur les salaires*, à savoir des données détaillées sur les impôts payés par ces travailleurs, ainsi que sur l'impôt et les cotisations sociales dus par les entreprises qui choisissent de faire appel à des travailleurs indépendants non constitués en société. Ces informations ont été obtenues des ministères des Finances des pays de l'OCDE et diffusées par Milanez et Bratta (2019).

Les informations sur le traitement fiscal des entreprises au titre de différentes formes d'emploi recouvrent les catégories suivantes : cotisations patronales de sécurité sociale, prélèvements obligatoires non fiscaux (PONF) à la charge des employeurs³, impôts sur les salaires, allègements et crédits d'impôt en faveur des entreprises (tableau 6, Milanez et Bratta, 2019). Ces informations révèlent que les employeurs sont généralement redevables de cotisations sociales et de PONF pour le compte de leurs salariés. Il s'agit le plus souvent de cotisations de retraite, d'assurance maladie, chômage et accident. Toutefois, la responsabilité des employeurs au titre de l'assurance sociale ne s'étend généralement pas aux travailleurs indépendants. Aux États-Unis, en Hongrie, en Italie et au Royaume-Uni, les employeurs ne sont pas tenus de cotiser pour le compte des travailleurs indépendants^{4, 5}.

Les informations relatives au traitement fiscal des individus au titre de différentes formes d'emploi englobent les catégories suivantes : impôts sur le revenu des personnes physiques, cotisations salariales de sécurité sociale, allègements et crédits d'impôt en faveur des particuliers, transferts en espèces, autres allègements d'impôt non standard ou traitement fiscal préférentiel (tableau 8, Milanez et Bratta, 2019). Elles comprennent également les PONF. Bien que les cotisations de sécurité sociale et les PONF à la charge des salariés varient entre formes d'emploi pour ces sept pays, salariés et travailleurs indépendants

sont généralement redevables d'un certain montant. Dans certains pays, les travailleurs indépendants supportent des cotisations sociales plus élevées que les salariés⁶.

Hypothèses de modélisation

Concernant le travailleur individuel analysé

L'individu étudié est supposé être un célibataire sans enfant. L'analyse ne formule pas d'hypothèse s'agissant de l'activité professionnelle exercée par le travailleur. Lorsque le traitement fiscal diffère en fonction de caractéristiques individuelles, l'analyse est menée pour chacun des cas susceptibles de se produire. Par exemple, les cotisations sociales minimales en Hongrie dépendent du salaire minimum, qui lui-même varie en fonction du niveau de qualifications du travailleur. Aussi, pour la Hongrie, les résultats sont calculés pour les entrepreneurs individuels peu qualifiés et très qualifiés.

Concernant l'emplacement géographique en cas d'imposition infranationale

Dans les pays où un impôt infranational est prélevé, les impôts municipaux et régionaux sont modélisés selon les hypothèses retenues dans *Les impôts sur les salaires*. Trois des sept pays étudiés sont concernés : en Australie, un individu réside en Nouvelle-Galles du Sud ; en Italie, un individu réside à Rome (Latium) ; et aux États-Unis, un individu réside à Detroit, dans le Michigan.

Concernant les niveaux de salaires

Pour chaque pays, les résultats de base sont calculés selon l'hypothèse qu'un salarié standard perçoit un salaire brut annuel moyen conforme à celui retenu dans l'édition 2018 des *Impôts sur les salaires* (OCDE, 2018a). En se concentrant sur les résultats obtenus à un seul niveau de salaire, il est plus facile de ventiler en différentes catégories les recettes totales dégagées par l'imposition des revenus du travail (ex. impôt sur le revenu des personnes physiques, cotisations salariales de sécurité sociale).

Toutefois, il est important d'examiner aussi les résultats pour différents niveaux de salaires parce que la forme d'emploi qui représente le coût d'emploi total le plus faible n'est pas forcément la même aux deux extrémités de l'échelle des salaires. Ces différences peuvent à leur tour jouer sur la forme d'emploi jugée préférable de point de vue de l'entreprise ou de l'individu. Bien que ce niveau de détail n'apparaisse pas dans cette étude spéciale, les résultats sont calculés pour des niveaux de salaire compris entre 10 et 250 % du salaire moyen dans Milanez et Bratta (2019), qui se basent sur les salaires moyens de 2017 extraits de l'édition 2020 des *Impôts sur les salaires* (OCDE, 2020a).

Modélisation du traitement fiscal de différentes formes d'emploi

À partir des informations relatives au traitement fiscal de différentes formes d'emploi et des hypothèses de modélisation décrites ci-avant, le principal exercice analytique de cette étude spéciale consiste à modéliser le traitement fiscal des différentes formes d'emploi. Ce faisant, ce chapitre suit étroitement le cadre retenu par *Les impôts sur les salaires*.

Pour chaque pays, chaque modèle part du salaire moyen supposé d'un salarié. Comme dans *Les impôts sur les salaires*, le salaire moyen sert à calculer l'ensemble des impôts et des cotisations sociales, y compris l'impôt sur le revenu des personnes physiques, les cotisations salariales et patronales de sécurité sociale, les impôts sur les salaires et l'ensemble des dispositions fiscales applicables, dont les allègements et crédits d'impôt⁷. Ces calculs sont résumés par le coût d'emploi total. Le coût d'emploi total est la somme de la rémunération nette du salarié, de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, des cotisations salariales et patronales de sécurité sociale et des impôts sur les salaires, diminués des transferts en espèces.

Le coût d'emploi total d'un salarié peut à son tour être considéré comme deux composantes distinctes : la rémunération nette du salarié et le coût fiscal de l'employeur, également appelé coin fiscal moyen (le « coin fiscal »), défini ci-dessous. Du point de vue de l'individu, la rémunération nette du salarié correspond au salaire brut diminué de l'impôt sur le revenu et des cotisations salariales de sécurité sociale.

Pour modéliser les formes atypiques d'emploi, deux approches peuvent être suivies. La première consiste à se placer du point de vue de l'entreprise (parmi un éventail de formes d'emploi possibles, quelle est la plus avantageuse pour l'entreprise ?) et la seconde du point de vue de l'individu (parmi un éventail de formes d'emploi possibles, quelle est la plus avantageuse pour l'individu ?). Ces deux points de vue sont importants, car les individus sont confrontés à une série d'incitations à choisir parmi différentes formes d'emploi, tandis que les entreprises peuvent avoir d'autres incitations à proposer différents types de contrat.

Le point de vue de l'entreprise est modélisé en égalisant la rémunération nette d'un individu, toutes formes d'emploi confondues. Si toutes les formes d'emploi offrent la même rémunération nette, le critère fiscal n'interviendra pas dans le choix de l'individu. Cela nous permet de nous concentrer sur la forme d'emploi la plus fiscalement avantageuse pour l'entreprise, ce qui met en lumière les incitations liées au système fiscal pour les entreprises⁸. Bien que le choix du contrat proposé dépende de facteurs autres que fiscaux⁹, si l'on se borne à considérer le système fiscal de manière isolée, une entreprise choisira la forme d'emploi qui minimise son coût d'emploi total.

À l'inverse, le point de vue de l'individu est modélisé en égalisant le coût d'emploi total pour une entreprise, toutes formes d'emploi confondues. Si toutes les formes d'emploi induisent le même coût total, une entreprise ne sera pas fiscalement incitée à choisir un type de contrat plutôt qu'un autre. Cela nous permet de nous concentrer sur la forme d'emploi la plus fiscalement avantageuse pour un individu, et de mettre en évidence les incitations fiscales qui s'offrent aux individus. Un individu optera pour la forme d'emploi qui maximise sa rémunération nette.

Ces deux exercices peuvent être considérés comme des simulations qui correspondent à deux facettes différentes de l'incidence fiscale. Lorsqu'on égalise le coût d'emploi total pour une entreprise, on suppose que l'incidence fiscale est entièrement supportée par le travailleur ; lorsqu'on égalise la rémunération nette, on suppose qu'elle est entièrement supportée par l'entreprise. En réalité, l'incidence se situe probablement quelque part entre les deux et dépendra de la structure concurrentielle du marché du travail. Observons que, par souci de concision, seuls les résultats exprimant le point de vue des entreprises sont présentés dans cette étude spéciale. Voir Milanez et Bratta (2019) pour connaître le point de vue des individus.

Indicateurs de la charge fiscale

Les résultats sont résumés selon deux indicateurs de la charge fiscale : le coin fiscal, déjà mentionné, et le coin moyen des prélèvements obligatoires (le « coin des prélèvements obligatoires »). Ces indicateurs sont décrits plus en détail ci-dessous. Les résultats sont également exprimés par un indicateur de la différence en pourcentage entre le coût d'emploi total représenté par des travailleurs indépendants non constitués en société et celui des salariés classiques.

Le coin fiscal

Le coin fiscal désigne le montant net que l'État perçoit grâce à l'imposition des revenus du travail. Il correspond à la somme de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, des cotisations sociales payées par les salariés et les employeurs et des taxes sur les salaires, minorés des transferts en espèces éventuels, exprimés en pourcentage du coût d'emploi total du salarié. Cette expression est très utile parce qu'elle révèle comment le coin fiscal peut être décomposé en différentes catégories d'impôt. Le coin fiscal est l'une des principales mesures de la charge fiscale utilisées dans *Les impôts sur les salaires*.

Le coin des prélèvements obligatoires

Le coin des prélèvements obligatoires est similaire au coin fiscal, à ceci près qu'il inclut les PONF à la charge des salariés et des employeurs dans le numérateur et dans le calcul du coût d'emploi total. Le coin des prélèvements obligatoires correspond à la somme de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, des cotisations sociales et des PONF à la charge des salariés, des cotisations sociales, des PONF et des taxes sur les salaires à la charge des employeurs, diminués des transferts en espèces éventuels, exprimés en pourcentage du coût d'emploi total du salarié. Il comprend également les PONF versés à des parties autres que des organisations non gouvernementales, comme les paiements obligatoires à des compagnies d'assurance privées ou à des fonds de pension privés (ex. cotisations de retraite obligatoires versées à des fonds de pension en Australie). Le calcul des coins des prélèvements obligatoires n'entre pas dans le champ de la méthodologie des *Impôts sur les salaires*, qui porte sur les coins fiscaux. Toutefois, on trouvera des informations supplémentaires sur les PONF dans OCDE (2018b).

Indicateur de la différence en pourcentage du coût d'emploi total

Après avoir calculé des indicateurs de l'imposition du travail pour les différentes formes d'emploi dans un pays donné, il est utile de revenir à la question initiale posée : dans quelle mesure les systèmes fiscaux traitent-ils l'emploi atypique différemment de l'emploi standard ? Pour y répondre, on peut examiner un indicateur simple qui correspond à la différence en pourcentage entre le coût d'emploi total d'un travailleur atypique et le coût d'emploi total d'un salarié standard, en intégrant les PONF. Lorsque le coût d'emploi total d'un travailleur atypique est inférieur à celui d'un salarié standard, cet indicateur révèle dans quelle mesure le système fiscal permet à une entreprise de réduire ses coûts de main-d'œuvre en choisissant un travailleur atypique plutôt qu'un salarié classique.

Résultats

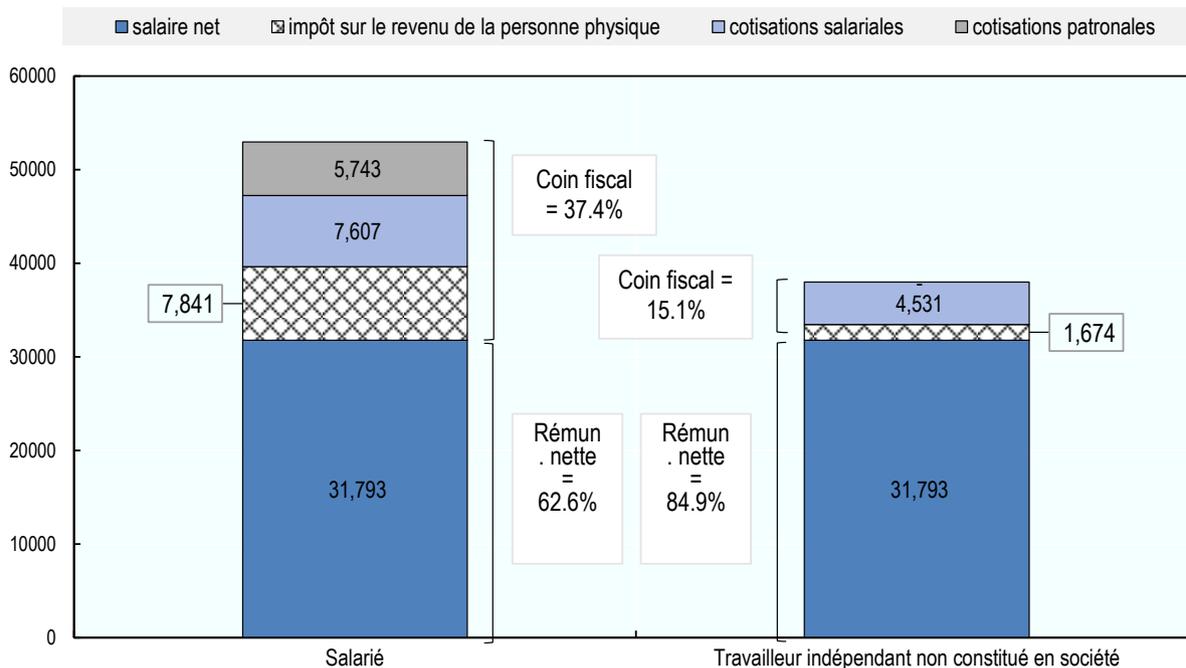
Cette section décrit les résultats de l'analyse empirique. La première sous-section présente les résultats d'un seul pays – les Pays-Bas – afin d'examiner en détail les politiques fiscales qui les sous-tendent. La deuxième sous-section présente les résultats obtenus pour l'ensemble des pays sur la base des indicateurs évoqués précédemment.

Étude de cas : Pays-Bas

L'analyse empirique réalisée pour les Pays-Bas examine deux formes d'emploi : le salariat standard et l'exercice d'une activité en tant que travailleur indépendant non constitué en société. L'analyse de l'imposition des revenus du travail d'un salarié aux Pays-Bas retient comme hypothèse un salaire brut annuel de 50 850 EUR en 2017, un montant conforme à celui retenu dans l'édition 2020 des *Impôts sur les salaires* (OCDE, 2020a). Dans le cas du salarié, ce salaire brut est utilisé pour calculer l'ensemble des impôts dus, y compris l'impôt sur le revenu des personnes physiques et les cotisations salariales et patronales de sécurité sociale¹⁰. Le Graphique 2.1 présente ces montants pour deux formes d'emploi (après égalisation de la rémunération nette du travailleur indépendant non constitué en société et du salarié afin de mettre l'accent sur le point de vue de l'entreprise).

Les résultats révèlent que la charge fiscale peut varier fortement selon les formes d'emploi. Aux Pays-Bas, la différence tient à deux caractéristiques du système fiscal. Premièrement, une entreprise qui fait appel à un travailleur indépendant non constitué en société n'est pas redevable des cotisations de sécurité sociale pour le compte de ce travailleur, ce qui réduit le coût d'emploi total pour l'entreprise. Le Graphique 2.1 illustre ce constat par le fait que la part patronale des cotisations de sécurité sociale (5 743 EUR) concerne le salarié, mais pas le travailleur indépendant non constitué en société¹¹.

Graphique 2.1. Décomposition du coin fiscal dans le cas des Pays-Bas



Note : dans cet exercice, le salaire brut est égal au salaire moyen perçu en 2017 par un salarié (50 850 EUR) (OCDE, 2020a). La rémunération nette après impôt du travailleur indépendant non constitué en société a été alignée sur celle du salarié pour faire en sorte qu'elle n'ait pas d'incidence sur le choix de l'individu quant à la forme d'emploi. L'objectif est d'examiner les incitations qui s'offrent à une entreprise à arbitrer entre les deux formes d'emploi. Il convient de noter que le montant de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et le montant des cotisations salariales de sécurité sociale sont légèrement différents des montants retenus dans l'édition 2018 des Impôts sur les salaires (OCDE, 2018a). Cela tient à la mise à jour du salaire moyen (OCDE, 2020a) et une pondération quelque peu différente du crédit d'impôt au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de la part salariale des cotisations de sécurité sociale. Cette analyse repose sur l'hypothèse que le crédit d'impôt s'applique à l'impôt sur le revenu des personnes physiques avec une pondération égale à (impôt sur le revenu des personnes physiques / (impôt sur le revenu des personnes physiques + cotisations sociales à la charge des salariés)). Cette différence n'a toutefois aucune incidence sur le coin fiscal, dans la mesure où les versements obligatoires aux administrations publiques sont équivalents (15 448 EUR dans les deux analyses).

Source : calculs de l'auteur.

StatLink  <https://doi.org/10.1787/888934107636>

Deuxièmement, aux Pays-Bas, les travailleurs indépendants non constitués en société ont droit à deux déductions au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques : une somme forfaitaire de 7 280 EUR, et une déduction accordée aux petites entreprises qui leur permet de bénéficier d'une exonération d'impôt sur les bénéfices à hauteur de 14 %. Ces déductions ont pour effet de réduire l'impôt sur le revenu des personnes physiques dû par les travailleurs indépendants non constitués en société, ce qui se traduit par une baisse du coût d'emploi total pour l'entreprise par rapport au coût des salariés standard. Le Graphique 2.1 illustre ce constat par le fait que le montant de l'impôt sur le revenu des personnes physiques dû par le salarié (7 841 EUR) est supérieur à celui dû par le travailleur indépendant non constitué en société (1 674 EUR)¹².

Il découle de ces deux différences de traitement fiscal entre un salarié standard et un travailleur indépendant non constitué en société que du fait des abattements d'impôt, le coût d'un travailleur indépendant sera inférieur pour l'entreprise. Le coin fiscal — 15,1 % pour un travailleur indépendant, contre 37,4 % pour un salarié — illustre le fait que le coût fiscal d'un travailleur indépendant non constitué en société est inférieur. L'écart entre le coût d'emploi total permet également de confirmer un tel constat :

une entreprise qui décide de faire appel à un travailleur indépendant supporterait un coût d'emploi total de 40 905 EUR, contre 56 593 EUR pour un salarié standard. L'entreprise réaliserait une économie de 28 % sur le coût de main d'œuvre¹³.

Il convient toutefois de noter, pour interpréter ces résultats, que les travailleurs indépendants peuvent choisir de souscrire une assurance privée. Dans ce cas, le différentiel de coin fiscal par rapport aux salariés standard sera moins important. Cette décision tient aussi au pouvoir de négociation dont dispose le travailleur, et sera donc différente en fonction du segment du marché du travail, de la profession et du niveau de compétences. Par exemple, dans un pays tel que l'Allemagne, la catégorie des travailleurs indépendants se compose en grande partie de médecins, d'avocats, d'artisans et de professionnels qualifiés. C'est pourquoi les assurances privées y sont très répandues. Dans cette analyse, il se peut par conséquent que les coins fiscaux soient quelque peu sous-évalués. Une autre analyse pourrait aussi modéliser le niveau moyen des assurances privées, par exemple, si des données étaient disponibles.

Résultats dans l'ensemble des pays étudiés

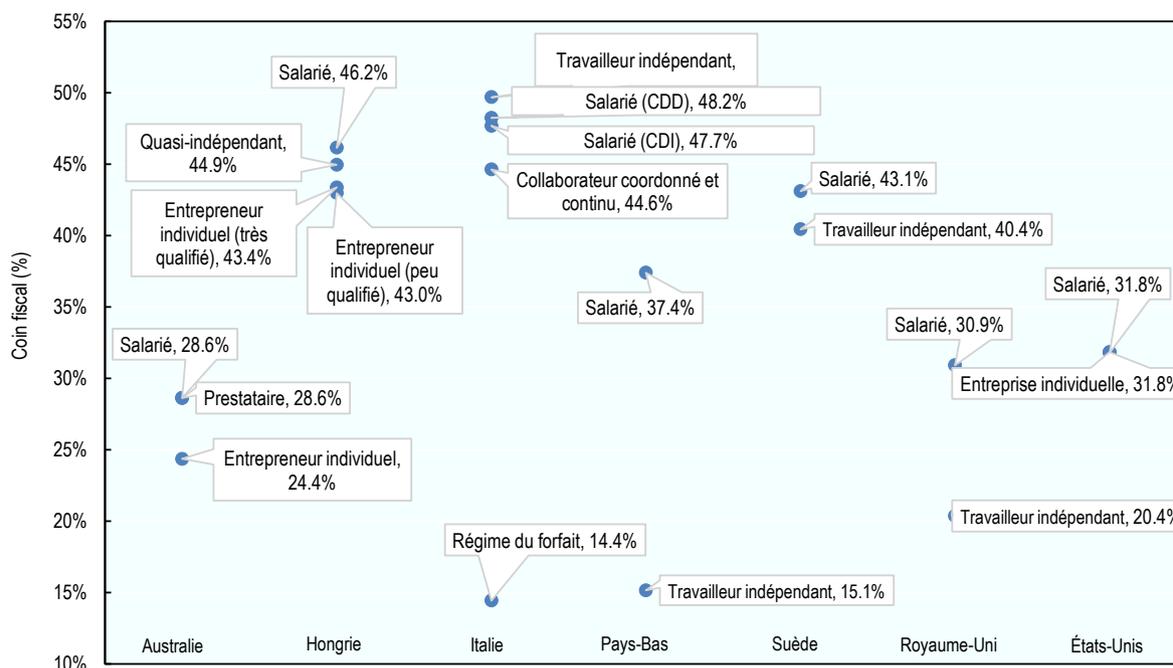
Cette sous-section présente les résultats pour tous les pays étudiés en se fondant sur le principal indicateur utilisé dans cette étude spéciale, à savoir le coin fiscal. Le Graphique 2.2 illustre le coin fiscal de chaque forme d'emploi dans un pays donné, pour chacun des sept pays examinés. Les coins fiscaux des salariés standard ont été calculés au niveau du salaire moyen dans chaque pays (OCDE, 2018a), tandis que les coins fiscaux des autres formes d'emploi ont été calculés en égalisant la rémunération nette (ce qui revient à mettre l'accent sur les incitations qui s'offrent aux entreprises).

Deux observations principales peuvent être formulées. En premier lieu, dans certains pays, les coins fiscaux des différentes formes d'emploi sont assez concentrés. C'est notamment le cas pour les États-Unis, la Hongrie et la Suède. Dans chacun de ces pays, l'écart entre le coin fiscal maximum et le coin fiscal minimum est inférieur à quatre points de pourcentage. À l'inverse, les coins fiscaux correspondant aux différentes formes d'emploi sont étonnamment dispersés aux Pays-Bas, où l'écart entre les coins fiscaux maximum et minimum est de 22.3 points de pourcentage. On constate un degré modéré de dispersion en Australie et au Royaume-Uni, ainsi qu'en Italie pour les formes d'emploi autres que les commerçants admissibles au régime du forfait. Le différentiel de coin fiscal entre un salarié sous contrat à durée indéterminée (47.7 %) et un commerçant soumis au régime du forfait (14.4 %) atteint 33.3 points de pourcentage.

Le degré de dispersion entre les coins fiscaux des différentes formes d'emploi au sein d'un pays donné est important parce qu'il reflète l'incitation – en l'espèce, des entreprises – à changer de forme d'emploi pour des raisons fiscales. Des coins fiscaux concentrés traduisent une faible incitation à passer d'une forme d'emploi à une autre, tandis que des coins fiscaux très dispersés reflètent une plus forte incitation à arbitrer entre formes d'emploi.

La deuxième observation principale est que, dans la mesure où un coin fiscal plus faible pour une forme d'emploi donnée révèle une incitation des travailleurs à opter pour cette forme d'emploi, les systèmes fiscaux semblent pénaliser l'emploi standard. C'est ce que montre le Graphique 2.2, qui indique que dans de nombreux pays, le salariat est la forme d'emploi associée au coin fiscal le plus élevé (ex. Australie, Hongrie, Pays-Bas, Royaume-Uni et Suède). Aussi, dans ces pays, les entreprises peuvent réduire leurs coûts de main-d'œuvre d'origine fiscale en choisissant une forme d'emploi autre que le salariat. Bien évidemment, ces contre-incitations doivent être appréhendées dans un contexte global, car des facteurs non fiscaux influent également sur le choix d'un contrat de travail par une entreprise.

Graphique 2.2. Coins fiscaux des différentes formes d'emploi dans l'ensemble des pays



Note : Ce graphique présente le coin fiscal correspondant à chaque forme d'emploi dans un pays, pour les sept pays étudiés. L'axe vertical illustre le coin fiscal en pourcentage. Les coins fiscaux des salariés ont été calculés au niveau du salaire moyen dans chaque pays, tandis que les coins fiscaux des autres formes d'emploi ont été calculés en égalisant la rémunération nette.

Source : calculs de l'auteur.

StatLink  <https://doi.org/10.1787/888934107655>

Comme nous l'avons vu, le coin fiscal est l'un des principaux indicateurs de la charge fiscale utilisés dans la publication *Les impôts sur les salaires*. Toutefois, dans certains pays, on peut penser que le coin fiscal ne reflète pas tous les coûts de main-d'œuvre véritablement supportés par les employeurs parce qu'il n'englobe pas les prélèvements obligatoires non fiscaux (PONF). Dans ces pays, le coin des prélèvements obligatoires représente un indicateur plus juste, car il inclut ces PONF¹⁴. Dans les sept pays étudiés, des PONF s'appliquent en Australie et aux Pays-Bas et, dans une moindre mesure, en Suède¹⁵. Le Tableau 2.2 résume la différence entre les coins fiscaux et les coins des prélèvements obligatoires pour ces trois pays.

La prise en compte des PONF dans l'analyse entraîne une augmentation significative de la charge fiscale pour certaines formes d'emploi. Par exemple, les salariés aux Pays-Bas enregistrent un coin fiscal de 37.4 % mais un coin des prélèvements obligatoires de 50.9 %, soit une hausse de 13.5 %. La charge fiscale relative aux travailleurs indépendants non constitués en société aux Pays-Bas augmente également quand on tient compte des PONF et du coin des prélèvements obligatoires, quoique dans une moindre mesure, ce qui contribue aussi au différentiel de traitement fiscal entre salariés et travailleurs indépendants.

Tableau 2.2. Comparaisons du coin fiscal et du coin des prélèvements obligatoires pour l'Australie, les Pays-Bas et la Suède

		Coin fiscal (%)	Coin des prélèvements obligatoires (%)	Différence (%)
Australie	Salarié	28.6	35.2	6.6
	Prestataire non constitué en société	28.6	35.2	6.6
	Entrepreneur individuel	24.4	24.4	0.0
Pays-Bas	Salarié	37.4	50.9	13.5
	Travailleur indépendant non constitué en société	15.1	22.3	7.2
Suède	Salarié	42.9	43.1	0.2
	Travailleur indépendant non constitué en société	40.4	40.6	0.2

Source : calculs de l'auteur.

Il est également important de savoir que l'utilisation d'un indicateur de la charge fiscale plutôt qu'un autre peut aboutir à des conclusions différentes concernant la forme d'emploi qui induit le plus faible coût fiscal pour une entreprise. Si par exemple on choisit d'utiliser le coin fiscal, les salariés représentent un coût fiscal plus faible aux États-Unis par rapport aux travailleurs organisés en entreprise individuelle ; si par contre on utilise le coin des prélèvements obligatoires, le coût fiscal des salariés dépasse celui des entrepreneurs individuels. En effet, aux États-Unis, les entreprises sont redevables de PONF au titre de l'assurance accident et maladie (assurance contre les accidents du travail) au niveau de l'État pour le compte des salariés, mais pas pour le compte des travailleurs relevant d'une autre forme d'emploi. En l'espèce, la différence entre le coin fiscal et le coin des prélèvements obligatoires est minime, mais ce n'est pas forcément toujours le cas.

Les résultats relatifs aux coins fiscaux et aux coins des prélèvements obligatoires montrent que les entreprises qui font appel à des travailleurs indépendants au lieu d'embaucher des salariés supportent généralement une charge fiscale plus faible par travailleur. Pour s'en convaincre, on peut aussi examiner l'indicateur, décrit précédemment, exprimant la différence en pourcentage de coût d'emploi total entre les travailleurs indépendants et les salariés. Le Graphique 2.3 illustre les économies de coût d'emploi total réalisées par une entreprise qui choisit de faire appel à un travailleur atypique plutôt qu'à un salarié classique.

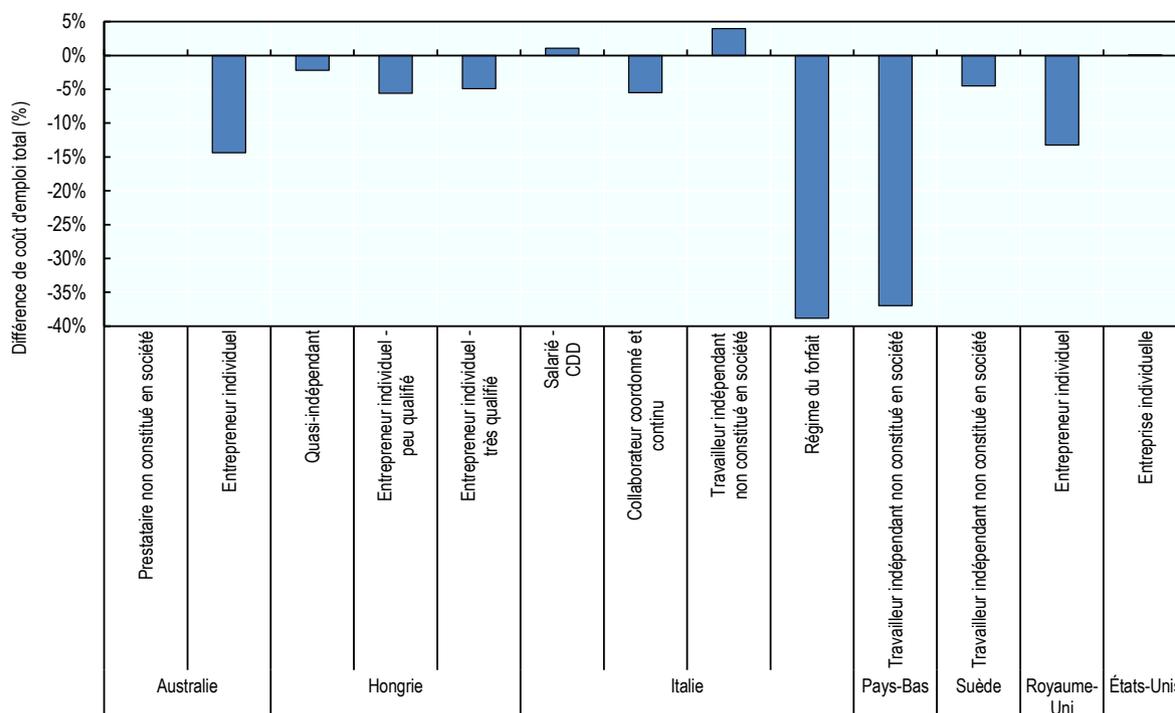
Lorsque les valeurs indiquées dans le Graphique 2.3 sont négatives, elles révèlent que les formes atypiques d'emploi génèrent une économie de coût. Par exemple, une entreprise qui embauche un travailleur indépendant non constitué en société plutôt qu'un salarié standard aux Pays-Bas réalise une économie sur le coût d'emploi total de 37 %. Pour prendre un autre exemple, en Italie, une entreprise qui recrute un travailleur soumis au régime du forfait plutôt qu'un salarié classique réalise une économie sur le coût d'emploi total de 39 %¹⁶.

Dans les pays où le différentiel de traitement fiscal entre les salariés standard et les travailleurs indépendants est marqué (l'économie de coût d'emploi total est importante), les entreprises sont fortement incitées à recruter des travailleurs atypiques. En pareils cas, les systèmes fiscaux peuvent contribuer au développement du travail atypique. À l'inverse, lorsque le différentiel de traitement fiscal est minime, les entreprises sont peu incitées à embaucher des travailleurs atypiques plutôt que des salariés, et on peut s'attendre à ce que la part des salariés classiques dans ces pays reste plus stable.

Bien que cette étude spéciale s'intéresse aux facteurs qui incitent les entreprises à proposer aux travailleurs un contrat de travail plutôt qu'un autre (ex. un contrat à temps complet plutôt qu'un contrat de prestation de services), les incitations qui s'exercent au niveau des individus sont tout aussi importantes. En effet, les individus auront leurs propres raisons d'opter pour une forme d'emploi en particulier. Par exemple, pour un travailleur à haut revenu, souscrire un contrat d'assurance privé peut coûter moins cher

qu'adhérer à un régime d'assurance collective. Voir Milanez et Bratta (2019) pour un examen exhaustif de cet aspect.

Graphique 2.3. Économie sur le coût d'emploi total générées par une forme atypique d'emploi par rapport au salariat classique (exprimée en différence de pourcentage)



Note : Dans ce graphique, les PONF sont intégrés dans les calculs du coût d'emploi total, ce qui est pertinent pour l'Australie, les Pays-Bas et les États-Unis.

Source : calculs de l'auteur.

StatLink  <https://doi.org/10.1787/888934107674>

Considérations intéressant l'action des pouvoirs publics

La réflexion portant sur les éléments relatifs à l'imposition des salariés standard par rapport à celle des travailleurs atypiques conduit à formuler plusieurs considérations à l'intention des pouvoirs publics. En premier lieu, il est nécessaire d'évaluer et de réévaluer les systèmes fiscaux pour s'assurer qu'ils restent en phase avec les transformations sur le marché du travail. Bien que le phénomène des travailleurs atypiques ne soit en rien nouveau, la transformation numérique de l'économie a favorisé l'émergence de divers modèles d'affaires reposant sur l'intermédiation entre consommateurs et prestataires. En second lieu, les systèmes de prélèvements et de prestations devraient être réformés afin d'empêcher qu'ils n'incitent indûment les entreprises à faire appel à des travailleurs indépendants. Les entreprises ont naturellement intérêt à réduire leurs coûts de main-d'œuvre d'origine fiscale, mais cette dynamique menace les recettes publiques et peut conduire à un monde dans lequel les individus en situation économique précaire se retrouvent privés d'une protection sociale digne de ce nom. Dans le même temps, les systèmes fiscaux devraient encourager le travail indépendant légitime.

Bien que cette étude spéciale s'intéresse aux résultats du point de vue des entreprises, on peut aussi affirmer que le système de prélèvements et de prestations ne devrait pas non plus inciter indûment les

individus à devenir travailleurs indépendants dans le but de minorer le montant de leur impôt. Cette dynamique menacerait elle aussi les recettes publiques. Ce risque d'évasion fiscale est majoritairement associé aux formes de travail indépendant constitué en société, examinées plus en détail dans Milanez et Bratta (2019).

Enfin, le traitement fiscal de différentes formes d'emploi ne devrait pas être nécessairement identique. Même si les principes de conception de l'impôt consacrent la neutralité entre formes d'emploi, des différences entre travailleurs peuvent justifier un traitement fiscal différencié (ex. des droits à prestations différents peuvent justifier un traitement fiscal différent). Lorsque des différences de traitement fiscal existent, elles doivent être justifiées par de solides raisons politiques.

Bibliographie

Milanez, A. et B. Bratta (2019), « Taxation and the future of work: How tax systems influence choice of employment form », *Documents de travail de l'OCDE sur la fiscalité*, n° 41, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/20f7164a-en>.

OCDE (2018a), *Les impôts sur les salaires 2019*, Éditions OCDE, Paris, https://doi.org/10.1787/tax_wages-2019-fr.

OCDE (2018b), *Non-tax compulsory payments (NTCPs) as an additional burden on labour income in 2018*, Éditions OCDE, Paris, <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/non-tax-compulsory-payments.pdf>.

OCDE (2015), *Tous concernés : Pourquoi moins d'inégalité profite à tous*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264235519-fr>.

Notes

¹ L'analyse modélise les impôts sur le revenu des personnes physiques, les cotisations sociales payées par les salariés et par les employeurs, les impôts sur les salaires, les allègements ou crédits d'impôt applicables (au niveau de l'entreprise et/ou de l'individu), ainsi que les éventuels impôts sur les plus-values dus par les travailleurs indépendants. Par souci de simplicité, elle pose également l'hypothèse que l'individu étudié est un travailleur célibataire sans enfant.

² Les délégués de certains pays auprès de l'OCDE ont également communiqué des informations sur divers types de travailleurs indépendants constitués en société. Toutefois, ces formes d'emploi ne sont pas traitées ici, par souci de concision, car la modélisation des travailleurs indépendants constitués en société implique une série de considérations et d'hypothèses supplémentaires, telles que la fraction du revenu issue du capital par rapport à celle issue du travail. Ces informations détaillées et l'analyse correspondante sont présentées dans Milanez et Bratta (2019).

³ Les PONF désignent les prélèvements obligatoires avec et sans contrepartie au profit de fonds à gestion privée, d'organismes d'aide sociale ou de dispositifs d'assurance sociale en dehors des administrations publiques ainsi que d'entreprises publiques. Pour plus d'informations, voir le lien suivant : <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/non-tax-compulsory-payments.pdf>.

⁴ En Allemagne, seuls les salariés sont redevables des cotisations sociales. Les travailleurs atypiques peuvent choisir de cotiser à des régimes d'assurance maladie privés ou d'épargner pour leur retraite. Étant

donné que ces paiements proviendraient de leur bénéfice après impôt, le coin fiscal des travailleurs atypiques est systématiquement inférieur à celui des salariés (à un niveau donné de revenu).

⁵ Aux États-Unis, la *Tax Cuts and Jobs Act* (TCJA) a pris effet le 1^{er} janvier 2018. Les modifications qu'elle entraîne, comme la disposition autorisant les propriétaires d'entités intermédiaires à déduire jusqu'à 20 % de leur bénéfice commercial net de leur impôt sur le revenu, aboutiraient à des résultats pour 2018 différents des résultats obtenus sur la base des données fiscales de 2017.

⁶ Par exemple, aux États-Unis, les entreprises individuelles supportent des taux de cotisation majorés : le taux de l'assurance retraite, réversion et invalidité est deux fois plus élevé pour les entreprises individuelles (11.45 %) que pour les salariés, ce qui aboutit à un taux total combiné de 14.13 % pour les entreprises individuelles contre 7.65 % pour les salariés.

⁷ Les calculs englobent également les PONF lorsque le coin des prélèvements obligatoires est examiné.

⁸ L'approche consistant à égaliser la rémunération nette d'un individu quelle que soit la forme d'emploi vise à résoudre quelques-uns des problèmes qui se posent quand on compare le revenu salarial et le revenu du travail indépendant. Le revenu du travail indépendant correspond à un bénéfice qui dépend de plusieurs facteurs, y compris le degré de concurrence et la situation sur le marché. En ce sens, il peut ne pas être strictement comparable au revenu d'un salarié.

⁹ Ces autres facteurs incluent les caractéristiques du marché du travail telles que les règles de protection des travailleurs et les obligations de salaire minimum. En outre, les évolutions démographiques telles que le vieillissement auront aussi un impact.

¹⁰ Les résultats de l'étude de cas ne tiennent pas compte des PONF et sont présentés en utilisant la mesure du coin fiscal. Les PONF aux Pays-Bas sont néanmoins examinés dans la section suivante, laquelle traite aussi de la question du coin des prélèvements obligatoires.

¹¹ D'une manière générale, dans les autres pays, la responsabilité des employeurs au titre de l'assurance sociale ne s'étend généralement pas aux travailleurs indépendants. C'est notamment le cas aux États-Unis, en Hongrie, en Italie et au Royaume-Uni. Bien que les travailleurs indépendants soient redevables des cotisations de sécurité sociale pour leur propre compte, les montants sont souvent inférieurs à la somme des parts salariales et patronales des cotisations de sécurité sociale pour les salariés standard. Il peut aussi en résulter des droits à prestations différents.

¹² Les abattements accordés aux travailleurs indépendants sont une caractéristique du système fiscal néerlandais qu'on ne retrouve pas en général dans les autres pays analysés.

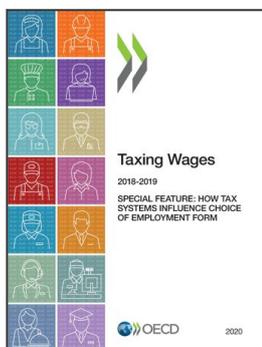
¹³ Ce calcul est légèrement différent lorsque les PONF sont pris en compte, comme le montre l'indicateur présenté dans le graphique 3. Lorsque les PONF sont inclus dans le calcul, les économies de coûts de main-d'œuvre qui sont associées à la fiscalité atteignent 37 %, comme décrit ci-après.

¹⁴ Les résultats obtenus en utilisant le coin des prélèvements obligatoires sont publiés dans un document distinct qui accompagne la publication annuelle *Les impôts sur les salaires*. Voir OCDE (2018b).

¹⁵ Les prélèvements obligatoires non fiscaux n'existent pas dans tous les pays. Sur les sept pays examinés dans cette étude spéciale, quatre en sont dépourvus : Hongrie, Italie et Royaume-Uni. Dans ce cas, le coin fiscal est égal au coin des prélèvements obligatoires.

¹⁶ Le faible coin fiscal associé au régime du forfait en Italie pour les petites entreprises résulte du taux réduit d'imposition et des CSS plus faibles (calculées en multipliant le salaire brut par un taux de rentabilité

standard). Aussi, bien que le taux d'imposition et les CSS soient supérieurs à 15 %, le coin fiscal ressort à un niveau moins élevé parce que le revenu imposable est inférieur au revenu brut utilisé pour le calcul du coin fiscal. Étant donné que cette méthodologie ne prend pas en compte les coûts déductibles dans le calcul de l'IRPP et des CSS, le coin fiscal associé au régime du forfait est probablement sous-estimé. Voir Milanez et Bratta (2019) pour un complément d'information.



Extrait de :
Taxing Wages 2020

Accéder à cette publication :
<https://doi.org/10.1787/047072cd-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2020), « L'influence des systèmes fiscaux sur le choix de la forme d'emploi », dans *Taxing Wages 2020*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/ed8fb739-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région. Des extraits de publications sont susceptibles de faire l'objet d'avertissements supplémentaires, qui sont inclus dans la version complète de la publication, disponible sous le lien fourni à cet effet.

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes :
<http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation>.