

Haut Conseil du financement de la protection sociale

POINT D'ETAPE SUR LES EVOLUTIONS DU FINANCEMENT DE LA PROTECTION SOCIALE

Mars 2014

POINT D'ETAPE SUR LES EVOLUTIONS DU FINANCEMENT DE LA PROTECTION SOCIALE

SOMMAIRE

I. Note de cadrage	5
II. Contributions des membres du Haut Conseil du financement de la protection sociale, relatives aux approfondissements souhaités	25
III. Éclairages spécifiques :	41
• Éclairage I : Les évolutions récentes des principaux indicateurs économiques, du coût du travail et du financement de la protection sociale ;	43
• Éclairage II : Le détachement des travailleurs au sein de l'Union européenne ;	79
• Éclairage III : Présentation analytique des scénarios d'évolution possible du financement de la protection sociale ;	103
• Éclairage IV : L'analyse économique des modifications du financement de la protection sociale : l'apport des modélisations macro-économiques ;	123
• Éclairage V : Les résultats de simulations macro-économiques "test";	137
• Éclairage VI : Analyse comparée des dispositifs de crédit d'impôt compétitivité emploi et d'allègement général de cotisations sur les bas salaires ;	163
• Éclairage VII : Les voies d'une progressivité plus importante des prélèvements sociaux acquittés par les ménages.....	199
IV. Annexes :	225
• Annexe 1 : Lettre du Premier Ministre à la Présidente du Haut Conseil du financement de la protection sociale du 13 décembre 2013 ;	
• Annexe 2 : Composition du Haut Conseil du financement de la protection sociale.	

I. NOTE DE CADRAGE

Point d'étape des travaux du Haut Conseil du financement de la protection sociale relatifs à l'évolution du financement de la protection sociale

Note de cadrage

La lettre adressée par le Premier Ministre le 19 décembre 2013 à la Présidente du Haut Conseil du financement de la protection sociale demande à ce dernier d'envisager différentes voies qui permettraient d'aller, dans les années à venir, vers une meilleure adéquation entre les logiques et le mode de financement des différents risques, et de réduire les prélèvements sociaux pesant sur le coût et les revenus du travail, notamment pour le financement de certaines prestations à vocation universelle (cf. Annexe 1).

Les travaux précédents du Haut Conseil, notamment son rapport d'étape de juin 2013 sur la clarification et la diversification des ressources des régimes de protection sociale, avaient déjà mis en évidence la pertinence du critère d'universalité des droits à prestations pour faire évoluer le mode de financement de certains risques de la protection sociale. Ils avaient notamment souligné que la structure du financement du risque famille, qui repose de façon majoritaire sur des cotisations à la charge des employeurs, n'a que partiellement suivi la généralisation des droits qui y a été mise en œuvre. Le rapport d'étape de juin 2013 avait à cet égard envisagé un ensemble de scénarios visant à clarifier le mode de financement de ce risque, en privilégiant dans une première étape des réallocations de ressources n'entraînant pas de modification des charges financières des entreprises et des ménages.

La lettre du Premier Ministre du 19 décembre suggère au Haut Conseil d'aller plus loin en lui demandant d'envisager également des réductions des prélèvements sociaux assis sur le travail, et ayant des incidences potentielles sur la croissance, la consommation et l'emploi. Par ailleurs, le Président de la République a depuis lors indiqué l'ordre de grandeur de la réduction envisagée, en tant qu'élément du « pacte de responsabilité » dont le contenu a été annoncé le 14 janvier 2014 : l'objectif mentionné est d'aboutir à un allègement global des prélèvements sur les revenus du travail payés par les entreprises correspondant, en tenant compte du crédit d'impôt « compétitivité – emploi » (CICE), au montant des cotisations sociales aujourd'hui acquittées pour le financement du risque famille, soit environ 30 Md€.

Compte tenu de ce contexte, et eu égard à l'ampleur des hypothèses de réforme du financement de la protection sociale envisagées par la lettre du Premier Ministre, il a été proposé au Haut Conseil de partir d'une vision large de la « palette » des scénarios de réforme pouvant donner lieu à débat, en les reclassant selon les types d'impact à en attendre et les critères à mobiliser pour en réaliser l'analyse. Cette démarche a permis au Haut Conseil de passer en revue de façon analytique, outre l'hypothèse mentionnée précédemment, les différents types de scénarios de réformes fréquemment évoqués dans le débat public, afin d'éclairer aussi largement que possible les problématiques liées à une réforme du financement de la protection sociale.

Comme le prévoit la lettre de saisine, le présent point d'étape établi fin février par le Haut Conseil du financement de la protection sociale s'efforce de présenter les acquis des premières réflexions menées en son sein, tout en maintenant la perspective d'un approfondissement de ces travaux préliminaires à l'échéance de son rapport définitif. Il s'appuie sur un ensemble de contributions, qui ne sont à ce stade que des « éclairages » partiels des questions soulevées par une éventuelle réforme du financement de la protection sociale. Ces « éclairages », qui sont au nombre de sept, font l'objet d'une brève synthèse dans la présente note, et donnent lieu à des développements dans la troisième partie de ce document.

- Le premier « éclairage » dresse un bilan des évolutions récentes des principaux indicateurs macro-économiques, des tendances du coût du travail et de la compétitivité de l'économie française, ainsi que des changements ayant affecté le financement de la protection sociale, en sorte d'identifier le contexte économique et social dans lequel s'inscrit cette réflexion sur les réformes (I).
- Le deuxième « éclairage », plus spécifique, prolonge l'analyse des liens entre changements du mode de financement de la protection sociale et évolution du coût du travail et de la compétitivité, en examinant la question des travailleurs détachés du pays dans lequel ils ont des droits à couverture sociale vers un autre État-membre de l'Union européenne ; l'essor récent de ces situations de détachement, en France mais aussi dans d'autres États européens, modifie en effet les conditions de la concurrence internationale, sinon au niveau macro-économique, du moins dans certains secteurs d'activité (II).
- Le troisième « éclairage » propose une typologie des scénarios possibles d'évolution du financement de la protection sociale en quatre « familles » principales, qui se distinguent par des effets potentiellement différents en termes de clarification de ce financement, d'impact économique et d'incidences redistributives ; il en propose l'analyse à partir d'une grille de critères pertinents : impact macro-économique, transferts potentiels entre entreprises et secteurs d'activité, incidences sur la distribution des revenus des ménages, contribution à la clarification de la logique de financement des différents risques, problèmes de champ d'application des différents instruments envisagés, enjeux juridiques et de mise en œuvre (III).
- Les quatrième et cinquième « éclairages » traitent de l'impact macro-économique potentiel des réformes du financement de la protection sociale. Ils proposent une analyse des principaux mécanismes économiques à l'œuvre dans les scénarios de réforme qui envisagent un allègement des cotisations sociales acquittées par les employeurs (IV), puis un ensemble d'évaluations quantitatives réalisées dans le cadre de simulations économiques « test » avec trois outils différents de modélisation macro-économique ; ces simulations « test » portent sur des variantes d'allègement des cotisations sociales qui, si elles ne permettent pas de couvrir la totalité des scénarios décrits dans la partie précédente et ne correspondent pas nécessairement aux orientations que les pouvoirs publics et les partenaires sociaux souhaitent privilégier, revêtent un caractère « canonique », qui permet d'illustrer les mécanismes et les ordres de grandeur des principaux effets économiques en cause (V).

- Le sixième « éclairage » aborde une question particulière : l'analyse comparée des dispositifs de crédit d'impôt « compétitivité-emploi » (CICE) et d'allègement général de cotisations sociales sur les bas salaires, et ses implications dans le cas où un rapprochement, voire une fusion de ces dispositifs serait envisagée à l'occasion des modifications annoncées des allègements de charges sociales en faveur des entreprises ; l'analyse est centrée sur les problématiques juridiques, financières, et de gestion pour les entreprises et les organismes de recouvrement, sans aborder contrairement aux éclairages précédents les enjeux économiques liés ces dispositifs (VI).
- Le septième « éclairage » propose une première analyse des voies d'une plus grande progressivité des prélèvements sociaux supportés par les ménages, thème que le Haut Conseil du financement de la protection sociale avait déjà examiné dans son rapport d'étape de juin 2013, et des questions qu'elles soulèvent en termes d'enjeux redistributifs et juridiques, notamment au regard de la jurisprudence constitutionnelle (VII).

Ce point d'étape se conclut par une mise en perspective de ces éclairages, sachant que nombre des scénarios examinés sont susceptibles d'être combinés dans le cadre des réformes en cours de discussion entre les pouvoirs publics et les partenaires sociaux. Il identifie également les scénarios et les thèmes dont les membres du Haut Conseil ont jugé l'approfondissement souhaitable dans la deuxième phase de ses travaux, et qui font l'objet de contributions spécifiques de leur part dans la deuxième partie du document.

I. Les évolutions récentes des principaux indicateurs économiques, du coût du travail et du financement de la protection sociale en France

Le Haut Conseil du financement de la protection sociale a jugé utile d'amorcer sa réponse à la lettre du Premier Ministre du 19 décembre 2013 par une actualisation de « l'état des lieux » qu'il avait publié en octobre 2012, et qui avait constitué le point de départ de ses travaux. Cette actualisation prend en compte les inflexions de la conjoncture économique intervenues depuis lors, et s'efforce d'intégrer l'impact des mesures financières décidées par les acteurs sociaux et les pouvoirs publics en 2012 et 2013, y compris, quand cela est possible, sur les années 2014 et suivantes.

Pour réaliser cette description des évolutions économiques et financières récentes, le Haut Conseil a pu bénéficier :

- d'une présentation par l'Insee de l'évolution récente des indicateurs macro-économiques principaux : activité économique, emploi, pouvoir d'achat des ménages, résultats des entreprises, investissement, solde des échanges extérieurs... - ;
- d'une actualisation, toujours par l'Insee, des données sur l'évolution du coût du travail en France depuis le début de la décennie 2000, comparée avec celles observées dans les principaux pays européens partenaires de la France ;

- d'analyses complémentaires des tendances récentes de l'emploi et des salaires, et par suite des coûts salariaux et de la compétitivité des entreprises en France et dans les principaux pays de la zone euro, issues d'études de l'Institut de recherches économiques et sociales (IRES) et l'Institut COE-REXECODE ;
- d'une mise à jour des données relatives au financement de la protection sociale, qui intègre en particulier les mesures financières prises dans le cadre de la dernière réforme des retraites et dans la loi de financement de la sécurité sociale pour 2014.

Le premier « éclairage » figurant dans ce point d'étape est consacré à la présentation de ce bilan actualisé, sachant que cette prise en compte des évolutions récentes ne conduit pas à modifier sensiblement le diagnostic global porté il y a dix-huit mois par le Haut Conseil sur le mode de financement de la protection sociale en France.

S'agissant des évolutions économiques, cet éclairage met notamment en évidence :

- la croissance très limitée qu'a connue l'activité économique en France depuis la crise, en dépit de la reprise intervenue depuis le point bas de 2008-2009 ;
- l'évolution défavorable de l'emploi dans ce contexte de stagnation globale de l'activité économique, avec la perte d'environ 500 000 emplois dans les secteurs marchands non agricoles entre 2008 et 2013, et ce bien que l'emploi n'ait pas connu des ajustements aussi importants que ceux que pouvait laisser attendre l'observation des crises précédentes ;
- la dégradation prononcée du taux de marge des entreprises (inférieur de trois points fin 2013 à son niveau d'avant crise) en dépit du ralentissement de la croissance de la masse salariale (+1,3% en 2013), mais une tendance de l'investissement des entreprises qui semble s'être redressée dans la période récente ;
- la permanence d'un déséquilibre marqué des échanges extérieurs, sachant toutefois que les pertes de parts de marché des entreprises françaises dans le commerce international – de l'ordre d'un quart depuis le début des années 2000 – paraissent marquer un arrêt depuis 2012 ;
- la dégradation marquée en 2009 et 2010 des comptes des régimes de protection sociale dans cet environnement macro-économique peu favorable, suivie cependant par un net redressement : le solde déficitaire des administrations de sécurité sociale s'est établi à 0,6% du PIB fin 2012 contre 1,2% fin 2010, et ce sous l'effet des mesures de recettes, mais aussi du ralentissement des dépenses, intervenus depuis lors.

S'agissant de la compétitivité des entreprises et des évolutions du coût du travail, cet éclairage comprend par ailleurs :

- un rappel spécifique des facteurs de « compétitivité hors prix », pour lesquels la France se situe au mieux en positionnement médian parmi les économies avancées, et, au sein de la « compétitivité-coût », du rôle du coût des consommations intermédiaires et de la rémunération du capital, qui doit être mieux documenté et étudié ;

- la confirmation du fait, déjà pointé en 2012, que la France se situe en position intermédiaire en Europe en matière de coût horaire du travail, mais qu'un écart assez net avec l'Allemagne est apparu dans les services au cours des années 2000, alors qu'une parité de ces coûts reste globalement observée dans l'industrie ; l'inversion de ce différentiel de coût dans l'ensemble des branches marchandes semble largement lié à l'évolution particulièrement contenue des salaires qui a caractérisé l'Allemagne jusqu'à 2009, sachant que les prélèvements sociaux à la charge des employeurs ont connu des évolutions sensiblement identiques dans les deux pays ;

- le repérage d'inflexions récentes, avec le constat d'une évolution des salaires devenue un peu plus dynamique en Europe du Nord (mais qui reste à confirmer dans le cas de l'Allemagne au vu du nouveau ralentissement du coût horaire observé en 2013), et à l'inverse d'ajustements prononcés à la baisse de l'emploi et des salaires dans les pays méditerranéens, et notamment en Espagne, avec dans ce pays une diminution importante des coûts salariaux depuis 2011.

S'agissant enfin du mode de financement de la protection sociale, ce premier document rappelle :

- la stabilité globale des taux réglementaires des cotisations de sécurité sociale depuis les années quatre-vingt-dix, leurs taux effectifs ayant par ailleurs diminué du fait des allègements généraux institués en faveur des entreprises sur les bas salaires ;

- la création fin 2012 du « crédit d'impôt compétitivité-emploi » (CICE), qui, bien qu'il ne participe pas directement du financement de la protection sociale, peut s'analyser comme une réduction du coût du travail pour les salaires inférieurs à 2,5 SMIC ;

- l'intervention néanmoins de relèvements limités des cotisations sociales employeurs dans la période récente au titre du financement des retraites, en conséquence de l'élargissement de la retraite anticipée « carrières longues » en novembre 2012, de l'accord sur les retraites complémentaires de mars 2013 et de la réforme des retraites adoptée par le Parlement en janvier 2014, l'augmentation des cotisations prévue par cette dernière ayant toutefois été compensée par une réduction des cotisations patronales au titre de la branche famille ;

- l'augmentation notable du taux du « forfait social », porté à 20% en 2012 sur certaines assiettes exemptées de cotisations sociales, et la forte hausse des prélèvements sociaux sur les revenus du capital en 2011 et 2012 ;

- les réaménagements importants de la répartition des impôts et taxes affectés intervenus dans la loi de financement de la sécurité sociale pour 2014.

II. Le détachement des travailleurs au sein de l'Union européenne et ses incidences en termes de compétitivité

Afin d'enrichir l'analyse des liens entre financement de la protection sociale, coût du travail et compétitivité de l'économie, le Haut Conseil du financement de la protection sociale a par ailleurs souhaité se pencher sur une question particulière : l'incidence du développement du détachement de travailleurs au sein de l'Union européenne sur les conditions de concurrence et de compétitivité des principales économies européennes.

Les règles communautaires applicables au détachement de travailleurs (une directive de 1996 relative au droit du travail et un règlement de 2009 relatif au droit de la sécurité sociale) permettent à des ressortissants d'un État-membre de l'Union européenne d'exercer leur profession dans un autre État-membre, en astreignant leurs employeurs à respecter seulement les normes d'application générale en matière de droit du travail – à savoir les règles légales telles que le salaire minimum en France et les dispositions découlant d'accords collectifs étendus -, mais en maintenant l'affiliation de ces travailleurs aux régimes de protection sociale de leur pays d'origine. Instauré initialement pour faciliter la circulation des travailleurs au sein de l'Union européenne en leur permettant de conserver leurs droits à protection sociale en cas de séjour professionnel à l'étranger de durée limitée, le recours au détachement peut permettre aux entreprises des différents États de tirer parti des différences de niveau des prélèvements sociaux et, dans certains cas, des différences de rémunération entre les pays européens, et modifier ainsi l'incidence des systèmes nationaux de protection sociale sur le coût de travail et la compétitivité des entreprises.

Le deuxième éclairage figurant dans ce point d'étape présente une étude spécifique de cette thématique réalisée par M. Laurent Cytermann, maître des requêtes au Conseil d'État. Il met en évidence :

- le sens plutôt restrictif de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, qui réduit les marges de manœuvre des États en matière de contrôle et empêche l'application d'accords collectifs qui ne donnent pas lieu une procédure d'extension ; cela conduit à l'application des minima salariaux du pays d'origine dans la plupart des secteurs en Allemagne et dans tous les cas en Suède ;

- les lacunes des données statistiques sur le détachement de travailleurs en France et dans les autres pays européens, compte tenu de la sous-déclaration sans doute importante de ces situations, et de l'incomplétude des informations recueillies, qui ne permettent pas de distinguer les cas des salariés et des travailleurs indépendants, ni de renseigner la durée des détachements ;

- la forte progression récente que font apparaître, en dépit de ces réserves, ces statistiques en Europe, avec une augmentation de l'ordre de 15% entre 2010 et 2011, même si le nombre d'attestations de détachement recensées dans l'Union européenne restait à cette date à peine supérieur à un million. Trois groupes de pays concentrent l'essentiel des détachements : les pays d'Europe occidentale qui échangent des travailleurs détachés entre eux, l'Allemagne qui accueille des travailleurs des pays d'Europe centrale et orientale, et les pays scandinaves et baltes ; la construction est le principal secteur concerné, devant l'industrie, les services et l'agriculture ;

- la croissance rapide du nombre de salariés détachés également enregistrée en France depuis le début de la décennie : selon les données collectées par le Ministère du Travail, ce nombre pourrait dépasser 200 000 personnes en 2013, soit un doublement par rapport à 2010 ; si la construction reste le premier secteur d'accueil, une augmentation importante de ce phénomène est constatée ces dernières années dans l'agriculture.

Cette étude souligne par ailleurs :

- l'impact économique du détachement sur la concurrence entre entreprises nationales et étrangères qui, s'il reste limité au niveau macro-économique, touche particulièrement certains secteurs comme le BTP, mais aussi par exemple l'industrie de la viande, et soulève des interrogations quant à son utilisation à des fins d'optimisation sociale et fiscale ;

- les enjeux que revêtent les recours irréguliers à ce dispositif - qu'il s'agisse du recours au détachement pour des emplois permanents et non temporaires, des cas dans lesquels les cotisations sociales ne sont pas effectivement versées dans le pays d'origine, ou encore du non-respect des normes du droit du travail du pays d'accueil (par exemple la rétention des frais de transport et d'hébergement) ; ces pratiques irrégulières peuvent majorer considérablement les différentiels de coût du travail entre les travailleurs employés dans les pays européens.

Ce deuxième éclairage analyse enfin les évolutions en cours des cadres normatifs européen et national pour mieux contrôler le recours au détachement. La directive d'application en cours d'élaboration au niveau communautaire devrait en particulier permettre d'élargir les possibilités de contrôle de ces situations par le pays d'accueil. En France, une proposition de loi visant à renforcer la responsabilité des maîtres d'ouvrage et des donneurs d'ordre dans le cadre de la sous-traitance et à lutter contre le dumping social et la concurrence déloyale sera prochainement examinée par le Parlement. Des questions demeurent toutefois sur les difficultés inhérentes à ce système, même si elles devraient à l'avenir être limitées par l'introduction d'un salaire minimum interprofessionnel en Allemagne. Le développement de la connaissance, notamment statistique, du phénomène et l'amélioration de l'effectivité des contrôles apparaissent ainsi comme des orientations indispensables.

III. Une présentation analytique de l'éventail des scénarios d'évolution possible du financement de la protection sociale

À partir de ce diagnostic, la démarche conduite par le Haut Conseil a consisté à partir d'une vision large de la « palette » des scénarios de réforme pouvant donner lieu à débat, en les reclassant selon les types d'impact à en attendre et les critères à mobiliser pour en réaliser l'analyse. Le troisième « éclairage » figurant dans ce point d'étape retrace le contenu de cette démarche, qui vise à passer en revue de façon analytique les différents types de scénarios fréquemment évoqués dans le débat public, afin d'éclairer aussi largement que possible les problématiques liées à une réforme du financement de la protection sociale.

Cet éclairage envisage d'abord les critères pertinents à l'aune desquels apprécier ces divers scénarios et les problématiques liées à leur mise en œuvre. Il identifie, pour présider à l'examen de ces scénarios, les principaux questionnements suivants :

- leurs incidences macro-économiques, notamment sur l'activité économique, le pouvoir d'achat des ménages et l'emploi ;
- leurs effets sur les entreprises selon leur taille et leur secteur d'activité ;
- leur impact sur la distribution des revenus des ménages ;

- leur contribution à une clarification de la logique de financement des divers risques de la protection sociale ;
- les problèmes spécifiques de calibrage et de champ (par exemple : le cas des entreprises individuelles, de celles assujetties à la taxe sur les salaires, du secteur non lucratif, etc.) ;
- les éventuelles contraintes juridiques encadrant leur mise en œuvre ;
- les conditions effectives de cette mise en œuvre (circuits de recouvrement, négociations et/ou conditionnalité éventuelles, transition, compréhension et lisibilité).

Ces critères conduisent à une partition de l'éventail des scénarios de réforme possibles en quatre « familles » principales, qui se distinguent par des effets différents en termes de clarification du financement, de propriétés redistributives et d'impact macro-économique. L'analyse présentée différencie ces scénarios selon qu'ils se limitent à réallouer les prélèvements existants entre les divers risques et régimes, qu'ils procèdent à des aménagements des prélèvements sociaux acquittés respectivement par les ménages et par les entreprises en laissant le montant global de leurs prélèvements inchangé, ou qu'ils se traduisent par des transferts nets entre entreprises et ménages.

Cette distinction en plusieurs « familles » aux effets économiques et redistributifs différenciés a toutefois une portée avant tout analytique, qui n'exclut pas que plusieurs de ces scénarios puissent être combinés dans le cadre d'une réforme d'ensemble, par exemple à travers l'articulation d'un allègement de charges, d'une meilleure lisibilité de l'affectation des prélèvements existants, et d'un réexamen de leur progressivité.

Le troisième éclairage de ce point d'étape détaille cette partition en quatre « familles », et présente, en les résumant dans un tableau de synthèse, les principaux enjeux à examiner dans le cadre de l'approfondissement qui pourrait en être réalisé par le Haut Conseil dans la suite de ses travaux.

Un premier groupe de scénarios envisage ainsi la réallocation des prélèvements sociaux existants entre les branches de la protection sociale. Ils visent à améliorer la cohérence entre ces ressources et les dépenses qu'elles financent, en particulier dans le domaine de la politique familiale, mais n'exercent pas d'effet macro-économique significatif sur l'activité et l'emploi, ni d'incidence sur la distribution des revenus entre les ménages. Peuvent s'apparenter à cette première « famille » trois scénarios qui ont déjà fait l'objet d'un examen approfondi dans le rapport du Haut Conseil de juin 2013 sur la clarification et la diversification des ressources de la protection sociale :

- une diminution des cotisations « famille » acquittées par les entreprises, compensée à due concurrence par une hausse de leurs cotisations « vieillesse » et la réaffectation entre les branches « vieillesse », « maladie » et « famille » des recettes fiscales aujourd'hui attribuées à ces branches ;
- une conversion des cotisations « famille » acquittées par les entreprises en cotisations sociales ou CSG acquittées par les salariés, compensée par une hausse à due concurrence des salaires bruts ;

- un transfert de cotisations « famille » versées par les entreprises vers la branche « vieillesse », permettant une baisse des cotisations « vieillesse » à la charge des salariés, et par suite une hausse de la CSG s'appliquant aux revenus d'activité.

Une deuxième « famille » de scénarios aurait pour objectif de répartir différemment entre les ménages les cotisations et contributions sociales qu'ils acquittent, sans affecter les prélèvements à la charge des entreprises. Ils comportent des transferts entre ménages, dont les enjeux ne sont pas essentiellement d'ordre macro-économique sauf à la marge en cas de changements importants de la distribution des revenus entre des ménages dont les propensions à consommer et à épargner seraient très différents.

L'enjeu principal de ces scénarios porte sur leur contribution potentielle à la réduction des inégalités de revenu disponible entre ménages. Y figurent notamment :

- le transfert possible des cotisations « famille » acquittées par les entreprises vers la branche « vieillesse », permettant une baisse des cotisations « vieillesse » à la charge des salariés et compensée par une hausse de la CSG, portant cette fois non seulement sur les revenus d'activité mais aussi sur les revenus de remplacement et du patrimoine ;
- l'accroissement de la progressivité des prélèvements sociaux acquittés par les ménages en fonction de leurs revenus, à travers la modulation des taux des cotisations sociales ou de la CSG (*cf. infra*, § VII) ;
- une extension de l'assiette des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine, afin d'appréhender des revenus aujourd'hui non assujettis.

Les deux familles suivantes englobent des scénarios qui allègent les cotisations sociales acquittées par les employeurs. A cet égard un paramètre décisif de leur impact macro-économique et sectoriel réside dans la forme que seraient susceptibles de prendre ces réductions en fonction de la distribution des salaires, compte tenu d'une part des dispositifs d'allègement du coût du travail existants (exonérations bas salaires et CICE), et d'autre part des analyses économiques qui mettent en avant un impact sur l'emploi plus prononcé de ces allègements lorsqu'ils concernent le bas de l'échelle des rémunérations (*cf. infra*, § IV - V).

La troisième « famille » de scénarios se caractériserait par un réaménagement des prélèvements sociaux acquittés par les entreprises, réduisant la part directement supportée par le facteur travail, le montant global de ces prélèvements restant toutefois inchangé. Ils soulèvent des enjeux d'ordre macro-économique et inter-sectoriel, les réformes envisagées modifiant l'incidence du prélèvement social sur les coûts relatifs des facteurs de production et ayant potentiellement des effets différenciés selon les secteurs d'activité. Entreraient dans cette catégorie les scénarios suivants :

- une ré-articulation des allègements généraux de cotisations sociales à la charge des employeurs et du crédit d'impôt « compétitivité-emploi » (CICE), assorti d'une restitution aux régimes de sécurité sociale des ressources destinées au financement du CICE ;
- une modulation individualisée des cotisations sociales à la charge des entreprises, en fonction de paramètres tels que le ratio « masse salariale / valeur ajoutée » ou l'historique des embauches et des licenciements dans chaque entreprise, dans le but d'utiliser le prélèvement social à des fins d'incitation des employeurs au développement de l'emploi ;

- une extension de l'assiette des cotisations sociales due par les employeurs, par exemple à l'ensemble de la valeur ajoutée des entreprises.

La quatrième « famille » de scénarios susceptibles d'être pris en considération porte sur des allègements des cotisations sociales acquittées par les employeurs dont la compensation des pertes de recettes pour les régimes de protection sociale serait au moins partiellement assurée au moyen de prélèvements supplémentaires à la charge des ménages (cotisations sociales, CSG, TVA ou taxes environnementales ou comportementales). Une telle hypothèse de compensation n'a pas été retenue par le Gouvernement dans le cadre des orientations annoncées à propos du pacte de responsabilité, mais ce type de scénarios est usuellement étudié dans le cadre des simulations « canoniques » réalisées à l'aide des modèles macro-économiques, et donne fréquemment lieu à discussion publique dans le cadre du débat économique et social. Les scénarios qui composent cette « famille » cumulent potentiellement des impacts macro-économiques importants, qui ont justifié de les inclure dans les simulations macro-économiques « tests » analysées dans les points IV et V de cette note, et des incidences redistributives significatives entre les diverses catégories de ménages.

Une variante de ces deux dernières « familles » de scénarios, privilégiée dans le cadre des orientations associées au pacte de responsabilité, consisterait à associer à l'allègement des cotisations sociales des entreprises une diminution des dépenses publiques. Cependant, le Haut Conseil du financement de la protection sociale n'a pas estimé être en mesure d'aller plus loin que l'examen « qualitatif » d'une variante macro-économique de réduction « générique » des dépenses publiques, qui par hypothèse serait appliquée à des agrégats très regroupés sans modifier leur contenu et leur structure, et dont la pertinence est largement sujette à question. Une étude plus fondée nécessiterait de disposer d'une documentation précise quant au contenu des dépenses potentiellement concernées, afin d'en analyser les effets d'une part sur la croissance et le bien-être à moyen-long terme, et d'autre part sur la distribution des revenus. Concernant spécifiquement les dépenses de protection sociale, elle impliquerait en outre d'y associer les organes de concertation, et en particulier les autres Hauts Conseils compétents dans le champ de la couverture des différents risques, sachant qu'il n'entre pas dans les missions du Haut Conseil du financement de la protection sociale de traiter en tant que tels du contenu et des effets des évolutions des diverses prestations.

IV. - V. L'impact économique des réformes du financement de la protection sociale : les apports des modélisations macro-économiques et les résultats de « simulations test »

La protection sociale met en jeu des ressources financièrement très importantes, susceptibles d'exercer une influence sensible sur les principaux agrégats macro-économiques tels que l'activité, l'emploi, le revenu des ménages, la balance commerciale, etc. Les choix de financement peuvent en particulier peser sur certains facteurs (travail ou capital notamment) ou certains biens dont ils modifient les prix, ce qui déplace l'équilibre entre l'offre et la demande. Les modèles macro-économiques figurent parmi les outils privilégiés pour examiner ces questions, notamment pour la quantification des enchaînements qui affectent ces agrégats.

Le quatrième éclairage contenu dans le présent point d'étape présente les apports et les limites de ces modélisations pour analyser les effets de réformes du financement de la protection sociale. Il met en particulier en évidence :

- les mécanismes par lesquels une diminution des cotisations sociales employeurs exerce des effets potentiellement favorables sur l'activité et l'emploi, sachant que ces derniers sont contrebalancés par l'incidence des financements nécessaires pour préserver les ressources des régimes de protection sociale ;
- le rôle majeur que jouent à cet égard trois paramètres clés : les comportements de marges des entreprises, qui décrivent la façon dont elles répercutent la variation de leurs coûts dans leurs prix de vente ; les différences d'élasticité de l'emploi à son coût qui entraînent des impacts possiblement différents selon que les allègements de charges sont plus ou moins concentrés au bas de l'échelle des rémunérations ; les répercussions des prélèvements mobilisés pour financer ces allègements sur les modes de négociation et d'ajustement des salaires, et donc sur la variation finale du coût du travail ;
- les enchaînements différents susceptibles d'intervenir à court-moyen et à long terme, dans la mesure où les agents concernés par les allègements ou leur financement ne sont pas forcément ceux qui en supporteront l'incidence *in fine*, et où les dispositifs peuvent influencer sur le niveau du chômage d'équilibre ;
- les limites des modèles macro-économiques pour rendre compte des transferts entre ménages et entreprises, des facteurs liés à l'attractivité du territoire, à la recherche et à l'innovation, ainsi que d'éventuels effets de seuil ou asymétries de comportement.

Le Haut Conseil du financement de la protection sociale n'a pas été en mesure d'examiner cette diversité d'effets pour l'ensemble des scénarios identifiés précédemment. Toutefois, à titre de « test » et d'illustration, il a pensé utile d'étudier les effets d'un allègement des cotisations sociales acquittées par les employeurs dans le cas où il serait financièrement compensé *ex ante* par des ressources supplémentaires, principalement en provenance des ménages. Ces hypothèses, qui n'ont pas été retenues par le Gouvernement dans le cadre du pacte de responsabilité et font l'objet de réserves de la part de nombre de membres du Haut Conseil, sont toutefois intéressantes à examiner au regard de leurs mécanismes et des ordres de grandeur qu'elles suggèrent. Elles ont par ailleurs donné lieu à plusieurs reprises à discussion publique dans le cadre du débat économique et social.

Afin de réaliser ces travaux, le Haut Conseil a pu bénéficier d'un calibrage *ex ante* des scénarios d'allègement effectué par l'Acoss, ainsi que de simulations réalisées par trois équipes de macro-économistes, respectivement à la Direction Générale du Trésor et l'INSEE à partir du modèle « Mésange », à l'Observatoire Français des Conjonctures Economiques (OFCE) à partir du modèle « e-mod.fr » et à l'équipe Erasme à partir du modèle « Nemesis » dans le cadre d'un partenariat régulier avec la Direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services.

Le cinquième éclairage figurant dans ce point d'étape décrit la méthode et les résultats des simulations effectuées par ces équipes sous l'égide du Haut Conseil. Concernant les scénarios et les hypothèses retenus :

- Trois scénarios « test » d'allègement des cotisations sociales patronales, additionnels aux actuels allègements « Fillon » sur les salaires inférieurs à 1,6 SMIC, ont été étudiés, pour un montant voisin de 10 milliards d'euros, soit 0,5 point de PIB. Dans un premier scénario le taux de cotisations sociales patronales serait uniformément diminué de deux points sur l'ensemble de la distribution des salaires. Dans un deuxième scénario, l'allègement serait concentré sur les salaires moyens et se traduirait par une modification de la pente de l'actuel allègement Fillon et un décalage du « point de sortie » des allègements étant porté de 1,6 à 2,09 SMIC. Enfin, un troisième scénario accentuerait la dégressivité de l'allègement pour en concentrer davantage les effets sur les bas salaires : il consiste en une augmentation de 7,4 points du taux d'exonération au niveau du SMIC, avec un « point de sortie » porté de 1,6 à 1,75 SMIC ; ce dernier scénario soulève toutefois d'importantes questions de mise en œuvre, compte tenu du montant limité des cotisations patronales de sécurité sociale restant aujourd'hui au niveau du SMIC. Ces trois scénarios auraient en outre des impacts différenciés selon les secteurs et la taille des entreprises, notamment dans le cas d'allègements ciblés sur les bas salaires qui bénéficient plus fortement aux petites entreprises et à des secteurs plus intensifs en main-d'œuvre comme la construction, le commerce, les services ou dans une moindre mesure les industries agro-alimentaires

- Trois modes de financement ont par ailleurs été envisagés pour compenser *ex ante* la réduction des cotisations sociales patronales : une hausse générique des impôts, répartie selon la structure fiscale actuelle, une hausse de la TVA, et une hausse de la CSG qui ont tous en commun de diminuer le pouvoir d'achat et la consommation des ménages en raison soit de la hausse des prix (financement par la TVA), soit de la réduction de leur revenu net (financement par la CSG). S'y ajoute le « test » qualitatif, mentionné plus haut, d'une variante de diminution « générique » des dépenses publiques, dont le sens est toutefois limité.

- Plusieurs hypothèses relatives aux paramètres clés dont l'importance a été signalée précédemment ont enfin été testées :

↳ la première porte sur les comportements de marge des entreprises, et donc sur la transmission d'une baisse des coûts salariaux dans des gains de compétitivité sur les marchés intérieur et étrangers ; une première option a été de laisser jouer la dynamique « spontanée » des prix telle qu'elle est retracée par les différents modèles ; une seconde a consisté à retenir dans les trois simulations une répercussion dans les prix de la baisse de coût permise par les allègements, à hauteur de 50% immédiatement et de la totalité à un horizon de cinq ans ;

↳ la deuxième concerne l'élasticité de la demande de travail à son coût, qui est estimée par la Direction générale du Trésor à l'aide d'une maquette de micro-simulation, retraçant des effets sur l'emploi plus importants lorsque la diminution des cotisations employeurs est concentrée sur les bas salaires ; ces différentiels ont également été retenus dans les élasticités estimées par l'OFCE ; la simulation issue du modèle Nemesis repose quant à elle sur une logique différente, dans la mesure où ce dernier s'appuie sur une désagrégation distinguant travail qualifié et non qualifié par niveau sectoriel fin ;

↳ la troisième hypothèse a trait à la répercussion sur les salaires des prélèvements sociaux qui seraient acquittés par les ménages pour la compensation financière des allègements, deux cas de figure étant ici considérés dans le cas d'une compensation par la CSG :

- un rattrapage à 50% de la perte de pouvoir d'achat des salaires nets à l'horizon de cinq ans et un rattrapage total à long terme ;
- une absence de rattrapage direct, en dehors de celui passant par l'amélioration de la situation du marché du travail, qui influe sur les capacités de négociation des travailleurs en matière de salaires.

Ce cinquième éclairage fournit les résultats détaillés de ces simulations détaillés selon les modèles et en tire cinq enseignements principaux :

- les effets d'un allègement uniforme de deux points des cotisations sociales acquittées par les employeurs seraient, si l'on ne tient pas compte de sa compensation financière, potentiellement favorables, mais relativement circonscrits sur l'activité (entre 0,3 et 0,8 points de PIB à cinq ans selon les modèles et les scénarios) comme sur l'emploi (entre 134 000 et 214 000 emplois créés ou préservés) ; leur ampleur dépend par ailleurs de la répercussion de ces allègements de charges sur les prix à la production ; en l'absence de financement, leurs incidences seraient en outre négatives (à hauteur de -0,1 à -0,3 point de PIB) sur le solde des administrations publiques ;
- l'impact estimé sur l'emploi est plus élevé lorsque l'allègement est concentré sur les salaires modestes, mais avec une ampleur qui diffère selon les simulations : un allègement privilégiant les salaires moyens engendrerait 5 000 à 37 000 emplois de plus qu'un allègement uniforme, mais les effets d'un allègement concentré sur les bas salaires s'étageraient selon les estimations de moins de 15 000 à 160 000 emplois supplémentaires ;
- le financement des allègements réduit sensiblement les effets obtenus sur l'activité et l'emploi, quel que soit le prélèvement ou le mode de financement considéré : les effets estimés sur le PIB à cinq ans seraient ramenés à un impact compris entre 0,0 et +0,2 point de PIB selon les modèles pour un allègement uniforme de 10 Md€, avec un impact sur l'emploi compris entre 30 000 et 81 000 selon les scénarios considérés ; l'hypothèse d'un rattrapage partiel des pertes de pouvoir d'achat des ménages par les augmentations salariales réduit en outre l'incidence de ces mesures sur le coût du travail ;
- dans les simulations qui décrivent un effet favorable sur l'emploi, le solde des administrations publiques est généralement amélioré : les besoins de financement liés à une telle mesure sont donc *ex post* inférieurs à son coût *ex ante*, sachant que des mécanismes de restitution adaptés seraient en tout état de cause à prévoir vis-à-vis des régimes de protection sociale ;
- les différentes simulations font apparaître des effets plus ou moins prononcés sur le solde extérieur et l'investissement des entreprises : ceux-ci varient selon la capacité attribuée aux entreprises de réaliser des gains de parts de marché sur le marché intérieur, et selon l'importance donnée par les modèles à la réaction de l'investissement aux perspectives de demande et d'activité.

VI. L'analyse comparée, au regard d'un éventuel rapprochement, du crédit d'impôt « compétitivité-emploi » et des allègements généraux de cotisations sociales sur les bas salaires

Certains scénarios des troisième et quatrième « familles » présentées précédemment ont en commun de comporter un allègement supplémentaire de cotisations sociales en faveur des entreprises. L'éventualité de ce nouvel allègement, confirmée par le Président de la République lors de son intervention du 14 janvier 2014, soulève la question de son articulation avec les dispositifs d'exonération de cotisations sociales existants, et surtout avec le crédit d'impôt « compétitivité-emploi » (CICE) mis en place en décembre 2012.

Le sixième éclairage figurant dans ce point d'étape procède donc à une analyse comparée de ces deux dispositifs - l'un fiscal, l'autre social - et identifie l'impact des évolutions susceptibles de les affecter dans la perspective d'un éventuel rapprochement, en se centrant sur les problématiques administratives, financières et de gestion. Le Haut Conseil du financement de la protection sociale a bénéficié pour cette étude d'une mission d'appui de l'Inspection générale des affaires sociales effectuée par M. Benjamin Ferras, inspecteur des affaires sociales, et de l'aide des administrations membres du Haut Conseil.

Cet éclairage rappelle d'abord que le dispositif d'allègement général de cotisations sociales sur les bas salaires consiste en une réduction dégressive de cotisations s'appliquant aux rémunérations comprises entre 1 et 1,6 SMIC avec, selon les effectifs employés par l'entreprise, un avantage au niveau du SMIC de 26 points de cotisations pour les entreprises comptant 20 salariés ou plus, ou de 28,1 points de cotisations pour les entreprises de moins de 20 salariés ; les cotisations patronales de sécurité sociale hors accidents du travail-maladies professionnelles sont de ce fait presque nulles pour ces entreprises au niveau du SMIC. Le CICE mis en place par la loi de finances rectificative pour 2012 consiste de son côté en une réduction d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés (selon la forme juridique de l'entreprise), calculé en proportion des rémunérations versées dans la limite de 2,5 SMIC par salarié, avec un effet de seuil prononcé à ce niveau de rémunération. Ce crédit d'impôt correspond à un taux d'allègement de 4% en 2014 au titre des rémunérations versées en 2013 et à un taux de 6% pour les années suivantes, pour un coût annuel évalué, en rythme de croisière, à 20 Md€.

Bien que ces dispositifs s'analysent tous deux comme des mécanismes d'allègement du coût du travail, leur analyse comparée montre que le fait qu'ils relèvent l'un de la « sphère fiscale », et l'autre de la « sphère sociale », engendre des différences et des problèmes qu'il importerait de prendre en compte dans la perspective d'un éventuel rapprochement. Les problématiques mises en évidence dans ce sixième éclairage sont principalement au nombre de quatre :

- en premier lieu, les champs d'application des deux dispositifs ne sont pas identiques : les entités à but non lucratif ne bénéficient pas du CICE sauf sur la part éventuelle de leur activité soumise à l'impôt sur les sociétés, mais bénéficient de l'allègement général sur les bas salaires ; à l'inverse, certaines entreprises publiques ou para-publiques bénéficient du CICE alors qu'elles n'entrent pas dans le champ de l'allègement général ; en outre, ce dernier ne concerne pas certains emplois bénéficiant d'autres dispositifs d'exonération, alors que les

rémunérations correspondantes sont prises en compte pour la détermination du CICE ; une analyse fine devrait donc être conduite pour identifier les situations pour lesquelles une fusion entre ces dispositifs entraînerait un alourdissement ou une diminution des charges de certaines entreprises ;

- en deuxième lieu, les deux dispositifs ont, pour un montant « brut » identique, un impact financier « net » différent en termes de réduction des charges des entreprises et de coût pour les finances publiques ; en effet, alors que le CICE conduit directement à diminuer la charge fiscale des redevables, l'allègement de leurs cotisations sociales se traduit par une amélioration des résultats des entreprises, qui conduit à un accroissement du montant à acquitter au titre de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés (le « retour brut » d'impôt sur les sociétés étant évalué entre 20% et 25%) ;
- en troisième lieu, l'allègement général et le CICE sont pris en compte de façon différente dans la chronique des comptes publics, ce qui induirait en cas de fusion un enjeu financier spécifique pour les finances publiques ; en effet, alors que, sur les rémunérations versées au cours de l'année N, les entreprises enregistrent dès l'année initiale dans leurs comptes le bénéfice de l'allègement général comme du crédit d'impôt (ou d'une créance valable pendant trois ans si elles ne peuvent pas imputer le CICE sur les montants d'impôts dus), ce dernier affecte les comptes de l'État à partir de l'année N+1¹, dans la mesure où il intervient à la liquidation de l'impôt sur les revenus ou les bénéficiaires ; dès lors, une fusion des deux dispositifs poserait la question du régime à envisager pour « l'année de transition » (« année blanche », année de perception concomitante, ou dispositif spécifique *ad hoc*), avec des options susceptibles d'avoir des conséquences sensibles tant pour la trésorerie et la comptabilité des entreprises que pour les finances publiques ;
- en quatrième lieu, l'hypothèse d'un allègement supplémentaire de cotisations sociales à la charge des employeurs pose la question des cotisations ou contributions sur lesquelles il pourrait être imputé ; dès lors que les cotisations aux régimes de sécurité sociale acquittées par les entreprises sont d'ores et déjà nulles ou faibles au voisinage du SMIC, cet allègement supplémentaire devrait *de facto* concerner les cotisations ou contributions versées au profit d'autres régimes, sauf à renoncer à l'impact majoré, décrit plus haut, qu'est susceptible d'avoir un tel allègement sur l'emploi peu qualifié ; l'imputation de cet allègement, soit globalement sur l'ensemble des cotisations dues, soit plus spécifiquement sur les autres cotisations ou contributions sociales recouvrées par les URSSAF et la MSA (assurance-chômage, FNAL, contribution de solidarité pour l'autonomie, versement transport...), voire par d'autres réseaux de recouvrement (régimes de retraite complémentaire, organismes de collecte des fonds de la formation professionnelle...), nécessiterait en tout état de cause l'accord de principe des responsables de ces régimes, dont certains relèvent d'une gestion paritaire, et la définition de mécanismes de compensation des pertes de recettes au moyen de ressources budgétaires ou fiscales leur garantissant une neutralité financière effective de cette imputation.

¹ Cette répercussion peut aller jusqu'à l'année N+4, en raison de la possibilité donnée aux entreprises de reporter pendant trois ans au maximum l'imputation de leur droit à crédit sur leur impôt sur le revenu ou sur les sociétés.

VII. Les voies d'un accroissement de la progressivité des prélèvements sociaux acquittés par les ménages

La lettre de saisine du 19 décembre 2013 mentionnant également l'impact potentiel des scénarios d'évolution du financement de la protection sociale sur le pouvoir d'achat des ménages et la distribution des revenus, le Haut Conseil a développé, dans le septième éclairage du présent point d'étape, les réflexions qu'il avait amorcées sur ce thème dans son rapport de juin 2013 sur la clarification et la diversification des ressources des régimes de protection sociale.

Le Haut Conseil avait constaté dans ce rapport l'importance de la contribution des dispositifs de protection à la redistribution des revenus, et en son sein l'apport décisif des prestations sociales en espèces comme en nature. De leur côté, les prélèvements sur le revenu des ménages affectés au financement de la protection sociale ne contribuent qu'à hauteur de moins de 10% à la réduction des inégalités de niveau de vie réalisée par la protection sociale, en raison de leur profil faiblement progressif en fonction des revenus. Le Haut Conseil avait à cet égard souligné que « prestations et prélèvements font système pour contribuer à la redistribution des revenus », avec une relative cohérence entre des prestations de montant élevé et relativement peu différencié en fonction du revenu, et un financement fondé sur des prélèvements à assiette large et à taux pour l'essentiel uniformes, qui permettent de dégager les ressources importantes nécessaires.

Néanmoins, dans le cas français, le poids important que représentent les prélèvements sociaux pour les ménages à bas revenus d'activité, et qui au contraire des prélèvements sur les revenus de remplacement, sont acquittés dès le premier euro perçu, pourrait justifier une modulation dans un sens plus progressif, qui contribuerait en outre au réexamen des mécanismes de soutien du revenu des actifs à faibles rémunérations annoncée lors de la conférence nationale de lutte contre la pauvreté et pour l'inclusion sociale tenue en décembre 2012.

Le septième éclairage de ce point d'étape présente les voies que pourrait prendre une telle modulation en analysant leurs aspects redistributifs et juridiques, à partir d'une synthèse de la jurisprudence constitutionnelle relative à la contribution sociale généralisée (CSG) rédigée par la Direction de la sécurité sociale. Il serait toutefois intéressant que l'étude puisse s'étendre aux conséquences économiques potentielles d'une telle orientation, notamment au regard des comparaisons internationales.

Après avoir remarqué que les dispositions législatives visant à modifier la progressivité des différents prélèvements sont encadrées par des contraintes juridiques fortes tenant notamment à la jurisprudence du Conseil Constitutionnel relative aux « impositions de toute nature » (catégorie à laquelle appartient la CSG), cet éclairage envisage trois modalités possibles d'une progressivité plus marquée, à montant global constant, des prélèvements sociaux acquittés par les ménages au profit exclusif des régimes de protection sociale :

- l'introduction d'une progressivité des cotisations sociales à la charge des salariés : elle pourrait être réalisée au moyen de formules d'abattement à la base ou de réduction forfaitaire – à l'instar du dispositif institué sur les cotisations vieillesse en 1991 lors de la création de la CSG -, ou d'une modulation des taux respectifs de cotisation s'appliquant aux assiettes plafonnées et déplafonnées, ou encore de l'institution d'un barème progressif des

cotisations salariales vieillesse et maladie ; la latitude qu'ont le législateur et l'exécutif de modifier l'assiette et les taux des cotisations sociales permet d'envisager cette voie de façon relativement aisée, mais avec la nécessité d'en apprécier les conséquences sur la lisibilité des prélèvements sociaux et sur la modification des liens entre les cotisations et les droits qu'elles ouvrent en termes de couverture sociale ;

- une modification des parts respectives des cotisations sociales et de la CSG au sein des prélèvements sociaux acquittés par les ménages : la CSG pourrait en effet se substituer aux cotisations sociales maladie ou vieillesse, soit directement, soit *via* un réaménagement des cotisations sociales patronales permettant une baisse des cotisations salariales vieillesse et une augmentation de la CSG affectée à la branche famille ; cette deuxième option aurait l'intérêt de contribuer à rendre plus lisible le financement de la branche famille, en lien avec les analyses du Haut Conseil du financement de la protection sociale dans son rapport de juin 2013 ; cette piste doit toutefois être appréciée au regard de la jurisprudence constitutionnelle sur le niveau « confiscatoire » des impositions pesant sur les revenus des ménages, en particulier en cas d'augmentation de la CSG sur les revenus du patrimoine ; cela souligne les problèmes que pose la qualification de la CSG en « imposition de toute nature », alors que son objet de financement de certaines prestations sociales est voisin de celui des cotisations sociales ;

- l'accroissement de la progressivité de la CSG, qui pourrait elle-même emprunter deux voies distinctes :
 - o une augmentation de la progressivité de l'ensemble des composantes de la CSG, à travers un réexamen de la progressivité de la CSG sur les revenus de remplacement ou une modulation des taux de CSG sur ses différentes composantes (alourdis sur les revenus du patrimoine qui constituent une part appréciable des plus hauts revenus, et diminués sur les revenus de remplacement et d'activité) ; elle pourrait aussi passer par une suppression, totale ou partielle, de la déductibilité d'une fraction de la CSG de l'impôt sur le revenu, de façon à accroître la progressivité de la CSG « nette d'impôt »², ce qui, selon des simulations réalisées par la Drees, permettrait « à prélèvements globaux constants » aux ménages à bas revenus de bénéficier d'un gain appréciable de pouvoir d'achat ;

 - o une augmentation de la progressivité de la CSG sur les seuls revenus d'activité : à nouveau, deux pistes pourraient être envisagées, l'une aisée à mettre en œuvre mais d'impact limité, l'autre plus substantielle mais susceptible de se heurter à d'importantes difficultés juridiques et de principe :
 - une forfaitisation de l'abattement de 1,75% sur l'assiette de la CSG, représentatif des frais professionnels : cette option n'apporterait toutefois, selon les simulations réalisées par la Drees, qu'un gain modeste aux plus bas revenus (de l'ordre de 60 euros par an en moyenne dans le premier décile de niveau de vie) ;

² Cette dernière option aurait en réalité pour effet d'accroître la progressivité de l'impôt sur le revenu et par suite de l'ensemble des prélèvements directs sur les revenus des ménages, et donc de la CSG nette d'impôt sur le revenu.

- l'institution d'un barème à taux croissant en fonction du revenu : au regard de la jurisprudence du Conseil constitutionnel en 2000³, une telle option pourrait difficilement être définie en fonction des seuls revenus d'activité, et nécessiterait que la détermination du taux de CSG applicable prenne en compte le revenu global du foyer fiscal et sa composition, avec à la clé des problèmes de principe (informations portées à la connaissance des employeurs, « familialisation » accrue des prélèvements acquittés par les ménages) et de complexité de mise en œuvre.

*

* *

Ainsi que le Premier Ministre le lui a demandé, le Haut Conseil du financement de la protection a souhaité, par le présent point d'étape, transmettre aux pouvoirs publics un bilan actualisé du financement de la protection sociale en France identifiant les problèmes auxquels ce mode de financement est aujourd'hui confronté, et soulever des questions de nature diverse – économiques, juridiques, relatives à la mise en œuvre - que lui paraissent poser différentes hypothèses d'évolution de la structure des ressources des régimes de protection sociale. Il s'est efforcé d'apporter ces contributions dans des délais rapides, mais il n'a pu que se limiter à ce stade à des éclairages partiels de ces différentes questions.

Le présent document n'a donc d'autre valeur que celle d'un point d'étape, qui ne prétend en aucune manière avoir analysé de façon approfondie l'ensemble des éventualités de réformes envisageables du financement de la protection sociale. Il faut noter à cet égard que les projets de réforme actuellement en cours de concertation entre les pouvoirs publics et les partenaires sociaux, notamment dans le cadre des orientations du « pacte de responsabilité » annoncé par le Président de la République peuvent emprunter à plusieurs des scénarios qui font ici l'objet d'un examen analytique, et sont éventuellement susceptibles d'être combinés dans le cadre d'une réforme d'ensemble (par exemple à travers l'articulation d'un allègement supplémentaire de cotisations sociales, fusionné ou non avec le CICE, d'une meilleure lisibilité de l'affectation des prélèvements existants, et d'un réexamen de leur progressivité), et associés à des réallocations complémentaires de prélèvements entre les risques et les branches, dans l'esprit des propositions de clarification évoquées par le rapport du Haut Conseil en date de juin 2013.

Il y a aussi lieu de souligner que ce premier ensemble de questions étudiées par le Haut Conseil ne donne pas un reflet fidèle de la diversité des orientations que ses membres souhaiteraient privilégier dans les discussions qui seront conduites les prochaines semaines.

³ A propos d'un projet de réduction dégressive de CSG sur les revenus d'activité qui instituait *de facto* une progressivité du montant de la CSG en fonction de ces revenus.

C'est pourquoi le présent point d'étape comporte, immédiatement après cette note de cadrage, et avant la troisième partie consacrée au développement des « éclairages » présentés plus haut, une deuxième partie consacrée aux contributions des membres du Haut Conseil du financement de la protection sociale, s'agissant des thèmes et des scénarios dont ils souhaitent que l'analyse soit conduite dans la suite des travaux du Haut Conseil à l'échéance de son rapport final, et qui pourrait aussi le cas échéant tenir compte des approfondissements jugés nécessaires suite aux décisions prises dans le cadre du « pacte de responsabilité ».

Figurent notamment parmi les souhaits d'approfondissement formulés par différents membres du Haut Conseil, et détaillés dans la deuxième partie du présent point d'étape :

- la mise en œuvre de réallocations de ressources entre les différents régimes ou les différentes branches, à ressources constantes pour chacun d'entre eux, en sorte de parvenir à une meilleure adéquation avec la nature des prestations ;
- des ré-articulations visant à réduire la part des cotisations sociales dans le financement de la branche « famille », et consistant en des allègements éventuels de cotisations pour les entreprises – assortis le cas échéant d'un rapprochement avec le crédit d'impôt « compétitivité-emploi » -, une substitution de la contribution sociale généralisée aux cotisations sociales acquittées par les salariés, et une réallocation des impôts et taxes entre les branches ;
- l'amplification des allègements du coût du travail permettant à l'horizon 2020 la suppression des cotisations famille, et principalement financés par des économies de dépenses à étudier par les Hauts Conseils concernés, et à titre complémentaire par des relèvements de TVA ;
- la modulation des cotisations sociales dues par les employeurs en fonction de caractéristiques des entreprises telles que le ratio de la masse salariale à la valeur ajoutée ou les comportements observés en matière d'emploi et de salaires ;
- l'analyse comparée des mécanismes de redistribution à l'œuvre dans les systèmes de protection sociale des principaux pays européens, et notamment de ceux afférents aux modalités de leur financement.

Eu égard aux décisions que les pouvoirs publics pourraient être amenés à annoncer dans les prochaines semaines en matière d'évolution du coût du travail et de financement de la protection sociale, il serait utile que le Haut Conseil du financement de la protection sociale puisse bénéficier d'une confirmation de l'échéance des approfondissements qu'il sera appelé à conduire dans la suite de ses travaux.

II. CONTRIBUTIONS DES MEMBRES

**DU HAUT CONSEIL DU FINANCEMENT DE LA PROTECTION
SOCIALE RELATIVES AUX APPROFONDISSEMENTS SOUHAITES**

Contribution de la Confédération générale du travail (CGT)

A l'occasion de la discussion du rapport d'étape du HCFiPS sur la clarification et la diversification du financement des régimes de protection sociale adopté le 7 juin 2013, la CGT avait contesté les conclusions du rapport selon lesquelles *« seules les prestations à caractère contributif devraient être financées par des cotisations (...); tout le reste (prestations en nature d'assurance maladie, prestations familiales) devant être financées par l'impôt »*. Nous avons par conséquent exprimé *« notre complet désaccord avec l'ensemble des scénarios de baisse des cotisations employeurs »*.

La nouvelle feuille de route s'inscrit dans cette perspective et dans celle du pacte de responsabilité. La CGT a déjà fait savoir qu'elle refusait de s'inscrire dans ce cadre : les propositions contenues dans les pistes retenues par le Gouvernement constituent des atteintes majeures au contrat social. C'est particulièrement vrai en matière de financement de la protection sociale, notamment en ce qui concerne la branche famille.

En revanche la CGT considère, et ce n'est pas nouveau de sa part, ***qu'une réforme du financement de la protection sociale est indispensable***. Ceci passe pour nous par une modulation des cotisations des employeurs tenant compte de la part des salaires dans la valeur ajoutée et des comportements d'emploi et de salaires des entreprises. Nous proposons également d'instituer une contribution sociale sur les intérêts et dividendes perçus par les entreprises.

C'est pourquoi la CGT demande que soit étudié en priorité le scénario 3B figurant à l'éclairage III du présent rapport : *« modulation des cotisations sociales dues par les employeurs en fonction de caractéristiques individuelles des entreprises en matière de gestion des ressources humaines »*.

Pour nous, il faut établir une logique qui favorise les entreprises qui augmentent leur masse salariale et pénalise celles qui la réduisent.

Par ailleurs, il convient de s'interroger sur l'impact du coût du capital sur le développement de l'économie française. D'où l'importance que notre système statistique se dote, ainsi que le note l'éclairage I, d'indicateurs adéquats de mesure du coût du capital.

L'économie française souffre d'une insuffisance chronique d'investissements productifs. Celle-ci est une conséquence de la financiarisation excessive de notre économie. C'est pourquoi il faut également établir une logique qui pénalise la croissance financière, les investissements financiers et qui incite les entreprises à réaliser des investissements productifs créateurs d'emplois.

Telle est la philosophie de notre proposition. Le scénario de modulation est celui qui correspond le mieux à cet objectif.

Contribution de la Confédération française démocratique du travail (CFDT)

Dans le cadre des travaux sur les scénarios d'évolution du financement de la protection sociale que doit produire le HCFIPS, la CFDT que soit examiné un scénario :

- qui réponde à un objectif de clarification et de lisibilité en maintenant le pouvoir d'achat des salariés ;
- tout en dégageant des marges de manœuvre en termes de coût du travail dont l'affectation devrait être négociée.

Outre l'objectif de clarification, la CFDT considère en effet que le coût du travail n'est qu'une des explications de la baisse de compétitivité des entreprises et que la baisse de celui-ci n'a de sens que si la restauration des marges des entreprises qu'elle entraîne est utilisée à améliorer leur compétitivité hors coût. L'objectif est pour nous d'accélérer la mutation de l'appareil productif au travers d'une amélioration de la qualité et d'un effort soutenu en matière de recherche et d'innovation.

Le scénario dont la CFDT demande l'étude approfondie consisterait en une variante du scénario 2A :

- une baisse des cotisations famille de 3,2 points (nous estimons qu'une cotisation de l'entreprise doit être maintenue, justifiée par la responsabilité qu'elles ont notamment en matière de conciliation de la vie professionnelle et vie familiale) ;
- une augmentation des cotisations patronales vieillesse de 3,2 points ;
- une réduction des cotisations salariales vieillesse de 1,6 point ;
- un échange d'impôts et taxes affectées à hauteur de 11,9 mds entre les trois branches maladie, vieillesse et famille assurant une meilleure affectation des taxes comportementales à la branche maladie ;
- une hausse de la CSG de 1,6 point, sur l'ensemble de l'assiette mais nous souhaitons que soit étudiée une variante excluant les revenus de remplacement ou leur appliquant une augmentation d'un taux réduit.

L'affectation aux entreprises de tout ou partie des marges ainsi dégagées du fait de l'extension de la hausse de la CSG à une assiette plus large que celle des seuls revenus d'activité serait conditionnée à une obligation de résultat des entreprises dans des domaines clairement identifiés à définir dans le pacte de responsabilité (scénario 3B).

Le véhicule en serait un nouveau dispositif d'exonérations de charges fusionnant le CICE et les exonérations générales (variante du scénario 3A).

Contribution de la Confédération générale du travail-Force ouvrière (CGT-FO)

Comme l'habitude en a été prise, nous sommes invités à nous exprimer à l'occasion des rapports ou notes d'étape remis au Premier ministre.

Cet exercice nous permet de réaffirmer que notre présence au Haut Conseil n'emporte en rien une adhésion aux pistes proposées et encore moins au mécanisme même des Conseils existants. Force Ouvrière intervient en toute indépendance sur ses positions et revendications.

Nous l'avons écrit avant le 14 janvier, nous sommes confortés dans notre analyse par les faits qui se sont déroulés depuis les annonces décisionnelles du Président de la République. Le but est maintenant connu et affiché : supprimer les cotisations patronales allocations familiales. En se focalisant sur une logique faussée « coût du travail », le Président de la République et son gouvernement s'inscrivent dans une approche idéologique de dumping social chère au libéralisme économique.

Au delà de notre condamnation du rôle d'accompagnateur imposé aujourd'hui au Haut Conseil, l'analyse de Force Ouvrière se porte notamment sur le devenir du CICE, dont nous ne connaissons toujours pas sa finalité : est-il maintenu, adapté partiellement ou bien disparaît-il intégralement pour compenser une partie de la suppression des cotisations AF

Sans en faire la promotion, pour Force Ouvrière, le CICE, de par sa construction, devrait être plus ciblé et donc se « conditionnaliser », notamment selon des engagements en termes d'emplois. Cela n'est pas le cas des exonérations de cotisations, ni hier, ni aujourd'hui, ni demain. Cette question doit donc être au cœur de l'analyse comparée des deux dispositifs.

Force Ouvrière pose une autre question : à supposer que le salaire différé ne finance plus les prestations familiales, qu'advient-il de la gouvernance de la branche famille ?

Par ailleurs fiscaliser ou budgétiser les allocations familiales peut conduire à les fragiliser au gré des débats budgétaires, qui plus est en période de réduction massive annoncée des dépenses publiques et sociales

Nous savons qu'il existe le risque d'assister à un glissement de cette gouvernance au profit des régions et/ou des départements, ce qui conduirait à faire supporter la charge fiscale par les ménages au travers des impôts locaux. Cela aurait un double impact négatif : sortir de la sécurité sociale la « branche famille » et la transformer en plusieurs politiques locales du fait d'une décentralisation tactique pour les faire financer par les ménages. Pour mémoire les ménages supportent déjà une augmentation de la fiscalité locale de 5 Mds€ (depuis 2010) en compensation de la réforme de la taxe professionnelle et donc selon un transfert de la fiscalité des entreprises vers les ménages.

Enfin, dans les « champs du possible », et comme indiqué en séance, il est hors de question pour Force Ouvrière que des exonérations de cotisations supplémentaires puissent intéresser soit les régimes de retraite complémentaire, soit l'assurance chômage, comme il est hors de question que la contribution patronale à la journée de solidarité pour l'autonomie puisse faire aussi l'objet d'une exonération.

Contribution de la Confédération française (CFE-CGC)

Propositions de la CFE-CGC d'étude de scénarios dans le cadre du Haut Conseil du financement de la Protection sociale

Les scénarios proposés s'inscrivent pour la plupart dans le cadre fixé par lettre de saisine du Premier Ministre de décembre 2013 ; ils ne répondent pas, en revanche, aux nouvelles contraintes imposées par l'élaboration du pacte de responsabilité à savoir : baisse des cotisations patronales famille afin d'améliorer la compétitivité - coût, financée par une baisse des dépenses publiques, sans transfert sur les ménages ; les prélèvements qui reposent sur les ménages sont donc globalement constants, une redistribution entre eux n'étant toutefois pas exclue. La CFE-CGC tient à rappeler qu'elle refuse tout accroissement de redistribution qui s'opérerait au détriment des classes moyennes et de l'encadrement, catégories déjà largement ponctionnées du fait de diverses mesures fiscales et sociales récentes qui ont amputé leur pouvoir d'achat. En aucun cas, ces catégories qui contribuent largement aux ressources du système, ne doivent supporter davantage les ajustements financiers envisagés.

Ce préalable posé, la CFE-CGC propose que soit approfondie l'étude des scénarios suivants :

(voir « Éclairage III : Présentation analytique des scénarios d'évolution possible du financement de la protection sociale »)

Famille 1 : Clarification des prélèvements existants

Le scénario 1A clarifierait le financement des différentes branches en affectant les cotisations sociales vers les prestations à caractère contributif, et les prélèvements fiscaux vers les prestations à caractère universel. La CSG étant déjà affectée, il serait intéressant de cibler une partie de la TVA vers la branche famille.

Famille 2 : Réallocation des prélèvements au sein de la sphère « ménages »

L'étude du scénario 2D montrerait l'aménagement possible de la progressivité de la CSG sur les revenus de remplacement afin de supprimer les effets de seuils et les conséquences qui en résultent. Cela étant, la CFE-CGC ne cautionnera pas un système qui augmenterait la CSG à taux plein des retraités. Ces derniers ont déjà été largement sollicités par les hausses de prélèvements récentes, particulièrement par la création de la contribution additionnelle de solidarité pour l'autonomie. Il n'est pas envisageable de réduire à nouveau leur pouvoir d'achat.

Famille 3 : Réallocation des prélèvements au sein de la sphère « entreprises »

La CFE-CGC a exprimé sa préférence pour une suppression du CICE et des cotisations famille. Si le CICE devait être maintenu, elle demanderait à nouveau la suppression du plafond de 2,5 SMIC et l'apport de solutions pour que les entreprises exclues du dispositif puissent en bénéficier (artisanat et entreprises de l'économie sociale et solidaire notamment). La CFE-CGC rappelle qu'un consensus large a été trouvé sur le problème de positionnement des produits français (rapport Gallois, CNI...) et sur la solution à apporter (montée en gamme). Elle ne comprendrait donc pas que la baisse des charges annoncées porte essentiellement sur les bas salaires.

Aussi, pour nourrir un débat éclairé, nous souhaitons que le scénario 3A soit étudié afin de tester des combinaisons (CICE ; allègements Fillon). Ici, le test porterait sur une réduction voire une annulation des cotisations famille afin de s'inscrire dans le cadre du pacte de responsabilité. Il mettrait en lumière les « gagnants » et les « perdants » par type d'activité, taille des entreprises et structure de rémunérations des salariés des entreprises :

- certaines entreprises (activités de l'économie sociale et solidaire ; artisans entrepreneurs) ne sont pas éligibles au CICE ; une baisse ou suppression des cotisations leur est plus favorable ;

- les entreprises dont les salariés sont rémunérés à des niveaux proches du SMIC et /ou celles qui ont moins de 20 salariés bénéficient déjà de réduction de charges ; le CICE leur est plus favorable ;

-*a contrario*, celles dont les salariés sont rémunérés à des niveaux supérieurs à 2,5 Smic qui ne bénéficient aujourd'hui d'aucun des deux dispositifs bénéficieraient pleinement des allègements de cotisations ;

-enfin, les différentes combinaisons donneraient des résultats probablement très différenciés pour celles des entreprises dont les salariés ont des rémunérations comprises entre 1,6 et 2,5 SMIC.

Position de la Fédération syndicale unitaire (FSU)

Attachée à la nécessité de reconquérir un haut niveau de protection sociale, la FSU s'est clairement positionnée, à l'occasion du rapport d'étape du Haut Conseil du financement de la protection sociale du 7 juin 2013 et dans sa contribution du 15 janvier 2014, pour une augmentation des ressources affectées à la protection sociale afin de mieux couvrir tous les besoins, en revenant sur les reculs opérés et en ouvrant des droits nouveaux.

La FSU conteste l'idée que seules les prestations à caractère contributif devraient être financées par des cotisations et que les autres devraient l'être par l'impôt. C'est pourquoi elle a souhaité que différentes questions soulevées dans le rapport de juin 2014 puissent être approfondies, particulièrement celle qui propose que les prélèvements destinés au financement de la protection sociale soient des « cotisations » et que ceux destinés à l'action publique soient des « impôts ».

La FSU a dénoncé la fiscalisation croissante de la sécurité sociale qui a accompagné la baisse de la part des cotisations employeurs. Elle est donc en complet désaccord avec l'idée, annoncée par le Président de la République dans le cadre du « Pacte de responsabilité », d'un nouvel allègement des cotisations employeurs, à travers notamment leur suppression d'ici 2017 pour la branche famille.

Elle constate que la piste d'un transfert des cotisations sociales acquittées par les employeurs vers l'impôt a été pour l'instant écartée par le gouvernement : un tel choix serait socialement injuste et contre productif sur le plan économique car cela pèserait sur la consommation des ménages et alimenterait la spirale récessive.

Mais elle conteste tout autant la piste d'un allègement des cotisations employeurs qui serait compensé par une baisse des dépenses publiques. Elle réaffirme les effets dévastateurs de l'austérité et rappelle que les services publics doivent être soutenus et développés car ils sont un puissant levier pour lutter contre les inégalités et les injustices sociales et pour répondre à tous les besoins sur l'ensemble du territoire.

La FSU considère pour autant qu'une réforme du financement de la protection sociale s'impose de toute urgence.

Si la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale et sociale est déterminante, elle ne saurait suffire.

La réforme qu'elle appelle de ses vœux doit s'inscrire dans le cadre d'une politique économique et sociale en faveur de l'emploi et des salaires, maintenir le principe de financements solidaires et permettre à la fois une clarification, une augmentation des ressources et un autre partage des richesses.

Lors de la discussion du rapport du 7 juin 2013, la FSU avait noté l'intérêt des transferts de cotisations et de taxes envisagés dans les scénarios 1 et 2 entre deux ou trois branches de la sécurité sociale (scénario 1A) mais elle s'était opposée au troisième scénario (scénario 1C) qui permettait au patronat de se défaire du financement de la branche famille et opérait un transfert inacceptable vers les ménages via une augmentation de la CSG.

La FSU demande la suppression des abattements et exonérations sociales et fiscales qui n'ont pas fait la preuve de leur efficacité en matière d'emploi ; elle défend aussi la suppression des exemptions dont bénéficient l'intéressement, la participation, l'épargne salariale et le PERCO.

La FSU propose par ailleurs d'élargir la part employeur des cotisations sociales à l'ensemble de la valeur ajoutée des entreprises et de la moduler en fonction de la politique de l'entreprise en matière d'emploi, de salaires et d'investissement dans l'innovation et la recherche.

C'est pourquoi la FSU demande que soient étudiés en priorité les scénarios 3 B (« *Modulation des cotisations sociales dues par les employeurs en fonction de caractéristiques individuelles des entreprises en matière de gestion des ressources humaines* ») et 3 C (« *Extension de l'assiette des prélèvements sociaux à l'ensemble de la valeur ajoutée des entreprises* »).

Elle est par ailleurs demandeuse d'une expertise du scénario 2E (*Extension de l'assiette des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine*).

Contribution de l'Union nationale des syndicats autonomes (UNSA)

Dans le cadre du rapport d'étape sur les évolutions du financement de la protection sociale, que le HCFi doit rendre, pour la fin février, au premier ministre, l'UNSA indique son souhait de voir analyser un scénario proche du scénario 2A.

Pour l'UNSA, l'objectif doit être, tout à la fois, de clarifier le financement de la protection sociale, en distinguant les risques à caractère contributif des risques à caractère universel et de dégager des marges financières à affecter aux entreprises sous réserve du respect, par ces dernières, de la réalisation d'objectifs de nature à stimuler l'activité économique et l'emploi de qualité.

En effet, l'impact de la baisse des prélèvements sociaux sur le coût du travail risquerait d'être sans lendemain sur la compétitivité et la croissance, faute d'un accroissement de l'effort d'investissement dans la recherche, l'innovation, la formation qualifiante, en particulier à destination des jeunes et des demandeurs d'emploi (apprentissage, alternance...).

En même temps, nous réaffirmons que les évolutions à venir du système de financement doivent préserver le pouvoir d'achat des salariés, après impôts et cotisations sociales.

Le scénario dont nous demandons l'analyse consisterait en plusieurs points

- Baisse significative mais non totale des cotisations familiales patronales (la conciliation entre la vie professionnelle et la vie familiale justifiant une participation des employeurs)
- Compensation totale ou partielle de cette baisse par une augmentation des cotisations patronales vieillesse.
- Dans l'hypothèse de la neutralité de ce transfert entre cotisations patronales famille et retraite, le taux de la cotisation patronale vieillesse assis sur l'assiette salariale plafonnée (contrairement à la branche famille qui est déplafonnée), devrait être calibré en conséquence.
- Réduction des cotisations salariales vieillesse (plafonnées) compensée par une augmentation de la CSG, avec ou sans extension aux autres revenus dont ceux de remplacement.
- Redistribution des impôts et taxes affectées aux différentes branches de la protection sociale, avec affectation du produit de la totalité des taxes comportementales à la branche maladie.

Dans l'hypothèse d'un élargissement de la hausse de la CSG à l'ensemble des revenus, dont ceux de la propriété et du capital, et donc de l'obtention d'une marge financière supplémentaire, il faudrait alors examiner les effets redistributifs induits entre les différentes catégories de ménages et leur impact macroéconomique.

Dans le même temps, la réaffectation de cette marge aux entreprises dans le cadre du « Pacte de responsabilité » devrait alors être conditionnée, au minimum, à des engagements à la hauteur des enjeux.

Nous proposons, par ailleurs, de creuser le scénario 3A permettant une fusion des exonérations de charges et le CICE.

Contribution du Mouvement des entreprises de France (MEDEF)

1. Aucun des scénarios d'évolution du financement de la protection sociale proposés au HCFiPS ne correspond aux annonces du Président de la République

Dans le cadre d'un pacte de responsabilité proposé aux entreprises, le Président de la République a annoncé une baisse des cotisations patronales famille articulée avec le crédit impôt compétitivité emploi (CICE). L'objectif est de parvenir à un allègement de charges sociales sur les entreprises de 30 Md€ à horizon 2017. Cet allègement sera compensé par une baisse des dépenses publiques.

Les scénarios présentés aux membres du HCFiPS à l'occasion de la réunion du 12 février 2014, dans la perspective d'une réforme du financement de la protection sociale, consistent simplement à clarifier les prélèvements, à coûts inchangés, ou à réaménager les prélèvements sociaux pour en augmenter le caractère redistributif entre les ménages, ce qui ne relève pas directement de la réflexion du HCFiPS⁴, ou à répartir autrement la charge, inchangée, entre les entreprises. Seuls quatre scénarios reposent bien sur une baisse des charges pesant sur les entreprises, mais ils prévoient une compensation par une hausse d'autres prélèvements. Dès lors, il ne paraît pas opportun ni cohérent d'en étudier l'impact chiffré, parce que ce n'est pas la commande du chef de l'Etat.

2. Le MEDEF propose un scénario qui s'inscrit dans le cadre de la demande du chef de l'Etat

Il s'agit d'un dispositif dans lequel le socle des allègements généraux sur les bas salaires serait maintenu⁵, le CICE serait inchangé. Il convient en effet d'assurer la pérennité de ces deux dispositifs plutôt que de les remettre en cause. Les entreprises ont besoin de stabilité fiscale et financière. D'une part, de nombreuses études ont démontré l'efficacité des allègements de charges sur les bas salaires pour atténuer le coût du travail et créer rapidement des emplois, notamment dans les secteurs intenses en main d'œuvre. D'autre part, le CICE a été conçu dans une double perspective de politique de l'emploi et d'amélioration de la compétitivité des entreprises, de tous les secteurs, services et industrie confondues (ce qui à terme favorise également l'emploi).

Le maintien de ces dispositifs serait couplé à une diminution de la moitié des cotisations famille (taux abaissé à 2,6) qui affecterait tous les niveaux de salaires, soit un allègement global du coût du travail de 13,8 Mds avant impôt et un impact sur la marge des entreprises de 10,35 Md€. Il s'agit d'une première étape à horizon 2017. Dans un deuxième temps, la suppression totale des cotisations famille devrait se faire à horizon 2020, en sorte de ramener, comme l'a souhaité le Président de la

⁴ Si l'idée d'étudier des hypothèses de réaménagement des prélèvements à visée redistributive était maintenue, il serait indispensable de présenter à l'appui de cette réflexion des comparaisons internationales documentées.

⁵ Dans la perspective d'éviter de pénaliser les entreprises sur les salaires du niveau du SMIC, les cotisations susceptibles d'allègements seraient étendues au socle incompressible de la cotisation d'accidents du travail et de maladies professionnelles (1 point) et à la contribution sociale autonomie (0,3), soit une hausse de 1,3, sans aller au-delà et donc sans créer de « crédit de charges ». Tout allègement sur les cotisations des régimes à gestion paritaire serait inutile et inacceptable.

République, la situation des entreprises françaises au même niveau que celle de leurs concurrentes allemandes au regard des charges sociales.

3. Comme le chef de l'Etat l'a annoncé, cette baisse de charges doit être financée par des économies sur les dépenses publiques

Un « coût de rachat » global sur les dépenses publiques n'aurait pas de sens. Il convient au contraire d'entreprendre les réformes de fond qui permettront de dégager des économies. Cela est possible sans qu'il n'y ait d'effet récessif, notamment par des économies sur les retraites. D'après le document de travail n°41 de Coe-Rexecode de juin 2013 sur l'impact macroéconomique de la suppression du déficit du système de retraite, même avec des perspectives économiques plus modestes que le B du COR (taux de croissance du PIB à -0.3 en 2013, 0.6% en 2014, 1.0% en 2015, 1.2% en 2016, 1.5% en 2017 et 1.8% entre 2018 et 2020), il est possible de rééquilibrer financièrement les régimes de retraite et de faire 40 Md€ d'économie d'ici 2020 (montant du déficit en 2020 si aucune décision structurelle n'est prise) en prenant les mesures qui permettraient d'aboutir à un âge moyen de départ effectif à la retraite de 64 ans pour l'ensemble des régimes, soit deux ans de plus que l'évolution spontanée. Cela entraînerait une augmentation du PIB et des effets positifs par la création de 900 000 emplois et une amélioration du pouvoir d'achat.

Par ailleurs, en matière de santé, il existe également des gisements d'économies. Sans réforme de fond, les dépenses publiques de santé continueront à dériver par rapport au PIB (selon le rapport du HCFiPS de mi-janvier 2014) alors même que l'industrie du médicament et l'hospitalisation privée sont de plus en plus mises sous contrainte. Il y a des limites à ce qu'elles peuvent consentir. Or 15 à 20 Md€ d'économies par an sont possibles sans dégrader la qualité de l'offre de soins, au contraire.

Ainsi, le MEDEF estime que la baisse des dépenses publiques doit donner lieu à une étude spécifique approfondie de la part du Haut Conseil (en lien avec les Hauts conseils spécialisés concernés) et doit dès lors être prise en compte dans les enjeux et la palette de scénarios envisagés par le HCFiPS.

Outre les réformes structurelles indispensables à horizon 2017, il conviendrait que le HCFiPS étudie le financement de la suppression totale des cotisations famille à horizon 2020. Le MEDEF recommande en particulier d'approfondir pour cette seconde phase un scénario de transfert sur les ménages par le recours à la TVA, taxe moins pénalisante pour l'emploi et à assiette large. Tous les modèles existants confirment qu'un transfert des cotisations sociales vers une telle taxe a un effet positif sur la balance extérieure, sur l'emploi, sans peser réellement sur le pouvoir d'achat. Un tel transfert sur la TVA pourrait être partiellement compensé par une baisse des cotisations salariales pour augmenter le salaire net.

Contributions du Régime social des indépendants (RSI)

Le HCFiPS a identifié une série de scénarios d'évolution du financement de la protection sociale. Ces scénarios se décomposent en quatre familles différentes qui consistent pour l'essentiel en des réallocations de cotisations et de contributions entre employeurs et salariés, ou entre les ménages ou encore entre entreprises.

Ces scénarios, pour intéressants qu'ils puissent paraître, concernent donc presque essentiellement le financement du régime général et sont donc assez peu adaptés, pour la plupart, aux travailleurs indépendants dont le financement de la protection sociale est, rappelons-le, très spécifique (cotisations personnelles, existence de cotisations minimales, autonomie financière de certains risques, ...). Le fait que les travailleurs indépendants acquittent des cotisations personnelles rend les scénarios basés sur des distinctions entre cotisations patronales, cotisations salariales et CSG non opérants pour le RSI.

En revanche, le RSI est favorable à l'idée d'approfondir le scénario de la famille 2 consistant à **accroître la progressivité des prélèvements sociaux à condition qu'il puisse être adapté aux spécificités des cotisants du RSI**. En effet, le RSI attirait déjà l'attention, dans ses précédentes contributions au HCFiPS, sur la problématique des taux de cotisation réels acquittés par les travailleurs indépendants qui peuvent largement dépasser 100% pour les faibles revenus (inférieurs aux assiettes minimales). Si la LFSS de 2013 a initié une correction de cet état de fait en instituant une exonération dégressive des cotisations maladie et si la loi relative à l'artisanat actuellement en discussion au Parlement prévoit, sur la base des recommandations du rapport du député Grandguillaume, de revoir à la baisse le niveau des cotisations minimales, un scénario tendant à aller plus loin dans la progressivité des cotisations sociales à l'image des allègements sur bas salaires dont bénéficie le régime général pourrait permettre plus d'équité entre indépendants et salariés pour les bas revenus.

Cependant l'étude d'un accroissement de la progressivité ne devra concerner que les bas revenus sans opérer de déport sur les plus hauts revenus, dans la mesure où le RSI estime qu'une augmentation des cotisations n'est pas supportable compte tenu de leur niveau actuel en rappelant l'effort consenti en 2013 avec le dé plafonnement des cotisations maladie qui a déjà permis d'accroître la progressivité des contributions par rapport à la situation antérieure.

Un accroissement de la progressivité par un allègement sur les bas revenus (si non financé) ne devra toutefois pas concerner les risques contributifs et autonomes financièrement (régime complémentaire des indépendants, régimes d'invalidité décès, régimes des indemnités journalières) comme cela est d'ailleurs le cas pour les allègements Fillon qui ne concernent pas les régimes complémentaires et la branche AT/MP.

Par ailleurs, dans le cadre d'une clarification des financements de la protection sociale, le RSI considère qu'il serait également opportun d'étudier l'application de cotisations et prélèvements sociaux à l'ensemble des dividendes distribués (aux présidents de SAS, aux gérants minoritaires, etc.) et non aux seuls dividendes des travailleurs indépendants (LFSS2013). Cette mise en cohérence permettrait de clarifier l'assiette sociale et d'éviter de possibles effets de contournement des

dispositions de la LFSS 2013 diminuant d'autant le rendement escompté initialement par cette mesure. A ce titre, il est précisé que les statistiques de créations d'entreprises (INSEE Première – janvier 2014) de l'année 2013 indiquent une augmentation substantielle des créations de SAS (société par action simplifiée) ont représenté en 2013 29% des sociétés créées contre 19% en 2012.

Le RSI attire également l'attention, de façon plus globale, sur la nécessité de cohérence de l'ensemble des mesures récentes ou à venir en gardant à l'esprit les logiques de financement des différents risques qui ont donné lieu au développement du rapport d'étape de juin 2013 du HCFiPS. Aussi, le RSI regrette l'orientation prise par le Gouvernement, dans le cadre de la Loi Pinel actuellement en discussion au Parlement, de retenir un droit d'option pour le paiement des cotisations minimales pour le nouveau régime simplifié. Le RSI considère, en effet, que le caractère optionnel risque dans le contexte actuel de contestation du monopole de la sécurité sociale, d'officialiser une sécurité sociale à deux vitesses, et par amalgame d'accréditer l'existence d'un « libre choix » d'affiliation en matière de couverture maladie. Le caractère optionnel entraîne également un risque de paupérisation future, l'expérience historique du régime montre que laisser un choix conduit souvent à une prévoyance minimale. Enfin, le caractère optionnel du paiement des minimales fait courir le risque d'une rupture d'égalité entre les travailleurs indépendants.

Enfin, le RSI propose, comme d'autres membres du HCFiPS, et surtout en accord avec les orientations du président de la République, d'examiner également des **scénarios de baisses de cotisations ou de prélèvements compensés par des baisses des dépenses publiques**, malgré les difficultés méthodologiques de l'exercice soulevées en séance.

III. ECLAIRAGES SPECIFIQUES

Eclairage I

**Les évolutions récentes des principaux indicateurs économiques,
du coût du travail et du financement de la protection sociale**

Les évolutions récentes des principaux indicateurs économiques, du coût du travail et du financement de la protection sociale

Le Haut Conseil du financement de la protection sociale a rendu public en octobre 2012 un « état des lieux du financement de la protection sociale en France ». Ce document, qui marquait la première étape des travaux du Haut Conseil, retraçait les évolutions les plus importantes qui ont caractérisé la structure du financement de la protection sociale depuis une trentaine d'années.

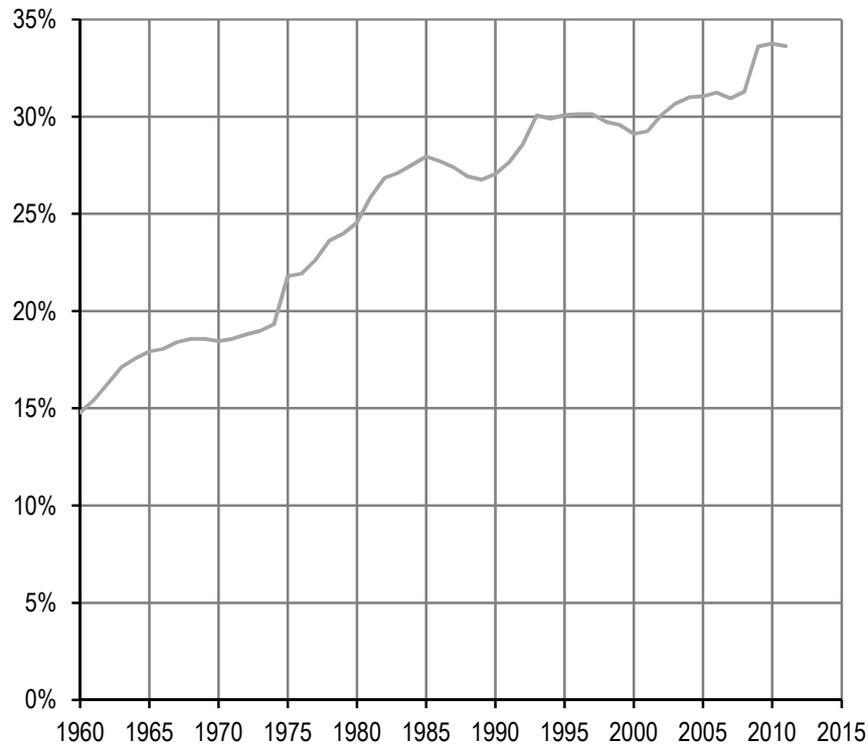
Au moment où le Haut Conseil est saisi par le Premier Ministre d'une demande d'étude des évolutions possibles de ce financement, il paraît utile de procéder en préalable à une actualisation de cet état des lieux.

Les compléments qui sont apportés dans la présente annexe prennent en compte les inflexions de la conjoncture économique intervenues depuis lors, et s'efforcent d'intégrer l'impact des mesures financières décidées par les acteurs sociaux et les pouvoirs publics en 2012 et 2013, y compris, quand cela est possible, leur impact prévisionnel en 2014 et au-delà. L'incorporation de ces évolutions ne conduit cependant pas à modifier sensiblement le diagnostic porté il y a dix-huit mois par le Haut Conseil sur le mode de financement de la protection sociale en France, dans la mesure où celui-ci n'a pas connu de ruptures nettes dans son évolution.

A cet égard, deux tendances principales affectent sur le long terme les conditions du financement de la protection sociale :

- une progression de la part des dépenses de protection sociale dans le produit intérieur brut (*cf.* graphique 1), qui est passée de 14,8% en 1960 à 33,6% en 2011, dans le périmètre large retenu par le Haut Conseil du financement de la protection sociale (régimes de sécurité sociale + assurance chômage + régimes obligatoires de retraite complémentaire + dépenses de protection sociale de l'Etat et des collectivités locales + prestations complémentaires facultatives versées par les employeurs, mutuelles, les institutions de prévoyance et les organismes à but non lucratif) ; on observe toutefois une stabilisation de ce ratio depuis 2009, qui, dans un contexte de conjoncture déprimée puis atone (*cf. infra*, § I.1), traduit un ralentissement marqué de l'évolution de ces dépenses, notamment suite aux réformes mises en œuvre dans les domaines des retraites et de l'assurance maladie ;

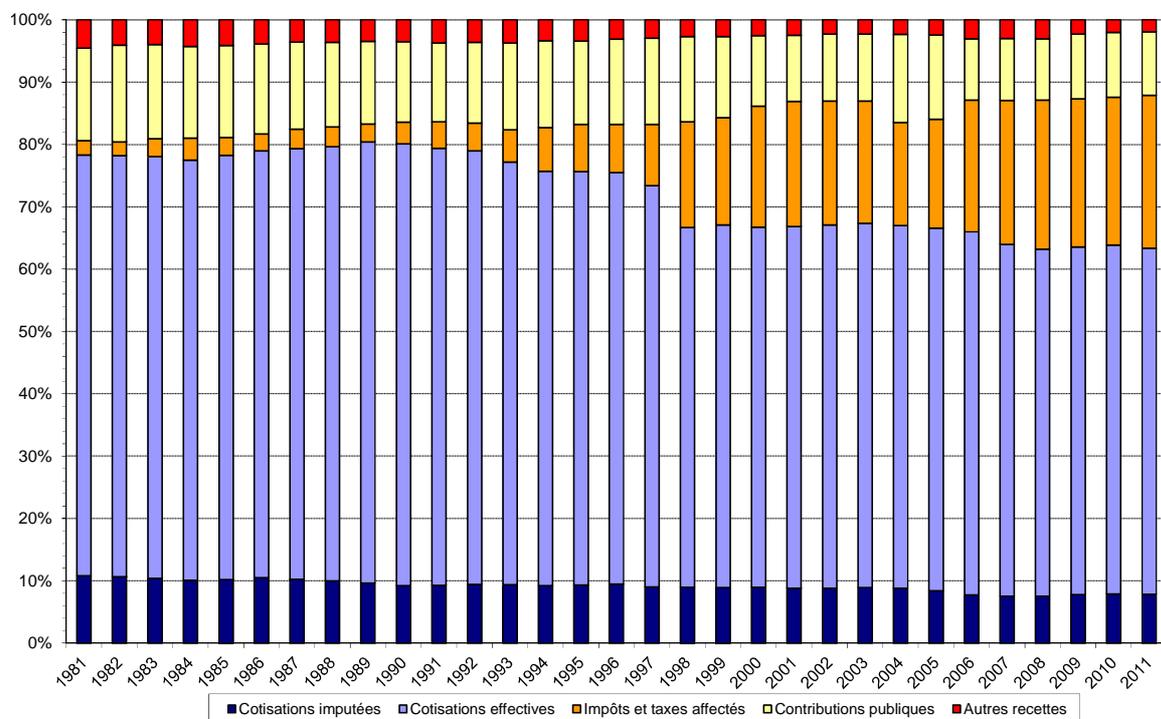
Graphique 1
Evolution de la part des dépenses de protection sociale (hors transferts entre régimes)
dans le produit intérieur brut



Source : Drees, comptes de la protection sociale.

- depuis les années quatre-vingt-dix, une substitution de recettes fiscales aux cotisations sociales acquittées par les employeurs et les assurés dans le financement de la protection sociale (*cf.* graphique 2) ; alors qu'elles représentaient 80% de l'ensemble des ressources (hors transferts reçus) des régimes de protection sociale en 1990, les cotisations sociales (y compris imputées en cas de prestations sociales versées directement par une entité n'ayant pas la personnalité juridique d'un régime comme dans le cas des pensions de retraite des fonctionnaires de l'Etat), elles ne pèsent plus en 2011 que pour 63% de ces ressources ; dans le même temps, la part des recettes fiscales affectées aux régimes de protection sociale est passée de 4% à 25% ; les facteurs qui ont conduit à cette transformation importante de la structure du financement de la protection sociale en France – montée en charge des allègements de cotisations sociales à la charge des employeurs, notamment sur les bas salaires, compensée aux régimes de protection sociale par l'affectation d'impôts et de taxes ; substitution de la contribution sociale généralisée (CSG) aux cotisations sociales « maladie » et à une partie des cotisations sociales « vieillesse » supportées par les salariés ; extension de l'assiette des ressources de la protection sociale aux revenus du patrimoine et diversification de ces ressources au moyen de taxes à vocation « comportementale » - ont continué pour une large part à jouer dans la période récente.

Graphique 2
Evolution de la structure du financement de la protection sociale (hors transferts)



Source : Drees, comptes de la protection sociale.

En dehors des tendances structurelles qui affectent sur le moyen-long terme le financement de la protection sociale en France, des évolutions spécifiques ont pu être observées au cours des dernières années, qui méritent d'être décrites dans le cadre de cette actualisation. Ces évolutions peuvent être regroupées autour de trois thèmes principaux, qui correspondront aux trois parties successives du présent éclairage :

- les évolutions récentes de l'activité économique, de l'emploi, du revenu des ménages et des résultats des entreprises, et leurs conséquences sur la situation des comptes des régimes de protection sociale (partie I) ;
- les tendances de la compétitivité des entreprises depuis le début de la présente décennie, et parmi ses déterminants l'évolution du coût du travail en France, comparée avec celle observée chez ses principaux partenaires européens (partie II) ;
- les mesures ayant affecté la dynamique et la répartition des diverses ressources (cotisations sociales et recettes fiscales) entre les régimes de protection sociale (partie III).

I. La conjoncture économique et son impact sur les comptes sociaux

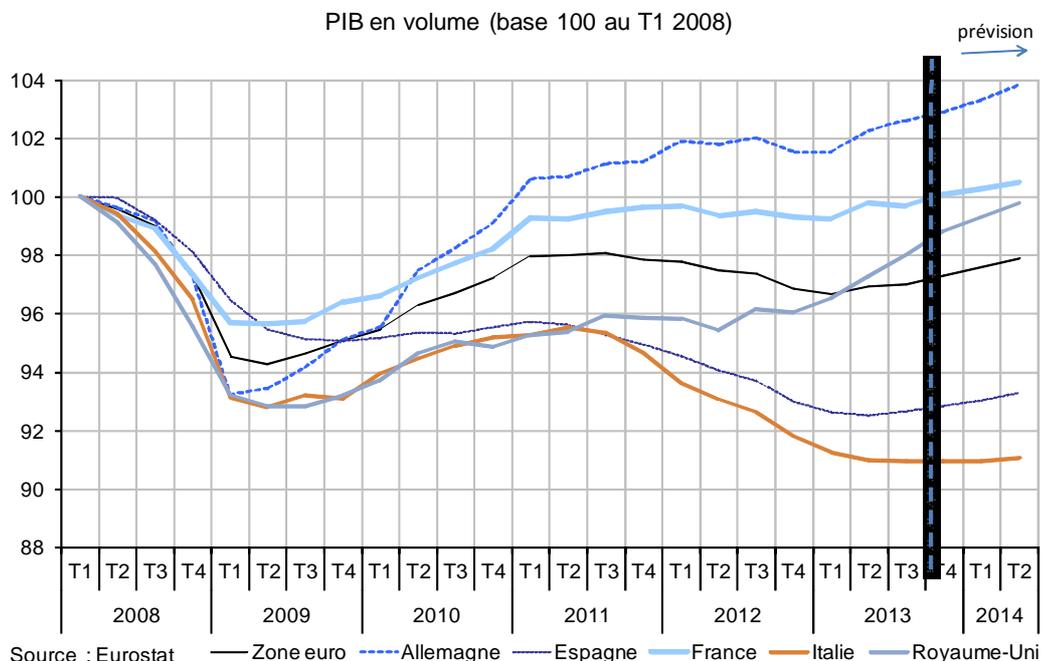
Les tendances de l'activité économique et de l'emploi (I.1) ont eu au cours des dernières années une incidence directe sur les conditions de l'équilibre financier des régimes de protection sociale (I.2).

I.1. La conjoncture de l'économie française depuis le déclenchement de la crise financière de 2007

A la fin de l'année 2013, le produit intérieur brut de la France en volume avait tout juste retrouvé son niveau du début 2008. L'activité économique a connu une chute importante en 2008, avec un point bas à la mi-2009 suivi d'une reprise progressive en 2010 et 2011. Depuis 2012, la croissance économique est restée très modeste : 0% en 2012, et 0,3% 2013⁶. Pour 2014, le Gouvernement retient l'hypothèse d'une progression de 0,9% du produit intérieur brut en volume, proche du consensus des prévisionnistes.

La plupart des partenaires européens de la France ont connu un profil conjoncturel similaire, voire des fluctuations plus amples de l'activité économique, en particulier dans les pays du sud de l'Europe (cf. graphique 3). En Espagne et en Italie, le niveau du produit intérieur brut se situe en recul de, respectivement, 7% et 9% par rapport à début 2008. Une reprise de la croissance paraît cependant s'amorcer en Allemagne et au Royaume-Uni depuis le début 2013.

Graphique 3
Evolution du produit intérieur brut en volume depuis 2008
en France et dans ses principaux partenaires européens

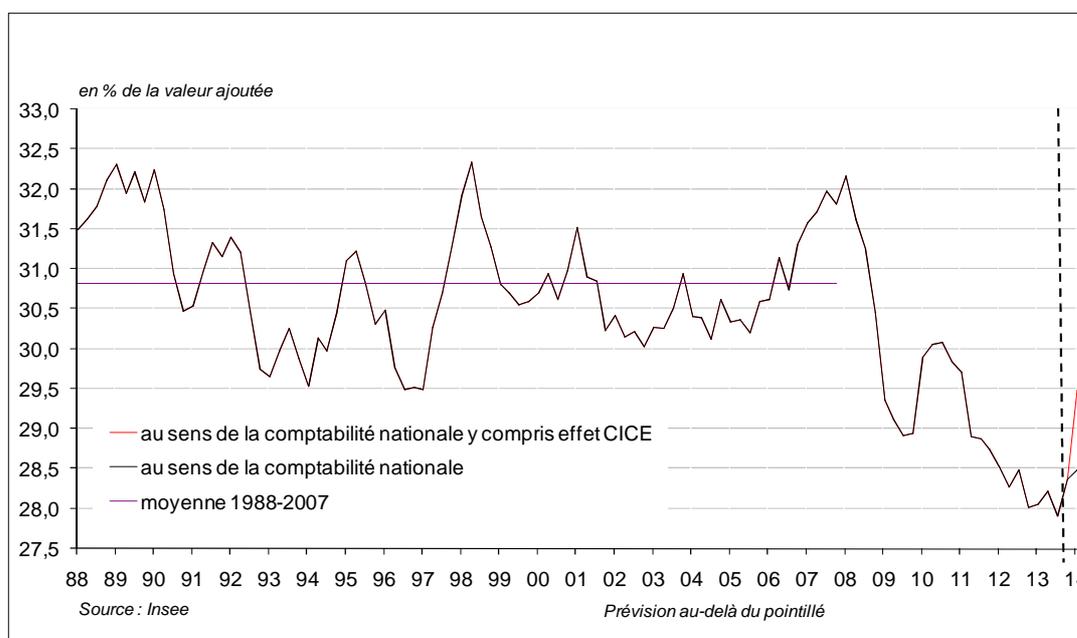


⁶ Insee (2013), Note de conjoncture, décembre.

Dans un contexte de croissance économique nulle en moyenne au cours des six années écoulées, l'emploi a connu une évolution défavorable. Depuis 2008, 500 000 emplois ont ainsi été perdus dans les secteurs marchands non agricoles. Ces pertes d'emploi ont d'abord touché les emplois à durée déterminée, avant de s'étendre aux emplois permanents, en particulier aux emplois industriels. Cependant, cette dégradation demeure moins forte que ce que laissait attendre, sur la base de l'observation des épisodes conjoncturels précédents, la réaction de l'emploi à la détérioration de l'activité économique. La productivité du travail a ainsi particulièrement ralenti, notamment entre 2008 et 2010, ce qui paraît traduire des comportements d'emploi conduisant à des ajustements moindres, même compte tenu du cycle habituel de la productivité, que ce que les variations de l'activité des entreprises pouvaient laisser augurer.

Dans le même temps, les salaires moyens par tête ont relativement résisté en dépit du contexte créé par la dégradation du marché du travail. Ils devraient ainsi progresser de 1,3% en 2013 dans les secteurs marchands non agricoles, après cependant une année « blanche » en 2012. Au total, l'augmentation, même très ralentie, de la masse salariale des entreprises non financières (+1,3% en 2013) s'est accompagnée, dans un contexte de croissance très faible, d'une dégradation prononcée de leurs marges. Le taux de marge des sociétés non financières – ratio de leur excédent brut d'exploitation à leur valeur ajoutée – se situait ainsi fin 2013 près de trois points au-dessous de son niveau d'avant crise (cf. graphique 4). La prise en compte dès 2013 du crédit d'impôt « compétitivité – emploi » (CICE) dans les évolutions du coût travail (par cohérence avec l'enregistrement de son impact dans les comptes des entreprises) entraînerait toutefois un redressement sensible de ces marges, en comblant dès la première partie de l'année 2014 la moitié de l'écart entre le taux de marge effectif et son niveau « historique ».

Graphique 4
Évolution du taux de marge des sociétés non financières



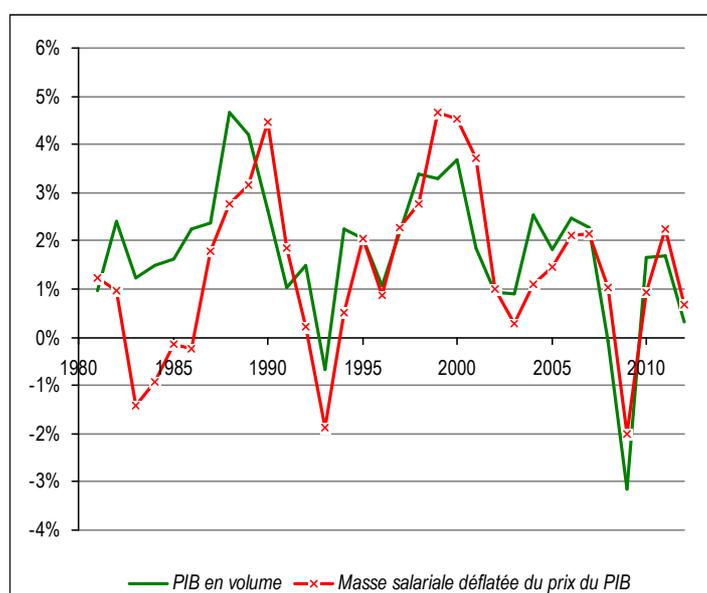
Compte tenu des hausses de prélèvements obligatoires intervenues en 2011 et 2012, le pouvoir d'achat du revenu disponible brut des ménages est resté atone (+0,7% en 2011, puis -0,9% en 2012). Il s'améliorerait en 2013 (+0,5%), de même que la consommation des ménages (+0,4%).

L'investissement des entreprises a quant à lui connu une chute importante en 2009 (-14%), mais est revenu fin 2013 à un niveau en part du PIB proche d'avant la crise économique.

I.2. Un redressement relatif des comptes sociaux

Dans un contexte économique aussi peu favorable, on pouvait redouter une dégradation importante des soldes des comptes des régimes de protection sociale. La conjoncture a en effet un impact direct sur l'évolution à court terme de leurs recettes, *via* le lien étroit entre les tendances du PIB et celles de la masse salariale du secteur privé (*cf.* graphique 5), principale assiette des ressources des régimes. D'autre part, la montée en âge de la population française tend à accroître la dynamique de progression des dépenses sociales.

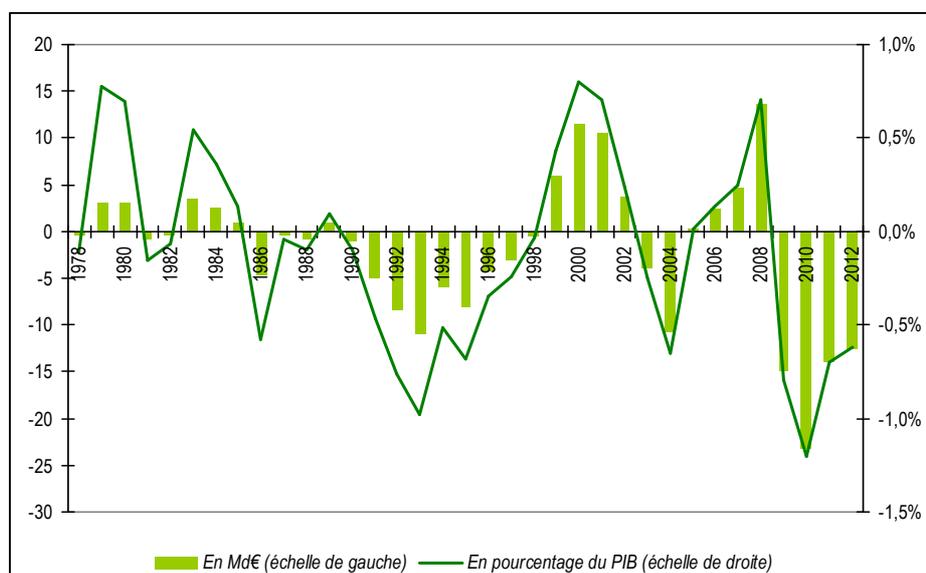
Graphique 5
Évolutions comparées du PIB et de la masse salariale du secteur privé



Source : Insee, Acoss.

Les administrations de sécurité sociale au sens de la comptabilité nationale – ensemble formé pour l'essentiel des régimes de sécurité sociale, des fonds de financement tels que le FSV, la CADES et le FRR, de l'assurance chômage, des régimes de retraite complémentaire et des hôpitaux publics - ont effectivement connu une dégradation importante de leur situation financière à partir de 2009. A partir d'une capacité de financement égale à 0,7 point de PIB en 2008, l'exercice 2009 s'est traduit par la réapparition d'un besoin de financement des administrations de sécurité sociale de 0,8 point de PIB, qui s'est amplifié à 1,2 point de PIB en 2010. Cependant, depuis lors, ce besoin de financement s'est réduit de moitié (0,6 point de PIB en 2012, *cf.* graphique 6).

Graphique 6
Évolution du besoin ou de la capacité de financement
des administrations de sécurité sociale (en Md€ et en points de PIB)



Source : Insee.

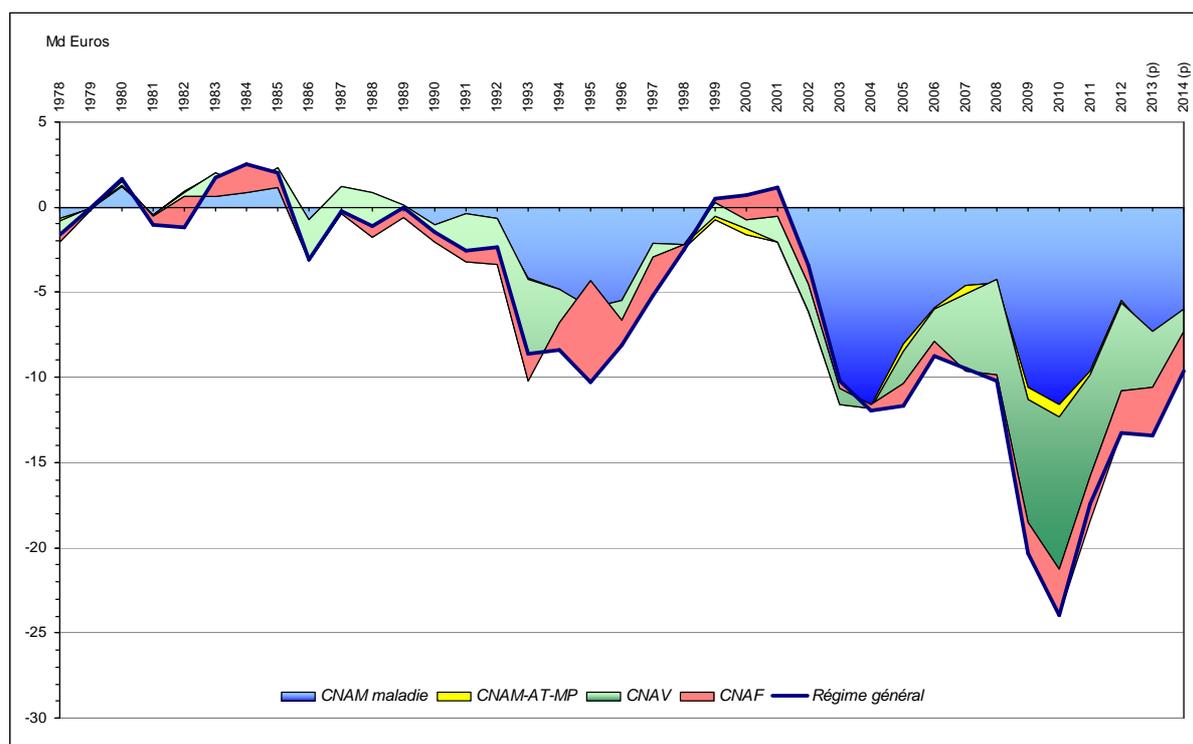
Ce redressement partiel s'explique par des évolutions concordantes qui ont affecté tant les dépenses que les recettes des administrations de sécurité sociale :

- du côté des dépenses, les années 2011 et 2012 ont enregistré des évolutions relativement modestes : respectivement +1,9% et +1,6% en volume (déflaté par le prix du PIB), à comparer avec un rythme annuel moyen de croissance de +2,5% en volume entre 1997 et 2007 ; le ralentissement de l'évolution des dépenses d'assurance maladie, suite à des objectifs de dépenses plus exigeants, et l'impact de la réforme des retraites de 2010 ont pu contribuer à ce ralentissement ;
- du côté des recettes, la dynamique observée en 2011 et 2012 a été sensiblement plus rapide : respectivement +4,0% et +2,0% en volume, à comparer à un rythme annuel moyen de progression de +2,7% entre 1997 et 2007 ; elle est la conséquence de mesures importantes de financement de la sécurité sociale prises en 2011 et en 2012, telles que l'élargissement de l'assiette des prélèvements sociaux sur les revenus du capital (imposition au premier euro des plus-values mobilières et réforme des plus-values immobilières), la majoration du taux de ces prélèvements (passés, y compris la CSG, de 12,1% à 15,5% entre 2010 et 2012), ou l'augmentation (6%, en 2011, puis 8% au 1^{er} janvier 2012, puis encore 20% au 1^{er} août 2012) du « forfait social » sur certains éléments d'assiette exemptés des cotisations sociales (« niches sociales »).

Cette évolution s'observe également dans les tendances récentes du solde du régime général, principal régime de protection sociale. Au terme de l'exercice 2012, le régime général présentait un solde déficitaire de 13,3 Md€, approximativement réduit de moitié par rapport au déficit observé en 2010 (24,0 Md€). L'amélioration est particulièrement sensible pour les branches maladie et vieillesse,

sous l'effet des mesures de dépenses et de recettes présentées ci-dessus. Compte tenu des hypothèses économiques retenues dans les lois financières pour 2014, et de l'objectif d'une progression en valeur de l'objectif national des dépenses d'assurance maladie (ONDAM) limitée à +2,7% en 2013 et à +2,4% les années suivantes, la perspective serait un déficit voisin de 13 Md€ en 2013 et inférieur à 10 Md€ en 2014 (cf. graphique 7).

Graphique 7
Evolution du solde du régime général



Source : Commission des comptes de la sécurité sociale, loi de financement de la sécurité sociale pour 2014.

II. Compétitivité des entreprises, coût du travail, financement de la protection sociale : quels liens ?

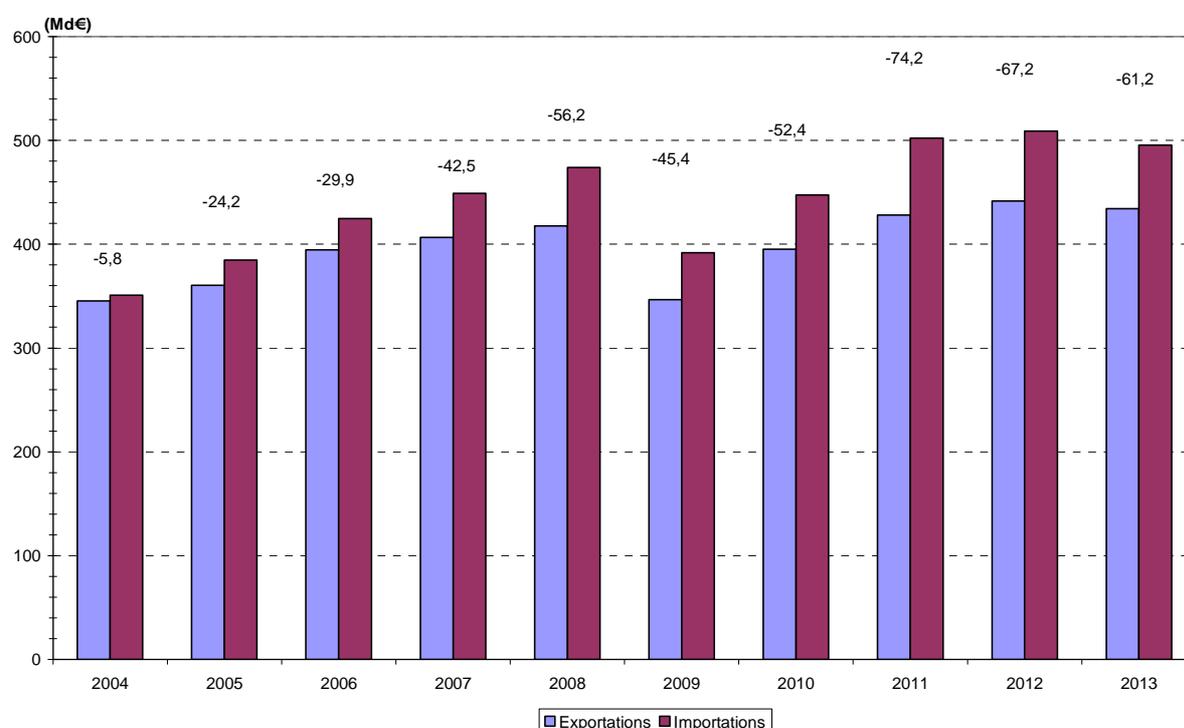
Retracer la situation compétitive de l'économie française requiert en premier lieu de partir de ses performances dans les échanges internationaux (II.1). A cet égard, les années 2000 ont vu l'apparition d'un déséquilibre important de la balance commerciale de la France. Un débat existe sur le rôle que l'évolution des coûts de production a pu jouer dans cette dégradation, sachant que ces coûts portent non seulement sur la rémunération du travail, mais également sur les consommations intermédiaires et sur la rémunération des apporteurs de capitaux (II.2). Quoiqu'il en soit, s'agissant spécifiquement du coût du travail, les éléments de comparaison entre la situation de la France et celles de ses principaux partenaires européens, et notamment de l'Allemagne, qui avaient été transmis au Haut Conseil par l'Insee en octobre 2012, ne paraissent pas devoir être globalement remis en cause (II.3). Il convient toutefois de prendre en compte les ajustements en cours depuis le déclenchement de la crise économique et financière de 2008, notamment en Allemagne et en Europe du Sud, qui à certains égards paraissent aller dans le sens d'une correction partielle des

déséquilibres apparus dans la première partie des années 2000 (II.4). La question peut enfin être posée de l'incidence spécifique du mode de financement de la protection sociale en France sur l'évolution du coût du travail (II.5).

II.1. Une dégradation du solde des échanges extérieurs de la France depuis les années 2000

Un indicateur de la perte de compétitivité de l'économie française est la dégradation du solde des échanges extérieurs (cf. graphique 8). Alors que la balance commerciale était proche de l'équilibre en 2002, un déséquilibre important est apparu depuis lors, qui a culminé à 87 Md€ en 2011. Ce déséquilibre est particulièrement marqué avec les États-membres de l'Union européenne (42 Md€ en 2012), et singulièrement avec l'Allemagne (18 Md€ en 2012), mais il est également important avec certains pays émergents (26 Md€ en 2012).

Graphique 8
Évolution du commerce extérieur de la France
(2004 – 2013, estimation FAB-FAB)



Source : Direction générale des douanes et des droits indirects. Les chiffres au-dessus des barres du graphique correspondent au solde des échanges commerciaux.

Cependant, les tendances récentes des exportations paraissent marquer un arrêt des pertes de parts de marché des entreprises françaises à partir de 2012, étant remarqué que ces parts de marché se situent désormais à un niveau inférieur de 25% à celui mesuré au début des années 2000⁷.

⁷ COE-REXECODE (2013), « La compétitivité française en 2013 », document de travail, n° 44, octobre.

II.2. Les coûts de production : un rôle important mais loin d'être exclusif dans la formation de la compétitivité des entreprises

La question de l'impact qu'a pu avoir l'évolution récente des coûts de production sur les performances à l'exportation des entreprises françaises reste controversée, car si d'un côté notre pays se caractérise effectivement par un positionnement à l'exportation sur les biens et les gammes dont la demande est relativement sensible aux prix, d'un autre côté une stratégie visant à modifier ce positionnement pour gagner des parts de marché sur des produits de haute technologie et à forte valeur ajoutée requiert des efforts spécifiques d'investissement d'innovation, de qualité, de prospection commerciale, etc., qui dépassent la seule question de la maîtrise des coûts de production (cf. Encadré 1).

Encadré 1

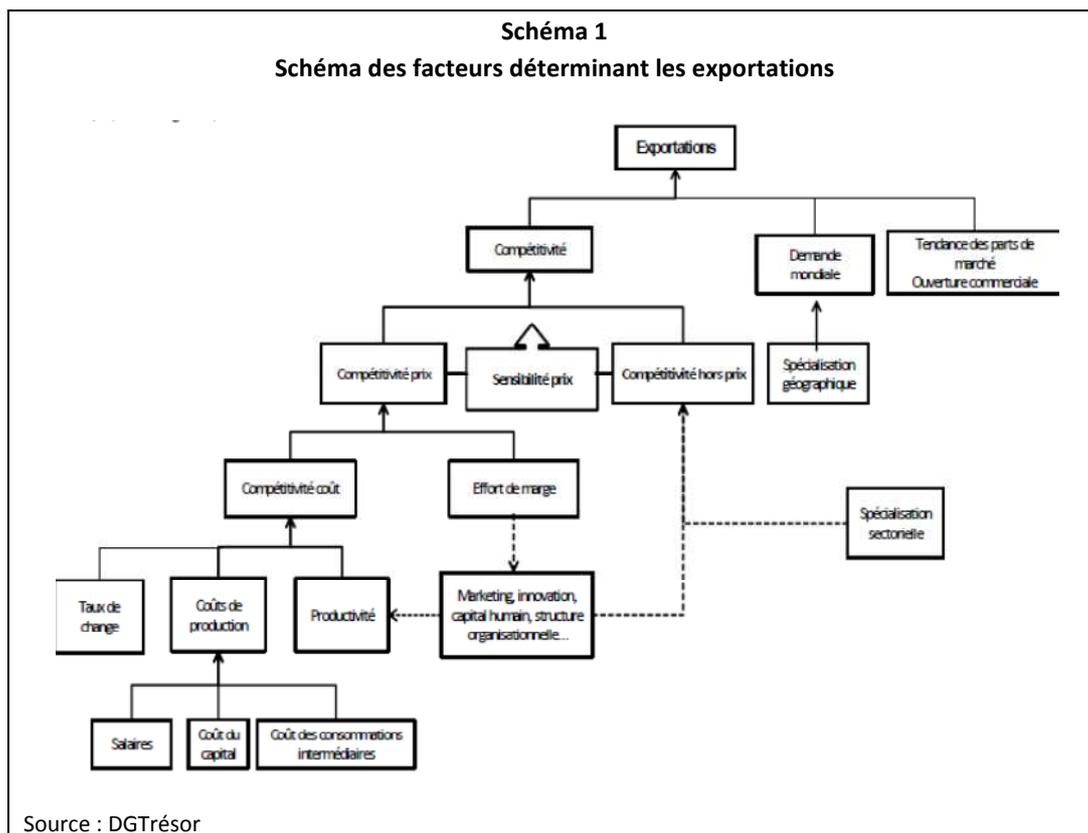
Compétitivité-prix et hors prix

L'analyse économique suggère traditionnellement deux facteurs explicatifs principaux de la dynamique des exportations d'un pays donné : la demande mondiale de biens et services qui lui est adressée, et les prix pratiqués à l'exportation par les entreprises. Dans le cas de pays développés commerçant entre eux et avec le reste de l'économie mondiale, on peut admettre que c'est la même demande mondiale qui s'adresse à eux. Par conséquent, des différences de performance à l'exportation entre pays ressortissent en première approche à des écarts de prix à l'exportation : c'est ce qu'on appelle la « compétitivité-prix », laquelle recouvre à la fois la « compétitivité-coût » (coûts relatifs des facteurs de production), les comportements de marge, et le cas échéant les variations des taux de change.

Cependant, on observe des différences très importantes entre pays ou entre marchés de biens et services quant à la sensibilité des exportations à leurs prix. Une même variation de prix pourra avoir des conséquences variables sur les exportations de la France et de ses différents partenaires commerciaux. Cette hétérogénéité de l'élasticité-prix des exportations autorise à penser que des facteurs autres que les prix influencent le dynamisme des entreprises à l'exportation : l'innovation, le marketing, la spécialisation sectorielle ou géographique, etc. C'est ce qu'on appelle la « compétitivité – hors prix ». Le schéma 1 ci-dessous, repris d'une publication récente de la Direction générale du Trésor⁸, illustre l'articulation de ces différentes composantes de la compétitivité.

L'étude précitée de la Direction générale du Trésor analyse les performances des principaux partenaires du commerce international en calculant pour chacun d'entre eux un indice de sensibilité-prix, calculé en pondérant les élasticités de prix d'exportation de ses produits par les volumes exportés. La France paraît à cet égard présenter une sensibilité-prix médiane, caractéristique qu'elle partage avec des pays comme les Etats-Unis et l'Italie. Cette sensibilité-prix est plus faible que celle des pays ayant développé une stratégie de prix bas (Chine, Europe du Sud), mais plus élevée que celle de pays spécialisés dans l'exportation de produits innovants et « haut de gamme » (Suisse, Japon, Allemagne, Royaume-Uni). En outre les pertes globales de parts de marché que la France a connues au cours des années 2000 se sont concentrées sur les produits dont les échanges sont les plus sensibles aux prix, alors que notre pays reste en position plutôt favorable sur les produits de haute technologie.

⁸ Romain SAUTARD, Amine TAZI, Camille THUBIN (2014), « Quel positionnement 'hors prix' de la France parmi les économies avancées ? », *Trésor-éco*, Direction général du Trésor, n° 122, janvier.



La maîtrise des coûts de production, et en leur sein du coût du travail, est donc susceptible de contribuer à l'amélioration de la performance à l'exportation d'un pays, et ce d'autant plus qu'il se spécialise dans les échanges de biens et services dont, du fait de leurs caractéristiques en termes de qualité, de gamme et de contenu en innovation, la demande est fortement sensible aux prix. Mais l'opportunité d'une compression des coûts dans une stratégie de recherche d'un meilleur positionnement à l'international et de montée en gamme des produits exportés est plus controversée, car cette stratégie requiert en tout état de cause des investissements dans l'innovation, le marketing ou la distribution. Ces investissements peuvent être facilités par une amélioration des marges des entreprises dans le cas où celles-ci rencontrent des contraintes dans l'accès au crédit, mais des coûts de production élevés reflétant l'utilisation d'une main-d'œuvre qualifiée pour des productions à haute valeur ajoutée peuvent aussi constituer une incitation à combiner une ressource humaine de qualité à des équipements et des organisations plus efficaces.

L'évolution des coûts de production des entreprises exposées à la concurrence internationale mérite en outre d'être appréciée en tenant compte de l'ensemble de ses composantes. Si dans la plupart des secteurs d'activité la rémunération du travail constitue le premier poste de charges, il y a également lieu de tenir compte des coûts des consommations intermédiaires et de la rémunération des capitaux investis pour apprécier de façon globale les conditions de « compétitivité-coût » qui caractérisent les entreprises françaises.

S'agissant du coût des consommations intermédiaires, il est difficile, compte tenu de leur hétérogénéité – énergie, immobilier, services aux entreprises... -, de disposer d'une vue d'ensemble de la situation de la France et de ses principaux partenaires commerciaux. On peut toutefois

observer que la prise en compte des consommations intermédiaires dans l'analyse souligne que l'enjeu de la compétitivité ne porte pas seulement sur les conditions de production des seuls biens qui font l'objet d'échanges à l'international – en majorité des biens manufacturés –, mais concerne également les services – notamment transport et entreposage, services administratifs et techniques... –, dans la mesure où les coûts des consommations de services par les entreprises industrielles représentent un montant sensiblement égal à celui de leurs coûts salariaux. Des études économiques ont ainsi souligné le rôle du prix de l'immobilier dans les coûts des entreprises, et son incidence sur leur compétitivité, notamment en France⁹.

S'agissant ensuite du coût du capital, on se limitera à noter que cette question constitue depuis peu un thème de recherche émergent, mais qu'elle nécessite au préalable un développement des approches statistiques, eu égard aux difficultés de définition et de mesure des notions de pertinentes « coût » et de « capital »¹⁰. A cet égard, le Conseil national de l'information statistique est saisi d'une demande d'élaboration par le système statistique d'indicateurs adéquats de mesure du coût du capital.

II.3. L'évolution récente du coût du travail en France, comparée avec celle de ses principaux partenaires européens

Il n'en reste pas moins que la rémunération du travail est une composante majeure de l'ensemble des coûts que supportent les entreprises, dont il est indispensable d'examiner l'évolution récente en préalable à l'analyse de son incidence sur la compétitivité des produits français sur les marchés domestique et étrangers. Le Haut Conseil du financement de la protection sociale avait bénéficié en octobre 2012 d'une présentation par l'Insee des résultats de l'enquête européenne sur le coût de la main-d'œuvre (ECMO) de 2008, complétée pour la période plus récente par les données trimestrielles de l'indice européen du coût du travail. Une actualisation de ces données a été présentée aux membres du Haut Conseil le 15 janvier 2014, qui confirme les résultats constatés en 2012.

Ces données, issues d'un règlement européen et coordonnées par Eurostat, permettent de comparer de façon homogène le coût horaire du travail entre les pays européens. Elles font en premier lieu apparaître la position intermédiaire de la France, ainsi que de l'Allemagne, entre un groupe de pays (Italie, Finlande, Autriche, Pays-Bas) dont les coûts sont proches de la moyenne de la zone euro, et un groupe de pays (Suède, Danemark, Belgique) où ils sont sensiblement plus élevés (cf. graphique 9).

En second lieu, on observe en évolution depuis 1996, date de disponibilité de la première enquête ECMO, toujours dans l'ensemble des branches marchandes, une inversion du différentiel de coût dont bénéficiait initialement la France par rapport à l'Allemagne (cf. graphique 10). Alors qu'en

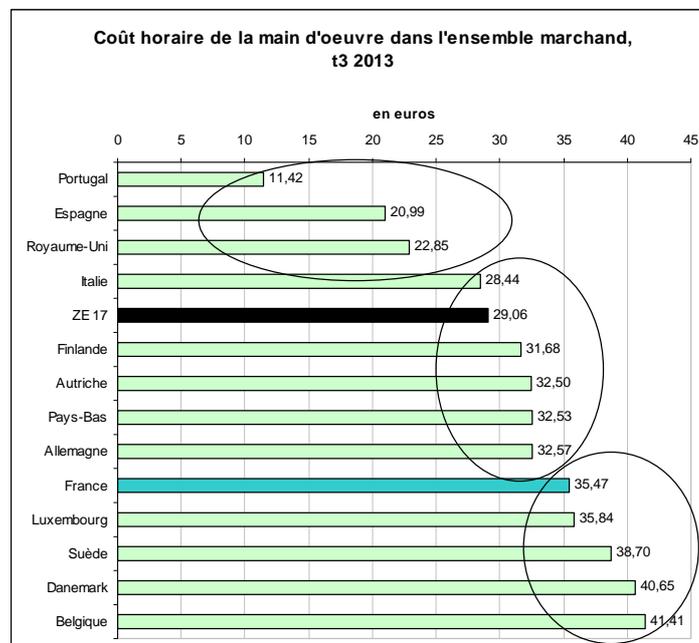
⁹ Philippe ASKENAZY (2013), « Capital Prices and Eurozone Competitiveness Differentials », Document de travail, n° 13.01 ; CEPREMAP, février.

¹⁰ Laurent CORDONNIER, Thomas DALLERY, Vincent DUWICQUET, Jordan MELMIES, Franck VANDEVELDE (2013), « Le coût du capital et son surcoût : sens de la notion, mesure et évolution, conséquences économique », CLERSÉ, Université Lille 1, janvier.

moyenne, le coût horaire du travail était inférieur de 13% en France en 1996, il est supérieur de 9% environ en 2013.

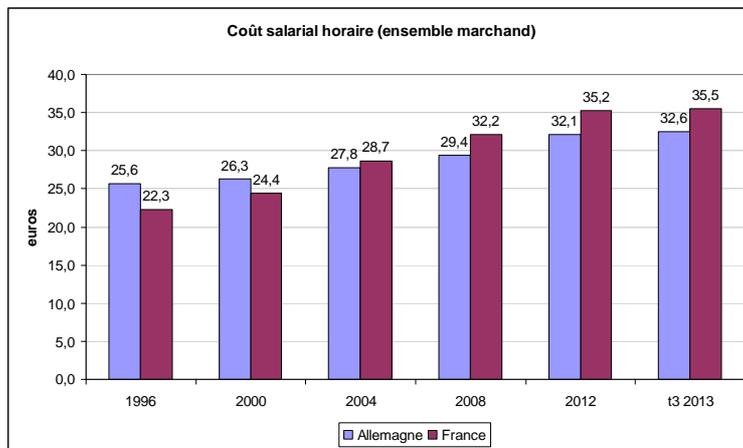
Cette tendance a affecté l'ensemble des branches d'activité, mais se traduit en 2013 par un écart de coût horaire du travail entre la France et l'Allemagne surtout marqué dans les services (35,3 €, contre 29,9 €, respectivement), tandis que les données relatives à l'industrie font apparaître une parité des coûts dans ce secteur entre les deux pays (37,1 € et 37,3 €, respectivement). Ces données portent toutefois sur les services pris dans leur ensemble, dont une part ressortit à des secteurs abrités de la concurrence internationale, mais une autre aux consommations intermédiaires des entreprises, et influe à ce titre, comme on l'a vu, sur la compétitivité des entreprises industrielles.

Graphique 9
Coût horaire de la main-d'œuvre dans les pays européens au 3^{ème} trimestre 2013
(ensemble des branches marchandes)



Source : Insee, Eurostat.

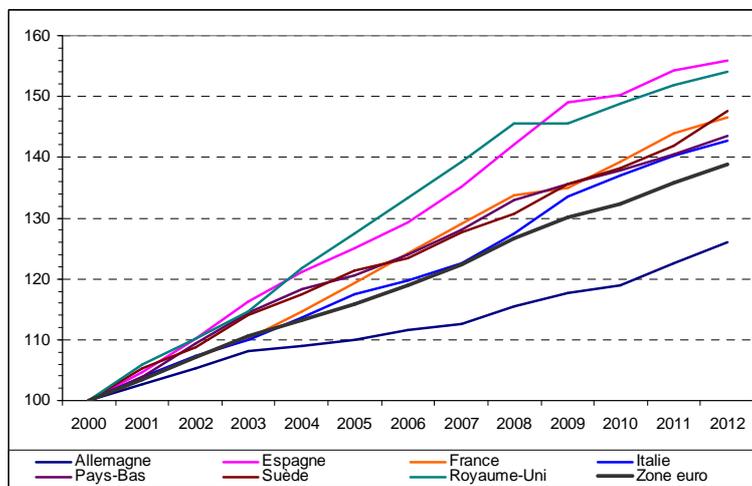
Graphique 10
Évolution comparée du coût horaire du travail
en Allemagne et en France (1996-2013)



Source : Insee, Eurostat.

Si l'on élargit la comparaison à d'autres pays européens, on observe que l'Allemagne a connu depuis 2000 la progression la plus faible du coût du travail parmi l'ensemble de ces pays. De son côté, la France a vu ses coûts salariaux progresser à un rythme peu différent de ceux observés dans plusieurs pays européens (Italie, Pays-Bas, Suède), légèrement supérieur à la tendance observée dans l'ensemble de la zone euro, mais inférieur à l'évolution constatée en Espagne et au Royaume-Uni (cf. graphique 11). On observe toutefois un certain resserrement des écarts de coûts salariaux entre la France et les pays d'Europe du Sud (Espagne, et Italie dans une moindre mesure), à partir de 2009. Il semble donc que c'est l'Allemagne qui a connu dans les années 2000 une évolution atypique de son coût du travail par rapport à l'ensemble des autres pays européens, suite aux politiques de modération salariale menées de façon particulièrement affirmée dans première partie de cette décennie.

Graphique 11
Evolution du coût du travail dans différents pays européens
(base 100 en 2000)



Source : Insee, Eurostat.

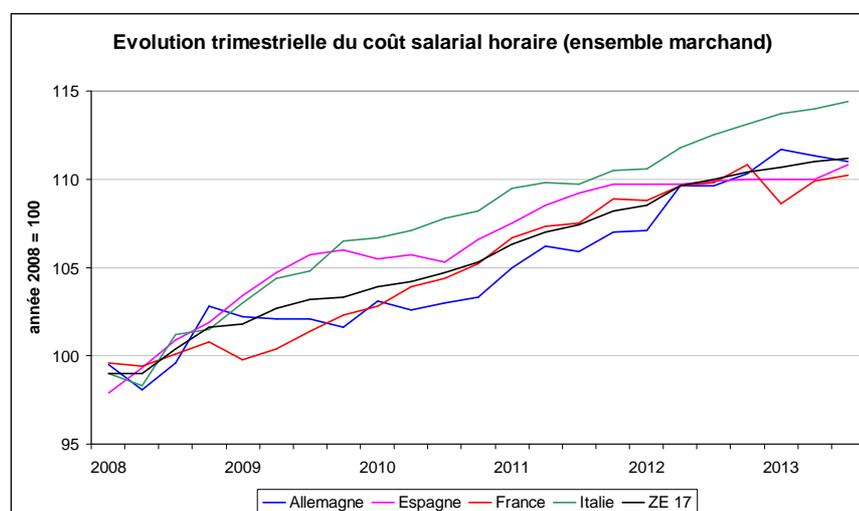
La question pourrait également se poser de savoir si l'élargissement de l'écart de coût salarial moyen entre la France et l'Allemagne ne s'explique pas par des gains de productivité plus élevés dans notre pays. Pour vérifier cette hypothèse, il convient de comparer non pas le coût salarial horaire, mais le coût salarial par unité produite, qui revient à rapporter le coût du travail à sa productivité mesurée par le rapport de la valeur ajoutée des entreprises aux effectifs. Si les évolutions du coût salarial par unité produite dans l'ensemble des branches marchandes paraissent moins amples que celles présentées au graphique 10 précédent, elles n'en font pas moins apparaître une inversion du différentiel de coût unitaire qui existait au bénéfice de la France au début des années 2000 par rapport à l'Allemagne, et confirment donc l'hypothèse d'une modification des écarts de coûts salariaux entre les deux pays, au-delà d'éventuelles divergences des gains de productivité, suite aux politiques salariales conduites en Allemagne dans les années 2000.

II.4. Des rééquilibrages en cours depuis le déclenchement de la crise économique et financière de 2008

La crise économique et financière intervenue à partir du début 2008 s'est traduite dans plusieurs pays européens par une baisse de la productivité du travail (à la faveur de comportements de « rétention » d'emploi par les entreprises, au-delà du niveau requis par le niveau de l'activité) et une dégradation des marges des entreprises. Ces ajustements ont pu être d'ampleur très importante, notamment en Allemagne. Un processus de retour progressif au rythme de croissance des gains de productivité et au niveau des marges des entreprises, différencié selon les pays, peut être de nature à corriger les déséquilibres apparus dans les évolutions du coût du travail depuis le début des années 2000.

D'un côté, en Allemagne, où l'évolution du coût du travail a été particulièrement ralentie entre 1996 et 2008 (cf. graphique 11 précédent), les salaires semblent s'être depuis lors réorientés en hausse plus rapide, entraînant une progression plus forte du pouvoir d'achat du revenu disponible des ménages (cf. graphique 12). Cette évolution demande toutefois à être confirmée sur le moyen terme, au vu du nouveau ralentissement observé à partir de la mi-2011.

Graphique 12
Évolution du coût salarial horaire depuis 2008
dans différents pays européens (base 100 en 2008)



Source : Insee, Eurostat.

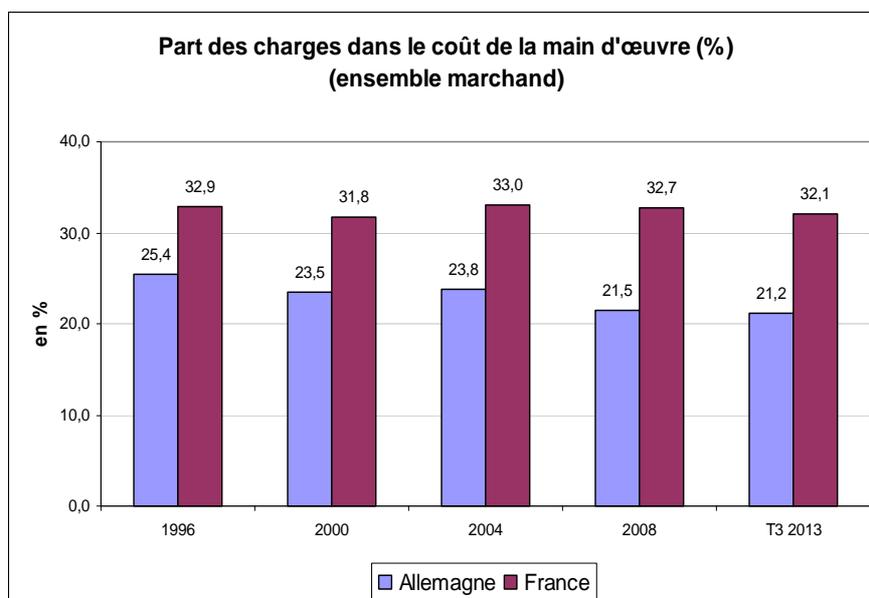
D'un autre côté, une évolution contraire peut être observée en Espagne, où la croissance des coûts salariaux avait été particulièrement forte au début de la précédente décennie, et dans une moindre mesure en Italie (cf. graphiques 11 et 12), où les salaires connaissent depuis 2008 un ralentissement très important. Cette évolution paraît la conséquence d'une baisse prononcée de l'emploi, traduisant des comportements de destructions d'emplois qui avaient été temporairement sauvegardés au moment du déclenchement de la crise de 2008¹¹.

A certains égards, la France paraît se trouver dans une situation intermédiaire entre ces deux pôles, avec une évolution de ses coûts salariaux proche de la moyenne européenne, mais plus rapide que celle de l'Allemagne dans la première partie des années 2000, et qui ne s'est pas infléchie aussi rapidement que dans les pays d'Europe du Sud depuis la crise de 2008-2009.

II.5. L'incidence des modifications du financement de la protection sociale sur l'évolution du coût du travail

Le coût du travail comprend les salaires et traitements bruts, les cotisations sociales à la charge des employeurs, et divers autres prélèvements assis sur les salaires. En France, la part des cotisations sociales acquittées par les employeurs dans l'ensemble du coût du travail est relativement élevée (32% en 2013, contre 22% en Allemagne). Il est donc utile d'examiner si des évolutions différentes de ces cotisations ont pu contribuer aux divergences d'évolution du coût du travail, en particulier avec ce dernier pays.

Graphique 13
Evolution de la part des cotisations sociales à la charge des employeurs dans le coût total du travail en Allemagne et en France (1996-2013)



Source : Insee, Eurostat.

¹¹ Odile CHAGNY (2013), « La nouvelle gouvernance européenne des salaires », Note du Centre d'études et de prospective du groupe Alpha, août.

Or, le graphique 13 ci-dessus n'accrédite que faiblement cette hypothèse. Certes, en Allemagne, la part des cotisations sociales à la charge des entreprises a diminué entre 1996 et 2013 (de 25,4% à 21,2% du coût total du travail), pendant qu'elle est restée relativement stable en France (32,1% en 2013 contre 32,9% en 1996), sous l'effet notamment de la stabilité des taux des cotisations de sécurité sociale. Toutefois, c'est essentiellement l'écart de progression des salaires bruts entre 1996 et 2013 suite aux politiques de modération salariale en Allemagne au début des années 2000 qui a contribué à la disparition du différentiel de coût du travail dont la France bénéficiait il y a une vingtaine d'années. L'encadré 2 ci-dessous montre en outre que d'une façon générale il n'existe pas de lien clair, dans les pays européens, entre niveau des coûts salariaux et poids des cotisations sociales patronales dans le financement de la protection sociale.

Encadré 2

Les pays dans lesquels le financement de la protection sociale repose sur un poids important des cotisations sociales à la charge des employeurs présentent-ils nécessairement un coût du travail élevé ?

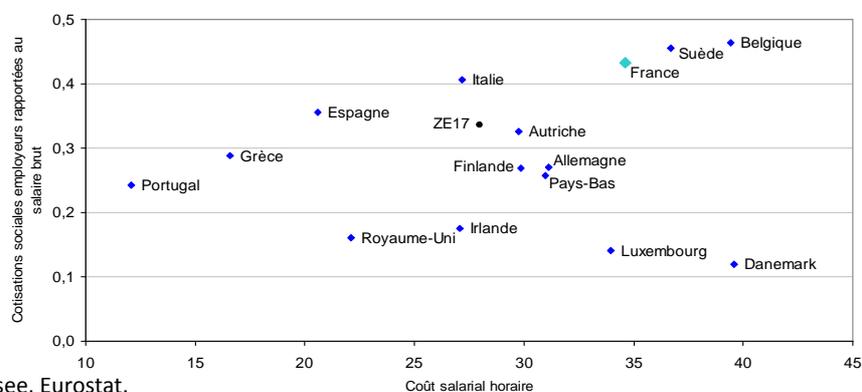
A titre de complément d'analyse, la comparaison européenne ne dégage pas de relation statistique nette entre le niveau du coût horaire du travail et la part des cotisations sociales à la charge des employeurs. Le graphique 14 ci-dessous permet d'identifier des profils de pays assez différents, tels que le Danemark au sein duquel une part modeste des cotisations sociales patronales n'empêche pas un coût horaire du travail relativement élevé, et à l'inverse l'Espagne qui présente un niveau relativement faible du coût du travail en dépit d'un taux apparent de cotisations sociales à la charge des employeurs élevé.

Il semblerait plutôt exister dans plusieurs pays un arbitrage entre rémunération brute des salariés et poids des cotisations sociales acquittées par les entreprises, qui conduirait *in fine* à ce que la hiérarchie des coûts du travail en Europe reflète essentiellement des écarts de productivité du travail et assez peu les arrangements institutionnels en matière de protection sociale.

Graphique 14

Une relation ambiguë entre coût du travail et part des cotisations sociales patronales dans les pays européens

Cotisations sociales employeurs rapportées au salaire brut en fonction du coût salarial horaire, 2011



Source : Insee, Eurostat.

III. Les mesures récentes ayant affecté de financement de la protection sociale en France

Ainsi que cela a déjà été mentionné (cf. § I.2 précédent), les deux dernières années ont été marquées par des mesures significatives décidées par les partenaires sociaux et les pouvoirs publics, qui, sans remettre en cause les tendances structurelles d'évolution des ressources des régimes sociaux, peuvent éclairer les marges d'aménagement et les orientations d'éventuelles réformes du mode de financement de la protection sociale.

Ces mesures ont notamment concerné :

- l'assiette et les taux des cotisations sociales (III.1) ;
- les prélèvements sociaux sur les revenus du capital (III.2) ;
- les prélèvements à vocation comportementale (III.3) ;
- l'allocation des recettes fiscales aux différents régimes et risques de la protection sociale (III.4).

III.1. Les ajustements apportés à l'assiette et aux taux des cotisations sociales

La dynamique des cotisations sociales, qui représentent les deux tiers des ressources des régimes de protection sociale, est guidée par les évolutions qui affectent d'une part leur assiette, et d'autre part leur taux.

S'agissant de l'assiette des cotisations sociales, le rapport du Haut Conseil du financement de la protection sociale de juin 2013 sur la clarification et la diversification des ressources des régimes de protection sociale s'est penché sur les aménagements concernant d'une part les exonérations de cotisations sociales en faveur des entreprises et parfois des assurés, et d'autre part les assiettes exemptées de l'assujettissement aux cotisations sociales, dites aussi « niches sociales ».

III.1.1. Les exonérations de cotisations sociales

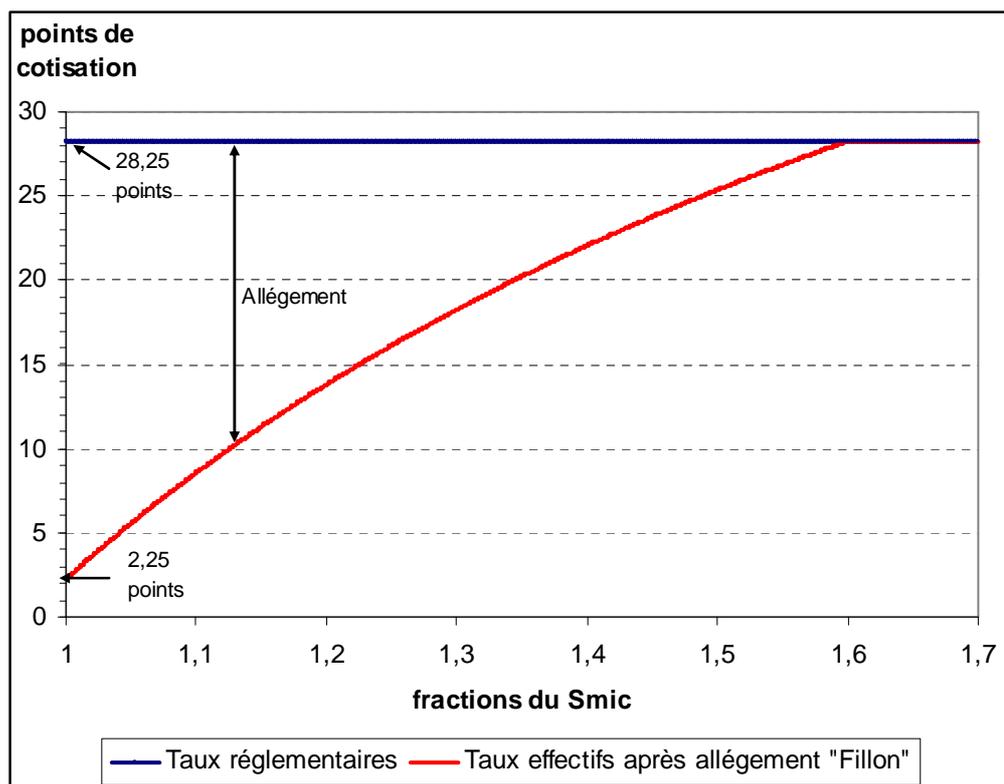
S'agissant du montant total des exonérations consenties aux entreprises et aux assurés, la tendance des années récentes est à une décline par rapport au pic enregistré en 2008 (30,7 Md€). Deux mesures importantes ont contribué à cette diminution :

- l'annualisation de l'allègement général de cotisations sociales sur les bas salaires appliquée à partir de 2011, qui évite de faire bénéficier de ce dispositif des entreprises qui rémunèrent leurs salariés en-dessous de 1,6 Smic une partie seulement de l'année ;
- la suppression en 2013 des allègements au titre des heures supplémentaires.

La principale exonération de cotisations restant en vigueur est l'allègement général de cotisation sociales sur les bas salaires, dit allègement « Fillon », qui représente à lui seul un montant estimé à 20,4 Md€ en 2014. Il consiste à appliquer aux cotisations réglementaires de sécurité sociale à la charge des employeurs hors accidents du travail-maladies professionnelles (28,25 points sur le salaire brut au 1er janvier 2014), une réduction de taux

au niveau du Smic de 26 points pour les entreprises comptant 20 salariés ou plus, et de 28,1 points pour les entreprises comptant moins de 20 salariés. Cette réduction est ensuite dégressive jusqu'à s'annuler pour une rémunération annuelle égale à 1,6 Smic. Le graphique 15 ci-dessous figure l'application de ce dispositif dans le cas d'une entreprise comptant 20 salariés ou plus.

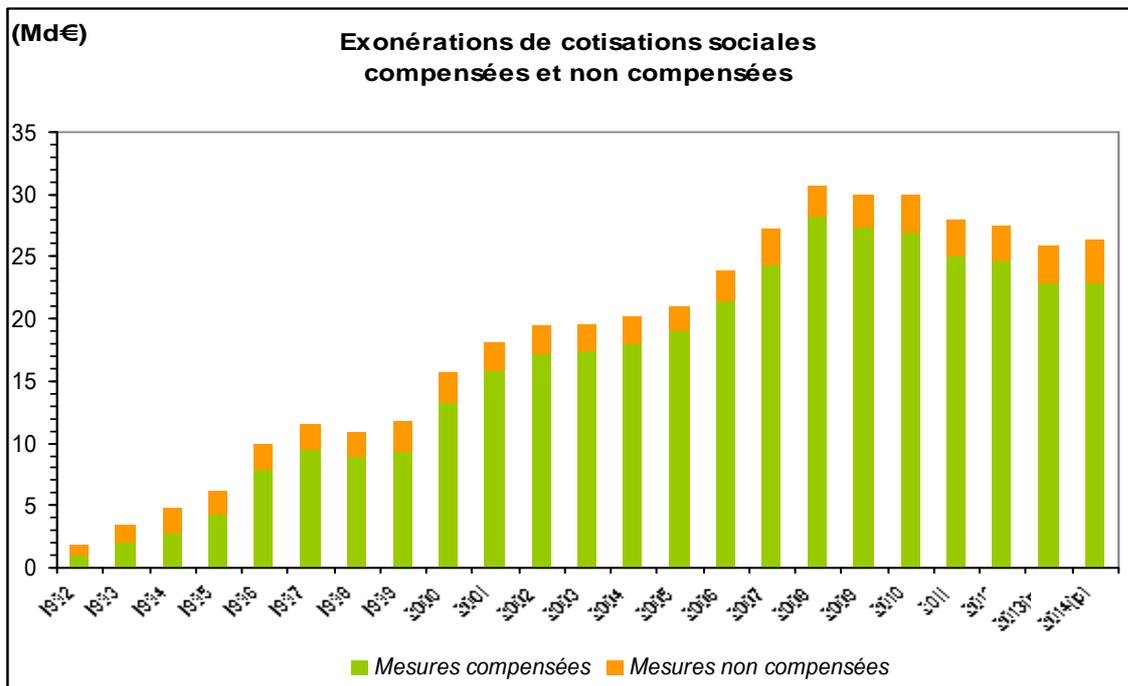
Graphique 15
Effet de l'allégement général sur les bas salaires (« Fillon ») au 1^{er} janvier 2014
(cas d'une entreprise de 20 salariés ou plus)



Source : Annexe 5 au projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2014.

La plus grande part (85% environ) des exonérations de cotisations sociales donne lieu à compensation financière aux régimes de sécurité sociale sous forme d'affectation de recettes fiscales (cf. graphique 16). Depuis 2011, les allégements généraux ne sont plus compensés *ex post* pour le montant exact du manque à gagner pour les régimes, mais au moyen de l'affectation définitive d'impôts et taxes. Cependant, la part des exonérations non compensées devrait progresser légèrement en 2014 en raison de mesures nouvelles, notamment la prise en compte des droits à pension de vieillesse des apprentis sur la totalité de leur rémunération et non sur leur seule assiette forfaitaire de cotisations, qui ne donnera pas lieu à compensation.

Graphique 16
Evolution du montant des exonérations de cotisations sociales
compensées et non compensées aux régimes de sécurité sociale



Source : Commission des comptes de la sécurité sociale.

L'année 2013 a également été marquée par la création du crédit d'impôt « compétitivité-emploi » (CICE). Bien qu'il ne participe pas directement du financement de la protection sociale, puisqu'il s'applique à l'impôt sur les sociétés ou sur le revenu, ce dispositif peut s'analyser économiquement comme une réduction du coût du travail pour les employeurs, dans la mesure où il est calculé par référence à la masse salariale versée par ces derniers dans la limite de 2,5 Smic par salarié. Au terme de sa montée en charge, le CICE devrait représenter pour les entreprises un allègement de leurs charges évalué par le Gouvernement à 20 Md€, en sus des exonérations de cotisations sociales.

Encadré 3 **Le crédit d'impôt « compétitivité-emploi » (CICE)**

La loi de finances rectificative pour 2012 a créé un crédit d'impôt « compétitivité-emploi » (CICE), qui bénéficie à partir de 2013 aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu d'après leur bénéfice réel. Il ne concerne pas les entreprises qui exercent une activité non lucrative, à l'exception de certaines entités (coopératives, organismes HLM) pour la partie de leur activité dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés.

Le CICE consiste en une réduction, selon les cas, d'impôt sur les sociétés ou d'impôt sur les revenus, égale à 4% en 2013, puis à 6% à partir de 2014, de la masse salariale versée par l'entreprise, plafonnée à 2,5 fois le Smic annuel par salarié. Dans le cas où l'impôt dû par l'entreprise est insuffisant pour y imputer la totalité du CICE, le solde du crédit d'impôt peut être reporté sur les trois exercices suivants. Les entreprises doivent retracer dans leurs comptes annuels l'utilisation du crédit d'impôt conformément à l'objectif d'amélioration de la compétitivité des entreprises poursuivi par ce dispositif. Elles ne peuvent ni financer une hausse de la part des bénéfices distribués, ni augmenter les rémunérations de leurs dirigeants.

Le CICE est comptabilisé par l'entreprise dès l'exercice aux résultats desquels s'applique la réduction d'impôt sur les sociétés ou d'impôt sur le revenu (donc le cas échéant dès 2013), et ce bien que la réduction d'impôt intervienne effectivement l'année suivant cet exercice. Toutefois, les entreprises ont la faculté de demander auprès d'Oseo, filiale de la Banque publique d'investissement, le préfinancement du CICE dès le début de l'exercice auquel il se rattache, ce afin d'améliorer leur trésorerie. En outre, les créances de CICE, y compris celles engendrées avant la liquidation de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu l'année suivante, peuvent être cédées à des établissements de crédit.

Pour le budget de l'État, en revanche, la perte de recettes découlant du CICE est prise en compte l'année de la liquidation de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu (donc à partir de 2014). Cette perte de recettes, évaluée à 20 Md€ à partir de 2015, sera couverte :

- par le réaménagement des taux de TVA intervenu au 1^{er} janvier 2014, pour un rendement prévu de 7 Md€ ;
- par l'augmentation du produit de la fiscalité écologique, pour un rendement prévu de 3 Md€ ;
- et par des diminutions des dépenses dans le cadre de la « modernisation de l'action publique », prévues pour un montant de 10 Md€.

La loi a également prévu un dispositif d'évaluation du CICE dans le cadre d'un comité de suivi regroupant les partenaires économiques et sociaux, les administrations et des personnalités qualifiées. Ce comité de suivi est placé auprès du Commissaire général à la stratégie et à la prospective, et présidé par son Commissaire général. Dans son premier rapport d'octobre 2013¹², le Comité de suivi souligne la prise en compte croissante du CICE par les entreprises, 72% d'entre elles ayant rempli la déclaration relative à leur masse salariale en juillet 2013. L'assiette sur laquelle est fondée le CICE représente les deux tiers environ de la masse salariale versée par les entreprises éligibles, lesquelles, compte tenu du plafonnement à 2,5 Smic de la rémunération brute annuelle par salarié, sont composées pour près des trois quarts d'entreprises non exportatrices ou dont le chiffre d'affaires à l'exportation représente moins de 5% de leur chiffre d'affaires total.

¹² Ce rapport est consultable au lien Internet suivant : http://www.strategie.gouv.fr/blog/wp-content/uploads/2013/10/15_Rapport_comite_de_suivi_du_CICE_20131.pdf

III.1.2. Les assiettes exemptées de l'assujettissement des cotisations sociales

La dynamique du produit des cotisations sociales reçues par les régimes de protection sociale est également affectée par les évolutions des assiettes exemptées de l'assujettissement à ces prélèvements, souvent dénommées « niches sociales ».

D'une façon générale, comme le montre le tableau 1 ci-dessous, la perte d'assiette consécutive aux différents dispositifs d'exemption des cotisations sociales reste orientée à la hausse, en montant brut comme en part de la masse salariale (9,5% prévus en 2014). Plus précisément, les montants relatifs à l'épargne salariale – participation, intéressement, épargne d'entreprise, stock-options – sont essentiellement stables depuis le début de la présente décennie, alors que ceux afférents à la prévoyance et la protection complémentaire en entreprise, aux accessoires de salaires (titres restaurants, chèques vacances, prestations des comités d'entreprises, CESU) et aux indemnités de rupture continuent à progresser.

Tableau 1
Les exemptions d'assiette des cotisations sociales en 2014

Dispositifs	Montants de la perte d'assiette (Md€)					Montants rapportés à la masse salariale (%)
	2010	2011	2012	2013(p)	2014(p)	2014(p)
I. Participation financière et actionariat salarié	18,1	17,6	17,4	17,5	17,9	3,4%
<i>Dont</i> : Participation	7,5	7,3	7,4	7,5	7,7	1,5%
Intéressement	7,3	6,7	6,8	7,0	7,1	1,4%
Plan d'Épargne en Entreprises (PEE)	1,4	1,4	1,5	1,5	1,6	0,3%
Stock options	1,8	2,1	1,7	1,5	1,5	0,3%
II. Protection sociale complémentaire en entreprise	14,7	15,5	16,2	17,0	17,8	3,3%
<i>Dont</i> : Prévoyance complémentaire*	12,2	12,7	13,3	13,9	14,5	2,8%
Retraite supplémentaire	2,2	2,3	2,4	2,5	2,6	0,5%
Plan d'épargne retraite collective	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,1%
III. Aides directes consenties aux salariés	6,6	6,8	7,1	7,3	7,7	1,5%
<i>Dont</i> : Titres restaurant	2,7	2,8	3,0	3,2	3,4	0,7%
Chèques vacances	0,8	0,8	0,8	0,9	0,9	0,2%
Avantages accordés par les comités d'entreprises	2,9	2,9	2,9	2,9	2,9	0,6%
CESU	0,2	0,3	0,3	0,3	0,4	0,1%
IV. Indemnités de rupture	4,5	4,5	5,0	5,0	5,3	1,0%
<i>Dont</i> : Indemnités de licenciement	3,4	3,6	4,0	4,0	4,3	0,8%
Indemnités de mise à la retraite	0,4	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0%
Indemnités de rupture conventionnelle	0,7	0,8	0,9	0,9	0,9	0,2%
V. Prime dividendes	-	0,7	0,6	0,6	0,6	0,1%
VI. Divers (droits à l'image des sportifs)	0,1	-	-	-	-	-
TOTAL	44,0	45,0	46,0	47,4	49,2	9,5%

* hors indemnités décès versées par les mutuelles.

Source : programme de qualité et d'efficacité « Financement » annexé au projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2014.

Ces évolutions différenciées peuvent être mises en relation avec la mise en œuvre de la principale mesure décidée au cours des dernières années afin de maîtriser l'évolution des exemptions d'assiette : la création d'un « forfait social » assis sur ces revenus (cf. Encadré 4). Depuis le 1^{er} août 2012, le taux de ce prélèvement s'élève à 20% sur l'épargne salariale et la retraite supplémentaire, et à 8% sur la prévoyance complémentaire. Les accessoires de salaire et les indemnités de rupture restent quant à eux exonérés de cotisations sociales (et de CSG dans le cas des accessoires de salaires), ce en l'absence de « forfait social » sur ces prestations.

Encadré 4
Le « forfait social »

Afin d'éviter que le développement des avantages extra-salariaux consentis aux salariés par les employeurs ne se traduise par un manque à gagner trop important pour la sécurité sociale, la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009 a institué une contribution, dite « forfait social » sur l'intéressement, la participation, l'épargne salariale, la retraite supplémentaire et les indemnités versées lors d'une rupture conventionnelle, au taux de 2%. Ce taux a ensuite été porté à 4% en 2010, à 6% en 2011, à 8% (janvier) puis à 20% (août) en 2012.

La prévoyance collective était quant à elle soumise depuis 1996 à une contribution spécifique de 8%, qui a été fusionnée avec le forfait social en 2012. Cependant, le taux du forfait social a été maintenu à 8% en 2013 sur les contrats de prévoyance, alors que les autres avantages soumis au forfait social ont vu le taux de ce dernier porté de 8% à 20%.

Ainsi, sauf pour quelques exceptions d'incidence limitée, sont aujourd'hui soumis au forfait social les revenus exclus de l'assiette des cotisations sociales, mais inclus dans celle de la contribution sociale généralisée (article L. 137-15 du code de la sécurité sociale).

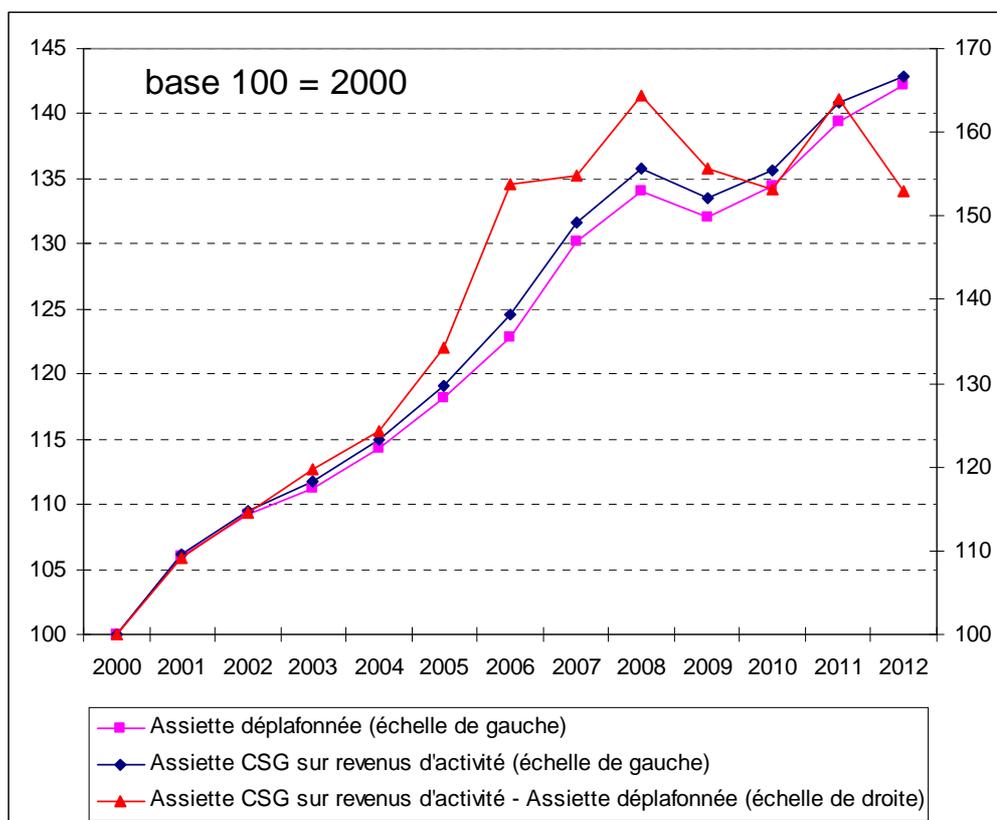
D'autres avantages supportent des contributions spécifiques : les indemnités de mise à la retraite d'office (au taux de 50%), les retraites à prestations définies de l'article 39 du code général des impôts (« retraites-chapeau »), sur lesquelles la contribution est acquittée à des taux différents sur les rentes servies aux retraités ou sur les abondements de l'employeur, sur option de ce dernier), les « stock-options » (au taux de 30%). Les indemnités de rupture dans des cas autres que la rupture conventionnelle ne supportent pas de forfait social ni de contribution spécifique, mais sont assujetties à la CSG.

En définitive, seuls les avantages accessoires de salaires (titres restaurant, chèques vacances, chèques transport, avantages accordés par les comités d'entreprise, CESU préfinancé) restent totalement exonérés de prélèvements sociaux.

Au total, le forfait social a procuré en 2013 à la sécurité sociale une ressource d'un montant de 4,7 Md€, qui reste inférieur de plus de moitié à la perte de recettes liées aux exemptions d'assiette. La comparaison entre le montant du forfait social et les pertes de recettes liées aux exemptions d'assiette n'est toutefois pas totalement pertinente, dans la mesure où le fait d'acquitter le forfait social n'engendre pas de droits à prestations, à la différence d'une partie des cotisations sociales.

Le graphique 17 suivant illustre indirectement la dynamique des assiettes exemptées en comparant la progression depuis 2000 de l'assiette de la CSG et des cotisations dé plafonnées et de l'assiette de la CSG. L'écart entre les deux approxime les revenus exemptés de l'assujettissement aux cotisations sociales. Une rupture dans l'évolution de cette dernière assiette paraît effectivement s'être produite en 2008, année de l'institution du forfait social, et la diminution de 7% observée en 2012 peut être mise en relation avec les deux hausses de taux (8% puis 20%) intervenues au cours de cette année.

Graphique 17
Évolutions respectives des assiettes de la CSG et des cotisations sociales,
et de l'écart entre les deux



Source : ACOSS.

III.1.3. L'évolution des taux des cotisations sociales

Les tableaux 2a et 2b suivants présentent les taux des cotisations sociales, contributions sociales et autres prélèvements sociaux sur les salaires bruts, à la charge des employeurs et des salariés, pour les salariés non-cadres et cadres.

Les évolutions sur le long terme des taux des différentes catégories de cotisations montrent une stabilisation, en ce qui concerne tant les cotisations sociales à la charge des employeurs que celles acquittées par les salariés (cf. graphiques 18a, 18b et 18c). Cette stabilisation a été réalisée depuis le début des années quatre-vingt-dix pour les cotisations de sécurité sociale à la charge des employeurs, et est cohérente avec la mise en place depuis lors des allègements de cotisations sociales sur les bas salaires. En revanche, elle remonte plutôt au début des années 2000 pour les cotisations de sécurité sociale à la charge des salariés, et à 2005 pour les autres cotisations sociales. Les gestionnaires des régimes ou mécanismes financés par des prélèvements sur les salaires – les partenaires sociaux pour l'assurance chômage et les retraites complémentaires, les collectivités locales pour les autorités de transport financées par le versement transport – ont en effet mobilisé à plusieurs reprises par le passé de nouvelles recettes pour couvrir l'évolution de leurs charges.

Tableau 2a
Taux des cotisations sociales, des contributions sociales
et des taxes assises sur les salaires bruts au 1^{er} janvier 2014
(cas d'un salarié non cadre d'une entreprise de plus de 20 salariés)

Salariés non cadres	Taux de cotisation (% du salaire brut)		
	Salarié	Employeur	Total
Cotisations de sécurité sociale	7,80%	30,69%	38,49%
<i>dont maladie, maternité, invalidité, décès</i>	0,75%	12,80%	13,55%
<i>dont vieillesse plafonnée</i>	6,80%	8,45%	15,25%
<i>dont vieillesse déplafonnée</i>	0,25%	1,75%	2,00%
<i>dont allocations familiales</i>		5,25%	5,25%
<i>dont accidents du travail-maladies professionnelles (taux moyen)</i>		2,44%	2,44%
Contributions de sécurité sociale	7,86%	0,30%	8,16%
<i>dont CSG déductible (sur 98,25% du salaire brut)</i>	5,10%		5,10%
<i>dont CSG non déductible (sur 98,25% du salaire brut)</i>	2,40%		2,40%
<i>dont CRDS (sur 98,25% du salaire brut)</i>	0,50%		0,50%
<i>dont contribution de solidarité pour l'autonomie</i>		0,30%	0,30%
Autres cotisations, contributions ou taxes recouvrées par les URSSAF (hors maladie Alsace-Moselle et chômage)		2,15%	2,15%
<i>dont cotisation FNAL</i>		0,50%	0,50%
<i>dont versement transport</i>		1,65%	1,65%
Chômage	2,40%	4,30%	6,70%
<i>dont assurance chômage (jusqu'à quatre plafonds SS)</i>	2,40%	4,00%	6,40%
<i>dont Fonds de garantie des salaires (jusqu'à quatre plafonds SS)</i>		0,30%	0,30%
Retraite complémentaire	3,85%	5,78%	9,63%
<i>dont ARRCO tranche 1 (jusqu'au plafond SS)</i>	3,05%	4,58%	7,63%
<i>dont ARRCO tranche 2 (de un à trois plafonds SS)</i>	9,05%	12,08%	21,13%
<i>dont AGFF tranche 1 (jusqu'au plafond SS)</i>	0,80%	1,20%	2,00%
<i>dont AGFF tranche 2 (de un à trois plafonds SS)</i>	0,90%	1,30%	2,20%
Contributions diverses (hors dépenses libératoires)		2,73%	2,73%
<i>dont taxe d'apprentissage (0,26% en Alsace-Moselle)</i>		0,50%	0,50%
<i>dont contribution additionnelle au développement de l'apprentissage</i>		0,18%	0,18%
<i>dont participation à la formation professionnelle</i>		1,60%	1,60%
<i>dont participation à l'effort de construction</i>		0,45%	0,45%
Total des cotisations, contributions et taxes	21,91%	45,95%	67,86%

Note : les totaux portent sur les seuls prélèvements au niveau du plafond de la sécurité sociale.

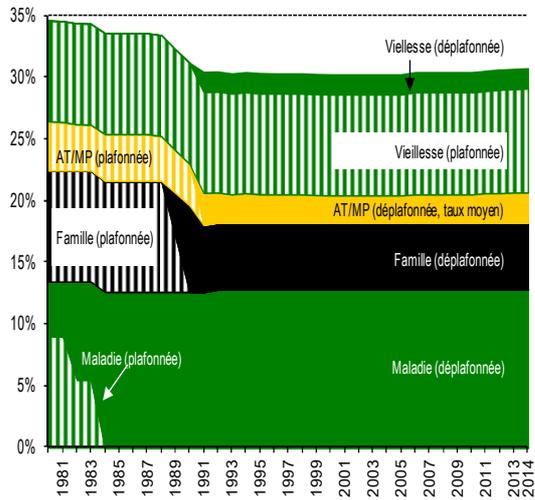
Tableau 2b
Taux des cotisations sociales, des contributions sociales
et des taxes assises sur les salaires bruts au 1^{er} janvier 2014
(cas d'un salarié cadre d'une entreprise de plus de 20 salariés)

Salariés cadres	Taux de cotisation (% du salaire brut)		
	Salarié	Employeur	Total
Cotisations de sécurité sociale	7,80%	30,69%	38,49%
<i>dont maladie, maternité, invalidité, décès</i>	0,75%	12,80%	13,55%
<i>dont vieillesse plafonnée</i>	6,80%	8,45%	15,25%
<i>dont vieillesse déplafonnée</i>	0,25%	1,75%	2,00%
<i>dont allocations familiales</i>		5,25%	5,25%
<i>dont accidents du travail-maladies professionnelles (taux moyen)</i>		2,44%	2,44%
Contributions de sécurité sociale	7,86%	0,30%	8,16%
<i>dont CSG déductible (sur 98,25% du salaire brut)</i>	5,10%		5,10%
<i>dont CSG non déductible (sur 98,25% du salaire brut)</i>	2,40%		2,40%
<i>dont CRDS (sur 98,25% du salaire brut)</i>	0,50%		0,50%
<i>dont contribution de solidarité pour l'autonomie</i>		0,30%	0,30%
Autres cotisations, contributions ou taxes recouvrées par les URSSAF (hors maladie Alsace-Moselle et chômage)		2,15%	2,15%
<i>dont cotisation FNAL</i>		0,50%	0,50%
<i>dont versement transport</i>		1,65%	1,65%
Chômage	2,424%	4,336%	6,76%
<i>dont assurance chômage (jusqu'à quatre plafonds SS)</i>	2,40%	4,00%	6,40%
<i>dont APEC (recouvrée par l'AGIRC)</i>	0,024%	0,036%	0,06%
<i>dont Fonds de garantie des salaires (jusqu'à quatre plafonds SS)</i>		0,30%	0,30%
Retraite complémentaire	3,98%	6,00%	9,98%
<i>dont ARRCO tranche A (jusqu'au plafond SS)</i>	3,05%	4,58%	7,63%
<i>dont AGIRC tranche B (de un à quatre plafonds SS)</i>	7,75%	12,68%	20,43%
<i>dont AGIRC tranche C (de quatre à huit plafonds SS)</i>	8,29%	12,14%	20,43%
<i>dont cotisation exceptionnelle temporaire (jusqu'à huit plafonds SS)</i>	0,13%	0,22%	0,35%
<i>dont AGFF tranche A (jusqu'au plafond SS)</i>	0,80%	1,20%	2,00%
<i>dont AGFF tranche 2 (de un à quatre plafonds SS)</i>	0,90%	1,30%	2,20%
Contributions diverses (hors dépenses libératoires)		2,73%	2,73%
<i>dont taxe d'apprentissage (0,26% en Alsace-Moselle)</i>		0,50%	0,50%
<i>dont contribution additionnelle au développement de l'apprentissage</i>		0,18%	0,18%
<i>dont participation à la formation professionnelle</i>		1,60%	1,60%
<i>dont participation à l'effort de construction</i>		0,45%	0,45%
Total des cotisations, contributions et taxes	22,064%	46,206%	68,27%

Note : les totaux portent sur les seuls prélèvements au niveau du plafond de la sécurité sociale.

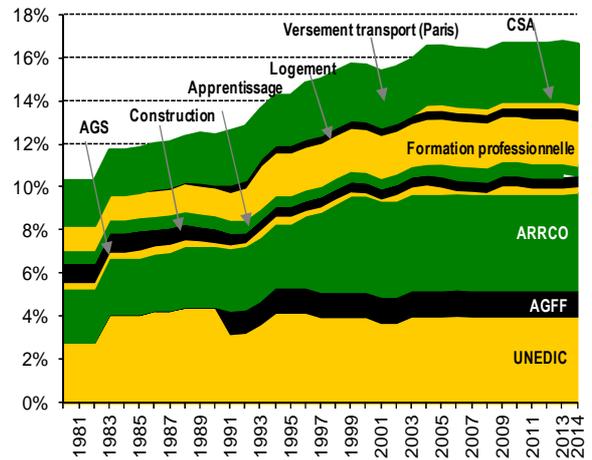
Graphique 18a

Evolution des taux des cotisations de sécurité sociale à la charge des employeurs (au niveau du plafond de la sécurité sociale)



Graphique 18b

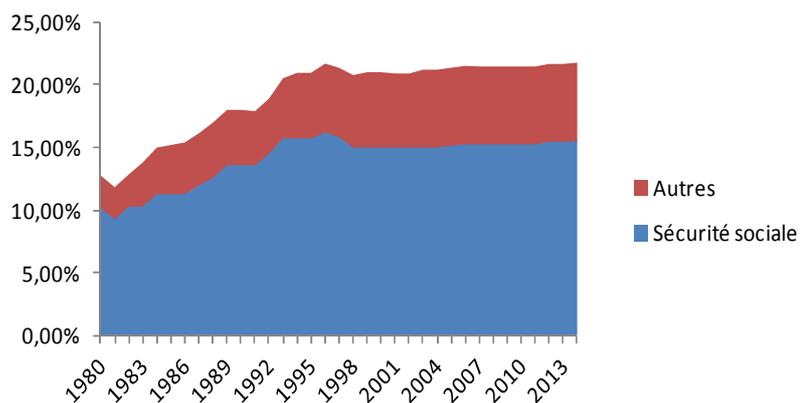
Evolution des taux des autres cotisations et contributions sociales à la charge des employeurs (au niveau du plafond de la sécurité sociale)



Graphique 18c

Evolution des taux des cotisations sociales à la charge des salariés

Taux de cotisation salariales (en % du salaire brut)



Source : Direction de la sécurité sociale.

Ce diagnostic de stabilité d'ensemble des prélèvements sociaux assis sur les revenus d'activité doit toutefois être atténué sur la période la plus récente. Trois augmentations des taux des cotisations sociales au titre du financement des retraites, à la charge des employeurs et des salariés, ont en effet été décidées depuis 2012 :

- tout d'abord, le Gouvernement a décidé un relèvement des taux des cotisations d'assurance vieillesse du régime général et des régimes alignés, à compter du 1^{er} novembre 2012, afin de financer la mesure d'élargissement de l'accès à la retraite anticipée pour carrières longues entrée en vigueur à la même date ; ce relèvement s'opérera en quatre étapes (1^{er} novembre 2012, 1^{er} janvier 2014, 1^{er} janvier 2015 et 1^{er} janvier 2016), et entraînera à son terme une augmentation de 0,5 point des cotisations vieillesse plafonnées, partagée à parts égales entre employeurs et salariés ; au 1^{er} janvier 2014, l'effet cumulé des deux premières hausses s'établit à 0,3 point de la cotisation vieillesse plafonnée ;
- en second lieu, les partenaires sociaux gestionnaires des régimes de retraite complémentaire ARRCO et AGIRC ont conclu en mars 2013 un accord national interprofessionnel révisant les conditions de l'équilibre financier de ces régimes à l'horizon 2015, et procédant dans ce cadre à une augmentation de 0,25 point des cotisations sociales bénéficiant à ces régimes (assises sur les salaires jusqu'à huit fois le plafond de la sécurité sociale), en deux étapes successives au 1^{er} janvier 2014 et au 1^{er} janvier 2015 (+0,15 point pour les employeurs et +0,10 point pour les salariés) ; au 1^{er} janvier 2014, la première étape de ce relèvement s'est élevée à +0,13 point (+0,08 point pour les employeurs et +0,05 point pour les salariés) ;
- enfin, le décret du 27 décembre 2013, traduisant les objectifs financiers fixés dans la loi du 20 janvier 2014 garantissant la justice et l'avenir du système de retraites, met en œuvre une augmentation de 0,3 point de la cotisation vieillesse déplafonnée du régime général, répartie à parts égales entre les employeurs et les salariés ; les perspectives financières tracées dans la réforme des retraites prévoient en outre trois augmentations supplémentaires de cette cotisation, de 0,1 point chacune à raison de 0,05 point pour les employeurs et pour les salariés, au 1^{er} janvier 2015, au 1^{er} janvier 2016 et au 1^{er} janvier 2017.

Toutefois, la hausse des cotisations sociales vieillesse à la charge des employeurs du 1^{er} janvier 2014 (+0,15 point) a été compensée à due concurrence par une baisse de la cotisation patronale au titre du financement des allocations familiales. Sans préjudice d'autres mesures qui pourraient être prises dans les années à venir, et sans tenir compte du financement des comptes individuels « pénibilité » institués par la réforme des retraites, l'ensemble de ces relèvements programmés entraînera d'ici à 2017 une augmentation de 1,2 points par rapport au taux en vigueur début 2012, dont +0,55 point à la charge des employeurs et +0,65 point à la charge des salariés.

Ces opérations ont pour effet de modifier le quantum de cotisations de sécurité sociale restant à acquitter par les employeurs au niveau du Smic, après application des allègements généraux de cotisations sociales sur les bas salaires. En effet, ceux-ci fixent non pas un barème de cotisations mais un nombre de points de cotisations exonérés : au niveau du Smic, 26 points dans les entreprises comptant 20 salariés ou plus, et 28,1 points dans les entreprises de moins de 20 salariés. Ainsi, au 1^{er} janvier 2014, en sus des cotisations d'accidents du travail-maladies professionnelles qui restent à

acquitter sur la base de règles spécifiques, 2,25 points de cotisations restent dus au niveau du Smic dans les entreprises comptant 20 salariés ou plus, et 0,15 point dans les entreprises de moins de 20 salariés. En l'état des mesures d'ores programmées, ces quanta devraient passer en 2017 à, respectivement, 2,5 et 0,4 points.

III.2. Les prélèvements sociaux sur les revenus du capital

Le rapport du Haut Conseil du financement de la protection sociale de juin 2013 sur la clarification et la diversification des ressources des régimes de protection sociale a examiné les évolutions récentes de la contribution des revenus du patrimoine au financement de la protection sociale, dans le contexte plus général des changements apportés à l'ensemble des prélèvements pesant sur ces revenus, et les pistes d'aménagement dans ce domaine.

Le Haut Conseil a ainsi tout d'abord observé l'augmentation importante du rendement des prélèvements sur les revenus du patrimoine depuis 2010. En euros courants, ils ont procuré aux régimes de protection sociale des ressources en progression de +54% entre 2010 et 2013 (cf. tableau 3).

Tableau 3
Le rendement des prélèvements sociaux sur les revenus du capital

	Rendement (Md€)				Variation		
	2010	2011	2012	2013(p)	2011	2012	2013(p)
Taux de prélèvement	12,10%	13,50%	15,50%	15,50%			
Rendement total	13,0	16,4	19,4	20,4	25,8%	18,5%	5,2%
<i>dont patrimoine</i>	5,5	5,9	7,1	8,2	6,7%	19,9%	16,2%
<i>dont placement</i>	7,5	10,5	12,3	10,2	39,8%	17,8%	-1,2%

Source : Commission des comptes de la sécurité sociale. Les taux de prélèvement indiqués sont ceux en vigueur en fin de chaque année.

Cette forte croissance s'explique à la fois par un élargissement de l'assiette des revenus du patrimoine assujettis aux prélèvements sociaux, et par une majoration des taux de ces prélèvements.

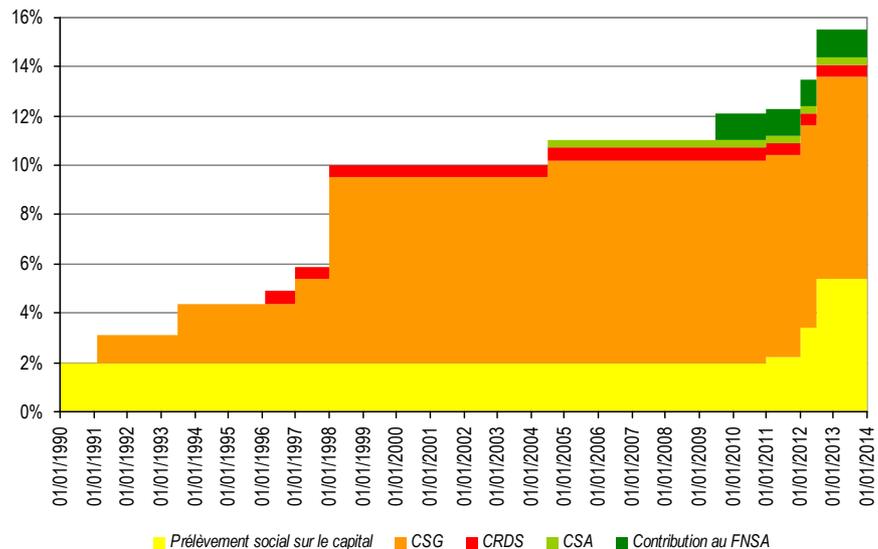
S'agissant de l'assiette des prélèvements sur les revenus du capital, on peut citer les mesures suivantes décidées en 2011 et 2012 :

- en 2011, l'imposition au premier euro des plus-values en cas de cession de valeurs mobilières et l'aménagement des règles d'imposition aux prélèvements sociaux de la part en euro des contrats d'assurance-vie multi-supports ;
- en 2012, la modification de l'assujettissement des plus-values immobilières, hors résidence principale (révision de la chronique d'abattement en fonction de la durée de détention).

S'agissant des taux de ces prélèvements, le graphique 19 ci-dessous illustre les augmentations intervenues depuis 2010 :

- création en 2010 de la contribution au Fonds national des solidarités actives, au taux initial de 1,1% ;
- relèvements du taux du prélèvement social sur les revenus du capital, de 2,0% en 2010 à 2,2% en 2011, 3,4% au 1er janvier 2012 et 5,4% au 1er juillet 2012.

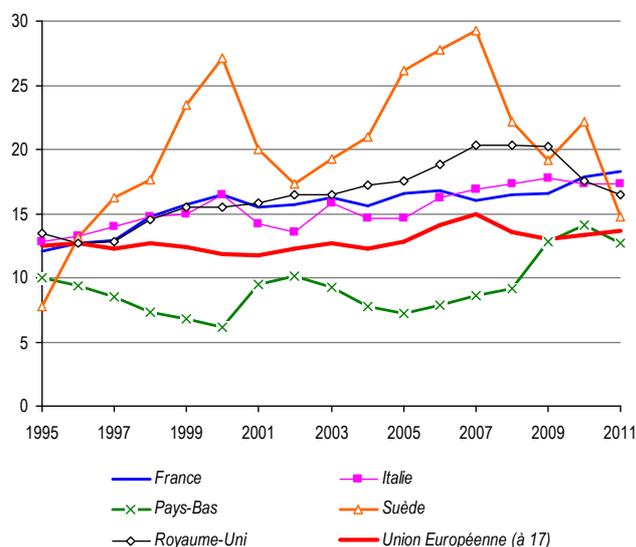
Graphique 19
Evolution des taux des prélèvements sociaux sur les revenus du capital



Source : Direction de la sécurité sociale.

Ces mesures affectant la contribution des revenus du capital au financement de la protection sociale sont intervenues dans un contexte d'alourdissement de l'ensemble de la fiscalité du patrimoine (renchérissement des droits de succession, imposition au barème de l'impôt sur le revenu des plus-values immobilières, des produits de placement à revenu fixe et des dividendes). Selon les données publiées par la Commission européenne, la France figurait en 2011 parmi les pays européens où le taux implicite d'imposition des revenus du patrimoine des ménages (rapport du produit des impôts à l'assiette, cf. graphique 20) était le plus élevé, sachant que ces taux devraient encore s'accroître en 2012, compte tenu des relèvements mentionnés précédemment.

Graphique 20
Taux implicite de taxation des revenus du capital des ménages
(y.c. travailleurs indépendants), en %, entre 1995 et 2011



Source : Eurostat. Données pour l'Allemagne non disponibles.

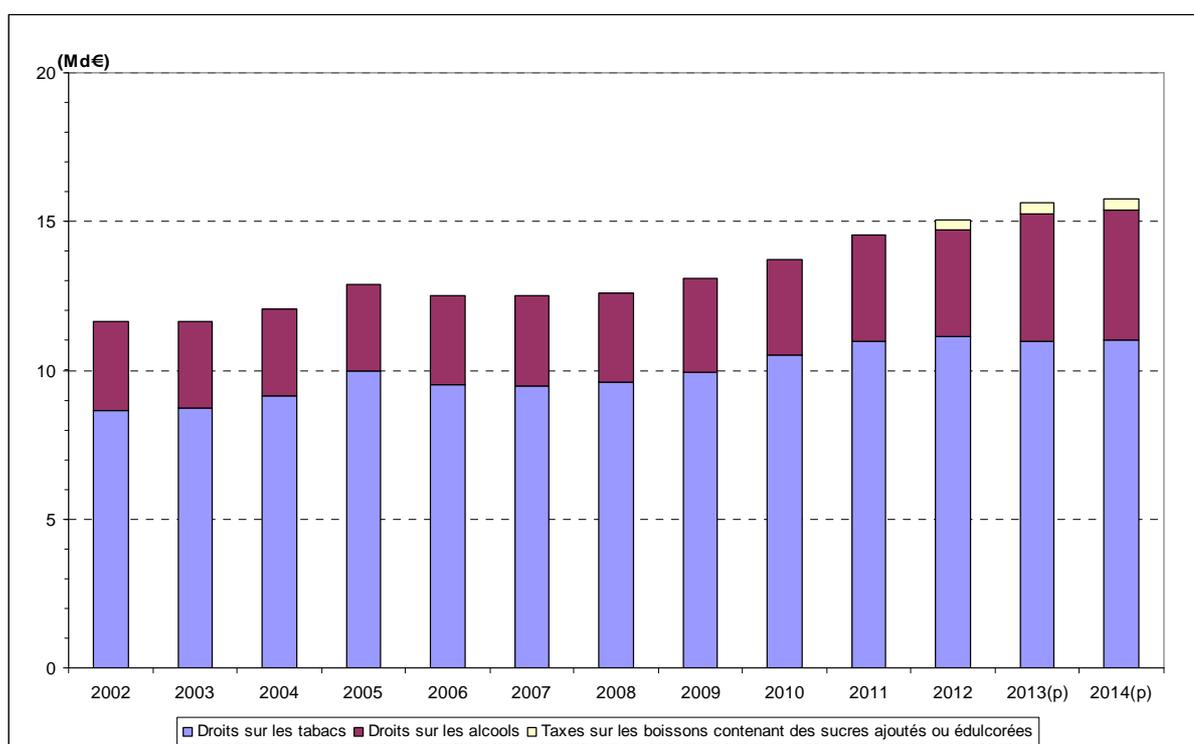
III.3. Les prélèvements à vocation comportementale

Le financement de la protection sociale repose également sur des instruments fiscaux qui ont pour vocation, outre de procurer des ressources aux régimes, de peser sur des comportements des assurés ou d'autres partenaires du système de protection sociale qui risquent de grever les charges de ces régimes.

Les droits de consommation sur le tabac et l'alcool ont en particulier fait l'objet d'un examen approfondi dans le rapport du Haut Conseil du financement de la protection sociale de juin 2013 relatif à la clarification et à la diversification des ressources des régimes de protection sociale, dans la mesure où l'examen des politiques publiques mises en œuvre dans le passé dans ces domaines permet de révéler des directions de réforme plus ou moins efficaces en termes de santé publique et de sauvegarde des recettes des régimes d'assurance maladie.

Le graphique 21 suivant présente l'évolution du produit des droits de consommation sur le tabac et l'alcool et de la taxe sur les boissons à sucre ajouté ou édulcorées. Des différences apparaissent entre la dynamique des droits sur les tabacs et celle des droits sur les alcools.

Graphique 21
Evolution des droits de consommation sur les tabacs et les alcools,
et de la taxe sur les boissons à sucre ajouté et édulcorées



Source : Commission des comptes de la sécurité sociale.

S'agissant des droits sur les tabacs, on observe une stabilité en euros courants de leur produit depuis 2011, qui s'explique par des hausses de prix à périodicité devenue semestrielle depuis 2013 et de montant unitaire limité (+20 centimes pour le produit le plus vendu lors de la dernière hausse de janvier 2014). Le Haut Conseil du financement de la protection sociale a toutefois signalé dans son rapport de juin 2013 que les hausses sensiblement plus importantes au cours des années quatre-vingt dix avaient eu un impact plus favorable à la fois sur la baisse de la consommation et sur les recettes produites par ces accises.

En matière de droits sur les alcools, la progression importante prévue en 2013 (+21%) a pour origine la forte augmentation du droit applicable aux bières. Cette remise à niveau de la fiscalité sur les bières au regard des pratiques des autres pays européens n'épuise cependant pas la question de la mise en cohérence de l'ensemble de la fiscalité sur les boissons alcoolisées, certains produits, tels que le vin, étant taxés de façon beaucoup plus faible que les autres.

III.4. L'affectation des impôts et taxes aux différents risques et régimes de protection sociale

La loi de financement de la protection sociale pour 2014 a procédé à d'amples modifications de la répartition des impôts et taxes aux différents régimes de protection sociale. Ce réaménagement a été rendu nécessaire :

- d'une part par la réduction des cotisations patronales « famille » décidée afin de compenser la hausse des cotisations vieillesse et le besoin de ressources alternatives pour rétablir les conditions de l'équilibre de la branche famille ;
- d'autre part, dans le cadre des mesures d'équilibre financier des branches vieillesse et famille, par le besoin de rediriger des recettes fiscales de l'État vers la sécurité sociale, par suite des mesures décidées en matière de fiscalisation de certains avantages de retraite ou la limitation du « quotient familial ».

L'article 17 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2014 organise ainsi une série relativement complexe de transferts entre branches et régimes, décrits dans l'encadré 5 ci-après.

Encadré 5

Les transferts de recettes entre branches dans la loi de financement de la sécurité sociale pour 2014

L'article 17 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2014 comporte les dispositions suivantes :

- affectation à la branche maladie du régime général d'une fraction supplémentaire du produit de la TVA, pour un montant de 3 Md€ environ ;
- nouvelle répartition des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et des placements avec une concentration au bénéfice de la branche maladie (+2,8 Md€ en faveur de cette branche, -0,5 Md€ en défaveur de la branche famille, -2,1 Md€ en défaveur de la branche vieillesse, -0,1 Md€ en défaveur du Fonds de solidarité vieillesse) ;
- nouvelle répartition du forfait social avec une affectation exclusive au bénéfice de la branche vieillesse et du Fonds de solidarité vieillesse, ces deux organismes bénéficiant au total de 1,8 Md€ supplémentaires ;
- transferts de la contribution sur les « stock-options » et sur les jeux et paris de la branche maladie à la branche famille (0,7 Md€) ;
- nouvelle répartition du produit de la contribution sociale généralisée du fait de l'harmonisation entre affectataires des clés de répartition en fonction des différentes assiettes et afin de reconduire en 2014 l'affectation au Fonds de solidarité vieillesse de l'équivalent de l'essentiel du produit de la contribution additionnelle de solidarité pour l'autonomie bénéficiant à la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (+0,8 Md€ en faveur de la branche famille, +0,7 Md€ en faveur du Fonds de solidarité vieillesse, -0,5 Md€ en défaveur de la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie, -0,9 Md€ en défaveur de la branche maladie) ;
- transfert de la taxe sur les véhicules de société de la branche maladie de la Mutualité sociale agricole à la branche famille (0,9 Md€), et transfert de droits sur les tabacs pour un même montant de la branche maladie du régime général à la branche maladie du régime agricole ;
- réallocation limitée du produit de la taxe sur les salaires (+0,4 Md€ au Fonds de solidarité vieillesse, +0,05 Md€ à la branche famille, -0,4 Md€ repris à la branche vieillesse) ;
- modification des clés de répartition entre branches des allègements généraux de cotisations sociales (+0,2 Md€ en faveur de la branche maladie, +0,2 Md€ en faveur de la branche famille, -0,4 Md€ en défaveur de la branche vieillesse) ;
- enfin, attribution au Fonds de solidarité vieillesse des réserves de contribution sociale de solidarité des sociétés, d'un montant de 0,8 Md€ en 2014, deux autres attributions étant prévues en 2015 et 2016.

Certaines de ces dispositions peuvent être rapprochées des orientations étudiées par le Haut Conseil du financement de la protection sociale dans le cadre de son rapport de juin 2013 (« Rapport d'étape sur la clarification et la diversification du financement des régimes de protection sociale »),

qui avait identifié plusieurs principes qu'il lui paraissait souhaitable que les politiques publiques relatives au financement de la protection sociale puissent observer, et notamment la prise en compte pour l'allocation des ressources disponibles aux différents risques du caractère plus ou moins « contributif » ou au contraire plus ou moins « universel » des prestations à financer, et une affectation plus rationnelle des autres impôts et taxes aux différents régimes.

A cet égard, la baisse des cotisations sociales à la charge des entreprises au titre du financement de la branche famille, compensée par l'attribution de CSG supplémentaire et par l'affectation des contributions sur les stock-options et sur les jeux et paris, et la diminution des recettes fiscales attribuées à la branche vieillesse, vont dans le sens d'une réaffirmation de la nature respectivement universelle et contributive des dépenses de ces deux branches.

En revanche, les réaffectations en cours n'ont pas retenu à ce stade l'idée, également avancée par le Haut Conseil, de concentrer l'essentiel des taxes à vocation comportementale au sein des ressources de la branche maladie. Par ailleurs, l'affectation à la branche famille de la taxe sur les véhicules de société, qui pourrait s'apparenter à une forme de fiscalité écologique, apparaît plutôt comme une disposition spécifique.

Éclairage II

Le détachement des travailleurs au sein de l'Union européenne

Le détachement des travailleurs au sein de l'Union européenne

Dans le cadre de son exercice de bilan d'ensemble des évolutions récentes ayant marqué le financement de la protection sociale en France, le Haut Conseil du financement de la protection sociale a souhaité disposer d'un éclairage sur les enjeux du détachement des travailleurs au sein de l'Union européenne, notamment en ce qui concerne son impact sur la compétitivité.

Le cadre juridique actuel de l'Union européenne permet à une entreprise de tirer parti, en faisant appel à des travailleurs détachés d'autres Etats membres, des différences de niveau des prélèvements sociaux entre les Etats et, dans certains cas, des différences de rémunérations. Cette volonté de diminution du coût du travail n'est pas le seul motif du recours au détachement, qui peut aussi viser la recherche de compétences particulières ou la réponse à des pénuries de main-d'œuvre. Toutefois, le recours au détachement motivé par la volonté de diminution du coût du travail présente des enjeux particuliers pour la compétitivité de la France et le financement de la protection sociale, qui sont de deux ordres :

- le recours au détachement par des entreprises françaises peut contribuer à la diminution de leurs coûts de production mais occasionne une perte de recettes pour la sécurité sociale, puisque les travailleurs détachés cotisent dans leur pays d'origine ;
- le recours au détachement par des entreprises d'autres Etats, concurrentes des entreprises françaises, peut les aider à gagner des parts de marché en diminuant leurs coûts.

La présente éclairage expose d'abord le droit applicable aux travailleurs détachés en matière de droit du travail, notamment de rémunérations, et de sécurité sociale (1). Elle présente ensuite les données disponibles sur ce phénomène (2). Elle analyse son impact sur l'économie et propose des éléments de typologie pour différencier les cas de recours aux travailleurs détachés en fonction de leurs enjeux (3). Elle examine enfin les évolutions en cours du cadre normatif européen et national (4) avant de présenter les questions qui demeurent et d'esquisser quelques pistes de travail complémentaires (5).

I. Les règles applicables aux travailleurs détachés en matière de droit du travail et de la sécurité sociale

Si l'on parle en général du détachement des travailleurs comme d'un phénomène unique, il existe en réalité dans le droit de l'Union européenne deux définitions du détachement et deux régimes juridiques correspondants, l'un relevant du droit du travail, instauré par la directive 96/71/CE du 16 décembre 1996 concernant le détachement de travailleurs effectué dans le cadre d'une prestation de services, l'autre relevant du droit de la sécurité sociale, prévu par le règlement 883/2004/CE du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale. On présentera successivement ces deux régimes juridiques avant d'analyser les apports de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE).

I.1. La directive 96/71/CE permet de faire prévaloir le droit du travail du pays de destination dans certains domaines

La directive 96/71/CE a été prise sur le fondement des stipulations du traité instituant la Communauté européenne relatives à la libre circulation des services. Les considérants de la directive, qui en donnent les motifs, indiquent clairement qu'il s'agit d'accompagner et d'encourager la prestation de services transnationale : selon le considérant n° 3, « *la réalisation du marché intérieur offre un cadre dynamique à la prestation de services transnationale en invitant un nombre croissant d'entreprises à détacher des travailleurs en vue d'effectuer à titre temporaire un travail sur le territoire d'un État membre autre que l'État sur le territoire duquel ils accomplissent habituellement leur travail* ».

Pour autant, le considérant n° 5 admet « *qu'une telle promotion de la prestation de services dans un cadre transnational nécessite une concurrence loyale et des mesures garantissant le respect des droits des travailleurs* ». En effet, le détachement des travailleurs soulève la question du droit applicable à la relation de travail. Le texte de droit commun, qui est alors la convention de Rome du 19 juin 1980 sur la loi applicable aux obligations contractuelles¹³, prévoit que la loi applicable est celle choisie par la partie (article 3) et, à défaut de choix, la loi du lieu où le travailleur accomplit habituellement son travail (article 6.2) ; en outre, lorsqu'une loi a été choisie par le contrat, elle ne peut déroger aux dispositions d'ordre public de la loi du pays du lieu habituel du travail (article 6.1). Dans une situation de détachement, où le travailleur exécute par définition son travail dans un autre pays que son pays habituel, la convention de Rome conduisait donc toujours à ce que la loi du pays d'origine soit la loi de référence, applicable à défaut de choix par le contrat ou primant la loi choisie pour ses dispositions d'ordre public. L'apport de la directive 96/71/CE est de permettre l'application d'un « *noyau de règles impératives de protection minimale* » du pays de destination du détachement. Le pays de destination du détachement peut ainsi faire primer certaines dispositions de son droit du travail, quelle que soit la loi applicable au contrat.

La directive définit d'abord, à son article 1.3, les trois situations qu'elle régit :

- le détachement d'un travailleur dans le cadre d'une prestation de services (article 1.3 a) ;
- le détachement d'un salarié vers une entreprise d'un même groupe que celui dans lequel il travaille habituellement (article 1.3 b) ;
- le détachement par une entreprise de travail intérimaire (article 1.3 c).

La directive définit ensuite de manière précise et limitative, à son article 3.1, les domaines dans lesquels l'Etat de destination doit faire prévaloir ses règles nationales. Il s'agit notamment des durées maximales de travail, des taux de salaire minimal, de la sécurité au travail et de la protection des femmes enceintes ou venant d'accoucher.

¹³ La convention de Rome a depuis été remplacée par le règlement 593/2008 du 17 juin 2008 sur la loi applicable aux obligations contractuelles, dit « règlement Rome I ». En matière de contrat de travail, le règlement reprend à l'identique, aux articles 3 et 8, les règles que prévoyait la convention de Rome.

La directive est en revanche moins détaillée sur trois aspects. Elle définit de manière très brève ce qu'est un travailleur détaché, son article 2.1 disposant qu'on « *entend par travailleur détaché, tout travailleur qui, pendant une période limitée, exécute son travail sur le territoire d'un État membre autre que l'État sur le territoire duquel il travaille habituellement* ». Elle énonce une obligation générale de coopération entre Etats sans en préciser le contenu, sinon en prévoyant la mise en place dans chaque pays d'un ou plusieurs bureaux de liaison. Elle est muette sur les mesures que peuvent prendre les Etats pour contrôler le respect de ses dispositions et sanctionner ses violations.

En France, la loi quinquennale n° 93-1313 du 20 décembre 1993 relative au travail, à l'emploi et à la formation professionnelle avait devancé l'adoption de la directive. Les textes qui assurent la transposition de la directive figurent aujourd'hui au titre VI du livre II de la première partie du code du travail (articles L. 1261-1 et suivants). Le droit français impose d'adresser une déclaration de détachement à l'inspection du travail, comportant des informations précises sur l'entreprise, le salarié détaché et le lieu et la durée de la prestation. L'absence de déclaration de détachement est punie de l'amende prévue pour les contraventions de quatrième classe (750 euros maximum).

1.2. Le règlement 883/2004/CE prévoit l'application du régime du pays d'origine en matière de sécurité sociale

La directive 96/71/CE ne traite pas du régime de sécurité sociale du travailleur détaché. Celui-ci est aujourd'hui défini par l'article 12 du règlement 883/2004/CE du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale. Alors qu'en matière de droit du travail, la directive organise la combinaison du droit du pays de destination pour le « *noyau dur* » et de la loi applicable au contrat (généralement celle du pays d'origine) pour le reste, le règlement de coordination prévoit toujours l'application du régime du pays d'origine. Le travailleur détaché continue donc à être assujéti aux cotisations de son régime de sécurité sociale et à bénéficier de ses prestations. L'administration de sécurité sociale du pays d'origine délivre un « formulaire A1 » qui atteste de l'affiliation du salarié détaché, notamment vis-à-vis des autorités du pays de destination.

Le règlement comporte d'autres différences avec la directive. Il couvre non seulement le cas des salariés détachés (article 12.1) mais aussi celui des indépendants détachés (article 12.2), c'est-à-dire des personnes qui vont exercer une activité non salariée dans un autre pays que celui de leur activité habituelle. Il est en outre plus précis sur la définition du travailleur détaché : le détachement ne doit pas durer plus de 24 mois ; le salarié détaché peut être recruté en vue de son détachement (comme en droit du travail) mais à condition d'avoir été affilié à un régime de sécurité sociale du pays d'origine pendant au moins un mois; le salarié ne doit pas être envoyé en remplacement d'une autre personne détachée. Enfin, l'employeur est tenu d'exercer une activité substantielle sur le territoire dans lequel il est établi.

1.3. La jurisprudence de la CJUE est venue restreindre la capacité des Etats de destination à faire prévaloir leurs règles de droit et à en contrôler le respect

La directive 96/71/CE comportait plusieurs ambiguïtés que plusieurs arrêts successifs de la CJUE, rendus au cours des années 2007 et 2008, ont tranché dans un sens favorable à la libre prestation de services et restreignant les marges de manœuvre des Etats pour la réglementer. La CJUE a tranché trois questions : elle a jugé que les Etats de destination ne pouvaient imposer des règles protectrices des travailleurs allant au-delà du noyau dur de l'article 3.1 de la directive ; que dans le domaine de l'article 3.1, seules les normes déclarées d'application générale pouvaient être imposées aux travailleurs détachés ; que la latitude dont disposent les Etats pour mettre en place des mesures de contrôle était limitée.

a) La non-application des règles allant au-delà du « noyau dur » de l'article 3.1

La Cour a jugé à plusieurs reprises (Grande chambre 18/12/2007, *Laval*, C-341/05 ; 3/4/2008, *Rüffert*, C-346/06 ; 19/6/2008, *Commission c/ Luxembourg*, C-319/06) que la directive ne permet pas aux Etats de subordonner la réalisation de prestations de services sur leur territoire à l'observation de conditions de travail et d'emploi allant au-delà des « règles impératives de protection » énumérées par son article 3.1. Ainsi, il a été jugé que la législation luxembourgeoise prévoyant l'indexation sur l'inflation non seulement du salaire minimal mais de l'ensemble des salaires ne pouvait être imposée aux entreprises de détachement, l'article 3.1 ne mentionnant que les règles de fixation du salaire minimal. Cette position a pu surprendre dans la mesure où, en matière de droit du travail, l'Union européenne ne peut intervenir qu'en fixant des « prescriptions minimales » (article 153.2 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne), les Etats restant toujours libres de prévoir des législations plus favorables aux travailleurs. Mais la directive 96/71/CE est une directive « marché intérieur » et non une directive « droit du travail », elle fixe donc intégralement les règles que les Etats sont en droit d'imposer. Alors qu'en droit du travail, les directives de l'Union européenne ne fixent que des planchers, la directive sur le détachement fixe à la fois un plancher et un plafond.

b) La non-application des règles fixées par des conventions collectives non étendues

Le fait qu'une règle de droit de l'Etat de destination relève des matières énumérées par l'article 3.1 ne suffit pas à la rendre applicable aux travailleurs détachés. Selon la directive, il faut qu'elles rentrent dans l'une des trois hypothèses suivantes :

- soit ces règles sont fixées par des dispositions législatives ou réglementaires ;
- soit ces règles sont fixées par des conventions collectives ou des sentences arbitrales « déclarées d'application générale », c'est-à-dire qui doivent être respectées par toutes les entreprises du secteur concerné (ce qu'on appelle en France « l'extension », décidée par arrêté du ministre du travail)¹⁴ ;

¹⁴ Et pas seulement par les entreprises adhérentes des organisations patronales signataires.

- pour les pays qui ne disposent pas de système général permettant de déclarer les conventions collectives d'application générale, l'article 3.8 ouvre la possibilité de mettre en place un système d'extension *ad hoc* pour les travailleurs détachés, en prenant pour base les conventions collectives qui ont « *un effet général* » sur le secteur concerné ou qui sont conclues par les organisations les plus représentatives au plan national et sont applicables au plan national.

Ces dispositions ne posent pas de difficulté à un Etat comme la France où le droit du travail est fixé par des textes législatifs et réglementaires ou par des conventions collectives étendues par arrêté du ministre du travail et ainsi applicable à toutes les entreprises de la branche professionnelle. Elles sont en revanche d'application plus malaisée dans des Etats comme l'Allemagne ou les pays scandinaves, qui accordent une plus large place à la négociation collective et où les procédures d'extension sont, soit inexistantes, soit peu usitées. Ainsi, la Suède, pays dans lequel il n'existe pas de système d'extension des conventions collectives, avait décidé de ne pas utiliser la faculté prévue par l'article 3.8. Son choix était de laisser aux organisations syndicales, par l'exercice de l'action collective, le soin d'imposer aux entreprises étrangères détachant des travailleurs l'adhésion aux minima salariaux de la convention collective du secteur concerné. La Cour de justice des Communautés européennes l'a désavouée dans l'arrêt *Laval* : selon la Cour, un Etat dans lequel la loi ne fixe pas de salaire minimal, où il n'existe pas de procédure d'extension et qui n'a pas utilisé la possibilité prévue par l'article 3.8, ne peut imposer à des entreprises d'autres Etats détachant des salariés (en l'espèce, une entreprise lettonne de construction) de respecter un niveau de salaire minimum.

La Cour a en outre jugé que certaines voies couramment employées dans ces Etats pour promouvoir l'application des conventions collectives, telles que l'action collective ou les marchés publics, ne pouvaient être utilisées pour imposer leur respect aux entreprises de détachement. Dans l'affaire *Laval*, elle a considéré que la directive et le principe de libre circulation des services s'opposaient à ce qu'une organisation syndicale entreprenne un blocus de chantier pour contraindre une entreprise de détachement établie dans un autre Etat membre à adhérer à la convention collective. Quelques mois plus tard, dans une affaire *Rüffert* (CJCE 3/4/2008, C-346/06), la Cour a jugé qu'une loi d'un Land allemand imposant aux pouvoirs adjudicateurs de ne conclure de marché public qu'avec des entreprises s'engageant à verser les salaires fixés par les conventions collectives du secteur était contraire à la directive 96/71/CE, dès lors que les conventions collectives en cause ne sont pas déclarées d'application générale.

c) La restriction des marges de manœuvre des Etats en matière de contrôle

Enfin, la Cour a estimé que le Luxembourg avait méconnu le principe de libre circulation des services en imposant, à des fins de contrôle, que l'entreprise de détachement soit en mesure de fournir sur demande à l'inspection du travail toutes les indications essentielles indispensables à un contrôle et désigne un mandataire *ad hoc* résidant au Luxembourg pour produire ces documents. Elle a jugé que si « *la protection efficace des travailleurs peut exiger que certains documents soient tenus à disposition sur le lieu de la prestation ou, au moins, en un lieu accessible et clairement identifié du territoire de l'Etat membre d'accueil pour les autorités de cet Etat chargées d'effectuer les contrôles* », des exigences ne peuvent être imposées aux entreprises que si en leur absence, les autorités « *ne sont pas en mesure d'exécuter leur mission de contrôle de manière efficace* ». En

d'autres termes, les mesures de contrôle prises par les Etats sont soumises à un contrôle de nécessité et de proportionnalité. Les Etats sont invités à privilégier la coopération et les échanges d'information entre eux, conformément à l'article 4 de la directive 96/71/CE.

1.4. Récapitulatif des règles applicables aux travailleurs détachés : des conséquences différenciées selon les systèmes de relations du travail des différents Etats

Il résulte de la combinaison de la directive et du règlement et de leur interprétation par la CJUE que les règles suivantes sont applicables aux travailleurs détachés :

- En matière de sécurité sociale, le droit applicable est toujours celui du pays d'origine ;
- En matière de droit du travail, pour les sujets énumérés par l'article 3.1 et notamment pour les minimum salariaux, le droit du pays de destination s'impose s'il est fixé par un texte législatif ou réglementaire ou par une convention collective étendue ;
- Lorsqu'il n'existe pas de texte législatif ou réglementaire ni de convention collective étendue, c'est la loi applicable au contrat en vertu du règlement « Rome 1 » - dans la majorité des cas la loi du pays d'origine – qui s'impose.

Les conséquences de ces règles sont différentes selon les Etats de destination. On peut le voir à travers les exemples de la France, de l'Allemagne et de la Suède :

- En France, où il existe un salaire minimum légal et où presque tous les secteurs sont couverts par une convention collective étendue, il y a toujours un minimum salarial applicable à un travailleur détaché ;
- En Allemagne, ce n'est que dans certains secteurs, comme celui de la construction, où il existe une convention collective étendue (cf. encadré de la partie 5), qu'un minimum salarial s'applique ; dans les autres secteurs, ce sont les minima salariaux du pays d'origine, s'il en existe, qui s'appliquent ;
- En Suède, ce sont toujours les minima salariaux du pays d'origine qui s'appliquent.

2. Un phénomène en progression, dont la répartition géographique et sectorielle est assez concentrée

2.1. Des sources d'information qui comportent des lacunes importantes

Il existe aujourd'hui deux sources d'information principales sur le phénomène du détachement :

- Une source européenne, qui est une analyse réalisée tous les deux ans par la DG Emploi et affaires sociales de la Commission européenne à travers l'exploitation statistique des formulaires A1 délivrés dans chaque Etat ;
- Des sources nationales, avec en France l'exploitation réalisée chaque année par la direction générale du travail (DGT) des déclarations de détachement faites à l'inspection du travail. On peut aussi mentionner pour notre pays la base de données SIRDAR (Système automatisé de recherche des

détachements autorisés et réguliers) tenue par le Centre des liaisons européennes et internationales de la sécurité sociale (CLEISS), alimentée par les formulaires A1 périodiquement transmis par les différents Etats. Elle est toutefois utilisée principalement à des fins de contrôle et ne fait l'objet à ce jour que d'une exploitation statistique partielle.

L'exploitation par la Commission européenne des questionnaires renvoyés par les Etats membres concernant les formulaires A1 émis est aujourd'hui la seule source harmonisée permettant de procéder à des comparaisons entre Etats. Des sources nationales analogues à celle réalisée en France par la DGT peuvent exister dans d'autres pays, mais elles ne sont pas homogènes, car tous les pays n'imposent pas de déclaration de détachement et, lorsqu'elles existent, les informations qu'elles contiennent ne sont pas identiques.

Ces sources témoignent de limites significatives. La principale est l'incertitude sur le niveau de la sous-déclaration, qui rend délicate les comparaisons dans le temps et entre pays. Cette incertitude est reconnue par la Commission européenne¹⁵ et par la DGT¹⁶. On peut aussi regretter que la source européenne ne comporte aucune indication sur la durée du détachement, ce qui empêche l'évaluation de son impact économique, un détachement n'ayant pas la même signification selon qu'il dure une semaine ou six mois. D'autres difficultés peuvent être signalées :

- La source européenne comporte encore peu d'informations sectorielles, faute notamment pour l'Allemagne et la France de communiquer ces données.
- La source européenne ne concerne que le détachement au sens du droit de la sécurité sociale et non le détachement au sens du droit du travail.
- Il n'est pas possible à ce jour d'identifier les travailleurs indépendants au sein de l'ensemble des travailleurs détachés.

Les données disponibles permettent donc de dégager certaines tendances, qui vont être exposées ci-après, mais elles doivent être interprétées avec prudence.

2.2. Des données qui témoignent de la progression du phénomène et de sa répartition géographique et sectorielle

On commentera ici les données disponibles sur l'Europe, puis sur la France, avant de s'arrêter sur une comparaison entre la France et l'Allemagne.

¹⁵ « *There is still some uncertainty to what extent the number of PD A1 recorded by countries is a precise proxy of the actual number of postings taking place* ».

¹⁶ Jusqu'à 2011, la DGT procédait à une extrapolation du nombre total de détachements à partir du nombre de détachements déclarés. Face à ce qui semblait être une amélioration du respect des formalités de déclaration, elle a ensuite renoncé à cette estimation qui paraissait trop hasardeuse.

a) Les données disponibles sur l'Europe : une progression rapide, une part des travailleurs détachés en provenance de « l'Europe des 15 » qui demeure prédominante

La source européenne témoigne d'une forte progression du phénomène. Sur l'ensemble de l'Espace économique européen¹⁷, le nombre de formulaires A1 délivrés pour des situations de détachement est passé de 1 million en 2009 à 1,21 million en 2011, soit une progression de 6% en 2010 et de 14% en 2011.

En termes de répartition géographique, en 2011, 60 % des travailleurs détachés sont originaires¹⁸ de « l'Europe des 15 », c'est-à-dire les Etats membres de l'Union européenne avant les élargissements de 2004¹⁹ et 2007²⁰. Cette proportion est en légère diminution par rapport à 2010, où elle était de 63 %, mais demeure largement majoritaire. La Commission européenne a réalisé une matrice des détachements qui permet de montrer la concentration du phénomène autour de quelques groupes de pays. Trois groupes ressortent nettement :

- Un premier groupe concerne l'Europe continentale de l'ouest (Allemagne, France, Italie, Autriche, Belgique, Pays-Bas et Luxembourg), ces pays échangeant de nombreux travailleurs détachés entre eux.

- Un deuxième groupe concerne les mouvements de l'Europe centrale vers l'Europe continentale de l'ouest, en premier lieu vers l'Allemagne.

- Un dernier groupe englobe les pays scandinaves et les pays baltes, et comporte des mouvements entre les pays scandinaves et des pays baltes vers les pays scandinaves.

S'agissant des secteurs d'activité, la construction est de loin le plus concerné avec 43,5 % des détachements en Europe²¹. Suivent l'industrie (27,2 %), les services (26,8 %) et l'agriculture (2,5 %). La répartition sectorielle est assez différente selon le niveau de développement économique des pays d'envoi : la construction et l'industrie sont largement majoritaires pour les travailleurs en provenance des nouveaux Etats membres, alors que les services représentent environ la moitié des détachements en provenance des Etats plus riches tels que la Belgique, l'Islande, la Finlande et le Luxembourg.

¹⁷ Outre l'Union européenne, les données collectées par la Commission concernent aussi la Norvège, l'Islande et le Liechtenstein, associés à l'Union dans le cadre de l'Espace économique européen et qui appliquent le règlement de coordination des régimes de sécurité sociale. L'inclusion de ces trois Etats de petite taille ne modifie cependant pas les données de manière significative.

¹⁸ Par « originaire », on désigne ici le pays qui a émis le formulaire A1 (ou « pays d'envoi »), sans préjuger de la nationalité du salarié détaché, qui n'est pas forcément celle du pays d'envoi. La Commission européenne ne donne pas d'indication sur la nationalité des salariés détachés, bien que cette information soit recueillie sur les formulaires A1.

¹⁹ Chypre, Estonie, Hongrie, Lituanie, Lettonie, Malte, Pologne, République tchèque, Slovaquie et Slovénie.

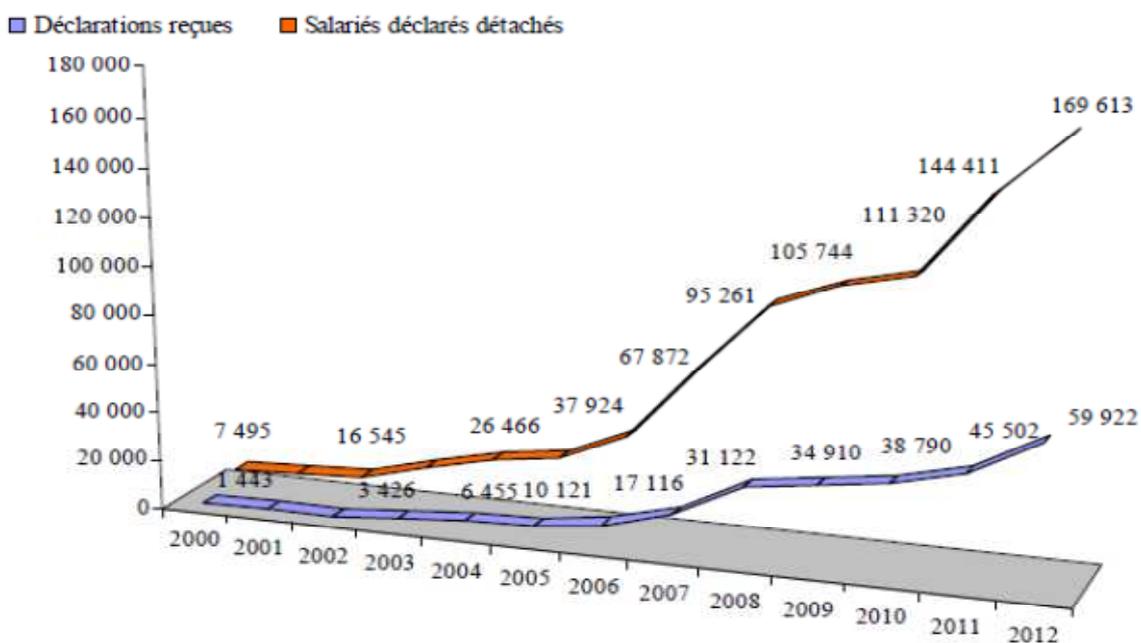
²⁰ Bulgarie et Roumanie. Les données disponibles à ce jour ne donnent pas d'indication sur la Croatie, entrée dans l'Union européenne en juillet 2013.

²¹ Cette donnée est à prendre avec une prudence encore plus grande que les autres car 13 Etats sur 27, dont la France et l'Allemagne, n'ont pas renseigné cette information.

b) Les données disponibles sur la France : une progression continue du nombre de travailleurs détachés et de la part de travailleurs originaires de « l'Europe des 12 »

Les deux sources disponibles sur la France (source européenne des formulaires A1 et source française des déclarations de détachement) donnent des indications contrastées. Selon la source européenne, la progression a été modérée entre 2010 et 2011, le nombre de formulaires émis pour des détachements vers notre pays étant passé de 160 532 à 161 954 (+ 0,9 %). En revanche, la source DGT montre une progression très rapide des déclarations de détachement effectuées en France : le nombre de salariés déclarés est passé de 111 320 en 2010 à 144 411 en 2011 (+ 29,7 %) et 169 613 en 2012 (+ 17,5 %). Les données provisoires de 2013, présentées à la Commission nationale de lutte contre le travail illégal (CNLTI) de décembre 2013, indiquent une nouvelle hausse de 23 % en un an, qui porterait le nombre de travailleurs détachés à 210 000 ; le nombre de travailleurs détachés en France aurait donc presque doublé en trois ans. Sur longue période, la progression apparaît encore plus spectaculaire (cf. graphique ci-dessous), même si selon la DGT, elle s'explique en partie par l'amélioration de la remontée des données par l'inspection du travail et par un meilleur respect de la réglementation.

Evolution du nombre de déclarations de détachement et de travailleurs détachés en France²²



Sur l'origine géographique des travailleurs détachés, la source européenne indique que la proportion de détachés originaires de l'Europe des 15 est largement majoritaire, à 72,4 %, avec toutefois une diminution rapide par rapport à 2010 où elle était de 78,6 %. La source DGT donne ici un résultat assez différent : la proportion de salariés détachés en France originaires de l'Europe des 15 n'est que de 47 % en 2012, en diminution constante depuis 2009 où elle était de 63 %. La source DGT donne également des informations sur la nationalité des salariés détachés. Les premières

²² Graphique extrait de DGT, *Analyse des déclarations de détachement des entreprises prestataires de services en France en 2012*, septembre 2013.

nationalités représentées sont les Polonais (19 %), les Portugais (12 %), les Roumains (10 %) et les Allemands (8 %). 12 % des salariés détachés sont issus d'Etats tiers, notamment d'Amérique latine (5 %). 10 % des salariés détachés sont des Français (ce qui signifie qu'ils sont affiliés à la sécurité sociale d'un autre Etat membre), cette proportion étant en forte baisse depuis 2009 où elle était de 24 %. Une part importante de ces Français sont détachés depuis le Luxembourg vers la Moselle ; on peut supposer comme le fait la DGT que la chute du nombre de Français détachés s'explique en partie par la baisse de l'activité économique en Moselle.

Les salariés détachés depuis le Luxembourg, quelles explications ?

10,8 % des salariés détachés en France en 2011 étaient affiliés à la sécurité sociale du Luxembourg, ce qui en fait le cinquième pays d'origine (en termes de régime d'affiliation du travailleur détaché) derrière la Pologne, la Belgique, l'Allemagne et le Portugal et devant l'Espagne. Bien que ce poids soit en nette diminution par rapport à 2010 (il était de 23,1 %, le Luxembourg étant alors le premier pays d'origine), il reste sans commune mesure avec le poids démographique de cet Etat et l'on peut donc s'interroger sur les explications de ce phénomène.

Plusieurs explications peuvent être avancées²³ :

- le moindre poids des cotisations sociales dans le coût de la main-d'œuvre au Luxembourg n'étant que de 14,1 %, contre 33,2 % en France ;
- l'environnement fiscal globalement plus favorable au Luxembourg²⁴ ;
- les salaires proposés par les agences de travail temporaire luxembourgeoises sont plus attractifs et incitent donc les travailleurs français à passer par elles ;
- l'importance du secteur financier contribue à expliquer l'ampleur des détachements en provenance du Luxembourg : 41,3 % des détachés affiliés au Luxembourg travaillent dans le secteur « finances, assurances, immobilier, services scientifiques et techniques, services administratifs et de soutien », la proportion la plus élevée en Europe ;
- la nette diminution observée entre 2010 et 2011 s'expliquerait notamment par la mise en œuvre de la décision A2 du 12 juin 2009 de la commission administrative prévue par le règlement de 2004, qui a instauré une condition d'affiliation préalable d'un mois dans la sécurité sociale du pays d'origine pour être considéré comme un travailleur détaché.

Enfin sur le plan sectoriel, on retrouve en France une répartition proche de celle vue sur l'ensemble de l'Europe, avec la prédominance du BTP (35 % des salariés détachés en France en 2012), de l'intérim (27 % ; on ne sait malheureusement pas dans quels secteurs d'activité travaillent ces salariés intérimaires) et l'industrie (15 %). On peut noter en 2012 la forte percée de l'agriculture, qui passe de 5 % à 13 %.

²³ La direction générale de l'ACOSS et la direction régionale des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi (DIRECCTE) de Lorraine ont notamment été sollicitées sur cette question.

²⁴ Selon l'indicateur du niveau global de fiscalité calculé par le rapport *Doing Business*, le Luxembourg se classe deuxième de l'Espace économique européen avec un taux global de 20,7 %, alors que la France est avant-dernière avec un taux de 64,7 % (cf. PWC et Banque mondiale, *Paying Taxes 2014*). Le taux global de fiscalité est calculé en additionnant le taux d'imposition sur les profits, le taux d'imposition sur la masse salariale et les taux des autres impositions (notamment sur les consommations intermédiaires).

c) Le fort contraste entre les utilisations allemandes et françaises du détachement

Si l'on centre l'analyse sur l'Allemagne et la France, en utilisant la source européenne qui est la seule à permettre des comparaisons entre Etats, on voit que ces deux pays sont à la fois parmi les premiers pays de destination (respectivement 1^{er} et 2^e pays de destination) et parmi les premiers pays d'envoi (2^e et 3^e pays d'envoi, derrière la Pologne). Le phénomène du détachement, s'il est de grande ampleur de ces deux pays, y présente cependant des différences importantes :

- Tout d'abord, le nombre de travailleurs détachés dans les deux pays est près de deux fois plus important en Allemagne (311 361) qu'en France (161 954). L'Allemagne est de loin le premier pays de destination, alors que la France ne devance que d'assez peu des pays beaucoup plus petits comme la Belgique (125 107) et les Pays-Bas (105 885) ;

- Le phénomène progresse beaucoup plus rapidement en Allemagne (+ 24,5 % entre 2011 et 2010) qu'en France (+ 0,9 %) ;

- 76,8 % des travailleurs détachés en Allemagne sont issus de « l'Europe des 12 » (les pays entrés dans l'Union européenne lors des élargissements de 2004 et 2007), contre seulement 27,5 % en France.

3. Impact économique et éléments de typologie

3.1. Un impact macroéconomique sans doute limité mais des secteurs particulièrement concernés

Le détachement n'a représenté en France en 2012 que 25 000 emplois en équivalent temps plein (ETP). Les durées de détachement sont en effet courtes, de 44 jours en moyenne. Même si les données provisoires de la DGT pour 2013 indiquent une forte progression à 33 000 ETP, et même en supposant un taux de déclaration de seulement un sur trois, le niveau du détachement est sans doute aujourd'hui trop faible pour avoir un impact global sur l'emploi ou sur les salaires. Cependant, si le rythme de progression observé dans la source DGT se poursuivait (c'est-à-dire un doublement tous les trois ans), le constat pourrait être différent à horizon de cinq ou dix ans.

L'impact pourrait être significatif dès à présent dans certains secteurs particulièrement concernés. Dans le bref délai imparti pour la réalisation de cette étude, seuls deux entretiens sectoriels ont pu être conduits (*cf.* liste des entretiens en annexe), ce qui n'est pas suffisant pour disposer d'une analyse solide mais donne quelques indications. Ces secteurs illustrent bien les deux types de problématiques de compétitivité exposés en introduction : une problématique de concurrence entre Etats européens par l'utilisation du détachement, notamment par les Etats qui ne disposent pas d'un système de minima salariaux applicables à l'ensemble des travailleurs détachés ; une problématique interne à la France d'utilisation de travailleurs détachés par les entreprises françaises.

Le secteur de l'industrie de la viande est concerné à deux égards par les deux types de problématiques. D'une part, l'industrie de la viande allemande a remplacé dans des proportions importantes²⁵ ses salariés par des travailleurs détachés d'Europe centrale, dont le niveau de rémunération est très faible en raison de l'absence, dans ce secteur, de minimum salarial d'application générale en vertu de la directive 96/71/CE. D'autre part, en partie en raison de cette concurrence, les entreprises françaises recourent de manière croissante à des salariés détachés ; selon une enquête réalisée par le Syndicat national de l'industrie de la viande (SNIV-SNCP) auprès de ses adhérents, 4 000 travailleurs auraient été détachés en France au cours d'une année, dans un secteur qui compte 40 000 emplois.

Le secteur du BTP n'est quant à lui pas exposé à la concurrence internationale. Il recourt en revanche de manière importante au détachement, notamment dans le but de faire baisser ses coûts ; la pression à la baisse des prix exercée par la commande publique, en raison de la plus grande contrainte pesant sur les dépenses publiques ces dernières années, pourrait avoir contribué à cette évolution. Alors qu'en ETP, le nombre de salariés détachés ne représente que 0,21 % de l'emploi marchand salarié total (33 000 sur 16 millions), il représente 1,06 % de l'emploi salarié dans le BTP (15 500 sur 1,46 millions). L'impact du détachement apparaît encore plus significatif si l'on compare la variation de l'emploi de travailleurs détachés à la variation de l'emploi salarié : entre 2006 et 2013, l'emploi de travailleurs détachés a progressé de 8 500 ETP tandis que l'emploi salarié augmentait d'environ 20 000 unités²⁶. Alors que l'emploi dans le BTP a diminué depuis 2008, le recours aux travailleurs détachés a fortement augmenté depuis cette date, ce qui peut amener à s'interroger sur un possible effet de substitution. Les évolutions de l'emploi de travailleurs détachés sont donc quantitativement significatives au regard des évolutions de l'emploi total dans le secteur.

3.2. Deux grands types de motivations économiques : l'accompagnement du commerce international des services et la diminution du coût du travail

Vincenzo Spiezia, économiste à l'Organisation internationale du travail (OIT), a proposé une typologie des cas de recours au détachement en trois catégories²⁷ :

²⁵ Selon un rapport du délégué interministériel aux industries agro-alimentaires et à l'agro-industrie, la pratique de l'emploi de travailleurs détachés « est généralisée dans l'ensemble des grandes sociétés d'abattage et de découpe de porcs et de bovins, et concerne la quasi-totalité des emplois affectés aux chaînes d'abattage et de découpe, soit de 50 à 80 % des personnels des usines » (P. Rouault, *Analyse comparée de la compétitivité des industries agroalimentaires françaises par rapport à leurs concurrentes européennes*, octobre 2010, p. 47).

²⁶ Sources : INSEE pour l'emploi salarié marchand ; Observatoire prospectif des métiers et des qualifications du BTP pour l'emploi dans ce secteur ; DGT et Y. Laplace, « L'actualité du détachement des travailleurs : Discussions sur la directive d'application », Secafi groupe Alpha, décembre 2013, pour le nombre de travailleurs détachés dans le secteur du BTP.

²⁷ Présentation au séminaire organisé par la DGTrésor, « Mobilité du travail en Europe : concurrence et droit social », avril 2013.

Type	Profil des travailleurs détachés	Déterminants
Détachement entre entreprises	<ul style="list-style-type: none"> • Travailleurs techniquement qualifiés, artisans • Travailleurs moins qualifiés, travailleurs manuels • Spécialistes 	<ul style="list-style-type: none"> • Internationalisation de l'économie • Pénuries de main-d'œuvre • Réduction des coûts du travail
Détachement intra-entreprise	Cadres et spécialistes	<ul style="list-style-type: none"> • Internationalisation de l'économie • Pénuries de main-d'œuvre
Détachement par le biais du travail intérimaire	Travailleurs manuels et peu qualifiés des secteurs de l'agriculture, du traitement de la viande et dans le secteur HCR*	<ul style="list-style-type: none"> • Réduction des coûts du travail

* HCR : Hôtellerie-Café-Restaurant

De manière plus schématique, on peut sans doute distinguer deux grands cas de recours au détachement :

- Un premier type dont l'objet est d'accompagner le commerce international des services et l'internationalisation des firmes, qui concerne des travailleurs qualifiés, intervient entre pays à niveaux de revenus proches et se fait surtout dans le cadre de prestations de services ou de détachements internes à un groupe.

- Un second type dont l'objectif principal est d'obtenir une diminution du coût du travail, qui concerne notamment des travailleurs non qualifiés mais peut aussi concerner des travailleurs qualifiés, intervient entre pays à niveaux de revenus différents et se fait surtout dans le cadre de prestations de services ou du travail intérimaire.

Cette distinction recoupe sans doute en bonne partie, même si c'est de manière imparfaite, la division entre les détachements entre anciens Etats membres de « l'Europe des 15 » et ceux issus des nouveaux Etats membres de « l'Europe des 12 ».

3.3. Le détachement régulier et le détachement irrégulier ne présentent pas les mêmes enjeux

Le débat public sur le détachement mêle souvent deux problématiques : celle du détachement régulier, conforme au cadre fixé par la directive 96/71/CE et le règlement 883/2004/CE et celle du détachement irrégulier. Les deux phénomènes ne présentent pourtant pas les mêmes enjeux.

Le détachement régulier permet à un donneur d'ordre de tirer parti du différentiel de coût du travail lié aux différences de poids des cotisations sociales entre les Etats et, lorsqu'il n'existe pas de minimum salarial d'application générale, de celui lié aux différences de salaires. La possibilité de pratiquer le détachement dans un but de diminution du coût du travail est donc inhérente au système tel qu'il est organisé par la directive et le règlement.

Il existe en outre des pratiques de détachement non conformes à cette réglementation. Trois types d'irrégularité peuvent être distingués :

- L'irrégularité tenant à la qualification abusive de détachement, alors que la situation ne répond pas aux conditions fixées par les textes. C'est le cas lorsqu'il n'existe pas de lien réel entre le travailleur détaché et son « pays d'origine », ou que l'entreprise qui fournit la prestation de services est une « coquille vide » sans activité réelle dans le pays d'origine, créée uniquement pour bénéficier de la législation sur le détachement. C'est également le cas lorsque le soi-disant détachement présente en réalité un caractère permanent, soit que le travailleur détaché le reste pour une longue durée, soit que plusieurs travailleurs détachés se succèdent sur le même poste, ce qui est interdit par l'article 12.1 du règlement 883/2004/CE.

- L'irrégularité tenant au non-respect de la réglementation du pays d'origine. L'article 12 du règlement 883/2004/CE repose sur le principe selon lequel le travailleur détaché continue à cotiser dans son pays d'origine. Toutefois, la distance introduite par le détachement entre l'administration de sécurité sociale et le lieu de travail peut rendre difficile le contrôle du paiement complet effectif des cotisations

- L'irrégularité tenant au non-respect de la réglementation du pays de destination. Les règles impératives énumérées par l'article 3.1 de la directive, notamment celles relatives à la durée maximale du travail et au minimum salarial, peuvent en réalité ne pas être respectées. On rencontre notamment des situations dans lesquelles les frais de transport et d'hébergement liés au détachement sont retenus de la rémunération du salarié, ramenant la rémunération effective à un niveau inférieur au minimum de l'Etat de destination, ce qui est en principe interdit par l'article 3.7.

Ces irrégularités peuvent porter le différentiel de coût du travail à un niveau bien supérieur à ce qu'il serait pour un détachement régulier. Une chose est de payer des cotisations sociales inférieures à celles du pays de destination, une autre est de ne pas payer de cotisations sociales du tout. Les irrégularités sont d'autant plus fréquentes que le contrôle des situations de détachement n'est pas aisé, pour différentes raisons : brièveté de la mission du salarié détaché (44 jours en moyenne en France), barrière de la langue, difficultés des échanges entre administrations des différents pays, besoin de rapprocher les informations détenues au sein d'un même Etat par les administrations chargées du travail et de la sécurité sociale, etc. Il faut aussi souligner qu'en matière de sécurité sociale, l'Etat de destination qui soupçonne une irrégularité ne peut remettre en cause unilatéralement la situation de détachement, seul l'Etat d'origine pouvant retirer le formulaire A1 : selon l'article 5.1 du règlement 987/2009/CE du 16 septembre 2009 fixant les modalités d'application du règlement 883/2004/CE portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, « *les documents établis par l'institution d'un Etat membre qui attestent de la situation d'une personne aux fins de l'application du règlement de base et du règlement d'application, ainsi que les pièces justificatives y afférentes, s'imposent aux institutions des autres Etats membres aussi longtemps qu'ils ne sont pas retirés ou déclarés invalides par l'Etat membre où ils ont été établis* ».

L'efficacité du contrôle repose donc notamment sur la qualité de la coopération entre Etats, qui a fait l'objet de plusieurs initiatives destinées à la renforcer. La Commission européenne a adopté une recommandation aux Etats membres en date du 31 mars 2008²⁸, qui les invite notamment à mettre en place un système d'échanges d'information électronique entre administrations nationales. Par ailleurs, la décision A1 de la commission administrative pour la coordination des systèmes de sécurité sociale du 12 juin 2009 a institué, en application des règlements européens, une procédure de dialogue et de conciliation entre Etats membres pour encadrer la procédure de retrait des formulaires, notamment des formulaires A1. La Commission apporte un soutien financier à des programmes de coopération entre Etats, comme le programme ICENUW (Implementing Cooperation in a European Network against Undeclared Work) de lutte contre le travail illégal ou le programme CIBELES (Convergence des inspections en vue de la mise en place d'un système européen visant à garantir le respect de la législation) de coopération entre les inspections du travail. Dans le cadre du projet ICENUW, les responsables d'inspection du travail et de services fiscaux et de sécurité sociale de douze Etats membres ont adopté le 18 février 2011 une « Charte de Bruges », apportant leur soutien à la mise en place d'un outil électronique d'échanges d'informations et de données personnelles et appelant à d'autres initiatives (pratiques communes d'inspection, recueil général sur les procédures et documents exigés dans les différents Etats membres dans le cadre de la lutte contre le travail non déclaré et la fraude sociale transfrontalière). Enfin, les règlements de coordination 883/2004/CE et 987/2009/CE prévoient l'obligation de transmission des données de sécurité sociale entre organismes (projet EESSI). Initialement prévu pour 2012, ce projet a certes connu du retard mais devrait à terme modifier profondément les échanges d'information, y compris en matière de législation applicable et donc de détachement.

Des coopérations se développent également dans un cadre bilatéral : la France a ainsi conclu des accords bilatéraux avec des Etats frontaliers (Allemagne, Belgique, Espagne, Luxembourg et Italie), qui permettent notamment de mettre en place des bureaux de liaison déconcentrés dans les DIRECCTE (directions régionales de l'emploi, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi).

La distinction entre détachement régulier et irrégulier est éclairante en ce qu'elle permet de comprendre que si certaines difficultés peuvent être traitées par un meilleur contrôle de la mise en œuvre de la réglementation, d'autres sont inhérentes au cadre actuel. Toutefois, en pratique, la frontière entre détachement régulier et irrégulier peut être ténue. Ainsi, les abattoirs allemands semblent combiner l'utilisation régulière des possibilités de diminution du coût du travail et des abus tenant au caractère en réalité permanent de l'emploi de la main d'œuvre détachée. Selon le directeur général du SNIV²⁹, la qualification de prestation de services serait également abusive et appellerait une requalification en travail intérimaire (*cf.* encadré ci-dessous). Les pratiques « d'optimisation sociale » ou « d'ingénierie sociale », selon les expressions couramment employées, peuvent aussi faire appel à la sous-traitance en cascade ou à l'emploi du statut de travailleur indépendant pour des personnes en réalité placées dans une situation de subordination.

²⁸ Recommandation de la Commission du 31 mars 2008 relative à l'amélioration de la coopération administrative dans le contexte du détachement de travailleurs effectué dans le cadre d'une prestation de services (2008/C 85/01).

²⁹ P. Halliez, « Le cas de la filière porcine européenne et de la concurrence avec l'Allemagne », présentation au séminaire « Mobilité du travail en Europe : concurrence et droit social » organisé par la DGTrésor, avril 2013.

Détachement et intérim

La directive 96/71/CE permet de procéder au détachement de travailleurs intérimaires. Toutefois, le recours à des travailleurs intérimaires peut s'avérer plus contraignant pour l'entreprise utilisatrice que le recours à une prestation de services. En effet, les conditions de mise à disposition des travailleurs, notamment par des entreprises de travail intérimaire, font partie des règles impératives de la législation de l'Etat d'accueil que la directive impose d'appliquer aux travailleurs détachés. La directive 2008/104/CE du 19 novembre 2008 relative au travail intérimaire impose en particulier qu'en principe, « *les conditions essentielles de travail et d'emploi des travailleurs intérimaires sont au moins celles qui leur seraient applicables s'ils étaient recrutés directement par ladite entreprise pour y occuper le même poste* ». Ce principe d'égalité de traitement empêche une entreprise faisant appel à des travailleurs détachés intérimaires de prévoir une rémunération moins importante que celle dont bénéficient ses salariés permanents affectés aux mêmes fonctions. Dans le cas d'une prestation de service, le principe d'égalité de traitement ne joue pas : l'entreprise de détachement est seulement tenue de respecter, lorsqu'ils existent, les minima salariaux d'application générale du secteur d'activité.

4. Les évolutions en cours du cadre normatif européen et national devraient permettre de renforcer les contrôles sans modifier pour autant l'économie générale du système

4.1. La proposition de « directive d'exécution » de la directive 96/71/CE

La Commission européenne a adopté le 21 mars 2012 une proposition de directive relative à l'exécution de la directive 96/71/CE concernant le détachement de travailleurs effectué dans le cadre d'une prestation de services, dite « directive d'exécution »³⁰. Celle-ci répond à un engagement pris par le président de la Commission Jose Manuel Barroso lors de son discours d'investiture devant le Parlement européen le 15 septembre 2009. Selon son exposé des motifs, « *sans revenir sur la directive 96/71/CE, la présente proposition vise, à l'échelle de l'Union, à améliorer la façon dont ladite directive est mise en œuvre, appliquée et exécutée dans la pratique en établissant un cadre général commun de dispositions et de mesures appropriées à cet effet, ainsi que des mesures destinées à prévenir le contournement ou la violation des règles applicables* ».

Les principales dispositions de la proposition de directive sont les suivantes :

- L'article 3, intitulé « Prévention des abus et contournements », précise les éléments à prendre en compte pour apprécier si une entreprise exerce réellement une activité substantielle dans son Etat d'établissement (3.1) et si un travailleur détaché accomplit temporairement son travail dans un Etat membre autre que celui dans lequel il travaille habituellement (3.2). Il s'agit de prévenir les cas dans lesquels la situation de détachement est une fiction destinée à contourner l'application de l'ensemble du droit du travail et de la sécurité sociale du pays de destination.

³⁰ COM(2012) 131, 2012/0061 (COD).

- Les articles 6 à 8 précisent les obligations des Etats membres en termes de coopération administrative, en leur imposant notamment des délais impératifs (deux semaines et 24 heures en cas d'urgence) pour répondre aux sollicitations des autres Etats.

- L'article 9 définit une liste de mesures nationales de contrôle que les Etats peuvent imposer aux entreprises de détachement, notamment l'obligation de déclarer leur prestation aux autorités de l'Etat de destination ou de désigner une personne de contact pour négocier avec les partenaires sociaux de cet Etat.

- L'article 12 impose aux Etats d'instaurer, dans le secteur de la construction, une responsabilité solidaire du donneur d'ordre en cas de non-paiement par le sous-traitant direct des rémunérations à hauteur du salaire minimal ou des cotisations sociales indûment retenues sur le salaire du travailleur détaché. Il permet aux Etats d'étendre cette responsabilité solidaire à d'autres secteurs que celui de la construction.

Lors de la réunion du Conseil « Emploi, politique sociale, santé et consommateurs » (EPSCO) des 9 et 10 décembre 2013, une « orientation générale » a pu être définie, ce qui signifie qu'une majorité qualifiée d'Etats s'est déclarée en faveur de l'adoption de la directive. Les Etats ont convenu que la liste de mesures nationales de contrôle prévue par l'article 9 serait non limitative, mais que les autres mesures prises par les Etats devraient être justifiées par les nécessités du contrôle et proportionnées, et qu'elles devraient être notifiées à la Commission. Sur l'article 12, les Etats membres pourront mettre en place d'autres mécanismes de sanction à l'encontre du cocontractant que la responsabilité solidaire.

La proposition de directive doit désormais faire l'objet d'un accord entre le Parlement européen et le Conseil dans le cadre de la « procédure législative ordinaire » (ex « procédure de codécision »). Un vote du Parlement en première lecture est prévu le 15 avril 2014, ce qui pourrait permettre l'adoption de la directive avant les élections européennes si un accord est trouvé dès ce stade. Le rapport adopté le 4 juillet 2013 par la commission de l'emploi et des affaires sociales du Parlement européen, présenté par la députée Danuta Jazłowiecka, prévoit à plusieurs égards un renforcement de la proposition de la Commission :

- introduction d'une disposition nouvelle sur le contrôle du statut de travailleur indépendant ;
- signalement à la Commission des problèmes persistants dans l'échange d'informations entre Etats, en vue de l'ouverture éventuelle d'une procédure d'infraction ;
- création d'une liste de mesures nationales de contrôle que les Etats sont tenus de prendre, les Etats étant libres de prendre en outre les mesures justifiées par les nécessités du contrôle (ce qui était un « plafond » de mesures de contrôle dans la proposition de la Commission devient ainsi un « plancher »).

4.2. La proposition de loi visant à renforcer la responsabilité des maîtres d'ouvrage et des donneurs d'ordre

En France, une proposition de loi visant à renforcer la responsabilité des maîtres d'ouvrage et des donneurs d'ordre dans le cadre de la sous-traitance et à lutter contre le dumping social et la concurrence déloyale a été déposée à l'Assemblée nationale le 8 janvier 2014 par MM. Bruno Le Roux, Gilles Savary, Chantal Guittet et les autres membres du groupe socialiste, républicain et citoyen. Selon son exposé des motifs, son but est de renforcer la lutte contre la fraude liée au détachement sans attendre l'adoption définitive de la directive d'exécution. Il s'agit à la fois de procéder à une transposition anticipée de la directive et de la compléter par des mesures autonomes d'initiative nationale.

Les principales dispositions de la proposition de loi sont les suivantes :

- L'article 1^{er} prévoit que le donneur d'ordres est tenu de s'assurer que l'entreprise de détachement à laquelle il fait appel a procédé à la déclaration de détachement. Le donneur d'ordres qui méconnaît cette obligation est solidairement responsable en cas de non-paiement du salaire minimum.

- L'article 2 impose à tout donneur d'ordres, qu'il s'agisse ou non d'une situation de détachement transnational, d'enjoindre à son sous-traitant direct ou indirect de faire cesser le non-paiement du salaire minimum légal ou conventionnel lorsqu'il est informé de cette situation par l'un des agents chargés de la lutte contre le travail illégal (inspection du travail, URSSAF, administration fiscale, etc). Là encore, il est solidairement responsable en cas de méconnaissance de cette obligation.

- L'article 6 crée une « liste noire » des entreprises condamnées pour travail illégal, publiée sur internet. L'inscription sur la liste noire est prononcée en tant que peine complémentaire par la juridiction pénale.

Cette proposition de loi a été adoptée par l'Assemblée Nationale en première lecture le 25 février 2014.

5. Les questions qui demeurent et les pistes de travail

Par construction, la directive d'exécution ne peut traiter que des difficultés liées au non-respect de la directive 96/71/CE. Elle ne peut apporter de réponse aux questions qui sont inhérentes au système prévu par cette directive. Elle n'a pas pour objet d'empêcher des donneurs d'ordre de faire appel à des sous-traitants établis dans d'autres Etats dans le but de réduire le coût du travail, en raison du différentiel de cotisations sociales ou de l'absence de minimum salarial d'application générale. A cet égard, l'introduction d'un salaire minimum interprofessionnel en Allemagne pourrait avoir une plus grande influence que la directive d'exécution (*cf.* encadré ci-dessous).

L'introduction d'un salaire minimum interprofessionnel en Allemagne

Jusqu'à aujourd'hui, il n'a jamais existé en Allemagne de salaire minimum interprofessionnel. Les conventions collectives de branche n'engagent que les employeurs adhérant aux organisations patronales qui les ont signées. Il existe une procédure d'extension par le gouvernement, mais celle-ci est subordonnée à la condition que les employeurs adhérents couvrent au moins 50 % des salariés concernés. La procédure d'extension est peu employée : en 2009, seuls 1,5 % des accords en vigueur avaient été étendus³¹. La loi sur le détachement des travailleurs (*Arbeitnehmer-Entsendegesetz* ou « AEntG ») du 26 février 1996 permet de déclarer un minimum salarial contenu dans une convention collective d'application générale au sens de la directive 96/71/CE. 11 secteurs disposent dans ce cadre d'un minimum salarial applicable aux travailleurs détachés, notamment la construction (11,10 € de l'heure à l'ouest et 10,50 € à l'est) et le nettoyage industriel (9,31 € à l'ouest et 7,98 € à l'est)³².

L'accord de coalition conclu entre la CDU, la CSU et le SPD à l'issue des dernières élections législatives prévoit l'instauration d'un salaire minimal interprofessionnel horaire de 8,50 € bruts à compter du 1^{er} janvier 2015. Les modalités précises de ce salaire minimum restent à fixer par la législation mais l'accord de coalition définit déjà un certain nombre de points. Les branches couvertes par un accord étendu dans le cadre de la loi sur les travailleurs détachés ne seront pas affectées. En outre, les branches peuvent fixer un salaire minimal inférieur dans le cadre d'un accord de branche classique jusqu'au 1^{er} janvier 2017. L'industrie de la viande a d'ores et déjà conclu un accord en janvier 2014, qui prévoit la fixation d'un salaire minimum de 7,75 euros à compter du 1^{er} juillet 2014, de 8 euros au 1^{er} décembre 2014, de 8,60 euros au 1^{er} octobre 2015 et de 8,75 euros au 1^{er} décembre 2016.

Sous réserve du contenu définitif de la législation à adopter par le Parlement allemand au cours de l'année 2014, il semble au vu de ces éléments que le salaire minimum ne produira ses pleins effets à l'égard des travailleurs détachés qu'à compter du 1^{er} janvier 2017.

Outre ces enjeux inhérents au système du détachement, on présentera ici des questions qui demeurent en termes de connaissance du phénomène et de contrôle du respect de la réglementation.

5.1. Comblent les lacunes dans la connaissance du phénomène

Plusieurs voies complémentaires pourraient être explorées pour combler les lacunes présentées au 2.1 :

a) Enrichir les informations obtenues dans le cadre de l'exploitation des formulaires A1 par la Commission : il serait souhaitable de disposer, en premier lieu, d'informations sur la durée du détachement, cette donnée étant nécessaire pour évaluer le nombre d'emplois en ETP et avoir ainsi une idée de l'impact économique du détachement dans chaque Etat. De même, il serait souhaitable d'identifier les travailleurs indépendants détachés ainsi que de connaître la nationalité des

³¹ Nicola Düll, *Collective wage agreement and minimum wage in Germany*, European Employment Observatory, février 2013.

³² Statistisches Bundesamt, https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/NationalEconomyEnvironment/EarningsLabourCosts/MinimumWages/Tables/MinimumWages_Germany.html

travailleurs détachés. Ces informations figurant déjà dans le formulaire A1, il suffirait donc que la Commission complète son questionnaire aux Etats pour faire remonter cette information.

b) Harmoniser les informations statistiques collectées à travers les déclarations de détachement faites dans les pays de destination : si la France et sans doute d'autres Etats exploitent aujourd'hui cette source statistique, toutes les législations nationales ne prévoient pas de telles déclarations. Celles-ci pourraient cependant être adoptées par un plus grand nombre d'Etats à compter de l'entrée en vigueur de la directive d'exécution, qui prévoit explicitement la possibilité de telles déclarations ; si le texte proposé par la commission emploi et affaires sociales du Parlement européen était retenu, de telles déclarations deviendraient obligatoires. Dès lors, si les déclarations de détachement concernent une proportion suffisante d'Etats, leurs administrations pourraient se rapprocher pour en faire une exploitation statistique harmonisée, qui compléterait celle faite à partir des formulaires A1 par la Commission européenne.

c) Déclarer les travailleurs détachés dans le cadre de la déclaration préalable à l'embauche (DPAE) et la déclaration annuelle de données sociales (DADS) : les entreprises utilisatrices de travailleurs détachés ne sont aujourd'hui pas tenues de procéder à une DPAE ou de mentionner les rémunérations versus dans la DADS. De telles informations pourraient utilement compléter celles fournies par l'entreprise de détachement dans la déclaration de détachement. Une telle obligation pourrait cependant être fragile au regard du droit européen³³.

d) Compléter les données administratives par des enquêtes auprès des travailleurs européens : Les deux sources présentées ci-dessus sont issues de données administratives. Elles pourraient être utilement complétées par des enquêtes statistiques auprès des travailleurs européens, le cas échéant dans le cadre de volets spécifiques aux « enquêtes Forces de travail » (Labour Force Survey)³⁴. Au-delà du seul sujet du détachement, il semble que peu d'informations soient disponibles aujourd'hui sur la mobilité des travailleurs européens, en raison du principe de libre circulation qui conduit à ce que très peu de formalités administratives soient exigées. Il serait intéressant que des discussions plus approfondies soient engagées avec Eurostat sur le sujet de la mobilité des travailleurs européens et en particulier du détachement.

e) Développer les enquêtes sectorielles conduites par les branches professionnelles : Des éclairages sectoriels intéressants pourraient être apportés par des questionnaires des branches professionnelles auprès de leurs adhérents. Ces questionnaires pourraient être conduits en s'appuyant sur les outils existants : observatoires de branches, conventions nationales de partenariat pour la lutte contre le travail illégal.

³³ L'obligation de faire une DPAE, qui relève de la législation du travail, pourrait être vue comme redondante avec l'obligation de déclaration de détachement incombant à l'entreprise de détachement et de nature à entraver la libre circulation des services en imposant une formalité administrative supplémentaire. L'obligation de mentionner les salariés détachés dans les DADS pourrait être jugée contraire au règlement de coordination en matière de sécurité sociale, dès lors que les travailleurs détachés cotisent dans leur Etat d'origine et que l'article 11 du règlement pose un principe d'application de la législation d'un seul Etat.

³⁴ L'enquête européenne sur les forces de travail est prévue par le règlement 577/98/CE du 9 mars 1998, qui impose à chaque Etat de la réaliser selon des modalités harmonisées. Il s'agit en France de l'enquête Emploi.

5.2. Améliorer l'effectivité des contrôles

La qualité de la coopération entre administrations des Etats membres apparaît centrale pour assurer une lutte effective contre le détachement irrégulier. Ceci ne doit pas conduire pour autant à négliger les améliorations possibles dans la coopération entre administrations d'un même Etat. Le délai imparti pour la réalisation de cette étude n'autorise pas ici à présenter des propositions mais seulement à esquisser quelques pistes qui pourront être approfondies.

Une première piste paraît devoir être écartée. En cas de contrôle attestant de l'irrégularité du détachement, l'affiliation temporaire des travailleurs concernés à la sécurité sociale du pays de destination pourrait certes être dissuasive³⁵. Toutefois, elle est expressément exclue par l'article 5.1 du règlement 987/2009/CE du 16 septembre 2009, qui pose une présomption irréfragable de validité des documents émis par les administrations de sécurité sociale de chaque Etat membre ; seuls les échanges avec les administrations des pays d'envoi peuvent conduire ceux-ci à revoir leur position. Dans le système actuel, les administrations des pays de destination sont, qu'on le veuille ou le nom, tributaires de la coopération avec les administrations des pays d'envoi. C'est donc sur la qualité de celle-ci qu'il convient de travailler. Cinq voies complémentaires peuvent être évoquées en ce sens :

- Le développement des échanges automatisés d'informations en matière de détachement, en s'appuyant sur l'acquis du système d'informations sur le marché intérieur (IMI) auxquels ont accès les bureaux de liaison désignés dans le cadre de la directive 96/71/CE. Il importe sans doute que ces échanges impliquent aussi bien les inspections du travail que les administrations de sécurité sociale.

- La révision de la procédure de dialogue et de conciliation prévue dans la décision A1 susmentionnée afin d'accélérer le traitement des demandes de retrait des formulaires A1 (la France a formulé une demande en ce sens auprès de la Commission administrative pour la coordination des systèmes de sécurité sociale), une évolution en ce sens supposant l'assentiment d'une majorité d'Etats membres.

- Une harmonisation des conditions de délivrance des formulaires A1 par les administrations de sécurité sociale des pays d'origine, qui préciserait notamment les vérifications à effectuer sur la situation déclarative de l'employeur.

- La création d'une immatriculation européenne des travailleurs européens ou des entreprises de détachement. La résolution européenne adoptée par l'Assemblée nationale le 11 juillet 2013³⁶ propose ainsi de créer une « *carte électronique sécurisée du travailleur européen* ». La mise en place d'identifiants fiables communs pour les travailleurs européens ou les entreprises pourrait faciliter de manière importante les échanges entre Etats membres.

³⁵ Elle est suggérée par la note communiquée par l'ACOSS (cf. annexe sur les entretiens et contacts).

³⁶ Résolution européenne sur la proposition de directive relative à l'exécution de la directive sur le détachement de travailleurs, TA n° 185.

- La même résolution européenne a proposé la création d'une « *agence européenne de contrôle du travail mobile en Europe, avec pour missions l'observation du phénomène et des infractions interétatiques, le suivi des législations nationales, la formulation de propositions d'amélioration de la réglementation européenne et l'amélioration du système d'information administratif entre États membres* ». Une telle agence, qui n'aurait pas de missions opérationnelles propres et serait donc une structure légère, pourrait porter la mise en place des deux propositions précédentes.

Sur le plan de la coopération entre administrations françaises, des instances existent déjà pour organiser les échanges entre l'inspection du travail, les URSSAF et les autres structures concernées, notamment la Commission nationale de lutte contre le travail illégal (CNLTI). Toutefois, les investigations conduites dans le cadre de cette étude permettent de suggérer quelques pistes d'approfondissement :

- Sur la fonction de bureau de liaison, le cadre européen conduit à ce qu'elle soit assurée de manière séparée pour les sujets de droit du travail (par la DGT et certaines DIRECCTE frontalières) et de sécurité sociale (par le CLEISS). Or, les situations rencontrées sur le terrain peuvent poser conjointement des questions de droit du travail et de sécurité sociale. Il conviendrait d'examiner dans quelle mesure les procédures actuelles permettent de traiter de telles situations sans lourdeur excessive de la procédure ;

- La manière dont les administrations de terrain (inspection du travail, URSSAF, MSA pour le secteur agricole) ont accès aux informations contenues dans la base de données SIRDAR du CLEISS pourrait également être examinée ;

- Enfin, la délivrance par la CPAM d'un formulaire A1 à un travailleur détaché depuis la France ne donne aujourd'hui pas lieu à une information systématique des URSSAF. L'opportunité de la mettre en place, pour mettre celles-ci d'avantage en mesure de vérifier si le paiement de cotisations sociales a bien été maintenu durant la période de détachement, pourrait être étudiée.

Liste des entretiens conduits dans le cadre de cette étude

M. Vincenzo Spiezia, Organisation internationale du travail (OIT), économiste principal.

M. Laurent Aujean, Commission européenne, DG Emploi et affaires sociales, unité Empl.A.1 « Analyse de l'emploi ».

M. Stephen Wyber, Ambassade du Royaume-Uni en France, attaché social.

M. Pierre Halliez, Syndicat national de l'industrie de la viande – Syndicat national du commerce du porc (SNIV-SNCP), directeur général.

M. Yvan Laplace, Secafi, directeur de mission.

Une note sur le contrôle des salariés détachés par les organismes de la branche recouvrement a été communiquée par l'ACOSS. Une réunion a été organisée le 10 janvier avec la DGT, la DSS, le CLEISS et le secrétariat général du Haut Conseil.

Enfin, une présentation de l'étude a été faite devant le Haut Conseil du financement de la protection sociale le 29 janvier.

Éclairage III

**Présentation analytique des scénarios d'évolution possible
du financement de la protection sociale**

Présentation analytique des scénarios d'évolution possible du financement de la protection sociale

La lettre du Premier Ministre du 19 décembre 2013 demande au Haut Conseil d'envisager diverses voies qui permettraient d'aller, dans les années à venir, vers une meilleure adéquation entre les logiques et le mode de financement des différents risques et de réduire les prélèvements sociaux sur le coût et les revenus du travail, notamment en ce qui concerne le financement de certaines prestations à vocation universelle, en analysant leurs incidences potentielles sur la croissance, la consommation et l'emploi. Le Président de la République a depuis lors annoncé un objectif de réduction des prélèvements sociaux payés par les entreprises visant à aboutir d'ici 2017 à un allègement global de ces prélèvements correspondant, en tenant compte du crédit d'impôt « compétitivité – emploi » (CICE), au montant des cotisations sociales aujourd'hui acquittées par les employeurs au titre du financement de la politique familiale, soit environ 30 Md€.

Compte tenu de ce contexte, et eu égard à l'ampleur des hypothèses de réforme du financement de la protection sociale envisagées par la lettre du Premier Ministre, la démarche proposée au Haut Conseil a consisté à partir d'une vision large de la « palette » des scénarios de réforme pouvant donner lieu à débat, en les reclassant selon les types d'impact à en attendre et les critères à mobiliser pour en réaliser l'analyse. Cette démarche a pour objet de passer en revue de façon analytique, outre l'hypothèse mentionnée au paragraphe précédent, les différents types de scénarios fréquemment évoqués dans le débat public, afin d'éclairer aussi largement que possible les problématiques liées à une réforme du financement de la protection sociale.

Le présent éclairage analyse tout d'abord de façon générale les objectifs attendus et les enjeux soulevés par les réformes du financement de la protection sociale (1), puis propose une présentation analytique, ordonnée en quatre grandes « familles », de l'éventail des scénarios présents dans le débat économique et social, et susceptibles de faire l'objet d'un examen approfondi par le Haut Conseil dans la suite de ses travaux (2) ; ces « familles » de scénarios sont en dernier lieu rassemblées dans un tableau de synthèse (3).

1. Les objectifs attendus et les problèmes soulevés par des réformes du financement de la protection sociale

En préalable à la présentation analytique de l'éventail des scénarios possibles d'évolution du financement de la protection sociale, il est utile de considérer les critères pertinents à l'aune desquels apprécier ces divers scénarios, et sur les problématiques liées à leur mise en œuvre. Les principaux questionnements susceptibles de présider à leur examen sont à cet égard les suivants :

- leurs incidences macro-économiques, notamment sur l'activité économique, le pouvoir d'achat des ménages et l'emploi ;
- leurs effets sur les entreprises selon leur taille et leur secteur d'activité ;
- leur impact sur la distribution des revenus des ménages ;
- leur contribution à une clarification de la logique de financement des divers risques de la protection sociale.

L'analyse des différents scénarios devra également prendre en compte :

- les problèmes spécifiques de calibrage et de champ (par exemple : le cas des entreprises individuelles, de celles assujetties à la taxe sur les salaires, du secteur non lucratif, etc.) ;
- les éventuelles contraintes juridiques encadrant leur mise en œuvre ;
- les conditions effectives de cette mise en œuvre (circuits de recouvrement, négociations et/ou conditionnalité éventuelles, transition, compréhension et lisibilité).

Les développements suivants complètent cette énumération.

1.1. L'impact macro-économique des scénarios d'évolution du financement de la protection sociale

La capacité d'une réforme du financement de la protection sociale à améliorer les agrégats macro-économiques les plus sensibles et les plus significatifs (croissance de l'activité économique, emploi, chômage, pouvoir d'achat des ménages, solde des administrations publiques, solde du commerce extérieur...) constitue un premier critère essentiel à l'aune duquel apprécier cette réforme.

L'analyse des scénarios d'évolution du financement de la protection sociale sous l'angle de leurs effets macro-économiques est menée dans les deux éclairages suivants du présent rapport, d'une part au moyen d'une présentation des canaux par lesquels une mesure relative aux ressources des régimes de protection sociale peut en théorie affecter, directement et indirectement, ces agrégats macro-économiques (éclairage IV), et d'autre part grâce à la mobilisation d'outils de simulation permettant une évaluation quantitative de ces impacts finaux (éclairage V).

Trois équipes spécialisées dans la simulation macro-économique ont ainsi été sollicitées pour apporter leur concours à ces évaluations des scénarios d'évolution du financement de la protection sociale :

- La Direction générale du Trésor et l'Insee qui développent conjointement le modèle macro-économique MESANGE ;
- l'Observatoire français des conjonctures économiques (OFCE) qui a conçu le modèle e-mod.fr ;
- l'équipe ERASME qui gère le modèle NEMESIS.

1.2. L'effet des scénarios d'évolution du financement de la protection sociale sur les différentes catégories d'entreprises

Le fait qu'une réforme du financement de la protection sociale avantage les entreprises d'un secteur d'activité donné peut être recherché en lui-même, eu égard à un objectif de compétitivité des activités exposées à la concurrence internationale, qui concerne surtout les activités industrielles (sans méconnaître l'importance du coût des services dans les consommations intermédiaires des entreprises industrielles).

Même si de tels objectifs ne sont pas directement mis en avant, il est probable qu'une réforme du financement de la protection sociale qui se traduirait par des transferts importants entre secteurs d'activité ou entre entreprises selon leur taille engendrerait des problèmes de mise en œuvre, qui nécessitent de disposer d'éléments d'appréciation spécifiques.

A cet égard, l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) a mis au point un modèle de micro-simulation fondé sur des données individuelles d'entreprises, qui peut être utilisé pour fournir ces éléments.

1.3. L'incidence des scénarios d'évolution du financement de la protection sociale sur la distribution des revenus des ménages

Un questionnement du même type est à adresser aux scénarios de réforme du financement de la protection sociale susceptibles d'engendrer des transferts significatifs entre ménages, en ce qui concerne leur impact sur les inégalités de la distribution des revenus, qui est également un élément d'appréciation important du contenu de ces réformes.

Le Haut Conseil s'est déjà penché dans son rapport de juin 2013 sur l'hypothèse d'une accentuation de la progressivité des prélèvements sociaux supportés par les ménages. Le prolongement de ses réflexions pourra le cas échéant s'appuyer sur des simulations micro-économiques fournies par le modèle de micro-simulation INES développé par la Drees et l'Insee, lequel a déjà apporté une contribution essentielle aux travaux consacrés par le Haut Conseil en 2013 à l'analyse de l'incidence des prestations et des prélèvements sociaux sur la distribution des revenus des ménages.

1.4. La clarification du financement de la protection sociale

Ainsi qu'indiqué plus haut, le Haut Conseil s'est amplement penché, dans son rapport de juin 2013 sur la clarification et la diversification des ressources des régimes de protection sociale, sur cette dimension des évolutions possibles du financement de la protection sociale, notamment à partir de la reconnaissance de la pertinence de la distinction au sein des prestations sociales entre celles qui assurent le remplacement des revenus sur une base essentiellement « contributive », et celles qui sont délivrées à tous les résidents sans égard à leur situation professionnelle (prestations « universelles » telles que les prestations familiales), pour guider une clarification des ressources allouées au financement de ces deux types de prestations.

Plus précisément, le Haut Conseil du financement de la protection sociale a émis dans ce rapport un ensemble de principes qu'il lui paraîtrait souhaitable que les politiques publiques de financement de la protection sociale tendent à respecter, notamment en ce qui concerne l'affectation des diverses recettes fiscales au financement des différents risques de la protection sociale. Il importe donc d'examiner les scénarios aussi envisagés sous l'angle de cet objectif de clarification, sachant que celui-ci peut aller de pair, mais également être en partie dissocié de la mise en œuvre d'allègements supplémentaires de prélèvements sociaux.

1.5. Les problèmes de champ, juridiques et de mise en œuvre des évolutions du financement de la protection sociale

D'autres enjeux touchant la mise en œuvre effective des divers scénarios de réforme, et qui donnent lieu à des développements spécifiques dans les compléments VI et VII du présent document, méritent enfin d'être considérés :

- en premier lieu, les différents instruments de financement de la protection sociale ne portent en général pas exactement sur le même périmètre des ménages et des entreprises, et ne peuvent donc pas mécaniquement se substituer les uns aux autres ; c'est par exemple le cas pour les allègements généraux de cotisations sociales à la charge des employeurs et le crédit d'impôt « compétitivité-emploi » (CICE), s'agissant en particulier du secteur privé à but non lucratif, ou des travailleurs indépendants ; une autre difficulté potentielle réside dans la difficulté d'alléger encore les cotisations sociales dues par les employeurs sur les salariés rémunérés au SMIC, qui hors cotisations d'accidents du travail – maladies professionnelles ont été supprimées au niveau du SMIC dans les entreprises comptant moins de vingt salariés et excèdent à peine deux points dans les autres entreprises ;
- en second lieu, il est nécessaire de prendre en compte les contraintes que le droit national comme le droit communautaire posent à la mise en œuvre de certains scénarios envisageables, qu'il s'agisse de la progressivité de certains prélèvements ou des aides bénéficiant aux entreprises ;
- enfin, en troisième lieu, il importe d'examiner les incidences des divers scénarios de réforme sur les circuits et les modalités de recouvrement des différentes ressources, qu'il s'agisse de prélèvements recouverts par les URSSAF ou d'impôts collectés par les services fiscaux, ainsi que des obligations déclaratives qu'ils impliquent pour les entreprises.

2. Quatre familles de scénarios » différentes par leur impact économique et redistributif

Afin de partir d'une vision large de la « palette » des scénarios d'évolution du financement de la protection sociale pouvant donner lieu à débat, la démarche proposée au Haut Conseil a été de fonder leur présentation sur une partition de ces scénarios en quatre « familles » principales, qui se distinguent par des effets différents en termes de clarification du financement, de propriétés redistributives et d'impact macro-économique.

Cette distinction en plusieurs « familles » aux effets économiques et redistributifs différenciés a une portée avant tout analytique qui n'exclut pas que certains de ces scénarios puissent être combinés dans le cadre d'une réforme d'ensemble (par exemple à travers l'articulation d'un allègement de charges, d'une meilleure lisibilité de l'affectation des prélèvements existants, et d'un réexamen de leur progressivité).

2.1. Famille 1 : des scénarios qui procèdent essentiellement à une clarification des prélèvements et des coûts salariaux supportés par les ménages et les entreprises

Une première voie d'aménagement du financement de la protection sociale, d'ores et déjà examinée par le Haut Conseil du financement de la protection sociale dans son rapport de juin 2013, consisterait à réallouer entre les branches de la protection sociale les prélèvements sociaux existants supportés par les ménages et les entreprises, en sorte d'améliorer la cohérence entre ces ressources et les dépenses qu'elles financent. Comme ils ne modifient pas la nature et le montant total des prélèvements acquittés par les ménages et les entreprises, ces scénarios n'exercent pas d'effet significatif sur les agrégats macro-économiques tels que l'activité économique et l'emploi, ni d'incidence sur la distribution des revenus entre les ménages.

Le Haut Conseil a ainsi examiné différents scénarios relevant de cette première « famille », tels que :

- scénario 1A :

une diminution des cotisations « famille » acquittées par les entreprises, compensée à due concurrence par une hausse des cotisations « vieillesse » également supportées par les entreprises, et la réaffectation entre les branches « vieillesse », « maladie » et « famille » des recettes fiscales aujourd'hui attribuées à ces branches ; l'option d'intégrer la branche « maladie » à cette réallocation des impôts et taxes permet d'aller plus loin dans la clarification du financement de la protection sociale, en concentrant les taxes à vocation comportementale dans cette branche et en permettant alors de transférer à la branche « famille » des recettes larges comme la TVA ou la CSG ; une seconde option consisterait à réduire les transferts du Fonds de solidarité vieillesse aux régimes de retraite de base au titre du « minimum contributif », et de transférer les points de CSG correspondants à la branche « famille » ;

- **scénario 1B :**

une conversion des cotisations « famille » acquittées par les entreprises en cotisations sociales ou CSG supportée par les salariés, compensée par une hausse à due concurrence des salaires bruts (qualifiée parfois d'opération « feuille de paye ») qui laisserait inchangés tout à la fois la rémunération nette de l'ensemble des salariés et le coût total du travail pour l'ensemble des entreprises, sachant que les travaux d'ores et déjà entrepris par le Haut Conseil ont identifié des difficultés sérieuses, notamment de nature juridique, relativement à la mise en œuvre d'un tel scénario (cf. annexe) ;

- **scénario 1C :**

une diminution des cotisations « famille » acquittées par les entreprises, compensée à due concurrence par une hausse des cotisations « vieillesse » également supportées par les entreprises, elle-même équilibrée par une baisse des cotisations « vieillesse » à la charge des salariés, et complétée *in fine* par une hausse de la CSG portant sur les revenus d'activité (cf. annexe).

2.2. Famille 2 : des scénarios qui procèdent à des aménagements des prélèvements sociaux supportés par les ménages en laissant les prélèvements globaux supportés par ceux-ci inchangés

Il s'agirait ici d'examiner une répartition différente entre les ménages des cotisations et contributions sociales par eux acquittées, sans affecter les prélèvements à la charge des entreprises. Les enjeux des scénarios composant cette « famille » ne sont donc pas essentiellement d'ordre macro-économique, sauf à la marge en cas de changements importants de la distribution des revenus entre des ménages dont les propensions à consommer et à épargner seraient très différentes. Ils ne comportent pas non plus en tant que tels de modifications de l'affectation des recettes aux différentes branches de la sécurité sociale, mais se centrent sur le potentiel d'accroissement de la contribution des prélèvements sociaux à la réduction des inégalités de revenu disponible entre ménages, qui devra être évalué à l'aide des outils de micro-simulation disponibles.

Pourraient ainsi se ranger dans cette deuxième « famille » les scénarios suivants :

- **scénario 2A :**

comme dans le scénario 1C précédent, une diminution des cotisations « famille » acquittées par les entreprises, compensée à due concurrence par une hausse des cotisations « vieillesse » également supportées par les entreprises, elle-même équilibrée par une baisse des cotisations « vieillesse » à la charge des salariés, et assortie d'une hausse de la CSG non seulement sur les revenus d'activité mais sur l'ensemble des revenus des ménages (revenus d'activité, de remplacement et du patrimoine), avec par conséquent des incidences redistributives potentielles entre ménages en fonction de la composition de leurs revenus ;

- **scénario 2B :**

l'introduction d'une progressivité des cotisations sociales à la charge des salariés en fonction de leur rémunération, pour un rendement global inchangé de ces cotisations, et qui pourrait être envisagée soit à travers un barème progressif de certaines cotisations soit à travers une modification, par le biais de leurs taux respectifs, de la part des cotisations plafonnées ou non plafonnées ;

- **scénario 2C :**

l'introduction d'une progressivité de la CSG portant sur les revenus d'activité en fonction du montant de ces revenus, pour un rendement global inchangé de ce prélèvement ; comme le Haut Conseil a déjà eu l'occasion de l'analyser, la difficulté principale de mise en œuvre d'un tel scénario réside dans la jurisprudence constitutionnelle qui ne paraît pouvoir autoriser une « imposition de toute nature » (catégorie juridique dans laquelle se range la CSG) à être progressive en fonction des revenus qu'à condition qu'il soit tenu compte de l'ensemble des revenus perçus par les ménages et de la composition de ces derniers ; des modalités de progressivité prenant en compte ces difficultés pourraient toutefois être envisagées, soit à travers la modification de la déductibilité de l'IRPP d'une fraction de la CSG, soit à travers la communication aux entreprises du taux de CSG applicable à leurs salariés en fonction de leurs revenus passés (*cf.* éclairage VII) ;

- **scénario 2D :**

un aménagement de la progressivité de la CSG sur les revenus de remplacement, à partir du barème actuel à trois taux, afin d'éliminer les effets de seuil importants qui apparaissent au voisinage des revenus qui font passer de l'exonération à l'assujettissement à la CSG au taux réduit, et du taux réduit au taux normal ;

- **scénario 2E :**

une extension de l'assiette des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine, afin d'appréhender des revenus aujourd'hui non assujettis ; à cet égard, le rapport du Haut Conseil du financement de la protection sociale de juin 2013 sur la clarification et la diversification du financement des régimes de protection sociale avait évoqué les revenus des livrets réglementés, les plus-values mobilières en cas de donation ou de mutation à titre gratuit, ou les « loyers fictifs » correspondant à l'avantage procuré par l'occupation gratuite d'un logement par son propriétaire.

*

* *

Les scénarios des deux « familles » suivantes consistent pour la plupart d'entre eux à envisager des allègements additionnels des prélèvements sociaux acquittés par les employeurs. L'objectif d'une suppression des cotisations sociales patronales au titre du financement de la branche famille annoncé à l'horizon 2017 s'inscrit en partie dans cette perspective, combinée à celle d'une clarification des modes de financement.

Ces « familles » englobent des scénarios dans lesquels des allègements de cotisations sociales des entreprises sont financièrement compensés pour les régimes sociaux par le relèvement de prélèvements supportés respectivement par les entreprises et par les ménages, compte tenu du caractère « canonique » ou publiquement largement débattu de ces hypothèses.

Une variante de ces scénarios, figurant dans les orientations associées au pacte de responsabilité, et qui consisterait à associer à des allègements de cotisations sociales une diminution des dépenses publiques, peut par ailleurs être considérée, mais sans avoir vocation à donner lieu de la part du Haut Conseil à une étude spécifique approfondie (*cf. infra*).

Concernant les allègements de cotisations à étudier, un paramètre décisif de leur impact macro-économique et sectoriel réside dans la forme qu'ils seraient susceptibles de prendre en fonction de la distribution des salaires, compte tenu d'une part des dispositifs d'allègements existants (exonérations et CICE) qui sont largement concentrés sur les salaires modestes, et d'autre part des analyses économiques (*cf. éclairages IV et V*) qui mettent en avant un impact sur l'emploi sensiblement plus fort de ces allègements lorsqu'ils concernent le bas de l'échelle des rémunérations.

A cet égard, quatre types principaux d'allègements de cotisations sociales peuvent être envisagés (*cf. Encadré 1*), aux propriétés potentiellement différentes.

Encadré 1

Les différents « types » de réductions ou d'aménagements des prélèvements sociaux susceptibles d'être envisagés

-**Type 1** : une réduction uniforme des cotisations à la charge des employeurs, qui pose d'emblée la question de la situation des entreprises de moins de 20 salariés pour lesquelles les cotisations de sécurité sociale sont d'ores et déjà presque nulles au niveau du SMIC, et n'excèdent pas 2,4 points pour les autres entreprises à ce même niveau de rémunération ;

-**Type 2** : une réduction des cotisations à la charge des employeurs au titre du financement des prestations familiales, pouvant aller jusqu'à leur suppression, qui ne donne pas d'avantage supplémentaire aux bas salaires, mais plutôt aux salaires moyens et le cas échéant élevés.

-**Type 3** : une réduction des cotisations de sécurité sociale à la charge des employeurs ciblée sur les salaires modestes et moyens, par exemple concentrant l'allègement sur les salaires voisins du SMIC, ou décalant le point de sortie des allègements « Fillon » vers 1,8 à 1,9 SMIC (contre 1,6 SMIC aujourd'hui).

-**Type 4** : une ré-articulation du CICE et des exonérations de cotisations sociales à la charge des employeurs sur les bas salaires (dispositif « Fillon »), avec des options d'éventuelle refonte privilégiant soit la voie fiscale, soit la voie des allègements de charges sociales (sachant que ces dernières butent sur le nombre de points de cotisations de sécurité sociale restant au niveau du SMIC), et incluant :

- un réexamen de l'affectation des recettes fiscales correspondantes,
- une ou plusieurs hypothèses de progressivité,
- l'option d'un allègement de charges additionnel, dans l'esprit des orientations annoncées dans le cadre du pacte de responsabilité.

2.3. Famille 3 : des scénarios qui procèdent à des allègements ou à des aménagements des prélèvements sociaux à la charge des entreprises en laissant les prélèvements globaux supportés par ces dernières inchangés

Dans cette perspective, cette troisième famille regroupe des scénarios qui ont en commun de réaménager les prélèvements sociaux supportés par les entreprises, généralement en réduisant la part directement supportée par le facteur travail, le montant global de ces prélèvements restant toutefois inchangé. Les enjeux qu'ils soulèvent sont d'ordre macro-économique, dès lors que les réformes envisagées peuvent modifier l'incidence du prélèvement social sur les coûts relatifs des facteurs de production. Il y a également lieu de prendre en considération, pour l'appréciation de ces scénarios, leur impact différencié selon la taille et le secteur d'activité des entreprises. En revanche, leurs conséquences en termes de modification de la distribution des revenus des ménages sont par construction sans objet, et ils n'ont pas directement trait à la cohérence d'ensemble du financement de la protection sociale.

Les scénarios suivants appartenant à la « famille 3 », calibrés pour garantir des recettes de montant inchangé aux régimes de protection sociale, pourraient ainsi être analysés :

- **scénario 3A :**

une ré-articulation des allègements généraux de cotisations sociales à la charge des employeurs et du crédit d'impôt « compétitivité-emploi » (CICE) ; ce scénario devra en premier lieu être précisément spécifié, compte tenu des interactions existant entre montant des cotisations sociales à la charge des entreprises, résultats de ces dernières et montant de l'impôt sur les sociétés ou sur le revenu dû ; si les incidences macro-économiques de ce scénario sont probablement limitées à moyen-long terme (le CICE s'analysant économiquement comme un allègement du coût du travail), il soulève en revanche des enjeux importants de transferts entre entreprises selon la taille et le secteur d'activité (certains d'entre eux n'étant pas éligibles au CICE), et de faisabilité liés à la différence entre l'immédiateté des allègements de cotisations sociales et le retard avec lequel parvient à l'entreprise le bénéfice du CICE ; ce scénario peut également constituer une occasion pour analyser l'articulation des exonérations de cotisations sociales ciblées sur des publics, des secteurs ou des zones géographiques avec le CICE, surtout dans le cas où ce dernier serait amplifié ; il implique en tout état de cause de réallouer à la hauteur correspondante aux régimes de sécurité sociale les ressources destinées au financement du CICE (*cf.* éclairage VI) ;

- **scénario 3B :**

une modulation individualisée des cotisations sociales à la charge des entreprises, en fonction de paramètres tels que le ratio « masse salariale / valeur ajoutée » ou l'historique des embauches et des licenciements dans chaque entreprise, dans le but d'utiliser le prélèvement social à des fins d'incitation des employeurs au développement de l'emploi ;

- **scénario 3C :**

une extension de l'assiette des cotisations sociales due par les employeurs, par exemple à l'ensemble de la valeur ajoutée des entreprises.

Les scénarios 3B et 3C ont d'ores et déjà fait l'objet d'une expertise approfondie dans le cadre des travaux d'un groupe de travail inter-administratif sur l'élargissement de l'assiette des cotisations sociales à la charge des employeurs constitué en 2006³⁷ ; les conclusions en sont publiques et peuvent être mobilisées, sous réserve d'une actualisation par des études plus récentes.

2.4. Famille 4 : des scénarios qui procèdent à des allègements des prélèvements sociaux sur le travail avec des transferts entre entreprises et ménages

La quatrième « famille » de scénarios qu'il est proposé de prendre en considération dans cet examen « large » des évolutions possibles du financement de la protection sociale, porte sur des allègements des cotisations sociales acquittées par les employeurs dont la compensation des pertes de recettes pour les régimes de protection sociale serait au moins partiellement assurée au moyen de prélèvements supplémentaires à la charge des ménages. Une telle hypothèse de compensation n'a pas été retenue par le Gouvernement dans le cadre des orientations annoncées dans le cadre du pacte de responsabilité, mais ce type de scénarios est usuellement largement étudié dans le cadre des simulations « canoniques » réalisées à l'aide des modèles macro-économiques, et donne fréquemment lieu à discussion publique dans le cadre du débat économique et social. Ils sont de ce fait inclus dans les simulations macro-économiques « tests » analysées dans l'éclairage V de ce point d'étape.

Les scénarios qui composent cette « famille » cumulent potentiellement des impacts macro-économiques importants (en tenant compte des remarques faites à l'encadré 1 sur le rôle du profil donné aux allègements de cotisations sociales envisagés) et des incidences redistributives significatives entre les diverses catégories de ménages.

Cette « famille » de scénarios recouvre potentiellement les scénarios suivants, calibrés pour garantir des recettes de montant inchangé aux régimes de protection sociale :

- **scénario 4A :**

un allègement des cotisations sociales à la charge des employeurs, compensé par un relèvement des cotisations sociales à la charge des salariés, le cas échéant rendues davantage progressives en fonction du salaire (*cf. supra* les observations mentionnées à propos du scénario 2B) ;

- **scénario 4B :**

un allègement des cotisations sociales à la charge des employeurs, compensé par un relèvement de la CSG ; ce dernier pourrait porter sur tout ou partie des revenus aujourd'hui assujettis à la CSG (revenus d'activité, de remplacement, du patrimoine, gains aux jeux), et dans le cas de la CSG sur les revenus d'activité pourrait être assorti d'une plus grande progressivité du barème (*cf. supra* les observations mentionnées à propos du scénario 2C) ;

³⁷ « Elargissement de l'assiette des cotisations employeurs de sécurité sociale », rapport du groupe de travail inter-administratif, octobre 2006.

- **scénario 4C :**

un allègement des cotisations sociales à la charge des employeurs, compensé par un relèvement des taux de la TVA, selon diverses modalités d'action sur les taux réduit, intermédiaire ou normal ;

- **scénario 4D :**

un allègement des cotisations sociales à la charge des employeurs, compensé par un relèvement d'autres impôts supportés par les ménages, tels que des taxes environnementales ou comportementales.

2.5. Une variante des familles 3 et 4 qui envisage à des allègements des prélèvements sociaux sur le travail compensés par une réduction des dépenses publiques, et qui va au-delà des missions du Haut Conseil

Aux scénarios des « familles » 3 et 4, s'ajoute une dernière famille de scénarios, privilégiée dans le cadre des orientations relatives au pacte de responsabilité, et consistant à associer à l'allègement des cotisations sociales des entreprises une diminution des dépenses publiques. Si le Haut Conseil peut ajouter aux simulations « tests » qu'il réalise la prise en compte globale d'un financement par une réduction « générique » des dépenses publiques, qui par hypothèse serait appliquée à des agrégats très regroupés sans modifier leur contenu et leur structure (respectivement la consommation publique, l'investissement public et les prestations sociales), la pertinence des conclusions susceptibles d'en être tirées est largement sujette à question.

Le Haut Conseil a en effet insisté dans son rapport de janvier 2014 sur les perspectives de financement à moyen-long terme des régimes de protection sociale sur l'importance d'une analyse fine des différents types de dépenses en fonction de leurs effets d'une part sur la croissance et le bien-être à moyen-long terme, et d'autre part sur la distribution des revenus.

Or, la possibilité d'une telle étude analytique par le Haut Conseil ne peut guère être envisagée, dans la mesure où elle nécessiterait de disposer d'une documentation précise quant au contenu des réductions de dépenses associées à ces allègements, permettant l'appréciation de leurs incidences macro-économiques et redistributives. Concernant spécifiquement les dépenses de prestations sociales, elle impliquerait en outre d'y associer les instances de concertation compétentes pour l'analyse de la prise en charge des différents risques, et notamment les autres Hauts Conseils compétents dans le champ de la protection sociale, sachant qu'il n'entre pas dans les missions du Haut Conseil du financement de la protection sociale de traiter en tant que tels du contenu et des effets des évolutions des différents types de prestations, dans leurs diverses dimensions.

3. Une première synthèse des caractéristiques et des éléments à recueillir sur les scénarios d'évolution du financement de la protection sociale

Le tableau suivant synthétise les éléments évoqués précédemment, en pointant, pour les différents scénarios d'évolution du financement de la protection sociale présentés dans la partie 2, les principaux enjeux à examiner dans le cadre d'un approfondissement.

Présentation synthétique des différents scénarios de réforme du financement de la protection sociale

	Incidences macro-économiques	Transferts entre entreprises ou secteurs d'activité	Impact sur la distribution des revenus des ménages	Contribution à la clarification du mode de financement	Problèmes de champ et de calibrage	Enjeux juridiques	Problèmes de mise en œuvre et de recouvrement
Famille 1 : Clarification des prélèvements à coûts inchangés pour les ménages et les entreprises							
Scénario 1A : réallocation entre les branches de la sécurité sociale des cotisations sociales à la charge des employeurs et des recettes fiscales	Négligeables	-	-	Importante	Traitement des exonérations spécifiques à la branche « famille » (travailleurs indépendants)	Faibles	Cf. problèmes de champ
Scénario 1B : conversion des cotisations patronales « famille » en cotisations salariales et ajustement à due concurrence des salaires bruts (opération « feuille de paie »)	Négligeables	-	-	Importante	Traitement des allègements généraux et ciblés de cotisations sociales « employeurs »	Pertinence d'une remise en cause de l'ensemble des contrats de travail, et traitement des nouveaux contrats	Limités
Scénario 1C : transfert de cotisations patronales de la branche « famille » vers la branche « vieillesse », diminution des cotisations salariales « vieillesse » et hausse de la CSG sur les revenus d'activité	Faibles, liées aux éventuels effets redistributifs entre ménages	Faibles, liés aux différences d'assiette entre cotisations « famille » et « vieillesse »	Faibles, lié à l'élargissement de l'assiette entraînée par la substitution de la CSG aux cotisations salariales	Importante	Idem 1A + cohérence entre l'assiette des cotisations salariales « vieillesse » (tous régimes) et celle de la CSG	A expertiser au regard de la jurisprudence constitutionnelle récente sur les « prélèvements « confiscatatoires »	Limités

Présentation synthétique des différents scénarios de réforme du financement de la protection sociale (suite)

	Incidences macro-économiques	Transferts entre entreprises ou secteurs d'activité	Impact sur la distribution des revenus des ménages	Contribution à la clarification du mode de financement	Problèmes de champ et de calibrage	Enjeux juridiques	Problèmes de mise en œuvre et de recouvrement
Famille 2 : réaménagement des prélèvements sociaux au sein de la sphère des ménages							
Scénario 2A : transfert de cotisations patronales de la branche « famille » vers la branche « vieillesse », diminution des cotisations salariales « vieillesse » et hausse de la CSG sur les revenus d'activité	Limités à l'impact des écarts de propension à consommer entre ménages selon la composition de leurs revenus	-	Modéré. A évaluer à l'aide d'outils de micro-simulation	Importante	Idem 1C	A expertiser au regard de la jurisprudence constitutionnelle récente sur les « prélèvements « confiscatoires »	Limités
Scénario 2B : augmentation de la progressivité des cotisations sociales à la charge des salariés	Limités à l'impact des écarts de propension à consommer entre ménages selon la composition de leurs revenus	-	Important. A évaluer à l'aide d'outils de micro-simulation	A examiner au regard de la contributivité des différents risques	-	Une plus grande progressivité du barème des cotisations sociales est-elle en rapport avec leur objet ?	Limités

Présentation synthétique des différents scénarios de réforme du financement de la protection sociale (suite)

	Incidences macro-économiques	Transferts entre entreprises ou secteurs d'activité	Impact sur la distribution des revenus des ménages	Contribution à la clarification du mode de financement	Problèmes de champ et de calibrage	Enjeux juridiques	Problèmes de mise en œuvre et de recouvrement
Famille 2 : réaménagement des prélèvements sociaux au sein de la sphère des ménages (suite)							
Scénario 2C : augmentation de la progressivité de la CSG sur les revenus d'activité	Limités à l'impact des écarts de propension à consommer entre ménages selon la composition de leurs revenus	-	Important. A évaluer à l'aide d'outils de micro-simulation	-	-	Au-delà de la déductibilité de l'IR, nécessité de prise en compte de l'ensemble des revenus des ménages	En dehors de la déductibilité de l'IR, nécessité d'une communication par les URSSAF aux employeurs du taux de CSG applicable à chaque salarié
Scénario 2D : refonte du barème de la CSG sur les revenus de remplacement	Négligeables	-	Limité. A évaluer à l'aide d'outils de micro-simulation	Suppression des effets de seuil au voisinage des changements de taux	-	Limités, compte tenu de la prise en compte de l'ensemble des revenus des ménages	Limités
Scénario 2E : extension de l'assiette des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine	Limités à l'impact des écarts de propension à consommer entre ménages selon la composition de leurs revenus	-	Important. A évaluer à l'aide d'outils de micro-simulation	-	-	A expertiser au regard de la jurisprudence constitutionnelle récente sur les « prélèvements confiscatoires »	-

Présentation synthétique des différents scénarios de réforme du financement de la protection sociale (suite)

	Incidences macro-économiques	Transferts entre entreprises ou secteurs d'activité	Impact sur la distribution des revenus des ménages	Contribution à la clarification du mode de financement	Problèmes de champ et de calibrage	Enjeux juridiques	Problèmes de mise en œuvre et de recouvrement
Famille 3 : réaménagement des prélèvements sociaux au sein de la sphère des entreprises							
Scénario 3A : nouvelle articulation des allègements généraux de cotisations sociales et du CICE	Importants selon le montant des allègements en fonction du salaire. A évaluer à l'aide de modèles macro-économiques	Importants. A évaluer à l'aide du modèle de micro-simulation de l'ACOSS	-	Importante, à la faveur de la réaffectation aux régimes de sécurité sociale des ressources destinées à financer le CICE	Différents cas à examiner : secteur privé non lucratif, travailleurs indépendants, établissements publics à caractère industriel et commercial ...	Problème possible de rétroactivité lors de la première année de mise en œuvre.	Différents problèmes à examiner, dont l'année de transition et la possibilité d'imputer des allègements au-delà des seuls cotisations de sécurité sociale
Scénario 3B : modulation des cotisations sociales dues par les employeurs en fonction de caractéristiques individuelles des entreprises en matière de gestion des ressources humaines	Importants. A expertiser à partir des travaux du groupe de travail inter-administratif de 2006	Importants. A évaluer à l'aide du modèle de micro-simulation de l'ACOSS	-	-	A expertiser	Une plus grande progressivité du barème des cotisations sociales est-elle en rapport avec leur objet ?	A priori maîtrisables, sur la base de l'expérience de la tarification des AT-MP
Scénario 3C : extension de l'assiette des cotisations sociales des employeurs à l'ensemble de la valeur ajoutée des entreprises	Importants. A expertiser à l'aide de modèles macro-économiques	Importants. A évaluer à l'aide du modèle de micro-simulation de l'ACOSS	-		Problème d'évaluation de la valeur ajoutée (secteur financier, associations...)	A expertiser, notamment au regard du droit communautaire	Circuit de recouvrement (URSSAF et services fiscaux)

Présentation synthétique des différents scénarios de réforme du financement de la protection sociale (suite et fin)

	Incidences macro-économiques	Transferts entre entreprises ou secteurs d'activité	Impact sur la distribution des revenus des ménages	Contribution à la clarification du mode de financement	Problèmes de champ et de calibrage	Enjeux juridiques	Problèmes de mise en œuvre et de recouvrement
Famille 4 : allègement net de cotisations sociales des employeurs entraînant un transfert de prélèvements vers les ménages							
Scénario 4A : allègement de cotisations sociales patronales compensées par un relèvement des cotisations sociales salariales	Importants. A expertiser à l'aide de modèles macro-économiques	Possibles selon l'articulation retenue avec les allègements existants	Limité	Limitée si les cotisations allégées sont celles qui financent la branche famille	Cas des travailleurs indépendants	A priori faibles	-
Scénario 4B : allègement de cotisations sociales patronales compensées par un relèvement de la CSG	Importants. A expertiser à l'aide de modèles macro-économiques	Possibles selon l'articulation retenue avec les allègements existants	Plus ou moins important selon l'assiette de la CSG relevée	Importante	Cas des travailleurs indépendants	A priori faibles	-
Scénario 4C : allègement de cotisations sociales patronales compensées par un relèvement de la TVA	Importants. A expertiser à l'aide de modèles macro-économiques	Possibles selon l'articulation retenue avec les allègements existants	Important. A évaluer à l'aide d'outils de micro-simulation (en tenant compte des indexations)	Importante	-	A priori faibles	Les régimes de sécurité sociale bénéficient déjà de fractions de TVA affectées
Scénario 4D : allègement de cotisations sociales patronales compensées par un relèvement des taxes environnementales ou comportementales	Importants. A expertiser à l'aide de modèles macro-économiques	Possibles selon l'articulation retenue avec les allègements existants	Important. A évaluer à l'aide de données sur la structure de la consommation des ménages	Sujette à débat	-	Faibles compte tenu de la conformité de la contribution « contribution climat énergie »	Les régimes de sécurité sociale bénéficient déjà de taxes comportementales

Annexe

Rappel des analyses antérieures du Haut Conseil du financement de la protection sociale sur des scénarios de conversion des cotisations sociales à la charge des employeurs en cotisations sociales à la charge des salariés ou en CSG sur les revenus d'activité

Le Haut Conseil du financement a analysé, dans la partie finale de son rapport de juin 2013 sur la clarification et la diversification des ressources des régimes de protection sociale, les enjeux de deux scénarios permettant de convertir tout ou partie des cotisations sociales acquittées par les employeurs au titre du financement de la politique familiale, en cotisations sociales à la charge des salariés ou en CSG, en veillant à la neutralité de cette conversion sur les comptes des entreprises comme sur ceux des ménages.

Il a en particulier considéré deux hypothèses distinctes :

- une augmentation générale des rémunérations brutes, qui permettrait à la fois de compenser la diminution des cotisations sociales pour les employeurs et d'absorber une hausse des cotisations sociales pour les salariés ; le Haut Conseil a porté sur cette hypothèse les observations suivantes :

« Une première voie pour réaliser cette réforme consisterait à rechercher un ajustement automatique à la hausse de la rémunération brute des salariés, en parallèle de la baisse des cotisations patronales « famille », qui laisserait inchangée la rémunération totale du travail salarié (salaire brut + cotisations sociales à la charge des employeurs).

La réalisation d'un tel ajustement à travers les mécanismes de formation des salaires permettrait une clarification importante du financement de la protection sociale, et traduirait la nature de « rémunération différée » des salariés que revêtent pour une part les cotisations sociales acquittées par les employeurs.

Cependant, les déséquilibres du marché du travail et la variabilité du pouvoir de négociation des salariés et des employeurs selon le secteur d'activité, la taille des entreprises, la qualification des salariés, etc., risquent de ne pas permettre la réalisation spontanée de cet ajustement, entraînant des inégalités entre salariés et des pertes de pouvoir d'achat pour certains d'entre eux..

L'intervention des pouvoirs publics serait donc requise pour assurer la neutralité de la substitution de la CSG aux cotisations sociales d'une part pour les employeurs – au niveau du coût salarial total – et d'autre part pour les salariés – au niveau du salaire net des cotisations et contributions sociales -, et ce soit par une mesure législative directe, soit par une impulsion donnée à la négociation collective. S'agissant d'une disposition législative qui rendrait obligatoire la révision des salaires en sorte de garantir cette neutralité des rémunérations nettes pour l'ensemble des contrats de travail, il faut mentionner le risque d'inconstitutionnalité lié à l'absence de motif d'intérêt général suffisant qui, selon la jurisprudence du Conseil constitutionnel, est nécessaire pour porter atteinte aux contrats conclus entre employeurs et salariés. A cet égard, compte tenu d'une part de la progressivité des cotisations sociales à la charge des employeurs jusqu'à 1,6 Smic, et d'autre part des différences de taux et d'assiette des prélèvements sociaux selon le niveau de rémunération (du fait notamment du plafonnement de certaines assiettes), la loi devrait prévoir la modification des clauses de rémunération de l'ensemble des contrats de travail existants pris individuellement. En outre, une disposition législative ne pourrait stipuler pour les contrats de travail futurs s'ils portent sur des rémunérations supérieures au salaire minimum, dont l'intervention réglementaire des pouvoirs publics aurait garanti l'ajustement. Pour les salaires supérieurs au Smic, à défaut de mesure

législative, l'objectif du maintien de la rémunération nette de l'ensemble des salariés devrait donc être laissé à la négociation collective, avec à la clé un risque de traitement différencié des différentes catégories de salariés. »

- une augmentation des cotisations patronales « vieillesse » à due concurrence de la baisse des cotisations patronales « famille », et une réduction des cotisations vieillesse acquittées par les salariés, compensée par une augmentation de la CSG ; cette hypothèse a appelé de la part du Haut Conseil les commentaires suivants :

« Dans ce contexte, la modalité à privilégier pour concrétiser cette famille de scénarios pourrait plutôt consister en une réplique des transferts de ressources entre la branche famille et la branche vieillesse opérés en 1991 lors de la création de contribution sociale généralisée (CSG). La diminution des cotisations sociales patronales au titre de la branche famille serait compensée par une hausse des cotisations sociales patronales vieillesse, assortie d'une réduction des cotisations d'assurance vieillesse à la charge des salariés, elle-même compensée par une augmentation à due concurrence de la CSG.

Ce scénario peut être gradué en fonction du montant souhaité de transfert des cotisations « famille », qui en tout état de cause n'est pas limité par la masse disponible des cotisations vieillesse à la charge des salariés (40 Md€ en 2012, contre 31 Md€ pour les cotisations sociales « famille » à la charge des employeurs, cf. encadré III). Contrairement aux scénarios 1 et 2, il ne soulèverait pas de difficultés majeures de mise en œuvre, tous les régimes ayant la possibilité de répartir différemment les cotisations sociales vieillesse entre employeurs et salariés, ainsi que l'expérience de 1991 l'a montré. Sa mise en œuvre impliquerait logiquement que ce soient les cotisations vieillesse déplafonnées qui soient relevées, de façon à neutraliser exactement la baisse des cotisations famille, et en sorte d'éviter de perturber le mécanisme des allègements généraux de cotisations sur les bas salaires, comme ce serait le cas avec une diminution des cotisations sociales plafonnées.

Au total, une baisse d'un point des cotisations « famille » serait à compenser par une hausse de 0,9 point de la CSG si celle-ci ne portait que sur les revenus d'activité, ou de 0,6 point si elle concernait aussi les revenus de remplacement et du patrimoine. Dans les deux cas, on observerait une diminution des cotisations sociales à la charge des salariés affectées au financement de l'assurance vieillesse, dont l'opportunité doit être appréciée dans le contexte des besoins de financement actuels et futurs des régimes de retraite.

Éclairage IV

**L'analyse économique des modifications du financement de la protection sociale :
l'apport des modélisations macro-économiques**

L'analyse économique des modifications du financement de la protection sociale : l'apport des modélisations macro-économiques

La protection sociale met en jeu des ressources financièrement très importantes, tant du côté des prestations que des financements. Ces masses financières sont susceptibles d'exercer une influence sensible sur les principaux agrégats macro-économiques tels que l'activité, l'emploi, le revenu des ménages, la balance commerciale, etc. En particulier, les choix de financement pèsent sur certains facteurs (travail ou capital notamment) ou certains biens dont ils modifient les prix, ce qui déplace l'équilibre entre l'offre et la demande. Une modification du mode de financement des dépenses sociales aura donc des effets directs (dits « de 1^{er} tour », à court terme) suivis d'effets indirects par suite de leur diffusion dans l'ensemble de l'économie (dits « de 2nd tour »), avec *in fine* un potentiel de modification des équilibres macroéconomiques.

Les modèles macro-économiques figurent parmi les outils privilégiés pour examiner ces questions, notamment pour la quantification des enchaînements qui affectent les agrégats macro économiques. Aussi la présente note, après une description succincte des mécanismes macro économiques à l'œuvre dans les réformes du financement de la protection sociale (I) et de leur dynamique à moyen-long terme (II), se propose-t-elle de présenter les spécifications générales qu'ils retiennent pour les principaux comportements ainsi que ceux de leurs paramètres qui paraissent les plus importants pour la quantification des enchaînements qu'ils décrivent (III). On fera enfin mention des limites des modélisations macro-économiques usuelles pour éclairer l'exhaustivité des conséquences macro-économiques d'un réaménagement de la structure des ressources de la protection sociale (IV).

I. Quels apports des modèles à l'analyse des effets d'une modification du financement de la protection sociale ?

Malgré la diversification intervenue dans son mode de financement, la protection sociale reste pour l'essentiel financée par des cotisations assises sur le travail : ainsi, en 2011, les cotisations effectives représentaient 55,4% de ses ressources, dont plus des deux tiers pour les cotisations employeurs. Le reste des ressources est pour une large part constituée de taxes assises également sur le travail (CSA, FNAL, CRDS et CSG sur les revenus du travail).

Une modification du niveau des cotisations employeur aura donc un effet direct sur le coût du travail, et partant, suscitera des enchaînements de conséquences macro-économiques, à court comme à long terme. Ces enchaînements méritent d'être décrits préalablement à la présentation des résultats de simulations pour comprendre les principaux canaux par lesquels transitent les effets des choix opérés en matière de financement de la protection sociale.

Les modèles macro économiques sont une catégorie d'outils privilégiés du point de la compréhension de ces enchaînements.

Qu'est ce qu'un modèle macro économique ?

C'est un outil qui synthétise les flux entre agents économiques (ménages, entreprises, administrations publiques, reste du monde, aussi appelés « secteurs institutionnels ») sur la base de relations de comportement dont la cohérence comptable s'inscrit dans le cadre de la comptabilité nationale : elle assure que la production et l'utilisation des biens et services respectent l'équilibre global *ex-post* $Y+M = C+I+G+X$ (Y étant la production, M et X les importations et les exportations respectivement, C la consommation, I l'investissement et les variations de stock et G la demande publique) et que les ressources d'un agent sont les emplois d'autres agents dans le cadre comptable cohérent des « comptes d'agents ».

Les modèles diffèrent par leur degré de désagrégation de l'économie. Certains modélisent des secteurs institutionnels totalement agrégés : ménages, entreprises et secteur extérieur. On s'intéresse dans ce cas au comportement moyen d'un seul « agent représentatif » par secteur institutionnel. D'autres désagrègent les agents de manière à décrire plus finement les hétérogénéités propres à chaque secteur institutionnel. Le secteur des entreprises pourra par exemple être décomposé par secteur d'activité ou le « reste du monde » en grandes régions (on pourra distinguer la zone euro et la zone hors-euro de l'Union Européenne, les pays développés hors Union Européenne, les pays exportateurs de pétrole, etc.). La décomposition des différents « secteurs institutionnels » dépend des besoins spécifiques à chaque modèle mais également de la richesse de l'information à partir de laquelle le modèle est estimé.

Des relations de comportement visent à décrire les réactions des agents qui font face aux modifications de certains paramètres ou prix dans leur environnement et qui vont en conséquence modifier les offres ou les demandes qu'ils expriment sur le marché des biens, du travail ou du capital. Ces relations de comportement peuvent être dérivées de fondements micro-économiques, ou directement de la théorie macro-économique. Dans tous les cas elles sont estimées grâce à des techniques économétriques à partir des données statistiques disponibles et cherchent à répliquer le plus fidèlement le passé. Les estimations économétriques ainsi obtenues supposent implicitement que les comportements intégrés au modèle répliqueront dans le futur ce qui a été observé sur le passé.

Les modèles peuvent avoir des logiques diverses, que classées de manière schématique en deux grands types : les modèles d'offre dans lesquels le niveau de production est pour l'essentiel déterminé par les facteurs d'offre (*i.e.* : l'équilibre sur le marché des facteurs de production) et les modèles de demande dans lesquels c'est la demande globale qui détermine l'offre, dès lors que l'on est dans une configuration caractérisée par l'existence de capacités de production inemployées. Les équilibres de court terme sont en général dominés par les effets de demande, alors que les équilibres de long terme peuvent être dominés par les facteurs d'offre, comme le décrivent par exemple les modèles les plus couramment utilisés.

Les modèles usuels sont construits à partir d'équations de comportements « à correction d'erreurs » qui permettent de refléter des comportements de court terme, de nature néo-keynésiens en situation de sous-emploi où les facteurs de demande sont les plus importants, tout en assurant un comportement de long-terme cohérent avec une modélisation classique.

Enfin, une dernière catégorie de modèles, dits « d'équilibre général » envisagent directement des situations de long terme fondées sur des comportements rationnels des agents et des marchés en équilibre. Ces modèles sont principalement utilisés dans la sphère académique avec une perspective de long terme.

I-1. Des enchaînements de court et moyen terme qui dépendent de quelques paramètres clefs.

La description des mécanismes à l'œuvre à court-moyen et à long terme est fondée sur des choix de modélisation (s'agissant par exemple des fonctions de production, de la prise en compte de l'hétérogénéité du travail ou du secteur des entreprises, des propriétés à long terme des modèles, etc.) et sur l'estimation, ou le calibrage, de paramètres critiques.

Dans le cas de réformes du financement de la protection sociale qui modifieraient les prélèvements sociaux et, partant, le coût du travail supporté par les entreprises, trois paramètres apparaissent particulièrement importants :

- Les comportements de marge décrivent la façon dont les entreprises répercutent une variation de leurs coûts dans leurs prix de vente, et ont par conséquent un impact direct sur les prix à l'exportation et à la consommation. Suite à une réduction des cotisations sociales, la question se pose donc de savoir quel arbitrage sera fait par les entreprises entre baisse des prix et amélioration de leur rentabilité. La réponse dépend de leur pouvoir de marché, lié au degré de concurrence sur les différents marchés, ainsi que de l'élasticité de la demande aux prix.
- L'élasticité de l'emploi à son coût est également un autre paramètre déterminant. Les études empiriques montrent généralement que chaque niveau de salaire (donc de qualification) peut être caractérisé par une élasticité de la demande de travail à son coût, et que cette dernière est plus faible lorsque que l'on s'élève dans l'échelle des salaires. Cela suggère qu'une modification du coût du travail le long de l'échelle des salaires (par exemple via des cotisations sociales différenciées par niveau de salaire) aura des effets sur l'emploi d'autant plus sensibles qu'elle concerne le bas de l'échelle des rémunérations³⁸.

A cet effet sur la demande directe de travail se combine un autre, qui concerne la substitution entre travail et capital, voire entre travail qualifié et travail non qualifié, en fonction du prix relatif des différents facteurs. Les études sur le sujet montrent par exemple que la substitution entre travail et capital est plus forte pour les faibles qualifications que pour les emplois très qualifiés. Une modification du niveau des charges sociales patronales est donc en tout état de cause susceptible de modifier l'équilibre du marché du travail et la structure de la main d'œuvre.

- D'éventuelles modifications, notamment pour financer ces allègements, des prélèvements sociaux payés par les salariés ou plus généralement par les ménages soulèvent quant à elles la question de leurs répercussions d'abord sur la consommation, puis sur les modalités d'ajustement des salaires suite à une modification de cette taxation (appelé « boucle prix-salaire »), avec des répercussions qui peuvent être différentes à court et à plus long terme.

Afin d'illustrer ces enchaînements, on pourra s'appuyer sur une série de simulations permettant de décrire les canaux par lesquels transiteront les effets d'une baisse des cotisations sociales patronales compensée par un prélèvement alternatif. Tous ces effets doivent se comprendre en variante par rapport à une situation de référence « à politique inchangée ».

³⁸ Si les modèles macro-économétriques usuels n'ont en général recours qu'à une élasticité moyenne, il est possible d'utiliser certaines représentations du marché du travail qui prennent explicitement en compte cet effet et qui permettent d'obtenir une élasticité moyenne par agrégation.

I-2. Une diminution des cotisations sociales des entreprises dont les effets « avant financement » sont potentiellement favorables à l'activité et à l'emploi...

Lors de sa mise en place, une réduction des cotisations sociales employeurs se traduit à court terme mécaniquement par une baisse du coût du travail et des coûts salariaux unitaires (le coût du travail rapporté à la production qu'il permet d'atteindre). Cette première modification va en entraîner deux autres : une hausse immédiate de l'excédent brut d'exploitation des entreprises et une diminution de leurs prix de production des entreprises, dans une proportion qui dépendra de façon cruciale, après un délai d'ajustement, de leur comportement de marge.

La hausse de la rentabilité des entreprises ainsi que la baisse du coût du travail peuvent avoir en retour un effet sur l'investissement via deux canaux. La hausse de la rentabilité du capital rend l'investissement plus profitable. A l'inverse, les entreprises sont incitées à substituer à terme du travail au capital puisque le coût du travail va baisser relativement à celui du capital : le paramètre clef est ici l'élasticité de substitution du travail au capital.

La baisse du coût du travail peut se répercuter, totalement ou partiellement en fonction du comportement de marge des entreprises, dans les prix à la production, puis à la consommation. Ces derniers seront susceptibles de diminuer, entraînant un effet stimulant sur la consommation, donc sur la demande agrégée et la production (dès lors que les entreprises sont en situation de sous emploi de leurs capacités de production). Le paramètre important est alors l'élasticité de la consommation des ménages au prix.

Parmi les effets positifs sur la demande on peut aussi s'attendre à obtenir des gains d'exportations si les entreprises répercutent leur baisse de coûts en comprimant leur prix d'exportation de manière à gagner en compétitivité-prix. L'augmentation des exportations a une incidence positive sur la demande agrégée et la production. Comportement de marge et sensibilité des exportations aux prix sont alors les éléments essentiels.

Ces effets favorables sur la demande agrégée d'une part, sur le coût du travail d'autre part, ont à leur tour un impact positif sur le niveau d'emploi et le chômage qui soutient la demande intérieure. Cependant, l'effet sur l'activité en France est atténué par la manière dont s'opère le partage du marché intérieur entre demande interne et demande adressée à l'étranger.

A plus long terme, la baisse du taux de chômage a toutefois pour effet d'accroître les revendications salariales et de se traduire par une augmentation des salaires. Cet effet est pris en compte à travers la modélisation de la « boucle prix-salaires » qui vise à décrire les interactions mutuelles entre prix et salaires (*cf. Infra, § II.2*).

- Compensation par une hausse de la CSG

À court terme, une hausse de la CSG induit une diminution du revenu disponible des ménages qui a un effet négatif sur la consommation, et donc sur l'activité. Cette inflexion de la consommation réduit les importations, ce qui contribue à l'inverse à améliorer la balance commerciale. La taxation des revenus du capital par la CSG peut de son côté diminuer la rentabilité de certains placements.

La perte de pouvoir d'achat qui résulte d'une hausse de la CSG peut toutefois inciter les agents concernés (essentiellement les salariés dont l'essentiel des revenus est composé de revenus d'activité, mais également les agents qui perçoivent d'autres revenus auxquels s'applique la CSG tels les revenus du capital ou certains revenus de remplacement) à demander en compensation des hausses de revenu, notamment salariaux, en vue de préserver à terme leur pouvoir d'achat.

L'effet initial obtenu de diminution du coût du travail s'en trouve alors amoindri, et, à plus long terme, l'activité se stabilise à un niveau inférieur à celui qui aurait été constaté sans hausse de la CSG.

- Compensation par une hausse de la TVA.

Une hausse de la TVA se répercute plus ou moins largement sur les prix TTC des produits importés et sur les prix TTC des produits nationaux selon les comportements de marges adoptés par les entreprises étrangères ou domestiques.

Comme les salaires s'ajustent avec retard à l'évolution des prix à la consommation, le salaire réel net des ménages diminue dans un premier temps par rapport à son niveau de référence. La réduction du revenu disponible réel qui en découle a alors un impact négatif sur la consommation et donc sur les importations.

L'emploi et l'investissement se réduisent progressivement en s'ajustant au niveau réduit de la demande, provoquant une hausse du chômage. L'ampleur de cet effet dépend des élasticités de l'emploi et de l'investissement à la demande. A l'inverse, les importations se trouvent comme précédemment réduites par la baisse de la demande.

À moyen terme, les salaires nominaux bruts s'ajustent de façon plus ou moins forte et rapide sur les prix à la consommation, ce qui peut contribuer à renchérir le coût du travail. Cette indexation est complète au niveau du salaire minimum, mais se diffuse également aux salaires immédiatement supérieurs. En revanche, la hausse du chômage aura un effet contraire. La résultante de ces deux effets sur les prix sera donnée par la modélisation de la « boucle prix-salaires » (*cf. infra*, § II.2).

Dans le long terme, les exportations s'infléchissent à la baisse en raison de la perte de compétitivité-prix consécutive aux hausses de salaires et de prix et comme dans le cas de la hausse de la CSG, la hausse du coût du travail lié à l'ajustement des salaires bruts conduit à un niveau d'activité inférieur à celui qui aurait été constaté sans hausse de la TVA.

- Compensation par un prélèvement assis sur la valeur ajoutée.

La compensation d'un allègement du coût du travail par une « cotisation à la valeur ajoutée », c'est-à-dire sur la production des entreprises nette de leurs consommations intermédiaires, revient au plan économique à diminuer la rémunération relative du capital par rapport au travail. Cette modification du coût relatif des facteurs de production est susceptible d'engendrer une substitution du travail au capital, soit à l'occasion du renouvellement des équipements, soit par le biais des flexibilités de la combinaison productive. Ce type de compensation peut, si l'assiette choisie pour la CVA inclut leur amortissement, affecter le montant des investissements.

L'évaluation de l'élasticité de substitution du capital au travail est en tout état de cause cruciale pour apprécier les effets d'un financement par la CVA sur l'emploi et sur la demande, sachant que des incertitudes importantes existent en la matière. Des transferts importants sont en outre à attendre entre secteurs et entreprises en fonction de la combinaison productive qu'elles utilisent, par exemple au détriment du secteur de l'énergie en raison de son intensité capitalistique.

Enfin, dans une perspective de long terme où le capital serait considéré comme un facteur parfaitement mobile dont la rémunération est déterminée sur les marchés internationaux, le transfert entre cotisations employeurs et CVA pourrait être de nature à peser davantage sur l'activité et l'investissement, et à favoriser des comportements d'optimisation fiscale en matière de localisation des activités de production.

II. Du court au long terme : quelques mécanismes importants à prendre en compte

Les enchaînements macro-économiques décrits ci-dessus relèvent essentiellement du court-moyen terme. Ils portent en effet sur l'ajustement des quantités de biens et services, mais ils ont à terme des prolongements sur les ajustements de prix et de salaires, ainsi que sur l'ajustement des facteurs de production. En effet, certaines considérations théoriques ou issues d'études empiriques tendent à montrer que les ajustements de prix ou de facteurs de production sont plus lents à se produire que ceux des quantités, qui peuvent intervenir rapidement lorsqu'il existe des marges sur les capacités de production.

Pourquoi la production s'ajuste t'elle plus rapidement que les prix et la combinaison des facteurs de production ?

Deux types d'arguments sont avancés.

Les relations contractuelles ou les contraintes légales portant sur les prix et les salaires. La plupart des relations clients-fournisseurs, mais également les contrats de travail, spécifient le prix d'échange ainsi que la durée durant laquelle ce prix reste en vigueur entre les contractants. Il existe également des prix « légaux » ou « administrés » (par exemple le salaire minimum) qui sont révisés à intervalles fixes. Les ajustements de prix (ou de salaires) ne peuvent donc diffuser qu'à mesure que les contrats sont renégociés dans l'économie ;

L'existence de « coûts de menu » (« menu costs »). Les changements de prix (notamment à la hausse) ont un coût pour les entreprises (coût d'actualisation des systèmes informatiques, remplacement des étiquettes et des catalogues, coûts de développement d'une nouvelle stratégie de prix) qui va les inciter à ne les modifier que graduellement.

L'ajustement des facteurs de production est également plus long à se produire à cause des coûts fixes (procédures de licenciements ou de recrutement, coût des procédures judiciaires en cas de faillite, etc.) qu'ils impliquent.

Suite à une modification substantielle de certains paramètres de politique économique (par exemple une baisse des cotisations sociales patronales), on observera donc un ajustement rapide des quantités (« effet de 1^{er} tour ») dans un premier temps puis un ajustement progressif des prix et des salaires qui conduiront eux-mêmes à un équilibre de long terme (« effet de 2nd tour ») *a priori* différent de celui qui s'est instauré dans le court terme. Ces ajustements mutuels des prix et des quantités font que les effets de court terme attendus « intuitivement » peuvent être différents de l'équilibre de long terme.

II-1. La question de l'incidence fiscale

La théorie économique enseigne que l'agent qui s'acquitte d'un impôt n'est pas forcément celui qui en supportera l'incidence *in fine*. Ce mécanisme peut être illustré de manière simple en empruntant au cas canonique des effets de la TVA. Cette dernière est acquittée par le vendeur d'un produit, sous la forme d'un paiement au Trésor Public. Pour autant, la taxe que le vendeur reverse peut être « supportée » par d'autres agents économiques que le vendeur en fonction des conditions de marché. Des cas de figure très différents les uns des autres, et non exclusifs, peuvent se produire :

- la taxe peut être intégralement répercutée sur le consommateur qui supportera dans ce cas l'incidence de la taxe ;
- si le commerçant dispose d'un pouvoir de marché suffisant, la taxe pourra être supportée par le fournisseur auquel le commerçant imposera des baisses de prix qui lui permettront d'en « amortir » le montant tout en préservant ses marges à prix de vente inchangé ; l'incidence fiscale porte alors sur le fournisseur amont ;
- dans un troisième cas de figure, le commerçant sera contraint de diminuer ses marges pour maintenir son prix de vente inchangé. Ce sera le commerçant qui supportera l'incidence fiscale, un cas typique quand l'élasticité de la demande finale d'un bien à son prix est élevée.

Ces différentes possibilités peuvent coexister, dans des proportions variées selon la situation concurrentielle des différents marchés de biens et services. Ces proportions sont déterminées par les élasticités-prix respectives de la demande et de l'offre : le côté qui est caractérisé par l'élasticité la plus faible supportera l'essentiel de l'incidence fiscale d'un accroissement de prélèvement.

Cette théorie sous-entend que les réformes du financement de la protection sociale pourraient dans une perspective de long terme se répercuter sur les salaires réels, et donc sur la rémunération des salariés, dans l'hypothèse où les entreprises soumises à la concurrence internationale seraient conduites à maintenir le coût final de leurs facteurs de production (travail et capital) inchangé.

II-2. Les effets à long terme sur le chômage d'équilibre.

La théorie économique souligne également l'importance de la modélisation de la « boucle prix-salaires » pour définir les effets à long-terme d'une politique économique. La manière dont les prix et les salaires vont s'indexer les uns sur les autres - les prix sur les salaires qui représentent un élément de coût pour les entreprises, et les salaires qui font l'objet de négociations au cours desquels les salariés tentent de préserver leur pouvoir d'achat - sera déterminante sur les équilibres de long terme.

En particulier, ces modèles « prix-salaires » ont en commun de mettre en évidence un « taux de chômage d'équilibre » qui peut être modifié par une réforme du financement de la protection sociale, mais qui peut donner lieu dans les diverses modélisations à des spécifications différentes (modèles « WS-PS » *versus* « courbe de Philips augmentée »)³⁹.

III. Les principales fonctions de comportements dans les modèles macro-économiques : relations de long terme, ajustements de court terme et valeur de quelques paramètres importants.

Pour éclairer, notamment sur le plan quantitatif, l'ensemble des enchaînements induits par une modification du financement de la protection sociale, il est nécessaire de disposer d'une spécification appropriée des fonctions de comportement et d'une modélisation pertinente des dynamiques de passage du court au long terme. Il est donc utile de donner des éléments sur les relations de comportement dans différents modèles : pour cette recension, on utilisera les équations des trois modèles macro économiques, Mésange (INSEE et Direction Générale du Trésor), e-mod (OFCE) et Némésis (équipe ERASME) qui seront mobilisés dans la suite des travaux du Haut Conseil du Financement de la Protection Sociale afin d'évaluer différents scénarios de modification de financement.

III-1. Un petit détour par les méthodes d'estimation.

Le principe général d'estimation des relations de comportements repose sur ce qu'il convient d'appeler les « modèles à correction d'erreur ». Ce type d'équations relèvent de l'économétrie sur séries temporelles et sont basées sur l'estimation de deux éléments :

- une relation de long terme qui décrit la cible de long terme de la variable d'intérêt en fonction de ses déterminants ;
- une dynamique de court terme qui rend compte de l'ajustement progressif de la variable vers sa cible de long terme.

III-2. Les fonctions de production et la substitution des facteurs de production.

Un agrégat essentiel des modèles macro-économiques est le niveau d'activité qui, comme on l'a vu, peut soit résulter de l'agrégation des différentes composantes de la demande si des capacités de production sont inemployées (modèles « de demande »), soit être déterminé par les quantités de facteurs de production (travail et capital) que les entreprises mettent en œuvre (modèles « d'offre »), et qui sont combinés *via* une « fonction de production ».

A niveau de production inchangé, les effets d'une modification des prix des facteurs (par exemple une modification de la fiscalité sur le travail) peuvent alors avoir une influence *via* une modification de la part respective du travail et du capital : les prix relatifs des facteurs étant modifiés, les entreprises peuvent substituer le facteur dont le prix relatif a baissé à celui dont le prix relatif a augmenté. Dans le cas d'une

³⁹ Ces deux modélisations retracent des mécanismes différents d'ajustement du salaire réel à long terme. Néanmoins, en pratique, les contraintes d'homogénéité dynamique du modèle imposent de faire l'hypothèse d'une indexation de long terme unitaire des salaires sur les prix, ce qui conduit à interpréter les deux taux de chômage comme un « taux de chômage n'accéléral pas l'inflation ».

baisse des cotisations sociales à la charge des employeurs, ce phénomène se traduit *ceteris paribus* par une substitution du travail au capital. L'intensité de ce phénomène, qui joue plutôt à moyen terme puisque les facteurs de production mettent un certain temps à s'ajuster, va dépendre d'un paramètre important, « l'élasticité de substitution capital-travail » qui quantifie la modification du rapport capital/travail (donc la demande de facteurs de production) suite à une augmentation de 1% de leur prix relatif. Des techniques de production à facteurs substituables vont réagir avec ampleur aux changements de prix relatifs, alors que la combinaison productive sera peu modifiée avec des techniques de production à facteurs peu substituables (ou « complémentaires »).

Il est aujourd'hui courant de distinguer ces effets de substitution en différenciant la situation du travail qualifié et du travail non-qualifié. L'idée est que capital et travail qualifié sont des facteurs relativement complémentaires (le progrès technique est alors dit « biaisé en faveur des travailleurs qualifiés »), alors que le capital est plus substituable au travail non-qualifié.

Ces résultats, corroborés par les études empiriques qui ont été réalisées sur le sujet, suggèrent que du point de vue de l'emploi, il est plus efficace de baisser le coût du travail sur les non-qualifiés (par exemple en baissant les cotisations pesant sur les bas salaires) que celui sur les hauts salaires.

III-3. La demande de travail par les entreprises.

A long terme, l'emploi est déterminé dans Mésange par le rapport entre l'activité et l'efficacité du travail ainsi que par le coût unitaire du travail. L'élasticité du travail à son coût est estimée à -0,75 dans la branche manufacturière et à -0,43 dans les branches non manufacturières, ces deux paramètres étant par ailleurs égal à l'élasticité de substitution entre travail et capital (*cf. supra*). En moyenne sur l'ensemble de l'économie, et compte tenu du poids relatif de ces secteurs, ces chiffres correspondent à une élasticité de l'ordre de -0,5 de l'emploi à son coût.

Cet effet du coût du travail s'exerce à court terme comme à long terme sachant qu'à court terme, la productivité dépend également de position dans le cycle conjoncturel : elle s'infléchit à la baisse en cas de ralentissement conjoncturel (le facteur travail est conservé par les entreprises : phénomène de « labour hoarding »), et inversement, à la hausse en cas de rebond (les entreprises diffèrent leurs embauches tant qu'il y a incertitude sur la pérennité de la reprise). Ce phénomène est connu sous le nom de « cycle de productivité ».

La DG Trésor dispose par ailleurs d'une maquette de simulation des effets de long terme sur l'emploi et la productivité d'une variation du coût du travail qui vise à prendre en compte l'hétérogénéité des personnes en emploi. Elle permet d'introduire de façon exogène dans les modélisations macro-économiques une élasticité de l'emploi à son coût, variable en fonction des niveaux de salaire (par pas de 0,1 SMIC), ce qui permet d'estimer les effets d'une modification des cotisations employeurs assortie de différentes hypothèses de progressivité et d'en obtenir l'effet sur l'emploi par agrégation, toujours sur la base d'une élasticité moyenne de -0,5.

Le modèle e-mod ne calcule pas directement la quantité de travail mais la déduit de la productivité horaire (production rapportée au nombre d'heures de travail) et de l'activité. La productivité est tendancielle et propre à chacun des deux secteurs producteurs, biens et services marchands d'un côté, services non-marchand de l'autre. A court terme, tout comme dans le modèle Mésange, l'emploi s'ajuste avec retard au cycle économique selon le cycle de productivité.

Le modèle Némésis met en œuvre des fonctions de production basées sur une hétérogénéité du facteur travail distingué entre travail qualifié et travail non-qualifié, ayant chacun une élasticité de substitution différente par rapport au capital.

III-4. L'investissement des entreprises.

Les équations d'investissement comprennent à la fois une prise en compte de la demande adressée aux entreprises, avec une élasticité de long terme égale à 1, et un terme décrivant les contraintes de financement (par exemple le taux de crédit dans e-mod) ou le coût réel du capital pour les entreprises (avec une élasticité de -0,48 à terme dans le modèle Mésange). A long terme c'est la croissance de l'activité qui a l'effet le plus important sur le rythme d'investissement.

A court terme, les effets d'accélérateur sont déterminants dans la vitesse avec laquelle l'investissement rejoint sa cible de long terme. Dans la dynamique de court terme, le modèle Mésange introduit un indicateur de rentabilité (excédent brut d'exploitation sur capital) qui a pour effet, non de modifier la cible de long terme, mais d'accélérer le mouvement de l'investissement des entreprises vers cette cible.

Le modèle e-mod fait le choix d'une spécification différente. A long terme comme à court terme les effets accélérateurs sont très importants (1,13), de même que les tensions sur les capacités de production (qui est un indicateur de l'incitation à réaliser des investissements de capacités).

III-5. Les importations et les exportations.

Traditionnellement les importations et les exportations sont modélisées en introduisant des termes de demande finale (intérieure ou extérieure selon le cas) et un terme de compétitivité-prix (rapport des prix intérieurs aux prix extérieurs). Les deux modèles e-mod et Mésange ont des spécifications proches.

A long terme, l'élasticité des composantes du commerce extérieur à la demande est unitaire. L'influence des prix (la compétitivité-prix) est très proche dans les deux modèles en ce qui concerne les exportations (0,6). Une tendance rend compte des pertes de parts de marché français à l'étranger.

Des choix de modélisation un peu différents en ce qui concerne les importations rendent la comparaison entre les deux modèles plus délicate. Si l'élasticité des importations à la demande intérieure reste unitaire dans les deux modèles, le traitement de la concurrence internationale sur le marché intérieur est différent : la « durée d'utilisation des équipements » est introduite dans e-mod pour capter les contraintes d'offre qui jouent sur le partage du marché intérieure en France alors que Mésange introduit une tendance de hausse des importations. Le terme de compétitivité-prix est similaire dans les deux modèles (autour de 0,6 dans e-mod, différencié entre les biens manufacturiers, avec une élasticité prix de -0,86, et les services, avec une élasticité de -0,52, dans Mésange).

Dans Némésis, la compétitivité hors-prix est testée sous la forme d'un ratio de « stock de savoir national/stock de savoir étranger », chacun de ces « stocks de savoir » étant construit comme capitalisation des dépenses de recherche-développement.

III-6. L'équation de consommation.

Le poids de la consommation dans la demande (de l'ordre de 57% du PIB sur les 20 dernières années) fait du comportement de cette variable un élément décisif de l'efficacité des politiques économiques sur la croissance et l'emploi.

Les fonctions de consommation font classiquement intervenir le revenu disponible brut réel (RDBr ou pouvoir d'achat) des ménages comme déterminant principal, avec une élasticité unitaire de la consommation au RDB (*i.e.* : une augmentation/diminution de 1% du RDBr sur le long terme se traduira *ceteris paribus* par une augmentation/diminution de même magnitude du rythme de croissance de la consommation). Dans Mésange, une modification du prix relatif des produits manufacturiers par rapport à celui des services provoquera une substitution entre les deux catégories.

Dans la dynamique de court terme, le modèle Mésange ajoute le taux d'intérêt réel (qui prend en compte le fait que les ménages sont financièrement contraints et de ce fait sensibles aux niveaux des taux auxquels ils empruntent pour financer leur consommation et l'effet de substitution de la consommation future à la consommation présente) et le taux de chômage qui est un indicateur indirect de l'épargne de précaution (plus le chômage est élevé, plus l'épargne de précaution aura tendance à augmenter).

Le modèle Némésis adopte une spécification assez similaire en ajoutant toutefois le taux d'intérêt dans la relation de long terme ainsi qu'un terme (la part des retraités dans la population).

IV. Les limites des modèles macro économiques.

Les modèles macro économiques qui, comme on l'a vu, décrivent des enchaînements d'effets dans un cadre comptable strict, ont néanmoins des limites pour étudier certaines conséquences pouvant découler des baisses de cotisations sociales et de leurs modalités de compensation.

IV-1. Les modèles macro économiques ne rendent pas compte des effets redistributifs entre ménages.

Une modification des taux de cotisations sociales compensées aura des effets redistributifs dans tous les cas de figure. Le prélèvement compensatoire va modifier la progressivité de l'ensemble des prélèvements, avec des incidences que le cadre des modèles macro-économiques n'est pas en mesure de restituer.

Les outils les plus adaptés dans ce cas sont des modèles de micro-simulation, constitués à partir d'un panel de ménages dont on connaît les revenus par des déclarations fiscales et sur lesquels on peut simuler les effets d'un prélèvement en « imputant » à ces ménages les barèmes découlant des modalités de compensation retenues.

IV-2. Ils ne rendent pas non plus compte de l'intégralité des transferts entre entreprises

Les modèles évoqués sont des modèles sectoriels avec une décomposition du tissu productif qui reste relativement agrégée : Mésange comporte trois branches (manufacturière, non manufacturière marchande, non manufacturière non marchande), e-mod comporte deux secteurs d'activité (marchand et non-marchand). Némésis modélise trente-deux secteurs productifs, permettant ainsi une meilleure prise en compte des effets de transferts intersectoriels.

Quel que soit le niveau de désagrégation retenu, aucun modèle n'est en mesure de considérer les entreprises par taille ou selon la structure fine de leur main d'œuvre. Cette limitation empêche donc que soit intégré à la modélisation le pouvoir de marché qui est en général corrélé à la taille. Or ce critère est déterminant pour comprendre comment des allègements de cotisations ou de coût du travail vont *in-fine* se diffuser et pouvoir être répartis entre les diverses parties prenantes dans l'économie.

De même on sait que la composition de la main d'œuvre par niveau de qualification est très hétérogène selon le secteur et la taille des entreprises. Il a été évoqué le fait que les baisses de coût du travail auront des effets très différents en termes d'emploi et de salaires selon ce critère.

IV-3. La difficulté à prendre en compte certains éléments ayant trait à l'attractivité du territoire, à la recherche et à l'innovation

L'attractivité des territoires peut se définir comme la capacité à infléchir les choix de localisation et à attirer les investissements. Outre les éléments traditionnels liés aux coûts (main d'œuvre, fiscalité, coût des consommations intermédiaires), les modèles ne peuvent prendre en compte les éléments d'attractivité hors-coûts tel que les infrastructures, l'adéquation de la main d'œuvre aux besoins des entreprises, ou d'autres caractéristiques qui peuvent être liées aux politiques publiques et qu'il est extrêmement difficile d'appréhender par des modèles estimés à partir de séries temporelles.

Par ailleurs, des éléments « hors coût » peuvent également influencer sur le dynamisme de la recherche et de l'innovation, qui sont à terme des éléments essentiels pour la compétitivité et la croissance de l'économie.

IV-4. La question des asymétries de comportements et des effets de seuil

Les modèles sont fondés sur des équations qui répliquent des comportements symétriques à la hausse ou la baisse. Or, il n'est pas exclu que le comportement des agents ne le soit pas toujours : il semble par exemple d'après certaines études que les variations des taux de TVA se répercutent différemment dans les prix à la hausse et à la baisse.

Il est également possible qu'il existe des effets de seuil dans les comportements. On peut en effet par exemple penser qu'une situation financière trop dégradée pour de nombreuses entreprises, ou que des anticipations de demande très faibles puissent réduire la portée de certaines politiques économiques qui pourraient s'avérer efficaces en période « normale ».

Enfin, il est possible que la formation des anticipations des agents que décrit les modèles soit estimée par référence à un « régime » de politique économique donné, et que, si une politique rompt avec ce que à quoi les différents agents s'attendent, leurs anticipations vont se former d'une manière différente, non prise en compte par des estimations faites sur le passé.

Éclairage V

Les résultats de simulations macro-économiques "test"

Les résultats de simulations macro-économiques "test"

La traduction des mécanismes économiques retracés dans l'annexe précédente peut être illustrée à l'aide d'un certain nombre de « scénarios test » fournissant, à l'aide des outils de simulation couramment utilisés par les équipes de macro-économistes, une évaluation quantitative des impacts finaux d'une modification de la structure de financement de la protection sociale sur les agrégats macro-économiques les plus significatifs (croissance de l'activité économique, emploi, chômage, pouvoir d'achat des ménages, solde des administrations publiques, solde du commerce extérieur...).

Cette note considère ainsi, uniquement à des fins de « test » et d'illustration, des hypothèses où un allègement des cotisations sociales acquittées par les employeurs serait financièrement compensé *ex ante* pour les régimes de protection sociale par des prélèvements supplémentaires, principalement à la charge des ménages. Ces hypothèses, qui n'ont pas été retenues par le Gouvernement au titre des orientations annoncées dans le cadre du pacte de responsabilité et font l'objet de réserves de la part de nombre de membres du Haut Conseil, sont toutefois intéressantes à examiner au regard de leurs mécanismes et des ordres de grandeur qu'elles suggèrent ; elles font à cet égard partie des simulations « canoniques » les plus couramment réalisées dans le cadre des « variantes » associées aux modèles macro-économiques, et ont donné à plusieurs reprises lieu à discussion publique dans le cadre du débat économique et social.

A cette fin, le Haut Conseil pour le Financement de la Protection Sociale (HCFiPS) a pu bénéficier du travail réalisé par trois équipes de macro-économistes, respectivement à la Direction Générale du Trésor et l'INSEE à partir du modèle « Mésange », à l'Observatoire Français des Conjonctures Economiques (OFCE) à partir du modèle « e-mod.fr » et à l'équipe Erasme à partir du modèle « Nemesis »⁴⁰, dans le cadre de son partenariat régulier avec la Direction Générale de la compétitivité, de l'industrie et des services.

Les scénarios ont été élaborés en prenant comme point de départ une évaluation préalable réalisée à l'aide du modèle de micro-simulation de l'ACOSS sur le coût et la répartition *ex ante* d'un allègement équivalent à 2 points de cotisations patronales (soit environ 10 Md€ et 0,5 point de PIB), uniforme ou ciblé sur certaines tranches de salaire.

L'analyse macro économique insistant sur le caractère central d'un certain nombre de paramètres-clés (voir Annexe IV), et afin de baliser les incertitudes liées à l'utilisation des outils de simulation, ces « scénarios-tests » ont été réalisés à partir d'hypothèses communes en matière de comportements de marge, d'élasticité de la demande de travail à son coût et de mode de fixation des salaires.

Au total, trois scénarios d'allègement, trois scénarios de compensation (auxquels s'ajoute une variante indicative de réduction uniforme des dépenses publiques), et quatre hypothèses liées aux paramètres de « comportement » ont été considérées dans cet exercice de simulations coordonnées, dont les résultats ont pu être comparés.

Cette note présente d'abord les hypothèses retenues dans les scénarios considérés (I), puis les résultats obtenus à l'aide des trois modèles macro-économiques utilisés (II).

⁴⁰ New Econometric Model of Evaluation by Sectoral Interdependency and Supply

I. Les scénarios « test » et les hypothèses considérés

I.1. Trois scénarios « test » d'allègement des cotisations sociales employeurs et trois scénarios « test » de hausse compensatoire des prélèvements.

I.1.1. Trois scénarios « test » d'allègement du coût du travail

Les allègements considérés seraient additionnels aux actuels allègements « Fillon » sur les salaires inférieurs à 1,6 SMIC.

Dans le premier scénario « test », le taux de cotisations sociales patronales serait uniformément diminué de 2 points sur l'ensemble de la distribution des salaires. Il s'agit d'une hypothèse retenue pour sa clarté mais qui poserait des problèmes particuliers de mise en œuvre s'agissant des entreprises de moins de 20 salariés, pour lesquelles les allègements bas salaires réduisent d'ores et déjà quasiment à néant les cotisations patronales de sécurité sociale au niveau du SMIC.

Dans le deuxième scénario « test », l'allègement supplémentaire de cotisations envisagé serait concentré sur les salaires moyens et se traduirait par une modification de la pente de l'actuel allègement Fillon. Afin de se caler sur le même montant d'exonération que dans le scénario précédent de réduction uniforme, le « point de sortie » de ces allègements se trouverait déplacé de 1,6 SMIC à 2,09 SMIC, en conservant une dégressivité linéaire (sur le *montant* de la réduction) sur l'échelle des rémunérations allant du SMIC à 2,09 SMIC. Ainsi, un salaire de 1,6 SMIC donnerait désormais lieu à une exonération de 180€, soit 8%, alors qu'elle est nulle dans le dispositif existant.

La dégressivité de l'allègement permettant de cibler l'avantage supplémentaire sur les salaires modestes et moyens, l'objectif est de tester d'éventuels effets plus élevés sur l'emploi dans ce deuxième scénario, dans la mesure où, comme cela a été rappelé dans l'annexe IV, l'élasticité de l'emploi à son coût apparaît plus importante lorsqu'elle concerne le bas de l'échelle des rémunérations.

Ce scénario concerne toutefois quasi exclusivement les salaires moyens, dans la mesure où il ne modifie pas le taux maximal d'allègement au niveau du SMIC. Un troisième scénario « test » accentuant la dégressivité de l'allègement pour en concentrer davantage les effets sur les bas salaires a donc été examiné pour mieux évaluer l'impact de la dégressivité : il consiste en une augmentation de 7,4 points du taux d'exonération au niveau du SMIC, avec un « point de sortie » porté de 1,6 à 1,75 SMIC (*cf. infra*). Ce scénario soulève toutefois d'importantes questions de mise en œuvre compte tenu du montant limité des cotisations patronales de sécurité sociale restant aujourd'hui au niveau du SMIC, les problèmes étant du même ordre que ceux posés par une éventuelle fusion entre les allègements généraux et le CICE (voir annexe VI).

I.1.2. Trois scénarios « test » de compensation ex ante par des prélèvements

Trois modes de financement sont ici envisagés à titre de test pour compenser, *ex ante*, les moindres recettes résultant pour les régimes de sécurité sociale de la réduction des cotisations sociales patronales : une hausse générique des prélèvements hors cotisations sur les salaires, répartie selon la structure actuelle des impôts retracée dans le tableau 1 ci-dessous, une hausse de la TVA, et une hausse de la CSG (sur les revenus d'activité, de remplacement et du patrimoine).

Tableau 1 : Répartition de l'impôt générique

Taxe	Répartition
TVA (D211)	26,8%
Droits de douane (D212)	0,5%
Impôts sur les produits (D214)	15,4%
dont TICPE	4,4%
Impôts divers sur la production (D292)	11,6%
Impôts sur le revenu et le patrimoine des ménages	37,8%
dont CSG-CRDS	18,4%
dont IR	11,2%
Impôt sur les sociétés, y.c. majoration de 10%	8,0%
Total des impôts versés hors cotisations et autres contributions sur les salaires (**)	100,0%

Source : DGTrésor

Ces financements contrebalancent les résultats positifs en termes d'activité et d'emploi découlant des allègements des cotisations sociales patronales, avec des amplitudes différentes selon les types de prélèvements compensatoires envisagés. Ils ont en effet en commun de diminuer le pouvoir d'achat et la consommation des ménages en raison soit de la hausse des prix (financement par la TVA), soit de la réduction de leur revenu net (financement par la CSG).

Les résultats finaux de ces variantes, retracés ci-après, sont à interpréter comme la résultante des effets combinés sur l'activité et l'emploi d'un allègement du coût du travail « non financé » et de ces prélèvements compensatoires.

I.2. Le calibrage ex-ante réalisé par l'Acoss.

Les deux scénarios d'allègement présentés dans la partie I-1-1 sont issus d'un calibrage réalisé par l'Agence Centrale des Organismes de Sécurité Sociale (ACOSS), pour un montant « test » de réduction des cotisations sociales patronales voisin dans les trois cas de 10 milliards d'euros.

Les allègements portent sur le champ des entreprises du secteur concurrentiel uniquement. Les calculs ont été effectués à partir des données des DADS⁴¹ et des BRC⁴² de 2012, à l'aide d'un modèle de micro-simulation permettant de détailler finement l'impact des allègements considérés par secteur d'activité et par taille d'entreprise.

⁴¹ Déclaration annuelle des données sociales

⁴² Bordereaux récapitulatifs de cotisations

Encadré 1 : Le calibrage *ex ante* des allègements par la maquette de l'ACOSS

La maquette de l'Acoss s'appuie sur les données DADS collectées par l'ACOSS. Ces données fournissent notamment, pour chaque salarié, l'assiette déplafonnée des cotisations sociales (qui sert en particulier au calcul des exonérations), l'assiette de la CSG et le nombre d'heures payées dans l'année.

Par ailleurs, un appariement est opéré avec les données issues des bordereaux récapitulatifs de cotisations (BRC : déclarations faites par les établissements auprès des Urssaf mensuellement ou trimestriellement). Ce couplage permet notamment de mieux identifier les dispositifs d'exonération dont bénéficient les employeurs et leurs salariés. On peut ainsi, par exemple, repérer plus précisément (mais pas parfaitement) les salariés qui bénéficient d'allègements spécifiques (Lodéom, ZFU, etc...).

Les simulations sont faites à partir des données exhaustives 2012 dans le champ des entreprises du secteur concurrentiel. Celui-ci comprend tous les secteurs d'activité économique sauf les administrations publiques, l'éducation non marchande (établissements d'enseignement relevant de l'Etat ou des collectivités locales), la santé non marchande et les salariés à domicile directement employés par les ménages. Pour le secteur de l'agriculture, l'Acoss n'a qu'une couverture marginale par rapport à la Mutualité Sociale Agricole (MSA). Cette dernière est présente également dans le domaine des industries agroalimentaires (IAA), du commerce de gros et des services financiers, pour lesquels la couverture des Urssaf n'est donc pas totale. L'analyse laisse donc de côté un montant d'allègements que l'on peut estimer à environ 1 Md€. En outre, les données excluent les salariés déclarés par les dispositifs simplifiés Titre Emploi Service Entreprise (TESE), Chèque Emploi Associatif (CEA), ainsi que les salariés employés directement par les particuliers (payés par CESU notamment).

La base de données utilisée représente un montant d'assiette déplafonnée de 502 milliards d'euros. Elle couvre ainsi 98 % de la masse salariale (513 Md€) diffusée dans les publications conjoncturelles de l'Acoss réalisées à partir des données des BRC (base Sequoia, cf. Acoss Stat n°183). Un redressement est donc réalisé pour caler l'assiette déplafonnée de la base de travail avec celle de Sequoia. Ce calage est opéré par stratification aux niveaux des secteurs (NACE38 ou 88) et de la taille d'entreprise (8 tranches).

Les tableaux 2 et 3 et le graphique 1 ci-dessous retracent les taux et les montants des allègements dans les trois scénarios considérés de réduction, uniforme ou dégressive, des cotisations employeur, pour un montant total avoisinant dans tous les cas 10 Md€, soit 0,5 % du PIB.

Le deuxième scénario, plus favorable aux salaires moyens que le scénario d'allègement uniforme, conduit à des allègements qui bénéficient davantage aux petites entreprises (tableau 2), ainsi qu'aux secteurs d'activité plus « intensifs en main d'œuvre » comme la construction, le commerce, les services ou dans une moindre mesure les industries agro-alimentaires (tableau 3)

Ces effets sont amplifiés dans le troisième scénario où l'avantage est par hypothèse concentré dans la zone des bas salaires, y compris en direction des salariés au SMIC, qui bénéficient déjà d'un allègement de cotisations de 26 points dans les entreprises comptant 20 salariés ou plus (28,1 points dans les entreprises comptant moins de 20 salariés).

Graphique 1: Représentation graphique des scénarios

(cas des entreprises de moins de 20 salariés)

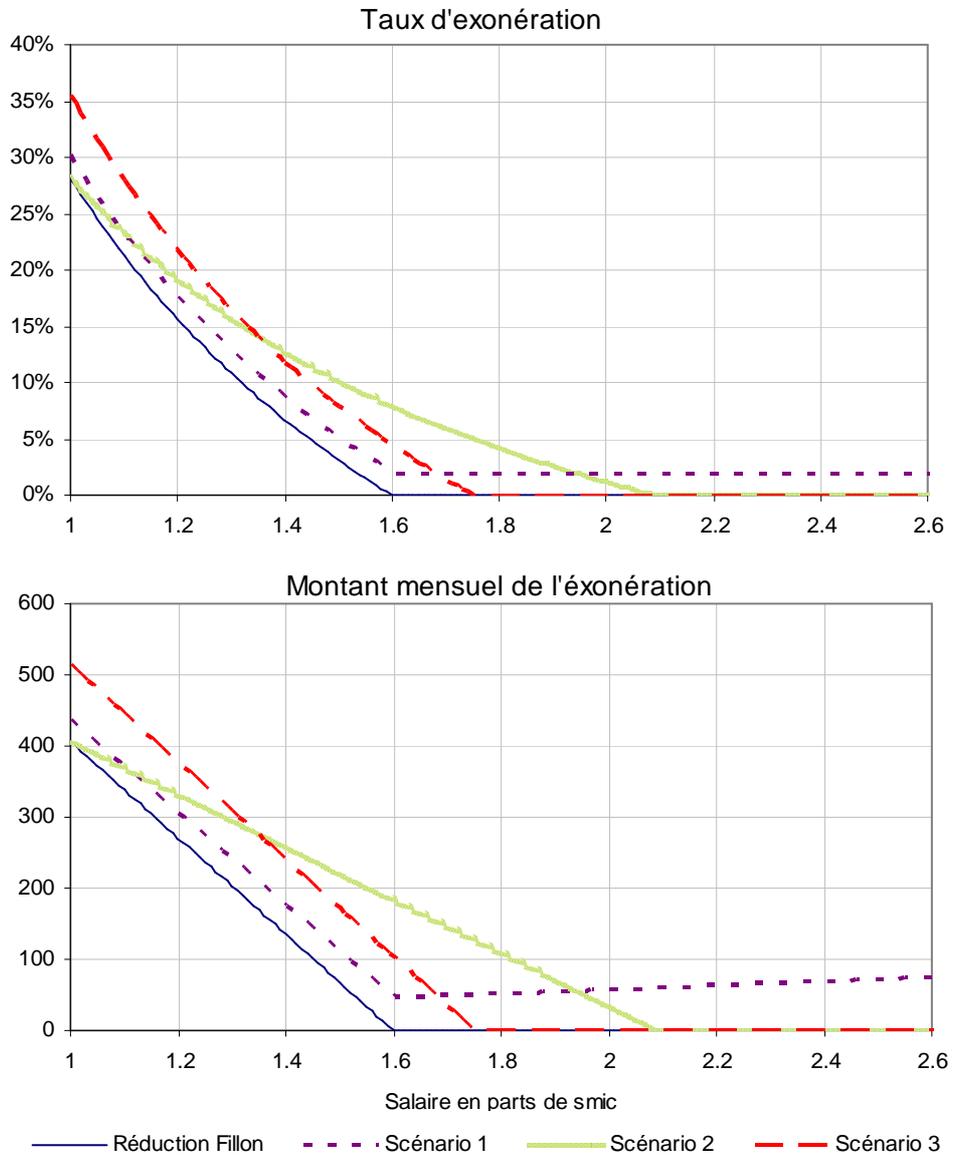


Tableau 2 Répartition par taille d'entreprise du montant des réductions de cotisations sociales envisagées

TAILLE d'entreprise	Assiette salariale déplafonnée		Réduction de cotisations sociales (10,25 Md€)					
			Scénario 1 « Réduction uniforme de 2 points »		Scénario 2 « Déplacement du seuil de sortie et taux d'exonération maximal inchangé »		Scénario 3 « Déplacement du point de sortie et hausse de l'exonération maximale »	
	Montant (M€)	répartition (%)	répartition (%)	taux apparent (%) *	répartition (%)	taux apparent (%) *	répartition (%)	taux apparent (%) *
0 à 9	78 502	15.3	15.3	2.0	18.8	2.5	23.7	3.1
10 à 19	40 711	7.9	7.9	2.0	9.9	2.5	10.6	2.7
20 à 49	59 455	11.6	11.6	2.0	12.8	2.2	13.8	2.4
50 à 99	38 714	7.6	7.6	2.0	8.2	2.2	8.4	2.2
100 à 249	56 137	10.9	10.9	2.0	11.5	2.1	10.9	2.0
250 à 499	40 763	7.9	7.9	2.0	7.7	1.9	6.8	1.7
500 à 1999	76 013	14.8	14.8	2.0	12.8	1.7	10.3	1.4
2000 et plus	122 470	23.9	23.9	2.0	18.3	1.5	15.6	1.3
TOTAL	512 765	100.0	100.0	2.0	100.0	2.0	100.0	2.0

Source : simulations Acoss, DADS et BCR 2012

* Taux apparent : Montant de la réduction rapporté à la masse salariale du secteur.

Tableau 3: Répartition par secteur d'activité du montant du montant des réductions de cotisations sociales envisagées

SECTEUR nace38	Assiette salariale dé plafonnée		Réduction de cotisations sociales (10,25 Md€)					
	Montant (M€)	répartition (%)	Scénario 1 « Réduction uniforme de 2 points »		Scénario 2 « Déplacement du seuil de sortie et taux d'exonération maximal inchangé »		Scénario 3 « Déplacement du point de sortie et hausse de l'exonération maximale »	
			répartition (%)	taux apparent (%) *	répartition (%)	taux apparent (%) *	répartition (%)	taux apparent (%) *
AZ Agriculture, sylviculture et pêche	307	0.1	0.1	2.0	0.0	0.9	0.0	1.6
BZ Industries extractives	837	0.2	0.2	2.0	0.2	2.6	0.2	1.8
CA Industries agro-alimentaires	12 839	2.5	2.5	2.0	3.3	2.7	3.4	2.7
CB Habillement, textile et cuir	3 043	0.6	0.6	2.0	0.7	2.2	0.8	2.8
CC Bois et papier	5 872	1.1	1.1	2.0	1.4	2.5	1.2	2.2
CD Cokéfaction et raffinage	570	0.1	0.1	2.0	0.0	0.3	0.0	0.2
CE Industrie chimique	5 887	1.1	1.1	2.0	0.6	1.1	0.4	0.7
CF Industrie pharmaceutique	3 686	0.7	0.7	2.0	0.3	0.9	0.2	0.5
CG Industrie des plastiques et autres produits non minéraux	9 328	1.8	1.8	2.0	2.3	2.5	1.8	2.0
CH Métallurgie et fabrication de produits métalliques	12 768	2.5	2.5	2.0	3.1	2.5	2.4	1.9
CI Fabrication de produits informatiques, électroniques et optiques	6 085	1.2	1.2	2.0	0.6	1.0	0.4	0.7
CJ Fabrication d'équipements électriques	4 348	0.8	0.8	2.0	0.8	1.8	0.6	1.3
CK Fabrication de machines et équipements n.c.a.	6 748	1.3	1.3	2.0	1.3	2.0	0.9	1.3
CL Fabrication de matériels de transport	14 438	2.8	2.8	2.0	2.0	1.4	1.2	0.8
CM Industrie du meuble et diverses ; réparation et installation de machines	8 687	1.7	1.7	2.0	2.0	2.3	1.6	1.9
DZ Production et distribution d'électricité, de gaz, de vapeur et d'air conditionné	8 022	1.6	1.6	2.0	0.2	0.2	0.1	0.1
EZ Production et distribution d'eau, assainissement, gestion des déchets et dépollution	5 030	1.0	1.0	2.0	1.2	2.4	0.8	1.7
FZ Construction	40 287	7.9	7.9	2.0	11.0	2.8	11.0	2.8
GZ Commerce, réparation d'automobiles et de motocycles	79 727	15.5	15.5	2.0	17.9	2.3	21.0	2.7
HZ Transports et entreposage	40 081	7.8	7.8	2.0	8.1	2.1	7.9	2.0
IZ Hébergement et restauration	19 868	3.9	3.9	2.0	5.7	2.9	7.8	4.0
JA Edition et audiovisuel	9 336	1.8	1.8	2.0	0.7	0.8	0.5	0.6
JB Télécommunications	5 603	1.1	1.1	2.0	0.3	0.5	0.2	0.4
JC Activités informatiques	15 143	3.0	3.0	2.0	1.2	0.8	0.8	0.5
KZ Activités financières et d'assurance	34 594	6.7	6.7	2.0	3.1	0.9	2.0	0.6
LZ Activités immobilières	6 789	1.3	1.3	2.0	1.3	1.9	1.1	1.6
MA Activités juridiques, de conseil et d'ingénierie	37 681	7.3	7.3	2.0	4.5	1.2	3.2	0.9
MB Recherche et développement	6 221	1.2	1.2	2.0	0.2	0.4	0.1	0.2
MC autres activités scientifiques et techniques	6 149	1.2	1.2	2.0	0.9	1.5	0.9	1.5
NZ Activités de services administratifs et de soutien	38 110	7.4	7.4	2.0	11.1	3.0	13.0	3.5
OZ Administration publique	5 625	1.1	1.1	2.0	1.0	1.9	0.5	0.9
PZ Education	6 599	1.3	1.3	2.0	1.2	1.9	1.3	2.0
QA Activités pour la santé humaine	13 928	2.7	2.7	2.0	3.5	2.6	3.1	2.3
QB Action sociale et hébergement médico-social	20 181	3.9	3.9	2.0	4.8	2.4	5.4	2.7
RZ Arts, spectacles et activités récréatives	6 675	1.3	1.3	2.0	1.0	1.5	1.0	1.6
SZ autres activités de services	11 371	2.2	2.2	2.0	2.2	2.0	3.0	2.7
UZ Activités extra-territoriales	305	0.1	0.1	2.0	0.0	1.1	0.0	0.0
Industrie	108 494	21.2	21.2	2.0	20.0	1.9	16.1	1.5
Construction	40 287	7.9	7.9	2.0	11.0	2.8	11.0	2.8
Tertiaire	363 983	71.0	71.0	2.0	68.9	1.9	72.9	2.1
TOTAL	512 765	100.0	100.0	2.0	100.0	2.0	100.0	2.0

Source : simulations Acooss, DADS et BCR 2012

* Taux apparent : Montant de la réduction rapporté à la masse salariale du secteur

I.3. Quatre hypothèses concernant les paramètres clef

Les effets d'une modification du financement de la protection sociale dépendent fortement d'un certain nombre de paramètres (voir annexe 4) qui sont rappelés ci-après :

I.3.1. Le comportement de marge des entreprises face à un choc d'offre

Les comportements de marge décrivent la façon dont les entreprises répercutent une variation de leurs coûts dans leurs prix de vente, et ont par conséquent un impact direct sur les prix à l'exportation et à la consommation et sur les gains de compétitivité réalisés. Les simulations ont été réalisées en supposant :

- d'une part un comportement de marge « spontané », laissant jouer la dynamique des prix telle qu'elle est retracée par les différents modèles,
- d'autre part en faisant l'hypothèse alternative d'une répercussion dans les prix de la baisse de coût permise par les allègements, à hauteur de 50% immédiatement et de la totalité à un horizon de 5 ans. Cette hypothèse traduit un ajustement des prix à la production plus rapide qu'avec les comportements de marge spontanément retracés par les modèles Mésange et e-mod.fr, mais moins rapide que dans l'hypothèse de référence retenue par le modèle Nemesis.

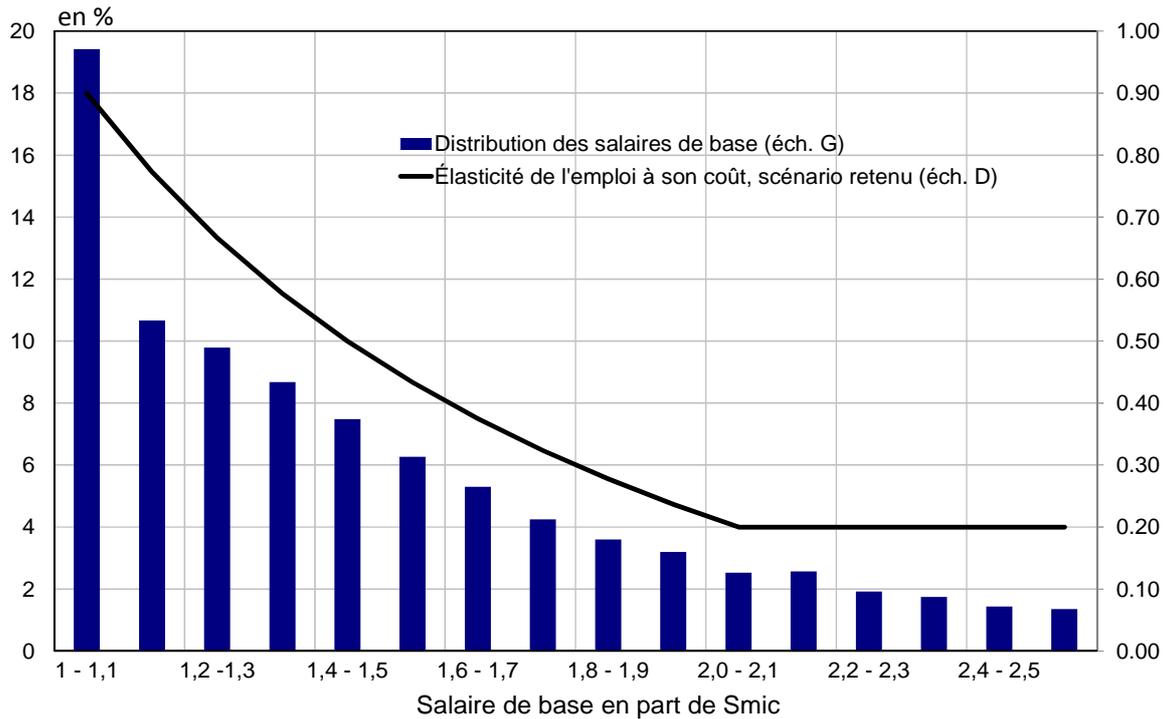
I.3.2. L'élasticité de la demande de travail à son coût.

Ce paramètre, qui retrace la sensibilité de l'emploi à son coût, est en moyenne voisin de -0,35 à -0,5 dans les trois modèles utilisés. Une valeur centrale commune de -0,5 a finalement été retenue (une baisse uniforme du coût du travail de 1% augmente en moyenne l'emploi salarié de 0,5%), encadrée par des « tests de sensibilité » fondés sur des élasticités de respectivement -0,4 et -0,6.

La DG Trésor dispose par ailleurs d'une maquette de micro simulation des effets de long terme sur l'emploi et la productivité d'une variation du coût du travail qui vise à prendre en compte l'hétérogénéité des personnes en emploi. Elle permet d'introduire de façon exogène dans les modélisations macro-économiques une élasticité individuelle de l'emploi à son coût, variable en fonction des niveaux de salaire, telle que retracée par les graphiques 2 et 3 ci-dessous ; cela permet d'estimer l'impact sur l'emploi des allègements de cotisations employeur, en tenant compte de leur dégressivité éventuelle.

Pour simuler l'impact d'allègements dégressifs sur l'emploi total, la DG Trésor agrège ces élasticités individuelles en tenant compte à la fois du ciblage de l'allègement et de la répartition des salaires, avec un effet qui se trouve majoré lorsque la diminution des cotisations employeurs est concentrée sur les bas salaires. La méthode retenue par l'OFCE prend également en compte une élasticité plus forte sur les bas salaires, qui est incorporée dans le modèle e-mod.fr. La simulation issue du modèle Nemesis repose quant à elle sur une logique différente, dans la mesure où ce dernier s'appuie sur une désagrégation distinguant travail qualifié et non qualifié par niveau sectoriel fin.

Graphique 2 : élasticité retenue de l'emploi à son coût et distribution des salaires horaires

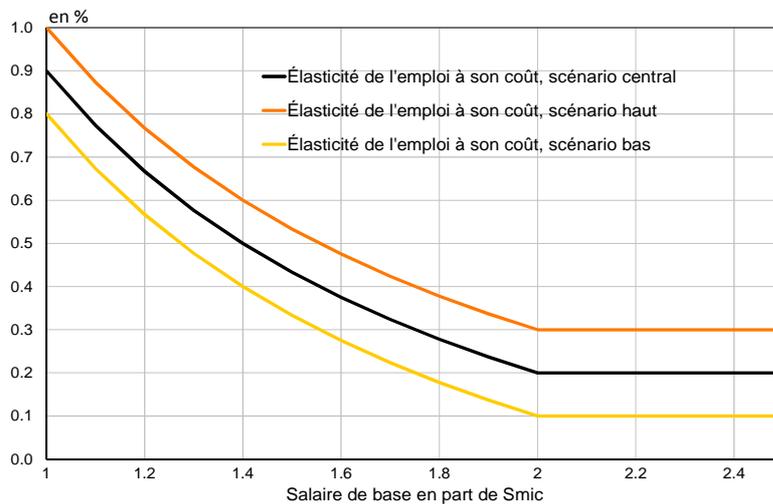


Source : Enquête Emploi 2008 et ERF5 2008, calculs DG Trésor.

Remarque : Environ 10 % des salaires horaires bruts sont supérieurs à 2,5 Smic.

Lecture : l'élasticité de l'emploi à son coût s'établit à 0,9 au niveau du Smic et à 0,2 à partir de 2 Smic dans le scénario central. Un peu moins de 20 % des salariés ont un salaire de base compris entre 1 et 1,1 Smic.

Graphique 3 : profils alternatifs de l'élasticité de l'emploi à son coût



Lecture : Dans le cas d'une plus faible élasticité de l'emploi à son coût (scénario bas), l'effet sur l'emploi serait d'environ 20 % moindre. En miroir, les gains en emplois seraient supérieurs de l'ordre de 20 % pour une élasticité plus élevée (scénario haut).

Source : DG Trésor.

I.3.3. L'ajustement des salaires à long terme : la « boucle prix-salaires ».

Cette hypothèse est centrale pour prendre en compte l'ajustement à terme des salaires réels. La modification, pour financer les allègements de cotisations sociales, des prélèvements sociaux payés par les salariés ou plus généralement par les ménages, soulève en effet la question de leurs répercussions sur les modalités d'ajustement des salaires suite à une modification de cette taxation (appelé « boucle prix-salaire »), avec des répercussions qui peuvent être différentes à court et à plus long terme. Si l'allègement est compensé par un prélèvement qui affecte leur pouvoir d'achat, les salariés peuvent en effet être amenés à formuler des revendications salariales qui renchériront en retour le coût du travail et réduiront l'impact initialement obtenu sur l'activité et l'emploi.

Afin de paramétrer cet effet qui donne lieu à des incertitudes et des débats, deux hypothèses ont été testées dans le cas d'un financement compensatoire par la CSG (pour la partie qui porte sur les revenus du travail):

- d'une part un rattrapage à 50% de la perte de pouvoir d'achat des salaires nets à l'horizon de 5 ans, un rattrapage total étant envisagé à long terme (hypothèse spontanée du modèle Mésange);
- d'autre part une absence de rattrapage direct, en dehors de celui passant par l'amélioration de la situation du marché du travail, qui influe sur la capacité de négociation des travailleurs (« effet Phillips »). Compte tenu des délais de réalisation de cette étude, cette dernière hypothèse n'a pu être testée que par les modèles e-mod.fr (qui retient ce mécanisme de façon « spontanée »), et Nemesis, qui aboutissent sur ce point à des résultats différenciés (*cf. infra*).

II. Les principaux résultats des simulations

II.1. Des résultats par type de scénario et par modèle

Les résultats présentés ci-après sont des tableaux de synthèse croisant les trois scénarios « test » envisagés pour un allègement des cotisations patronales d'environ 10 Md€ (soit 0,5 point de PIB), selon qu'il est uniforme ou plus ou moins dégressif, et trois modalités possibles de compensation des pertes de recettes qu'ils engendrent *ex ante* pour les régimes de sécurité sociale. Ils comparent les résultats d'un allègement financé respectivement par l'augmentation d'un prélèvement « générique » proportionnel à l'ensemble des taxes en vigueur, de la TVA et de la CSG à l'effet « pur » d'un allègement sans prise en compte de sa compensation financière. Y sont associées deux hypothèses de comportement de marge des entreprises et d'ajustement des salaires, en cas de compensation par une hausse de CSG.

Les tableaux figurant à la fin de cette note présentent ces résultats pour chacun des trois scénarios d'allègement et, le cas échéant, de comportement de marge, et en se fondant successivement sur chacun des trois modèles utilisés.

Variable macroéconomique	PIB*			Solde extérieur**			Revenu des ménages*			Solde des APU**			Emploi salarié (en milliers)		
	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans
Impact sans prise en compte de la compensation															
Mésange	0,3	0,4	0,5	-0,1	-0,1	0,0	0,5	0,5	0,6	-0,1	-0,1	-0,1	140	142	135
e-mod.fr	0,3	0,3	0,4	-0,1	0,0	0,1	0,3	0,3	0,4	-0,2	-0,3	-0,3	129	134	134
Nemesis	0,6	0,8	1,0	0,4	0,4	0,4	0,8	1,0	1,1	-0,2	-0,1	0,0	175	214	250
Compensation par un prélèvement générique															
Mésange	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	-0,2	-0,2	-0,2	0,1	0,1	0,1	63	56	51
e-mod.fr	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1	0,2	-0,2	-0,2	-0,2	0,2	0,1	0,1	79	77	68
Nemesis	0,0	0,1	0,2	0,2	0,3	0,3	-0,2	-0,1	0,0	0,0	0,1	0,2	53	71	97
Compensation par une hausse de la TVA															
Mésange	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	-0,1	-0,1	-0,1	0,0	0,1	0,1	49	47	60
e-mod.fr	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	-0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	53	51	48
Nemesis	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	-0,1	0,0	0,0	0,2	0,2	0,3	45	57	75
Compensation par une hausse de la CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)															
Mésange	-0,1	0,0	0,1	0,1	0,1	0,2	-0,5	-0,4	-0,3	0,1	0,2	0,2	61	61	60
e-mod.fr	0,0	0,0	-0,1	0,1	0,1	0,2	-0,6	-0,5	-0,5	0,2	0,2	0,1	85	66	28
Nemesis	0,1	0,1	-0,1	0,3	0,3	0,2	-0,2	-0,2	-0,4	0,0	0,1	-0,1	57	57	0
Compensation par une hausse de la CSG (sans rattrapage direct des salaires)															
Mésange															
e-mod.fr	-0,4	-0,4		0,2	0,1		-0,8	-0,7		0,0	0,0		89	54	
Nemesis															

* Ecart au compte central en % ** Ecart au compte central en point de PIB

Allègement uniforme de 2 points, ajustement des prix de 50% la première année

Variable macroéconomique	PIB*			Solde extérieur**			Revenu des ménages*			Solde des APU**			Emploi salarié (en milliers)		
	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans
Impact sans prise en compte de la compensation															
Échéance	0,4	0,5	0,5	-0,1	-0,1	0,0	0,5	0,6	0,6	-0,1	-0,1	-0,1	146	154	135
Mésange	0,3	0,4	0,4	0,0	0,1	0,1	0,3	0,4	0,4	-0,3	-0,3	-0,3	127	140	139
e-mod.fr	0,4	0,7	0,9	0,4	0,4	0,3	0,6	0,9	1,1	-0,3	-0,2	0,0	143	186	245
Nemesis															
Compensation par un prélèvement générique															
Mésange	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	-0,2	-0,2	-0,2	0,1	0,1	0,1	59	60	46
e-mod.fr	0,1	0,2	0,2	0,0	0,1	0,2	-0,2	-0,2	-0,2	0,1	0,1	0,1	77	81	72
Nemesis	-0,2	0,0	0,2	0,2	0,3	0,2	-0,4	-0,2	0,0	-0,1	0,0	0,1	21	43	92
Compensation par une hausse de la TVA															
Mésange	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	-0,1	-0,1	-0,1	0,1	0,1	0,1	53	53	62
e-mod.fr	0,1	0,2	0,2	0,0	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	52	53	49
Nemesis	-0,1	0,0	0,2	0,2	0,2	0,2	-0,4	-0,2	0,0	0,0	0,1	0,4	14	31	70
Compensation par une hausse de la CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)															
Mésange	-0,1	0,0	0,1	0,1	0,1	0,2	-0,5	-0,4	-0,3	0,1	0,2	0,2	67	70	58
e-mod.fr	0,1	0,1	0,0	0,1	0,2	0,3	-0,5	-0,5	-0,5	0,2	0,2	0,1	88	74	28
Nemesis	-0,1	0,0	-0,1	0,3	0,3	0,2	-0,5	-0,3	-0,5	-0,1	0,0	-0,1	26	30	-5
Compensation par une hausse de la CSG (sans rattrapage direct des salaires)															
Mésange															
e-mod.fr	-0,2	-0,1		0,2	0,3		-0,6	-0,6		0,0	0,0		46	41	
Nemesis	0,0	0,3	0,6	0,3	0,4	0,3	-0,3	0,0	0,3	-0,1	0,1	0,4	71	111	174

* Ecart au compte central en % ** Ecart au compte central en point de PIB

Allègement dégressif, point de sortie des allègements Fillon à 2,09 SMIC, comportement spontané des marges

Variable macroéconomique	PIB*			Solde extérieur**			Revenu des ménages*			Solde des APU**			Emploi salarié (en milliers)		
	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans
Impact sans prise en compte de la compensation															
Mésange	0,4	0,5	0,6	-0,1	-0,1	0,0	0,6	0,7	0,8	-0,1	-0,1	-0,1	177	179	171
e-mod.fr	0,3	0,3	0,3	-0,1	0,0	0,0	0,3	0,4	0,4	-0,2	-0,2	-0,3	149	163	155
Compensation par un prélèvement générique															
Mésange	0,0	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	-0,1	-0,1	-0,1	0,1	0,1	0,2	96	89	83
e-mod.fr	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,1	-0,2	-0,2	-0,2	0,2	0,2	0,2	102	99	84
Compensation par une hausse de la TVA															
Mésange	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	81	80	92
e-mod.fr	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,1	-0,1	0,0	0,0	0,1	0,1	0,0	63	61	55
Compensation par une hausse de la CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)															
Mésange	0,0	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	-0,4	-0,3	-0,2	0,1	0,2	0,2	95	95	92
e-mod.fr	0,1	0,0	-0,1	0,0	0,1	0,2	-0,5	-0,5	-0,5	0,3	0,2	0,2	117	90	43

* Ecart au compte central en % **Ecart au compte central en point de PIB

Allègement dégressif, point de sortie des allègements Fillon à 2,09 SMIC, ajustement des prix de 50% la première année

Variable macroéconomique	PIB*		Solde extérieur**		Revenu des ménages*		Solde des APU**		Emploi salarié (en milliers)		
	3 ans	5 ans	3 ans	5 ans	3 ans	5 ans	3 ans	5 ans	3 ans	5 ans	10 ans
Échéance	3 ans	5 ans	3 ans	5 ans	3 ans	5 ans	3 ans	5 ans	3 ans	5 ans	10 ans
Nemesis	0,4	0,7	0,9	0,9	0,4	0,4	0,4	0,4	0,6	0,9	1,1
Impact sans prise en compte de la compensation											
Nemesis	-0,2	0,0	0,2	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	-0,4	-0,2	0,0
Compensation par un prélèvement générique											
Nemesis	-0,1	0,0	0,2	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	-0,4	-0,2	0,0
Compensation par une hausse de la TVA											
Nemesis	-0,1	0,0	0,2	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	-0,4	-0,2	0,0
Compensation par une hausse de la CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)											
Nemesis	-0,1	0,0	-0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	-0,5	-0,3	-0,3
									0,0	0,1	0,1
									0,0	0,1	0,1
									32	35	0

* Ecart au compte central en % **Ecart au compte central en point de PIB

Allègement « bas salaires » avec supplément d'allègement au niveau du SMIC et point de sortie à 1,75 SMIC, comportement spontané des marges

Variable macroéconomique	PIB*			Solde extérieur**			Revenu des ménages*			Solde des APU**			Emploi salarié (en milliers)		
	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans
Échéance	0,6	0,7	0,8	-0,1	-0,1	0,0	0,7	0,9	1,0	-0,1	-0,1	-0,1	298	303	288
Mésange e-mod.fr	0,4	0,3	0,2	-0,1	-0,1	-0,1	0,4	0,4	0,5	0,0	0,0	-0,1	215	222	216
Impact sans prise en compte de la compensation															
Compensation par un prélèvement générique															
Mésange	0,2	0,2	0,2	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	219	213	201
e-mod.fr	0,2	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,1	-0,1	-0,1	0,3	0,3	0,3	143	143	130

Allègement « bas salaires » avec supplément d'allègement au niveau du SMIC et point de sortie à 1,75 SMIC, ajustement des prix de 50% la première année.

Variable macroéconomique	PIB*			Solde extérieur**			Revenu des ménages*			Solde des APU**			Emploi salarié (en milliers)		
	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans
Échéance	0,4	0,7	0,9	0,3	0,3	0,2	0,7	0,9	1,2	-0,2	-0,1	0,1	157	199	258
Nemesis	-0,2	0,0	0,2	0,3	0,3	0,2	-0,4	-0,1	0,1	0,0	0,1	0,3	34	55	105
Impact sans prise en compte de la compensation															
Compensation par un prélèvement générique															

* Ecart au compte central en % ** Ecart au compte central en point de PIB

II.2. Les principaux enseignements de ces simulations.

II.2.1. Des effets favorables d'un allègement de charges sur l'activité et l'emploi si l'on ne tient pas compte de sa compensation financière, mais avec des incidences négatives sur le solde des administrations publiques.

Le mécanisme « pur » d'allègement du coût du travail, sans prise en compte des effets de sa compensation financière, joue de façon favorable, mais relativement circonscrite, sur l'activité économique et l'emploi

Pour une réduction de cotisations uniforme voisine de 0,5 point de PIB, les effets sur l'activité à 5 ans s'étageraient ainsi entre 0,3 et 0,8 points de PIB, et les effets sur l'emploi de 134 000 à 214 000 emplois supplémentaires selon les modèles et les comportements de marge considérés.

Les effets estimés dépendent de la vitesse de répercussion d'un allègement de charges sur les prix à la production : cette répercussion « spontanée » est en particulier moins rapide dans les modèles Mésange et e-mod.fr que dans Nemesis, qui considère en outre qu'une part plus importante des suppléments de demande est susceptible d'aller vers le marché intérieur, du fait d'une amélioration de la compétitivité, ce qui aboutit à des résultats sensiblement plus favorables sur l'activité et l'emploi que dans les deux autres modèles.

Les incidences finales d'un allègement non compensé sont en outre négatives sur le solde des administrations publiques, à hauteur de -0,1 à -0,3 point de PIB à l'horizon de 5 ans selon les scénarios et les modèles, ce qui soulève la question de la nécessaire compensation financière de ces allègements.

II.2.2. Un impact plus élevé sur l'emploi lorsque l'allègement est concentré sur les salaires modestes, mais avec une ampleur qui diffère selon les simulations

Un allègement dégressif concentré sur les salaires moyens ou modestes a, dans toutes les simulations, un effet plus favorable en termes d'emplois qu'une réduction de cotisations uniforme, mais dont l'ampleur varie selon les profils d'allègement et la façon dont ils sont simulés par les trois modèles.

Pour un point de sortie des allègements généraux porté de 1,6 à 2,09 SMIC, et donc avec un allègement supplémentaire plutôt centré sur les salaires moyens, le surcroît d'emplois à 5 ans par rapport à un scénario de réduction uniforme des cotisations employeurs de sécurité sociale, se situerait entre 5 000 et 37 000 selon les modèles.

Pour un allègement concentré sur les bas salaires, qui consisterait à augmenter de 7,4 points le taux d'exonération au niveau du SMIC, avec un « point de sortie » porté de 1,6 à 1,75 SMIC, les résultats sont plus différenciés : l'impact obtenu sur l'emploi serait, selon la DG Trésor, majoré d'environ 160 000 par rapport au scénario d'allègement uniforme (avec un nombre d'emplois créés à 5 ans qui pourrait alors passer à environ 300 000 si l'on ne tient pas compte du nécessaire financement de cet allègement), tandis que l'OFCE aboutit à un nombre d'emplois majoré d'environ 90 000 (soit au total 222 000, toujours hors compensation financière), mais que, pour le modèle Némésis, le fait qu'un allègement concentré sur les bas salaires bénéficie moins aux secteurs exposés

à la concurrence internationale (et notamment à certains secteurs industriels) ne permettrait d'obtenir qu'un surcroît d'emplois de moins de 15 000.

II.2.3. Un financement des allègements qui réduit sensiblement les effets obtenus sur l'activité et l'emploi quel que soit le prélèvement considéré

Le financement *ex ante* des allègements considérés réduit dans tous les cas leurs effets potentiels sur l'activité et l'emploi, dans la mesure où les prélèvements envisagés en compensation affectent tous le pouvoir d'achat et la consommation des ménages, et dans certains cas (prélèvement générique) le bénéfice des entreprises. En dépit de différences un peu plus marquées sur les effets d'un allègement « non compensé », les trois modèles aboutissent « après compensation » à des résultats fortement convergents.

Les effets obtenus sur le PIB à 5 ans seraient ainsi ramenés à environ 0,1 point pour un allègement uniforme de 10 Md€ compensé *ex ante* par un prélèvement dit « générique », avec des effets sur l'emploi alors compris entre 43 000 et 81 000 selon les scénarios et les modèles.

Les impacts sont du même ordre en ce qui concerne un financement par la TVA, avec un effet un peu plus favorable sur l'activité pour Némésis et e-mod.fr (+0,2% d'activité supplémentaire à 5 ans).

Ils sont également voisins, voire plus défavorables dans le cas d'un financement par la CSG, avec, pour un allègement uniforme, un supplément d'activité devenant quasi-inexistant à 5 ans et un supplément d'emplois compris entre 30 et 74 000, sachant que l'hypothèse d'un rattrapage de 50% des pertes de pouvoir d'achat par les salaires annule à cet horizon une partie de l'impact de la mesure d'allègement sur le coût du travail,

Cette hypothèse de rattrapage fait toutefois partie des paramètres discutés dans les modèles, ce qui a conduit à la compléter (pour les modèles e-mod.fr et Nemesis) par une variante selon laquelle les évolutions salariales ne réagiraient pas directement à la variation des prélèvements mais uniquement à celles du marché du travail, et en particulier du taux de chômage (effet Phillips). Les résultats retracés par les deux modèles diffèrent alors largement : pour e-mod.fr, l'impact négatif d'une hausse de CSG sur le pouvoir d'achat des ménages aboutit à des résultats plus défavorables sur l'activité, l'emploi et surtout l'investissement qu'en cas de rattrapage salarial partiel, tandis que pour Nemesis, la conservation des gains de compétitivité obtenus à travers les allègements majore notablement les effets de la mesure.

II.2.4. Dans les simulations qui décrivent un effet favorable sur l'emploi, un solde des administrations publiques généralement amélioré

Dans les simulations qui conservent un effet favorable sur l'emploi lorsque l'allègement de charges donne lieu à compensation financière, le solde des administrations publiques se trouve au bout du compte amélioré.

Les hypothèses retenues ici qui supposent un financement *ex-ante* des allègements par des prélèvements de même montant aboutissent donc à un supplément de ressources publiques.

Si l'on tient compte de cette incidence, les besoins de financement liés à une telle mesure seraient donc inférieurs *ex-post* à son coût *ex-ante* sachant que des mécanismes adaptés de restitution des suppléments de ressources obtenus par les administrations publiques devraient en tout état de cause être prévus vis-à-vis des régimes de sécurité sociale.

II.2.5. Des effets plus ou moins prononcés sur le solde extérieur et l'investissement des entreprises

En ce qui concerne le commerce extérieur, l'impact d'un allègement du coût du travail sur les exportations apparaît sensiblement moindre dans les simulations réalisées par les modèles Mésange et e-mod.fr que dans celles qui résultent du modèle Nemesis, qui décrit des gains de compétitivité notables pour les entreprises du secteur exposé, passant par une répercussion « spontanée » rapide des allègements de charges dans les prix à la production.

Selon ce modèle, les suppléments d'activité, d'emploi et de revenu des ménages qu'ils génèrent ont en outre peu d'incidences sur les importations, alors que dans les deux autres modélisations, les importations réagissent à la demande d'une façon qui annule quasi intégralement l'impact sur le solde extérieur d'un allègement « non financé ». Et c'est finalement la réduction du pouvoir d'achat des ménages induite par d'éventuels prélèvements compensatoires, qui conduit dans certains cas pour ces modèles à une amélioration circonscrite de ce solde.

En concerne l'investissement des entreprises, l'impact retracé par les simulations est en général limité à l'horizon de 5 ans, et dépend de deux facteurs.

Le premier est la manière dont est pris en compte l'effet dit d'« accélérateur », qui retrace la sensibilité de l'investissement aux perspectives de demande et d'activité. Plus le modèle utilisé le considère comme important, plus l'impact obtenu sur l'investissement est marqué. C'est la raison pour laquelle, dans le modèle e-mod.fr qui retient un effet supérieur à l'unité, les différentiels d'investissement obtenus à 5 ans sont plus importants (de l'ordre de 0,2%) que dans les deux autres modélisations.

L'autre canal transite par les réactions de l'investissement à d'éventuelles variations du coût du capital. Les prélèvements compensatoires qui affectent ce dernier (prélèvement générique et CSG) peuvent alors dans certains cas conduire à un effet à 5 ans plus faible, voire négatif, sur cet agrégat.

II.3. Le test d'une variante de réduction générique des dépenses publiques.

Certains membres du Haut Conseil ont enfin souhaité que soit testé le financement d'un allègement des cotisations par une réduction « générique » des dépenses publiques.

Cette variante a été testée, bien que sa pertinence soit pour une large part sujette à interrogation: elle retrace en effet une diminution s'appliquant de façon uniforme à toutes les catégories de dépenses publiques, sans les distinguer autrement que dans des agrégats très regroupés (consommation des administrations incluant ou non les emplois publics, investissement public et prestations sociales).

Les résultats obtenus montrent à cet égard, comme les autres variantes qui envisagent le financement *ex ante* des allègements, une réduction significative des effets positifs obtenus à court-moyen terme sur l'activité et l'emploi, avec une ampleur plus marquée (et pour partie liée à des conventions comptables) lorsque l'emploi public est directement inclus dans le champ de ces dépenses⁴³, et avec des différences selon les modèles utilisés. Les effets sont à cet égard durablement plus défavorables dans le modèle e-mod.fr que dans les modèles Mésange et Némésis, qui décrivent un redressement des perspectives d'activité et d'emploi à l'horizon de 5 ou 10 ans. De façon générale, l'impact estimé d'un financement par une réduction des consommations publiques n'apparaît pas très différent de celui simulé, selon les modèles, pour une compensation soit par la CSG, soit par un prélèvement générique.

Il faut cependant noter que cette variante a en elle-même un sens limité car, comme le Haut Conseil l'a souligné dans son rapport de janvier 2014 sur les perspectives de financement à moyen-long terme des régimes de protection sociale, il paraît indispensable de procéder à une analyse fine des différents types de dépenses publiques, notamment sociales, eu égard à leurs effets à la fois sur l'activité et l'emploi à moyen terme, sur la redistribution des revenus et sur la croissance et le bien-être à long terme (*cf.* encadré 2). Il importe donc d'interpréter les résultats précédents, dont la signification suscite de larges interrogations, avec une extrême prudence.

Encadré 2 : Des difficultés d'analyse spécifiques aux dépenses de protection sociale

Concernant spécifiquement les dépenses de protection sociale, il apparaît difficile d'évaluer les effets d'éventuelles réductions sur l'activité, l'emploi et la redistribution des revenus en l'absence d'éléments précis sur les postes de dépenses, et même plus spécifiquement sur les prestations sociales, qui seraient potentiellement concernées. En effet :

- alors que les effets d'une variation des prestations en espèces passent généralement par le revenu et la consommation des ménages bénéficiaires, ceux d'une modification des prestations en nature ou des prestations dites « de services sociaux » peuvent inclure un contenu en emplois (marchands ou non marchands) plus direct ;
- l'efficacité de ces dépenses en termes de croissance et de bien-être à long terme peut être différente au sein du même bloc de prestations, avec par exemple une opposition entre les dépenses visant à assurer le développement des enfants, la qualification des demandeurs d'emploi ou l'amélioration de la santé de la population et d'autres qui peuvent correspondre à des hospitalisations inappropriées, une consommation excessive de médicaments ou des coûts liés à la dispersion des acteurs et à la complexité des circuits de gestion des dispositifs de protection sociale ;
- les différents types de dépenses sociales en espèces ou en nature ont de la même façon des incidences redistributives différentes et un impact diversifié sur le revenu disponible des ménages, comme l'a montré l'analyse qu'en a effectuée le Haut Conseil dans son rapport d'étape de juin 2013.

Or, l'étude du contenu et des perspectives d'évolution des différents types de prestations va au-delà des missions du Haut Conseil en charge du financement, et concerne plutôt les autres Hauts Conseils compétents dans le champ de la protection sociale.

⁴³ Il faut à cet égard noter qu'en comptabilité nationale, le PIB non marchand, qui est une composante du PIB, est par convention en partie évalué à partir de la rémunération des salariés des administrations publiques, et directement consommé par celles-ci.

Résultats détaillés par scénario et par modèle

Allègement uniforme de 2 points, comportement spontané des marges

Variable macroéconomique	PIB*			PIB marchand*			Solde extérieur**			Investissement des entreprises*			Revenu des ménages*			Consommation des ménages*			Solde des APU**			Emploi salarié (en milliers)		
	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans
Échéance																								
Scénario de financement																								
Mésange																								
Sans compensation	0,3	0,4	0,5	0,4	0,5	0,6	0,4	0,5	0,5	0,4	0,5	0,5	0,5	0,6	0,5	0,6	0,6	-0,1	-0,1	-0,1	140	142	135	
Prélèvement générique	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2	0,1	0,1	0,1	63	56	51	
TVA	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	-0,1	-0,2	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	0,0	0,1	0,1	49	47	60	
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	-0,1	0,0	0,1	-0,1	0,0	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	-0,2	-0,4	-0,3	-0,5	-0,4	-0,3	0,1	0,2	0,2	61	61	60	
CSG (sans rattrapage direct des salaires)																								
e-mod.fr																								
Sans compensation	0,3	0,3	0,4	0,3	0,4	0,5	0,3	0,4	0,5	0,1	0,1	0,5	0,6	0,6	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4	129	134	134	
Prélèvement générique	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	-0,2	-0,2	-0,2	0,1	0,0	-0,1	79	77	68	
TVA	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,3	0,3	0,2	-0,1	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	53	51	48	
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	0,0	0,0	-0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,2	0,2	0,2	0,0	0,0	-0,2	-0,6	-0,5	-0,5	-0,1	-0,2	-0,5	85	66	28	
CSG (sans rattrapage direct des salaires)	-0,4	-0,4		-0,4	-0,4	-0,4	-0,4	0,2	0,1	0,1	0,1	-0,7	-0,5		-0,8	-0,7		-0,8	-0,7		89	54		
Nemesis																								
Sans compensation	0,6	0,8	1,0	0,6	0,8	1,0	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,3	0,5	0,7	0,8	1,0	1,1	0,7	0,9	1,1	175	214	250	
Prélèvement générique	0,0	0,1	0,2	0,0	0,1	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	-0,4	-0,3	-0,2	-0,2	-0,1	0,0	-0,3	-0,1	0,0	53	71	97	
TVA	0,1	0,2	0,2	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	-0,1	0,0	0,1	-0,1	0,0	0,0	-0,2	-0,1	0,0	45	57	75	
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	0,1	0,1	-0,1	0,1	0,1	-0,1	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	-0,2	0,0	-0,1	-0,2	-0,2	-0,4	-0,3	-0,2	-0,4	57	57	0	
CSG (sans rattrapage direct des salaires)																								

* Ecart au compte central en % **Ecart au compte central en point de PIB

Variable macroéconomique	PIB*			PIB marchand*			Solde extérieur**			Investissement des entreprises*			Revenu des ménages*			Consommation des ménages*			Solde des APU**			Emploi salarié (en milliers)					
	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans			
Échéance																											
Scénario de financement																											
Mésange																											
Sans compensation	0,4	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	-0,1	-0,1	0,0	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	-0,1	-0,1	-0,1	0,6	0,6	0,6	146	154	135
Prélèvement générique	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	-0,2	-0,2	-0,3	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	59	60	46
TVA	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	53	53	62
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	-0,1	0,0	0,1	-0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	-0,1	0,0	0,0	-0,5	-0,4	-0,3	-0,5	-0,4	-0,3	0,1	0,2	0,2	0,1	0,2	0,2	67	70	58
CSG (sans rattrapage direct des salaires)																											
e-mod.fr																											
Sans compensation	0,3	0,4	0,4	0,4	0,5	0,6	0,0	0,1	0,1	0,7	0,8	0,7	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	-0,3	-0,3	-0,3	0,4	0,4	0,4	127	140	139
Prélèvement générique	0,1	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,2	-0,2	-0,2	-0,2	0,1	0,0	-0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	-0,1	77	81	72
TVA	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,0	0,1	0,1	0,3	0,3	0,3	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,0	52	53	49
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	0,1	0,1	0,0	0,2	0,2	0,1	0,1	0,2	0,3	0,2	0,2	-0,1	-0,5	-0,5	-0,5	0,0	-0,2	-0,5	0,2	0,2	0,1	0,2	0,2	0,1	88	74	28
CSG (sans rattrapage direct des salaires)	-0,2	-0,1		-0,1	0,0		0,2	0,3		-0,2	0,0		-0,6	-0,6		-0,6	-0,6		0,0	0,0		0,0	0,0		46	41	
Nemesis																											
Sans compensation	0,4	0,7	0,9	0,4	0,7	1,0	0,4	0,4	0,3	0,0	0,3	0,7	0,6	0,9	1,1	0,5	0,7	1,1	-0,3	-0,2	0,0	0,5	0,7	1,1	143	186	245
Prélèvement générique	-0,2	0,0	0,2	-0,2	0,0	0,2	0,2	0,3	0,2	-0,6	-0,5	-0,2	-0,4	-0,2	0,0	-0,5	-0,3	0,0	-0,1	0,0	0,1	-0,5	-0,3	0,0	21	43	92
TVA	-0,1	0,0	0,2	-0,1	0,0	0,2	0,2	0,2	0,2	-0,3	-0,2	0,1	-0,4	-0,2	0,0	-0,4	-0,3	0,0	0,0	0,1	0,4	-0,4	-0,3	0,0	14	31	70
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	-0,1	0,0	-0,1	-0,1	0,0	-0,1	0,3	0,3	0,2	-0,4	-0,2	-0,1	-0,5	-0,3	-0,5	-0,5	-0,4	-0,4	-0,1	0,0	-0,1	-0,5	-0,4	-0,4	26	30	-5
CSG (sans rattrapage direct des salaires)	0,0	0,3	0,6	0,0	0,3	0,6	0,3	0,4	0,3	-0,4	-0,1	0,3	-0,3	0,0	0,3	-0,4	-0,1	0,3	-0,1	0,1	0,4	-0,4	-0,1	0,3	71	111	174

* Ecart au compte central en % **Ecart au compte central en point de PIB

Variable macroéconomique	PIB*			PIB marchand*			Solde extérieur**			Investissement des entreprises*			Revenu des ménages*			Consommation des ménages*			Solde des APU**			Emploi salarié (en milliers)								
	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans						
Échéance																														
Scénario de financement																														
Mésange (comportement spontané de marges)																														
Sans compensation	0,4	0,5	0,6	0,5	0,6	0,7	-0,1	-0,1	0,0	0,5	0,6	0,6	0,6	0,7	0,8	0,7	0,7	0,8	-0,1	-0,1	-0,1	0,7	0,7	0,8	-0,1	-0,1	-0,1	177	179	171
Prélèvement générique	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	-0,2	-0,1	-0,2	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	0,1	0,1	0,2	-0,1	-0,1	-0,1	0,1	0,1	0,2	96	89	83
TVA	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,2	0,0	0,0	0,1	-0,1	-0,1	-0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	81	80	92
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	0,0	0,1	0,2	0,0	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	-0,1	0,1	0,1	-0,4	-0,3	-0,2	-0,4	-0,3	-0,2	0,1	0,2	0,2	-0,4	-0,3	-0,2	0,1	0,2	0,2	95	95	92
e-mod.fr (comportement spontané de marges)																														
Sans compensation	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	-0,1	0,0	0,0	0,6	0,6	0,5	0,3	0,4	0,4	0,5	0,5	0,4	-0,2	-0,2	-0,3	0,5	0,5	0,4	-0,2	-0,2	-0,3	159	163	155
Prélèvement générique	0,1	0,1	0,0	0,2	0,1	0,1	0,0	0,0	0,1	0,3	0,2	0,1	-0,2	-0,2	-0,2	0,2	0,1	-0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1	-0,1	0,2	0,2	0,2	102	99	84
TVA	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,0	0,0	0,1	0,3	0,3	0,2	-0,1	0,0	0,0	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,0	63	61	55
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	0,1	0,0	-0,1	0,1	0,0	-0,1	0,0	0,1	0,2	0,1	0,0	-0,2	-0,5	-0,5	-0,5	0,0	-0,2	-0,5	0,3	0,2	0,2	0,0	-0,2	-0,5	0,3	0,2	0,2	117	90	43
Nemesis (ajustement des prix à 50% la première année)																														
Sans compensation	0,4	0,7	0,9	0,4	0,7	0,9	0,4	0,4	0,4	0,1	0,3	0,7	0,6	0,9	1,1	0,5	0,8	1,1	-0,3	-0,1	0,0	0,5	0,8	1,1	-0,3	-0,1	0,0	150	191	249
Prélèvement générique	-0,2	0,0	0,2	-0,2	0,0	0,2	0,4	0,4	0,4	-0,6	-0,5	-0,2	-0,4	-0,2	0,0	-0,5	-0,3	0,0	-0,1	0,1	0,2	-0,5	-0,3	0,0	-0,1	0,1	0,2	27	48	96
TVA	-0,1	0,0	0,2	-0,1	0,0	0,4	0,4	0,4	0,4	-0,3	-0,2	0,1	-0,4	-0,2	0,0	-0,4	-0,2	0,0	0,1	0,2	0,4	-0,4	-0,2	0,0	0,1	0,2	0,4	20	35	75
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	-0,1	0,0	-0,1	-0,1	0,0	-0,1	0,2	0,2	0,2	-0,4	-0,2	-0,1	-0,5	-0,3	-0,3	-0,5	-0,4	-0,4	0,0	0,1	0,1	-0,5	-0,4	-0,4	0,0	0,1	0,1	32	35	0

* Ecart au compte central en % **Ecart au compte central en point de PIB

Allègement « bas salaires » avec supplément d'allègement au niveau du SMIC et point de sortie à 1,75 SMIC.

Variable macroéconomique	PIB*			PIB marchand*			Solde extérieur**			Investissement des entreprises*			Revenu des ménages*			Consommation des ménages*			Solde des APU**			Emploi salarié (en milliers)					
	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans			
Échéance	0,6	0,7	0,8	0,7	0,8	0,9	-0,1	0,1	0,0	0,6	0,8	0,8	0,7	0,9	1,0	0,9	0,9	1,0	-0,1	0,1	0,1	-0,1	0,1	0,1	298	303	288
Scénario de financement	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,0	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	219	213	201
Mésange (comportement spontané de marges)																											
Sans compensation	0,4	0,3	0,2	0,4	0,4	0,3	-0,1	0,1	-0,1	0,7	0,6	0,4	0,4	0,4	0,5	0,6	0,6	0,5	0,0	0,0	-0,1	0,0	0,0	-0,1	215	222	216
Prélèvement générique	0,2	0,1	0,0	0,2	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,4	0,2	0,0	-0,1	-0,1	-0,1	0,3	0,2	0,0	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	143	143	130
e-mod.fr (comportement spontané de marges)																											
Nemesis (ajustement des prix à 50% la première année)																											
Sans compensation	0,4	0,7	0,9	0,4	0,7	0,9	0,3	0,3	0,2	0,1	0,3	0,6	0,7	0,9	1,2	0,5	0,8	1,1	-0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	157	199	258
Prélèvement générique	0,2	0,0	0,2	0,2	0,0	0,2	0,3	0,3	0,2	0,6	0,5	-0,2	0,4	-0,1	0,1	0,4	0,2	0,1	0,4	0,1	0,3	0,3	0,3	0,3	34	55	105

* Ecart au compte central en % **Ecart au compte central en point de PIB

Éclairage VI

**Analyse comparée des dispositifs de crédit d'impôt compétitivité emploi
et d'allégement général de cotisations sur les bas salaires**

Analyse comparée des dispositifs de crédit d'impôt compétitivité emploi et d'allègement général de cotisations sur les bas salaires

La présente note constitue une première approche pour contribuer à la réflexion du Haut conseil du financement de la protection sociale (ci-après HCFiPS) en matière d'évolution des modalités de financement du système de protection sociale, suite à sa saisine en date du 19 décembre 2013 et à l'intervention du Président de la République le 14 janvier 2014. Les évolutions avancées posent notamment la question d'une éventuelle fusion ou des modalités de rapprochement des deux dispositifs généraux de diminution du coût du travail que sont le crédit d'impôt compétitivité emploi (ci-après CICE) et l'allègement général. Cette problématique nécessite, au préalable, d'analyser plus précisément les caractéristiques et portées de chaque dispositif, en les comparant.

Cette note est issue des premiers échanges intervenus entre le rapporteur désigné par l'Igas⁴⁴, la présidence et le secrétariat général du HCFiPS et les administrations sollicitées dans le cadre d'un groupe de travail (direction générale du trésor – DG Trésor, direction de la sécurité sociale – DSS, direction de la législation fiscale – DLF, direction générale des finances publiques – DGFiP, agence centrale des organismes de sécurité sociale – ACOSS). Elle reflète les travaux conduits pendant la dernière semaine de janvier et la première semaine de février, et revêt de fait un caractère provisoire. Elle est centrée sur les problématiques juridiques et de gestion et n'aborde pas, en tant que telles, les problématiques économiques et financières liées aux dispositifs, qui donnent lieu à des analyses distinctes du HCFiPS.

La note vise à identifier les caractéristiques propres et communes du CICE et de l'allègement général (1) et à identifier l'impact en termes juridiques et de gestion des évolutions pouvant intervenir (2), évolutions prises parmi les « familles » de scénarios présentées dans l'éclairage III joint au présent point d'étape.

1. Allègement général et CICE : des dispositifs aux objectifs proches mais qui font appel à des techniques différentes

Le CICE a été récemment mis en place par l'article 66 de la loi de finances rectificative pour 2012⁴⁵. Il concerne les gains versés aux salariés rémunérés jusqu'à 2,5 SMIC. Ce crédit d'impôt correspond à un taux uniforme de 4% en 2014 au titre des rémunérations versées en 2013 et à un taux uniforme de 6% pour les années ultérieures. Les dispositions relatives au CICE sont codifiées, à titre principal, aux articles 199 *ter* C, 220 C, 223 O et 244 *quater* C du code général des impôts. Son coût annuel est évalué, en rythme de croisière, à 20 Md€ (taux de 6%).

⁴⁴ Cette note a été rédigée par M. Benjamin Ferras, inspecteur des affaires sociales, suite à la lettre de mission du Directeur de cabinet de Madame la ministre des affaires sociales et de la santé à l'Igas en date du 27 janvier 2014.

⁴⁵ Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

Le dispositif d'allégement général trouve ses prémices dans la « ristourne Juppé » mise en place à compter de 1995 (dans la limite de 1,2 ou de 1,33 SMIC) puis dans la réduction unique dégressive sur les bas salaires (dans la limite de 1,3 SMIC). Puis ont été créés les dispositifs d'allégements dégressifs liés à la réduction du temps de travail au cours de la période 1998 - 2002 (aide incitative dite « Aubry I » et allégements dits « Aubry II »⁴⁶). Enfin, la réduction unique dégressive et les allégements liés à la réduction du temps de travail ont été supprimés suite à la création de la « réduction Fillon » au 1^{er} juillet 2003. Ce dispositif de réduction est codifié à l'article L. 241-13 du code de la sécurité sociale. Il consiste en un allégement dégressif entre 1 et 1,6 SMIC représentant, selon les effectifs employés par l'entreprise, un avantage de 26 ou de 28,1 points⁴⁷ pour un salarié rémunéré au SMIC (salaire minimum interprofessionnel de croissance). L'allégement général représente 20,1 Md€ en 2014.

1.1. Les différences liées aux techniques de crédit d'impôt et d'allégement des cotisations patronales

1.1.1. Des réductions de prélèvements, annuelle pour le CICE et mensuelle ou trimestrielle pour l'allégement général

Le crédit d'impôt permet à un redevable de bénéficier d'un avantage à l'occasion de la déclaration et de la liquidation de l'impôt dû au titre d'un exercice. Cet avantage prend la forme soit d'une diminution de l'impôt dû, soit d'un remboursement. La technique est, par nature, liée à la date de déclaration et de paiement de l'impôt. Ainsi, les employeurs peuvent bénéficier du CICE au titre des rémunérations versées au cours de l'année 2013 lors de la déclaration et du paiement du solde de leur impôt sur les sociétés (IS) ou de leur impôt sur le revenu (IR) soit, au plus tôt, en mai 2014.

A contrario, l'allégement de cotisations patronales repose sur la minoration des montants dus - mensuellement ou trimestriellement⁴⁸ - aux organismes de recouvrement au titre de l'emploi de salariés. Chaque employeur est amené à déclarer et payer les rémunérations le mois ou le trimestre suivant leur versement à ses salariés. Ainsi, il bénéficie de l'avantage lié à l'allégement avec un mois ou un trimestre de décalage⁴⁹. L'allégement général ne donne lieu à aucun remboursement. Il repose uniquement sur la minoration des montants dus aux organismes de recouvrement social.

Le schéma ci-après présente le décalage constaté, pour les rémunérations versées en janvier 2013, entre la date de bénéfice de l'allégement général et le CICE.

⁴⁶ Le montant de l'aide incitative était forfaitaire et dégressif en fonction, d'une part, de l'année d'exécution de la convention et, d'autre part, de la date à laquelle était conclu l'accord de réduction du temps de travail. L'allégement dit Aubry II était également dégressif mais ne s'annulait pas, un montant minimum de déduction étant prévu quel que soit le montant de la rémunération du salarié.

⁴⁷ Ces taux ont été appliqués à compter de 2007, l'objectif étant d'exonérer l'ensemble des cotisations patronales au niveau du SMIC, hors cotisations d'accidents du travail - maladies professionnelles compte tenu de leur caractère variable et de leur dimension assurantielle.

⁴⁸ La déclaration et le paiement des cotisations et contributions sociales au mois ou au trimestre est fonction de la taille de l'entreprise (cf. *infra*, point 1.5).

⁴⁹ Ce « décalage » est néanmoins relatif car identique aux dates régulières de paiement et de déclaration des cotisations et contributions sociales. Il convient de souligner par ailleurs que, si l'avantage est liquidé et appliqué mensuellement ou trimestriellement, la réduction est appréciée *in fine* annuellement. Ainsi, l'employeur peut rectifier les montants appliqués dans le cadre de l'élaboration de la déclaration annuelle des données sociales (DADS) et du tableau récapitulatif (cf. *infra*, point 1.5)

Schéma 1 : Décalage temporel maximal entre le bénéfice du CICE et le bénéfice de l'allégement général - rémunérations versées au titre de janvier 2013

	2013												2014				
	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	janvier	février	mars	avril	mai
Versement des salaires de janvier	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
Acquittement des cotisations - bénéfice de l'allégement	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
Acquittement de l'IS ou de l'IR - bénéfice du CICE	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	

Travaux IGAS pour HCFiPS, à partir des données produites par les administrations.

Ce décalage temporel est en outre renforcé par les modalités générales de remboursement du crédit d'impôt. Ainsi, hormis certaines catégories spécifiques (*cf. infra*), les entreprises présentant sur plusieurs exercices un crédit (l'impôt dû ne permettant pas d'imputer l'intégralité de l'avantage dégagé) ne peuvent bénéficier du remboursement qu'au terme de trois années. Le tableau ci-après présente ce cas théorique, sachant que la probabilité de dégager constamment un crédit à l'IS sans pouvoir imputer le crédit de la première année au cours de trois exercices apparaît *a priori* limitée⁵⁰.

Tableau 1 : Cas d'une entreprise présentant à compter de 2013 un excédent de crédit d'impôt constant à l'IS ou à l'IR

Année	Situation de l'entreprise
2013	Païement des rémunérations 2013
2014	Excédent de crédit d'impôt reporté sur l'impôt dû en 2015
2015	Excédent de crédit d'impôt reporté sur l'impôt dû en 2016
2016	Excédent de crédit d'impôt reporté sur l'impôt dû en 2017
2017	Restitution du crédit d'impôt au titre de 2013 au redevable

Travaux IGAS pour HCFiPS à partir des données produites par les administrations.

Afin de pallier l'impact pour la trésorerie des employeurs de ce décalage du bénéfice de l'avantage et son remboursement au terme de trois années, deux dispositifs complémentaires ont été mis en œuvre :

- une possibilité de remboursement du CICE au titre de N dès l'année N+1 de déclaration et de liquidation de l'IS ou de l'IR et donc de l'avantage fiscal ; cette faculté est ouverte aux PME répondant à la définition communautaire⁵¹, aux jeunes entreprises innovantes, aux entreprises nouvelles et aux entreprises en difficulté ;
- un dispositif de cession ou de nantissement des CICE par les employeurs auprès d'établissements de crédit.

⁵⁰ Une analyse par cas types et à partir des prévisions assurées permettrait néanmoins d'apprécier cette probabilité.

⁵¹ La notion de PME est définie par l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission européenne du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

Dispositif de cession ou de nantissement du CICE

La cession ou le nantissement peut intervenir au titre de la créance dite « en germe » dès l'année ; seule une opération de ce type peut être assurée au cours d'une année civile.

Ces opérations sont adossées, pour certaines entreprises, à une garantie accordée aux établissements de crédit par Oséo / BPI⁵².

Le redevable peut recourir à cette facilité (i) en formalisant cette opération avec un établissement de crédit et (ii) en mentionnant cette action dans sa déclaration fiscale – le dispositif déclaratif est donc allégé, l'essentiel des échanges intervenant entre la DGFIP et les établissements de crédit.

1.1.2. Le CICE et l'allégement général ont tous deux un impact sur le résultat de l'entreprise mais donnent lieu à une prise en compte fiscale différente qui modifie leur impact financier net

Le CICE conduit à diminuer directement l'imposition de l'entreprise à l'IS ou à l'IR par la prise en compte des rémunérations dans la limite de 2,5 SMIC. Les modalités particulières de comptabilisation du CICE dans les comptes des entreprises (moindre charge de personnel ou moindre impôt), permettent de ne pas augmenter l'assiette de l'IS ou, le cas échéant, de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE). Le CICE conduit donc directement à diminuer la charge fiscale des redevables.

A contrario, l'allégement général conduit à diminuer, au fil du versement des rémunérations, le coût du travail *via* la diminution des prélèvements sociaux frappant certaines rémunérations. Ainsi, toutes choses égales par ailleurs et en l'absence de mobilisation des montants ainsi dégagés à d'autres fins, l'allégement général a pour effet d'accroître en retour les montants soumis à l'IR ou à l'IS⁵³ avec, dans ce cas, un « retour brut d'IS » évalué à des recettes supplémentaires à hauteur de 20 à 25%. L'avantage net perçu par l'entreprise n'est donc pas, pour un même montant brut, équivalent à celui d'un crédit d'impôt.

1.1.3. Ces dates différentes de bénéfice des avantages fiscal et social ont des conséquences comptables et budgétaires spécifiques

L'allégement général est inscrit, en application du principe des droits constatés, dans les comptes des employeurs et dans les comptes des organismes sociaux au fil de l'eau. Il est comptablement rattaché à l'exercice de versement des rémunérations, le fait générateur de la dette de cotisations étant constitué par le versement de la rémunération. Depuis 2011, l'allégement général est financé globalement par des affectations définitives de recettes fiscales qui sont intégrées dans les recettes figurant dans les lois de financement de la sécurité sociale⁵⁴.

⁵² Soit les PME répondant à la définition communautaire, les jeunes entreprises innovantes, les entreprises nouvelles et les entreprises en difficulté.

⁵³ Ainsi que, le cas échéant, à la CVAE.

⁵⁴ Les techniques de compensation précédentes reposaient sur le recours à un panier de recettes fiscales, la compensation *via* un fonds (FOREC) ou l'ouverture de crédits budgétaires en loi de finances. Dans chacun de ces cas, cette compensation intervenait au cours du même exercice que celui de comptabilisation dans les comptes des employeurs et des organismes sociaux.

En revanche, le CICE est comptabilisé :

- dans les comptes de l'employeur, au titre de l'exercice de versement des rémunérations, compte tenu notamment de la possibilité de cession ou de nantissement ;
- dans les comptes publics, en comptabilité nationale, au titre de l'exercice N+1, au cours duquel les déclarations et paiements et les éventuelles opérations de remboursement interviennent.

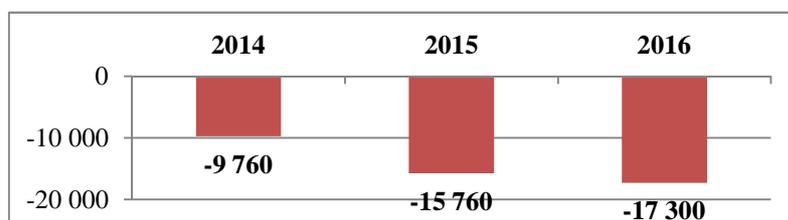
Ainsi, la traduction budgétaire de l'impact de chaque dispositif est assurée de manière différente dans les lois financières (lois de finances et lois de financement de la sécurité sociale) :

- les recettes affectées définitivement en 2011 à la sécurité sociale au titre de la compensation de l'allègement général figurent dans la loi de financement de l'année ;
- le double impact du CICE (minoration des recettes fiscales et dépenses liées aux remboursements) figure en loi de finances au titre de l'année de déclaration et de paiement de l'impôt (année N+1 au titre des rémunérations versées en N). Toutefois, compte tenu de la nature de l'avantage fiscal, sa traduction budgétaire en loi de finances est partielle. En effet,
 - le « coût économique » ou le coût complet pour les finances publiques du CICE est connu à la fin de l'année 2014 ou au début de l'année 2015, à partir des déclarations déposées par les redevables en 2014 au titre des rémunérations versées en 2013⁵⁵ ;
 - par conséquent, les montants figurant en loi de finances sont des montants prévisionnels et en encaissements – décaissements ; aussi, pour l'exercice 2014 :
 - ✓ la minoration des recettes fiscales correspond aux prévisions de CICE pouvant être imputé par les redevables sur l'IS ou l'IR dû au titre de 2013 et acquitté en 2014 ;
 - ✓ les crédits de remboursements correspondent aux prévisions des montants devant être restitués au redevable dès 2014 compte tenu du fait que, d'une part, ils n'ont pu imputer l'intégralité du CICE sur l'IS ou l'IR dû et, d'autre part, ils sont éligibles au remboursement dès la première année (PME répondant à la définition communautaire, jeunes entreprises innovantes, entreprises nouvelles et entreprises en difficulté) ;
 - ✓ en revanche, il n'est pas tenu compte, dans les lois de finances pour 2014, des montants de CICE n'ayant pu être imputés sur l'IS ou l'IR dû et ne donnant pas lieu à remboursement en 2014 ; or, certaines de ces entreprises ne pourront pas imputer le CICE au cours des trois années suivantes et ne pourront prétendre au remboursement qu'au terme de trois années, ces montants de CICE dus au titre des rémunérations versées en 2013 ne trouveront ainsi leur traduction budgétaire en loi de finances que dans les lois de finances pour 2017 ;

⁵⁵ Compte tenu, notamment, des entreprises dont l'exercice comptable est « à cheval » sur les années 2013 et 2014.

- ✓ il y a donc une distinction forte à opérer entre le « coût économique » du dispositif qui est connu année après année et sa traduction budgétaire qui va aller croissante et s'étaler sur plusieurs années dans un contexte de montée en charge du dispositif⁵⁶.

Graphique 1 : Prise en compte du CICE en lois de finances - années 2014 à 2016 - en millions d'euros



Annexe au projet de loi de finances pour 2014, Evaluation des voies et moyens, tome II, Dépenses fiscales. Compte tenu de la nature du dispositif, son impact est présenté globalement en minoration de recettes.

1.2. Des champs d'application articulés entre CICE et allègement général mais un traitement différencié du secteur non lucratif

La volonté du législateur et du pouvoir réglementaire a été de veiller à la recherche systématique d'articulation entre l'avantage fiscal et l'allègement social. Toutefois, cette volonté est circonscrite par les différences de critères généraux ouvrant droit à chaque avantage :

- le CICE concerne les employeurs de salariés redevables de l'IS ou de l'IR déclarant leurs résultats au régime réel d'imposition ; les principaux critères pour prétendre au CICE sont ;
 - d'exercer une activité économique conduisant à déclarer et payer l'IR ou l'IS ;
 - de déclarer ses résultats au réel ; sont donc exclus tous les redevables ayant opté pour un régime forfaitaire ou simplifié d'imposition (régime micro-BIC par exemple) ;
- *a contrario*, l'allègement général ne concerne pas tous les employeurs déclarant et payant des cotisations et contributions sociales aux organismes de recouvrement social⁵⁷ ; peuvent prétendre au bénéfice de l'allègement général :
 - les employeurs de salariés affiliés obligatoirement à l'assurance chômage ;
 - par tolérance particulière prévue par la loi, les employeurs de certains salariés non soumis à affiliation à l'assurance chômage⁵⁸.

⁵⁶ Cette chronique de prise en compte du CICE en loi de finances est liée, d'une part, à la hausse du taux de 4 à 6% entre 2014 et 2015 (rémunérations versées en 2013 puis en 2014 et après) et, d'autre part, au fait que le CICE donne lieu à des reliquats sur les années ultérieures (jusqu'à 3 années) ; reliquats qui sont intégrés progressivement compte tenu des possibilités d'imputation ou de remboursement ouvertes aux entreprises.

⁵⁷ Soit en tant qu'organisme de recouvrement, les Unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (Urssaf), les Caisses générales de sécurité sociale (CGSS dans les DOM), les caisses de mutualité sociale agricole (MSA) ou encore la Caisse commune de sécurité sociale de Lozère (CCSS). Par ailleurs, le financement des allègements par des recettes fiscales affectées concerne l'Acof (Urssaf, CGSS et CCSS), la CCMSA ainsi que les régimes spéciaux de la SNCF, de la RATP, des mines (CANSSEM), des clercs et employés de notaires (CRPCEN), des marins (ENIM).

Par ailleurs, le CICE et l'allégement général ne peuvent bénéficier à des catégories particulières :

- l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs, scientifiques ou culturels⁵⁹ ;
- les travailleurs indépendants, les deux dispositifs étant limités aux seuls salariés, les travailleurs indépendants bénéficient néanmoins des deux avantages au titre des salariés qu'ils emploient,
- les particuliers employeurs qui bénéficient de dispositifs fiscaux et sociaux particuliers⁶⁰.

Enfin, le CICE et l'allégement général se distinguent par le traitement accordé au secteur non lucratif et exonéré d'IS :

- le CICE ne bénéficie au secteur public ou privé non lucratif que dès lors que ces acteurs assurent, pour partie, une activité lucrative soumise à l'IS ;
 - le dispositif prévoit que les organismes mentionnés à l'article 207 du code général des impôts (recensés dans le tableau *infra*) qui sont partiellement soumis à l'IS peuvent bénéficier du CICE au titre des rémunérations versées aux salariés affectés aux activités soumises à l'IS ;
 - en revanche, ces mêmes organismes assurent des activités lucratives qui, par dérogation et en application de ce même article du code général des impôts, ne sont pas soumises à l'IS ; en l'état actuel des textes, ces organismes ne peuvent prétendre au bénéfice du CICE pour ces activités mais la France conduit actuellement une démarche auprès de la Commission européenne afin de permettre que ces organismes puissent se voir ouvrir cet avantage ;
- l'allégement général bénéficie, pour sa part, à l'ensemble des employeurs dont les salariés sont affiliés obligatoirement à l'assurance chômage ; ce critère conduit à faire bénéficier du dispositif l'ensemble du secteur privé non lucratif.

Cette différence de traitement du secteur des associations et, dans une approche plus large, d'une part importante du secteur privé non lucratif a été analysée dans un rapport récent⁶¹. Le surcoût lié à l'application d'une mesure équivalente au CICE pour l'ensemble du secteur privé non lucratif a été évalué à 1,5 Mds€. Toutefois, simultanément à la mise en place du CICE, le secteur privé non lucratif a

⁵⁸ Soit les salariés des entreprises nationales ne disposant pas de régimes spéciaux de sécurité sociale, les salariés des établissements publics à caractère industriel et commercial des collectivités territoriales, les sociétés d'économie mixte (dont le capital est détenu au moins à 30% par le secteur public). Par ailleurs, les rémunérations versées aux salariés des régimes spéciaux des marins, des mines et des clercs et employés de notaire sont éligibles à l'allégement général. Les rémunérations versées aux salariés relevant des autres régimes spéciaux ne sont pas éligibles à l'allégement général.

⁵⁹ Toutefois, comme l'indique le tableau ci-après, les salariés affectés aux activités soumises à l'impôt sur les sociétés, dans le cadre prévu par l'article 207 du CGI, ouvrent droit au bénéfice du CICE.

⁶⁰ En revanche, les sociétés assurant des services à la personne peuvent bénéficier à la fois du CICE et de l'allégement général.

⁶¹ Voir Yves Blein, Laurent Grandguillaume, Jérôme Guedj et Régis Juanico, parlementaires en mission auprès du Premier ministre, avec l'appui de Adeline Rouzier-Deroubaix et Vincent Claudon, *Impact de la mise en œuvre du crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) sur la fiscalité du secteur privé non lucratif*, rapport, décembre 2013.

bénéficié d'un avantage fiscal lié à la hausse de l'abattement sur la taxe sur les salaires dont le coût global a été porté à 500 M€.

Tableau 2 : Employeurs exclus du bénéfice du CICE ou de l'allégement général pour tout ou partie de leurs salariés

	Bénéfice du CICE	Bénéfice de l'allégement général
Travailleurs indépendants à titre personnel	Non	Non
Particuliers employeurs	Non	Non
Etat	Non	Non
Régions, départements, communes et leurs groupements, ententes et syndicats (6° du 1 de l'article 207 CGI)	Non	Non
Etablissements publics de recherche, d'enseignement supérieur, personnes morales créées pour la gestion d'un pôle de recherche et fondations de recherche (9° à 11° du 1 de l'article 207 du CGI au titre des activités définies à l'article L. 123-3 du code de l'éducation et à l'article L. 112-1 du code de la recherche)	Non	Non
Entreprises contrôlées majoritairement par l'Etat dont les salariés bénéficient d'un régime spécial de sécurité sociale	Oui	Non
Réseaux consulaires (chambres de commerce et d'industrie, des métiers, d'agriculture)	Oui	Non
Employeurs de salariés bénéficiant de taux réduits ou d'assiette forfaitaire	Oui	Non
Employeurs de salariés bénéficiant de dispositifs d'allègements de cotisations sociales autres que l'allégement général	Oui	Non
Secteur privé non lucratif (hors exceptions prévues par l'article 207 CGI)	Non	Oui
Syndicats professionnels (1° bis du 1 de l'article 207 CGI)	Non	Oui
Sociétés coopératives agricoles (2° et 3° du 1 de l'article 207 CGI)	Non	Oui
Coopératives (3° bis du 1 de l'article 207 CGI)	Non	Oui
Organismes HLM, SEM et SA de coordination (4° ter du 1 de l'article 207 CGI)	Non	Oui
SA de crédit immobilier (4° ter de l'article 207 CGI)	Non	Oui
Unions d'économie sociale (4° quater de l'article 207 CGI)	Non	Oui
Associations sans but lucratif régies par la loi du 1er juillet 1901 (5° du 1 de l'article 207 CGI)	Non	Oui
Organismes sans but lucratif (1° du 7 de l'article 261 CGI et activités mentionnées au 5° bis du 1 de l'article 207 CGI)	Non	Oui
Etablissements publics, SEM, organismes HLM et SA de coordination d'organismes HLM (au titre des activités du 6° bis du 1 de l'article 207 CGI)	Non	Oui pour les EPIC ⁶²
Sociétés coopératives de construction et SEM (au titre des activités du 7° du 1 de l'article 207 du CGI)	Non	Oui
Sociétés coopératives de construction (article 1378 sexies CGI et 8° du 1 de l'article 207 CGI)	Non	Oui

Travaux IGAS pour HCFiPS à partir des données produites par les administrations. Les organismes mentionnés à l'article 207 CGI peuvent bénéficier du CICE au titre des activités soumises à l'IS mais pas au titre des activités non imposées à l'IS.

⁶² Les Etablissements publics industriels et commerciaux relèvent du champ de l'allégement général ; en revanche, les établissements publics administratifs en sont exclus.

Sous réserve de cette différence importante liée au secteur privé non lucratif, les différences dans les modalités de définition du champ d'application, à partir de la notion de redevable d'un impôt ou d'employeurs de catégories spécifiques de salariés, conduisent à des différences mesurées de champs d'application des dispositifs, recensées dans le tableau proposé ci-dessus.

1.3. Des modalités différentes de cumul et de conditionnalité⁶³

1.3.1. Le CICE peut être cumulé avec d'autres avantages

1.3.1.1. L'absence de condition suspensive au bénéfice du CICE

Il n'existe aucune condition suspensive au bénéfice du CICE. Il peut être cumulé non seulement avec l'allègement général ou le bénéfice d'autres allègements de cotisations sociales mais également avec les autres avantages fiscaux (réduction ou crédit d'impôt en particulier)⁶⁴. Les entreprises dont le bénéfice est exonéré transitoirement, en vertu de certains dispositifs d'aménagement du territoire (zones franches urbaines, zones de revitalisation rurale...) ou d'encouragement à la création et à l'innovation (entreprises nouvelles, jeunes entreprises innovantes), bénéficient du CICE. La possibilité de cumuler le CICE avec le crédit d'impôt recherche a donné lieu à des critiques : le gouvernement a néanmoins été amené à souligner que les deux dispositifs poursuivent des finalités et objectifs différents⁶⁵.

1.3.1.2. La mise en place d'un dispositif de suivi spécifique

Le texte relatif au CICE prévoit que celui-ci est « *un crédit d'impôt ayant pour objet le financement de l'amélioration de [la] compétitivité [des entreprises] à travers notamment des efforts en matière d'investissement, de recherche, d'innovation, de formation, de recrutement, de prospection de nouveaux marchés, de transition écologique et énergétique et de reconstitution de leur fonds de roulement. L'entreprise retrace dans ses comptes annuels l'utilisation du crédit d'impôt conformément aux objectifs mentionnés à la première phrase du présent I. Le crédit d'impôt ne peut ni financer une hausse de la part des bénéfices distribués, ni augmenter les rémunérations des personnes exerçant des fonctions de direction dans l'entreprise* »⁶⁶.

⁶³ Les deux dispositifs ne sont pas, au regard de leur dimension universelle, soumis à la réglementation communautaire dite *de minimis* applicable aux seules aides publiques ciblées.

⁶⁴ Ce principe général de cumul souffre une exception : le CICE ne peut être cumulé avec le crédit d'impôt en faveur des métiers d'art, compte tenu des finalités similaires visées par les deux dispositifs, voir article 244 *quater* O CGI. Ce dispositif vise à favoriser le secteur d'artisanat ou d'industrie d'art et à soutenir la compétitivité et la capacité d'innovation des savoir-faire traditionnels. Il permet d'encourager la création artisanale d'excellence en allégeant ses coûts, notamment salariaux. Il repose notamment sur les charges liées à l'emploi de salariés. Il est plafonné à 30 000 € par an.

⁶⁵ Voir Cour des comptes, *L'évolution et les conditions de maîtrise du crédit d'impôt en faveur de la recherche*, Communication à la commission des finances de l'Assemblée nationale, juillet 2013.

⁶⁶ Voir le I de l'article 244 C *quater* du CGI ainsi que l'interprétation retenue par l'instruction DGFIP (BOI BOI-BIC-RICI-10-150-30-20-20131126).

Par ailleurs, ce texte prévoit deux modalités complémentaires dans le cadre du déploiement du CICE⁶⁷ :

- la mise en place d'un comité national de suivi et de comités régionaux de suivi ; le premier rapport du comité national a été réalisé en octobre 2013 ;
- la possibilité de dispositions législatives complémentaires, « *après concertation avec les organisations professionnelles et syndicales représentatives au niveau national, une loi peut fixer les conditions d'information du Parlement et des institutions représentatives du personnel ainsi que les modalités du contrôle par les partenaires sociaux de l'utilisation du crédit d'impôt afin que celui-ci puisse concourir effectivement à l'amélioration de la compétitivité de l'entreprise.* » ; à ce stade, aucun projet ou proposition de loi n'a été spécifiquement déposé à ce titre mais des dispositions législatives particulières ont néanmoins été introduites⁶⁸.

1.3.2. Le bénéfice de l'allégement général est conditionné par plusieurs principes

1.3.2.1. *La prohibition du cumul d'allègements de cotisations*

Si l'allégement général peut être cumulé avec le CICE, il ne peut pas être cumulé avec les autres dispositifs d'allégement de cotisations patronales (allègements liés à certains publics, certains secteurs d'activité ou certaines zones géographiques), à l'exception de la déduction forfaitaire majorée au titre des heures supplémentaires ouverte aux employeurs de moins de 20 salariés⁶⁹. Par ailleurs, les salariés bénéficiant de taux réduits ou d'assiettes forfaitaires de cotisations ne peuvent donner lieu au bénéfice de l'allégement général⁷⁰.

⁶⁷ Voir les IV et V de l'article 66 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

⁶⁸ La loi n°2013-504 du 14 juin 2013 relative à la sécurisation de l'emploi comporte ainsi des dispositions de nature à faciliter le contrôle du respect des objectifs assignés au CICE par les partenaires sociaux. Son article 8 prévoit la production, chaque année, par l'employeur aux instances représentatives du personnel, de bases de données économiques et sociales comprenant des informations spécifiques sur le CICE, ce suivi du CICE étant assorti de procédures spécifiques de signalement.

⁶⁹ La loi n°2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allégement des démarches administratives et la loi n°2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 ont modifié le dispositif d'avantages fiscal et social lié à la rémunération des heures supplémentaires. Elles ont réservé le bénéfice d'une déduction forfaitaire aux entreprises de moins de 20 salariés.

⁷⁰ Cela concerne les catégories suivantes : apprentis, acteurs de complément, artistes du spectacle occasionnel, cadets de golf, dirigeants et animateurs de centres de vacances et de loisirs pour mineur, salariés encadrant des adultes handicapés dans des centres de vacances et de loisirs, pilotes de bateaux de haute mer et aides de marine, salariés collaborateurs occasionnels du service public, enquêteurs (enquêtes agricoles, recensement de la population et autres enquêteurs INSEE, entreprises de sondage...), formateurs occasionnels, stagiaires de formation professionnelle continue, gardiens auxiliaires de monuments historiques, gérants de cabines téléphoniques, salariés des hôtels, cafés et restaurants rémunérés au pourboire, ouvreuses et dames de vestiaire, mannequins, porteurs de presse.

En revanche, le bénéfice de l'allégement général n'est pas soumis à d'autres conditions applicables à d'autres allègements ciblés, telles que la condition d'être à jour de ses cotisations ou le fait de ne pas avoir fait l'objet d'un procès verbal de travail dissimulé pour dissimulation d'emploi salarié⁷¹. Par ailleurs, le bénéfice de l'allégement général peut, à titre de sanction, être remis en cause *a posteriori* dans le cas de constats de travail dissimulé⁷².

1.3.2.2. L'allégement général peut servir de bases à des pénalités liées à des dispositifs spécifiques de « conditionnalité »

Ces dispositifs visent à pénaliser certains comportements au regard des objectifs poursuivis par la politique de l'emploi. Ils sont assis sur la masse salariale ou sur les allègements accordés. Ils relèvent du même circuit de recouvrement que les cotisations de sécurité sociale.

Le premier dispositif mis en œuvre a trait à l'obligation incombant à l'employeur de négociation sur les salaires⁷³. Les entreprises et groupes de 50 salariés et plus dans lesquelles un ou plusieurs délégués syndicaux ont été désignés doivent procéder à cette négociation annuelle. En l'absence de preuve d'engagement d'une telle négociation, l'employeur est tenu, au titre de l'année considérée, de déclarer et payer, *via* le tableau récapitulatif accompagnant la déclaration annuelle des données sociales, une pénalité correspondant à 10% des allègements appliqués au cours de l'année.

Les allègements relevant du champ de cette pénalité sont l'allégement général ainsi que les allègements applicables dans certaines zones géographiques. Lorsque l'employeur n'a pas rempli cette obligation au titre de la troisième année consécutive, le taux de la pénalité est de 100%. La mise en œuvre opérationnelle du dispositif se heurte à des problématiques importantes dans le cadre des contrôles diligentés par les Urssaf. Ainsi, si les situations de redressements sont peu nombreuses à ce stade, elles représentent des enjeux financiers très importants pour l'employeur considéré. Au-delà, l'appréciation par les DIRECCTE et par les Urssaf de la mise en œuvre effective de la négociation annuelle est délicate à conduire et à harmoniser.

Un autre dispositif de pénalité lié à la mise en œuvre des contrats de génération est prévu par la loi n°2013-185 du 1^{er} mars 2013⁷⁴. Ce dispositif concerne les entreprises et groupes d'au moins 300 salariés qui ont l'obligation d'être couverts par un accord collectif ou un plan d'action relatif au contrat de génération.

⁷¹ Ces conditions sont applicables pour certains allègements zonés (DOM en particulier). Leurs modalités d'application sont complexes.

⁷² Cette sanction est prévue par l'article L. 133-4-2-1° du code de la sécurité sociale.

⁷³ Voir loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008.

⁷⁴ Ce dispositif se substitue au dispositif « accords seniors » pour lequel une pénalité a été instituée à compter du 1^{er} janvier 2010 à la charge des entreprises non couvertes par un accord ou un plan d'action relatif au recrutement ou au maintien dans l'emploi des salariés âgés. Ce dispositif, introduit par la loi n° 2008-1330 du 17 décembre 2008 de financement de la sécurité sociale pour 2009, reposait sur une pénalité mensuelle de 1% des gains et rémunérations versées en cas d'absence d'accord, ledit accord pouvant être conclu au niveau de la branche.

En cas d'absence d'accord ou de plan d'action, la DIRECCTE est amenée à prononcer une pénalité plafonnée à 1% des gains et rémunérations versées au cours des périodes pendant lesquelles l'entreprise ou le groupe n'a pas été couvert par un accord ou un plan d'action. Ce plafonnement à 1% des gains et rémunérations n'est pas appliqué dans le cas où une part de 10% des allègements généraux accordés pendant la même période représente un montant supérieur. La pénalité est arrêtée et liquidée par la DIRECCTE, elle est recouverte par les Urssaf. Par ailleurs, l'entreprise ou le groupe est également tenu de transmettre annuellement une évaluation de la mise en œuvre de l'accord collectif ou du plan d'action. En l'absence de transmission de cette évaluation, la DIRECCTE peut prononcer une pénalité de 1 500 € par mois de retard de transmission, ladite pénalité étant également recouverte par les Urssaf. Ce dispositif a été introduit récemment et n'a donc pas donné lieu, à ce stade, à mise en œuvre des modalités de sanction et de recouvrement.

1.4. Le CICE et l'allègement général différent, à titre principal, sur le niveau et la progressivité du barème en fonction de la rémunération

1.4.1. Des seuils et profils différents

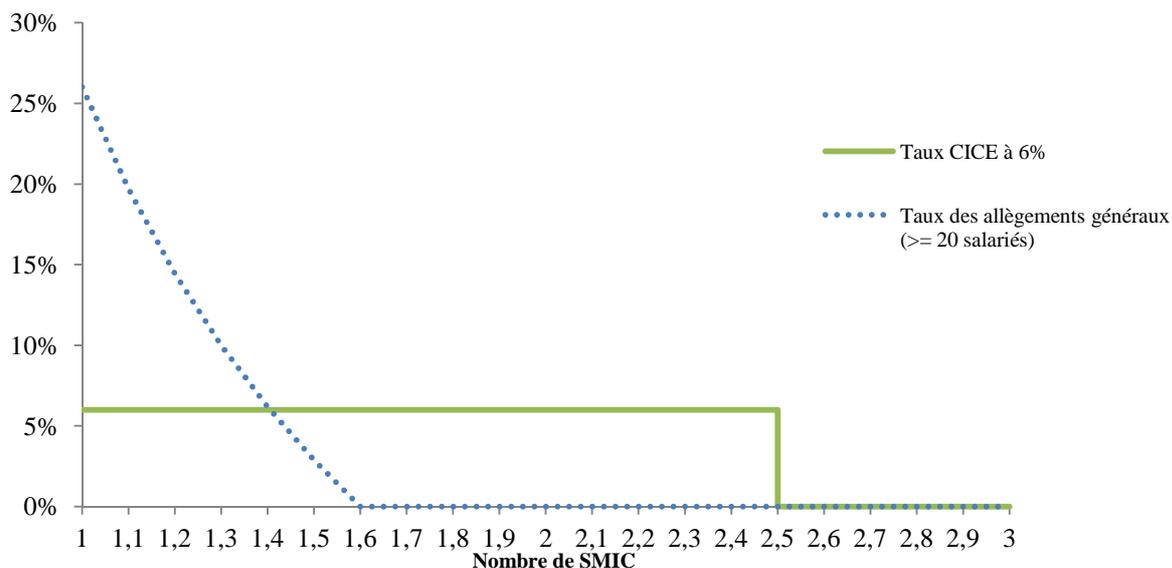
La différence principale entre les deux dispositifs réside dans le champ des rémunérations retenues dans l'assiette et la mobilisation éventuelle de barèmes différents selon le nombre de salariés de l'entreprise :

- le CICE :
 - porte sur l'ensemble des rémunérations versées aux salariés éligibles et rémunérés dans la limite de 2,5 SMIC ;
 - le taux de l'avantage est uniforme quel que soit le niveau de salaire considéré (4% au titre des rémunérations versés en 2013 et 6% au titre des gains et rémunérations versés à compter de 2014) ;
- l'allègement général
 - porte sur l'ensemble des gains et rémunérations versés aux salariés éligibles et rémunérés dans la limite de 1,6 SMIC ;
 - l'avantage est fonction d'une formule de calcul qui permet de le rendre dégressif⁷⁵, il est en outre différent selon la taille de l'entreprise ; ainsi, actuellement :
 - ✓ les employeurs de moins de 20 salariés peuvent prétendre, au niveau du SMIC, à un avantage de 28,1 points ;
 - ✓ les employeurs d'au moins 20 salariés peuvent prétendre, au niveau du SMIC, à un avantage de 26 points.

Les graphiques ci-après présentent, d'une part, les taux d'exonération prévus par chaque dispositif (graphique 2) et, d'autre part, les taux d'exonération prévus par chaque dispositif ainsi que les montants financiers correspondant à chaque avantage (graphique 3).

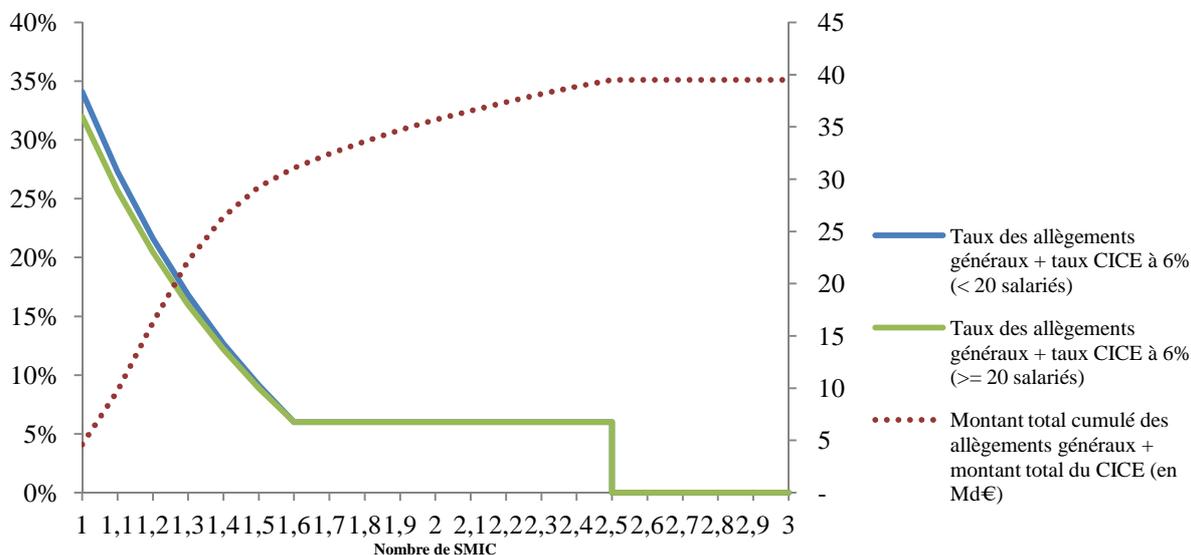
⁷⁵ L'allègement étant maximal au niveau du SMIC et s'annulant au niveau de 1,6 SMIC.

Graphique 2 : Taux d'exonération de l'allègement général et du CICE - pour les employeurs de 20 salariés et plus



Direction de la sécurité sociale, travaux réalisés pour le HCFiPS.

Graphique 3 : Taux d'exonération et masses financières cumulées du CICE et de l'allègement général - en % et en Mds€ - pour les employeurs de moins de 20 salariés et de 20 salariés et plus



Direction de la sécurité sociale, travaux réalisés pour le HCFiPS. L'axe des ordonnées de gauche est en % (pourcentage d'allègement) ; l'axe des ordonnées de droite est en milliards d'euros (montant total cumulé des allègements généraux et du CICE) ; enfin, l'axe des abscisses correspond aux différentes fractions de SMIC (de 1 à 3 SMIC).

1.4.2. Les autres modalités de calcul et de détermination d'assiette sont largement coordonnées

Ainsi, tant pour le CICE que pour l'allégement général :

- l'avantage est apprécié par l'employeur sur une base annuelle et cantonnée à l'année civile ;
- l'avantage est apprécié salarié par salarié ;
- les modalités d'appréciation des seuils d'éligibilité (1, 6 SMIC pour l'allégement général et 2,5 SMIC pour le CICE) sont très largement homogènes ;
- la notion de « gains et rémunérations » intégrés dans l'assiette des deux avantages est assurée par référence à la définition retenue par l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale ;
- les modalités d'intégration des heures supplémentaires et complémentaires et les majorations en résultant sont identiques⁷⁶ ;
- les principes de territorialité, tout comme les règles applicables en matière de détachement, sont les mêmes⁷⁷ ;
- les rémunérations versées aux stagiaires n'ouvrent pas droit au bénéfice de l'avantage.

Par ailleurs, les paramètres de calcul sont identiques pour le CICE et l'allégement général. Sont ainsi identiques en particulier :

- la valeur du SMIC prise en compte en cas de variation infra-annuelle ;
- la proratisation du plafond d'éligibilité pour les salariés à temps partiel ;
- la majoration de 10% du montant du CICE pour les employeurs affiliés à des caisses de congés payés, qui constitue une disposition favorable symétrique à celle conduisant à majorer de 10% les montants des allègements généraux pour ces entreprises ; ainsi, pour ces entreprises, le montant du CICE est donc potentiellement⁷⁸ porté à hauteur de 4,4% pour les gains et rémunérations versées au titre de l'exercice 2013 et à 6,6% pour ceux versés à compter de l'année 2014 ;
- le calcul du plafond d'éligibilité pour les salariés non mensualisés.

Toutefois, les deux dispositifs présentent certaines spécificités tant en termes de modalités de calcul de l'avantage qu'en ce qui concerne les éléments détaillés pouvant figurer dans son assiette.

⁷⁶ Une différence concerne néanmoins les cadres bénéficiant d'un « forfait jours » dans le cadre de la réduction du temps de travail. Les jours travaillés au-delà du forfait ne peuvent être intégrés dans le calcul de l'allégement général (heures prises en compte) mais peuvent l'être dans le CICE.

⁷⁷ Le CICE et l'allégement général sont applicables dans les collectivités territoriales d'outremer ainsi qu'à Mayotte.

⁷⁸ Le taux majoré ne s'applique en effet qu'aux salariés relevant de l'obligation de cotisation à une caisse de congés payés, les autres salariés de ces entreprises relèvent de l'avantage de droit commun.

Le tableau ci-après recense les principales différences identifiées entre le CICE et l'allègement général en termes de modalités de calcul et d'éléments intégrés dans l'assiette.

Tableau 3 : Différences d'assiettes et de modes de calcul entre le CICE et l'allègement général

	Type de différence	Bénéfice du CICE	Bénéfice de l'allègement général
Fonctionnaires employés par des entités autres que des établissements publics ou des collectivités publiques	<i>Assiette</i>	Bénéfice de l'avantage de droit commun	Pas de bénéfice de l'avantage à l'exception des fonctionnaires territoriaux employés dans les OPAC et OPHLM
Conjoints collaborateurs avec contrat de travail et non affiliés à l'assurance chômage	<i>Assiette</i>	Bénéfice de l'avantage de droit commun	Pas de bénéfice de l'avantage
Salariés des entreprises de travail temporaire	<i>Mode de calcul</i>	Bénéfice de l'avantage de droit commun (sans majoration)	Bénéfice de l'avantage avec une majoration (prise en compte des primes et indemnités)
Temps de pause et de déshabillage	<i>Mode de calcul</i>	Inclusion des temps et rémunération dans l'assiette	Inclusion des temps mais minoration de rémunération brute prise en compte dans le calcul pour éviter le franchissement du seuil de 1,6 SMIC
Modulation de l'avantage selon l'effectif employé	<i>Mode de calcul</i>	Pas de distinction	Avantage de 28,1 points pour les employeurs de moins de 20 salariés et de 26 points pour les employeurs d'au moins 20 salariés

Travaux IGAS pour HCFiPS à partir des données produites par les administrations.

1.5. Le CICE et l'allègement général donnent lieu à des déclarations identiques aux organismes sociaux en cours d'année, complétées pour le CICE par une déclaration annuelle à la DGFIP

L'allègement général est calculé par l'employeur pour chaque salarié et déclaré de manière agrégée dans la déclaration mensuelle et trimestrielle aux organismes de recouvrement social. Cette déclaration est assortie du paiement des sommes dues, déduction faite de l'allègement. L'allègement général donne également lieu à une déclaration annuelle dans le cadre de la déclaration annuelle des données sociales et de son tableau récapitulatif.

La déclaration de l'allégement général par les employeurs éligibles

L'allégement général donne lieu à une obligation déclarative dans l'état récapitulatif -mensuel ou trimestriel- des cotisations et contributions sociales (bordereau récapitulatif de cotisations ou BRC) transmise aux organismes de recouvrement social et assortie du paiement des cotisations et contributions dues (cotisations patronales et salariales, CSG et CRDS, prélèvements annexes).

Dans le BRC, la ligne correspondante à l'allégement général est spécifique. En effet :

(i) alors que les autres cotisations et contributions sont déclarées, également de manière agrégée, en précisant, d'une part, l'assiette et, d'autre part, en lui appliquant un taux, permettant de déterminer le montant dû ;

(ii) l'allégement général donne lieu à un calcul, salarié par salarié, à partir de la formule applicable, en dehors de toute formalisation des calculs assurés sur le BRC, le montant ainsi calculé constitue un montant « négatif » venant en déduction des autres montants dus. L'exemple produit ci-après est le reflet de cette modalité spécifique de déclaration de l'allégement général aux organismes de recouvrement social.

Un exemple de bordereau récapitulatif de cotisations présentant, d'une part, une ligne « allégement général » et, d'autre part, une ligne CICE est proposé en annexe 1.

Par ailleurs, l'allégement général donne lieu à un calcul annuel, salarié par salarié, qui est déclaré -pour chaque salarié- dans la déclaration annuelle des données sociales (DADS) et - de manière agrégée - dans le tableau récapitulatif (TR) transmis aux organismes de recouvrement social au cours du premier trimestre de chaque année au titre de l'année précédente. Ces formalités permettent aux employeurs de régulariser les éléments déclarés, l'appréciation de l'allégement général étant assuré sur l'année. Les employeurs peuvent ainsi rectifier, le cas échéant, les montants déclarés au cours de l'exercice et s'appliquer un crédit supplémentaire ou rembourser le trop perçu.

Le CICE donne lieu à un calcul salarié par salarié et une déclaration agrégée. Cette déclaration intervient dans les déclarations sociales mensuelles, trimestrielles ou annuelles mentionnées ci-dessus. Toutefois, les montants déclarés le sont non au titre de la période considérée comme c'est le cas pour l'allégement général et les cotisations et contributions sociales mais de manière cumulée au titre d'une année civile. Cette approche a nécessité des actions renforcées de sensibilisation des employeurs. Elle affecte la qualité des éléments déclarés⁷⁹. Par ailleurs, le CICE donne lieu, pour les rémunérations versées et éligibles au cours de l'exercice N, lors de l'année N+1, à une déclaration à la DGFIP qui comporte plusieurs rubriques et permet aux employeurs éligibles de demander le remboursement du CICE non imputé sur l'IS ou l'IR.

⁷⁹ Le premier rapport du comité de suivi du CICE a souligné que les employeurs éligibles ne remplissaient pas tous le cadre du BRC relatif au CICE. Par ailleurs, la fiabilité des informations produites par les employeurs n'est pas garantie, compte tenu de la nouveauté de la ligne et de la demande inédite de production de données cumulées. Voir *Rapport 2013 du comité de suivi du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi*, Commissariat général à la stratégie et à la prospective, octobre 2013, page 10 et pages 25 à 26.

La déclaration du CICE par les employeurs éligibles

Le CICE est également calculé par l'employeur pour chaque salarié et déclaré de manière agrégée.

Au cours de chaque année de versement des rémunérations, il donne lieu à une déclaration mensuelle ou trimestrielle aux organismes de recouvrement social dans les BRC (cf. ligne 400D dans le bordereau proposé en annexe 1).

Cette information est spécifique en ce qu'elle conduit les employeurs à produire des données agrégées (somme du CICE ouvert au titre de l'année civile en cours) alors que ceux-ci ne déclarent par ailleurs dans les BRC que les assiettes et montants de cotisations liés au mois ou au trimestre.

Cette information est recueillie afin de faciliter le pilotage et le suivi du dispositif.

L'assiette agrégée du CICE donne également lieu, pour chaque établissement, à une déclaration annuelle par des lignes spécifiques figurant dans la DADS et le TR, information qui est transmise à la DGFIP par les organismes de recouvrement social.

Le CICE donne enfin lieu à une déclaration spécifique auprès de la DGFIP à l'occasion du dépôt de la déclaration d'IR ou de relevé de solde de l'IS. Cette déclaration permet à nouveau de calculer, sur une base annuelle, salarié par salarié, le montant de l'avantage. Elle comporte les rubriques suivantes (cf. annexe 2 – déclaration du CICE à la DGFIP) :

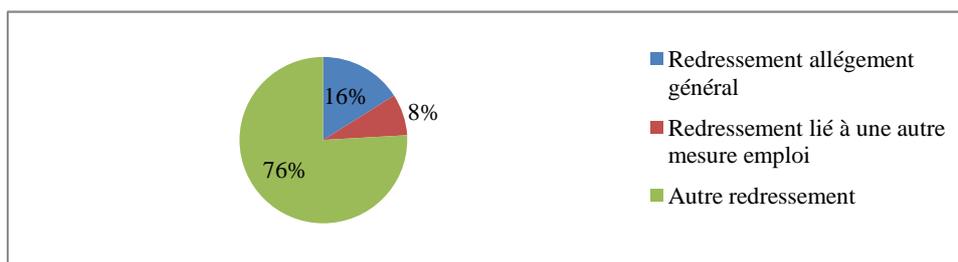
- (i) calcul de l'avantage par l'employeur ;
- (ii) répartition et nature de l'avantage au sein des groupes ou d'entreprises particulières au regard de l'IS ou de l'IR ;
- (iii) utilisation de l'avantage (déduction de l'IS ou de l'IR, cession ou nantissement de l'avantage) ;
- (iv) le cas échéant, demande de remboursement de l'avantage.

Le CICE a donc conduit à mettre en place un dispositif particulier de déclaration combinant déclaration aux organismes de recouvrement social et à la DGFIP. Ces modalités de déclaration sont étroitement liées. Toutefois, *in fine*, la déclaration à la DGFIP constitue la déclaration de référence, les déclarations aux organismes de recouvrement social étant nécessaires au suivi et au contrôle. Par ailleurs, compte tenu des dispositions propres au CICE (possibilité de cession ou de nantissement de la créance en germe, possibilité de remboursement et spécificités des redevables au regard de la loi fiscale notamment), la déclaration assurée à la DGFIP se caractérise par sa richesse et son niveau important de détail.

1.6. Des modalités particulières de contrôle

L'allègement général constitue un point essentiel dans les actions de contrôle conduites par les organismes de recouvrement social et, au premier chef, les Urssaf. Les redressements liés à l'allègement général constituent le premier motif de redressement ce qui s'explique tant par la spécificité et la technicité du dispositif que par son champ d'application particulièrement large.

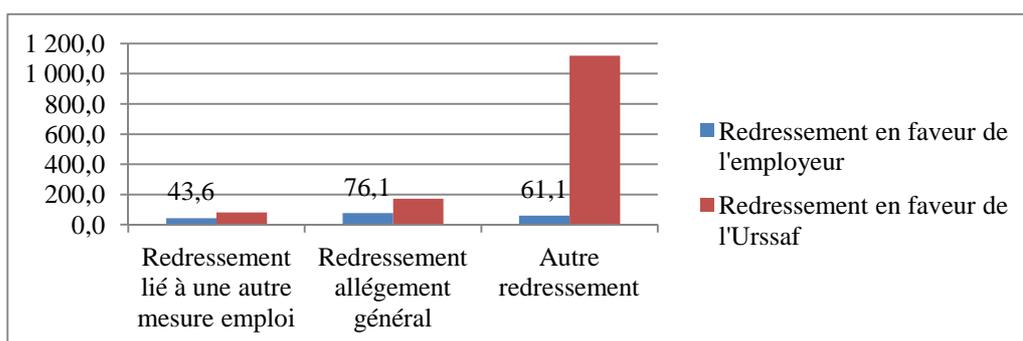
**Graphique 4 : Détail des montants redressés suite à contrôle Urssaf
par type de redressement (en %,- année 2012)**



Acoss

L'analyse des redressements conduit à distinguer les redressements en faveur de l'entreprise et ceux en sa défaveur. La mesure d'allégement général présente un profil singulier. Elle comporte une part significative de redressements prononcés en faveur de l'entreprise. Là encore, les deux explications évoquées précédemment sont toutes deux mobilisables. L'allégement général concerne un nombre important de structures employeuses. Nombre d'employeurs calculent mal leur droit à allégement ce qui conduit à minorer l'avantage dont ils doivent bénéficier.

Graphique 5 : Montants redressés suite à contrôle Urssaf en M€ - par type de redressement - année 2012



Acoss

Des redressements sur l'allégement général qui reflètent en partie l'instabilité du dispositif

Les résultats des contrôles sont pour partie le reflet du niveau de complexité présenté par certaines mesures. Ainsi, à titre d'élément de contexte, depuis sa création, le dispositif d'allégement général a donné lieu à 28 textes (dont 17 lois) qui ont conduit à modifier son champ d'application, le contenu de son assiette ou ses modalités de calcul. Les évolutions les plus marquantes concernent :

- (i) la prise en compte dans le calcul des heures rémunérées jusqu'à fin septembre 2007 puis, entre octobre 2007 et fin 2011, de la notion de SMIC mensuel ;
- (ii) l'annualisation du calcul de l'allégement en lieu et place de la mensualisation de ce calcul depuis le 1^{er} janvier 2011 ;
- (iii) la neutralisation des heures supplémentaires et complémentaires du calcul de l'allégement entre 2007 et 2011 et, depuis 2012, la prise en compte de ces heures sur la base du SMIC ;
- (iv) la neutralisation des temps de pause, d'habillage et déshabillage à compter de 2008 ;
- (v) la non intégration, depuis 2011, des cotisations d'accidents du travail – maladies professionnelles dans le champ de l'allégement.

Le dispositif de CICE est de mise en œuvre récente. Ses modalités de contrôle sont donc en cours de définition. Les modalités de rapprochement entre les données déclaratives aux Urssaf et à la DGFIP sont en cours de détermination. S'agissant d'un dispositif en cours de montée en charge, les actions de contrôle interviendront dans les exercices à venir. Le choix d'une articulation forte entre le dispositif d'allègement général et de CICE amène néanmoins à envisager les modalités futures de contrôle des dispositifs par les agents habilités des Urssaf et de la DGFIP.

La problématique d'articulation des actions de contrôle des Urssaf et de la DGFIP

Les corps de contrôle des Urssaf et de la DGFIP disposent d'une possibilité de contrôler l'assiette et les modalités de liquidation pendant trois années. Ainsi :

(i) un contrôle Urssaf peut conduire à remettre en cause les déclarations assurées au titre des trois dernières années et de l'année en cours (ce dernier point est lié à la périodicité infra annuelle des déclarations) ; ainsi, les bases déclarées au titre du CICE en 2013 sont susceptibles d'être contrôlées jusqu'en 2016 ;

(ii) un contrôle assuré par la DGFIP peut conduire à remettre en cause les déclarations trois années après leur année de dépôt ; ainsi, les vérifications des éléments déclarés en 2014 au titre de l'exercice 2013 pourront donner lieu à redressement jusqu'au 31 décembre 2017.

Au-delà du potentiel décalage temporel dans la conduite des vérifications, la question des rôles respectifs de chaque organisation de recouvrement en matière de CICE demeure en cours d'analyse. Se posent notamment les problématiques :

(i) de mise en place de dispositifs, par définition complexes, de partages généraux d'information entre les deux entités alors même que le CICE et l'allègement général présentent de fortes spécificités ; de ce point de vue, la prise en compte par les inspecteurs Urssaf des spécificités liés au système fiscal ou, *a contrario*, par les inspecteurs de la DGFIP, des spécificités liées au champ et au mode de calcul de l'allègement général semblent délicats sinon impossibles à mettre en œuvre⁸⁰ ;

(ii) des modalités de mutualisation des vérifications assurées par les Urssaf et la DGFIP, la rectification des assiettes au titre du CICE ou de l'allègement général pouvant *de facto* avoir des effets sur les montants des avantages liés à chaque dispositif.

1.7. Les taux apparents d'exonération du CICE et de l'allègement général sont fortement variables selon la taille de l'entreprise et les secteurs d'activité

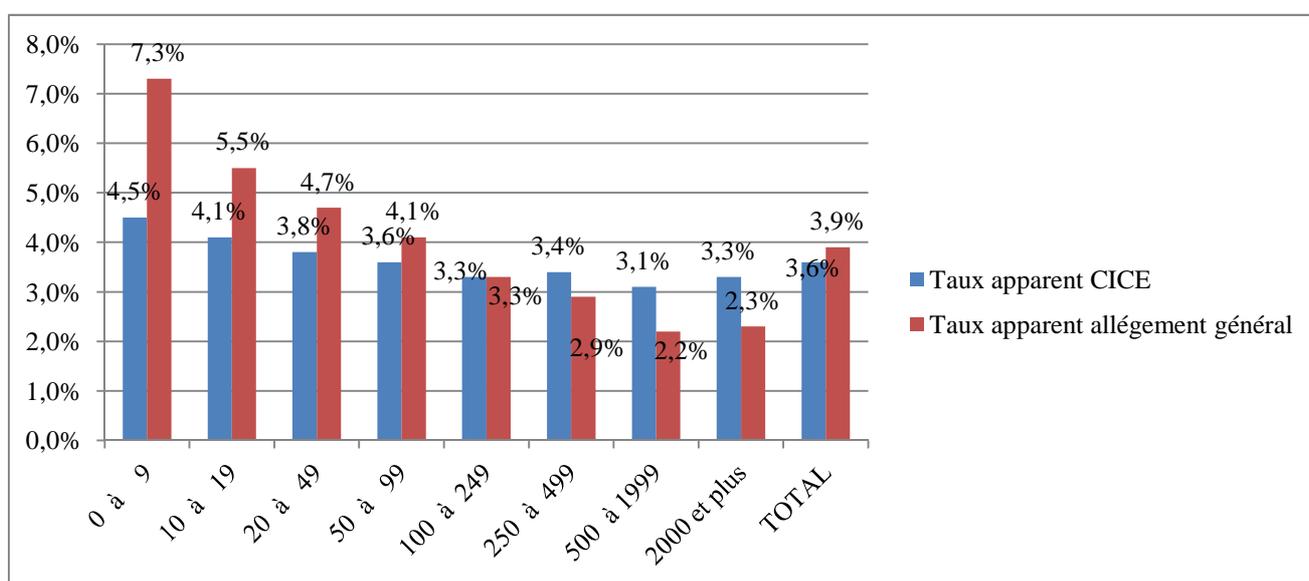
Les données disponibles *via* les DADS au titre de 2012 permettent, d'une part, de constater le niveau d'exonération lié à l'allègement général pour les employeurs éligibles et, d'autre part, de simuler ce même niveau pour le CICE. Ces projections ont été réalisées par l'Acoss. L'indicateur pertinent est constitué par le taux apparent d'exonération qui rapproche, d'une part, le montant des avantages accordés *via* le CICE ou l'allègement général et, d'autre part, l'assiette dé plafonnée de cotisations (soit un indicateur du niveau de la masse salariale). Ce taux apparent donne ainsi la mesure de la part de ces exonérations dans la masse salariale des entreprises ou secteurs concernés.

⁸⁰ De tels dispositifs n'ont précédemment pas été mis en œuvre pour d'autres dispositifs associant avantages fiscaux et sociaux (cas des dispositifs sectoriels tels que les jeunes entreprises innovantes ou de dispositifs géographiques tels que les zones franches urbaines).

Cet indicateur est néanmoins directement dépendant, pour le CICE et pour l'allègement général, du niveau des rémunérations et, pour l'allègement général, de l'existence d'autres dispositifs d'exonération compte tenu des impossibilités de cumul évoquées *supra*.

L'approche par taille d'entreprise conduit à constater que le taux apparent est d'autant plus important que la taille de l'établissement d'emploi est réduite. Toutefois, la diminution est plus accusée pour l'allègement général qu'elle ne l'est pour le CICE. Ainsi, le taux apparent d'exonération pour les entreprises de moins de 10 salariés est de 7,3% au titre de l'allègement général et de 4,5 % au titre du CICE. Il est, en revanche, respectivement de 3,9% et de 3,6% pour les entreprises d'au moins 2 000 salariés.

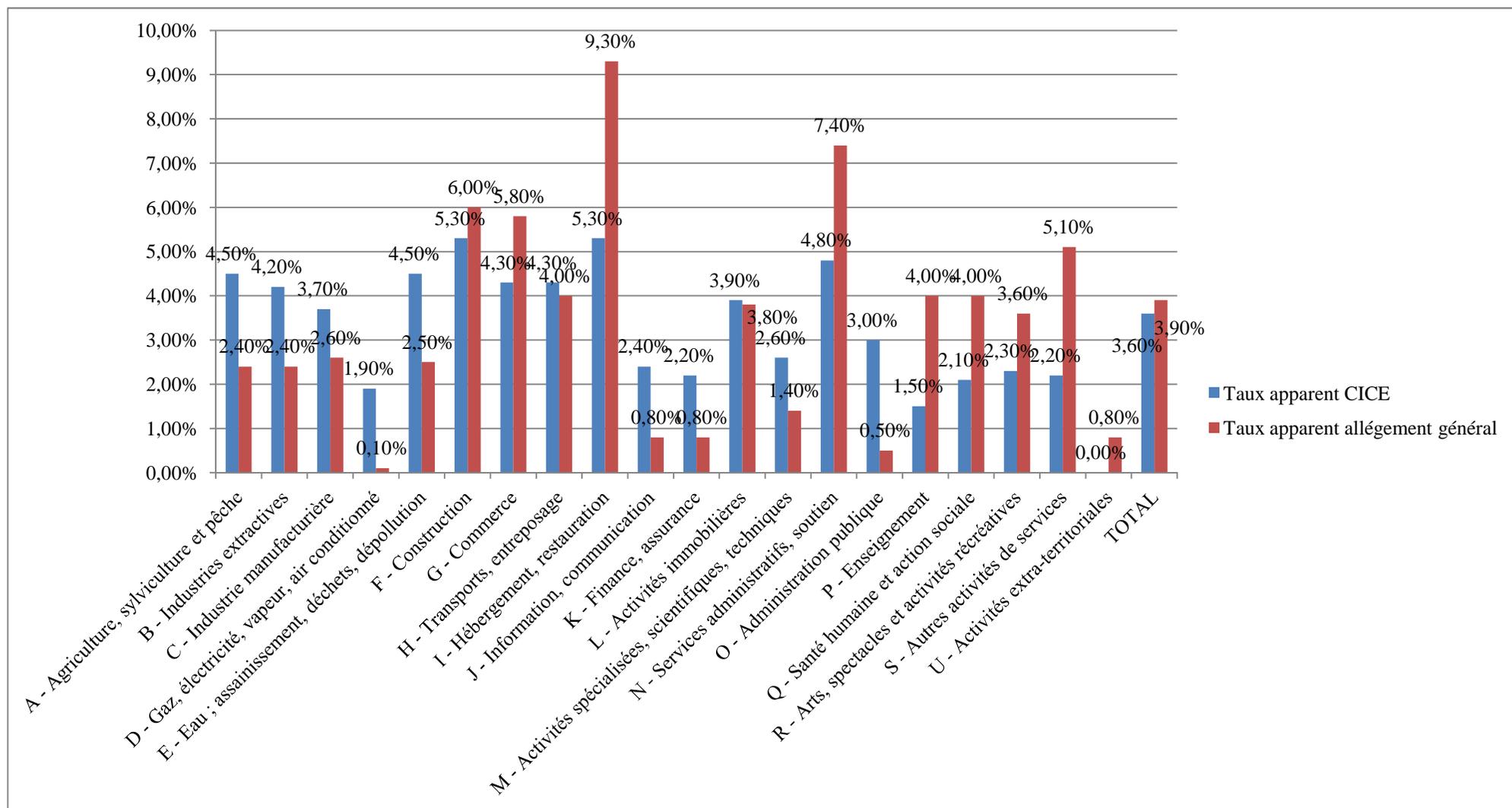
Graphique 6 : Taux apparents d'exonération - CICE et allègement général - par taille d'entreprise - année 2012



Acoss données constatées et simulées à partir des BRC, DAS et TR de 2012

L'approche par secteur d'activité conduit à constater des taux apparents d'exonération extrêmement variables pour les différents secteurs d'activité, tant pour le CICE que pour l'allègement général. Ainsi, le secteur de l'hébergement et de la restauration présente un taux d'exonération apparent important tant au CICE qu'à l'allègement général. *Contrairement*, certains secteurs présentent des taux d'exonération apparents inférieurs à la moyenne pour les deux dispositifs. Tel est le cas des secteurs de l'information - communication ou des arts, spectacles et activités récréatives.

Graphique 7 : Taux apparent de recours au CICE et à l'allègement général – par secteur d'activité – année 2012



Acoss données constatées et simulées à partir des BRC, DAS et TR de 2012

2. Les impacts potentiels aux plans juridiques et de gestion des différents scénarios d'évolution du CICE et de l'allègement général

L'analyse des modalités de rapprochement, de coordination ou d'unification du CICE et de l'allègement général conduit à formuler plusieurs premières remarques s'agissant de la facilité à conduire ces évolutions tant en termes de gestion qu'au plan juridique. Les éléments présentés ci-après revêtent un caractère exploratoire. Ils concernent exclusivement ces deux dispositifs en se concentrant sur les aspects juridiques et de mise en œuvre, sans aborder les impacts possibles sur l'activité et sur l'emploi.

2.1. Les problématiques liées aux évolutions possibles du CICE

2.1.1. Les enjeux d'une éventuelle extension du CICE assortie d'un réexamen de l'allègement général

Le dispositif de CICE pourrait être renforcé et développé soit par l'augmentation de son taux (au-delà de 6%), soit par l'accroissement de son champ d'application (au-delà de 2,5 SMIC). Toutefois, cet accroissement :

- conduirait à une augmentation potentielle du nombre de demandes de remboursement et du niveau de recours aux dispositifs de remboursement, de cession ou de nantissement ;
- n'apporterait pas les mêmes avantages au plan temporel que l'allègement général, le bénéfice de l'avantage dans un temps court étant lié au dispositif de cession ou de nantissement qui n'est actuellement autorisé qu'à une reprise par année civile et connaît un succès mesuré⁸¹ ;

Dans le cas d'une éventuelle combinaison d'une extension du CICE et d'une réduction ou d'une suppression de l'allègement général, plusieurs problématiques seraient à envisager :

- l'attention portée à l'année de changement :
 - se pose la question de l'opportunité d'envisager ou d'écarter un décalage temporel d'un an en trésorerie pour les entreprises ; la suppression de l'avantage social au titre des rémunérations versées en année N au bénéfice d'un avantage fiscal conduisant les employeurs à bénéficier du crédit d'impôt au mieux en N+1 ;
 - par ailleurs, la suppression de l'allègement général dès N conduirait à diminuer au titre de ce même exercice les résultats des employeurs soumis à l'IS et à l'IR ;
- la question de l'impact de l'opération pour les comptes des entreprises ;
- la question de la faisabilité du transfert de charges de gestion et de contrôle entre les organismes sociaux et la DGFIP⁸².

⁸¹ Ainsi, au 31 décembre 2013, 11 314 CICE ont été préfinancés pour un montant de 1,4 Mds€ (source DGFIP).

⁸² Cette hypothèse conduirait à un transfert des charges de gestion et de contrôle des organismes de recouvrement social vers l'administration fiscale. Il nécessiterait un accompagnement fort en termes de compétences, les organismes sociaux étant actuellement spécialisés dans l'assiette des gains et rémunérations et chargés de leur contrôle, aspect qui n'est pas directement pris en charge par l'administration fiscale.

Par ailleurs, la faisabilité technique d'un CICE dégressif sur le modèle de l'allégement général serait à expertiser. En l'état actuel, le dispositif, caractérisé par un nombre important d'obligations déclaratives, a été conçu comme un avantage uniforme.

L'impact pour les finances publiques d'une extension du CICE

Cet impact serait pluriel. Il est à apprécier compte tenu du fait que le « coût économique » global du CICE au titre de N s'il est connu en N+1 n'est pas pleinement intégré en lois de finances (*cf. supra*, point 113).

La montée en charge du dispositif serait intégrée progressivement dans les lois de finances (celles-ci comportant des prévisions de minorations de recettes et de crédits de remboursement mais ne comprenant pas annuellement les CICE non imputables et remboursables au terme de trois exercices⁸³).

Dans le cas d'une combinaison de cette extension avec la suppression de l'allégement général :

(i) les recettes fiscales affectées à la sécurité sociale au titre de la compensation de l'allégement général pourraient être restituées par les régimes de sécurité sociale à l'Etat dès l'année de versement des rémunérations, ce qui conduirait à accroître les recettes figurant en loi de finances ;

(ii) la montée en charge progressive du dispositif en loi de finances conduirait à un impact global faible lors de l'année de mise en œuvre, impact qui serait en outre à rapprocher - hors disposition spécifique - de la diminution, toutes choses égales par ailleurs, du résultat des entreprises *via* la hausse des charges de personnel suite à la suppression de l'allégement général, phénomène qui constituerait donc des moindres recettes potentielles à l'IS et à l'IR.

2.1.2. Les enjeux d'un réexamen éventuel du CICE dans le cadre d'une unification des deux dispositifs

Par définition, ce réexamen du CICE conduirait à augmenter l'IS et l'IR dus par les employeurs⁸⁴. Eu égard à son caractère transversal, cette dimension n'est pas rappelée dans les développements proposés ci-après.

La remise en cause du dispositif de CICE poserait des problématiques particulières de gestion :

- le dispositif a été conçu pour une montée en charge progressive tant en matière d'accroissement progressif du taux que d'intégration dans le dispositif fiscal existant (modalités d'imputation sur l'impôt dû annuellement, possibilité de report, bénéfice d'un remboursement au terme de trois années notamment) ;
- la suppression du dispositif conduirait donc à gérer ses modalités de « fermeture » en gestion en assurant la gestion des crédits d'impôt déjà octroyés ;
- cette suppression poserait enfin la question du déroulement des opérations de vérification dans le temps eu égard à la possibilité de prononcer des redressements pendant une période de trois années après le dépôt de la déclaration.

D'autre part, deux points sont à considérer du point de vue des entreprises : les éléments figurant dans leurs comptes et l'éventuelle utilisation du dispositif anticipé de cession ou de nantissement du CICE.

⁸³ Ainsi, la loi de finances pour N+1 ne comprend pas les données – même prévisionnelles- relatives aux CICE non imputables en N+1, N+2, N+3 et remboursables en N+4.

⁸⁴ Ainsi que, le cas échéant, la CVAE.

Compte tenu du décalage temporel lié à la technique du crédit d'impôt, la question de l'année de transition constitue un point fort d'attention. En effet, la suppression de l'avantage en cours pose des problématiques spécifiques au regard de l'encadrement strict par le Conseil constitutionnel des mesures rétroactives en matière fiscale. En l'état actuel de la jurisprudence constitutionnelle, la suppression du CICE pourrait éventuellement être accompagnée d'une disposition rétroactive⁸⁵ eu égard à l'absence de droit au maintien d'un avantage fiscal dans le temps⁸⁶.

Toutefois une telle disposition rétroactive poserait, dans le cas d'espèce, deux problèmes spécifiques :

- les comptabilités des employeurs tiennent compte du CICE dès l'année de versement des rémunérations ; cette problématique est transverse et commune à l'ensemble des hypothèses abordées ci-dessous, elle doit donner lieu à une attention particulière car les éléments figurant en comptabilité, outre leur sincérité propre, ont des conséquences fiscales directes qu'il conviendra d'intégrer dans une analyse plus approfondie ;
- s'il n'existe pas d'avantages acquis, le dispositif a été bâti afin de permettre aux employeurs de recourir, lors de l'année N de versement de rémunération et préalablement à la déclaration en N+1, à la cession ou au nantissement des « créances en germe » du CICE.

L'impact pour les finances publiques de la suppression du CICE au titre des rémunérations de N

Cet impact conduirait à intégrer dans les comptes de l'Etat et à inscrire dans les lois de finances pour N+1 les minoration de recettes et les crédits de remboursement au titre de N+1.

Par ailleurs :

(i) compte tenu de la possibilité d'imputation du CICE pendant une période de trois années et du remboursement au terme de cette période,

(ii) en l'absence d'une disposition *ad hoc* de remboursement intégral de l'ensemble des crédits au titre du CICE dès N+1 qui conduirait à accroître les crédits de remboursements figurant dans les lois de finances pour N+1,

(iii) les montants liés au CICE déclarés et liquidés avant l'exercice N seraient définitivement remboursés au terme du délai de trois ans soit, pour les derniers montants déclarés en N-1, en N+3 et seraient donc intégrés aux lois de finances pour N+3.

Dans le cas où cette suppression serait accompagnée d'une majoration des allègements donnant lieu à compensation, les problématiques de gestion et budgétaires seraient renforcées. Ainsi, en gestion, le décalage temporel entre le crédit d'impôt et l'allègement pourrait conduire théoriquement à :

⁸⁵ Le législateur a en effet la faculté d'adopter des dispositions rétroactives, notamment en matière fiscale, en considération d'un intérêt général et sous réserve de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles (Cf. décision 404 DC du 18 décembre 1998 et 78 QPC du 10 décembre 2010). Toutefois, les conditions de mise en œuvre d'une disposition rétroactive dans le domaine fiscal donnent lieu à un encadrement de plus en plus important (cf. notamment la récente décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013 sur la loi de financement de la sécurité sociale pour 2014).

⁸⁶ Le Conseil constitutionnel a ainsi disposé « qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il méconnaîtrait la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 s'il portait aux situations légalement acquises une atteinte qui ne soit justifiée par un motif d'intérêt général suffisant. » (décision n°2005-530 DC du 29 décembre 2005, cons. 46).

- une « année blanche », les employeurs bénéficiant au titre des rémunérations versées en N uniquement de l'allégement actuel mais ne bénéficiant plus en N du CICE au titre des rémunérations versées au cours de l'année N-1 ; ils bénéficieraient du nouvel allégement dès l'année N+1 ;
- une « année de perception concomitante des avantages », les employeurs bénéficiant au titre des rémunérations versées en N du nouvel allégement et bénéficiant en N du CICE au titre des rémunérations versées au cours de l'année N-1 ; l'année N constituerait ainsi une année exceptionnelle qui ne correspondrait pas au rythme de croisière du dispositif et serait source d'une importante déstabilisation ;
- une « année de transition » reposant sur un dispositif *ad hoc*, permettant d'éviter les inconvénients des deux autres solutions mais vraisemblablement source de complexité en gestion pour les employeurs et les administrations et organismes de recouvrement fiscal et social. Une voie possible de dispositif *ad hoc* consisterait, par exemple, à ne pas augmenter le CICE de 4 à 6% mais à transférer cette hausse sur un allégement général modifié. Cette approche poserait néanmoins des problèmes de champ et la question de rétroactivité éventuelle pourrait demeurer.

Des impacts budgétaires potentiellement importants

L'« année blanche » affecterait de manière importante l'équilibre financier au titre de N+1 :

(i) elle conduirait, dans les lois de finances pour N+1, à ne plus prendre en compte les minoration de recettes et les crédits courants de remboursement du CICE, les crédits de CICE demeurant devant être - comme évoqué *supra* - (a) soit « purgés » et donc augmentant les crédits de remboursement figurant dans ces mêmes lois de finances (b) soit pris en compte dans les lois de finances pour N+3 (crédits de CICE relatifs aux rémunérations versées en N-1 et déclarés en N)⁸⁷ ;

(ii) elle entraînerait également, au titre de la compensation du nouvel allégement, dans ces mêmes lois de finances pour N+1, à ouvrir des dotations budgétaires ou à transférer des recettes au titre de l'allégement consenti.

L'« année de perception concomitante des avantages » affecterait de manière importante l'équilibre financier au titre non seulement de N+1 mais également de N,

(i) elle conduirait, dans les lois de finances pour N et pour N+1, à prévoir les minoration de recettes et les crédits de remboursements courants au titre du CICE, les crédits de CICE demeurant devant être soit « purgés » soit pris en compte dans les lois de finances pour N+4 (crédits de CICE relatifs aux rémunérations versées en N et déclarées en N+1) ;

(ii) elle entraînerait également, au titre de la compensation du nouvel allégement, dès les lois de finances pour N, à ouvrir des dotations budgétaires ou à transférer des recettes au titre de l'allégement consenti.

L'impact budgétaire de l'« année de transition » n'est pas ici analysé, compte tenu des différentes modalités que pourrait prendre le dispositif *ad hoc*.

⁸⁷ Une prise en compte résiduelle peut intervenir dans les lois de finances précédentes mais l'impact principal souligné dans la présente note correspond toujours à la dernière loi de finances mentionnée.

2.2 .Les problématiques liées à l'hypothèse d'évolution de l'allègement général

Les développements ci-après sont centrés sur les modalités d'évolution de l'allègement général.

2.2.1. Des marges de manœuvre réduites pour les rémunérations proches du SMIC

Les questions budgétaires liées à l'extension de l'allègement général ont été évoquées au point 2.1 *supra* dans le cadre de l'hypothèse de l'accompagnement de la suppression du CICE par l'augmentation de l'allègement général. Au-delà, l'extension du champ de l'allègement général amène à envisager plusieurs problématiques distinctes.

L'ampleur possible de l'allègement doit être appréciée au regard des cotisations pouvant donner lieu à exonération, notamment au niveau du SMIC. Il convient, à cet égard, de considérer à la fois :

- la nature des prélèvements⁸⁸ et les institutions qui en bénéficient ; à savoir, d'une part, les cotisations patronales de sécurité sociale demeurant au niveau du SMIC et, d'autre part, les cotisations et contributions affectées à des organismes de protection sociale gérés paritairement par les partenaires sociaux (Unedic, AGS, Agirc-Arrco et OPCA) et, enfin, les autres prélèvements (au profit du FNAL ou des autorités organisatrices des transports...) qui s'inscrivent souvent dans des circuits spécifiques ;
- les modalités de recouvrement ; avec une distinction, cette fois, entre les cotisations et contributions recouvrées par les organismes de recouvrement social (cotisations de sécurité sociale, cotisations et contributions d'assurance chômage et à l'AGS, autres prélèvements annexes acquittés dans le cadre du recouvrement des cotisations de sécurité sociale) de celles recouvrées par d'autres réseaux (cotisations aux institutions de retraite complémentaire, OPCA notamment) ;
 - les organismes de recouvrement mettent déjà en œuvre des dispositifs d'allègement et de réduction pour les cotisations patronales de sécurité sociale et sont amenés à les gérer dans la relation aux usagers et en interne (aspects comptables, gestion de trésorerie, mise en œuvre de la compensation...);
 - les autres réseaux collecteurs (Agirc-Arrco et OPCA) n'ont pas à ce stade été amenés à mettre en œuvre des dispositifs de cette nature.

Le tableau proposé ci-après recense les cotisations et contributions demeurant acquittées par l'employeur au niveau du SMIC⁸⁹. Par ailleurs, le tableau proposé en annexe 3 recense, pour 2014, les types, niveaux et montants de prélèvement sur salaires - parts patronale et salariale - pour un salarié du secteur privé non agricole exerçant une activité à 35 heures par semaine et rémunéré au SMIC.

⁸⁸ Comme le souligne le tableau proposé *infra*, les entreprises sont parfois assujetties à certains prélèvements (versement transport par exemple) selon le nombre de salariés qu'elles emploient. De même, les taux de prélèvements peuvent varier selon l'ampleur de leurs effectifs.

⁸⁹ Il n'est pas fait état dans le raisonnement ci-après de la cotisation patronale d'accidents du travail – maladies professionnelles. Celle-ci a donné lieu, avant 2011, à allègement. Elle a été, depuis 2011, écartée du champ des allègements eu égard à sa nature assurantielle et à la logique de responsabilisation que porte les différents taux (variables – schématiquement - selon la taille de l'entreprise, son secteur d'activité et sa sinistralité). L'exonération posait en outre des problèmes importants de gestion. Dans ce contexte et eu égard à ce précédent, le scénario d'exonération de cette cotisation n'est pas envisagé.

Tableau 4 : Cotisations et contributions à la charge de l'employeur pour un salarié du secteur privé rémunéré au SMIC pour 35 heures de travail par semaine – situation au 1^{er} janvier 2014

	Entreprises de moins de 10 salariés	Entreprises de 10 à moins de 20 salariés	Entreprises de 20 salariés ou plus
Cotisations de sécurité sociale non exonérées (hors ATMP)	0,15%	0,15%	2,25%
Cotisation accident du travail – maladies professionnelles	variable	variable	variable
Sous total 1 : Cotisations de sécurité sociale non exonérées recouvrées en Urssaf	0,15% + variable	0,15% + variable	2,25% + variable
Contribution solidarité autonomie (CNSA)	0,30%	0,30%	0,30%
Contribution au Fonds national d'aide au logement (FNAL)	0,10%	0,10%	0,50%
Contribution à l'Assurance chômage (Unédic)	4,00%	4,00%	4,00%
Contribution au Fonds de garantie des salaires (AGS)	0,30%	0,30%	0,30%
Contribution Versement transport (AOT)	exonérées	variable	variable
Sous-total 2 : Autres contributions patronales recouvrées en Urssaf	4,70%	4,70% + variable	5,10% + variable
Contribution de retraite complémentaire (ARRCO)	4,58%	4,58%	4,58%
Cotisation AGFF non cadres (AGFF)	1,20%	1,20%	1,20%
Contribution de participation à la formation professionnelle (OPCA)	0,55%	1,05%*	1,60%*
Taxe d'apprentissage (OCTA)	0,50%	0,50%	0,50%
Contribution au développement de l'apprentissage (OCTA)	0,18%	0,18%	0,18%**
Participation à l'effort de construction	exonérées	exonérées	0,45%
Sous-total 3 : Autres cotisations ou contributions patronales et taxes non recouvrées en Urssaf	7,01%	7,51%	8,51%
Total cotisations et contributions patronales hors cotisations ATMP et versement transport	11,86%	12,36%	15,86%

Acoss. Le cas type envisagé est celui d'un salarié du secteur privé relevant du champ Urssaf. La situation des salariés du secteur agricole relevant de la MSA devrait être appréciée par ailleurs.

*Suite à l'Accord national interprofessionnel du 14 décembre 2013, le projet de loi relatif à la formation professionnelle, à l'emploi et à la démocratie sociale en cours d'examen par le Parlement, prévoit la mise en place d'une contribution unique de 1% pour les entreprises de 10 salariés et plus, pouvant être ramenée à 0,8% en cas de financement direct du compte personnel de formation à hauteur de 0,2% de la masse salariale. La contribution des entreprises de moins de 10 salariés demeure fixée à un taux de 0,55%

** Il n'est pas tenu compte ici de la contribution supplémentaire à l'apprentissage qui constitue une pénalité progressive, à laquelle sont soumises les entreprises de 250 salariés et plus qui emploient, en 2014, moins de 4% d'alternants ou de jeunes en VIE ou bénéficiant d'un CIFRE.

Au-delà de ce recensement, une analyse de faisabilité d'un allègement compensé pour les différents régimes sociaux par des recettes - budgétaires ou fiscales - apparaît nécessaire. En ce qui concerne les organismes ou institutions à gestion paritaire, elle serait liée à l'acceptation d'un tel dispositif par l'ensemble des acteurs concernés. Elle devrait être accompagnée de mécanismes de financement ou de compensation des pertes de recettes assurant la neutralité financière (comptable et de trésorerie).

L'analyse par type de prélèvement conduit à apprécier les facteurs de faisabilité suivants :

- plusieurs prélèvements annexes (contribution de solidarité pour l'autonomie, contribution au fonds national d'aide au logement) pourraient être intégrés dans le champ de l'allègement ; dans la mesure où leur recouvrement par les Urssaf offre cette possibilité ; toutefois ;
 - ces prélèvements s'ils sont universels connaissent des taux variables selon le nombre de salariés employés par la structure (logique du seuil d'effectif ayant un impact en matière de taux de la contribution au fonds national d'aide au logement) ;
 - la compensation des pertes de recettes devrait être assurée dans un cadre assurant la neutralité (à la fois en termes comptables et de trésorerie) ;
- le versement transport, s'il est recouvré par les Urssaf, ne semble pas techniquement pouvoir relever du champ de l'allègement compte tenu du fait qu'il n'est pas universel et que les taux varient selon l'implantation de chaque établissement (le taux est arrêté par chaque collectivité territoriale ou par une autorité organisatrice des transports) ;
- les contributions au régime d'assurance chômage ou au fonds d'assurance garantie des salaires pourraient techniquement relever de l'allègement dans la mesure où elles sont recouvrées par les Urssaf pour le compte de ce régime et de cette institution depuis le 1^{er} janvier 2011 ; une telle approche nécessite, au préalable, un accord des partenaires sociaux gérant l'assurance chômage en ce qui concerne tant le principe de l'allègement que les modalités de compensation garantissant la neutralité comptable et financière de l'opération ; au-delà, ces prélèvements peuvent présenter plusieurs avantages techniques ;
 - ils couvrent un champ large de la population, même si la mise en œuvre d'un allègement poserait néanmoins la question de son champ (situation des employeurs dont les salariés ne sont pas soumis à l'affiliation obligatoire à l'assurance chômage) ;
 - le changement apparaîtrait techniquement réduit pour les employeurs, ces prélèvements étant recouvrés par les Urssaf et pouvant être intégrés dans la logique actuelle de compensation ;
 - enfin cette approche devrait être analysée au regard des dispositifs mis en œuvre récemment soit (i) l'exonération de la contribution patronale d'assurance chômage en cas d'embauche sous CDI au-delà de la période d'essai d'un jeune de moins de 26 ans et (ii) la modulation du taux de la contribution patronale d'assurance chômage pour certains CDD ;

- les cotisations de retraite complémentaire obligatoire pourraient également donner lieu à exonération ; la mise en œuvre d'un tel allègement nécessiterait également et au préalable un accord des partenaires sociaux sur une opération de ce type ; au-delà, cette exonération s'avérerait techniquement plus délicate ; en effet ;
 - le recouvrement des cotisations Agirc-Arrco est actuellement assuré de manière autonome, la mise en place d'un allègement conduirait donc à confier la gestion d'une partie de l'allègement à l'Agirc-Arrco, ce qui constituerait un nouveau métier pour ces institutions ;
 - cet allègement poserait également la question de l'intégration dans le champ des salariés non couverts par l'Agirc-Arrco (salariés non titulaires des fonctions publiques – Ircantec, personnels navigants professionnels de l'aviation civile – CRPNPAC) ;
- la contribution de participation à la formation professionnelle tout comme la taxe d'apprentissage et la contribution au développement de l'apprentissage posent des difficultés encore plus importantes que celles recensées pour l'Agirc - Arrco en termes de possibilité d'exonération compte tenu du nombre d'organismes assurant leur collecte ainsi que des taux variables dont elles sont l'objet.

Des voies alternatives peuvent par ailleurs être explorées. Une première voie reposerait sur un plafonnement de l'avantage au maximum des cotisations de sécurité sociale et, le cas échéant, des autres prélèvements recouverts actuellement par les Urssaf. Ce plafonnement serait appliqué soit pour chaque salarié soit pour chaque établissement. Cette solution ne préserverait pas, dans tous les cas, les montants exonérés et serait donc assortie d'effets moins importants sur l'emploi.

Une seconde voie alternative préserverait l'ensemble des montants exonérés. Elle résiderait en un dispositif de « crédit » dans le cadre duquel les Urssaf seraient, le cas échéant, amenées à effectuer des versements aux entreprises dans l'incapacité d'imputer l'ensemble des allègements accordés sur les montants dus. Ce dispositif consisterait à :

- ne pas modifier les pratiques actuelles de déclaration par l'employeur, celui-ci étant tenu de liquider l'ensemble des cotisations dues ;
- appliquer une déduction par salarié compte tenu de son niveau de rémunération ; ladite déduction venant en déduction de l'ensemble des prélèvements dus aux Urssaf (cotisations et contributions patronales, prélèvements annexes et, le cas échéant et sous réserve de la définition de rangs de priorités cotisations salariales, CSG et CRDS) ;
- le montant acquitté par l'employeur serait ainsi minoré d'une déduction forfaitaire ou barémisée selon un principe d'uniformité ou de dégressivité ;
- l'Acoss et le réseau des Urssaf seraient ainsi amenés à développer un suivi séparé des déductions ainsi opérées et à assurer la gestion comptable, de trésorerie et le calcul des compensations correspondantes ;
- cette approche reposerait sur le dispositif existant de lignes présentant un montant négatif mis en œuvre par le réseau des Urssaf (pour l'allègement général notamment).

Cette seconde voie alternative nécessiterait néanmoins une expertise approfondie au regard de :

- sa faisabilité technique, l'objectif étant de ne pas procéder à des remboursements de crédits éventuels dans des proportions trop importantes, une analyse par cas type d'entreprises, prenant en compte le nombre de salariés et leur niveau de rémunération pour déterminer le montant global acquitté par l'entreprise et vérifier que ce montant est inférieur à la somme des déductions appliquées ;
- l'accomplissement d'une formalité supplémentaire par l'employeur et la complexité potentielle des différentes solutions envisageables ;
- les impacts lourds pour les organismes de recouvrement en termes de gestion (système d'information, modalités de contrôle en particulier) et de tenue de la comptabilité et de conduite des opérations de trésorerie correspondantes.

2.2.2. La problématique d'articulation entre l'allègement général et les autres dispositifs d'allègement doit également être analysée

Au-delà de cette problématique des modalités d'imputation d'un nouvel allègement, sur un tout autre plan, ce scénario d'extension pose la question de l'articulation de l'allègement général avec les dispositifs ciblés d'allègement. Ces dispositifs concernent des publics particuliers (apprentis par exemple), des secteurs spécifiques d'activité (jeunes entreprises innovantes par exemple) ou des zones géographiques (DOM). Ils ont été globalement conçus afin d'accorder des avantages supérieurs à ceux offerts par l'allègement général.

Ainsi, l'évolution de l'allègement général amènerait à considérer plusieurs scénarios :

- un réexamen de l'opportunité du maintien des différents dispositifs dérogatoires dans un contexte de contrainte renforcée sur les finances publiques ;
- une diminution de l'avantage relatif qu'ils présentent inspiré par le même contexte ;
- le maintien de l'avantage comparatif qu'ils représentent dans un souci de préservation des dispositifs dérogatoires existants.

A cet égard, les dispositifs applicables dans les DOM ont été intégralement repensés afin de tenir compte de la situation des employeurs non éligibles au CICE. Ainsi, ces derniers bénéficient de l'allègement prévu initialement. En revanche, les employeurs éligibles au CICE bénéficient d'un allègement moindre depuis le 1^{er} janvier 2014.

Annexe 1

Exemple de bordereau récapitulatif de cotisations dématérialisé transmis aux Urssaf comprenant une ligne CICE et une ligne allégement général

LIBELLÉ DE LA COTISATION	NOMBRE DE SALARIÉS OU D'ASSURÉS	BASE EN EUROS	TAUX (%)	MONTANT EN EUROS
003D REDUCTION SALARIALE HEURES SUP - MONTANT DE LA REMUNERATION EXONEREE	0	0	0.00	-0
003P REDUCTION SALARIALE HEURES SUP - MONTANT DE LA REDUCTION	0	0	100.00	-0
004P DEDUCTION PATRONALE HEURES SUP 20 SALARIES AU + (Heures supplémentaires exonérées : 401)	11	601	100.00	-601
100A RG CAS GENERAL - ACCIDENT DU TRAVAIL		48093	8.20	3944
100D RG CAS GENERAL - BASE DEPLAFONNEE		48093	20.95	10075
100P RG CAS GENERAL - BASE PLAFONNEE		48093	15.15	7286
260D CSG CRDS REGIME GENERAL - BASE DEPLAFONNEE	11	48761	8.00	3901
332P FNAL CAS GENERAL/SECT.PUBLIC -DE 20 - BASE PLAFONNEE	11	48093	0.10	48
400D CREDIT IMPOT COMPETITIVITE EMPLOI - BASE DEPLAFONNEE	9	136498	0.00	0
671P REDUCTION FILLON - BASE PLAFONNEE	8	5037	100.00	-5037
772D CONTRIBUTIONS ASSURANCE CHOMAGE - BASE DEPLAFONNEE	11	48093	6.40	3078

Acoss

Annexe 2
Formulaire de déclaration du CICE à la DGFIP



N° 14582*01
(article 244 quater C du CGI)



DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

N° 2078-CICE-SD

(Internet-DGFIP)
Dépenses engagées
au titre de 2013

CRÉDIT D'IMPÔT POUR LA COMPÉTITIVITÉ ET L'EMPLOI

À COMPTER DU 2 JANVIER 2014, VOUS POURREZ TÉLÉ-DÉCLARER CE FORMULAIRE EN UTILISANT LA PROCÉDURE EDI-TDFC. POUR PLUS D'INFORMATION SUR LA

TÉLÉDÉCLARATION, VEUILLEZ CONSULTER LE PORTAL FISCAL WWW.IMPOTS.GOUV.FR, RUBRIQUE « PROFESSIONNELS »

Exercice ouvert le				Clos le			
--------------------	--	--	--	---------	--	--	--

Nom et prénoms ou dénomination et adresse de l'entreprise	N° SIRET de l'entreprise
	Ancienne adresse (en cas de changement) :

Société bénéficiant du régime fiscal des groupes de sociétés (article 223 A du CGI)	Designation et adresse de la société mère :	N° SIRET de la société mère

I - CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT	ANNÉE CIVILE 2013	
Montant total des rémunérations versées n'excédant pas 2,5 SMIC et ouvrant droit à crédit d'impôt (reporter le montant cumulé figurant sur le bordereau récapitulatif de cotisation (BRC) ou la déclaration unifiée de cotisations sociales (DUCS) ou la déclaration trimestrielle de salaires (DTS) relatif au dernier mois ou au dernier trimestre de l'année) ¹	1	
Montant du crédit d'impôt (ligne 1 x 4 %)	2	
Montant des rémunérations éligibles à la majoration pour les salariés des professions pour lesquelles le paiement des congés et des charges sur les indemnités de congés est mutualisé entre les employeurs affiliés obligatoirement aux caisses de compensation prévue à l'article L. 3141-30 du code du travail ² (secteurs du BTP, des transports, des spectacles et des dockers).	3a	
Montant de la majoration prévue à l'article L. 3141-30 du code du travail ((ligne 3a x 4 %) x 10 %)	3b	
Montant du crédit d'impôt majoré (ligne 2 + ligne 3b)	4	
Quote-part de crédit d'impôt résultant de la participation de l'entreprise dans des sociétés de personnes ou groupements assimilés (reporter le montant indiqué ligne 7)	5	
Montant total du crédit d'impôt (ligne 2 ou ligne 4 + ligne 5)	6	

II - CADRE À REMPLIR PAR LES ENTREPRISES DÉCLARANTES QUI DÉTIENNENT DES PARTICIPATIONS DANS DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES OU GROUPEMENTS ASSIMILÉS NON SOUMIS À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Nom et adresse des sociétés de personnes ou groupements assimilés et n° SIRET	Montant total du crédit d'impôt Ⓐ	Montant de la créance « en germe » cédée (préfinancement) Ⓑ	% de droits détenus dans la société Ⓒ	Quote-part du crédit d'impôt (Ⓐ-Ⓑ) x Ⓒ
TOTAL				7

¹ Les entreprises éligibles au CICE sont tenues de s'acquies de leurs obligations déclaratives à la fois auprès des organismes collecteurs des cotisations sociales et auprès de l'administration fiscale.
² Cf. § 55 du BOI-BIC-RICI-10-150-20.

III – CADRE À SERVIR POUR LA RÉPARTITION DU CRÉDIT D'IMPÔT ENTRE LES ASSOCIÉS MEMBRES DE SOCIÉTÉS DE PERSONNES OU GROUPEMENTS ASSIMILÉS NON SOUMIS À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Nom et adresse des associés membres de sociétés de personnes ou groupements assimilés et n° SIRET (pour les entreprises)	Montant total du crédit d'impôt Ⓒ	Montant de la créance « en germe » cédée (préfinancement) Ⓓ	% de droits détenus dans la société Ⓔ	Quote-part du crédit d'impôt (Ⓒ-Ⓓ) x Ⓔ
			TOTAL	

IV – UTILISATION DE LA CRÉANCE

IV-1. Détermination du montant du crédit d'impôt disponible pour l'entreprise (sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et les entreprises individuelles relevant de l'impôt sur le revenu) :

Cas général		
Montant du crédit d'impôt (hors quote-part résultant de la participation de l'entreprise dans des sociétés de personnes ou groupements assimilés) (report de la ligne 2 ou de la ligne 4)	8	
Montant cédé à un établissement de crédit au titre du préfinancement	9	
Montant du crédit d'impôt disponible Reporter en ligne 10 : - le résultat du calcul (ligne 8 - ligne 9) s'il est positif ; - zéro si le résultat du calcul (ligne 8 - ligne 9) est négatif ou égal à zéro.	10	
Montant total du crédit d'impôt disponible (incluant la quote-part résultant de la participation de l'entreprise dans des sociétés de personnes ou groupements assimilés) (ligne 7 du cadre II + ligne 10)	11	

Cas particulier des sociétés relevant du régime de groupe (à compléter exclusivement par la société mère)

Montant total du crédit d'impôt du groupe (totalisation de la ligne 8 de l'ensemble des déclarations n° 2070-CICE-SD déposées pour les sociétés du groupe)	12	
Montant cédé à un établissement de crédit au titre du préfinancement	13	
Montant du crédit d'impôt disponible Reporter en ligne 14 : - le résultat du calcul (ligne 12 - ligne 13) s'il est positif ; - zéro si le résultat du calcul (ligne 12 - ligne 13) est négatif ou égal à zéro.	14	
Montant total du crédit d'impôt disponible (incluant la quote-part résultant de la participation des entreprises dans des sociétés de personnes ou groupements assimilés) (totalisation de la ligne 7 de l'ensemble des déclarations du groupe) + ligne 14)	15	

IV-2. Entreprises à l'impôt sur les sociétés :

Montant imputé sur l'impôt sur les sociétés (dans la limite du montant de l'impôt dû et du crédit d'impôt déterminé ligne 11 ou ligne 15)	16	
Montant restant à imputer sur l'impôt éventuellement dû des 3 années suivantes (cas général) ou dont la restitution (cas particuliers des entreprises nouvelles, jeunes entreprises innovantes et PME au sens communautaire) est à demander cadre V ou à partir du formulaire n° 2573-SD	17	

IV-3. Entreprises individuelles relevant de l'impôt sur le revenu : reporter le montant du crédit d'impôt disponible déterminé ligne 11 dans la partie réductions et crédits d'impôt de la déclaration de revenus n° 2042C-PRO (case 8TL ou 8UW).

IV-4. Mobilisation de créance auprès d'un établissement de crédit (hors préfinancement) :

Solde de la créance non imputé sur l'impôt dont la mobilisation sera demandée	18	
---	----	--

V – DEMANDE DE REMBOURSEMENT DE LA CRÉANCE PAR LES ENTREPRISES A L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS**Précisions :**

- Ce cadre est à compléter uniquement lorsque la créance n'a pu être, totalement ou partiellement, imputée sur l'impôt dû (montant de la créance supérieur au montant de l'impôt dû), soit à l'issue de la période d'imputation, soit lorsque l'entreprise peut en demander la restitution immédiate. Le remboursement peut également être demandé à partir du formulaire n° 2573-SD.

A compter du 3 mars 2014, vous pouvez demander le remboursement de votre créance par voie dématérialisée en utilisant le formulaire n° 2573-SD (en modes EFi et EDI)*.

- Pour les entreprises membres d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, il est rappelé que seule la société mère du groupe peut demander le remboursement de la créance.

Montant de la créance imputée sur l'impôt sur les sociétés : €

Montant de la créance dont le remboursement est demandé : €

A : _____ date et signature :

VI – CADRE RÉSERVÉ À L'ADMINISTRATION

Date du remboursement de la créance :

Cachet et signature du service

Montant du remboursement :

Date de saisie :

N° d'opération du remboursement :

N° d'opération mise à jour de la créance :

N° de R.L.B. :

* Si vous télédeclarez via TDPC la déclaration n° 2079-CICE-SD, vous devez utiliser ce nouveau service pour la demande de remboursement de la créance de CICE. Pour plus d'informations, vous pouvez consulter l'espace « Professionnels » du portail fiscal www.impots.gouv.fr.

Annexe 3

Coût du travail pour un salarié rémunéré au SMIC et travaillant 35 heures par semaine – cas type au 1^{er} janvier 2014

SMIC horaire au 1er janvier 2014 : 9,53 €

Nombre d'heures de travail au taux normal : 35 h / semaine (151,67 h/mois)

	part salariale		part patronale					
	Toutes entreprises		Entreprises de moins 10 salariés		Entreprises de 10 à moins 20 salariés		Entreprises de 20 salariés et plus	
	%	€	%	€	%	€	%	€
Maladie	0,75%	10,84	12,80%	185,01	12,80%	185,01	12,80%	185,01
Vielllesse	7,05%	101,90	10,20%	147,43	10,20%	147,43	10,20%	147,43
Allocations familiales			5,25%	75,88	5,25%	75,88	5,25%	75,88
Accidents du travail (taux variables--> taux moyen constaté)			2,44%	35,27	2,44%	35,27	2,44%	35,27
Allègements généraux (Fillon)			-28,10%	-406,15	-28,10%	-406,15	-26,00%	-375,80
CSG déductible	5,01%	72,42						
CSG non déductible	2,36%	34,08						
CRDS	0,49%	7,10						
Sous-total 1 : cotisations et contributions de sécurité sociale	15,66%	226,35	2,59%	37,44	2,59%	37,44	4,69%	67,79
Solidarité autonomie			0,30%	4,34	0,30%	4,34	0,30%	4,34
FNAL			0,10%	1,45	0,10%	1,45	0,50%	7,23
Assurance chômage	2,40%	34,69	4,00%	57,82	4,00%	57,82	4,00%	57,82
Fonds de garantie des salaires			0,30%	4,34	0,30%	4,34	0,30%	4,34
Versement transport (taux variables, nul si <10 salariés)								
Sous-total 2 : autres cotisations et contributions recouvrés en Urssaf	2,40%	34,69	4,70%	67,93	4,70%	67,93	5,10%	73,71
Retraite complémentaire (ARROCO)	3,05%	44,08	4,58%	66,20	4,58%	66,20	4,58%	66,20
AGFF non cadres (AGS)	0,80%	11,56	1,20%	17,34	1,20%	17,34	1,20%	17,34
Participation à la formation professionnelle			0,55%	7,95	1,05%	15,18	1,60%	23,13
Contribution au développement de l'apprentissage			0,18%	2,60	0,18%	2,60	0,18%	2,60
Participation à l'effort de construction							0,45%	6,50
Taxe d'apprentissage			0,50%	7,23	0,50%	7,23	0,50%	7,23
Sous-total 3 : autres cotisations et contributions non recouvrées en URSSAF	3,85%	55,65	7,01%	101,32	7,51%	108,55	8,51%	123,00
TOTAL DES COTISATIONS ET CONTRIBUTIONS SOCIALES ET FISCALES	21,91%	316,68	14,30%	206,69	14,80%	213,92	18,30%	264,51
<i>Hors allègements</i>	<i>21,91%</i>	<i>316,68</i>	<i>42,40%</i>	<i>612,84</i>	<i>42,90%</i>	<i>620,07</i>	<i>44,30%</i>	<i>640,30</i>

SALAIRE BRUT	1 445,38 €			
SALAIRE NET	1 128,70 €			
SALAIRE IMPOSABLE	1 169,88 €			
TOTAL DES CHARGES	316,68 €	612,84 €	620,07 €	640,30 €
<i>dont payées par l'entreprise</i>	316,68 € (100,0%)	206,69 € (33,7%)	213,92 € (34,5%)	264,51 € (41,3%)
<i>dont financées par l'Etat</i>	0,00 € (0,0%)	406,15 € (66,3%)	406,15 € (65,5%)	375,80 € (58,7%)
COÛT DU TRAVAIL		2 058,23 €	2 065,45 €	2 085,69 €
<i>à la charge de l'entreprise</i>		1 652,07 €	1 659,30 €	1 709,89 €
<i>à la charge de l'Etat</i>		406,15 €	406,15 €	375,80 €

taux variable selon la taille d'entreprise

Acoss

Éclairage VII

**Les voies d'une progressivité plus importante
des prélèvements sociaux acquittés par les ménages**

Les voies d'une progressivité plus importante des prélèvements sociaux acquittés par les ménages

La lettre adressée du Premier Ministre du 19 décembre 2013, qui sollicite une contribution du Haut Conseil du financement de la protection sociale à l'éclairage des réflexions des pouvoirs publics sur les évolutions possibles du mode de financement du système français de protection sociale, mentionne notamment :

- l'exigence d'une prise en compte de « la question du pouvoir d'achat des ménages, et notamment des salariés » ;
- les conséquences de ces évolutions « sur le pouvoir d'achat des ménages, en fonction notamment du niveau de rémunération des salariés ».

Le Haut Conseil du financement de la protection sociale est ainsi invité à intégrer à ses réflexions l'incidence des scénarios envisageables d'aménagement des ressources dont bénéficient les régimes sociaux sur la distribution des revenus des ménages.

Le Haut Conseil s'est déjà penché sur l'impact redistributif des prestations et des prélèvements sociaux dans son rapport de juin 2013 sur la clarification et la diversification des ressources des régimes de protection sociale. En cette première occasion, il avait ainsi souligné l'importance de la contribution des transferts sociaux à la réduction des inégalités de revenu, la part déterminante qu'y prennent les prestations sociales – et donc le rôle marginal des prélèvements à cet égard -, et les problèmes, notamment juridiques, que poserait une augmentation de la progressivité des prélèvements sociaux à la charge des ménages, si elle devait concerner le barème de la contribution sociale généralisée.

La présente annexe poursuit ces premières réflexions en proposant, à l'échéance du point d'étape demandé par le Premier Ministre, une première analyse des enjeux et des modalités possibles d'une contribution plus importante à la réduction des inégalités de revenu des prélèvements sur les revenus des ménages perçus au profit exclusif des régimes de protection sociale⁹⁰ (cotisations salariales, contribution sociale généralisée (CSG), contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS), prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine). Elle s'inscrit dans le cadre des réflexions sur la « remise à plat » de la fiscalité des ménages, dont est par ailleurs spécifiquement chargé le groupe de travail installé par le Premier Ministre le 31 janvier 2014, et présidé par MM. Dominique Lefebvre et François Auvigne, mais n'aborde pas la question d'éventuels rapprochements entre fiscalité sur le revenu des ménages et prélèvements sociaux, et notamment pas l'hypothèse d'un rapprochement entre l'impôt sur le revenu et la CSG.

Les pistes explorées correspondent à la deuxième « famille » de scénarios d'évolution du financement de la protection sociale identifiés dans l'éclairage III au présent point d'étape, dont la caractéristique commune consiste à procéder à un réaménagement des prélèvements sociaux supportés par les ménages sans en accroître le montant global ni en reporter une partie sur les autres acteurs économiques,

⁹⁰ Les ménages acquittent par ailleurs des impôts affectés au budget de l'État (impôt sur le revenu, TVA...) ou à ceux des collectivités territoriales (taxe d'habitation, taxes foncières...), qui participent au financement des dispositifs de protection sociale pris en charge par ces administrations, mais sans affectation spécifique à ces derniers.

notamment les entreprises. Il s'agit cependant d'une première analyse dont les résultats doivent être regardés comme partiels, dans la mesure où il n'a pas été possible dans les délais impartis de produire une spécification complète des scénarios à expertiser, ni *a fortiori* de réaliser des simulations micro-économiques de l'ensemble de leurs incidences redistributives, de conduire une analyse juridique détaillée des conditions de leur mise en œuvre, ou de prendre en compte les enjeux de gestion qu'elle impliquerait pour les organismes chargés du recouvrement des prélèvements sociaux.

Ce document comporte deux parties :

- l'appréciation du contexte et la définition de la méthode appropriée à une analyse des voies d'une progressivité plus importante des prélèvements sociaux (I) ;
- une première présentation de pistes permettant de rendre le prélèvement social plus progressif, portant d'abord sur l'assiette et les taux des cotisations sociales, puis sur la substitution de la CSG aux cotisations sociales, enfin sur l'assiette et le taux de la CSG (II).

I. Quelques réflexions préalables de contexte et de méthode

En préalable à une analyse des modalités possibles d'évolution des prélèvements sur le revenu des ménages au titre exclusif du financement des prestations de protection sociale, il est nécessaire d'une part de préciser le contexte socio-économique dans lequel s'inscrit une réflexion sur une progressivité plus importante de ces prélèvements (I.1), d'autre part d'attirer l'attention sur certains problèmes de méthode que soulève cette réflexion (I.2).

I.1. Le contexte et les enjeux d'une plus grande progressivité des prélèvements sociaux supportés par les ménages

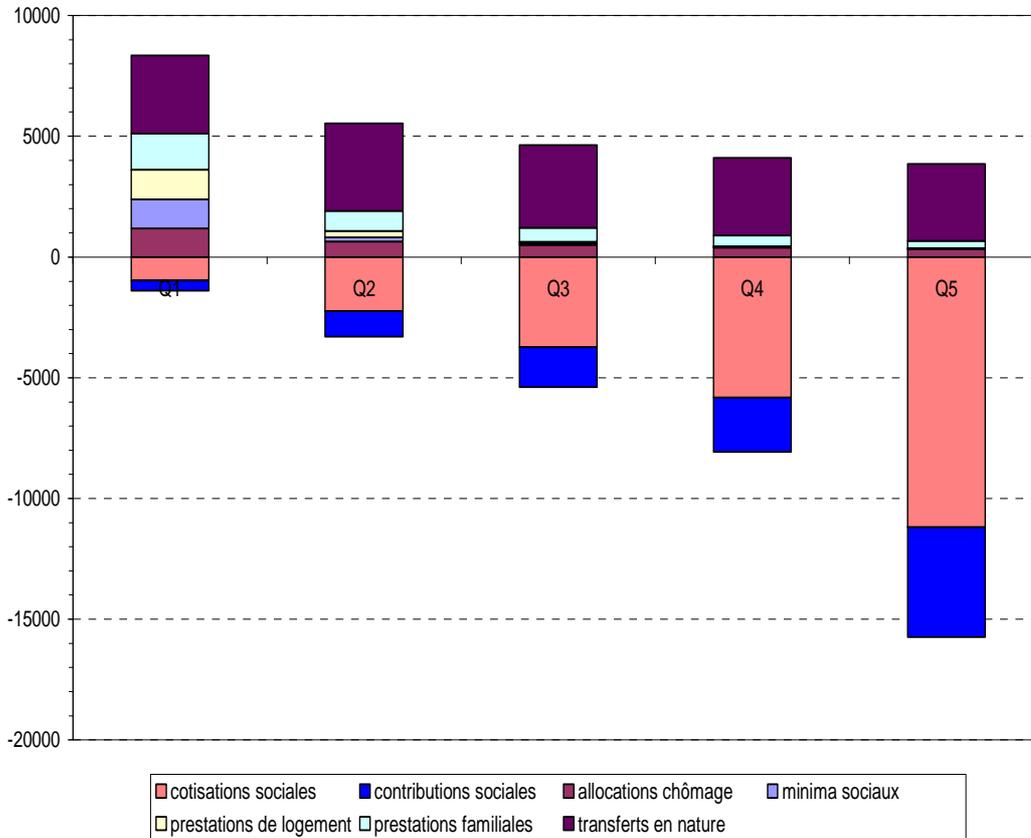
Le rapport du Haut Conseil du financement de la protection sociale de juin 2013 sur la clarification et la diversification des régimes de protection sociale avait adossé ses analyses relatives aux perspectives d'un accroissement de la progressivité des prélèvements sociaux à un diagnostic détaillé des propriétés redistributives du système de protection sociale français, tant du côté des prestations que de celui des prélèvements. Ce diagnostic est brièvement rappelé ci-après (I.1.1), puis commenté au regard des enjeux socio-économiques que soulève l'idée d'accroître la progressivité des cotisations et contributions sociales (I.1.2).

I.1.1. Une contribution majeure de la protection sociale à la redistribution des revenus, surtout du fait des prestations sociales

Afin d'approfondir l'analyse de la contribution de la protection sociale à la redistribution des revenus, le Haut Conseil avait sollicité de l'Insee en 2013 une décomposition détaillée des effets des prestations sociales et des prélèvements qui les financent sur la distribution des revenus. Les données présentées au Haut Conseil au premier trimestre 2013 ont ainsi permis de prendre en compte, outre les prélèvements et les prestations en espèces énumérées au paragraphe précédent, les prestations d'indemnisation du chômage et les prestations en nature d'assurance maladie, ainsi que les cotisations et contributions contribuant au financement de ces avantages⁹¹. Le graphique 1 suivant présente la répartition des prestations reçues et des prélèvements versés par quintile de niveau de vie.

⁹¹ Les pensions de retraite sont restées exclues de l'analyse conduite par la Drees et l'Insee, en raison du biais qu'aurait entraîné l'attribution de revenus nuls ou très faibles avant transferts à de nombreux ménages de retraités.

Graphique 1
Montant des prestations de protection sociale nettes des prélèvements
en fonction du revenu avant transferts, en 2009
(en euros par unité de consommation et par an)



Source : ERFS 2007, modèle INES (Insee-Drees), législation 2009 ; calculs Insee.

Le graphique 1 montre une dégressivité importante des prestations sociales selon le niveau de vie, et un profil des prélèvements plus régulier à mesure que l'on élève dans l'échelle des revenus. Le calcul des contributions de chacun des dispositifs de protection sociale pris en compte dans les évaluations de la Drees et de l'Insee à la réduction des inégalités de niveau de vie⁹² confirme cette vision d'ensemble : la contribution prédominante tient aux prestations sociales (à hauteur de 91%), les prélèvements ne réalisant que 9% de l'ensemble de l'effort de réduction des inégalités de revenu mis en œuvre par la protection sociale. Encore ce dernier résultat incorpore-t-il l'incidence de la progressivité des cotisations sociales à la charge des employeurs du fait des allègements généraux sur les bas salaires, qui est supposée imputée sur le revenu des ménages⁹³, et qui ne sera pas prise en compte dans la suite de la présente annexe.

⁹² La méthode utilisée par la Drees et l'Insee pour mesurer la contribution d'une prestation ou d'un prélèvement à la réduction des inégalités de revenu consiste à comparer l'indice de Gini de la distribution des niveaux de vie (revenu disponible divisé par le nombre d'unités de consommation tenant compte de la composition du ménage) – un indicateur statistique classique d'inégalité des revenus – avant et après prise en compte du transfert considéré. Ce dernier contribue positivement à la réduction des inégalités de revenus si l'indice de Gini après transferts est inférieur à celui calculé avant transfert.

⁹³ Cette hypothèse a été discutée par le Haut Conseil du financement de la protection sociale dans son rapport de juin 2013 sur la clarification et la diversification des ressources des régimes de protection sociale. Elle reste sujette à débat, dans la mesure où,

A cet égard, le tableau 1 ci-dessous confirme la faible progressivité des prélèvements sociaux acquittés par les ménages et directement dévolus au financement de la protection sociale. Hormis pour les deux premiers déciles de niveau de vie où il avoisine 10%, le ratio des cotisations et contributions sociales à la charge des personnes protégées au revenu disponible par unité de consommation du ménage oscille entre 15% et 19%, et diminue même à 17% dans le dernier décile, en raison du plafonnement de certaines cotisations sociales.

Tableau 1
Rapport des prélèvements sociaux
au revenu disponible par unité de consommation des ménages en 2012

En € annuels	Décile de revenu disponible par UC										Ensemble des ménages
	1er	2ème	3ème	4ème	5ème	6ème	7ème	8ème	9ème	10ème	
• Revenu disponible moyen par UC	9 130	12 590	14 910	17 000	19 100	21 330	23 950	27 430	33 200	56 790	23 600
Cotisations patronales par UC	11%	18%	23%	25%	29%	33%	35%	36%	36%	32%	31%
Cotisations salariales et contributions sociales (CSG et CRDS) par UC	8%	11%	14%	15%	17%	18%	19%	19%	19%	17%	17%
Total des cotisations et contributions par UC rapporté au revenu disponible	18%	30%	37%	41%	48%	51%	54%	55%	56%	49%	48%

Source : programme de qualité et d'efficacité « Financement » annexé au projet de loi de financement pour 2014, d'après ERFIS 2010, modèle INES (Insee-Drees), législation 2012 ; calculs Drees.

d'une part la création des allègements de cotisations sociales sur les bas salaires a eu pour objectif explicite la création ou la sauvegarde d'emplois faiblement qualifiés, et non la réduction des inégalités de revenu. D'autre part, ce n'est que dans des configurations particulières des pratiques de négociation salariale et du fonctionnement du marché du travail que l'on peut s'attendre à ce qu'une variation des cotisations sociales acquittées par les employeurs se traduise à moyen terme en variation équivalente de sens contraire des salaires bruts : il n'y a donc pas d'automatisme à ce que les cotisations sociales acquittées par les employeurs soient assimilées à la rémunération des salariés. En tout état de cause, on omettra dans la suite de cette annexe de prendre en considération l'incidence redistributive des cotisations sociales patronales.

I.1.2. La contribution relativement faible des prélèvements sociaux à la réduction des inégalités de revenu pose la question des objectifs et des effets attendus d'une augmentation de leur progressivité

La progressivité limitée des cotisations et contributions sociales à la charge des personnes protégées contre les risques couverts par des dispositifs de protection sociale peut laisser penser que des marges existent pour l'augmenter sans accroître le produit total de ces prélèvements, et majorer encore la contribution de la protection sociale à la réduction des inégalités de revenu, indépendamment des mesures par ailleurs envisageables sur la progressivité des prestations sociales.

Cette première analyse mérite toutefois d'être nuancée en tenant compte du fait que, ainsi que le Haut Conseil l'a souligné dans ses travaux antérieurs, « prestations et prélèvements font système pour contribuer à la redistribution des revenus ». Il y a en effet une cohérence dans le fait que, d'une part l'essentiel de la contribution de la protection sociale à la réduction des inégalités de revenu provienne en France de la délivrance de prestations de montant élevé et relativement peu différencié selon le revenu des bénéficiaires, et que d'autre part le financement de ces prestations repose sur des prélèvements à assiette large et à taux pour l'essentiel uniformes, qui permettent de dégager les ressources importantes nécessaires.

Il serait à cet égard intéressant de conduire une étude plus complète des conséquences d'une augmentation de la progressivité des prélèvements au regard de ses conséquences économiques potentielles. Il faudrait en particulier s'assurer qu'une progressivité plus importante des prélèvements sociaux permettrait, suite à d'éventuelles modifications des comportements des titulaires de hauts revenus sujets à une augmentation de leurs prélèvements, de recueillir un montant équivalent de ressources. Les comparaisons internationales pourraient être utilement mobilisées à cet égard, sachant que d'un côté, en Allemagne, les personnes à hauts revenus peuvent se dispenser de l'affiliation au régime légal d'assurance maladie – ce qui constitue un facteur majeur de dégressivité des prélèvements sociaux -, mais que d'un autre côté le financement des soins de santé et aux personnes âgées et handicapées dans les pays nordiques repose sur l'impôt, donc pour partie sur l'impôt sur le revenu, caractérisé par une progressivité marquée dans ces pays.

On peut néanmoins noter que dans le cas français le poids important que représentent les prélèvements sociaux pour les ménages à bas revenus d'activité, et qui au contraire des prélèvements sur les revenus de remplacement, sont acquittés dès le premier euro perçu, pourrait justifier un réexamen de leur progressivité. A cet égard, une modulation des prélèvements sociaux acquittés par les ménages selon les revenus d'activité pourrait contribuer à la refonte des mécanismes de soutien du revenu des ménages actifs à faibles ressources (prime pour l'emploi et revenu de solidarité active), annoncée lors de la conférence nationale de lutte contre la pauvreté et pour l'inclusion sociale tenue en décembre 2012.

I.2. L'approche de la progressivité des prélèvements sociaux est différente selon que l'on s'intéresse à son impact socio-économique ou aux questions juridiques qu'elle soulève

La présente annexe se limite à documenter de façon partielle les propriétés redistributives potentielles et les contraintes juridiques⁹⁴ qui encadrent la mise en œuvre de quelques scénarios d'évolution des prélèvements sociaux supportés par les ménages.

Cependant, même si elles n'apportent qu'un éclairage partiel, ces deux grilles d'analyse, socio-économique et juridique, ne convergent pas forcément sur les éléments à privilégier dans l'étude des différents scénarios.

I.2.1. L'approche socio-économique de la progressivité des prélèvements sociaux conduit à privilégier une approche globale des transferts sociaux et de la fiscalité

Si l'on s'intéresse aux conséquences d'une réforme sur la distribution des revenus des ménages, la mesure commune de chacune des composantes d'un scénario d'évolution des prélèvements sociaux supportés par les ménages est la répartition entre les divers niveaux de revenu des gains ou des pertes que cette composante entraîne. Par exemple, en cas de substitution de la CSG aux cotisations sociales à la charge des salariés, rien ne s'oppose dans une telle approche à faire masse en chaque point de la distribution des revenus des gains liés à la diminution des cotisations salariales et des pertes découlant de la hausse de la CSG, en prenant en compte en outre l'impact des règles différentes de déductibilité du revenu de ces deux prélèvements sur les montants dus au titre de l'impôt sur le revenu, quant bien même cotisations sociales, CSG et impôt sur le revenu ressortissent à des champs juridiques différents. Dans sa dimension socio-économique, l'analyse de l'impact d'une modification des prélèvements sociaux à la charge des ménages pousse donc à l'agrégation la plus large des dispositifs composant cette modification.

I.2.2. L'approche juridique de la progressivité des prélèvements sociaux se fonde sur une distinction entre les cotisations sociales et les impôts et contributions, et ne dégage pas de ligne générale applicable à tout scénario d'évolution

S'agissant des problèmes juridiques qu'une modification de la progressivité des prélèvements sociaux à la charge des ménages est susceptible de poser, ils sont susceptibles d'être de nature assez différente selon les caractéristiques de cette modification, et leur analyse ne conduit pas en général à des conclusions dépourvues d'incertitude.

Le complément joint au présent éclairage, rédigé par la Direction de la sécurité sociale, s'efforce de rassembler la jurisprudence constitutionnelle susceptible de s'appliquer à des modifications de la législation relative à la CSG. Il convient de souligner que cette jurisprudence est spécifique à la CSG du fait de sa qualification « d'imposition de toute nature », et ne peut être transposée aux cotisations sociales, dont l'analyse juridique considère qu'elles ont vocation à ouvrir des droits aux prestations sociales en faveur des cotisants, quand les impositions de toute nature ne sont assorties d'aucune contrepartie.

⁹⁴ Ces contraintes sont examinées ici au regard de la seule jurisprudence du Conseil Constitutionnel sur les prélèvements obligatoires.

Le principal enseignement de cette jurisprudence réside dans l'identification de principes généraux : égalité devant les charges publiques, possibilité d'y déroger pour un motif d'intérêt général suffisant et proportionné à l'objet de la dérogation, prise en compte des facultés contributives des redevables (notamment le revenu et les charges du foyer fiscal) ainsi que de la finalité des différents prélèvements.

Est également mise en évidence l'émergence récente de la notion de « prélèvement confiscatoire » caractérisant un taux marginal d'imposition excessif s'appliquant à l'ensemble des impôts pesant sur le revenu des ménages (CSG-CRDS, prélèvements sur les revenus du patrimoine, impôt sur le revenu).

Pour le reste, la jurisprudence constitutionnelle ayant porté de façon spécifique sur chaque prélèvement pris séparément, il est difficile de prévoir comment le juge constitutionnel concilierait les principes précédents en présence de chacune des hypothèses d'évolution des prélèvements sociaux à la charge des ménages envisagés ci-après.

II. De premières pistes pour accroître la progressivité des prélèvements sociaux supportés par les ménages

Ces observations préalables étant faites, il est possible de présenter différentes voies d'évolution des prélèvements sociaux à la charge des ménages dans le sens d'une plus grande progressivité. Trois orientations peuvent être identifiées :

- une augmentation de la progressivité des cotisations sociales à la charge des salariés (II.1) ;
- une modification des parts respectives des cotisations sociales et de la CSG au sein des prélèvements supportés par les personnes couvertes par des dispositifs de protection sociale (II.2) ;
- un accroissement de la progressivité de la CSG (II.3).

II.1. Une première voie d'un accroissement de la progressivité des prélèvements supportés par les ménages : rendre les cotisations sociales salariales plus progressives

Trois possibilités de portée différente permettraient d'alléger le prélèvement social pesant sur la rémunération des salariés les plus modestes, avec pour conséquence, à ressources constantes, un alourdissement nécessaire des taux de cotisations sur les rémunérations moyennes et supérieures :

- envisager des formules d'abattement d'assiette à la base ou de réduction forfaitaire – à l'instar du dispositif mis en place sur les cotisations vieillesse à la charge des salariés lors de la création de la CSG ;
- modifier, par le biais de leurs taux respectifs, la part des cotisations plafonnées ou non plafonnées versées au titre des assurances vieillesse et chômage ; cette option pourrait porter tout autant sur les cotisations de sécurité sociale (notamment vieillesse où coexistent, dans le régime général, une cotisation plafonnée - 6,80% dans la limite du plafond de la sécurité sociale - et une cotisation déplafonnée – 0,25% sur la totalité du salaire), que sur les cotisations d'assurance chômage et de

retraite complémentaire où existent une diversité de plafonds (une, trois, quatre et huit fois le plafond de la sécurité sociale) en-deçà et au-delà desquels les taux de cotisation diffèrent⁹⁵ ;

- établir un barème progressif pour les cotisations sociales d'assurance maladie et d'assurance vieillesse.

Alors que ces prélèvements gardent la qualification juridique de cotisations sociales, certaines des hypothèses présentées ci-dessus, en particulier la troisième, auraient pour effet de distendre le lien entre les cotisations versées et les droits sociaux que ces cotisations permettent d'acquérir, particulièrement dans les domaines des cotisations vieillesse et chômage. Bien que les nombreux mécanismes de solidarité à l'œuvre dans ces régimes conduisent d'ores et déjà à faire jouer des mécanismes de redistribution importants, il est permis de penser que le juge constitutionnel, s'il était saisi d'un texte législatif accroissant la progressivité des cotisations sociales, interrogerait le rapport de cette progressivité accrue avec l'objet initial des cotisations sociales, à savoir ouvrir des droits à la couverture sociale.

II.2. Une deuxième voie : modifier les parts respectives des cotisations sociales et de la CSG au sein des prélèvements supportés par les personnes protégées

La piste principale pour concrétiser cette deuxième option consisterait à substituer la CSG à tout ou partie des cotisations de sécurité sociale dues par les salariés. La progressivité de l'ensemble du prélèvement social serait accrue *via* un élargissement de son assiette sur les revenus d'activité – à l'instar d'un transfert de cotisations sociales des assiettes plafonnées vers des assiettes déplafonnées, mais avec en outre l'impact de l'assujettissement à la CSG de certaines « niches sociales » exemptées de cotisations sociales (épargne salariale, prévoyance, indemnités de rupture, etc.) -, voire sur l'ensemble des revenus des ménages dans le cas où ce serait la CSG sur l'ensemble de ses assiettes – revenus d'activité, de remplacement, du patrimoine et des jeux - qui se substituerait aux cotisations sociales.

Dans le cas des salariés du secteur privé, cette piste se traduirait par une substitution de la CSG aux cotisations sociales maladie (0,75% sur l'ensemble des salaires) ou vieillesse (6,80% sur les salaires dans la limite du plafond de la sécurité sociale, et 0,25% sur l'ensemble des salaires).

Cependant, cette substitution pourrait elle-même prendre deux modalités :

- une substitution directe de la CSG aux cotisations sociales à la charge des salariés ;
- ou un mécanisme plus indirect *via* un transfert de cotisations patronales de la branche famille vers la branche vieillesse, puis une diminution à due concurrence des cotisations salariales vieillesse, permettant *in fine* une augmentation de la CSG au bénéfice de la branche famille ; cette deuxième option rejoindrait les scénarios visant à la clarification du financement de la protection sociale dont le Haut Conseil du financement de la protection sociale a conduit l'analyse dans son rapport de juin 2013.

⁹⁵ Dans le cas des régimes à gestion paritaire où un lien existe entre prestations et cotisations versées au dessous et au dessus des plafonds,, et à la différence de la sécurité sociale, des questions seraient alors posées sur les règles de calcul et de plafonnement des prestations.

Enfin, il serait loisible au législateur de choisir entre une augmentation du taux de la seule CSG sur les revenus d'activité, ou d'une majoration, uniforme ou différenciée (*cf. infra*, § II.3.1), des quatre contributions sur les revenus d'activité, de remplacement, du patrimoine ou des jeux, avec dans cette dernière hypothèse un potentiel plus important de redistribution entre ménages.

Ces différentes pistes appellent des observations de nature différente :

- en premier lieu, comme dans la première voie d'augmentation de la progressivité des prélèvements sociaux discutée précédemment (*cf. supra*, II.1), certaines des modalités de substitution de la CSG aux cotisations sociales conduiraient à relâcher le lien entre les cotisations sociales et les droits à prestations ; ce serait en particulier le cas dans l'hypothèse d'une substitution directe de la CSG aux cotisations sociales vieillesse, et ce d'autant plus que la CSG porterait sur l'ensemble des revenus des ménages ;
- en second lieu, cette question se poserait de façon différente en cas de substitution de la CSG aux cotisations maladie à la charge des salariés ; certes, dans le régime général, cette cotisation a été maintenue en 1998 pour tenir compte de la persistance de prestations en espèces – indemnités journalières, pensions d'invalidité, capitaux décès... - au sein des dispositifs financés par les régimes d'assurance maladie ; cependant, elle n'est pas directement affectée au financement de ces prestations, et le poids important des cotisations sociales « maladie » à la charge des employeurs peut suffire à prendre en compte la dimension contributive résiduelle de la couverture maladie de base ; la taille des effets redistributifs obtenus serait cependant nécessairement limitée compte tenu de la modicité du taux de cotisation maladie à la charge des salariés (0,75% sur l'ensemble des salaires bruts, qui pourrait être remplacée par une augmentation de 0,4 point de CSG sur l'ensemble des revenus) ; la principale difficulté soulevée par cette option résiderait en réalité dans l'absence de cotisations salariales dans plusieurs régimes d'assurance maladie – notamment ceux de l'État et des régimes spéciaux dans lesquels le financement des indemnités journalières de maladie est assuré directement par l'employeur -, alors que la hausse de la CSG concernerait par définition l'ensemble des salariés ; une approche spécifique devrait également être développée pour les travailleurs non salariés ;
- en troisième lieu, l'option de la substitution indirecte de la CSG aux cotisations sociales à la charge des salariés, *via* des transferts de cotisations patronales, a pour intérêt de contribuer à une meilleure lisibilité du prélèvement social, en diminuant le poids des cotisations sociales à la charge des employeurs dans le financement de la branche famille et en maintenant celui de l'ensemble des cotisations sociales – acquittées par les employeurs et les salariés – dans le financement de la branche vieillesse, en cohérence avec la logique contributive des pensions de retraite ;
- en dernier lieu, la question peut se poser de l'éventualité de l'application de la jurisprudence constitutionnelle sur le niveau « confiscatoire » des prélèvements pesant sur les revenus des ménages ; en première approche, une hausse de la CSG à la faveur de sa substitution aux cotisations sociales à la charge des salariés pourrait porter le taux marginal d'imposition totale sur les revenus au voisinage du seuil considéré comme « confiscatoire », soit 66% selon l'analyse du Conseil d'État, notamment sur les revenus du patrimoine où il peut dès aujourd'hui atteindre un taux de 62% (*cf.* le complément de la Direction de la sécurité sociale à la fin du présent éclairage) ; un doute subsiste toutefois sur le point de savoir si le juge constitutionnel ferait une application stricte de sa

jurisprudence, dans le cas où la hausse de la CSG viendrait en complément d'une baisse des cotisations sociales, et garantirait le maintien des conditions de l'équilibre financier de la sécurité sociale ; cette discussion illustre, jusqu'à la mise en évidence d'une certaine incohérence, les problèmes que pose la qualification de la CSG en « imposition de toute nature » alors même que son objet de financement de certaines prestations sociales est très voisin de celui des cotisations sociales⁹⁶.

II.3. Une troisième voie : accroître la progressivité de la CSG

Comme indiqué dans la première partie du présent éclairage (*cf. supra*, § I.2.2), les contraintes juridiques qui pèsent sur les hypothèses d'évolution de la CSG sont particulièrement fortes. A cet égard, il y a lieu de distinguer, d'une part les pistes d'évolution qui porteraient sur l'ensemble des composantes de la CSG (II.3.1), et d'autre part celles qui conduiraient à instituer une progressivité concernant la CSG pesant sur les seuls revenus d'activité (II.3.2).

II.3.1. Un accroissement de la progressivité de la CSG concernant ses différentes composantes

Trois modalités d'accroissement de la progressivité de la CSG peuvent être envisagées, qui ne s'appuient sur aucune disposition supplémentaire par rapport à celles qui opèrent aujourd'hui avec l'aval du juge constitutionnel :

- une refonte des taux de la CSG sur les revenus de remplacement, dont les pensions de retraite constituent l'élément principal : les facteurs de progressivité aujourd'hui à l'œuvre dans la législation relative à la CSG sont l'existence d'une règle d'exonération sous condition de revenu fiscal de référence inférieur à un seuil, et l'application d'un taux réduit en cas de non-assujettissement à l'impôt sur le revenu ou d'impôt dû inférieur au seuil de non-recouvrement ; ces divers dispositifs se déclenchent donc en fonction du revenu total et de la composition du foyer auquel appartient le contribuable, entraînant, notamment dans le cas des pensions de retraite, des effets de seuil importants et dont le fait générateur – une modification marginale des revenus du foyer fiscal, ou un changement de sa composition, par exemple – est souvent la cause d'une incompréhension de la part des contribuables concernés ; un meilleur lissage de la progression des taux de CSG à mesure que le revenu du foyer fiscal s'élève pourrait permettre de limiter ces effets de seuil.

La Drees a à cet égard examiné à titre illustratif un scénario de refonte de la CSG sur les revenus de remplacement, présenté à l'encadré 1 ci-dessous. Il consisterait à créer des taux intermédiaires entre l'exonération totale de CSG et le taux normal (ce dernier étant relevé de façon à équilibrer le financement de la mesure), et à ne tenir compte que du seul revenu fiscal de référence pour déterminer le taux de CSG à appliquer. Un tel scénario limiterait les effets de seuil en réduisant l'impact d'un changement de taux de CSG d'une année sur l'autre en cas de faible variation du revenu imposable du foyer, et aurait des effets redistributifs positifs pour près des trois quarts des bénéficiaires des taux réduits, les allocataires aux ressources les plus modestes (30% environ de l'échantillon étudié) restant exonérés de CSG.

⁹⁶ Le rapport du Haut Conseil du financement de la protection sociale de juin 2013 sur la clarification et la diversification des ressources des régimes de protection sociale comporte, dans sa deuxième partie, une synthèse du débat juridique sur la nature de la CSG et des perspectives d'évolution de la qualification actuelle de ce prélèvement en « imposition de toute nature ».

Encadré 1

Une simulation « test » de refonte de la CSG sur les revenus de remplacement

Dans la législation actuelle, trois taux de CSG s'appliquent aux revenus de remplacement :

- les personnes exonérées de la taxe d'habitation, soit dont le revenu fiscal de référence est inférieur 10 224 € pour une personne isolée (revenus 2012 pour l'exonération de la taxe d'habitation en 2013), sont également exonérées de CSG et de CRDS sur leurs revenus de remplacement ;
- un taux réduit de 3,8% s'applique aux revenus de remplacement lorsque leur titulaire est redevable d'un montant d'impôt sur le revenu inférieur au seuil de non-recouvrement (61€ en 2013) ;
- dans les autres cas, le taux de CSG sur les revenus de remplacement est de 6,6% (sur les retraites et les pré-retraites) ou de 6,2% (sur les allocations d'indemnisation de chômage et les indemnités journalières d'assurance maladie).

D'autres règles spécifiques d'exonération s'appliquent, notamment sur les allocations chômage.

Ce dispositif a pour conséquence qu'une variation marginale du revenu fiscal de référence ou un changement de la composition du ménage a pour effet de faire passer un redevable de l'exonération de la CSG au taux de 3,8% au premier euro de revenu de remplacement, ou de le rendre effectivement imposable à l'impôt sur le revenu et dans ce cas également à la CSG au taux normal.

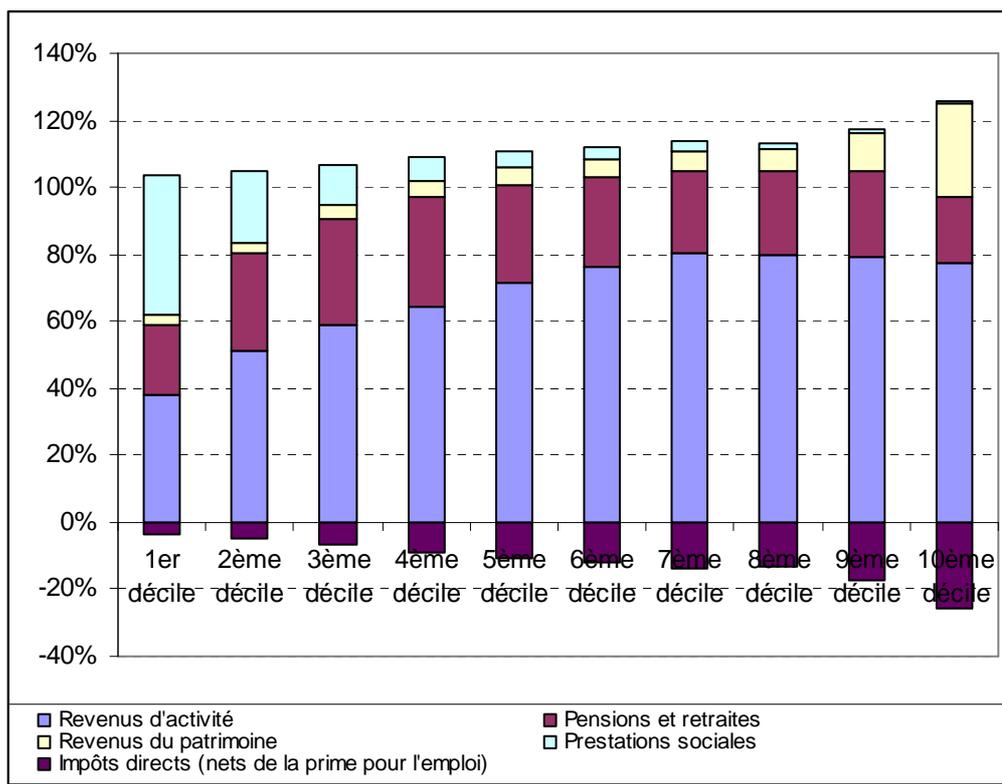
Afin d'examiner les conditions d'une atténuation de ces effets de seuil, la Drees a simulé à titre illustratif, à l'aide du modèle de micro-simulation INES développé conjointement avec l'Insee, l'impact sur la distribution des revenus de 2012 du scénario suivant :

- maintien de l'exonération de la CSG lorsque le revenu fiscal de référence est inférieur à 10 024 € pour une personne seule (revenus 2010) ;
- institution de deux taux réduits de 2,5% et 5% (avec des seuils de revenu fiscal de référence portés, respectivement, à 11 908 € et 14 768 € (revenus 2010) pour le déclenchement de ces taux ;
- application du taux normal de CSG aux personnes dont le revenu fiscal de référence est supérieur à 14 768 € pour une personne isolée (revenus 2010), et augmentation de ce taux à 6,85% de façon à conserver des ressources constantes aux administrations publiques.

Dans un tel scénario, près de neuf bénéficiaires sur dix des nouveaux taux réduits seraient gagnants à la réforme, et par ailleurs toutes les personnes dont le revenu fiscal de référence est inférieur à 10 024 € resteraient exonérées de CSG. A l'inverse, il n'y aurait plus aucun « gagnant » dans la moitié supérieure de la redistribution des revenus fiscaux de référence et 80% des perdants seraient concentrés dans les quatre déciles supérieurs de cette distribution. Ces pertes sont toutefois de montant limité en moyenne (75 € annuels)

- une modulation des taux de la CSG selon les assiettes sur lesquelles elle porte : à partir de l'observation d'une répartition très différente des revenus des ménages entre revenus d'activité, transferts sociaux et revenus du patrimoine selon le niveau de vie global (cf. graphique 2 ci-dessous), avec un poids plus important des revenus de transferts au bas de la distribution des niveaux de vie, et des revenus du patrimoine au sommet de cette distribution, une piste pour accroître la progressivité des prélèvements sociaux acquittés par les ménages pourrait consister à augmenter le taux de la CSG sur les revenus du patrimoine, et à diminuer celui de la CSG sur les revenus de remplacement, voire celui de la CSG sur les revenus d'activité ; dès aujourd'hui, les taux « normaux » de CSG varient selon les revenus (6,6% sur les revenus de remplacement, 7,5% sur les revenus d'activité, 8,2% sur les revenus du patrimoine), ce qui pourrait inviter à accentuer ces différences de taux selon les catégories de revenus ; il y a toutefois lieu de mentionner un risque élevé de censure en cas d'augmentation significative des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine qui aurait pour effet d'atteindre le seuil du « prélèvement confiscatoire », d'autant que dans le cas présent il n'y aurait pas de combinaison avec une diminution d'un autre prélèvement ;

Graphique 2
Structure des revenus des ménages selon leur position dans l'échelle des niveaux de vie



Source : Insee, enquête Revenus fiscaux et sociaux 2010.

- une remise en cause partielle ou totale de la déductibilité de la CSG de l'impôt sur le revenu : sur les 7,5 points de CSG que supportent les salariés et les travailleurs indépendants sur les revenus d'activité, 5,1 points sont déductibles des rémunérations assujetties à l'impôt sur le revenu ; seules les deux premières augmentations de la CSG sur les revenus d'activité (1,1 points en 1991, puis 1,3 points en 1993, soit 2,4 points au total) ne donnent pas lieu à déduction pour la détermination de l'assiette imposable à l'impôt sur le revenu ; supprimer la déductibilité de tout ou partie des 5,1 points aujourd'hui déductibles permettrait de réduire un avantage qui bénéficie aujourd'hui aux ménages imposables sur le revenu, et d'autant plus élevé que les revenus du foyer fiscal sont importants, sans porter atteinte à la cohérence d'un traitement fiscal différencié des cotisations sociales et de la CSG, puisque les revenus de remplacement financés par les cotisations sociales (déductibles) sont imposables alors que les prestations familiales et d'assurance maladie ne le sont pas⁹⁷ ; en outre, cette hypothèse engendrerait un surplus de recettes fiscales pour l'État, qui, redirigé vers les régimes de sécurité sociale, permettrait d'abaisser en contrepartie légèrement les taux actuels de CSG.

Cette hypothèse a été testée par la Drees, là encore à titre illustratif, à l'aide du modèle de micro-simulation INES développé conjointement avec l'Insee. Elle consiste en une suppression totale de la déductibilité de la CSG, assortie d'une réduction de 11% environ de tous les taux de CSG, en sorte de laisser inchangé le produit cumulé de la CSG et de l'impôt sur le revenu. Deux tiers des ménages gagnants à cette réforme se situeraient dans les quatre premiers déciles de niveau de vie, avec des gains moyens voisins de 160€ annuels (cf. Encadré 2).

Encadré 2

Une simulation « test » de suppression de la déductibilité de la CSG

Les taux actuels de la CSG sont de 7,5% sur les revenus d'activité, 6,6% sur les retraites, 6,2% sur les allocations de chômage et les indemnités journalières de maladie (auxquels s'ajoutent pour ces trois derniers types d'allocations un taux réduit de 3,8%), et 8,2% sur les revenus du patrimoine.

A l'intérieur de ces différents taux, 2,4 points, correspondant au taux initial de la CSG en 1991 et à sa première augmentation en 1993, ne sont pas déductibles de l'impôt sur le revenu. Les points de CSG restants (5,1 sur les revenus d'activité, 3,2 ou 2,8 sur les revenus de remplacement, 5,8 sur les revenus patrimoine) sont en revanche déductibles.

La simulation réalisée à titre illustratif par la Drees à l'aide du modèle de micro-simulation INES développé conjointement avec l'Insee prend pour hypothèse la suppression de la déductibilité de la partie de la CSG qui est aujourd'hui soustraite du revenu imposable. Toutefois, cette mesure ayant pour effet d'accroître le rendement de l'impôt sur le revenu de 8,9 Md€ environ (calculs portant sur les revenus de 2012), la simulation prend également en compte une diminution de 11% de l'ensemble des taux de CSG en sorte de maintenir constantes les ressources perçues par la sécurité sociale et l'État au titre de l'ensemble formé de la CSG et de l'impôt sur le revenu. Le taux normal de CSG sur les revenus d'activité passerait ainsi à 6,7%.

⁹⁷ C'est de manière quelque peu abusive que cette dernière option est assimilée à une augmentation de la progressivité de la CSG ; la suppression totale ou partielle de la déductibilité de la CSG aurait en réalité pour effet d'accroître la progressivité de l'impôt sur le revenu et par suite de l'ensemble des prélèvements directs sur les revenus des ménages, et donc de la CSG nette d'impôt sur le revenu.

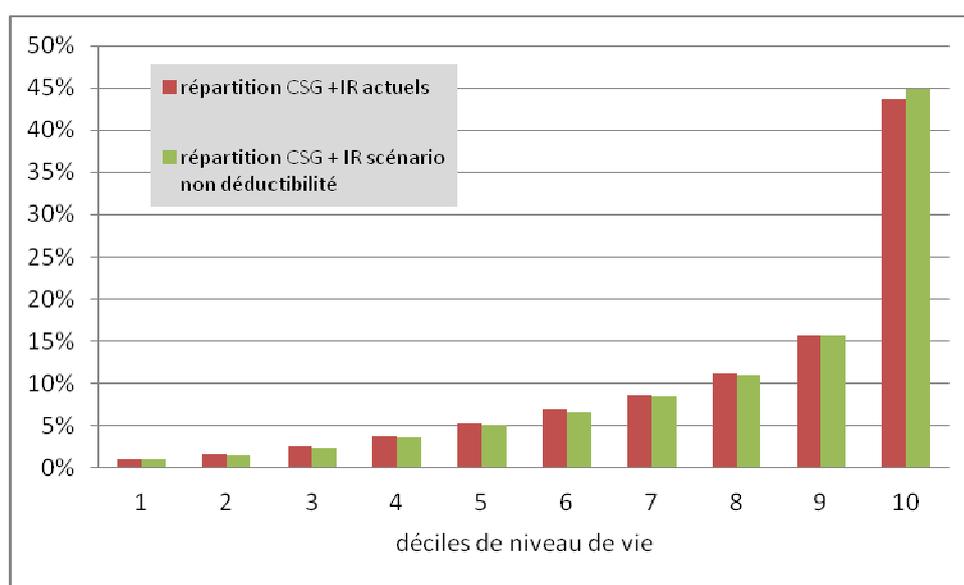
(encadré 2 suite)

Les résultats de cette simulation font apparaître un nombre de ménages gagnants (18,4 millions, avec un gain annuel moyen de 130 €, dont 5 millions dont le gain serait supérieur à 0,5% de leur revenu disponible) supérieur au nombre de ménages perdants (6,3 millions, avec une perte annuelle moyenne de revenu de 380€, dont 5 millions, dont la perte serait supérieure à 0,5% de leur revenu disponible). Deux tiers de ces ménages significativement gagnants se situeraient dans les quatre premiers déciles de niveau de vie. Symétriquement, 95 % des ménages significativement perdants se situeraient dans les trois déciles supérieurs de niveau de vie.

Il convient également de noter que des effets redistributifs additionnels, non pris en compte dans les calculs présentés dans cet encadré sont susceptibles d'apparaître du fait, notamment, de la prise en compte du revenu fiscal de référence dans la détermination des droits aux autres prestations sociales, et notamment aux aides au logement.

Le graphique 3 suivant donne la répartition de la masse prélèvements au titre de la CSG et de l'impôt sur le revenu par déciles de niveau de vie, comparée selon la législation actuelle et dans l'hypothèse simulée à titre illustratif par la Drees.

Graphique 3
Part de la CSG et de l'impôt sur le revenu acquittée par les ménages
en fonction de leur décile de niveau de vie



Source : ERFS 2010, modèle Ines (Insee-Drees) législation 2012, calculs Drees.

Champ : ménages ordinaires de France métropolitaine.

II.3.2. Un accroissement de la progressivité de la CSG limité à sa composante assise sur les revenus d'activité

Cependant, l'allègement des prélèvements sociaux sur les revenus d'activité modestes constituant la motivation première d'un accroissement de la progressivité des prélèvements, il est par ailleurs intéressant de considérer des hypothèses qui concentrent l'impact de cette progressivité renforcée sur les revenus

d'activité en distinguant une piste aisée à mettre en œuvre mais d'impact limité, et une réforme importante mais susceptible de se heurter à des difficultés juridiques importantes.

Il pourrait en premier lieu être envisagé de rendre forfaitaire l'abattement d'assiette de la CSG sur les revenus d'activité représentatif des frais professionnels.

Lors de la création de la CSG, le législateur avait écarté la prise en compte réelle des frais professionnels et institué un abattement représentatif de ces frais, de 5% sur les salaires bruts, pour déterminer l'assiette de la CSG sur ces revenus (il s'agissait de garantir un traitement équitable des salariés et des travailleurs indépendants, l'assiette de la CSG prenant en compte pour ces derniers leurs frais professionnels et les prélèvements sociaux). Cet abattement a été diminué à plusieurs reprises, et s'élève aujourd'hui à 1,75% sur les salaires bruts inférieurs à quatre fois le plafond de la sécurité sociale. Il pourrait être envisagé de rendre cet abattement partiellement ou totalement forfaitaire, les frais professionnels ayant en général une composante fixe importante (frais de transport, notamment). Sauf expertise juridique plus approfondie, il s'agit sans doute d'une voie appropriée à une amélioration du sort des rémunérations modestes au regard de la CSG, qui de surcroît ne porterait pas atteinte au rendement global de la CSG.

Des simulations « test » de cette hypothèse ont également pu être réalisées par la Drees à l'aide du modèle INES développé conjointement avec l'Insee, avec des hypothèses d'abattements forfaitaires fixés à respectivement 49 € et 150 € par mois (cf. Encadré 3). Cette première piste aurait toutefois quelle que soit l'hypothèse retenue un faible impact redistributif.

Encadré 3

Deux simulations « test » de forfaitisation de l'abattement représentatif des frais professionnels sur l'assiette de la CSG sur les revenus d'activité

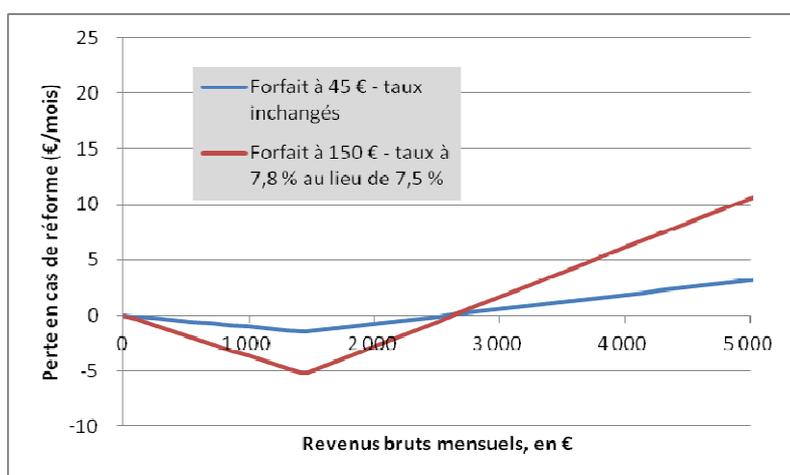
Pour des raisons d'équité de traitement des salariés et des travailleurs indépendants au regard de la CSG sur les revenus d'activité, les premiers bénéficient d'un abattement représentatif des frais professionnels auxquels leur activité les expose. Cet abattement s'élève à 1,75% du salaire brut, s'appliquant toutefois à la seule partie de la rémunération inférieure à quatre fois le plafond de la sécurité sociale.

La Drees a testé à titre illustratif, à l'aide du modèle de micro-simulation INES développé conjointement avec l'Insee, deux hypothèses tendant à rendre cet abattement forfaitaire :

- dans la première hypothèse, le forfait est calculé de façon que le produit total de la CSG sur les revenus d'activité reste inchangé au taux actuel (7,5% de ce prélèvement) ; son montant doit donc dans ce cas être fixé à 45 € par mois, ce qui représente 3% du SMIC brut mensuel ;
- dans la deuxième hypothèse, le forfait est porté à 150 €, soit 10% du SMIC brut mensuel ; cependant, le rendement de la CSG sur les revenus d'activité serait diminué d'environ 2 Md€, ce qui conduit à majorer de 4,2% l'ensemble des taux de CSG ; le taux de CSG sur les revenus d'activité passerait ainsi de 7,5% à 7,8%.

Le graphique 4 présente l'impact de cette réforme selon le montant du revenu brut mensuel. Les gains pour les bas revenus apparaissent très faibles dans la première hypothèse : moins de 2€ par mois au niveau du SMIC. Ils dépasseraient à peine 5 € par mois, ou 60 € par an dans la seconde hypothèse.

Graphique 4
Gains mensuels en cas de la forfaitisation de l'abattement représentatif
des frais professionnels, selon le revenu brut mensuel



Source : ERFIS 2010, modèle Ines (Insee-Drees) législation 2012, calculs Drees.

Champ : ménages ordinaires de France métropolitaine

Aussi le législateur pourrait souhaiter aller plus loin en créant un nouveau barème de la CSG sur ces revenus, non plus uniforme, mais à taux croissant.

Cependant, la solution la plus expédiente qui consisterait à instituer un barème progressif en fonction des seuls revenus d'activité individuels est certainement vouée à des difficultés juridiques, compte tenu de la censure en 2000 d'un dispositif de réduction dégressive de CSG qui accordait aux plus bas salaires une diminution de CSG (cf. le complément au présent éclairage). Le Conseil constitutionnel a en effet jugé contraire à l'égalité devant l'impôt de ne pas tenir compte de l'ensemble des revenus et de la composition du foyer fiscal dans la détermination du droit à cette réduction de CSG.

Prendre en compte cette jurisprudence dans un barème progressif de la CSG sur les revenus d'activité implique dès lors, à l'instar de la solution retenue dans le cas de la CSG sur les revenus de remplacement, que la détermination du taux de CSG applicable aux différents niveaux de revenu d'activité prenne en compte le revenu global du foyer fiscal et sa composition. Cependant, une telle solution soulèverait elle-même deux difficultés :

- elle imposerait à l'administration fiscale et/ou aux organismes chargés du recouvrement des cotisations et contributions sociales de communiquer à l'employeur le taux auquel précompter la CSG de chacun de ses salariés ; l'employeur acquerrait ainsi une information indirecte sur la situation familiale, fiscale et patrimoniale de ses salariés, qui peut poser problème au regard de la protection de la vie privée et des droits des salariés dans l'entreprise ;
- elle impliquerait des circuits complexes entre l'administration fiscale, les organismes de recouvrement et les employeurs, sources de charges de gestion supplémentaires ; la question se poserait en particulier d'un mécanisme de régularisation en fin d'exercice pour prendre en compte le revenu de l'année courante.

En outre, l'obligation de faire référence au revenu total et la composition du foyer fiscal pour la détermination du taux de CSG applicable aux revenus d'activité soulèverait la question de l'opportunité d'une familialisation accrue de l'ensemble des prélèvements acquittés par les ménages, laquelle est souvent discutée au regard de ses conséquences sur l'activité féminine et des pratiques d'imposition à l'œuvre dans d'autres pays européens.

Principales problématiques juridiques liées à une évolution des règles en matière de CSG

NB : le présent document retrace les principales problématiques d'ordre juridique susceptibles d'être soulevées dans le cadre d'une évolution législative des règles en matière de CSG. Il n'entend pas porter d'appréciation sur la conformité constitutionnelle ou la compatibilité aux normes conventionnelles de tel ou tel dispositif. La validité juridique d'un dispositif donné s'apprécierait en tout état de cause au regard de ses caractéristiques spécifiques, de l'architecture d'ensemble dans lequel il s'insérerait, ainsi que des finalités affichées.

1. Principaux principes constitutionnels applicables

1.1. Le principe d'égalité devant l'impôt (i.e. devant la loi fiscale)

Le principe d'égalité devant l'impôt découle de l'article 6 de la Déclaration de 1789. Selon la jurisprudence constante du Conseil constitutionnel, ce principe « *ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qu'il établit* » mais « *pour son application, la situation des redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément* ».

Toutefois cette dernière règle est atténuée en matière de sécurité sociale : si le principe d'égalité devant l'impôt s'apprécie d'ordinaire au regard de chaque imposition prise isolément, toutefois, lorsque plusieurs impositions ont pour finalité commune de concourir à l'équilibre financier des différentes branches de la Sécurité sociale, dans le cadre de la mise en œuvre du principe de la solidarité nationale, la détermination de leurs redevables ne doit pas aboutir à une rupture caractérisée de l'égalité des citoyens devant les charges publiques. (CC 18 décembre 1997, n°97-393 DC)⁹⁸. En l'espèce, il s'agissait de garantir, en parallèle de l'augmentation du taux de CSG, une diminution des cotisations sociales équivalente entre les catégories socioprofessionnelles.

1.2. Le principe d'égalité devant les charges publiques et ses corollaires

Le principe d'égalité devant les charges publiques résulte de l'article 13 de la Déclaration de 1789, aux termes duquel la contribution commune « *doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ».

En application de ce principe, il appartient au législateur, en vertu de l'article 34 de la Constitution, « *de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque*

⁹⁸ « *Les dispositions de la loi de financement de la sécurité sociale qui se bornent à majorer les taux de la contribution sociale généralisée (C.S.G.) applicables aux différentes catégories d'assiette sont sans incidence, par elles-mêmes, sur les taux des cotisations d'assurance maladie. Il appartiendra toutefois au pouvoir réglementaire de fixer les nouveaux taux des cotisations d'assurance maladie de façon à ne pas créer de rupture caractérisée de l'égalité entre catégories socioprofessionnelles à l'occasion de l'augmentation des taux de la contribution sociale généralisée et de la diminution corrélative des taux des cotisations d'assurance maladie prévue par la loi* » (97-393 DC, 18 décembre 1997, cons. 7).

impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques » (par exemple décision n° 2009-577 DC du 3 mars 2009, cons. 25).

S'agissant de la CSG, le commentaire aux Cahiers sur la décision n°2000-437 DC rappelle que la CSG a pour finalité la mise en œuvre d'une solidarité nationale, et dès son institution a été caractérisée par son universalité, sa proportionnalité et sa simplicité.

1.2.1. Progressivité de l'impôt (barème progressif, quotient familial)

Le principe de progressivité de l'impôt, dérivé du principe d'égalité, a été érigé par le Conseil constitutionnel en principe constitutionnel s'agissant de l'impôt sur le revenu (CC 21 juin 1993 n° 93-320 DC ; CC 20 mars 1997 n° 97-388 DC ; CC 30 décembre 1997 n° 97-395 DC).

Il semble néanmoins que ce principe dégagé de manière prétorienne par le CC trouve deux limites importantes :

- d'une part, **il ne paraît s'appliquer qu'à l'imposition globale du revenu** (une modulation de l'application du principe serait donc admise dès lors que la progressivité de l'imposition globale du revenu n'en ressort pas significativement affectée. C'est ce qu'a jugé le CC en validant le régime de déductibilité de la CSG en 1993) ;
- d'autre part, la marge d'appréciation ainsi reconnue au législateur s'avère étendue dès lors que le Conseil constitutionnel ne censure en principe que l'existence d'une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (principe réaffirmé récemment : la modification du barème de l'ISF échappe ainsi au contrôle de constitutionnalité, sous réserve d'une erreur manifeste d'appréciation commise par le législateur, cf. décision du 28 juillet 2011, n° 2011-638 DC, cons. 19). En outre, les capacités contributives peuvent être appréhendées par plusieurs types de mécanismes fiscaux.

Au sujet de l'impôt sur le revenu, le Conseil constitutionnel a ainsi précisé que « *l'article 13 de la Déclaration de 1789 n'impose pas que la prise en compte des charges de famille pour apprécier les facultés contributives ne puisse résulter que d'un mécanisme de quotient familial* » (décision n°2012-62 DC, cons. 26).

Au sujet de l'ISF, le Conseil constitutionnel a ainsi jugé que l'exigence résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789 « **n'impose pas l'existence d'un quotient familial** », **dès lors que les capacités contributives sont prises en compte « selon d'autres modalités »**. En l'espèce, le Conseil relevait l'existence de différents mécanismes participant à la prise en compte de la capacité contributive des contribuables : l'existence d'un barème progressif et de plusieurs mécanismes d'abattement, d'exonération ou de réduction d'impôt concernant, notamment, la résidence principale (décision n° 2010-44 QPC du 29 septembre 2010).

De même, s'agissant du prélèvement sur les bénéficiaires de retraites chapeau, le Conseil constitutionnel a jugé que l'absence de prise en compte de la situation familiale ne soulevait pas de difficulté, dès lors que le législateur a pris en compte les facultés contributives des bénéficiaires à la fois en adoptant un mécanisme d'abattement ou d'exonération et en instituant deux ou trois tranches (QPC n° 2011-180 du 13 octobre 2011).

Le commentaire aux cahiers sur la décision de 2010 relative à l'ISF soulignait qu'une position inverse aurait soulevé la question de « *la constitutionnalité de l'ensemble des impôts qui ne sont pas calculés à partir du quotient familial (CSG, CRDS, ...)* ». Il semble donc acquis qu'aucune norme constitutionnelle n'impose la mise en œuvre d'un barème progressif ou d'un quotient familial pour la CSG sous sa forme actuelle.

Cela peut trouver sa justification dans le fait que, bien que ressortissant à la catégorie des impôts de toute nature, la CSG est issue en partie de l'ancienne cotisation ouvrière d'assurance maladie⁹⁹ qui repose sur une logique de proportionnalité. Ensuite, il s'agit d'un prélèvement cédulaire à la différence de l'impôt sur le revenu, dont il se distingue nettement.

C'est sans doute la différence essentielle existant avec la contribution exceptionnelle prévue par l'article 11 de la LFI pour 2013, qui s'assimilait par ses caractéristiques (notamment l'existence d'un seuil d'imposition) à une majoration d'IR, et que le Conseil constitutionnel a censurée au motif de l'absence de prise en compte du foyer fiscal : par l'effet de cette contribution exceptionnelle assise sur les revenus d'activité professionnelle des personnes physiques excédant un million d'euros, deux foyers fiscaux bénéficiant du même niveau de revenu issu de l'activité professionnelle pourraient se voir assujettis à cette contribution ou au contraire en être exonérés, selon la répartition des revenus entre les contribuables composant ce foyer – décision n°2012-662 DC du 29 décembre 2012, cons. 73.

1.2.2. Déductibilité de la CSG de l'impôt sur le revenu

Cette question est le corollaire direct du principe précédent.

Le Conseil constitutionnel a validé dès 1993 le principe de la déductibilité de la CSG en jugeant que « *le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait pas obstacle à ce que le législateur, dans l'exercice des compétences qu'il tient de l'article 34 de la Constitution, rende déductible un impôt de l'assiette d'un autre impôt, dès lors qu'en allégeant ainsi la charge pesant sur les contribuables, il n'entraîne pas de rupture caractérisée de l'égalité entre ceux-ci ; qu'en l'espèce, la déduction opérée par la loi, qui est au demeurant partielle et limitée dans son montant par un mécanisme de plafonnement, ne remet pas en cause le caractère progressif du montant de l'imposition globale du revenu des personnes physiques ; qu'elle ne saurait, par suite, être regardée comme contraire à l'article 13 de la Déclaration de 1789* » (décision n° 93-320 DC du 21 juin 1993).

⁹⁹O. Fouquet, Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel n° 33 (Dossier : le Conseil constitutionnel et l'impôt) - octobre 2011.

Plus récemment, le Conseil constitutionnel a également validé la diminution du taux de déductibilité de la CSG pour les revenus du capital imposables au barème progressif de l'impôt sur le revenu (de 5,8 points à 5,1 points), après avoir relevé que cette mesure avait pour effet d'accroître le caractère progressif de l'imposition globale des revenus du patrimoine et des produits de placement des personnes physiques mais que ces derniers bénéficiaient à l'IR de mesures dérogatoires et que son incidence en termes de taux d'imposition globale était limitée (majoration de l'IR de 0,315%), de sorte qu'aucune rupture d'égalité devant les charges publiques ne pouvait être constatée – décision n°2012-662 DC du 29 décembre 2012.

1.2.3. Revenus à prendre en compte en cas de différenciation des taux de CSG

Dans sa décision n° 2000-437 DC du 19 décembre 2000, le Conseil constitutionnel a censuré la minoration de la CSG des ménages percevant les salaires inférieurs à 1,4 SMIC (« ristourne dégressive ») au motif qu'elle ne tenait compte « **ni des revenus des contribuables autres que ceux tirés d'une activité, ni des revenus des autres membres du foyer, ni des personnes à charge de celui-ci** », eu égard à l'objectif poursuivi, qui consistait à lutter contre les trappes à inactivité et donc impliquait qu'il soit tenu compte de l'ensemble des revenus du ménage.

Ainsi, l'introduction d'une dose de progressivité dans un impôt strictement proportionnel comme la CSG impliquerait de raisonner comme en matière d'impôt sur le revenu, comme c'est aujourd'hui le cas pour les taux minorés appliqués aux pensions de retraite ou d'invalidité.

Ce raisonnement doit néanmoins être nuancé dans des circonstances particulières. Dans sa décision relative à l'article 1er de la loi TEPA, le Conseil constitutionnel avait refusé de censurer le fait que l'exonération de cotisations sociales sur les heures supplémentaires, qui se traduisait également en pratique, comme le notaient les requérants, par un allègement de CSG, ne tienne compte ni des revenus du contribuable autres que ceux tirés d'une activité, ni des revenus des autres membres du foyer, ni de ceux des personnes à charge au sein de celui-ci.

Le commentaire aux Cahiers précise : « *S'agissant de la CSG, la décision n° 2000-437 DC du 19 décembre 2000 invoquée par les requérants, qui avait censuré l'article 3 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2001, n'était pas transposable à l'allègement de cotisation salariale sur les heures supplémentaires. À l'époque, le législateur avait entendu instituer une exonération générale de CSG sur les bas salaires. La finalité de cette exonération, au bénéfice des revenus les plus modestes, impliquait que soit pris en compte l'ensemble de leurs facultés contributives. Or l'allègement de CSG, auquel le dispositif de l'article 1er a pour effet d'aboutir, a une portée limitée précisément circonscrite aux heures supplémentaires. Dès lors, ce grief ne pouvait qu'être écarté.* »

A *contrario*, il est vrai que le Conseil constitutionnel avait admis l'existence d'un barème progressif pour le prélèvement sur les retraites chapeaux qui ne tenait compte que du niveau des rentes taxées et ne tenaient donc pas compte des ressources autres que celles faisant l'objet du prélèvement : mais cela était en lien avec l'objet de ce prélèvement, destiné à financer les dépenses de solidarité vieillesse.

Au regard du précédent de 2000, il est probable qu'une réforme de la CSG qui, dans un objectif affiché de redistribution et d'accroissement de la progressivité globale des prélèvements, consisterait à appliquer des taux différents à raison du revenu impliquerait bien en tout état de cause de tenir compte de l'ensemble des revenus du foyer et, d'autre part, la prise en compte de la situation de famille.

1.2.4. Effets de seuil en cas de différenciation des taux de CSG

Une réforme législative consistant à différencier les taux de CSG selon le revenu global pourrait techniquement emprunter différentes voies :

-une mise en œuvre selon le même mécanisme que pour la CSG sur les revenus de remplacement : des taux distincts de CSG seraient appliqués à chaque catégorie de revenu considérée, à raison de l'ensemble des revenus du foyer (en se référant par exemple à au revenu fiscal de référence ou à la cotisation d'IR du foyer) ;

-ou un système par « taux marginal » où le taux de CSG croîtrait avec le revenu global du foyer, mais selon des tranches progressives comme c'est le cas pour l'impôt sur le revenu.

Dans le premier cas, il en résulte des effets de seuil pouvant être très significatifs (sauf à multiplier les seuils intermédiaires)¹⁰⁰.

Le Conseil constitutionnel contrôle l'importance des effets de seuil induits par la législation, notamment fiscale, au regard du principe d'égalité, même s'il est généralement conduit à admettre l'existence de tels effets de seuil comme inhérents aux dispositifs mis en place. Ils appartiennent à la marge de manœuvre que le Conseil constitutionnel reconnaît au législateur dans la détermination des moyens destinés à atteindre les objectifs que ce dernier fixe.

En matière de CMUc (ouverte sous condition de ressources), il juge ainsi que « *le législateur a choisi d'instituer au profit de ses bénéficiaires, compte tenu de la faiblesse de leurs ressources et de la situation de précarité qui en résulte, une prise en charge intégrale des dépenses de santé et une dispense d'avance de frais (...); que le choix d'un plafond de ressources, pour déterminer les bénéficiaires d'un tel régime, est en rapport avec l'objet de la loi; qu'il n'appartient pas au Conseil constitutionnel de rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées; qu'en l'espèce, en raison tout à la fois des options prises, du fait que la protection instituée par la loi porte sur des prestations en nature et non en espèces, du fait que ces prestations ont un caractère non contributif, et eu égard aux difficultés auxquelles se heurterait en conséquence l'institution d'un mécanisme de lissage des effets de seuil, le législateur ne peut être regardé comme ayant méconnu le principe d'égalité* » (décision n° 99-416 DC du 23 juillet 1999).

S'agissant de la contribution sur les retraites chapeau, le Conseil constitutionnel avait été saisi d'une loi conduisant à des effets de seuil conséquents : 0€ pour les rentes inférieures à 400€, puis imposition au

¹⁰⁰ Par ailleurs, certaines de ces approches pourraient amener à devoir renoncer au caractère cédulaire de la CSG, ce qui paraît incompatible avec son fonctionnement et notamment son mode de recouvrement actuel, ou alors à mettre en place des mécanismes de régularisation en N+1 ou N+2 qui impliquerait une gestion plus complexe.

premier euro à 7% jusqu'à une rente de 600€, puis imposition à 14% pour les rentes supérieures à 600€. Il a toutefois jugé que dans ce cas « les dispositions contestées, dont les effets de seuil ne sont pas excessifs, ne créent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques » (2011-180 QPC du 13 octobre 2011).

En matière de CSG, le Conseil constitutionnel serait amené à examiner la question liée aux effets de seuils induits mais devrait sans doute tenir compte de l'existence du précédent applicable en matière de CSG sur les revenus de remplacement (qui ne joue, il est vrai, que sur un écart de taux relativement restreint [0% ; 6,2%]).

1.2.5. Contrôle des seuils de prélèvement excessif ou confiscatoire

Pour respecter l'article 13 de la Déclaration de 1789, les taux applicables à chaque prélèvement ne doivent pas revêtir un caractère confiscatoire ou faire peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives.

Il résulte de la décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, telle qu'interprétée par l'avis de l'Assemblée générale du Conseil d'Etat du 21 mars 2013¹⁰¹, **qu'un taux marginal maximal d'imposition des deux tiers (66%)**, quelle que soit la source des revenus, doit être regardé comme le seuil au-delà duquel une mesure fiscale risque d'être censurée par le juge constitutionnel comme étant confiscatoire ou comme faisant peser une charge excessive sur une catégorie de contribuables en méconnaissance du principe d'égalité.

Pour l'appréciation du niveau marginal d'imposition, le Conseil constitutionnel ne tient pas compte des cotisations sociales, qui ne sont pas des impositions de toute nature, mais seulement de l'IR, de la CSG-CRDS et des prélèvements sociaux (CSA, prélèvements sociaux sur capital), ainsi que des prélèvements spécifiques à certains types de revenu lorsqu'ils pèsent sur les bénéficiaires – par exemple la contribution salariale sur les retraites chapeaux – y compris s'ils ne sont dus que dans certaines conditions particulières. L'ISF n'est pas pris en compte dans l'appréciation de ce taux (puisqu'il ne frappe pas les revenus), du moins dans le cadre actuel applicable.

Pour déterminer le taux global, le Conseil constitutionnel tient compte de la déductibilité d'un impôt sur l'autre, ainsi qu'il ressort du commentaire publié aux Cahiers.

Le taux considéré comme le Conseil d'Etat comme limite (66%) ne paraît pas faire obstacle au maintien de certaines dérogations, d'ores et déjà illustrées par la décision du 29 décembre 2012, qui peuvent s'expliquer par le caractère particulier des revenus en cause (il valide ainsi un taux global d'imposition de 75% pour les bons anonymes) ou pour des niveaux de revenus élevés et en l'absence d'application au premier euro (taux de 68,3% pour les retraites chapeaux).

¹⁰¹<http://proxy-pubminefi.diffusion.finances.gouv.fr/pub/document/18/14569.pdf>

Au vu de cette jurisprudence, les marges de manœuvre existantes pour augmenter le taux de la CSG paraissent plus importantes pour les revenus d'activité et les revenus de remplacement que pour les revenus du capital.

Dans l'hypothèse d'une augmentation de la CSG à l'ensemble des revenus, une **diminution du taux d'imposition pour certaines contributions spécifiques devrait donc être envisagée en parallèle afin de respecter le seuil pour certains types de revenus particuliers** (options sur titres et actions gratuites, retraites chapeaux notamment).

2. Partage loi-règlement

La CSG entre dans la catégorie des « *impositions de toutes natures* » mentionnées à l'article 34 de la Constitution (n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, Rec. p. 95), et non des cotisations sociales¹⁰².

Cette qualification au regard de l'article 34 entraîne que la détermination de son taux, de son assiette et de ses règles de recouvrement appartiennent exclusivement au domaine législatif.

On rappelle en outre que cette qualification a un petit nombre de conséquences dans d'autres domaines :

- alors que les cotisations sociales sont en principe non déductibles du revenu imposable, la CSG l'est (pour partie). Il ne s'agit toutefois ici que d'une règle courante et non d'une contrainte d'ordre constitutionnel, le législateur disposant d'une certaine latitude (*cf. supra*) ;
- de même, en l'absence de stipulations spécifiques, la CSG est traitée, dans le cadre des conventions bilatérales, comme une imposition et non comme une cotisation ;
- pour le contrôle exercé par le Conseil constitutionnel sur le niveau global d'imposition et l'appréciation du caractère excessif ou non du prélèvement, il est tenu compte de la CSG et non des cotisations sociales (*cf. ci-dessus*).

3. Contraintes liées au droit communautaire

La Cour de Luxembourg a déjà jugé que la CSG sur les revenus d'activité entrainait dans le champ des règlements de coordination (règlement 1408/71 et, désormais, règlement 883/2004) qui prévoient en particulier le principe de l'unicité de la législation applicable en matière sociale (CJCE 15 février 2000, affaire C 169/98).

La question n'a en revanche pas été jugée s'agissant de la CSG sur les revenus du patrimoine.

¹⁰²Cf. sur ce sujet et les questions de fond soulevées par cette distinction, l'annexe au rapport du HCFIPS du 7 juin 2013 rédigée par J.L. Rey.

NB : un débat doctrinal s'est nourri dans le passé des positions prises respectivement par la Cour de cassation (qui retenait que la CSG devait être regardée comme une cotisation en application de la jurisprudence communautaire) et le Conseil d'Etat (qui, suivant la jurisprudence du Conseil constitutionnel, considérait qu'il s'agissait d'une imposition de toutes natures). Ce débat paraît désormais clos avec l'arrêt de la Cour de cassation du 31 mai 2012, aux termes duquel la Cour affirme la double nature de la CSG : impôt au sens de l'article 34 de la Constitution et cotisation sociale au sens des règlements communautaires.

IV. ANNEXES

1. Lettre du Premier Ministre du 19 décembre 2013
2. Composition du Haut Conseil

Annexe 1

Lettre du Premier Ministre du 19 décembre 2013



Paris, le 19 DEC. 2013

Le Premier Ministre

2695 / 13 / SG

Madame la Présidente,

Lors de la deuxième grande conférence sociale pour l'emploi des 20 et 21 juin 2013, le grand intérêt des travaux menés au sein du Haut Conseil du financement de la protection sociale au premier semestre 2013 a été souligné, notamment sur la clarification des principes de financement de la protection sociale, et la distinction soit entre les risques, soit à l'intérieur des risques, entre prestations contributives et prestations universelles.

La feuille de route établie à l'issue de cette conférence sociale a prévu la poursuite des travaux du Haut Conseil sur une trajectoire d'évolution du financement de la protection sociale prenant en compte les besoins de financement et les logiques des différents risques.

A l'occasion de la réforme des retraites, le Gouvernement avait annoncé que, sur la base et dans le cadre des travaux du Haut Conseil, serait engagée une concertation en vue d'une réforme visant à clarifier, consolider et diversifier le financement de la protection sociale, et de la branche famille en particulier, afin notamment que celui-ci soit plus lisible, en conciliant la réponse aux besoins de financement et la prise en compte des exigences de croissance, d'emploi et de compétitivité.

A l'issue des concertations que j'ai conduites avec les présidents de l'Assemblée nationale et du Sénat, les présidents des groupes parlementaires et des commissions, ainsi qu'avec les partenaires sociaux, je vous confirme la volonté partagée de faire évoluer le financement de la protection sociale.

Cette démarche s'inscrit dans notre stratégie des finances publiques pour la période 2015-2017 : poursuite de la réduction des déficits jusqu'en 2017 avec un effort portant uniquement sur des économies en dépenses permettant de stabiliser les prélèvements obligatoires puis, à partir de 2017, d'engager une baisse du niveau des prélèvements obligatoires.

S'agissant de la protection sociale, l'objectif recherché est de permettre une meilleure adéquation, pour les années à venir, entre les recettes et les logiques des différents risques et la dynamique de leurs dépenses et de poursuivre l'effort pour faire moins reposer sur le travail le financement de certaines prestations à vocation universelle. La question du pouvoir d'achat des ménages, et notamment des salariés, est une préoccupation qui doit être prise en compte.

Je souhaite que votre Haut Conseil puisse continuer, par ses travaux, à éclairer le Gouvernement et le Parlement dans cette direction.

Madame Mireille ELBAUM
Présidente du Haut conseil du financement
de la protection sociale
14 avenue Duquesne
75350 Paris 07 SP

Vous étudierez les modalités de clarification, de diversification et de consolidation du financement de la protection sociale. Cette réflexion devra plus spécifiquement évaluer les modalités envisageables de réduction des prélèvements sociaux pesant sur le coût et les revenus du travail, en intégrant l'ensemble des contributions et cotisations sociales assises sur la masse salariale ; elle comportera différents scénarios de calibrage possible s'agissant de la nature et du montant de la réduction proposée ainsi que du rythme de mise en œuvre. Vous analyserez l'articulation et la compatibilité des scénarios proposés avec les dispositifs existants permettant d'abaisser le coût du travail, y compris les dispositifs fiscaux comme le crédit d'impôt compétitivité emploi. Vous mènerez une analyse fine de leur impact sur le pouvoir d'achat des ménages, en fonction notamment du niveau de rémunération des salariés.

Vous étudierez parallèlement les différents types de ressources pouvant être mobilisées ou reconfigurées pour pleinement garantir dans la durée les recettes des régimes de protection sociale concernés. Vous présenterez différentes options et évaluerez l'impact de scénarios financièrement équilibrés sur la croissance, la consommation et l'emploi, ainsi que sur le niveau des contributions sociales des entreprises, selon leur secteur d'activité et leur taille. Vous examinerez également leurs conséquences en termes de transferts entre acteurs économiques et de redistribution des revenus entre ménages, ainsi que les conditions de leur mise en œuvre, notamment au regard de la cohérence souhaitable du financement des différents risques de la protection sociale.

Cet exercice devra intégrer la nécessité de maintenir, dans la durée, un haut niveau de protection sociale et ne pourra bien entendu avoir pour effet de dégrader le solde des régimes de protection sociale, ni celui des administrations publiques.

Vous vous appuierez sur les travaux d'études et de modélisation conduits par les administrations et les organismes membres de votre Haut Conseil et vous assurerez le cas échéant le concours d'organismes d'études et de recherche susceptibles d'apporter des éclairages complémentaires.

Ces travaux seront engagés dès le mois de janvier prochain. Vous m'adresserez un premier point d'étape sur leur avancée avant la fin du mois de février 2014 et votre rapport définitif pour le mois de mai 2014.

Vos conclusions auront vocation à être discutées au printemps 2014 dans le cadre de la démarche de concertation sur l'évolution de l'architecture du financement de la protection sociale et sur la remise à plat de la fiscalité que le Gouvernement a engagée.

Je vous prie d'agréer, Madame la Présidente, l'expression de mes respectueux hommages.



Annexe 2

Composition du Haut Conseil du financement de la protection sociale

Par arrêté du Premier ministre en date du 12 novembre 2013, sont nommés membres du Haut Conseil du financement de la protection sociale :

En tant que représentants des organisations syndicales :

- M. Pierre-Yves Chanu et M. Eric Aubin, représentants désignés par la Confédération générale du Travail (CGT)
- Mme Véronique Descacq et M. Philippe Le Clézio, représentants désignés par la Confédération française démocratique du travail (CFDT)
- M. Jean-Marc Bilquez et M. Philippe Pihet, représentants désignés par la Confédération générale du travail-Force ouvrière (CGT-FO)
- M. Patrick Poizat, représentant désigné par la Confédération française des travailleurs chrétiens (CFTC)
- M. Serge Lavagna, représentant désigné par la Confédération française de l'encadrement – Confédération générale des cadres (CFE-CGC)
- Mme Monique Daune, représentant désigné par la Fédération syndicale unitaire (FSU)
- M. François Joliclerc, représentant désigné par l'Union nationale des syndicats autonomes (UNSA)

En tant que représentants des organisations professionnelles :

- M. Jean-François Pilliard, M. Claude Tendil et Mme Valérie Corman, représentants désignés par le Mouvement des entreprises de France (MEDEF)
- Mme Geneviève Roy, représentant désigné par la Confédération générale des petites et moyennes entreprises (CGPME)
- M. Pierre Burban, représentant désigné par l'Union professionnelle artisanale (UPA)
- M. Gérard Quevillon, représentant désigné par la Caisse nationale du régime social des indépendants (RSI)
- M. Claude Cochonneau, représentant désigné par la Fédération nationale des syndicats d'exploitants agricoles (FNSEA)
- M. Christian Guichardon, représentant désigné par l'Union nationale des professions libérales (UNAPL)

En tant que membres du Parlement :

- M. Gérard Bapt, député de la Haute-Garonne
- M. Jean-Pierre Door, député du Loiret
- M. Jean-Pierre Caffet, sénateur de Paris
- M. Yves Daudigny, sénateur de l'Aisne

En tant que représentants de l'Etat :

- M. Thomas Fatome, Directeur de la sécurité sociale (DSS)
- M. Franck Von Lennep, Directeur de la recherche, des études, de l'évaluation et des statistiques (DREES)
- Mme Véronique Bied-Charreton, Directrice de la législation fiscale (DLF)
- M. Denis Morin, Directeur du budget (DB)
- M. Ramon Fernandez, Directeur général du Trésor (DGTrésor)
- M. Jean-Luc Tavernier, Directeur général de l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE)
- M. Antoine Magnier, Directeur de l'animation de la recherche, des études et des statistiques (DARES)
- M. Pascal Faure, Directeur général de la compétitivité, de l'industrie et des services (DGCIS)

En tant que représentant de l'Assemblée des départements de France :

- M. Jérôme Guedj, président du Conseil général de l'Essonne

En tant que Directeur de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale :

- M. Jean-Louis Rey

En tant que Présidents des instances de concertation :

- Mme Anne-Marie Brocas, Présidente du Haut Conseil pour l'avenir de l'assurance maladie (HCAAM)
- M. Raphaël Hadas-Lebel, Président du Conseil d'orientation des retraites (COR)
- M. Bertrand Fragonard, Président délégué du Haut Conseil de la famille (HCF)
- Mme Marie-Claire Carrère-Gée, Présidente du Conseil d'orientation pour l'emploi (COE)

En tant que Commissaire général à la stratégie et à la prospective :

- M. Jean Pisani-Ferry

En tant que personnalités qualifiées :

- Mme Mireille Elbaum (Présidente)
- M. Dominique Libault (Vice-président)
- M. Michel Borgetto
- M. Michel Brault
- M. Gilbert Cette
- M. Gérard Cornilleau
- M. Christophe Duguet
- M. Bernard Farriol
- M. Jean-Louis Faure
- M. Jacques Freyssinet
- M. Gérard Méneroud
- M. Stéphane Junique