

COMMISSION DES AFFAIRES  
CULTURELLES, FAMILIALES ET SOCIALES

COMMISSION DES FINANCES, DE  
L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU PLAN

Mission d'information commune sur les  
exonérations de cotisations sociales

PARIS, le 25 juin 2008

### Rapport de la mission d'information commune Présentation synthétique

Au cours de leurs réunions respectives des 13 et 27 novembre 2007, la commission des finances, de l'économie générale et du plan et la commission des affaires culturelles, familiales et sociales ont décidé de créer une **mission d'information commune relative aux exonérations de cotisations sociales**, composée, à parité, de représentants des deux commissions et des deux principaux groupes politiques de l'Assemblée nationale <sup>(1)</sup>.

Lors de sa même réunion du 13 novembre 2007, la commission des finances a par ailleurs constitué une **mission d'information sur les niches fiscales**, dont les fonctions de président et de rapporteur ont été confiées à MM. Didier Migaud et Gilles Carrez, respectivement président et rapporteur général de cette commission, et qui a déposé son rapport le 5 juin dernier <sup>(2)</sup>.

Ces deux décisions sont bien évidemment liées au-delà de la seule coïncidence de date. En effet, comme c'est souvent le cas entre les finances de l'État et les finances sociales – lesquelles, au demeurant, doivent désormais être appréhendées en termes globaux, notamment au regard des engagements européens de la France –, les débats suscités par les « niches fiscales », d'une part, et par les exonérations de cotisations sociales, d'autre part, traduisent une même préoccupation des députés quant à l'évolution, à la pertinence et au contrôle de ces **dépenses qui ne disent pas leur nom**.

En termes de montants comme de diversité, niches fiscales et exonérations de cotisations sociales ne sont apparemment pas comparables. On compte aujourd'hui 486 niches fiscales, dont le coût en pertes de recettes cumulées s'élève à quelque 73 milliards d'euros, soit 27 % des recettes fiscales nettes du budget de l'État. Les niches sociales semblent plus modestes : 72 mesures seulement, pour un coût de l'ordre de 50 milliards d'euros. Mais elles posent les mêmes questions de principe et soulèvent les mêmes difficultés d'évaluation, de pertinence, d'efficacité et de légitimité.

La mission d'information commune a opté pour une distinction en trois catégories, reprenant les désignations consacrées par l'usage : « allègements généraux », « exonérations

(1) Cette mission était composée de MM. Gérard Bapt (président), Yves Bur (rapporteur), Gaëtan Gorce, Louis Giscard d'Estaing, Michel Issindou et Pierre Morange.

(2) Maîtriser la dépense fiscale. Pour un impôt plus juste et plus efficace (doc. AN n° 946).

ciblées » et « niches sociales », les deux premières touchant les modalités de perception des recettes, la troisième l'assiette même.

Elle a donc entendu par :

– « **allègements généraux** » les dispositifs successifs d'exonérations générales de cotisations sociales patronales mis en place depuis 1993 à destination des bas salaires, recours aux heures supplémentaires et rachats exceptionnels de jours de congés compris ;

– « **exonérations ciblées** » les dispositifs d'exonérations de prélèvements sociaux bénéficiant à des secteurs économiques ou zones géographiques donnés ;

– « **niches sociales** » les dispositifs consistant en une exemption d'assiette pour le calcul des prélèvements sociaux. S'agissant plus précisément des cotisations sociales, et contrairement aux deux autres catégories ci-dessus, les niches sociales portent à la fois sur les cotisations patronales et salariales, et s'étendent même aux régimes complémentaires de retraite ainsi qu'à l'assurance chômage, et n'ouvrent aucun droit aux assurés.

1. Malgré les montants considérables qui sont en jeu, la **connaissance** de ces exonérations est très inégale.

D'une part, la connaissance que peuvent en avoir les employeurs, face à un maquis de dispositifs, dont certains peuvent être cumulés et qui sont trop souvent modifiés pour pouvoir être perçus de façon suffisamment claire par les intéressés. Il faut ainsi savoir que sur le milliard d'euros de redressements opérés chaque année par les URSSAF, près de 200 millions d'euros consistent en des redressements favorables aux employeurs, qui n'ont pas su appliquer en leur faveur la réglementation applicable aux cotisations et contributions sociales. Cela étant, les politiques qui sous-tendent ces exonérations touchent globalement leurs destinataires, ce que permet de mesurer le taux apparent d'exonération, qui atteint ainsi près de 10 % pour le secteur des services aux particuliers.

D'autre part, la connaissance que peuvent en avoir tous ceux qui, compte tenu de l'importance des montants en cause, souhaitent évaluer l'utilité de ces exonérations : ministres, parlementaires, administrations, experts. C'est ici que la situation est la plus critique.

En effet, **en termes de coût, il est difficile d'évaluer celui des niches sociales**. Les pertes d'assiette sont certes mieux connues depuis que le Gouvernement doit remettre au Parlement un rapport quinquennal sur la question. Le premier du genre date de novembre 2007, deux mois après un important rapport de la Cour des comptes, mettant en lumière l'importance du phénomène, au-delà d'un débat qui s'est alors essentiellement focalisé sur la question des stock-options. Le passage de l'estimation de la perte d'assiette au calcul de la perte de cotisations pose de délicats problèmes de méthode. Ces considérations ne sont pas d'ordre purement technique, car elles ont déjà suscité des controverses, comme à l'automne dernier, lors de la parution du rapport de la Cour des comptes, dont le Gouvernement contestait certaines des hypothèses de calcul.

**On connaît mieux le coût des allègements généraux et des exonérations ciblées**, notamment parce que le projet de loi de financement de la sécurité sociale (PLFSS) comporte chaque année, en application de la loi organique du 2 août 2005, une annexe 5 qui recense ces dispositifs, et parce que la plupart de ces sommes doivent être remboursées par l'État à la sécurité sociale, en vertu d'un principe de compensation institué en 1994 et renforcé par des lois de 2004 et de 2005. Cela étant, l'État n'assume pas pleinement ses responsabilités dans ce domaine. Cette situation est regrettable, car même si la frontière entre finances de l'État et finances sociales tend à devenir plus floue, toutes deux n'en conservent pas moins leur logique propre. Autrement dit,

ce n'est pas à la sécurité sociale de supporter le coût de politiques décidées par l'État, quel que soit leur bien-fondé.

En termes d'**efficacité** des différentes exonérations, le flou est encore plus grand.

S'agissant d'abord des allègements généraux, les travaux d'évaluation ne manquent certes pas, depuis maintenant quinze ans que la France a adopté cette politique de soutien aux emplois à bas salaires. Mais ces travaux sont peu homogènes, portant sur des périodes différentes d'un dispositif qui a changé en moyenne deux fois tous les trois ans et auquel d'autres politiques se sont ajoutées (réduction du temps de travail, puis rattrapage des SMIC). Ces fréquentes modifications constituent non seulement un obstacle à des travaux économiques sérieux, mais en n'offrant pas une visibilité et une continuité suffisantes aux employeurs, nuisent à l'efficacité des allègements généraux.

Cela étant, la période « Juppé », entre 1995 et 1998, a offert de bonnes conditions pour une évaluation des effets de cette politique. En effet, elle s'est alors appliquée de façon « pure et parfaite », sans que d'autres mesures de cette importance viennent interférer et rendre ainsi l'évaluation plus difficile. Il existe un consensus pour estimer que les allègements généraux ont alors permis de créer ou de sauvegarder de l'ordre de 300 000 emplois, pour un coût qui était de 6 milliards d'euros. Soit 20 000 euros par emploi en coût brut et, compte tenu du surcroît de recettes sociales et de la diminution des dépenses sociales (minima sociaux, allocations de chômage) liées à ces emplois, un coût net d'environ 10 000 euros par emploi. En extrapolant à la période actuelle, compte tenu notamment de l'élargissement du seuil, **il ne fait pas de doute que la suppression des allègements généraux serait extrêmement préjudiciable à notre économie, ce que nul n'a contesté au cours des auditions de la mission, les estimations se situant à une moyenne de 800 000 emplois détruits.**

S'agissant ensuite des exonérations ciblées, compte tenu du morcellement de l'ensemble, de l'instabilité des dispositifs dans le temps, et de régimes de cumul variés, c'est une étude au cas par cas qui s'impose. Or d'une part, le défaut de culture de l'évaluation dans notre pays ne pousse pas dans ce sens, et d'autre part, le poids budgétaire et politique des allègements généraux a engendré un effet d'éviction au détriment d'évaluations plus spécifiques.

Indubitablement, **les exonérations ciblées ont des effets dans les secteurs ou zones concernés ; leur incidence globale sur l'emploi, par construction, est plus limitée sinon inexistante.** Ces dispositifs contribueraient donc dans le meilleur des cas à « changer l'ordre de la file », au pire à des effets d'aubaine. Pour tenter de mesurer l'impact marginal des exonérations ciblées dans des cas précis, la mission d'information commune a fait le choix d'approfondir son analyse sur quelques dispositifs emblématiques : la politique de zonage prioritaire (zones franches urbaines [ZFU], zones de redynamisation urbaine [ZRU], zones de revitalisation rurale [ZRR]), les exonérations spécifiques à l'outre-mer et les aides au secteur des hôtels, cafés et restaurants (HCR). Les études disponibles font ainsi apparaître, moyennant d'importantes précautions méthodologiques, un coût par emploi créé ou maintenu de l'ordre de 31 000 euros en ZFU et de l'ordre de 38 000 euros dans les DOM, et dans le secteur HCR, qui bénéficie de 18 mesures d'exonérations ainsi que d'aides budgétaires directes, un taux d'exonération apparent plus de deux fois supérieur au taux moyen.

S'agissant enfin des niches sociales, les études sont rares également, voire inexistantes hormis les deux rapports susmentionnés : le premier rapport quinquennal du Gouvernement remis à l'automne dernier et le rapport de la Cour des comptes sur l'application des lois de financement, qui s'est emparé du sujet en 2002 et de nouveau en 2007. Bien que le champ couvert comme les méthodes de calcul diffèrent d'un rapport à l'autre, **la mission a pu conclure à l'existence**

**d'exemptions d'assiette caractéristiques d'un régime trop favorable en l'état actuel des comptes sociaux.** En effet, pour le Gouvernement, la somme des « niches » relatives à l'épargne salariale et à l'actionariat salarié (16,5 milliards d'euros d'assiette), des aides directes consenties aux salariés (titres-restaurant, chèques-vacances *etc.*, pour 5,1 milliards d'euros d'assiette), des dispositifs de prévoyance complémentaire et de retraite supplémentaire (13,6 milliards) et des indemnités de rupture du contrat de travail (5,8 milliards) aboutit à une perte totale d'assiette de quelque 41 milliards d'euros. La Cour des comptes est allée plus loin, d'une part en élargissant les pertes d'assiette aux prestations sociales, revenus de capitaux mobiliers, revenus fonciers et cotisations des employeurs publics, et d'autre part en traduisant ces pertes d'assiette en pertes de recettes, pour un total de 32,1 à 36,6 milliards d'euros.

2. Des **améliorations** peuvent être apportées à ces trois catégories d'exonérations

- Trois **principes communs** doivent s'appliquer à ces différentes catégories

Tout d'abord, il faut s'assurer que les cotisations d'accidents du travail échappent à toute exonération, compte tenu de leur fonction de prévention et de leur logique assurantielle. Même si des progrès ont été accomplis au cours des dernières années, la réduction, totale ou partielle, demeure encore possible dans le cadre de certains dispositifs d'exonération. Le mode de calcul de ces cotisations étant destiné à responsabiliser les employeurs quant à leur rôle en matière de sécurité au travail, il ne serait pas normal qu'ils puissent en être déchargés par le biais des exonérations.

**Proposition** : Consolider le respect du principe d'universalité des cotisations en matière d'accidents du travail et de maladies professionnelles.

Ensuite, le principe selon lequel l'employeur doit être à jour de ses cotisations et contributions pour bénéficier d'une exonération n'est aujourd'hui exigé que pour certains dispositifs limitativement énumérés. Cette condition n'est pas requise, par exemple, pour les allègements généraux. Il faut donc conférer un caractère universel à l'exigence que l'employeur ait respecté ses obligations en la matière pour pouvoir prétendre à une exonération.

**Proposition** : Réserver le bénéfice des allègements généraux et des exonérations ciblées aux employeurs à jour de leurs cotisations et contributions.

Enfin, **l'État doit améliorer les conditions dans lesquelles il assure la compensation du coût des exonérations pour les régimes de sécurité sociale.** Même s'il a accompli à l'automne dernier un effort remarquable (5,1 milliards d'euros) pour la dette antérieure au 31 décembre 2006, l'État demeure un mauvais payeur. Les crédits correspondant aux exonérations ciblées ont tendance à être sous-évalués en loi de finances initiale ou à être réduits en exécution. Une circulaire du ministre du budget vise à remédier à cette seconde difficulté, mais sans une budgétisation suffisante en loi de finances initiale ou des dotations complémentaires en loi de finances rectificative, la dette continuera de se reconstituer, ce qui sera à nouveau le cas à hauteur de 1,1 milliard d'euros cette année.

Quant aux allègements généraux et aux avantages liés aux heures supplémentaires, leur compensation ne se fait plus sur des crédits budgétaires, mais, depuis 2006, par le biais de « paniers fiscaux » : des recettes fiscales sont désormais affectées à la couverture de cette charge incombant à l'État. Indépendamment des conséquences de cette méthode sur la nature du financement de la protection sociale, ces affectations d'impôts et taxes ne sont pas pleinement satisfaisantes, même si, à ce jour, elles ont permis, dans les faits, de couvrir les dépenses : en effet, l'équilibre entre des dépenses et des recettes difficiles à prévoir et dont l'évolution n'est pas corrélée a peu de probabilités de se réaliser spontanément. En outre, le recours à ces paniers

fiscaux s'apparente à une débudgétisation, dont l'inconvénient est également, par rapport à des crédits budgétaires, de limiter le suivi et le contrôle de cette politique en faveur des bas salaires ainsi que des montants qui y sont consacrés.

- Les **allègements généraux**

La mission d'information commune ouvre de nombreuses pistes de réflexion quant à l'avenir des allègements généraux.

Il est d'abord possible d'abaisser le seuil de sortie du dispositif, actuellement fixé à 1,6 SMIC. La théorie économique enseigne que les allègements de cotisations pourraient créer un phénomène de « trappe à bas salaires » : le coût marginal d'une augmentation des bas salaires serait tellement dissuasif pour l'employeur que celui-ci y renoncerait, contribuant ainsi à maintenir de bas niveaux de salaires. Mais les études s'accordent pour considérer que cet effet joue peu en pratique dans notre pays, car la dégressivité des allègements mis en place depuis 2003 limite ce risque. En outre, environ 90 % des allègements généraux concernent des salariés gagnant moins de 1,35 SMIC. Dès lors, il serait envisageable de diminuer progressivement le seuil de sortie de 1,6 SMIC à 1,4 SMIC. Une fois cette valeur atteinte, l'économie réalisée serait de 6 milliards d'euros par an.

**Proposition** : Abaisser progressivement le seuil de sortie des allègements généraux jusqu'à 1,4 SMIC.

Compte tenu de la répartition actuelle des bénéficiaires des allègements généraux, il a paru opportun de suggérer une plus grande concentration sur les petites et moyennes entreprises. Sans aller jusqu'à supprimer purement et simplement les allègements pour les grandes entreprises, l'idée consisterait à ne maintenir dans le dispositif que les 500 ou 1 000 premiers salariés. L'économie attendue serait respectivement de 4 et 3,2 milliards d'euros.

**Proposition** : Réserver les allègements généraux accordés à une entreprise aux seuls 500 ou 1 000 premiers emplois.

Une autre piste consiste à désindexer le barème, actuellement fixé par référence au SMIC. Une hausse de 1 % du SMIC se traduit automatiquement par un accroissement de 600 millions d'euros du coût des allègements généraux. En outre, toute progression du SMIC plus rapide que celle du salaire moyen accroît mécaniquement l'effectif concerné par les allègements généraux. Afin de remédier à ces effets, le barème pourrait être exprimé en euros ou par référence au plafond de la sécurité sociale, selon des modalités d'indexation à définir.

**Proposition** : Définir le barème des allègements indépendamment de la référence au SMIC.

Certaines entreprises parviennent à bénéficier d'allègements au taux maximal, alors qu'elles revendiquent ouvertement que leurs salaires sont versés sur l'équivalent de dix-sept mois, primes, participation et intéressement compris. Pendant onze mois, les allègements sont à un niveau maximal, soit environ 4 000 euros par an et par salarié, alors qu'en intégrant toutes les sommes (y compris intéressement et participation), ils ne seraient que de 950 euros.

Dans ces conditions, l'annualisation apparaît comme une piste particulièrement intéressante. En effet, si les allègements n'étaient plus calculés sur une base mensuelle mais sur une base annuelle, les entreprises ne pourraient plus optimiser les règles en vigueur par l'octroi à leurs salariés de « treizièmes mois » disproportionnés.

Cette idée retient l'attention au-delà de son seul effet « moralisateur », car elle permettrait non seulement de mieux appréhender le travail à temps partiel mais aussi de réduire de façon très significative le montant des allègements généraux, à hauteur de plus de 2 milliards d'euros. En outre, ses effets sur les entreprises pourraient être atténués, soit sous la forme d'un lissage sur plusieurs années, soit en ne récupérant qu'une partie de la différence entre l'ancien et le nouveau mode de calcul, soit enfin en ne l'appliquant dans un premier temps qu'à certaines catégories d'entreprises, par exemple celles comptant plus de dix salariés.

**Proposition** : Annualiser progressivement le calcul des allègements généraux.

Il ne s'agit pas de cumuler les économies consécutives à ces modifications des principales caractéristiques des allègements généraux. Ce serait non seulement faux du point de vue de la méthode, car elles ne peuvent s'additionner aussi simplement dans la mesure où elles se chevauchent en partie, mais aussi erroné du point de vue de la politique économique. Le rapport entend seulement faire le tour des leviers sur lesquels il est possible d'agir, un dosage devant ensuite être choisi entre ces différentes actions. Les montants en question sont indéniablement significatifs par rapport ceux des allègements généraux, mais ils doivent être relativisés au regard des sommes en jeu, à savoir, par exemple, la masse salariale brute du secteur privé, qui s'élevait à plus de 460 milliards d'euros en 2007.

Même s'il apparaît un peu paradoxal de songer à mettre fin à cette politique maintenant qu'elle suscite enfin un large consensus, il n'en faut pas moins envisager une extinction progressive des allègements généraux. En effet, si l'objectif de soutien à l'emploi peu qualifié a pu paraître justifié à une époque, il serait dangereux, à long terme, de retarder les nécessaires adaptations de notre système économique et de désinciter nos entreprises à adopter les technologies de pointe, intensives en capital et en travail, sans lesquelles notre économie perdrait son rang dans le monde.

**Proposition** : Programmer l'extinction des allègements généraux parallèlement à l'amélioration de la qualification des salariés.

Par ailleurs, il faut veiller, dans le cadre de la prochaine mise en place du revenu de solidarité active (RSA), à ne pas encourager le développement du travail à temps partiel subi. Diverses adaptations des allègements généraux permettraient d'atteindre cet objectif, tout en permettant de réaliser des économies qui pourraient notamment être affectées au financement du futur RSA.

**Proposition** : Adapter le dispositif des allègements généraux afin de réduire le travail à temps partiel et de dégager des moyens pour la mise en œuvre du revenu de solidarité active.

Enfin, les employeurs ont droit à une information aussi claire que possible compte tenu du fonctionnement parfois très complexe des prélèvements sociaux auxquels ils sont assujettis. Le rescrit, c'est-à-dire le fait pour l'administration fiscale d'être liée par sa réponse à une question posée par un contribuable quant au calcul de son impôt, préalablement à son paiement, a été transposé aux URSSAF en matière sociale par une ordonnance de 2005. Mais cette faculté reste actuellement limitée à un petit nombre de dispositifs, alors même qu'il était initialement prévu qu'elle soit étendue. Il conviendrait donc d'étendre la procédure de rescrit social aux allègements généraux et aux heures supplémentaires, deux dispositifs récents et évolutifs face auxquels les employeurs sont parfois confrontés à de grandes difficultés de compréhension.

**Proposition** : Étendre la procédure de rescrit social aux allègements généraux et aux heures supplémentaires.

La mission d'information commune a par ailleurs tenté de répondre à deux questions soulevées par les allègements généraux.

Première question : **faut-il conditionner les allègements généraux ?** Comme pour se dédouaner d'une vague culpabilité, au demeurant injustifiée, quant au coût et à l'efficacité de ces allègements, les propositions visant à les conditionner se sont multipliées. La plupart sont irréalistes et impraticables, ou même paradoxales. Par exemple, poser une condition de création d'emplois serait absurde : si les allègements généraux ne créaient pas d'emplois, il ne faudrait pas les conditionner, mais les supprimer ; en outre, il ne serait pas souhaitable de toucher ainsi des entreprises qui rencontreraient des difficultés qui, précisément, les empêcheraient d'embaucher.

Une possibilité a toutefois paru raisonnable : la conditionnalité à l'ouverture d'une négociation salariale dans l'entreprise, conformément aux propositions du Gouvernement soumises au Conseil d'orientation pour l'emploi en décembre dernier.

**Proposition** : Conditionner le bénéfice des allègements généraux à l'ouverture d'une négociation sur les salaires dans l'entreprise.

Il est également possible d'agir au niveau de la branche, et non plus seulement de l'entreprise : au lieu de le faire sur la base du SMIC comme c'est le cas aujourd'hui, il conviendrait de calculer le montant des allègements généraux en se fondant sur les minima de branche lorsque ceux-ci sont inférieurs au SMIC, ce qui est encore le cas dans 56 % des branches.

**Proposition** : Calculer le montant des allègements généraux sur les minima de branche lorsque ceux-ci sont inférieurs au SMIC.

Seconde question : **faut-il introduire la barémisation des allègements généraux ?** Pendant que la mission d'information commune conduisait ses travaux, la Cour des comptes a entrepris, à la demande de M. Pierre Méhaignerie, président de la commission des affaires culturelles, familiales et sociales, une étude dont la présidente de la sixième chambre viendra présenter aujourd'hui même les conclusions devant cette commission. Au fil de ses auditions, la mission d'information commune a été amenée à se faire une opinion très réservée sur ce sujet. La place prise par les allègements généraux semble certes plaider pour qu'ils connaissent la consécration d'une intégration au barème des cotisations sociales.

Mais les effets positifs d'une telle réforme apparaissent très incertains : l'affichage gagnerait certes en clarté, mais au prix d'un dispositif complexe, faisant coexister plusieurs barèmes et accroissant les obligations déclaratives des entreprises, dans l'attente d'une individualisation des déclarations qui ne serait opérationnelle qu'en 2011 au plus tôt. Quant à l'espoir que la barémisation grave dans le marbre les allègements généraux et assure ainsi enfin la stabilité du dispositif, il paraît bien illusoire, d'autant que les taux seraient désormais modifiables par la voie réglementaire, et non plus législative. En outre, la barémisation serait techniquement difficile à articuler avec d'éventuelles conditionnalités ainsi qu'avec les exonérations autres que les allègements généraux. Enfin, elle poserait un problème de ressources pour les régimes sociaux : en effet, la barémisation ferait disparaître la notion même d'allègement et, partant, le jeu de la compensation, de telle sorte que de nouveaux mécanismes devraient être mis en place pour pérenniser les recettes des régimes.

- **Les exonérations ciblées**

Concernant les exonérations ciblées, la mission préconise, dans le cadre d'une « révision générale », un réexamen systématique de chacune d'elles selon un cahier des charges de l'évaluation qui comprendrait : une définition de l'objectif (ou des objectifs) poursuivi(s), la justification du recours à la technique de l'exonération, le nombre de personnes concernées, le

coût global du dispositif, son coût unitaire, un ou plusieurs indicateurs d'efficacité et d'efficience, le détail des possibilités de cumul avec d'autres mesures d'aide, la date d'entrée en vigueur et l'évolution préconisée à terme.

**Proposition :** Procéder, au moyen d'un cahier des charges type, à une évaluation précise de chaque exonération ciblée, préalable à l'organisation du débat d'orientation sur les finances sociales de la mi-2009. Plus encore que d'informer le Parlement, il s'agirait, avec cette « révision générale des exonérations de cotisations », de le mettre en position de décider, dispositif par dispositif, d'une consolidation, d'une réforme ou d'une suppression.

La complexité d'application, de suivi et d'évaluation naissant d'un excès de « sédimentation » des mesures d'exonération, la mission recommande de limiter celle-ci en jouant sur deux leviers : la limitation du cumul et l'abrogation en tant que de besoin, en s'appuyant sur l'évaluation susmentionnée.

**Proposition :**

- éviter le cumul de dispositifs d'exonération, en particulier entre allègements généraux et exonérations ciblées ;
- ne pas craindre l'abrogation de dispositifs ciblés qui n'auraient pas fait la preuve de leur efficacité et de leur efficience.

Sur la forme, la technique de l'exonération mérite également d'être réexaminée. En effet, il est apparu clairement à la mission que, en l'état actuel, le versement de crédits budgétaires était le meilleur support à un suivi régulier de performance de l'action publique, parce qu'il permet de mieux prévoir le niveau de dépense et son pilotage fin, et parce qu'il emporte mécaniquement l'évaluation au travers des objectifs et indicateurs des projets annuels de performances des missions du budget de l'État qui sont le support de ces crédits d'intervention.

**Proposition :** Privilégier, pour les dispositifs ciblés, les crédits budgétaires par rapport aux moindres recettes, notamment aux fins d'améliorer la maîtrise de la dépense et l'évaluation de la performance de cette dépense.

À côté de la méthode consistant à passer systématiquement en revue les dispositifs existants pour élaguer en leur sein ce qui ne mérite pas de perdurer, on peut également envisager une solution intermédiaire : l'harmonisation de certaines des caractéristiques essentielles des exonérations. Il faudrait par conséquent explorer, à l'occasion de la « révision générale des exonérations de cotisations », la piste de l'harmonisation des différents dispositifs existants, au moins par secteur ou par catégorie. C'est dans cet esprit qu'il convient de saluer le « reciblage » des exonérations de cotisations applicables dans les DOM et à Saint-Pierre-et-Miquelon contenu dans le prochain projet de loi de programme pour le développement économique et la promotion de l'excellence outre-mer.

**Proposition :** À défaut de suppression pure et simple, donner davantage de cohérence, par secteur ou par public visé, au panorama des exonérations ciblées, par exemple en alignant assiettes, taux et durées d'exonération.

Un moyen efficace d'être au clair sur les objectifs poursuivis par une mesure d'exonération ciblée consiste à utiliser le levier de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) pour mieux identifier la stratégie à l'œuvre à travers l'existence d'une

exonération ciblée de cotisations. L'information existe aujourd'hui pour le législateur social ; elle figure dans l'un des tableaux récapitulatifs de l'annexe 5 au PLFSS. En revanche, cette information comprend quelques lacunes : d'une part, elle n'est pas toujours aisément identifiable pour le législateur financier, et les montants de crédits évoqués dans les documents relatifs au PLFSS peuvent différer sensiblement des montants inscrits en loi de finances. D'autre part, une fois encore, l'évaluation fait largement défaut.

**Proposition :** Inclure dans l'annexe 5 au PLFSS, outre la mention, au stade de la présentation de la mesure, du programme budgétaire support de sa compensation, un rappel des objectifs et indicateurs figurant, le cas échéant, dans le programme annuel de performances (PAP) correspondant.

Symétriquement, inclure dans les PAP, à l'instar de ce qui existe pour les dépenses fiscales, un tableau récapitulatif des exonérations de cotisations sociales compensées sur les crédits du programme concerné.

- **Les niches sociales**

Si l'enjeu spécifique aux exonérations ciblées réside surtout dans le réexamen périodique de leur utilité et de leur « performance », en matière de niches sociales, le principal centre d'intérêt se déplace sur le terrain de l'équité de la contribution au financement de la protection sociale.

Néanmoins, les questions de méthode ne sont pas absentes et la mission préconise en l'espèce de mieux identifier et de mieux justifier l'existence d'exemptions d'assiette dont la philosophie est assez éloignée de celle des exonérations ciblées de cotisations.

**Proposition :** Clarifier la ligne de partage entre exonérations de cotisations et exemptions d'assiette – qui relèvent d'une philosophie différente – en justifiant le recours à l'une ou à l'autre de ces catégories.

Les exonérations (qui ne suppriment pas de droits à prestation) seraient systématiquement compensées, les « niches » (qui n'ouvrent pas de droits) ne le seraient pas – mais feraient l'objet d'un autre type de contribution.

Une fois la ligne de partage clarifiée entre exonérations ciblées et « niches », il deviendra plus facile de réexaminer le juste degré de contribution de l'ensemble des revenus perçus dans notre pays au financement solidaire du socle de la protection sociale. Cependant, même en l'absence d'un partage clair et définitif, il est possible d'identifier certaines assiettes exemptées susceptibles d'être davantage sollicitées qu'aujourd'hui. En particulier, au-delà des incertitudes liées au statut juridique de certains gains, primes, avantages ou autres gratifications, la série de niches actuelles concernant l'épargne salariale est à l'évidence constituée de revenus assimilables à la rémunération du travail, pour la partie versante comme pour les bénéficiaires ; de tels revenus ne devraient pas pouvoir, par conséquent, échapper totalement au financement de la sécurité sociale.

Le rapporteur entend ici poursuivre la logique qu'il avait adoptée à l'occasion de la discussion du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2008, lorsqu'il s'est agi d'introduire une taxation des attributions de stock-options et d'actions gratuites.

**Proposition** : Instaurer une contribution annuelle de solidarité, non créatrice de droits, sur les versements et gains connexes au salaire, au titre de l'épargne salariale.

- Assiette : sommes allouées aux salariés au titre de l'intéressement, droits inscrits à la réserve spéciale de participation des salariés aux résultats de l'entreprise, abondement de l'employeur à un plan d'épargne entreprise, abondement de l'employeur à un plan d'épargne retraite collectif (PERCO).

- Franchise de 200 euros par bénéficiaire et par an, tous dispositifs confondus, soit approximativement le dixième du montant moyen aujourd'hui alloué au titre de l'épargne salariale aux salariés concernés.

- Taux au-delà de la franchise : 5 %, correspondant à un niveau volontairement faible.

- Recouvrement annuel à la source par les unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (URSSAF) et affectation aux régimes obligatoires de base *via* l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS).

Si l'on s'en tient aux estimations des exemptions d'assiette présentées plus haut, le produit attendu d'une telle contribution avoisinerait 650 millions d'euros (soit 720 millions d'euros moins les quelque 70 millions d'euros correspondant à la franchise). Naturellement, un tel chiffrage brut méconnaît l'impact de l'introduction de la contribution sur le comportement des employeurs et des salariés et sur l'éventuelle modification des négociations salariales ; il constitue néanmoins un bon ordre de grandeur de l'enjeu.

Au-delà de l'épargne salariale, la question d'une contribution de solidarité se pose également pour d'autres assiettes exemptées, toujours connexes avec les revenus du travail quoiqu'à un degré moindre. La contribution de solidarité à instaurer pourrait suivre le modèle de celle proposée pour l'épargne salariale, moyennant quelques aménagements : pas de caractère annuel compte tenu du caractère aléatoire des versements ; pas de franchise pour la même raison, et par souci de simplicité du calcul et du recouvrement de la contribution.

**Proposition** : Instaurer une contribution de solidarité, non créatrice de droits, sur les niches sociales (hors épargne salariale et actionnariat salarié).

- Assiette :

- 1.- contributions des employeurs aux régimes de retraite supplémentaire et de prévoyance complémentaire ;

- 2.- titres-restaurant, chèques-vacances, chèques-transport, avantages accordés par le comité d'entreprise, CESU préfinancé ;

- 3.- indemnités versées dans la cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi, indemnités de licenciement en dehors d'un tel cadre, indemnités de mise à la retraite, indemnités versées dans le cadre d'un accord de GPEC ; gratifications de départ (« parachutes dorés »).

- Taux : 5 %, correspondant à un niveau volontairement faible.

- Recouvrement à la source par les URSSAF et affectation aux régimes obligatoires de base *via* l'ACOSS.

Le produit brut de cette contribution serait de l'ordre de 1,23 milliard d'euros.

### 3. Une **gouvernance** des exonérations doit être mise en place

Au terme d'une revue détaillée de l'existant et de propositions destinées à le rationaliser tout en cherchant à garantir sa meilleure viabilité financière, la mission a estimé qu'elle se serait arrêtée en chemin si elle n'avait tracé, pour l'avenir, les contours d'un « code de conduite » destiné à s'appliquer en cas de recours envisagé à une mesure d'exonération.

Au stade de la mise en œuvre de mesures d'exonération, la mission plaide pour qu'une étude d'impact intervienne systématiquement en amont, comprenant en particulier l'analyse du besoin et la justification du choix de l'outil « exonération » parmi les solutions envisageables, le calibrage et le chiffrage brut de la mesure prise isolément, l'insertion de la mesure dans le paysage existant, le « gage » de la mesure, l'équilibre financier pouvant en résulter, les modalités de la compensation systématique, la durée envisageable pour l'application de la mesure, et enfin le cahier des charges de l'évaluation périodique.

**Proposition** : Instaurer une évaluation systématique *ex ante* sous la forme d'une étude d'impact.

« Gager » toute nouvelle perte de recettes sociales est un principe à visée pédagogique autant qu'une discipline nécessaire à la qualité juridique du droit de la sécurité sociale et à la soutenabilité financière des finances sociales. En vertu de ce principe, aucune mesure d'exonération nouvelle, qu'elle soit une création *ex nihilo* ou une extension de l'existant, ne devrait pouvoir s'appliquer sans qu'ait été recherché au préalable le moyen d'assurer une forme de neutralité financière de la réforme proposée. Un indicateur de la soutenabilité financière de la politique d'exonérations pourrait utilement éclairer les pouvoirs publics à cet égard.

**Proposition** : Prévoir l'obligation d'assortir toute mesure d'exonération ou d'exemption nouvelle d'un gage, c'est-à-dire – au-delà du seul principe de compensation – des moyens d'en assurer la neutralité financière.

Mettre à l'étude, pour ce faire, la possibilité de définir annuellement un « objectif de coût des exonérations de cotisations sociales » (ce qui nécessiterait une modification de la loi organique de 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale).

Cette ligne de conduite doit se concevoir en lien avec un autre principe : la validation régulière des exonérations existantes, exclusivement en loi de financement de la sécurité sociale. Lues conjointement, ces deux règles sont une forme d'« antidote » à la multiplication des exonérations et autres niches. L'idée d'une ratification systématique des exonérations nouvelles en loi de financement a d'ailleurs fait l'objet d'une proposition de loi organique adoptée en première lecture par le Sénat en janvier dernier. Il semble juridiquement difficile d'aller plus loin.

**Proposition** : Conférer à la loi de financement de la sécurité sociale, dans la loi organique, une fonction de ratification des mesures d'exonération votées en cours d'année en loi ordinaire.

Évaluées *a priori*, gagées par des mesures « vertueuses », soumises à ratification par la loi de financement de la sécurité sociale, les exonérations et niches qui seraient votées et mises en œuvre au terme du passage par ces différents filtres devraient encore, idéalement, faire l'objet d'un suivi régulier, qualitatif autant que quantitatif. C'est une véritable « clause de revoyure » qu'il s'agirait d'instaurer pour s'assurer de la pertinence, dans la durée, des mesures dérogatoires en vigueur. Un dernier outil d'« auto-limitation » envisageable consiste ainsi à borner dans le

temps la portée des exonérations ou niches créées par la loi – et plutôt, on l’aura compris, par une loi de financement.

**Proposition** : Prévoir qu’aucune mesure d’exonération ou d’exemption ne puisse faire l’objet d’une tacite reconduction, en fixant sa durée d’existence usuelle à trois ans. Prévoir qu’aucune reconduction ne puisse avoir lieu sans évaluation.

En définitive, une telle méthode devrait permettre de substituer à la « facilité de la mesure nouvelle » – portant le nom du ministre en place –, ou à la tentation du sigle nouveau, une évolution de l’existant après évaluation. Parallèlement, rien ne serait plus profitable que de cesser de faire évoluer des dispositifs qui n’ont pas encore été évalués.

\*

En conclusion, ce rapport estimera avoir atteint son objectif s’il peut jouer le rôle d’une « boîte à outils » dans laquelle l’exécutif et les parlementaires pourront puiser des sources de réflexion et d’action pour les années à venir.

## LES 23 PROPOSITIONS DE LA MISSION D'INFORMATION COMMUNE

**Proposition n° 1 :** Abaisser progressivement le seuil de sortie des allégements généraux jusqu'à 1,4 SMIC.

**Proposition n° 2 :** Réserver les allégements généraux accordés à une entreprise aux seuls 500 ou 1 000 premiers emplois.

**Proposition n° 3 :** Définir le barème des allégements indépendamment de la référence au SMIC.

**Proposition n° 4 :** Programmer l'extinction des allégements généraux parallèlement à l'amélioration de la qualification des salariés.

**Proposition n° 5 :** Annualiser progressivement le calcul des allégements généraux.

**Proposition n° 6 :** Calculer le montant des allégements généraux sur les minima de branche lorsque ceux-ci sont inférieurs au SMIC.

**Proposition n° 7 :** Conditionner le bénéfice des allégements généraux à l'ouverture d'une négociation sur les salaires dans l'entreprise.

**Proposition n° 8 :** Adapter le dispositif des allégements généraux afin de réduire le travail à temps partiel subi et de dégager des moyens pour la mise en œuvre du revenu de solidarité active (RSA).

**Proposition n° 9 :** Étendre la procédure de rescrit social aux allégements généraux et aux heures supplémentaires.

**Proposition n° 10 :** Procéder, au moyen d'un cahier des charges type, à une évaluation précise de chaque exonération ciblée, préalable à l'organisation du débat d'orientation sur les finances sociales de la mi-2009. Plus encore que d'informer le Parlement, il s'agirait, avec cette « révision générale des exonérations de cotisations », de le mettre en position de décider, dispositif par dispositif, d'une consolidation, d'une réforme ou d'une suppression.

**Proposition n° 11 :** Consolider le respect du principe d'universalité des cotisations en matière d'accidents du travail et de maladies professionnelles.

**Proposition n° 12 :** Réserver le bénéfice des allégements généraux et des exonérations ciblées aux employeurs à jour de leurs cotisations et contributions.

**Proposition n° 13 :**

– éviter le cumul de dispositifs d'exonération, en particulier entre allégements généraux et exonérations ciblées ;

– ne pas craindre l’abrogation de dispositifs ciblés qui n’auraient pas fait la preuve de leur efficacité et de leur efficience.

**Proposition n° 14 :** Privilégier, pour les dispositifs ciblés, les crédits budgétaires par rapport aux moindres recettes, notamment aux fins d’améliorer la maîtrise de la dépense et l’évaluation de la performance de cette dépense.

**Proposition n° 15 :** À défaut de suppression pure et simple, donner davantage de cohérence, par secteur ou par public visé, au panorama des exonérations ciblées, par exemple en alignant assiettes, taux et durées d’exonération.

**Proposition n° 16 :** Inclure dans l’annexe 5 au projet de loi de financement de la sécurité sociale, outre la mention, au stade de la présentation de la mesure, du programme budgétaire support de sa compensation, un rappel des objectifs et indicateurs figurant, le cas échéant, dans le PAP correspondant.

Symétriquement, inclure dans les programmes annuels de performances (PAP), à l’instar de ce qui existe pour les dépenses fiscales, un tableau récapitulatif des exonérations de cotisations sociales compensées sur les crédits du programme concerné.

**Proposition n° 17 :** Clarifier la ligne de partage entre exonérations de cotisations et exemptions d’assiette – qui relèvent d’une philosophie différente – en justifiant le recours à l’une ou à l’autre de ces catégories.

Les exonérations (qui ne suppriment pas de droits à prestation) seraient systématiquement compensées, les « niches » (qui n’ouvrent pas de droits) ne le seraient pas – mais feraient l’objet d’un autre type de contribution.

**Proposition n° 18 :** Instaurer une contribution annuelle de solidarité, non créatrice de droits, sur les versements et gains connexes au salaire, au titre de l’épargne salariale.

- Assiette : sommes allouées aux salariés au titre de l’intéressement, droits inscrits à la réserve spéciale de participation des salariés aux résultats de l’entreprise, abondement de l’employeur à un plan d’épargne d’entreprise, abondement de l’employeur à un plan d’épargne retraite collectif (PERCO).

- Franchise de 200 euros par bénéficiaire et par an, tous dispositifs confondus, soit approximativement le dixième du montant moyen aujourd’hui alloué au titre de l’épargne salariale aux salariés concernés.

- Taux au-delà de la franchise : 5 %, correspondant à un niveau volontairement faible.

- Recouvrement annuel à la source par les unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d’allocations familiales (URSSAF) et affectation aux

régimes obligatoires de base *via* l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS).

**Proposition n° 19** : Instaurer une contribution de solidarité, non créatrice de droits, sur les niches sociales (hors épargne salariale et actionnariat salarié).

- Assiette :

1.– contributions des employeurs aux régimes de retraite supplémentaire et de prévoyance complémentaire ;

2.– titres-restaurant, chèques-vacances, chèques-transport, avantages accordés par le comité d'entreprise, chèque emploi-service universel (CESU) préfinancé ;

3.– indemnités versées dans la cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi, indemnités de licenciement en dehors d'un tel cadre, indemnités de mise à la retraite, indemnités versées dans le cadre d'un accord de gestion prévisionnelle des emplois et des compétences (GPEC) ; gratifications de départ (« parachutes dorés »).

- Taux : 5 %, correspondant à un niveau volontairement faible.

- Recouvrement à la source par les URSSAF et affectation aux régimes obligatoires de base *via* l'ACOSS.

**Proposition n° 20** : Instaurer une évaluation systématique *ex ante* sous la forme d'une étude d'impact.

**Proposition n° 21** : Prévoir l'obligation d'assortir toute mesure d'exonération ou d'exemption nouvelle d'un gage, c'est-à-dire – au-delà du seul principe de compensation – des moyens d'en assurer la neutralité financière.

Mettre à l'étude, pour ce faire, la possibilité de définir annuellement un « objectif de coût des exonérations de cotisations sociales » (ce qui nécessiterait une modification de la loi organique de 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale).

**Proposition n° 22** : Conférer à la loi de financement de la sécurité sociale, dans la loi organique, une fonction de ratification des mesures d'exonération votées en cours d'année en loi ordinaire.

**Proposition n° 23** : Prévoir qu'aucune mesure d'exonération ou d'exemption ne puisse faire l'objet d'une tacite reconduction, en fixant sa durée d'existence usuelle à trois ans. Prévoir qu'aucune reconduction ne puisse avoir lieu sans évaluation.