

CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES

ENTREPRISES ET "NICHES" FISCALES ET SOCIALES

Des dispositifs dérogatoires nombreux

octobre 2010

Le Conseil des prélèvements obligatoires est chargé d'apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire de l'ensemble des prélèvements obligatoires, ainsi que de formuler des recommandations sur toute question relative aux prélèvements obligatoires (loi n° 2005-358 du 20 avril 2005).

Le Conseil des prélèvements obligatoires est présidé par M. Didier MIGAUD,

Il comprend:

M. Bertrand FRAGONARD, président de chambre à la Cour des comptes, puis M. Alain PICHON, Président de chambre à la Cour des comptes

Suppléant le Premier président de la Cour des comptes,

En sont membres :

M. Robert BACONNIER, président et délégué général de l'association nationale des sociétés par actions,

Mme Anne BOLLIET, inspectrice générale des finances,

M. François CALVARIN, Président directeur général de SOURIAU,

M. Jean-François CHADELAT, directeur du fonds de financement de la protection complémentaire de la couverture universelle du risque maladie,

M. Éric CHANEY, Chef économiste d'AXA,

M. Jean-Pierre COSSIN, conseiller maître à la Cour des comptes,

M. Alain CHAPPERT, inspecteur général de l'INSEE,

M. Dominique DULIN, conseiller à la Cour de cassation,

M. Michel DURAFFOURG, inspecteur général des affaires sociales,

Mme Marie-Anne FRISON-ROCHE, professeure agrégée des universités,

M. Gérard GILMANT, directeur de l'URSSAF de la Seine-Maritime,

M. Alain GUBIAN, directeur statistique et directeur financier de l'agence centrale des organismes de sécurité sociale,

M. Philippe MARTIN, Conseiller d'État,

M. Gilles de ROBIEN, Ancien ministre, Ambassadeur chargé de la promotion, de la cohésion sociale, délégué du Gouvernement auprès de l'Organisation internationale du travail,

M. Augustin de ROMANET, directeur général de la Caisse des dépôts et consignations,

M. Xavier VANDENDRIESSCHE, professeur agrégé des universités,

Le secrétariat du Conseil des prélèvements obligatoires est assuré par :

Mme Catherine DÉMIER, conseillère maître à la Cour des comptes, secrétaire générale du Conseil des prélèvements obligatoires,

Mme Jacqueline GUILLON, chargée de mission au secrétariat général du Conseil des prélèvements obligatoires.

Le rapport, présenté par le rapporteur général, Mme Marie MESSAGE, auditrice à la Cour des comptes, a été délibéré et arrêté au cours de la séance du 30 septembre 2010.

Les études, dont le rapport constitue la synthèse, ont été effectuées par :

M. Yann-Gaël AMGHAR, inspecteur des affaires sociales,

M. Stéphane DESCOLONGES, expert à la Cour des comptes,

M. Sébastien JEANNARD, enseignant-chercheur à l'Université Panthéon-Sorbonne Paris 1

M. Frédéric LALOUE, inspecteur des affaires sociales,

Mme Stéphanie OLTRA, conseillère référendaire à la Cour des comptes,

M. Harry PARTOUCHE, administrateur de l'Insee, adjoint au chef de bureau Études fiscales à la Direction générale du Trésor,

M. Christian VALENDUC, conseiller général au service d'études du Service fédéral des finances à Bruxelles,

Mme Katia WEIDENFELD, agrégée des facultés de droit, rapporteur public au tribunal administratif de Paris,

Rapporteurs

Ces études, qui sont des documents de travail n'engageant pas en tant que tels le Conseil des prélèvements obligatoires, sont consultables sur le site internet de la Cour des comptes, rubrique CPO.

Sommaire

INTRODUCTION

PREMIÈRE PARTIE

UNE INFORMATION À AMÉLIORER SUR LES DISPOSITIFS DÉROGATOIRES NOMBREUX, AU COÛT ÉLEVÉ

Chapitre I

Un périmètre et une évaluation du coût des dispositifs dérogatoires perfectibles

I. L'information sur les dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux s'est sensiblement améliorée au cours des dernières années.....	15
II. Le périmètre des dépenses fiscales et niches sociales applicables aux entreprises.....	22
III. L'évaluation du coût des dispositifs dérogatoires demeure perfectible.....	43
IV. Poursuivez l'amélioration de l'information sur les dispositifs dérogatoires.....	53

Chapitre II

Des dispositifs dérogatoires de plus en plus nombreux

I. Des dispositifs dérogatoires de plus en plus nombreux.....	55
II. Des dispositifs dérogatoires au coût élevé.....	62

DEUXIÈME PARTIE

UN INSTRUMENT DE POLITIQUE PUBLIQUE COMPLEXE ET MAL MAÎTRISÉ

Chapitre I

Un recours aux dispositifs dérogatoires souvent inadéquat

I. Les dispositifs dérogatoires devraient être utilisés lorsqu'ils apparaissent comme le mode d'intervention publique le plus adéquat.....	95
II. Un recours trop large aux dispositifs dérogatoires.....	98

Chapitre II

La complexité et l'illisibilité des dispositifs entravent une utilisation efficace et équitable par les bénéficiaires potentiels

I. Un ensemble de plus en plus complexe.....	113
II. Des dispositifs parfois mal utilisés par leurs bénéficiaires potentiels.....	127

Chapitre III

Des dispositifs difficiles à maîtriser

I. Des dispositifs dérogatoires peu contrôlés et difficilement contrôlables.....	135
II. Une optimisation qui accroît de manière excessive le coût des dispositifs.....	141

TROISIÈME PARTIE

DES DISPOSITIFS DÉROGATOIRES DONT LA PERFORMANCE N'EST PAS TOUJOURS DÉMONTRÉE

Chapitre I

Des dispositifs dérogatoires peu adaptés à leurs objectifs

I. Une amélioration sensible de l'information des objectifs poursuivis par les dispositifs dérogatoires.....	167
II. Des dispositifs peu cohérents au regard de leurs objectifs.....	169

Chapitre II

Des dispositifs dérogatoires en faveur de l'emploi à l'efficacité inégale

I. Les dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux sont au cœur des politiques publiques en faveur de l'emploi.....	181
II. Une efficacité inégale selon les dispositifs utilisés.....	185

Chapitre III

Une multitude de dispositifs mal ciblés en faveur du développement des entreprises

I. Faciliter la création et la transmission d'entreprises.....	234
II. Favoriser le financement des entreprises et des PME en particulier.....	251
III. Des dispositifs en faveur du développement des entreprises attractifs pour les grands groupes.....	270

Chapitre IV

Des mesures en faveur de la recherche et de l'innovation dominées par le crédit d'impôt recherche

I. Plusieurs dispositifs dérogatoires visent à favoriser la recherche et l'innovation, au regard de l'insuffisance du niveau des dépenses de R&D.....	287
II. Le crédit d'impôt en faveur de la recherche.....	289
III. Les autres dispositifs dérogatoires en faveur de la recherche et de l'innovation.....	306

Chapitre V

Des dispositifs dérogatoires en faveur du pouvoir d'achat, source d'inégalités

I. Les dispositifs dérogatoires en faveur de l'épargne salariale et des avantages affectés se substituent probablement à des hausses de salaires.....	316
II. Les exemptions liées à la protection sociale complémentaire renforcent les inégalités entre salariés.....	327
III. Les exemptions en matière d'indemnités de rupture du contrat de travail se sont éloignées de leur objectif initial.....	334

Chapitre VI

Des mesures en faveur de l'aménagement du territoire à l'efficacité incertaine

I. Une multiplicité de dispositifs en faveur de l'aménagement du territoire.....	342
II. Des effets économiques incertains.....	348

CONCLUSION	355
-------------------	-----

ANNEXES	359
----------------	-----

GLOSSAIRE	377
------------------	-----

Introduction

Une étude visant à identifier des pistes de ressources budgétaires

Conformément à l'article L.351-3 du code des juridictions financières, le président et le rapporteur général de la commission des Finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale ont saisi le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) d'une demande d'étude portant sur les « niches fiscales et sociales applicables aux revenus et bénéfices des entreprises ».

L'objet de l'étude

Faisant le constat que les mesures correctrices les plus récentes ont surtout porté sur la fiscalité des revenus des ménages, la commission des Finances demandait au Conseil d'analyser les dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux dont bénéficient les entreprises, sous l'angle du niveau de ressources que constituent les prélèvements fiscaux et sociaux pour les budgets de l'État et de la Sécurité sociale. L'objectif principal assigné à cette étude est l'identification de pistes permettant de réduire les pertes de recettes représentées par les dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises.

A partir de cette demande, l'étude s'est donné en particulier pour objet :

- de recenser les pertes de recettes que génère l'ensemble des dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux applicables aux entreprises, en incluant non seulement les mesures dérogatoires qualifiées par les documents budgétaires de « dépenses fiscales » ou « niches sociales » mais aussi les modalités particulières d'imposition et les règles d'assiette les plus significatives ;
- de couvrir aussi bien le champ des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés que celui des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu ;
- de présenter les caractéristiques des bénéficiaires de ces dispositifs dérogatoires;

- de dresser une analyse de l'efficacité de ces dispositifs dérogatoires au regard de leurs objectifs ;
- d'identifier une palette de mesures concrètes permettant de réduire la dépense.

Les travaux précédents et en cours

Le Conseil des impôts avait consacré en 2003 un rapport à *La fiscalité dérogatoire*¹. Cette étude soulignait le poids budgétaire représenté par les dépenses fiscales, leur complexité ainsi que leur efficacité incertaine et proposait un réexamen d'ensemble des dérogations fiscales. Elle était centrée sur les dispositifs dérogatoires fiscaux, le Conseil des impôts n'ayant alors pas compétence pour traiter des prélèvements sociaux, et portait sur l'ensemble de la fiscalité dérogatoire, sans distinguer les ménages et les entreprises au sein de ces bénéficiaires.

Des rapports plus récents du Conseil des prélèvements obligatoires, relatifs aux *Prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée* (octobre 2009) et aux *Prélèvements obligatoires des indépendants* (mars 2008) ont abordé certains aspects du sujet. Ils ont analysé respectivement l'efficacité des dispositifs dérogatoires au regard des objectifs d'attractivité du territoire et de compétitivité des entreprises, et les mesures dérogatoires fiscales et sociales dont bénéficient les indépendants.

Le Parlement est également intervenu à plusieurs reprises sur la question des dépenses fiscales et niches sociales au cours des dernières années², mettant l'accent sur la nécessité d'une maîtrise budgétaire de ces dispositifs dérogatoires.

Enfin, la loi du 9 février 2009 de programmation des finances publiques pour les années 2009 à 2012 a prévu une évaluation systématique du coût et de l'efficacité des dépenses fiscales et des niches sociales, au plus tard le 30 juin 2011. Des travaux de revue générale des dispositifs dérogatoires sont en cours à cette fin.

¹ Conseil des impôts, *La fiscalité dérogatoire – pour un réexamen des dépenses fiscales*, 21^{ème} rapport au Président de la République, 2003.

² Notamment *Les niches fiscales*, rapport d'information n°946 de la mission d'information de la commission des Finances de l'Assemblée nationale, juin 2008. *Les exonérations de cotisations sociales*, rapport d'information n°1001 de la mission commune d'information à la commission des Finances et à la commission des Affaires sociales de l'Assemblée nationale.

Le périmètre de l'étude

L'étude porte sur les dispositifs dérogatoires rattachés aux prélèvements obligatoires dont les entreprises sont juridiquement redevables. Elle traite des dispositifs dérogatoires fiscaux applicables aux entreprises au titre de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu, des mesures dérogatoires en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP) et des dispositifs relatifs aux impôts locaux dont sont redevables les entreprises. Elle porte également sur l'ensemble des mesures dérogatoires relatives aux cotisations sociales et contributions acquittées par les entreprises pour le financement de régimes de protection sociale.

Entrent dans le champ de l'étude les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés mais aussi les entreprises des travailleurs indépendants, soumises à l'impôt sur le revenu. Les dispositifs dérogatoires spécifiques aux professions agricoles ne seront pas abordés dans la présente étude, en raison de l'analyse détaillée consacrée à ce régime par le Conseil dans son rapport sur *Les prélèvements obligatoires des indépendants* en 2008. Trois ensembles de dispositifs dérogatoires bénéficiant juridiquement aux personnes physiques et relatifs aux prélèvements concernant les dirigeants d'entreprises et apporteurs de capitaux feront par ailleurs l'objet d'un examen, compte tenu de leurs liens étroits avec les mesures dérogatoires juridiquement applicables aux entreprises. Les dispositifs liés au départ à la retraite des dirigeants d'entreprises, aux modalités d'imposition des dividendes et aux souscriptions au capital des PME seront ainsi incluses dans le champ de l'analyse.

Dépenses fiscales et niches sociales applicables aux entreprises

La notion de « dépense fiscale » est définie comme « *les dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal français* » au sein du fascicule *Voies et Moyens* annexé chaque année au projet de loi de finances (PLF). Les « niches sociales » sont pour leur part définies par l'annexe V du projet de loi de financement de la sécurité sociale (PLFSS) comme « *l'ensemble des mesures portant sur les prélèvements affectés aux organismes de base de la sécurité sociale qui entraînent une perte de recettes pour ces organismes ou pour l'État si celui-ci les compense et un allègement pour ceux qui acquittent ces prélèvements, par rapport à ce qui serait résulté des règles générales applicables en matière de prélèvement social* ».

En l'absence d'une définition positive de la notion de norme fiscale ou de norme de prélèvements sociaux, la définition des dépenses fiscales et niches sociales demeure cependant incertaine et varie au cours du temps. La classification des dispositions dérogatoires au sein de la liste des dépenses fiscales et niches sociales a dès lors fait l'objet de modifications régulières, qui ont été de grande ampleur au cours des dernières années pour les dispositifs applicables aux entreprises.

En conséquence, le Conseil a retenu un périmètre d'étude large et a examiné non seulement les dispositions dérogatoires actuellement qualifiées de « dépenses fiscales » et de « niches sociales » par les annexes aux projets de loi de finances et de loi de financement de la sécurité sociale mais aussi certaines modalités particulières d'imposition ou règles d'assiette induisant de moindres recettes.

La première partie du rapport présentera le périmètre des dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux applicables aux entreprises et l'évolution du nombre et du coût de ces mesures sur la période récente. La deuxième partie traitera des difficultés rencontrées pour maîtriser cet instrument de politique publique, qui conduit à une complexité préjudiciable aux contribuables mais aussi à des comportements d'optimisation non souhaités. La troisième partie cherchera à analyser l'efficacité socio-économique des dispositifs au regard des principaux objectifs visés, afin d'identifier des pistes d'évolution permettant de réduire leur coût.

PREMIÈRE PARTIE

UNE INFORMATION À AMÉLIORER, SUR DES DISPOSITIFS DÉROGATOIRES NOMBREUX AU COÛT ÉLEVÉ

Chapitre I

Un périmètre et une évaluation du coût des dispositifs dérogatoires perfectibles

I - L'information sur les dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux s'est sensiblement améliorée au cours des dernières années

A - Une présentation des dépenses fiscales et des niches sociales progressivement enrichie

1 - Le tome II des Voies et Moyens présente les dépenses fiscales ayant une incidence sur le budget de l'État

Le tome II « Dépenses fiscales » des « Voies et Moyens », annexé chaque année au PLF, présente les dispositions fiscales dérogatoires induisant un coût pour le budget de l'État. Il vise à répertorier chaque année l'ensemble des dispositions dérogatoires existantes, à en préciser les objectifs et les bénéficiaires et à en mesurer le coût.

L'information disponible dans le cadre de cette annexe, qui a été créée en application de l'article 32 de la loi de finances pour 1980³ et est désormais mentionnée à l'article 51 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF)⁴, a été considérablement améliorée depuis 2003 :

- la totalisation du coût des dépenses fiscales est présentée depuis le PLF pour 2009 ;
- une liste des dépenses fiscales les plus coûteuses est réalisée (18 en PLF pour 2009, 16 en PLF pour 2010) ;
- l'information sur le niveau de fiabilité du chiffrage du coût de chaque dépense fiscale a été améliorée depuis le PLF pour 2008 : la qualité du chiffrage (ordre de grandeur, bonne qualité, très bonne qualité) et les dépenses non chiffrables sont mentionnées ;
- les dépenses fiscales sont classées par missions et programmes conformément à la LOLF (elles étaient classées par objectif et ministère jusqu'en 2005) ; à cette classification s'ajoute le classement par nature d'impôt, qui inclut depuis 2007 les dépenses fiscales sur impôts locaux compensées par l'État, et le classement par bénéficiaires (entreprises, ménages, ou les deux) ;
- les mesures de création, augmentation, suppression et réduction de dépenses fiscales, votées depuis le précédent PLF et proposées dans le PLF concerné, font l'objet d'une présentation spécifique ;
- les mesures qui ont été retirées chaque année de la liste des dépenses fiscales depuis le PLF pour 2006, mais qui existent toujours et ont été requalifiées en « modalités particulières de calcul de l'impôt », sont recensées. Leur coût, s'il est chiffrable, est indiqué (années N-1, N et N+1).

³ Article 32 – « (...) IV. Chaque année dans le fascicule « Voies et Moyens » annexé au projet de loi de finances, le Gouvernement retracera l'évolution des dépenses fiscales en faisant apparaître, de manière distincte, les évaluations initiales, les évaluations actualisées, ainsi que les résultats constatés. Les dépenses fiscales seront ventilées de manière détaillée, par nature de mesures, par catégories de bénéficiaires et par objectifs. »

⁴ Cet article prévoit parmi les annexes « au projet de loi de finances de l'année : [...]

4° Une annexe explicative analysant les prévisions de chaque recette budgétaire et présentant les dépenses fiscales ».

2 - L'annexe V du PLFSS recense les dispositifs dérogatoires en matière de recettes affectées à la sécurité sociale

La loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale (LOLFSS) du 2 août 2005 a conduit à une amélioration notable de l'information sur le montant des dispositifs dérogatoires en matière de recettes affectées à la sécurité sociale. Elle prévoit une annexe *« énumérant l'ensemble des mesures de réduction ou d'exonération de cotisations ou de contributions de sécurité sociale affectées aux régimes obligatoires de base ou aux organismes concourant à leur financement et de réduction de l'assiette ou d'abattement sur l'assiette de ces cotisations et contributions, présentant les mesures nouvelles introduites au cours de l'année précédente et de l'année en cours ainsi que celles envisagées pour l'année à venir et évaluant l'impact financier de l'ensemble de ces mesures, en précisant les modalités et le montant de la compensation financière à laquelle elles donnent lieu, les moyens permettant d'assurer la neutralité de cette compensation pour la trésorerie desdits régimes et organismes ainsi que l'état des créances. Ces mesures sont ventilées par nature, par branche et par régime ou organisme »* (article LO 111-4 du code de la sécurité sociale).

Cette annexe a été présentée pour la première fois en 2006 dans le cadre du PLFSS pour 2007.

Elle a reçu des améliorations progressives :

- depuis 2008 (PLFSS 2009), s'agissant des exemptions, elle ne se limite plus à une présentation des dispositifs mais mentionne également un chiffrage du coût des mesures ;
- depuis 2009 (PLFSS 2010), elle comprend une définition du champ des dispositifs dérogatoires inspirée de celle du tome II de l'Évaluation des voies et moyens du PLF ;

De façon conséquente avec cette définition, la présentation adoptée en 2009 élargit le spectre des dispositifs présentés, au-delà des exonérations et exemptions habituelles. L'annexe prend ainsi en compte l'impact des qualifications particulières de certaines sommes perçues dans le cadre professionnel ou de règles particulières d'assiettes et de taux, et, surtout, de l'impact de dispositifs portant sur d'autres prélèvements sociaux que les prélèvements assis sur les revenus d'activité, notamment la CSG assise sur les revenus de remplacement ou du capital.

B - L'information sur les dispositifs dérogatoires est atténuée par l'existence d' « angles morts »

L'information publique sur l'existence et le coût des dispositifs dérogatoires est atténuée par l'existence de quatre types d' « angles morts » :

- l'information de l'annexe V du PLFSS est limitée à l'impact des dispositifs dérogatoires mentionnés par les régimes obligatoires de base de la sécurité sociale ;
- aucune information n'est disponible sur les dispositifs dérogatoires en matière de fiscalité locale restant à la charge des collectivités territoriales ;
- les interactions entre assiettes fiscale et sociale ne sont ni mentionnées ni chiffrées ;
- les dispositifs dérogatoires affectant certains impôts ne sont plus mentionnés ni chiffrés, dès lors que ces impôts et taxes sont affectés à la sécurité sociale au titre de la compensation des allègements généraux de cotisations sur les bas salaires.

1 - Par construction, l'annexe V du PLFSS ne porte que sur l'impact des dispositifs dérogatoires pour les recettes de la sécurité sociale

De ce fait :

- la perte de recettes constituée par certaines exonérations pour les prélèvements hors sécurité sociale (versement transport, taxe d'apprentissage) n'est pas mentionnée ;
- surtout, l'impact des exemptions d'assiette sur les prélèvements autres que les cotisations de sécurité sociale et, le cas échéant, la CSG-CRDS, n'est pas chiffré. Or l'impact sur ces autres prélèvements (régimes complémentaires obligatoires, assurance-chômage, contribution de solidarité pour l'autonomie, versement transport, taxe d'apprentissage, contribution à la formation professionnelle, voire taxe sur les salaires) accroît très fortement le coût de ces dispositifs, sans que cette information soit publiquement disponible.
- l'information publique sur ces dispositifs et la perception de leur coût sont donc très nettement minorées.

2 - Une absence d'information sur les dispositifs dérogatoires en matière de fiscalité locale restant à la charge des collectivités territoriales

Seuls les dispositifs dérogatoires rattachés à la fiscalité locale faisant l'objet d'une compensation par l'État sont recensés dans le cadre du tome II des Voies et Moyens depuis 2007.

Les dispositifs dérogatoires en matière de fiscalité locale qui n'ont pas d'impact sur le budget de l'État et demeurent à la charge des collectivités territoriales ne font en revanche l'objet d'aucun recensement.

Le tome II des Voies et Moyens annexé au PLF, consacré aux seules dépenses ayant un coût pour le budget de l'État, et l'annexe V du PLFSS relative aux seules mesures portant sur les prélèvements affectés aux organismes de base de la sécurité sociale n'ont en effet pas vocation à identifier ces dispositifs, qui constituent des pertes de recettes pour les collectivités territoriales.

Les exonérations décidées sur délibération par les collectivités territoriales ne sont donc pas recensées, alors qu'elles constituent, du fait de leur nature dérogatoire, des dépenses fiscales. A titre d'exemple, les entreprises peuvent bénéficier d'exonérations ou d'abattements en matière de contribution économique territoriale⁵, dits « facultatifs » car accordés sur décision ou en l'absence de délibération contraire des collectivités territoriales. Le projet d'instruction relatif à la base d'imposition et au champ d'application de la cotisation foncière des entreprises⁶ recense ainsi 18 mesures d'exonérations et abattements facultatifs qui existaient en matière de taxe professionnelle et sont maintenues en matière de cotisation foncière des entreprises (CFE)⁷.

⁵ La contribution économique territoriale, mise en place à la suite de la suppression de la taxe professionnelle, est composée d'une cotisation foncière des entreprises et d'une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

⁶ Cf. NOR:M:\SECRETARIATS\SECB\BOB2\POOL\B2-2-10\151410

BOICFE\151410 BOI. Ce projet d'instruction est soumis à consultation publique et opposable à l'administration jusqu'à publication de l'instruction définitive.

⁷ Il s'agit de mesures d'exonérations ou abattements facultatifs permanents, de réductions de base d'imposition destinées à certaines activités ou professions et de mesures d'exonérations ou abattements facultatifs temporaires notamment en faveur de certains territoires.

Il convient de relever à cet égard que certains pays de l'OCDE ont fait le choix de recenser le manque à gagner généré par les dépenses fiscales à la fois pour le budget de l'État et pour le budget des collectivités locales⁸ :

- en Allemagne, le gouvernement central répertorie ainsi le manque à gagner pour tous les niveaux des pouvoirs publics : budget fédéral, budgets des *Länder* et budget des collectivités locales ; les *Länder* et les collectivités locales n'ayant pas d'autonomie fiscale, ce recensement est facilité ;
- en Espagne, certaines communautés autonomes établissent des rapports sur les dépenses fiscales afférentes à leurs propres impôts. Les collectivités locales ne publient pas en revanche de rapports et ne donnent pas de précisions sur le budget des dépenses fiscales concernant leurs impôts ;
- le Japon recense les « mesures fiscales spéciales » applicables aux impôts locaux, qui représentent un peu moins du tiers de celles pratiquées au niveau central.

Afin d'assurer l'information sur l'ensemble des dispositifs dérogatoires ayant un impact sur les finances publiques, **il serait utile de recenser les dépenses fiscales qui restent à la charge des collectivités territoriales**, en raison de la compensation partielle de ces mesures par l'État et du transfert qu'elle induit sur les contribuables locaux.

3 - Les interactions entre assiettes fiscales et sociales

De façon générale, les interactions entre assiettes fiscales et assiettes sociales ne sont en principe ni mentionnées ni chiffrées, ni en PLFSS ni en PLF :

- l'impact de l'assiette fiscale sur les cotisations sociales : l'impact des mesures réduisant l'assiette de l'impôt sur le revenu sur l'assiette des cotisations sociales des travailleurs indépendants n'est ainsi ni mentionné ni chiffré, que ce soit dans le PLF ou dans le PLFSS ;
- l'impact de l'assiette sociale sur la fiscalité : l'assiette des cotisations sociales a un impact sur l'assiette de la taxe sur les salaires. Or, si certaines exemptions d'assiette (intéressement, participation, plans d'épargne entreprise, titres-restaurants, chèques-vacances) étaient bien mentionnées comme dépenses fiscales portant sur la taxe sur les salaires dans le tome II de des

⁸ OCDE, *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, 2010.

Voies et Moyens jusqu'au PLF 2006, d'autres tout aussi significatives (contribution de l'employeur à la prévoyance et à la retraite supplémentaire, abondement au plan d'épargne pour la retraite collectif, stock-options) n'étaient ni mentionnées ni chiffrées.

4 - Les impôts et les taxes affectés à la sécurité sociale en compensation des allègements généraux

Le tome II des Voies et Moyens mentionnait certains dispositifs dérogatoires à la taxe sur les salaires, à la taxe sur les véhicules de sociétés ou à la contribution sociale sur les bénéfices des sociétés, jusqu'au PLF 2006.

À partir de 2006, cette taxe étant affectée à la sécurité sociale en compensation des allègements généraux de charges sur les bas salaires, ces dispositifs dérogatoires ne sont plus mentionnés et chiffrés dans le tome II. L'affectation de recettes à la sécurité sociale a donc artificiellement réduit le volume des dépenses fiscales évalué dans le tome II. Ils ne sont pas davantage recensés dans l'annexe V du PLFSS, qui ne portait jusqu'en 2009 que sur les prélèvements sur les salaires, et qui a été élargie aux seuls prélèvements sociaux « historiques » (contribution sociale généralisée -CSG -, contribution au remboursement de la dette sociale - CRDS -, contribution sociale de solidarité des sociétés - C3S- taxes pharmaceutiques).

Ces dispositifs ne font donc plus l'objet d'une information publique et d'un suivi.

Cet « angle mort » - évalué à plus de 900 M € pour la seule taxe sur les salaires - est non seulement préjudiciable à l'information publique, mais aussi au suivi du coût des dispositifs par les administrations. Du point de vue de la sécurité sociale, l'absence de suivi et d'information est justifiée par le fait que, si le produit des taxes affectées était accru des dispositifs dérogatoires, les recettes de la sécurité sociale n'en seraient pas améliorées, ces taxes n'étant affectées qu'à concurrence de la compensation. L'absence d'information relative à ces dispositifs dérogatoires dans le cadre des Voies et Moyens est regrettable, dès lors qu'un surcroît de rendement de ces produits accroîtrait les ressources de l'État.

En tout état de cause, il n'est pas logique que la modification d'affectation d'un prélèvement (de l'État au régime général de sécurité sociale) se traduise par l'abandon de tout suivi des dispositifs dérogatoires qui y sont rattachés.

Le cloisonnement entre les administrations chargées d'une part du pilotage financier et de la législation de la sécurité sociale, et d'autre part du budget de l'État et de la législation fiscale, conduit ainsi à sous-estimer l'appréhension et l'information sur les enjeux financiers liés aux dispositifs dérogatoires.

II - Le périmètre des dépenses fiscales et niches sociales applicables aux entreprises

La définition du périmètre des mesures dérogatoires applicables aux entreprises qui sont qualifiées de « dépenses fiscales » et de « niches sociales » emporte des conséquences en termes d'information communiquée au Parlement et aux citoyens sur les dispositifs à l'origine de pertes de recettes et en termes d'encadrement du coût de ces dispositifs. Ce dernier dépend en effet étroitement du périmètre auquel ils sont appliqués.

A - Le périmètre des dépenses fiscales applicables aux entreprises a connu d'importantes modifications au cours des dernières années

1 - La définition vague des « dépenses fiscales »

a) Une définition de nature administrative

La notion de « dépense fiscale » a été introduite en droit français par l'article 32, alinéa IV, de la loi de finances pour 1980, qui prescrit au Gouvernement d'en rendre compte « *chaque année dans le fascicule " Voies et Moyens " annexé au projet de loi de finances* ».

Si cet article leur donne un régime juridique de niveau législatif, la notion même de « dépense fiscale » n'est définie par aucun texte législatif ou réglementaire. C'est en effet le tome II de l'Évaluation des Voies et Moyens, fascicule de nature administrative, qui définit le concept de dépense fiscale comme « *« les dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal français* ».

b) Des critères d'appréciation qui ont varié au cours du temps

Au regard de cette définition, toute mesure impliquant une perte de recettes pour l'État n'est pas une dépense fiscale.

Le tome II des Voies et Moyens précise à cet égard que « *la notion de dépense fiscale doit être distinguée de celles de "remboursements et dégrèvements" et de "dépenses en atténuation de recette". Alors que la première renvoie à un écart à la norme fiscale, les secondes portent sur des modalités de recouvrement de l'impôt* ».

Qualifier une mesure de « dépense fiscale » suppose de faire référence à une « norme » ou à des « principes généraux du droit français », auxquels cette mesure dérogerait.

Cela implique d'identifier la norme, ce qui s'avère difficile. Il n'existe en effet pas de définition positive de la notion de norme fiscale :

- la norme de référence peut différer d'un impôt à l'autre ou différer en raison de la non coïncidence des assiettes fiscales et sociales ;
- par ailleurs, selon les Voies et Moyens, « *la norme n'est pas définie de façon intangible. Elle résulte d'une observation des faits et d'une interprétation a posteriori des intentions du législateur. En outre, elle est susceptible d'évoluer en fonction de la législation nationale ou communautaire.* »
- la définition d'une telle norme pourrait conduire à identifier des cas de surtaxation, résultant de mesures dérogatoires ne jouant pas en faveur des contribuables⁹ ;

La référence aux principes généraux du droit fiscal français a quant à elle peu de portée pratique : ces principes, à valeur constitutionnelle ou non¹⁰, sont en effet trop généraux pour pouvoir constituer un critère opérationnel de définition des dépenses fiscales. De plus, une dépense fiscale ne saurait être définie comme une mesure dérogeant à un principe à valeur constitutionnelle, puisque cela signifierait alors qu'elle est inconstitutionnelle et devrait être abrogée à ce titre.

⁹ Conseil des impôts, *Quatrième rapport au Président de la République relatif à l'impôt sur le revenu*, 1979.

¹⁰ On peut ainsi citer au titre des principes à valeur constitutionnelle les principes d'égalité devant l'impôt, de consentement à l'impôt, de nécessité, d'annualité et d'universalité de l'impôt, d'imposition en fonction des capacités contributives etc... et au titre des principes sans valeur constitutionnelle les principes de territorialité, de non rétroactivité etc.

En conséquence, la définition des dépenses fiscales demeure incertaine. Le Gouvernement dispose alors d'une grande liberté pour qualifier ou non une mesure de dépense fiscale. Il s'appuie pour ce faire sur des critères qui ont été progressivement dégagés afin de définir la dépense fiscale. Ces critères ont évolué au cours du temps, comme le retrace l'encadré ci-dessous.

**Encadré n° 1 : L'évolution des critères utilisés pour définir la
dépense fiscale**

Quatre critères indicatifs ont été initialement utilisés, de 1980 à 1998:

- l'ancienneté de la mesure : certaines dispositions finissent par constituer une norme après plusieurs années d'application ;
- le caractère général de la mesure : une disposition concernant la grande majorité des contribuables ou des opérations assujettis peut être considérée comme la norme alors qu'à l'inverse un avantage accordé à une catégorie particulière de contribuables ou d'opérations peut constituer une dépense fiscale ;
- La référence à la doctrine : le rattachement de la mesure à un principe considéré comme la norme par la doctrine ;
- Le caractère incitatif de la mesure : une disposition ayant un caractère incitatif peut être qualifiée de dépense.

A compter du PLF pour 1998, seuls les critères de l'ancienneté et du caractère général ont été retenus, compte tenu de leur caractère plus opérationnel pour établir la liste des dépenses fiscales.

De nombreuses critiques ont été adressées au critère d'ancienneté : le rapport de la commission des Finances de l'Assemblée Nationale de juin 2008 consacré aux niches fiscales a notamment souligné que « *dès lors qu'un dispositif est dérogatoire et qu'il ne remplit pas le critère de généralité précédemment décrit, sa seule ancienneté ne devrait pas pouvoir le faire accéder au statut de norme* ».

En conséquence, depuis le PLF pour 2009, seul le critère de généralité demeure. Le critère d'ancienneté est supprimé car il conduisait à exclusion du recensement opéré par le fascicule *Voies et moyens* des dispositifs qui conservent le caractère de dépense fiscale.

Depuis le PLF pour 2009, seul le caractère général de la mesure est utilisé comme critère pour définir la dépense fiscale. L'application du seul critère de généralité de la mesure conduit l'administration fiscale à distinguer la « modalité particulière du calcul de l'impôt », disposition concernant la grande majorité des opérations ou contribuables assujettis, de la « dépense fiscale », correspondant à une catégorie particulière d'opérations ou de contribuables.

Le tome II des Voies et Moyens indique de surcroît que le critère de généralité a été « réévalué », sans que soit précisé ce qu'implique cette réévaluation.

Le constat dressé en 2003 par le Conseil des impôts dans son rapport sur *La fiscalité dérogatoire* reste ainsi d'actualité : le concept français de dépense fiscale manque de clarté, en raison du caractère trop implicite de la norme de référence.

c) Une absence de définition harmonisée de la dépense fiscale dans les différents pays de l'OCDE

Si les définitions des dépenses fiscales au sein de l'OCDE ont un noyau commun, il n'existe pas pour autant de définition harmonisée de cette notion. Les éléments clés du concept commun aux différents pays sont la perte de recettes fiscales et la dérogation par rapport au système de référence.

Plusieurs pays disposent par ailleurs de critères additionnels :

- certains intègrent de manière implicite ou explicite le critère de la portée incitative de la mesure. Explicite en Belgique, la référence à ce critère existe également en Allemagne, dès lors que le recensement des dispositifs dérogatoires y est limité aux dispositions assimilables à des subventions budgétaires, ou en Suède, qui fait référence à « un objectif spécifique de politique » ;
- certains prennent en compte l'équivalence par rapport à une dépense directe ou la possibilité théorique de remplacer la dépense fiscale par une dépense directe, comme le font notamment le Royaume-Uni et la Belgique.

Encadré n°2 : Des définitions diverses des dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE

En **Allemagne**, la loi ne définit pas précisément les dépenses fiscales. Les rapports publiés se limitent aux subventions fiscales aux entreprises et aux secteurs d'activité. Les dispositions qui bénéficient aux ménages ne sont prises en compte que si elles constituent des subventions indirectes à des entreprises privées ou à des secteurs économiques.

En **Belgique**, l'inventaire des dépenses fiscales définit la notion comme « une moindre recette provenant d'une dérogation au système général de l'impôt, en vue de favoriser certaines activités économiques et qui aurait pu être remplacée par une subvention directe ».

En **Espagne**, le budget annuel des dépenses fiscales est établi en reprenant les dispositions du système fiscal qui réduisent les recettes des administrations publiques et qui remplissent en outre les conditions suivantes : il doit s'agir d'une exception à l'organisation fiscale de base ; l'objectif visé doit être de nature économique ou sociale ; le bénéfice de la dépense fiscale doit être limité à une partie des contribuables ou à certains secteurs économiques.

Aux **Pays-Bas**, les dépenses fiscales sont définies comme des déviations par rapport au système fiscal de référence qui réduisent les recettes publiques.

Le **Royaume-Uni** classe les allègements fiscaux en trois catégories : les dépenses fiscales, les éléments structurels de l'impôt et les dispositions qui ont à la fois une composante structurelle et une composante de dépense fiscale. Les critères de classification sont le caractère non-structurel et l'équivalence avec une dépense publique. La troisième catégorie comprend, par exemple, les abattements liés à l'âge, l'exonération des allocations familiales ou encore les amortissements.

En **Suède**, les dépenses fiscales sont définies, de manière non officielle, comme des mesures qui réduisent les recettes relativement à une norme prédéfinie, dans le but d'atteindre un objectif spécifique de politique ou de faciliter un fonctionnement efficace du système fiscal.

Selon l'OCDE¹¹, les pays diffèrent également dans la finalité attribuée à l'exercice de recensement des dépenses fiscales, ce qui peut entraîner d'importantes divergences de signification des statistiques de ces dépenses.

L'absence de définition commune d'un système de référence au regard duquel des mesures pourraient être qualifiées de dépenses fiscales limite considérablement la possibilité de comparer celles-ci d'un pays à un autre.

Alors que certains pays ont des références très élaborées, d'autres ne donnent que des définitions implicites des dépenses fiscales à partir desquelles on infère leur système de référence.

¹¹ OCDE, *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, 2010.

Encadré n°3 : Le système de référence en matière d'impôt sur les sociétés

En **Belgique**, le système de référence en matière d'impôt sur les sociétés est défini explicitement dans l'inventaire des dépenses fiscales. La base imposable de référence est formée par la somme des bénéfices réservés et distribués. Les mesures d'élimination de la double imposition ne sont pas considérées comme des dépenses fiscales mais comme des éléments du système de référence : ceci vaut tant pour l'exemption des dividendes que pour l'exonération des plus-values. Les déductions de pertes antérieures ne sont pas non plus considérées des dépenses fiscales. La déduction pour capital à risque est également considérée comme un élément du système de référence.

En **Allemagne**, il n'existe pas de définition explicite du système de référence : il est défini par les textes juridiques et réévalué par chaque nouvelle loi fiscale. Comme indiqué ci-dessus, c'est le concept de « subvention » qui est déterminant dans la qualification des dépenses fiscales.

En **Espagne**, les déductions visant l'élimination de la double imposition tant interne qu'internationale, ainsi que les amortissements, font partie du système de référence.

Au **Royaume-Uni**, les déductions visant l'élimination de la double imposition tant interne qu'internationale, font partie du système de référence. Les amortissements sont repris dans un poste global qui contient à la fois des dépenses fiscales et des éléments structurels.

En **Suède**, des normes différentes sont appliquées aux divers types d'impôts. La norme de référence appliquée en matière d'impôt sur le revenu est dérivée de la définition exhaustive du revenu de SCHANTZ-HAIG-SIMONS. Celle-ci connaît toutefois des aménagements. Un des plus importants est de considérer le système d'imposition dual (taux d'imposition différents pour les revenus du capital et du travail) comme faisant partie du système général. Des éléments de nature structurelle, comme le crédit d'impôt sur le revenu d'activité, sont également considérés comme faisant partie du système de référence. Outre la norme pour l'impôt sur le revenu, il y a une norme spéciale pour les cotisations de sécurité sociale, une pour la TVA et une pour les droits d'accise.

En **Australie**, la norme fiscale de référence permettant de qualifier une mesure de dépense fiscale repose sur cinq *benchmark* (parangonnage) qui concernent l'impôt sur le revenu, la fiscalité des prestations de retraite, les avantages extra-salariaux, l'imposition des entreprises et les accises. Les mesures s'éloignant des principes posés au sein de ces *benchmark* sont qualifiées de dépenses fiscales.

De ces approches différentes du système de référence en matière d'impôt sur les sociétés découle un traitement différent de mesures fiscales de même nature. Tel est notamment le cas pour les dispositifs applicables en matière d'amortissement dégressif, de récupération des pertes, de modalités d'élimination de la double imposition, ou d'exemptions des plus-values de cession d'actions.

Comme le souligne l'OCDE, l'enjeu lié à la définition de la notion et aux critères utilisés pour qualifier les mesures est donc considérable : *« selon la manière dont il définit les dépenses fiscales et la référence, un pays peut modifier sensiblement le nombre et l'importance des dépenses fiscales qu'il recense »*.

Il apparaît nécessaire d'assurer la plus grande transparence sur la manière dont la classification des dépenses fiscales et niches sociales est opérée.

Il convient à cet égard de relever que les États-Unis ont mis en place une procédure d'estimation et d'évaluation contradictoire des dépenses fiscales : chaque année, l'*Office of Tax Analysis* du département du Trésor et le *Joint Committee on Taxation* du Congrès établissent séparément la liste des dispositifs qu'ils considèrent comme étant des dépenses fiscales. Les niches recensées sont ensuite chiffrées, chacune des deux entités ayant un égal accès aux statistiques fiscales détaillées produites par l'administration fiscale américaine.

2 - D'importantes modifications ont été apportées au périmètre des dépenses fiscales

Compte tenu des difficultés de définition des dépenses fiscales, la liste des mesures considérées comme telles fait l'objet de modifications régulières, qui ont été particulièrement importantes au cours des dernières années.

- entre 1997 et 2003, 45 mesures ont été déclassées et requalifiées « en mesures particulières de calcul de l'impôt »¹² ;
- 93 mesures ont été déclassées depuis le PLF pour 2006, dont 55 en PLF pour 2006, 37 en PLF pour 2009 et 1 en PLF pour 2010 ;
- 78 mesures existantes ont été en sens inverse intégrées dans le champ des dépenses fiscales, dont 44 mesures dérogatoires affectant les impôts locaux et dont le coût est supporté par l'État.

¹² Conseil des impôts, *La fiscalité dérogatoire*, 2003.

Si les mesures déclassées et classées sont en nombre relativement équivalent, leur poids financier est en revanche très différent : les mesures déclassées représentent un coût total évalué à 80 Mds€ en 2008, contre 4,2 Mds seulement pour les mesures classées. Les classements et déclassements opérés depuis le PLF pour 2006 ont conduit à une diminution nette de 15 du nombre de mesures recensées comme « dépenses fiscales » pour un coût total de 75,8 Mds.

Les dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises ont été particulièrement concernés par ces déclassements et reclassements dans le périmètre des dépenses fiscales : 76 % des mesures classées et 56 % des mesures déclassées depuis le PLF pour 2006 ont pour bénéficiaires les entreprises. **Les mesures déclassées applicables aux entreprises représentent 67,9 Mds€ en 2008, soit 87,4 % du coût total des dispositifs déclassés sur la période.**

De plus, certaines réformes de la fiscalité des entreprises ont conduit à la suppression de dépenses fiscales. La suppression de la taxe professionnelle et son remplacement par une contribution économique territoriale, qui ne retient plus dans l'assiette les investissements, fait ainsi disparaître de la liste des dépenses fiscales les différentes exonérations qui s'appliquaient. L'avantage fiscal qui revient aux entreprises en application de la réforme n'est pas précisé et peut être plus important que la dépense fiscale précédente.

Les modifications de la liste des dépenses fiscales représentent donc un enjeu considérable, tant en termes de transparence de l'information du Parlement et du citoyen qu'en termes d'appréciation du coût des dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises.

Or, les modifications apportées à la liste des dépenses fiscales ne font pas l'objet de justification dispositif par dispositif.

En PLF pour 2009, le fascicule *Voies et Moyens* a présenté de façon succincte les quatre catégories de mesures ayant fait l'objet d'un déclassement : les mesures pouvant être assimilées au barème de l'impôt ; les mesures dictées par l'application du droit conventionnel ; les mesures correspondant à des reports d'imposition ou destinées à éviter certains "frottements fiscaux" ; les autres mesures. Il n'a cependant précisé ni la manière dont ces quatre catégories correspondent à une déclinaison du critère de généralité, ni la ventilation des mesures déclassées entre ces différentes catégories.

3 - La liste des mesures dérogatoires qualifiées de « dépenses fiscales » repose sur des critères qui pourraient être davantage explicités

L'analyse des mesures applicables aux entreprises figurant ou non sur la liste des dépenses fiscales conduit à mettre en avant l'existence de critères implicites et parfois appliqués avec un manque de cohérence.

a) Des dispositifs de nature similaire font l'objet d'un traitement différencié

- Les taux réduits de TVA

L'ensemble des 24 taux réduits de TVA¹³ ne sont pas considérés comme des dépenses fiscales.

Selon l'administration fiscale, seules les mesures qui se rattachent à des politiques sectorielles spécifiques, de nature sociale (taux réduit pour les cantines), économique (taux réduit pour les travaux dans les logements) ou environnementale (taux réduit pour la fourniture d'énergie renouvelable) sont qualifiées de dépenses fiscales. A l'inverse, les mesures consistant à l'application du taux réduit à l'ensemble d'une catégorie de produits ou d'opérations commerciales (produits alimentaires, transport de voyageurs, livres etc.) ne sont pas classées dans la catégorie des dépenses fiscales.

Cette distinction entre mesures rattachées à des politiques sectorielles spécifiques et mesures relatives à l'ensemble d'une catégorie, apparaît toutefois difficilement compréhensible :

- les taux réduits de TVA bénéficiant à des secteurs d'activité (hôtellerie, restauration, logement) pourraient également être considérés comme des mesures applicables à l'ensemble d'une catégorie, comme le sont la vente de produits alimentaires ou les transports de personnes (taxis ou transports de groupes), par exemple ;

¹³ En loi de finances initiale (LFI) pour 2010, l'administration a identifié 24 mesures qui fixent un taux réduit ou super-réduit de TVA. Il convient de relever que deux autres taux réduits ont été adoptés ou reconduits depuis le vote de la LFI : il s'agit du taux réduit de TVA pour les constructions et travaux de rénovation des locaux d'hébergement des établissements accueillant des mineurs ou des jeunes adultes handicapés et de la reconduction jusqu'au 31 décembre 2010 de l'application d'un taux de TVA de 5,5 % pour les opérations bénéficiant d'un Pass Foncier.

- de même, les taux réduits de TVA applicables aux livres, aux spectacles ou aux transports de personnes présentés comme relatifs à l'ensemble d'une catégorie, peuvent également être rattachés à des politiques sectorielles spécifiques (politique culturelle et politique des transports pour les exemples précités).

La distinction opérée entre les différents taux réduits de TVA apparaît donc peu pertinente. Afin de renforcer la transparence de l'information, il pourrait être utile d'intégrer au sein de la liste des dépenses fiscales les taux réduits de TVA non recensés comme tels, et présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau n° 1 : Taux réduits de TVA non considérés comme des dépenses fiscales

Mesure	Cadre juridique	Description de la mesure
Taux de 5,5 % applicable aux denrées alimentaires	Article 278 <i>Bis</i> du code général des impôts	Application du taux de 5,5 % sur les produits de consommation courante
Taux de 5,5 % applicable aux produits de chocolat	Article 278 <i>Bis</i> du code général des impôts	Application du taux de 5,5 % sur tous les produits composés à partir du chocolat
Taux de 5,5 % applicable aux produits pharmaceutiques	-	Application du taux de 5,5 % pour les médicaments non remboursables par la Sécurité Sociale
Taux de 5,5 % sur le transport de personnes	Article 278 <i>Bis</i> du Code général des impôts	Soumission au taux de 5,5 % pour toutes les prestations découlant d'un contrat de transport
Taux de 5,5 % sur le livre	Article 278 <i>Bis</i> du Code général des impôts	Soumission au taux de 5,5 % pour les livres format papier y compris leur location
Taux de 5,5 % applicable aux abonnements à des services de télévision	Article 279 <i>b octies</i> du code général des impôts	Soumission au taux de 5,5 % le prix de l'offre des abonnements souscrits par les usagers de télévision qui sont compris dans une offre composite comprenant d'autres services fournis par voie électronique
Taux réduit sur les prestations fournies par les entreprises de pompes funèbres	Article 279 du code général des impôts	Application du taux de 5,5 % pour le transport de corps dans des véhicules adaptés
Taux réduit sur les prestations de services fournies dans le cadre du nettoyage des voies publiques et l'enlèvement des ordures ménagères	Article 279 <i>h</i> du code général des impôts	Soumission à un taux de 5,5 % pour le nettoyage des voies publiques et pour les prestations de collecte, de tri et de traitement des déchets

Source : CPO

Il convient de relever à cet égard que d'autres pays européens, notamment la Suède, considèrent comme des dépenses fiscales l'ensemble des mesures de taxation à un taux réduit.

- Les exonérations des plus-values professionnelles et l'exonération des plus-values à long terme sur la cession de titres de participation

De nombreuses mesures d'exonération des plus-values professionnelles ne figurent plus parmi les dépenses fiscales recensées par le tome II des Voies et Moyens. Plusieurs ont en effet été déclassées lors du PLF pour 2009 et sont désormais qualifiées de modalités particulières de calcul de l'impôt.

Ces déqualifications apparaissent toutefois peu cohérentes.

Selon l'annexe II du PLF 2009, elles tiennent à ce que ces mesures sont destinées à « éviter les frottements fiscaux ». Cependant, si certains dispositifs¹⁴ limitent les conséquences de la cessation d'entreprise en cas de changement de la seule forme juridique de l'exploitation, plusieurs visent des hypothèses différentes. Le déclassement a également été justifié par l'administration fiscale par le principe selon lequel l'imposition des seules plus-values effectivement perçues serait le droit commun. Toutefois, les dépenses déqualifiées ne concernent pas seulement des reports d'imposition de plus-values latentes mais aussi des exonérations de plus-values effectivement réalisées.

De plus, la distinction opérée entre les différentes exonérations de plus-values professionnelles, certaines restant qualifiées de dépenses fiscales et d'autres ayant été déclassées, n'apparaît pas pleinement justifiée par des différences de nature entre ces mesures.

En conséquence, le déclassement de certaines mesures peut paraître contestable :

- exonération des plus-values de cession des petites entreprises, en fonction du chiffre d'affaires (article 151 *septies*, mesure 190204) ;
- exonération des plus-values de transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle ou de parts de sociétés de personnes (articles 41 et 151 *nonies*, mesures 190203 et 190206) ;

¹⁴On peut penser par exemple au report d'imposition en cas d'apport de titres inscrits au bilan d'une entreprise individuelle (article 151 *octies* B) ou à l'absence d'imposition des plus-values en cas de transformation d'une société d'avocats en association d'avocats (article 151 *octies* C).

- exonération des plus-values de cession d'entreprises individuelles ou de branche complète d'activité (article 238 *quindecies*, mesure 210309) ;
- exonération des plus-values immobilières (article 151 *septies* B, mesure 190209).

Pour les mêmes raisons, le déclassement de la taxation au taux réduit des plus-values à long terme provenant de cessions de titres de participation¹⁵ en PLF pour 2009 n'apparaît pas pleinement justifié.

b) Certaines mesures ne sont pas considérées comme des dépenses fiscales au regard du critère d'ancienneté, pourtant supprimé

L'ensemble des exonérations de TVA ne sont pas recensées en tant que dépenses fiscales.

En matière de TVA, il existe une multitude d'exonérations de base ou d'impôt. Dès lors qu'elles s'appliquent sans restriction à tous les services ou à toutes les opérations commerciales, les exonérations constituent la règle de droit commun. C'est pourquoi elles n'ont pas à figurer dans la liste des dépenses fiscales annexée au PLF. C'est le cas par exemple des opérations réalisées par les exploitants agricoles.

A côté de ces mesures de droit commun, différentes dispositions du code général des impôts placent en dehors du champ d'application de la TVA des opérations commerciales ou des prestations de services qui, en principe, sont soumises à taxation. Parce qu'elles répondent à des conditions ou à des modalités d'imposition particulières, ces mesures figurent dans le tome II des voies et moyens. C'est le cas de la mesure n° 720 202 qui chiffre l'exonération de TVA pour la fourniture d'eau dans les communes dans la mesure où elles comptent moins de 3 000 habitants. Il en va de même pour l'exonération des produits de la pêche réalisés par des entreprises dès lors qu'elles ont la qualité de marins pêcheurs ou d'armateurs.

Cependant, l'ensemble des dispositions du code général des impôts qui répondent à ces caractéristiques en plaçant des opérations commerciales ou des prestations de services en dehors du champ d'application de la TVA et qui devraient donc être chiffrées dans la loi de finances au titre des dépenses fiscales, n'apparaissent pas dans le tome II des Voies et moyens.

¹⁵ Taxation au taux réduit des plus-values à long terme provenant de cessions de titres de participation et de certaines parts de fonds commun de placement à risque (FCPR) et de sociétés de capital risque (SCR), ainsi que sous certaines conditions, de leurs distributions.

L'administration fiscale justifie la différence de traitement entre ces exonérations par le critère de l'ancienneté des mesures. A ce titre, des dispositions d'exonérations de TVA concernant les ventes portant sur les articles fabriqués par des groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés ou celles concernant les associations intermédiaires conventionnées dont la gestion est désintéressée ne figurent pas sur la liste des dépenses fiscales.

Cette distinction opérée au nom de l'ancienneté appelle deux remarques :

- elle n'est pas appliquée de manière uniforme pour l'ensemble des exonérations : ainsi, l'exonération portant sur les produits de la pêche existe depuis la création de la TVA mais est malgré cela considérée comme une dépense fiscale ;
- le critère d'ancienneté ayant été supprimé à compter du PLF pour 2009, il ne devrait plus être utilisé.

Les exonérations de TVA non considérées comme des dépenses fiscales au nom du critère d'ancienneté devraient faire l'objet d'un réexamen et pourraient être réintégrées à la liste des dépenses fiscales si seule l'ancienneté justifie leur non-recensement sur cette liste.

c) Certains dispositifs dérogatoires ont été déclassés au nom du droit international

Certains déclassements de dépenses fiscales en PLF pour 2009 sont fondés sur l'analyse selon laquelle les mesures concernées étaient dictées par l'application du droit international. Celui-ci est ainsi implicitement présenté comme une composante du critère de généralité.

Sont concernées trois dépenses fiscales en matière de taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE), pour un total évalué à 3 714 M€ en 2009:

- exonération des consommations des établissements de production de produits énergétiques (article 265 C, III, du Code des douanes) ; il s'agit de l'exonération de taxe intérieure de consommation pour autoconsommation des produits pétroliers dans les raffineries ;
- exonération des consommations de certains bateaux (article 265 bis, 1, c) ;
- exonération des consommations des aéronefs commerciaux (article 265 bis, 1, b).

L'existence de ces mesures dérogatoires en droit français est pleinement justifiée par les accords internationaux conclus et par le droit européen élaboré à cette fin.

L'exonération de TIPP pour les produits énergétiques utilisés comme carburant ou combustible à bord des aéronefs, à l'exclusion des aéronefs de tourisme privé, est prévue par la Convention de Chicago sur l'aviation civile internationale, ratifiée par la France. Cette exonération figure dans la totalité des accords aériens bilatéraux signés par la France avec plus de 150 pays et dans les accords aériens communautaires. Elle figure par ailleurs également à l'article 14 de la directive 2003/96/CE.

L'exonération de TIPP pour les produits pétroliers utilisés par certains bateaux et l'exonération de taxe intérieure de consommation pour autoconsommation sont, pour leur part, imposées par le droit communautaire.

Il convient cependant de s'interroger sur la pertinence du critère du caractère conventionnel utilisé pour déclasser ces mesures.

Sur le plan juridique, le caractère conventionnel de la mesure n'exonère pas le gouvernement de sa responsabilité dans son adoption puisque ces mesures fiscales issues du « droit conventionnel » sont adoptées à l'unanimité dans le cadre international et européen. Dès lors, le gouvernement français y a expressément consenti, avant que le Parlement n'entérine cette décision¹⁶. Il convient d'ailleurs de relever que d'autres pays, comme l'Allemagne, considèrent ces exonérations comme des dépenses fiscales¹⁷.

Sur le plan de la finalité économique de ces mesures, ces dernières ne peuvent être assimilées à des modalités de calcul de l'impôt constituant la norme : elles visent à limiter l'effet de la hausse du cours du baril du pétrole sur les secteurs de la pêche et du transport aérien, importants consommateurs de produits pétroliers, et constituent ainsi des mesures dérogatoires au regard du principe de neutralité fiscale vis-à-vis des autres consommateurs de carburants pétroliers et au regard d'objectifs d'intérêt général comme la lutte contre les émissions de gaz carbonique. D'un point de vue économique, il s'agit donc de dispositions dérogatoires en faveur d'activités particulières et rien n'interdit au droit conventionnel d'être à l'origine de ce type de dispositions.

¹⁶ Cf. Article 62 de la loi de finances rectificative pour 2007 n° 2007-1824 du 25 décembre 2007, qui transpose la directive communautaire 2003-96/CE du 27 octobre 2003 relative au cadre communautaire de taxation des énergies et de l'électricité.

¹⁷ Cf. l'exonération de TIPP sur les carburants utilisés par les aéronefs.

Enfin, il convient de relever que la France applique l'exonération de TIPP sur les aéronefs non seulement aux vols internationaux comme l'exige le droit international et la directive communautaire mais aussi aux vols domestiques, ce qui ne lui est pas imposée dans ce cadre. Cette extension de l'exonération aux vols domestiques devrait en tout état de cause être considérée comme une dépense fiscale.

Si l'existence de ces mesures dérogatoires est justifiée par le droit international et communautaire, leur déclassement n'apparaît toutefois pas pleinement justifié. La réintégration de ces mesures dans la liste des dépenses fiscales pourrait être envisagée. En revanche, afin de mettre en évidence que ces mesures sont issues des droits international et communautaire, il pourrait être utile de compléter l'information disponible dans les Voies et Moyens sur ce point afin de souligner que le gouvernement ne dispose pas de marge de manœuvre sur ces mesures au niveau national.

d) Certaines mesures dont l'objectif n'est pas exclusivement fiscal ne sont pas considérées comme des dépenses fiscales

Certaines entreprises relèvent des régimes micro-entreprises¹⁸, régimes qui sont par définition dérogatoires du droit commun fiscal et offrent à ceux qui en relèvent des conditions d'imposition différentes. Les mesures dérogatoires applicables aux micro-entreprises¹⁹ ne sont plus considérées comme des dépenses fiscales depuis le PLF pour 2006. Selon l'administration fiscale, ces mesures ont pour objectif la simplification des obligations déclaratives à la charge des usagers et constituent le régime de droit commun pour les entreprises individuelles dont le chiffre d'affaires est inférieur à certains seuils, ce qui justifie leur déclassement à ce titre.

Comme les régimes micro, le régime de l'auto-entrepreneur a pour objet une simplification de gestion pour permettre aux exploitants d'effectuer au cours de l'année des paiements globalisés auprès d'un seul interlocuteur pour leur impôt sur le revenu et leurs prélèvements sociaux.

¹⁸ Ce régime est réservé exclusivement aux entreprises individuelles réalisant moins de 32 000€ de chiffre d'affaires annuel pour les prestataires de services et moins de 80 000€ de chiffre d'affaires annuel pour les ventes et fournitures de logement. La loi de modernisation de l'économie a procédé à ce relèvement des seuils et a prévu leur revalorisation annuelle.

¹⁹ Abattement de 34 % sur les recettes retirées d'une exploitation non commerciale lorsque leur montant annuel n'excède pas un certain seuil ; abattement sur les chiffres d'affaires ou sur les recettes dont le montant n'excède pas certaines limites pour les entreprises qui déclarent des bénéfices industriels et commerciaux (BIC).

Cependant, s'il poursuit en partie cet objectif de simplification, ce régime vise également à favoriser la création d'activités et a un caractère dérogatoire et optionnel par rapport aux régimes micro. Compte tenu de ces caractéristiques, il pourrait être envisagé de le qualifier de dépense fiscale (et de niche sociale pour son volet social).

e) Certains dispositifs prévus pour les groupes de sociétés ont été déclassés au regard de leur portée générale

Le régime d'intégration fiscale de droit commun des résultats des groupes de sociétés françaises n'est plus regardé comme une dépense fiscale depuis le PLF pour 2006. Ce régime autorise une société mère à se constituer seule redevable des impôts sur les bénéfices due par elle-même et ses filiales françaises dont elle détient de manière directe ou indirecte 95 % au moins du capital. Ce dispositif permet des compensations entre des résultats bénéficiaires et des résultats déficitaires des sociétés membres.

Ce déclassement a été opéré en raison de la portée large de la mesure : en 2008, 80 000 sociétés membres d'environ 20 000 groupes en ont bénéficié.

Si ce régime semble être progressivement devenu le régime de droit commun des groupes, certaines de ses modalités d'application pourraient être considérées comme des dépenses fiscales au sein de ce régime.

En effet, le régime conserve un caractère optionnel et était à ce titre considéré comme une dépense fiscale lors de sa création en LFI pour 1988. Ce caractère optionnel offre une liberté importante aux groupes qui choisissent d'en bénéficier : liberté de délimitation du périmètre du groupe lors de l'option ; liberté de modifier le périmètre au cours de la période d'option ; liberté de sortir du régime de l'intégration fiscale lorsque ce régime n'apporte plus d'avantages.

Le régime de l'intégration fiscale prévoit en outre des neutralisations fiscales intra-groupes qui conduisent à des déductions ou réintégrations s'ajoutant à la compensation des bénéfices et des pertes.

Certaines des « neutralisations » peuvent apparaître comme des mesures techniques permettant d'éviter des doubles déductions ou des doubles impositions²⁰.

D'autres neutralisations constituent en revanche de véritables avantages conduisant à des diminutions de l'assiette imposable du groupe par rapport à l'assiette qui aurait résulté de l'application du régime de droit commun. Elles diminuent la charge fiscale que supporte réellement le groupe intégré, au-delà de la simple prise en compte des résultats des sociétés déficitaires. Ces modalités de neutralisations fiscales pourraient être assimilées à des dépenses fiscales, dès lors qu'elles dérogent au droit commun et accroissent les avantages accordés aux groupes.

**Encadré n°4 : Des modalités de neutralisations fiscales
assimilables à des dépenses fiscales**

L'article 223 B 3^e al du Code général des impôts (CGI) prévoit des ajustements qui ne peuvent être assimilés à des suppressions de doubles impositions, mais qui constituent de réels avantages liés au régime de groupes lui-même. Il s'agit de :

- la déduction du résultat d'ensemble des dividendes perçus par une société membre d'un groupe qui ne peuvent être qualifiés de revenus de filiales (185 M€ en 2008) ;
- la neutralisation pour la détermination du résultat d'ensemble de la quote-part de frais et charges sur les produits de participation relevant du régime mère et filiale (1633 M€ en 2008).

L'intégration dans la liste des dépenses fiscales de certaines des modalités d'application du régime de l'intégration fiscale pourrait être envisagée. Cela permettrait notamment d'assurer l'information sur le coût de ces mesures dans les Voies et Moyens.

En tout état de cause, le maintien d'un suivi précis et public du régime de l'intégration fiscale demeure indispensable au regard de son coût (19,5 Md € en 2008) et des modifications fréquentes dont il fait l'objet. Ces modifications ont en effet un impact important sur le coût du dispositif.

²⁰ On peut citer à titre d'exemple pour ces neutralisations visant à éviter les doubles impositions ou doubles déductions la neutralisation des provisions pour créances douteuses et risques intragroupe, la neutralisation des provisions pour dépréciation d'éléments d'actifs ou encore la neutralisation des abandons de créances, subventions et libéralités internes au groupe.

B - Un périmètre des niches sociales progressivement étendu

1 - La qualification de niche sociale

a) Des niches sociales définies en référence à des règles générales applicables en matière de prélèvement social

Depuis le PLFSS 2010, l'annexe V du PLFSS définit les niches sociales comme « *l'ensemble des mesures portant sur les prélèvements affectés aux organismes de base de la sécurité sociale qui entraînent une perte de recettes pour ces organismes ou pour l'État si celui-ci les compense et un allègement pour ceux qui acquittent ces prélèvements, par rapport à ce qui serait résulté des règles générales applicables en matière de prélèvement social* ».

Comme la définition des dépenses fiscales, la définition des niches sociales repose sur son effet (une perte de recettes pour les finances publiques et un allègement du prélèvement pour le cotisant ou contribuable) et sur son caractère de dérogation à la norme.

En conséquence, la question de la norme applicable en matière sociale doit être posée.

L'annexe V du PLFSS énumère des règles générales sur les prélèvements applicables à différentes assiettes, et notamment aux différents types de revenus. La règle serait « *l'assujettissement des sommes versées aux actifs en lien avec une activité professionnelle (y compris les sommes qui se substituent aux revenus professionnels le cas échéant) aux cotisations ainsi qu'à la CSG et à la CRDS. Pour cette catégorie de revenus, les cotisations de sécurité sociale sont appliquées de manière proportionnelle sur l'intégralité de la rémunération, sauf en matière de vieillesse où une partie des cotisations sont plafonnées* ».

Si elle a le mérite d'être explicite, cette formulation présente quelques limites :

- elle raisonne largement à partir du cas des rémunérations des salariés du régime général ;
- elle porte essentiellement sur la question de l'assujettissement et du non-assujettissement, sans se prononcer sur la question des taux si ce n'est sous l'angle de la proportionnalité des cotisations ;
- enfin, elle ne s'applique qu'aux prélèvements affectés à la sécurité sociale.

b) Une amélioration possible de la norme

Pour déterminer la norme applicable en matière de prélèvements sociaux, il apparaît possible de retenir des orientations simples, qui relèvent à la fois de principes juridiques, notamment l'égalité devant les charges publiques, et du souhait de cohérence par rapport à l'objectif des prélèvements.

- L'unicité des taux

L'application du principe d'égalité devant les charges publiques se traduit généralement par l'application d'un taux unique, générant un prélèvement strictement proportionnel à l'assiette taxée²¹.

La coexistence de plusieurs taux pour un même prélèvement constitue une dérogation – sauf si elle est inhérente à l'objectif même de celui-ci (progressivité de l'impôt sur le revenu, impôt à visée « comportementale »...). Dès lors, les différences de taux peuvent avoir un caractère de « niche » – en considérant le taux maximal comme la règle et les taux réduits comme des exceptions – ou de surtaxe – le taux minimal est la règle, les taux supérieurs des exceptions. Cette question est généralement aisément tranchée à partir du critère de l'importance relative du champ des différents taux : devrait être retenu comme taux normal le taux s'appliquant à la plus grande proportion de l'assiette.

- L'universalité du statut de redevable

Dès lors qu'un prélèvement est défini sur une assiette, l'égalité devant les charges publiques imposerait que cette assiette soit assujettie, quels que soient les agents économiques concernés. Des exemptions pour des catégories d'agents, ou des seuils d'assujettissement, constituent des dérogations.

- La complétude de l'assiette

Dès lors qu'une assiette est définie, l'égalité devant les charges publiques et la simplicité du prélèvement font de son assujettissement intégral le principe, et toute règle écartant ou réduisant une part de l'assiette ainsi définie est une dérogation.

²¹ Pour certains dispositifs fiscaux dont l'impôt sur le revenu, le même principe d'égalité devant les charges publiques se traduit par l'application d'un taux progressif, dont l'objectif est d'assurer un caractère redistributif au prélèvement.

Une assiette est donc en principe complètement assujettie : un abattement sur l'assiette ou un plafonnement sur l'assiette sont une dérogation.

Toutefois, certaines exemptions d'assiette peuvent être considérées comme ne constituant pas une dérogation, mais comme relevant du principe fiscal selon lequel une même assiette n'est assujettie qu'une fois à un même prélèvement : les exemptions visant à éviter une double taxation (notamment pour assurer la neutralité des prélèvements à l'égard des formes juridiques de certaines relations économiques) peuvent ne pas être qualifiées de dispositifs dérogatoires. Il en va ainsi de l'exemption de l'assiette de la C3S d'éléments du chiffre d'affaires concernant des prestations entre entités d'un même groupe.

- Une conception finaliste de l'assujettissement

Dès lors que l'assiette d'un prélèvement correspond à une notion économique et sociale identifiée et cohérente – la rémunération, le revenu, le chiffre d'affaires –, on peut considérer que le principe est que tout élément relevant de la même nature économique et sociale y est assujetti : l'assujettissement d'une réalité économique emporte l'assujettissement de ce qui en est l'accessoire ou le substitut.

Cette logique finaliste définit l'assiette de nombreux prélèvements, et tout particulièrement de l'assiette des cotisations sociales, dont le champ est volontairement large, incluant les avantages en nature. Aux termes de cette logique finaliste, tout élément remplissant des finalités ou ayant des caractéristiques analogues devrait être assujetti.

Cette logique finaliste est nécessaire, à la fois pour que le prélèvement atteigne sa finalité (assujettir les revenus, par exemple) et pour prévenir les pratiques d'optimisation ou d'évasion d'assiette : si un élément substituable à l'assiette principale n'est pas assujetti de la même façon, le risque de substitution d'assiette est fort.

Ce principe est en outre conforme à la vocation générale des cotisations et des contributions sociales. C'est en effet une caractéristique initiale des prélèvements sociaux d'être censés s'appliquer à l'assiette la plus large possible, contrairement à une fiscalité dont l'assiette est traditionnellement plus lacunaire.

Peuvent donc être considérés comme dérogatoires les dispositifs écartant l'assujettissement de certains éléments aux prélèvements sur des éléments proches. Ainsi, dès lors que l'intéressement constitue un accessoire ou un substitut de la rémunération, parce qu'il a le caractère d'avantage offert par l'employeur, son assujettissement est de principe, et ce n'est qu'en vertu d'une disposition spécifique qu'il est exempté.

- Le prélèvement est à la charge du redevable

Si un tel principe peut sembler évident, il existe toutefois des dispositifs de prise en charge des prélèvements par des organismes publics – y compris ceux qui seraient destinataires des prélèvements en question –, soit dans le cadre d'une politique sectorielle (prise en charge des cotisations sociales des professionnels libéraux de santé) soit dans le cadre d'un traitement des difficultés économiques des redevables (travailleurs indépendants, entreprises agricoles).

2 - Le recensement des niches sociales, progressivement accru, pourrait être complété

Le périmètre des dispositifs dérogatoires considérés comme des « niches sociales » a été considérablement étendu entre 2007 et 2010.

Le nombre de mesures dérogatoires décrites a été considérablement accru : sont présentées depuis 2008 les dispositifs de taux réduits, de cotisations et d'assiettes forfaitaires, et depuis 2009 une évaluation des exemptions d'assiette. Le PLFSS pour 2010 a enfin introduit une nouvelle section relative à d'autres catégories faisant l'objet de prélèvements particuliers, qui mentionne également certains dispositifs affectant les recettes d'autres régimes que le régime général de sécurité sociale.

Malgré ces améliorations, la majeure partie des dispositifs dérogatoires relatifs aux régimes obligatoires de base autres que le régime général n'est pas recensée dans l'annexe V du PLFSS. Les différentes mesures dérogatoires rattachées au régime social des indépendants, aux régimes agricoles et au régime des industries électriques et gazières ne sont ainsi pas détaillées.

Il serait souhaitable d'inclure l'ensemble des mesures dérogatoires applicables à ces régimes dans l'annexe V, afin de disposer d'une vision aussi exhaustive que possible des niches sociales existantes.

III - L'évaluation du coût des dispositifs dérogatoires demeure perfectible

A - Les limites intrinsèques des estimations

1 - La méthode utilisée consiste à estimer la perte initiale de recettes

L'estimation du coût des dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux repose sur l'évaluation des « *pertes de recettes toutes choses égales par ailleurs* », en mesurant *ex post* le coût de l'écart à la norme et en supposant inchangé le comportement des bénéficiaires. Il s'agit d'une **évaluation de la perte initiale de recettes**.

Encadré n° 5 : Les autres méthodes existantes pour évaluer les dispositifs dérogatoires

- **La perte finale de recettes** : est évalué le montant de la réduction de la recette qu'entraîne l'adoption d'une dépense fiscale, considérant le changement de comportement des contribuables et les conséquences sur les recettes issues des autres taxes que cette adoption induira ;
- **L'équivalent en dépense** : est évaluée la dépense directe qu'il faudrait effectuer avant impôt pour obtenir le même effet après impôt que celui du dispositif dérogatoire, si la dépense directe bénéficie du traitement fiscal ou social applicable à ce type de subvention ou de transfert entre les mains du bénéficiaire.

Source : Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE, publications de l'OCDE 2010

La méthode de la perte initiale de recettes est utilisée en France mais aussi dans de nombreux pays de l'OCDE²². Seule la Suède donne des mesures d'équivalent en dépenses, mais ce sous forme d'un supplément à la présentation de base et non dans cette présentation elle-même.

Cette méthode est la plus facile à exploiter mais elle comprend de nombreux inconvénients, qui sont autant de limites à l'estimation du coût des dispositifs dérogatoires.

²² Tel est le cas de l'ensemble des dix pays de l'OCDE étudiés dans l'étude consacrée par cet organisme aux dépenses fiscales : Allemagne, Canada, Corée, Espagne, États-Unis, France, Japon, Pays-Bas, Royaume-Uni et Suède.

2 - Les coûts et gains indirects des dispositifs dérogatoires ne sont pas pris en compte

La méthode de la perte initiale de recettes ne permet pas de mesurer les effets budgétaires indirects :

- **un dispositif dérogatoire peut avoir un impact financier négatif plus important sur le prélèvement auquel il est rattaché que le coût facial présenté.** Les dépenses qui ouvrent droit à un crédit d'impôt pour les entreprises sont ainsi, dès lors qu'elles sont engagées dans l'intérêt de l'exploitation, déductibles du résultat imposable. Ainsi, le coût du crédit d'impôt famille, qui incite l'entreprise à prendre en charge une dépense qui n'entre pas *a priori* dans son objet, est double : il résulte non seulement du crédit d'impôt mais aussi de la déduction du résultat imposable de la dépense²³, qui minore le montant de l'impôt acquitté. Pour autant, le coût affiché dans les documents officiels correspond au seul crédit d'impôt.
- **un dispositif dérogatoire peut avoir un impact financier négatif sur d'autres prélèvements obligatoires ou sur d'autres dépenses publiques.** Ces effets indirects ne sont pas mesurés, alors qu'ils peuvent être importants. Par exemple, les réductions d'impôt sur le revenu diminuent le revenu imposable, ce qui a un impact budgétaire sur l'assiette de la CSG et sur les prestations sociales conditionnées par le niveau de ressources.
- **un dispositif dérogatoire peut également conduire à des gains indirects *ex post*,** qui ne font pas davantage l'objet d'une estimation. Les effets positifs de la mesure peuvent en effet conduire à un surcroît de recettes : ainsi, les emplois créés grâce aux allègements généraux de cotisations sur les bas salaires sont à l'origine de cotisations sociales supplémentaires, qui sont autant de ressources pour la Sécurité sociale.
- enfin, l'évaluation du coût net de la mesure dérogatoire supposerait également la prise en compte des **coûts de gestion induits** par la mesure. Le coût de gestion des dispositifs dont bénéficient les entreprises sur agrément n'est ainsi pas pris en compte dans le chiffrage présenté.

²³ On ne peut y objecter que les produits résultant de la charge devraient, dès lors, aussi être pris en compte : en effet, l'évaluation de la dépense fiscale doit permettre sa comparaison avec une dépense budgétaire directe ; or cette comparaison n'est possible que si l'évaluation est faite *ex ante*, et non *ex post* (sauf à prendre également en compte les produits générés par la dépense budgétaire directe).

Il convient toutefois de noter que, pour partie²⁴, ces limites au chiffrage du coût complet des dispositifs sont communes aux dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux et aux dépenses budgétaires ou prestations sociales.

3 - Le coût total des dispositifs n'a qu'une valeur indicative

Compte tenu des limites inhérentes à chacun des chiffrages effectués et des interactions possibles entre différents dispositifs dérogatoires, la totalisation du coût des mesures dérogatoires n'a qu'une valeur indicative.

Si le coût total ainsi calculé ne fournit qu'un ordre de grandeur, il apparaît toutefois utile à des fins de comparaison entre dispositifs et dans le temps.

L'annexe II des Voies et Moyens présente depuis 2009 une telle totalisation pour les dépenses fiscales.

Les limites méthodologiques inhérentes à cet exercice sont rappelées (niveaux variables de fiabilité du chiffrage selon les mesures, dispositifs non chiffrés, non prise en compte des interactions éventuelles entre dépenses fiscales). Dans le tome II des Voies et moyens du PLF pour l'année N+1, cette somme est aussi indiquée pour les années N et N-1 en prenant le périmètre des dépenses fiscales de l'année N+1. La somme des coûts des dépenses fiscales est ventilée par impôt et par mission budgétaire.

En revanche, l'annexe V du PLFSS ne présente pas de coût total consolidé des dispositifs chiffrés.

Les principaux tableaux sont limités aux 31,48 Mds€ d'allègements et exonérations ciblées traditionnellement identifiés (prévision 2010). Le chiffrage de 9,1 Mds au titre des exemptions d'assiette est pour sa part présenté dans un tableau distinct, et, surtout, les autres dispositifs dérogatoires inclus dans l'annexe V depuis 2009 ne font pas l'objet d'un chiffrage consolidé. Or, l'addition de ces « dispositifs divers », pour les seuls éléments qui sont chiffrés, s'élève à 2,95 Mds pour 2010 (3,34 avant la suppression de deux dispositifs en LFSS).

Sur le seul périmètre des éléments chiffrés dans l'annexe V, le total des pertes de recettes s'élève donc à 43,5 Mds€, sans que cette totalisation soit présentée.

²⁴ Mesure des gains indirects liée aux effets positifs du dispositif ; estimation des coûts de gestion du dispositif.

B - Le chiffrage des dispositifs dérogatoires a été sensiblement amélioré, mais demeure perfectible

1 - Les dépenses fiscales sont davantage chiffrées, avec une fiabilité variable

Le nombre de dépenses fiscales chiffrées a considérablement progressé au cours des dernières années : alors que le Conseil des impôts relevait en 2003 que seules 56 % des dépenses fiscales étaient chiffrées, la proportion des mesures chiffrées atteint en PLF pour 2010 91 %²⁵. En ce qui concerne les dépenses fiscales applicables aux entreprises, 57 d'entre elles ne sont pas chiffrées en PLF pour 2010, soit 19,6 %.

Si le nombre de dépenses fiscales chiffrées a sensiblement augmenté, la part des mesures pour lesquelles le coût affiché ne constitue qu'un ordre de grandeur demeure importante : elle représente 47 % du total des dépenses fiscales dans le PLF pour 2010.

L'estimation du coût des dépenses fiscales se heurte en effet à des difficultés méthodologiques, qui conditionnent la qualité du chiffrage réalisé. La DLF utilise différentes méthodes afin de chiffrer les dépenses fiscales :

- la simulation du coût à partir de l'ensemble des déclarations fiscales ou d'un échantillon représentatif permet de calculer le manque à gagner résultant de la mesure. Un logiciel de simulation²⁶ est utilisé pour effectuer une double liquidation de l'impôt (d'abord avec la législation en vigueur, puis en supprimant la mesure concernée). Cette technique est principalement utilisée pour évaluer le coût de dispositifs tels que les réductions d'impôts, les crédits d'impôts ou les abattements.
- la reconstitution de la base taxable à partir de données fiscales permet d'évaluer la diminution de base taxable imputable à la mesure. Le coût de la mesure s'obtient en appliquant un taux marginal moyen d'imposition à la base taxable ainsi reconstituée. Cette technique est notamment utilisée pour estimer la perte de recettes liée aux exonérations.

²⁵ 81 % en PLF pour 2007, 83 % en 2008, 89 % en 2009 et 91 % en 2010.

²⁶ Les simulations sur l'impôt sur le revenu sont ainsi réalisées à partir du logiciel ORISON.

- la reconstitution de la base taxable est également opérée à partir de données non fiscales²⁷. Cette méthode est généralement employée lorsque les contribuables n'ont pas à faire figurer les montants exonérés dans leurs déclarations fiscales.

Cette méthode apparaît moins fiable que les deux précédentes : elle conduit dans certains cas à s'appuyer sur les données fournies par des organismes qui mènent en même temps une action lobbyiste pour le maintien ou le développement de la mesure. A titre d'exemple, le coût de la franchise d'impôt sur le revenu des arbitres résulte des seuls chiffres fournis par l'Association française du corps arbitral multisports (AFCAM).

Selon les mesures, le niveau de fiabilité du chiffrage diffère donc, en fonction des techniques qu'il est possible d'utiliser. Ce niveau de fiabilité est désormais systématiquement indiqué dans le tome II des Voies et Moyens.

Encadré n°6 : Les différents niveaux de fiabilité du chiffrage des dépenses fiscales

Chiffrage « Très bon » : Cette qualification concerne les estimations des dépenses pour lesquelles des données constatées existent (cas des crédits d'impôt en matière d'impôt sur le revenu ou des crédits non susceptibles d'être reportés pour l'impôt sur les sociétés) ou pour lesquelles les évaluations sont réalisées à partir de simulations effectuées sur des échantillons dont la représentativité est avérée.

- *Chiffrage « Bon » :* Cette qualification concerne les estimations des dépenses pour lesquelles les données disponibles permettent d'estimer le coût avec une précision plus relative :

Il peut notamment s'agir d'exonérations pour lesquelles la base exonérée est connue avec précision mais pour lesquelles le taux à appliquer ne l'est pas, à défaut d'avoir les moyens de caractériser finement la population des bénéficiaires.

Il peut également s'agir de dispositifs pour lesquels des données déclaratives existent mais ne font pas l'objet d'une individualisation par dépense fiscale. D'autres données sont alors utilisées pour estimer la part relative des différents coûts des dispositifs dans le total.

Il peut enfin s'agir de dispositifs pour lesquels le déclaratif directement exploitable est partiel ou fait l'objet d'une exploitation informatique partielle (mesures applicables à l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés).

²⁷ Les données externes à l'administration fiscale sont généralement issues de la comptabilité publique ou d'études économiques souvent extérieures à l'administration des finances.

- *Chiffrage « Ordre de grandeur »* : Cette qualification concerne les estimations des dépenses pour lesquelles il existe une incertitude forte, les seules données disponibles ne permettant pas d'estimer les coûts à partir d'hypothèses robustes. Les chiffrages effectués permettent simplement d'estimer que le coût de la mesure est inférieur à 500.000 € ou bien de l'ordre de 1 M€, 10 M€, 100 M€ ou 1.000 M€.

Source : Direction de la législation fiscale

L'absence de définition d'une norme fiscale par rapport à laquelle les dépenses fiscales ont un caractère dérogatoire entraîne également des conséquences en matière de chiffrage. Ainsi, pour le coût des taux réduits de TVA à 2,1 %, la norme retenue est le taux réduit de 5,5% et non le taux normal de 19,6 %. La référence au taux réduit de 5,5 %, lui-même dérogatoire et généralement considéré comme une dépense fiscale dans le tome II des Voies et Moyens, n'apparaît pas pertinente. La référence retenue conduit ainsi à minorer considérablement l'estimation du coût des taux de 2,1 %, dont le coût serait multiplié par plus de cinq s'il était fait référence au taux de 19,6 %.

2 - Un chiffrage plus récent des niches sociales

Le chiffrage des niches sociales, beaucoup plus récent, est présenté depuis le PLFSS pour 2009.

Un nombre important de dispositifs recensés ne font pas l'objet d'un chiffrage, dont certains sont non négligeables : ainsi, le coût des taux réduits (journalistes rémunérés à la pige et collaborateurs de presse, artistes, professions médicales exerçant à temps partiel pour le compte de plusieurs employeurs) et des déductions de frais professionnels (bâtiment, aviation marchande, journalistes) n'est pas chiffré.

A la différence des dépenses fiscales, certains de ces dispositifs ne font de plus pas l'objet d'estimations alors que l'information est ou serait disponible : ainsi, l'impact de l'assiette du secteur des industries électriques et gazières (IEG), chiffré à 430 M€, ou l'impact du plafonnement de la cotisation maladie des travailleurs indépendants, évalué à 700 M€, ne sont pas présentés dans l'annexe V.

Les méthodes d'estimation du coût des niches sociales sont moins formalisées que celles existant pour les dépenses fiscales : toutes les niches sociales ne sont pas chiffrées séparément dans l'annexe V du PLFSS mais présentées sous forme de fiches regroupant généralement plusieurs mesures. Certaines indiquent uniquement le montant annuel des assiettes exonérées au titre d'un ensemble de dispositifs, comme tel est le cas par exemple pour la prévoyance complémentaire et la retraite complémentaire.

La fiabilité du chiffrage des niches sociales varie fortement, selon la nature des dispositifs.

L'évaluation du coût direct des allègements généraux et exonérations ciblées de cotisations sociales est relativement stabilisée, au moyen de calculs reproductibles d'année en année.

En effet, le champ de ces exonérations est étroitement circonscrit : elles ne concernent que la sécurité sociale, et ne remettent pas en cause le versement des autres cotisations (régime complémentaire obligatoire, assurance chômage, contribution de solidarité autonomie etc...). En outre, la majeure partie de ces allègements et cotisations font l'objet d'une compensation à la sécurité sociale et d'une facturation à l'euro près. Les exonérations non compensées font également l'objet d'un suivi statistique exhaustif.

Si dans l'ensemble les coûts des exonérations et allègements sont bien suivis, dans certains cas le coût complet des mesures a pu être masqué. C'est le cas notamment de la mesure relative à l'emploi de travailleurs occasionnels agricoles : l'absence de suivi de la partie non compensée de l'exonération conduisait à minorer son coût de 136 millions en 2007, par rapport à un coût total de 325 millions, soit une minoration de plus de 40 %²⁸.

Les pertes de recettes liées aux exemptions d'assiettes sont plus difficiles à évaluer.

Les dispositifs exemptés sont présentés par 23 fiches dans l'annexe V du PLFSS pour 2010 et sont regroupés en six catégories : participation financière et actionnariat salarié, aides directes consenties aux entreprises, prévoyance et retraite, fin du contrat de travail, primes exceptionnelles et exemptions ciblées sur certains secteurs d'activité.

Afin d'estimer le coût des exemptions d'assiette, la méthode, proche de la reconstitution de base taxable à partir de données non fiscales utilisée en matière de dépenses fiscales, consiste à reconstituer l'assiette faisant l'objet d'une exemption. Cette assiette est ensuite multipliée par le taux de cotisations sociales. De ces recettes sociales qui n'ont pas été perçues doivent être soustraites les recettes effectivement perçues, dont le forfait social, ce qui permet d'obtenir le montant du coût de la niche sociale.

²⁸ *Evaluation du dispositif de réduction des cotisations sociales pour l'emploi de travailleurs occasionnels et de demandeurs d'emploi dans l'agriculture, rapport IGAS-IGF 2009.*

Les données disponibles sur les assiettes exemptées ne présentent pas la plus grande cohérence.

De manière ponctuelle, les assiettes indiquées par l'annexe V à partir de différentes sources statistiques, ne sont pas complètement cohérentes avec les assiettes des prélèvements correspondants. Ainsi, en 2009, les données relatives à l'assiette du forfait social pour le régime général et le régime agricole font état d'une assiette de 15,93 Mds, soit nettement moins (27 %) que le résultat de l'addition des statistiques disponibles sur l'intéressement, la participation, le PEE et la retraite supplémentaire (21,7 Mds). L'écart est encore plus grand entre l'assiette de la taxe « prévoyance » (8,94 Mds pour le régime général et le régime agricole) et le montant indiqué de 13,1 Mds (-32 %).

Par ailleurs, certaines assiettes exemptées ne sont connues que par enquête statistique et non du fait de l'existence de taxes. Dès lors, les déclarations des employeurs sont moins fiables, les données sont disponibles de façon moins régulière et avec moins de détail. Les éléments les moins bien connus sont ainsi les avantages affectés et les indemnités de rupture ne dépassant pas les seuils légaux et conventionnels. L'intérêt d'une taxe même très faible sur les différentes assiettes est de permettre de mieux les connaître, même si cette information n'est pas imparfaite : ainsi, la répartition de l'assiette du forfait social entre ses différentes composantes n'est pas connue.

Il est à noter que l'écart entre l'assiette de la CSG sur les revenus d'activité et l'assiette des cotisations constitue une bonne approximation de l'ensemble des éléments exemptés. Seules les attributions d'actions et de stock-options et les avantages affectés se situent hors de cette assiette – ainsi que les indemnités de rupture en-deçà du montant légal et conventionnel. La différence entre l'assiette CSG sur les revenus d'activité et l'assiette des cotisations en 2009 (37,7 Mds€) est très proche de la somme des assiettes exemptées indiquée par le PLFSS après soustraction des avantages affectés et stock-options (38,6 Mds€).

Tableau n° 2 : Régime d'assujettissement à la CSG des exemptions d'assiette

Exemption	Régime d'assujettissement à la CSG
Intéressement et participation, abondement au PEE	CSG « activité »
Prévoyance, retraite supplémentaire, abondement au PERCO	CSG « activité »
Attribution gratuite d'actions	CSG « patrimoine » lors de la cession
Stock-options	CSG « patrimoine » sur la plus-value d'acquisition lors de la cession
Retraites-chapeaux	CSG « revenus de remplacement » sur les rentes
Avantages affectés	Pas de CSG, sauf sur la participation de l'employeur aux chèques-vacances
Indemnités de rupture	CSG « activité » au-delà du montant légal ou conventionnel

Source : CPO

L'évaluation du coût représenté par les exemptions d'assiette pour les finances sociales se heurte à d'importantes difficultés méthodologiques, qui avaient initialement conduit le gouvernement à ne pas proposer de chiffrage.

En premier lieu, **si les exemptions d'assiette sont de mieux en mieux appréhendées²⁹, des progrès restent à faire pour fiabiliser des données**. Certains éléments d'assiette ne sont par ailleurs pas chiffrés à ce jour. C'est le cas par exemple des actions attribuées gratuitement par les employeurs, de sorte que le chiffre de 1,8 Md€ de pertes d'assiette estimées n'inclut que les stock-options. C'est dans le domaine des ruptures du contrat de travail que l'estimation de l'assiette exemptée est la plus complexe et la plus aléatoire. Les sources sont disparates³⁰ et l'absence de forfait social prive l'administration d'une source documentaire fiable dans ce domaine.

En second lieu, **tout chiffrage des pertes représentées par les exemptions d'assiette suppose de simuler ce que serait le gain d'une réintégration des sommes exemptées dans l'assiette des cotisations**. Or ces gains seraient variables selon les types d'exemptions d'assiette considérés, pour lesquelles les élasticités diffèrent très probablement. Par exemple, dans le cas des versements réalisés au profit des salariés au titre de l'épargne salariale, la réintégration dans l'assiette aurait pour probable

²⁹ Notamment du fait de la mise en place de prélèvements sur les assiettes exemptées, qui permettent d'appréhender les masses en cause, mais avec des restrictions.

³⁰ DADS exploitées par l'ACOSS, enquêtes et déclarations des mouvements de main d'œuvre traitées par la DARES, enquête INSEE, données de la CNAV.

conséquence un moindre intérêt du dispositif, et la substitution d'autres éléments de rémunération à l'intéressement ou à la participation : salaire direct ou autres dispositifs exemptés. Dans le cas des indemnités de licenciement, l'élasticité par rapport au coût est sans doute moindre, les dispositifs étant encadrés par les règles relativement rigides relevant du code du travail ou d'accords collectifs, associant les montants versés à l'ancienneté dans l'entreprise.

En outre, de façon spécifique aux prélèvements sociaux, l'existence des différents plafonnements conduit à devoir formuler des hypothèses sur la répartition des différentes assiettes exemptées par rapport aux plafonds.

Compte tenu du caractère conventionnel des méthodes de chiffrage et de la capacité d'adaptation des entreprises aux modifications des dispositifs, **les ressources supplémentaires qui peuvent être attendues de la réduction des dispositifs dérogatoires sont souvent sensiblement inférieures au coût des mesures tel qu'il est évalué.**

3 - La nécessité d'un travail d'estimation du chiffrage mieux partagé

La direction de la législation fiscale (DLF) pour les dépenses fiscales et la direction de la sécurité sociale (DSS) pour les niches sociales sont au cœur du processus d'évaluation du coût des dispositifs dérogatoires.

D'autres administrations sont associées au travail de chiffrage. La DLF s'appuie autant que de besoin sur le bureau GF-3C (études et statistiques en matière fiscale) de la direction générale des finances publiques (DGFIP), la direction générale du trésor et de la politique économique (DGTPE) et la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) pour les mesures concernant les accises. Elle sollicite également d'autres ministères susceptibles de mobiliser des informations de chiffrage. La DSS fait pour sa part régulièrement appel aux bureaux de la statistique publique via la direction de l'animation de la recherche, des études et des statistiques (DARES) et la direction de la recherche, des études, de l'évaluation et des statistiques (DREES).

Cependant, si d'autres services sont sollicités, **il n'existe pas de processus formalisé de concertation annuelle**. Alors que les estimations proposées par les différents services sollicités diffèrent souvent, le processus conduisant à retenir le chiffrage figurant finalement dans les documents officiels n'est pas explicite.

IV - Poursuivre l'amélioration de l'information sur les dispositifs dérogatoires

Si l'information relative aux dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux a été considérablement enrichie au cours des dernières années, des progrès apparaissent encore possibles.

Tout d'abord, le recensement des dispositifs dérogatoires pourrait encore être amélioré.

Proposition n° 1 : Recenser de manière exhaustive les niches sociales, à la fois pour l'ensemble de celles relatives aux régimes obligatoires de base de la sécurité sociale hors régime général et pour celles relevant des prélèvements sociaux hors sécurité sociale

Proposition n°2 : Rétablir l'information relative aux dispositifs dérogatoires grevant les impôts et taxes affectés à la sécurité sociale en compensation des allègements généraux.

Proposition n°3 : Recenser les dépenses fiscales relatives à la fiscalité locale et restant à la charge des collectivités territoriales.

Un tel recensement pourrait compléter utilement celui des dispositifs dérogatoires opéré par le tome II des Voies et Moyens pour les dépenses fiscales à la charge de l'État et par l'annexe V du PLFSS pour les niches sociales à la charge des organismes de sécurité sociale

La transparence relative à la classification des dépenses fiscales et niches sociales mériterait par ailleurs d'être renforcée.

Proposition n°4 : Justifier davantage les modifications apportées au périmètre des dépenses fiscales et niches sociales.

Les critères opérationnels utilisés devraient en effet être davantage explicités : en matière fiscale, ils doivent par exemple constituer une déclinaison du critère de généralité, alors que le lien entre ce dernier et le critère opérationnel utilisé n'est actuellement pas évident en pratique.

Proposition n°5 : Préciser les différents systèmes de référence utilisés pour qualifier de dérogation à la norme un dispositif ou un ensemble de dispositifs.

Cette transparence accrue permettrait au Parlement et aux citoyens de mieux apprécier la pertinence du périmètre ainsi que celle des déclassements et reclassements qui en résultent. Il apparaît en effet nécessaire que la classification des dépenses fiscales et niches sociales

prête davantage à débat et réflexion. La cohérence du périmètre des dépenses fiscales et niches sociales en serait probablement accrue.

Enfin, certaines améliorations pourraient être apportées aux informations sur le coût des dispositifs dérogatoires.

Proposition n°6 : Améliorer le nombre de niches sociales chiffrées et expliciter les modalités de chiffrage utilisées, en particulier pour les exemptions d'assiette.

Proposition n°7 : Présenter une totalisation indicative du coût des niches sociales.

Comme pour les dépenses fiscales, les réserves méthodologiques attachées à une telle consolidation du coût des dispositifs seraient précisées.

Proposition n°8 : Présenter les normes de référence retenues pour effectuer les chiffrages dans les documents budgétaires.

Ces normes peuvent en effet avoir un impact important sur les estimations de coût présentées.

Proposition n°9 : Mettre en place un processus formalisé de concertation avec l'ensemble des administrations concernées dans le cadre de l'estimation du coût des dispositifs.

Proposition n°10 : Indiquer l'impact chiffré des niches sociales sur les recettes fiscales et réciproquement l'impact des dépenses fiscales sur les finances sociales.

Chapitre II

Des dispositifs dérogatoires de plus en plus nombreux, au coût croissant

Afin d'apprécier le poids des dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises, il convient d'analyser l'évolution du nombre de ces dispositifs et de leur coût.

I - Des dispositifs dérogatoires de plus en plus nombreux

A - Une augmentation constante du nombre de dépenses fiscales applicables aux entreprises

1 - Un nombre élevé de dispositifs, en augmentation sensible sur la période 2002 – 2010

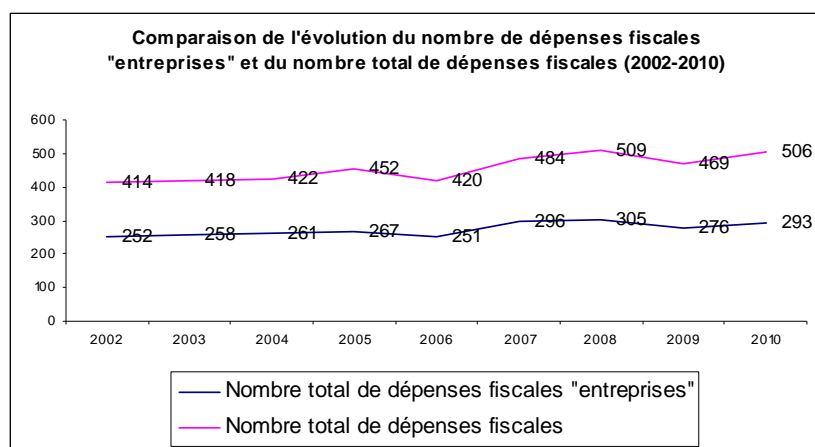
Les dépenses fiscales applicables aux entreprises et induisant un coût pour le budget de l'État sont recensées au sein du tome II des Voies et Moyens : il comporte en effet en annexe une ventilation des dépenses fiscales par bénéficiaire (ménages / entreprises).

293 mesures de dépenses fiscales bénéficiant aux entreprises sont recensées dans le PLF pour 2010, sur un total de 506 dépenses fiscales³¹. Ces 293 dépenses fiscales comprennent d'une part les mesures

³¹ Le nombre de mesures inventoriées dans le PLF d'une année N ne correspond pas exactement au nombre de mesures en vigueur pour l'année N : le PLF recense également des mesures en vigueur en N-2 et N-1 mais éteintes en N.

qui bénéficient exclusivement aux entreprises et d'autre part celles qui bénéficient à la fois aux entreprises et aux ménages.

Graphique n°1 : Nombre de dépenses fiscales applicables aux entreprises et nombre total de dépenses fiscales (2002-2010)



Source : CPO à partir des données de la direction de la législation fiscale

Entre 2002 et 2010, le nombre des dépenses fiscales recensées comme bénéficiant aux entreprises a ainsi augmenté de 16,27 %, contre 18,2 % pour l'ensemble des dépenses fiscales.

Cette augmentation sensible du nombre de dépenses fiscales doit cependant être relativisée puisqu'elle ne correspond pas à une création nette de nouveaux dispositifs dérogatoires. Il convient en effet de tenir compte des causes des variations positives ou négatives constatées chaque année. Ces variations sont liées à plusieurs facteurs:

- des créations, suppressions ou extinctions de mesures ;
- des classements ou déclassements de mesures anciennes;
- des renumérotations ou scissions de mesures.

Le tableau ci-dessous met en évidence les variations négatives et positives du nombre de dépenses fiscales, d'un PLF à l'autre entre 2002 et 2010.

Tableau n°3 : Ventilation des variations négatives et positives du nombre de dépenses fiscales, en fonction des causes de ces variations

	PLF 2002	PLF 2003	PLF 2004	PLF 2005	PLF 2006	PLF 2007	PLF 2008	PLF 2009
TOTAL	252	258	261	267	251	296	305	276
<i>Variations négatives</i>	-6	0	-5	-34	-12	-22	-49	-13
Déclassements	0	0	0	-26	0	0	-25	-1 ³²
Suppressions (1)	-4	0	-3	-1	-6	-10	0	-8
Extinctions (2)	-2	0	-2	-7	-5	-4	-22	-4
Renumérotations (3)	0	0	0	0	-1	-8	-2	0
Autres ³³ (1+2+3)	-6	0	-5	-8	-12	-22	-24	-12
<i>Variations positives</i>	12	3	11	18	57	31	20	30
Créations	9	2	9	16	19	14	10	28
Classements	3	1	2	1	37	7	6	2
Autres ³⁴	0	0	0	1	1	10	4	0
TOTAL	258	261	267	251	296	305	276	293
	PLF 2003	PLF 2004	PLF 2005	PLF 2006	PLF 2007	PLF 2008	PLF 2009	PLF 2010

Note: chaque colonne recense les variations négatives et positives du nombre de dépenses fiscales d'un PLF à l'autre (du PLF 2002 au PLF 2003 par exemple)

Source: DLF

Il convient de corriger l'évolution présentée afin de tenir compte du solde des classements et déclassements de mesures existantes. Le nombre de dépenses fiscales est, dans ces conditions, passé de 252 dans le PLF pour 2002 à 286 dans le PLF pour 2010, soit une hausse de 13,5 % en 8 ans.

Au sein de ces 293 dépenses fiscales applicables aux entreprises, 19 % affectent l'impôt sur les sociétés (IS), 19 % sont rattachées à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés (IR-IS), 14 % relèvent de la TVA et près de 11 % affectent l'impôt sur le revenu (IR).

107 dépenses fiscales applicables aux entreprises ont toutefois été créées entre 2002 et 2010, soit près de 12 dépenses fiscales par an.

³² Il s'agit de la dépense fiscale 080205 relative au dégrèvement de taxe professionnelle pour investissements nouveaux.

³³ Cette rubrique concerne les extinctions, suppressions et renumérotations de dépenses fiscales.

³⁴ Cette rubrique concerne les renumérotations et scissions de dépenses fiscales.

Le rythme de création de nouveaux dispositifs dérogatoires semble de surcroît s'être accéléré : 87 de ces 107 dépenses fiscales ont ainsi été créées depuis le PLF pour 2006 (17,4 par an en moyenne).

La suppression ou l'extinction de dépenses fiscales est en revanche moins fréquente : 32 dépenses fiscales ont été supprimées et 48 sont arrivées à échéance entre 2002 et 2010.

2 - Les changements de périmètre ont eu un impact majeur sur les dépenses fiscales applicables aux entreprises

Les classements et déclassements intervenus sur la période 2002-2010 ont eu un impact particulièrement important sur le périmètre des dépenses fiscales applicables aux entreprises. Comme l'illustre le tableau précédent, 52 déclassements et 59 classements de mesures ont en effet été réalisés au cours de cette période.

Les principales opérations de classements et déclassements concernant les dispositifs applicables aux entreprises ont été réalisées lors des PLF pour 2006, 2007 et 2009 et ont porté sur des dispositifs au coût particulièrement significatif :

- 26 dépenses fiscales ont été déclassées en PLF pour 2006. Il s'agit notamment des dépenses fiscales 330101 et 310104 concernant respectivement le régime des sociétés mères et filiales et le régime d'intégration fiscale de droit commun des résultats des groupes de sociétés françaises ;
- 25 dépenses fiscales ont été déclassées en PLF pour 2009. Il s'agit notamment de la dépense fiscale 320103 relative à la taxation au taux réduit des plus-values à long terme provenant de cession de titres de participation;
- 37 mesures, essentiellement relatives aux impôts locaux, ont été recensées pour la première fois en tant que dépenses fiscales, à compter du PLF pour 2007.

Par ailleurs, la suppression de la taxe professionnelle et son remplacement par la contribution économique territoriale (CET) et l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux a également un impact sur le nombre de dépenses fiscales recensées. En donnant une nouvelle base d'imposition à la contribution économique territoriale, elle s'accompagne en effet de la suppression de certaines dépenses fiscales locales qui étaient liées à la taxe professionnelle :

- huit dépenses fiscales ont été maintenues et sont désormais rattachées à la contribution économique territoriale : il s'agit de dispositifs dérogatoires en faveur de certains territoires (zones de revitalisation rurale, zone franche urbaine, Corse) ;
- neuf dépenses fiscales ont été supprimées, dont celles qui se rattachaient à la valeur locative des équipements et biens mobiliers des entreprises³⁵ ;
- une nouvelle mesure dérogatoire a été créée³⁶.

B - Des niches sociales nombreuses

1 - Un nombre élevé de dispositifs dérogatoires en matière de prélèvements sociaux

Les dispositifs dérogatoires en matière de prélèvement sociaux, dits « niches sociales » sont présentés dans l'annexe V du PLFSS.

Dans le cadre de cette annexe, ces dispositifs ne font pas l'objet d'un recensement mesure par mesure. Ils sont en effet regroupés par fiche (69 fiches en PLFSS pour 2010), certaines de ces fiches regroupant un ensemble de dispositifs. Selon le rapport de la Cour des Comptes relatif à l'application des lois de financement de la sécurité sociale (RALFSS) de septembre 2010, les 69 fiches de l'annexe V du PLFSS correspondent à 178 dispositifs différents.

Le Conseil a cherché à recenser, au sein de l'ensemble des dispositifs dérogatoires en matière de prélèvements sociaux, les dispositifs applicables aux entreprises et entrant dans le champ de la présente analyse. L'annexe 1 du présent rapport présente de manière détaillée les dispositifs recensés.

Il convient de relever que certains ne correspondent pas à une seule mesure mais à un ensemble de mesures. A titre d'exemple, les assiettes forfaitaires ou *ad hoc* applicables à certains régimes ou professions (formateurs occasionnels, personnes rémunérées au sein d'une association sportive, chauffeurs de taxi, porteurs de presse etc.) ont été regroupées au sein d'une seule catégorie.

³⁵ Le crédit d'impôt anti-délocalisation ainsi que l'exonération au titre de certaines activités équestres font également partie des dépenses fiscales supprimées à l'occasion de la réforme de la taxe professionnelle.

³⁶ Abattement sur la base nette imposable des établissements situés dans les DOM et crédit d'impôt pour les micro-entreprises en ZRD.

Au regard de ce recensement, **91 dispositifs ou ensembles de dispositifs dérogatoires en matière de prélèvements sociaux concernent les entreprises.**

Les dispositifs dérogatoires relatifs aux prélèvements sur les rémunérations et avantages accordés par les entreprises à leurs salariés représentent un premier ensemble de 68 dispositifs.

Sont notamment recensés au titre des exonérations de charges : les allègements généraux sur les bas salaires, le régime des heures supplémentaires issu de la loi TEPA, les exonérations ciblées sur des publics particuliers, sur des territoires et sur des secteurs d'activité et les exonérations propres aux secteurs agricoles.

En ce qui concerne les exemptions relatives à cette catégorie, elles concernent principalement les dispositifs de participation financière ou d'actionnariat salarié, la contribution des employeurs à la protection sociale complémentaire, les aides directes pour des besoins précis (participation patronale aux titres-restaurants, chèques-vacances etc.), les indemnités de rupture du contrat de travail et les bonus.

Divers dispositifs appartiennent également à cette catégorie : plafonnement sur des prélèvements non-contributifs, seuils d'assujettissement ou barèmes de cotisation tenant compte de la taille de l'entreprise, la sous-valorisation des avantages en nature³⁷ et le régime des frais professionnels.

10 dispositifs dérogatoires concernent les prélèvements sociaux des revenus des travailleurs indépendants.

Ces mesures dérogatoires comprennent l'aide aux chômeurs créateurs et repreneurs d'entreprises (ACCRE), les dispositifs dérogatoires zonés dont bénéficient les travailleurs indépendants (en zones franches urbaines, zones de revitalisation urbaine et outre-mer), le régime social de l'auto-entrepreneur, le plafonnement de l'assiette de la cotisation maladie, le régime social des praticiens et auxiliaires médicaux conventionnés (PAMC), les dispositifs de prise en charge des cotisations sociales des indépendants en difficulté, le taux réduit de cotisation maladie des travailleurs indépendants, le non-assujettissement des indépendants à la CSA et les dispositifs réduisant l'assiette des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) et bénéfices non commerciaux (BNC).

³⁷ Les avantages en nature (avantage-repas par exemple dans le secteur hôtellerie-café – restauration) sont inclus dans l'assiette sociale et font l'objet d'une évaluation forfaitaire, qui peut être inférieur aux avantages réels. Cette sous-évaluation constitue une mesure-dérogatoire et est recensée à ce titre.

Enfin, les dispositifs concernant les autres prélèvements affectés à la protection sociale représentent un ensemble de 13 dispositifs.

Il s'agit notamment des dispositifs dérogatoires applicables aux taxes pharmaceutiques³⁸, des exemptions en matière de contribution sociale de solidarité des sociétés et du seuil d'assujettissement à cette contribution.

2 - Une augmentation sensible du nombre d'exonérations

L'annexe V du PLFSS ne recensant les niches sociales que depuis 2007, l'évolution du nombre de dispositifs dérogatoires en matière de prélèvements sociaux ne peut être appréciée que sur la période récente. Par ailleurs, les exemptions d'assiette et divers abattements ne sont listés au sein de cette annexe que depuis 2009, seules les exonérations étant auparavant recensées. Il est donc difficile d'apprécier l'évolution du nombre de dispositifs d'exemptions.

Le nombre de dispositifs d'exonérations a augmenté considérablement et de manière continue entre 2005 et 2010 (+ 45,4 %). Par ailleurs, selon le programme de qualité et d'efficience *Financement*, l'accroissement du nombre de dispositifs est à peu près continu depuis l'apparition de ceux-ci à la fin des années 1970.

Tableau n°4 : Nombre de dispositifs d'exonération en vigueur sur la période 2005-2010

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Nombre de mesures en vigueur au 01.01.	44	51	55	60	61	64

Source : Programmes de qualité et d'efficience 2008 et 2010

Comme pour les dépenses fiscales, cette augmentation ne correspond pas à une création nette de nouveaux dispositifs dérogatoires :

- sur la période 2007-2010, 19 mesures sont en effet entrées en vigueur et 10 mesures ont été supprimées³⁹ ;

³⁸ Divers abattements et seuils d'assujettissement sur les contributions sur les dépenses de promotion des laboratoires et des fabricants de dispositifs médicaux ; exemption des médicaments orphelins sur la contribution sur les grossistes pharmaceutiques ; exemption des médicaments orphelins et des génériques sur le chiffre d'affaires des laboratoires pharmaceutiques.

³⁹ 8 mesures nouvelles et 3 mesures supprimées en 2007 ; 6 mesures nouvelles et 5 mesures supprimées en 2008 ; 5 mesures nouvelles et 2 mesures supprimées en 2009.

- sur la période 2006-2007⁴⁰, 8 nouvelles mesures sont entrées en vigueur et 5 dispositifs ont été supprimés ;

II - Des dispositifs dérogatoires au coût élevé

A - Le poids financier des dispositifs dérogatoires fiscaux applicables aux entreprises s'est alourdi au cours des dernières années

1 - Les dépenses fiscales applicables aux entreprises représentent plus de 35 Mds€ en 2010

Les 293 dépenses fiscales qui bénéficient aux entreprises recensées dans le cadre du PLF pour 2010 ont un **coût total évalué à 35,3 Mds€ en 2010** sur un total de 74,79 Mds€ pour l'ensemble des dépenses fiscales (47,2 %).

Le tableau suivant présente l'évolution du coût de ces dépenses fiscales au cours des cinq dernières années. Sur le plan méthodologique, les totalisations ont été opérées à partir du PLF pour 2007 : la proportion des dépenses fiscales chiffrées s'élevait alors à 81 %, permettant ainsi une comparaison fiable des coûts avec les projets de loi de finances ultérieurs.

Tableau n°5 : Evolution du coût des dépenses fiscales applicables aux entreprises (2005-2010)

	PLF 2007 ⁴¹	PLF 2008 ⁴²	PLF 2009 ⁴³	PLF 2010 ⁴⁴	PLF 2010	PLF 2010
En millions d'euros	2005	2006	2007	2008	2009	2010 (prévision)
Total des dépenses fiscales "entreprises"	26 570	28 263	27 154	29 044	34 637	35 343
% d'évolution année n par rapport à année n-1	/	6,37 %	- 3,92 %	+6,96 %	+ 19,26 %	+2,04 %

Source : Direction de la législation fiscale

⁴⁰ Sur la période 2005-2006, il n'est pas possible de distinguer le nombre de mesure entrées en vigueur du nombre de mesures ayant fait l'objet de modifications législatives, ces deux données étant alors présentées de manière groupée.

⁴¹ Proportion des dépenses fiscales chiffrées : 81%.

⁴² Proportion des dépenses fiscales chiffrées : 83%.

⁴³ Proportion des dépenses fiscales chiffrées : 89%.

⁴⁴ Proportion des dépenses fiscales chiffrées : 91%.

Le coût de ces dépenses fiscales a augmenté considérablement entre 2005 et 2010, à hauteur de 8,77 Mds€, soit une hausse de 33,02 %. L'augmentation du poids de ces dépenses fiscales a été particulièrement sensible entre 2008 et 2009.

L'augmentation constatée entre 2008 et 2009 est imputable à hauteur de 76,9 % à la hausse du coût du crédit impôt recherche : évalué à 1500 M€ en 2008, le coût du dispositif est en effet estimé à 5800 M€ en 2009 (+ 4300 M€).

2 - Une majorité de dépenses fiscales à faible montant unitaire

Les dépenses fiscales applicables aux entreprises sont caractérisées dans leur ensemble par un faible montant unitaire :

- au sein des dépenses fiscales applicables aux entreprises recensées en PLF pour 2010, 53 ont un coût individuel évalué à moins d'1 M€ et 110 (37,8 %) ont un coût inférieur à 10 M€ ;
- 57 dispositifs (19,6 %) ont un coût compris entre 10 et 100 M€ ;
- seuls 38 de ces dispositifs (13 %) ont un coût unitaire supérieur à 100 M€.

Il convient de relever que cette caractéristique est commune à l'ensemble des dépenses fiscales : 295 dépenses fiscales sur 506 au total ont en effet un coût individuel de moins de 10 M€.

Le coût unitaire des dépenses fiscales applicables aux entreprises varie toutefois fortement d'un impôt à l'autre. Les mesures rattachées à la TVA ont le coût unitaire le plus élevé (16 dispositifs supérieurs à 100 M€), le nombre de mesures relatives à l'IS et à l'IR-IS ayant un coût individuel faible étant beaucoup plus important (28 dispositifs sont évalués à moins d'1 M€ et 22 se situent entre 1 et 10 M€ non compris).

3 - Les dépenses fiscales applicables aux entreprises se concentrent sur certaines impositions

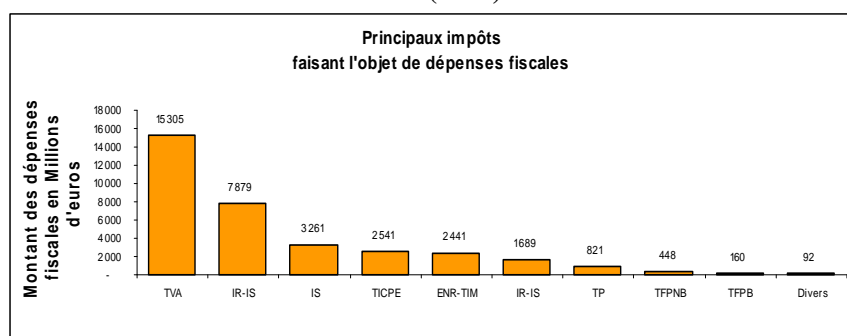
Le coût des dépenses fiscales bénéficiant juridiquement aux entreprises est concentré sur un nombre réduit d'impositions⁴⁵ :

- la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour 44,2 % du total (15,3 Mds€ en 2009) ;

⁴⁵ Chiffres pour l'année 2009 tels que présentés dans le cadre du PLF pour 2010.

- les dispositions communes à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés (IR-IS) qui représentent 22,7 % du total (7,88 Mds€) ;
- l'impôt sur les sociétés (IS) soit 9,4 % du total (3,26 Mds€) ;
- la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE), soit 7,3 % (2,54 Mds€) ;
- les droits d'enregistrement et de timbre (ENR-TIM), soit 7 % (2,44 Mds€) ;
- les dépenses fiscales applicables aux entreprises en matière de fiscalité locale⁴⁶ représentent 4,1 % du total en 2009.

Graphique n°2 : Principaux impôts faisant l'objet de dépenses fiscales (2009)



Source : CPO à partir des données de la direction de la législation fiscale

Le tableau ci-dessous présente de manière détaillée le poids des dépenses fiscales applicables aux entreprises par impôt :

Tableau n°6 : Poids des dépenses fiscales applicables aux entreprises par impôt (2005-2010)

(en millions d'euros)	PLF 2007	PLF 2008	PLF 2009	PLF 2010	PLF 2010	PLF 2010
	2005	2006	2007	2008	2009	2010 (prévision)
Total des dépenses fiscales "entreprises", dont :	26 570	28 263	27 154	29 044	34 637	35 343
TVA	11 953	12 190	12 784	14 217	15 305	17 210
IS	3 611	4 666	2 973	3 348	3 261	3 360
IR-IS	2 004	2 103	4 008	3 353	7 879	6 879
IR	1 849	1 721	1 386	1 690	1 689	1 713
IFA	0	105	95	100	53	16
ENR-TIM	1 669	1 683	1 837	2 333	2 441	2 541
TFPB	106	108	105	108	160	160

⁴⁶ Taxe professionnelle (remplacée par la contribution foncière des entreprises en LFI pour 2010), taxes foncières sur le bâti et le non bâti, taxe d'habitation.

TFPNB	397	576	539	480	448	450
TH	11	13	15	17	19	20
TP	458	1085	1208	727	821	0
CLA ⁴⁷	0	0	0	0	0	49
TICPE	2 211	2 340	2 189	2 656	2 541	2 925
TIPP	1 690	1 635	0	0	0	0
TASCOM	0	0	15	15	15	15
TS	600	33	0	0	0	0
RAS ⁴⁸	0	3	0	0	0	0
Autres droits ⁴⁹	11	2	0	0	5	5

Source : Direction de la législation fiscale

4 - Les mesures dérogatoires déclassées ont un coût plus de deux fois supérieur à celui des dépenses fiscales

Compte tenu de l'importance des déclassements opérés dans les PLF successifs à compter de 2006, il convient également d'analyser le poids des dispositifs dérogatoires qui ne sont plus considérés comme des dépenses fiscales dans le cadre des Voies et Moyens.

Désormais présentés comme des modalités particulières de calcul de l'impôt, le poids de ces dispositifs dérogatoires s'est en effet considérablement accru au cours des cinq dernières années et ce de manière continue.

Le coût global des modalités particulières de calcul de l'impôt applicables aux entreprises est estimé à 71,3 Mds€ en 2010, contre 19,5 Mds en 2005.

Tableau n°7 : Evolution du coût des dispositifs requalifiés en modalités particulières de calcul de l'impôt

(en millions d'euros)	PLF 2007	PLF 2008	PLF 2009	PLF 2010	PLF 2010	PLF 2010
	2005	2006	2007	2008	2009	2010 (prévision)
Total des mesures particulières "entreprises":	19 490	43 515	51 132	67 870	71 178	71 307
% d'évolution année n par rapport à année n-1	/	+ 123,27 %	+ 17,5 %	+ 32,73 %	+ 4,87 %	+ 0,18 %

Source : Direction de la législation fiscale

⁴⁷ Contribution locale d'activité devenue contribution foncière des entreprises.

⁴⁸ Retenues à la source. Il s'agit du crédit d'impôt attaché aux dividendes de source française transféré aux non-résidents (mesure 430101).

⁴⁹ Autres droits : taxe sur la publicité télévisée, taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques...

En augmentation continue entre 2005 et 2010, **le poids de ces dispositifs dérogatoires est plus de 2 fois supérieur en 2010 au poids des mesures qualifiées de dépenses fiscales**, alors qu'ils représentaient seulement 73,3 % du coût total des dépenses fiscales applicables aux entreprises en 2005.

La hausse spectaculaire du coût de ces modalités particulières de calcul de l'impôt est liée à un nombre restreint de dispositifs dérogatoires : en effet, seules 11 des 52 mesures déclassées sur cette période ont un coût évalué à plus de 100 M €.

Tableau n° 8 : Les mesures déclassées les plus coûteuses, par ordre décroissant

Impôt / numéro de la mesure	Objet	Année de déclassement	Coût en M€ (2010) ⁵⁰
IS 330101	Régime des sociétés mères et filiales	2006	34 900 (2009)
IS 330104	Régime d'intégration fiscale de droit commun des résultats des groupes de sociétés françaises	2006	19 500 (2008)
IS 320103	Taxation au taux réduit des plus-values à long terme provenant de cession de titres de participation et de certaines parties de FCPR et de SCR, ainsi que, sous certaines conditions, de leurs distributions	2009	8 000 (2009)
TICPE 800109	Exonération de taxe intérieure de consommation pour les produits énergétiques utilisés comme carburant ou combustible à bord des aéronefs, à l'exclusion des aéronefs de tourisme privé	2009	3 500
IS 320117	Taxation à un taux réduit du bénéfice fiscal réalisé par les petites entreprises dans la limite d'un plafond	2006	2 110
IFA 340106	Exonération de l'IFA des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés dont le chiffre d'affaires majoré des produits financiers est inférieur à un seuil déterminé	2006	1 800
TP 080205	Dégrèvements pour investissements nouveaux (DIN)	2010	526 (2009 – année de fin d'incidence budgétaire)
TVA 740104	Franchise en base pour les assujettis à la TVA dont le chiffre d'affaires n'excède pas un seuil déterminé	2006	470

⁵⁰ Lorsque le coût de la mesure n'est pas estimé pour l'année 2010, le coût retenu est celui de la dernière année pour laquelle la mesure est chiffrée.

BIC BA BNC 190204	Exonération totale ou partielle des plus-values réalisées par les entreprises dont les recettes n'excèdent pas un seuil déterminé	2009	150
TICPE 800102	Exonération de taxe intérieure de consommation pour autoconsommation des produits pétroliers dans les raffineries	2009	105
IR-IS 210319	Exonération des plus-values professionnelles réalisées à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité	2009	100

Source : CPO d'après le PLF pour 2010

Six de ces mesures ont un coût supérieur à 1 Md d'euros.

Il convient de relever que le coût des trois mesures les plus coûteuses n'est plus chiffrée à compter de 2009 ou de 2010, ce qui ne permet pas d'assurer la transparence de l'information budgétaire sur le coût de ces mesures.

Le tableau ci-dessous présente de manière détaillée le poids des modalités particulières de calcul de l'impôt applicables aux entreprises, par impôt.

Tableau n°9 : Poids des modalités particulières de calcul de l'impôt applicables aux entreprises par impôt (2005-2010)

(en millions d'euros)	PLF 2007	PLF 2008	PLF 2009	PLF 2010	PLF 2010	PLF 2010
	2005	2006	2007	2008	2009	2010 (prévision)
Total des mesures particulières "entreprises", dont :	19 490	43 515	51 132	67 870	71 178	71 307
TVA	290	310	330	340	460	470
IS	18 500	42 905	46 625	62 455	65 665	66 315
IR-IS	0	0	100	100	100	100
IR	190	160	815	782	675	675
ENR-TIM	110	140	50	50	50	50
TP	0	0	0	437	526	-
TIPP	0	0	3 211	3 706	3 702	3 697
RAS	0	0	1	epsilon	epsilon	epsilon
Autres droits	400	Non chiffré	0	0	0	0

Source : Direction de la législation fiscale

La hausse très significative du poids de ces dispositifs dérogatoires déclassés est essentiellement liée aux évolutions relatives aux mesures affectant l'impôt sur les sociétés et, dans une moindre mesure, à celles affectant la TIPP.

Le nombre de mesures affectant l'impôt sur les sociétés qui ont été déclassées sur cette période a considérablement augmenté, principalement entre 2005 et 2006. Le coût des dépenses fiscales déclassées affectant l'IS a également connu une forte hausse :

- le coût du régime des sociétés mères et filiales est passé de 14 700 M€ à 25 100 M€ entre 2005 et 2006;
- le coût du régime d'intégration fiscale a pour sa part augmenté de 2 200 M€ en 2005 à 15 500 M€ en 2006. Cette dernière évolution résulte toutefois d'un changement de méthode de chiffrage⁵¹;
- le coût de la taxation au taux réduit des plus-values à long terme provenant de cession de titres de participation a augmenté de 3 350 M€ à 12 500 M€ entre 2007 et 2008.

Enfin, il convient de relever que les dispositifs dérogatoires relatifs à la TIPP, considérés comme des modalités particulières de calcul de l'impôt à compter de 2007, ont un coût estimé à 3,7 Mds€ en 2010.

5 - A périmètre constant, le coût des dépenses fiscales applicables aux entreprises augmente de manière continue

Compte tenu de l'importance des changements de périmètre de la liste des dépenses fiscales depuis le PLF pour 2006, il apparaît utile, afin de mieux apprécier l'évolution du coût de ces dispositifs, de présenter l'évolution des dépenses fiscales à périmètre constant, tel que défini au PLF pour 2010, ainsi que l'évolution du coût constant des modalités particulières du calcul de l'impôt applicables aux entreprises.

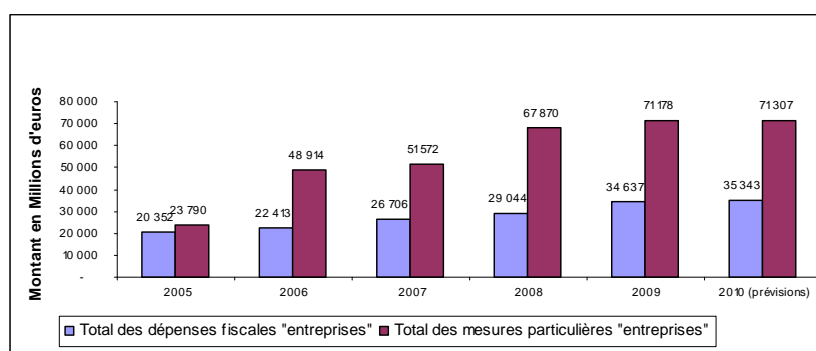
A périmètre constant tel que défini au PLF pour 2010, le coût des dépenses fiscales est passé de 20,3 Mds d'€ en 2005 à 35,3 Mds d'euros en 2010, soit une hausse de 73,6 % sur l'ensemble de la période. **L'augmentation du coût constant de ces dépenses fiscales a été continue au cours des cinq dernières années**, leur croissance annuelle moyenne s'élevant à 11,86 %.

L'augmentation considérable du coût des mesures déclassées a été beaucoup plus rapide que celle des dépenses fiscales recensées. A périmètre constant tel que défini au PLF pour 2010, le coût des modalités particulières de calcul de l'impôt est passé de 23,8 Mds€ en

⁵¹ Jusqu'en 2005, la méthode consistait en effet à reprendre le déficit perdu de la déclaration 2058 B. Elle revenait à faire l'hypothèse que l'intégration fiscale n'avait pas d'impact sur les résultats fiscaux des entreprises pour lesquelles l'administration ne disposait pas d'information relative à ces résultats. La seconde méthode consiste à chiffrer le coût instantané du dispositif d'intégration fiscale.

2005 à 71,3 Mds€ en 2010, soit une hausse de près de 200 % sur l'ensemble de la période. L'augmentation du coût de ces mesures a été constante au cours des cinq dernières années, et particulièrement sensible entre 2006 et 2006 puis entre 2007 et 2008.

Graphique n°3 : Comparaison de l'évolution des dépenses fiscales et des mesures particulières applicables aux entreprises, à coût constant (2005-2010)



Source : CPO, à partir des données de la direction de la législation fiscale

Il convient de relever que la hausse considérable du coût des dépenses fiscales et des modalités particulières de calcul de l'impôt à compter de 2005 a coïncidé avec le durcissement de la norme de croissance des dépenses de l'État : l'objectif « zéro volume » a en effet été appliqué pour la première fois lors du PLF pour 2004. Selon la Cour des Comptes, cela a eu pour effet « *de permettre le financement d'actions publiques sans accroître directement ni le montant des crédits ouverts en loi de finances, ni celui des dépenses budgétaires, donc en échappant à l'encadrement par la norme de dépenses* »⁵².

Le recours aux dispositifs dérogatoires fiscaux a pu être perçu comme un moyen de s'exonérer des contraintes posées en matière budgétaire.

B - Le coût croissant des niches sociales

De manière similaire à la situation prévalant en matière de dépenses fiscales, les niches sociales ayant un faible coût unitaire représentent une part non négligeable de l'ensemble des niches sociales (entreprises et ménages confondus) : 8 % des niches sociales équivalent

⁵² Cour des Comptes, *Rapport sur les résultats et la gestion budgétaire de l'État*, mai 2009.

ainsi à moins de 0,1 % des pertes totales de recettes et un quart des dispositifs a un poids financier inférieur à 2 %.

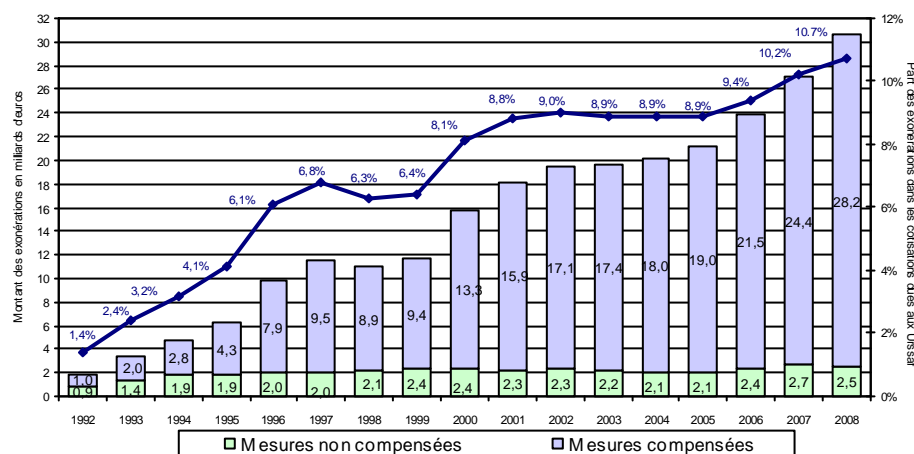
1 - Les allègements et exonérations, une charge croissante pour les finances publiques

Le coût des allègements généraux et exonérations ciblées de cotisations sociales est estimé à 32,1 Mds€ en 2009 et 31,5 Mds€ en 2010 (prévisions en LFSS). Leur coût aurait diminué en 2009 et 2010 par rapport à 2008, du fait de la crise économique : en 2008, leur coût était en effet estimé à 32,7 Mds€.

Le coût des allègements et exonérations a augmenté de manière soutenue entre 2004 et 2008, en raison de plusieurs facteurs : la montée en charge progressive de la réduction Fillon et l'impact du processus de convergence du SMIC ; la mise en œuvre au 1^{er} juillet 2007 d'une exonération totale au niveau du SMIC (hors cotisations accidents du travail maladies professionnelles - ATMP) pour les entreprises de moins de 20 salariés ; et l'incidence sur 2007 et 2008 de la modification des modalités de calcul à la suite de la mise en place du nouveau dispositif d'exonération sur les heures supplémentaires par la loi du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA).

Le coût des allègements généraux et exonérations ciblées de cotisations sociales a connu une croissance régulière depuis 1991, avec une accélération en période récente. A l'exception de l'année 2009, le rythme de progression du coût des exonérations est de l'ordre de 10 % pendant les dix dernières années.

Graphique n°4 : Part des exonérations dans les cotisations dues aux URSSAF (1992-2010)



Source : ACOSS données régime général (annexe 5 du PLFSS 2010)

Sur le coût total des exonérations et allègements recensés par l'annexe V (32,1 Mds en 2009), 30,2 Mds€ correspondent à des dispositifs relevant du périmètre du présent rapport.

Les mesures d'allègements généraux représentent l'essentiel des dispositifs d'exonération (22,35 Mds€, soit 69,6 % en 2009).

Tableau n°10 : Coût des allègements et exonérations

En milliards d'euros	2008	2009 (objectif)	2010 (objectif)
Allègements généraux	22,6	22,35	22,1
Exonération des heures supplémentaires	3	2,95	2,9
Exonérations ciblées	7,1	6,8	6,5
Total	32,7	32,1	31,5

Source : PLFSS 2010, annexe V

Les exonérations ciblées représentent pour leur part 21,2 % du total, tandis que le dispositif TEPA sur les heures supplémentaires est le second en coût (3 Mds€, soit 9,2 %).

En dehors de ces mesures, les principaux dispositifs sont, en termes de coût :

- l'exonération pour les entreprises et travailleurs indépendants dans les départements d'outre-mer (1,09 Mds€), qui représente 66 % du coût des dispositifs zonés (1,69 Md €) ;

- l'apprentissage (980 M€) ;
- les services à la personne assurés par des entreprises et associations (900 M€).

2 - Le coût significatif des exemptions d'assiette

a) Des estimations contrastées de l'incidence financière des pertes de recettes liées aux niches sociales

L'estimation de l'incidence financière des exemptions d'assiette se heurte à d'importantes difficultés méthodologiques, exposées de manière détaillée dans le chapitre I.

Encadré n°7 : Difficultés méthodologiques d'estimation des pertes de recettes liées aux exemptions d'assiette

Il n'existe pas de méthodologie directe pour évaluer les montants de cotisations associées aux exemptions d'assiette (pertes de recettes). La simulation de ce que serait le gain d'une réintégration des sommes exemptées dans l'assiette des cotisations repose sur des hypothèses relatives aux taux de cotisations sociales applicables, en fonction de l'élasticité des revenus distribués. L'élasticité vise à mesurer l'impact d'une éventuelle taxation des revenus distribués sur le comportement des entreprises dans leur distribution de revenus.

L'estimation réalisée par la Cour des Comptes en 2007⁵³ s'appuie sur une hypothèse d'absence d'élasticité : il s'agit d'une estimation toutes choses égales par ailleurs, qui ne tient pas compte de l'impact qu'aurait la suppression des exonérations sur les recettes taxées. Le mode de calcul retenu consiste à appliquer aux assiettes exemptées le taux de CSG et de CRDS et le taux maximal de cotisations de sécurité sociale (37,88 %), ce qui majore les pertes de recettes pour les bases taxables situées au-dessus du plafond.

L'estimation présentée dans l'annexe V du PLFSS utilise pour sa part les taux de CSG et de CRDS ainsi que le taux de droit commun au-dessus du plafond (22,93 %). L'application de ce taux réduit par rapport au taux sous plafond intègre une hypothèse d'élasticité : l'objectif est d'intégrer le fait que ces éléments, s'ils étaient assujettis, seraient pour l'essentiel situés dans la tranche de revenu au-dessus du plafond et de tenir compte de leur probable réduction s'ils étaient réintroduits dans l'assiette.

Source : Annexe V du PLFSS et RALFSS 2007

Selon la méthodologie employée pour chiffrer le coût des exemptions d'assiette, les estimations du coût total des niches sociales peuvent donc différer.

⁵³ Cour des Comptes, *Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale*, septembre 2007.

b) Une forte augmentation des assiettes exemptées

Afin d'évaluer les pertes de recettes liées aux exemptions d'assiette, sont appliqués au montant total des assiettes exemptées, le taux de CSG et CRDS et les taux de cotisations sociales, déterminés par les hypothèses retenues en termes d'élasticité. Jusqu'au PLFSS pour 2009, les informations se limitaient au seul montant de l'assiette exemptée. Depuis l'information a été enrichie, puisqu'une estimation des pertes de recettes liées à ces exemptions d'assiette est présentée dans le cadre de l'annexe V (cf. infra).

Selon les estimations présentées dans l'annexe V du PLFSS, **l'assiette exemptée recule entre 2009 et 2010, passant de 46,1 Mds à 44,8 Mds d'euros**. Ce recul résulte des effets de la crise économique sur l'épargne salariale (-2,4 Mds d'euros). **La tendance de moyen terme est cependant une forte augmentation des principaux postes d'assiette exemptée.**

Tableau n°11 : Evolution de moyen terme de l'assiette exemptée

	2000	2005	2007	Taux d'évolution annuel moyen
Epargne salariale	9,8	14,3	17,6	7,8 %
Protection sociale complémentaire en entreprise	nd	12,8	15,1	8,8 %
Titres restaurant	1,5	2	2,3	6,6 %

Source : Annexe 5 PLFSS 2010

L'exemption d'une assiette conduit à sa progression plus dynamique que les autres assiettes. **La progression des assiettes exemptées apparaît ainsi sensiblement plus rapide que celle des cotisations sociales et de la CSG depuis 2004.**

Tableau n° 12 : Évolution de certaines assiettes

	Assiette de cotisations (en Mds)	Assiette CSG (en Mds)	Assiette taxe prévoyance (en Mds)	Assiette taxe retraites chapeaux (en M)	Base 100 = 2004			
					Assiette de cotisations	Assiette CSG	Assiette taxe prévoyance	Assiette taxe retraites chapeaux
2004	406,79	498,03	6,59	48	100	100	100	100
2005	420,74	515,04	7,01	272	103,43	103,42	106,41	572,07
2006	439,08	538,75	7,43	307	107,94	108,18	112,66	645,38
2007	461,55	565,04	7,89	407	113,46	113,46	119,66	854,23
2008	476,82	587,60	8,37	445	117,21	117,99	127,05	934,77
2009	470,63	583,56	8,73	611	115,69	117,18	132,44	1283,63

Source : CPO d'après données ACOSS

Le coût des exemptions d'assiette, tel que chiffré dans l'annexe V du PLFSS, est identifié dans le tableau suivant.

Tableau n°13 : Assiettes exemptées en 2009 et 2010

Assiette exemptée		2009	2010
Association des salariés aux résultats	Participation	8,7	7,6
	Intéressement	7,9	6,7
	PEE	1,3	1,5
	Stock options	2,1	1,8
	Total	20	17,6
Protection sociale en entreprise	Retraite	3,8	3,7
	Prévoyance	13,1	13,5
	Plan d'épargne retraite collective	0,2	0,2
	Total	17,1	17,4
Salaires affectés	Titres restaurant	2,4	2,7
	CESU préfinancé	0,3	0,2
	Chèques vacances	2,6	0,4
	Comité d'entreprise	0,1	2,7
	Total	5,4	5,9
Indemnités de départ	Retraite	0,4	0,5
	Licenciement	3,2	3,4
	Total	3,6	3,8
Total général		46,1	44,8

Source : Annexe 5 PLFSS 2009 et 2010.

c) Les pertes de recettes liées aux exemptions

Comme précisé ci-dessus, l'incidence financière des exemptions d'assiette fait l'objet d'estimations différentes :

- l'annexe V du PLFSS évalue le coût net⁵⁴ des pertes de recettes liées aux exemptions d'assiette à 9,1 Mds€ en 2010 (9,4 Mds en 2009) ;
- la Cour des Comptes évalue pour sa part ces pertes de recettes à 19,6 Mds€ en 2009 contre 20,2 Mds€ en 2005⁵⁵.

Le tableau ci-dessous présente la ventilation des pertes de recettes potentielles au titre des exemptions d'assiette en 2010, telles que chiffrées dans l'annexe V du PLFSS.

Tableau n°14 : Coût des exemptions d'assiette pour la sécurité sociale (prévisions 2010)

Prévision 2010, en milliards d'euros		Assiette exemptée	Pertes de recettes potentielles
Association des salariés aux résultats	Participation	7,6	3,2
	Intéressement	6,7	
	PEE	1,5	
	Stock options	1,8	
	Total	17,6	
Protection sociale En entreprise	Retraite	3,7	3,1
	Prévoyance	13,5	
	Plan d'épargne retraite Collective	0,2	
	Total	17,4	
Salaires affectés	Titres restaurant	2,7	1,8
	CESU préfinancé	0,2	
	Chèques vacances	0,4	
	Comité d'entreprise	2,7	
	Total	5,9	
Indemnités de Départ	Retraite	0,5	0,9
	Licenciement	3,4	
	Total	3,8	
Droit à l'image collectif		0,1	0,03
Total général		44,8	9,1

Source : PLFSS 2010, annexe 5

⁵⁴ Après déduction de la CSG / CRDS et des contributions spécifiques perçues sur ces éléments.

⁵⁵ Cf. RALFSS 2007 et RALFSS 2010 précités.

d) L'évaluation des pertes liées aux exemptions bénéficiant aux entreprises, sur le périmètre de l'ensemble des prélèvements obligatoires sociaux

Toutefois, les pertes de recettes estimées tant par la Cour des Comptes que par l'annexe V du PLFSS ne concernent que les régimes obligatoires de base de la sécurité sociale. Les évaluations ne prennent donc pas en compte l'impact financier des exemptions sur les autres prélèvements sociaux, alors que les conséquences des niches sociales sur les autres régimes que le régime général de sécurité sociale peuvent être importantes.

Le Conseil des prélèvements obligatoires a cherché à évaluer le coût des pertes de recettes liées aux exemptions d'assiette pour l'ensemble des prélèvements obligatoires sociaux.

En effet, de nombreux prélèvements sociaux hors régimes obligatoires de base sont également assis sur la masse salariale et subissent les effets de perte d'assiette liées aux exemptions (cotisations d'assurance chômage, des régimes complémentaires obligatoires de retraite, de contribution de formation professionnelle, de taxe sur les salaires etc..).

Dans le cadre de cette estimation, le Conseil a utilisé la méthodologie suivante.

Encadré n°8 : La méthodologie utilisée pour l'estimation des pertes de recettes liées aux exemptions pour l'ensemble des prélèvements sociaux

Le Conseil a pris en compte les paramètres suivants:

- le périmètre des pertes de recettes analysées correspond à l'intégralité des prélèvements sociaux applicables à la masse salariale brute⁵⁶ ;
- les taux de cotisations et contributions sociales appliqués à la masse salariale brute retenus correspondent aux deux hypothèses différentes utilisées d'une part par l'annexe V du PLFSS (taux marginal au-dessus du plafond) et d'autre part par la Cour des Comptes (taux en-dessous du plafond). Cela permet en effet de reprendre, à l'échelle de l'ensemble de la protection sociale, les méthodes respectivement appliquées par l'annexe V et la Cour des Comptes. Les taux de cotisations et contributions sociales applicables s'élèvent au total à 64,12 % au-dessus du plafond et à 66,47 % au-dessus du plafond.

⁵⁶ Pour l'exemple considéré ont été retenus les taux sous plafond et au-dessus du plafond de la sécurité sociale dans le cas d'un salarié non cadre employé dans une entreprise de plus de 20 salariés.

La simulation réalisée comprend par ailleurs les limites suivantes :

- Elle constitue une extrapolation à partir d'une situation déterminée, à savoir celle d'un salarié non cadre d'une entreprise de plus de 20 salariés. Ce cas ne saurait évidemment refléter la situation de l'ensemble des salariés ;
- Elle postule la réintégration de la totalité des sommes exemptées dans l'assiette des rémunérations, ce qui est une hypothèse peu probable, compte tenu de l'élasticité des revenus distribués ;
- Elle reprend l'estimation des bases exemptées réalisée par l'annexe 5 du PLFSS, et présente donc les mêmes limites de ce point de vue.

L'annexe 2 présente de manière détaillée les taux et prélèvements retenus et les résultats obtenus dans le cadre de cette évaluation.

Selon l'évaluation réalisée, **les pertes de recettes liées aux exemptions d'assiette pour l'ensemble des prélèvements sociaux s'élèvent à 24-25 Mds⁵⁷ en 2010.**

Le tableau-ci-dessous présente les résultats obtenus pour les différents dispositifs.

Tableau n°15 : Estimation des pertes de recettes liées aux exemptions d'assiette sur l'ensemble du champ de la protection sociale

Dispositifs exemptés	Pertes de recettes potentielles sur l'ensemble du champ de la protection sociale	
	taux sous plafond	taux au-dessus du plafond
I. Participation financière et actionnariat salarié	9 522	9 109
<i>Dont</i> : Participation	4 138	3 960
Intéressement	3 685	3 527
PEE	823	787
Stock options (estimation 2007)	877	834
II. Protection sociale complémentaire en entreprise	9 319	8 911
<i>Dont</i> : Prévoyance complémentaire*	7 210	6 893
Retraite supplémentaire	2 003	1 916
PERCO	107	102
III. Aides directes consenties aux salariés	3 894	3 755
<i>Dont</i> : Titres restaurant	1 762	1 700
Chèques vacances	232	223
Avantages CE	1 783	1 720
CESU	117	113

⁵⁷ 24 Mds avec l'hypothèse du taux au-dessus du plafond retenu par l'annexe V du PLFSS et 25 Mds avec l'hypothèse du taux au-dessous du plafond utilisé par la Cour des Comptes.

IV. Indemnités de rupture	2 101	2 021
<i>Dont : Indemnités de licenciement</i>	2 101	2 021
Indemnités de mise à la retraite	0	0
V. Divers (Droits à l'image des sportifs)	62	60
TOTAL	24 899	23 857

Source : CPO d'après données et méthodes DSS pour l'annexe 5 du PLFSS 2010

La répartition des pertes de recettes entre la sécurité sociale et les autres organismes sociaux financés par des prélèvements sociaux assis sur la masse salariale dépend très étroitement des hypothèses retenues en ce qui concerne les taux applicables, au-dessus du plafond ou sous-plafond :

- selon la méthode de l'annexe V du PLFSS, les pertes de recettes pour les autres organismes sociaux (14,8 Mds) sont beaucoup plus élevées que celles de la sécurité sociale (9 Mds€);
- selon la méthode de la Cour des Comptes, les pertes de recettes sont en revanche plus importantes pour la sécurité sociale (15,7 Mds€) que pour les autres organismes (9,2 Mds€).

Par ailleurs, les exemptions d'assiette ont un impact financier sur les allègements généraux sur les bas salaires (en-deçà de 1,6 SMIC). L'impact des exemptions sur l'allègement Fillon peut être simulé en formulant des hypothèses prudentes sur la part des assiettes exemptées bénéficiant à des salariés dont les rémunérations sont inférieures à 1,6 SMIC. En effet, si ces salariés représentent environ 50 % des salariés, ils représentent par construction une part significativement inférieure dans la masse salariale, et, du fait d'une répartition des exemptions avantageant plutôt les hauts salaires, une part encore moindre dans les exemptions. En supposant que 10 % des assiettes exemptées (hors stock-options) bénéficient à ces salariés, l'impact financier sur les allègements généraux serait de 1,85 Mds.

Enfin, les exemptions d'assiette ont également un impact sur la taxe sur les salaires, évalué à 430 M€.

Au total, en incluant leurs effets sur les allègements généraux sur les bas salaires et la taxe sur les salaires, le coût des exemptions d'assiette pour les finances publiques peut être évalué entre 26,2 Mds et 27,2 Mds.

3 - L'estimation du coût des dispositifs non chiffrés ou non mentionnés par l'annexe V

Le Conseil a également chiffré certains dispositifs dérogatoires non mentionnés ou non chiffrés par l'annexe V du PLFSS.

Le coût de ces dispositifs atteint près de 10 Mds€, dont plus de 4 Mds concernant les seuls travailleurs indépendants, 2 Mds liés aux dispositifs de prise en charge de cotisations et 400 M d'exemptions d'assiette affectant la taxe sur les salaires.

Au total, le coût des niches sociales applicables aux entreprises pour l'ensemble des prélèvements sociaux s'élève à plus de 66 Mds€⁵⁸.

C - Un poids significatif des dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises dans les prélèvements obligatoires et dans le PIB

1 - Un part croissante des dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises dans les prélèvements obligatoires

Les dépenses fiscales applicables aux entreprises représentent 13,8 % des recettes fiscales nettes⁵⁹ de l'État en 2010⁶⁰. Le poids des mesures fiscales qualifiées de modalités particulières de calcul de l'impôt est pour sa part égal à 27,9 % de ces recettes.

A périmètre constant 2010, le poids des dépenses fiscales applicables aux entreprises dans les recettes fiscales s'est accru au cours des dernières années : représentant 7,3 % en 2005, il a progressivement augmenté à 8,2 % en 2006, 9,8 % en 2007, 10,9 % en 2008 et a atteint 16,2 % en 2009, en raison de la hausse du coût des dépenses fiscales entre 2008 et 2009 mais surtout de la baisse des recettes fiscales nettes en raison de la crise économique. Les modalités particulières de calcul de l'impôt ont connu la même évolution, passant de 8,6 % des recettes fiscales nettes en 2005 à 27,2 % en 2010 (33,2 % en 2009).

⁵⁸ 66,4 Mds (taux au-dessus du plafond) ou 67,4 Mds€ (taux sous plafond).

⁵⁹ Les informations relatives aux recettes fiscales ont été communiquées par la direction du budget. Pour l'année 2010, il s'agit du dernier montant disponible (3^{ème} loi de finances rectificative pour 2010).

⁶⁰ L'année 2009 n'a pas été retenue comme année de référence pour évaluer le poids des dispositifs dérogatoires dans les recettes fiscales, en raison de la forte baisse des recettes fiscales nettes constatées.

Le poids des dépenses fiscales dans les recettes des impôts respectifs auxquels elles sont rattachées est également élevé.

Les dépenses fiscales rattachées à l'IS représentent 9,6 % des recettes de cet impôt⁶¹ en 2010, tandis que celles relevant de l'IR-IS et de l'IR s'élèvent à 17,5 % des recettes fiscales au titre de l'impôt sur le revenu. Au total, le poids des dépenses fiscales relevant de l'IS, IR-IS et IR correspond à 14,2 % des recettes au titre de l'IR et de l'IS. Les dépenses fiscales relatives à la TVA représentent pour leur part 13,5 % du produit de cet impôt. Celles qui sont rattachées à la TICPE s'élèvent à 20,2 % du produit de la TIPP.

Évaluées à plus de 66 Mds€, les dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises en matière de prélèvements sociaux représentent plus de 15 %⁶² des recettes des administrations de sécurité sociale en 2010.

2 - Le poids conséquent des dispositifs dérogatoires dans le PIB

Les dépenses fiscales applicables aux entreprises recensées dans les Voies et Moyens représentent 1,8 % du PIB en 2009⁶³. Le poids de ces dépenses fiscales dans le PIB est resté quasiment stable au cours de la période autour de 1,5 %. Toutefois, les mesures particulières de calcul de l'impôt atteignent pour leur part 3,7 % du PIB en 2009. Leur poids a augmenté très rapidement en quatre ans puisqu'il ne s'élevait qu'à 1,1 % du PIB en 2005.

⁶¹ Les dépenses fiscales relevant de l'IS et de l'IR-IS représentent 29,3 % du produit de l'IS.

⁶² 66,4 Mds représentent 15,45 % des recettes des administrations de sécurité sociale et 67,4 Mds 15,7 %, les recettes des administrations de sécurité sociale étant estimées à 429,8 Mds€ en 2010 d'après le rapport sur les prélèvements obligatoires et leur évolution en 2010.

⁶³ Il s'agit de la dernière année pour laquelle le chiffre du PIB est disponible. La baisse du PIB entre 2008 et 2009 explique la hausse de la part relative des dépenses fiscales.

Tableau n° 16 : Poids des dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises dans le PIB

(en millions d'euros)	PLF 2007	PLF 2008	PLF 2009	PLF 2010	PLF 2010	PLF 2010
	2005	2006	2007	2008	2009	2010 (prévision)
Total des dépenses fiscales "entreprises"	26 570	28 263	27 154	29 044	34 637	35 343
En % du PIB de l'année	1,539 %	1,565 %	1,433 %	1,491 %	1,816 %	/
Total des mesures particulières "entreprises"	19 490	43 515	51 132	67 870	71 178	71 307
En % du PIB de l'année	1,129 %	2,409 %	2,698 %	3,483 %	3,732 %	/

Source : CPO d'après données DLF et INSEE (PIB en euros courants)

Les dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises en matière de prélèvements sociaux représentent pour leur part 3,5 % du PIB en 2009.

L'augmentation constante du nombre et du coût des dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux applicables aux entreprises au cours des cinq dernières années témoigne du caractère non maîtrisé de l'inflation de ces mesures.

Elle contraste fortement avec les efforts croissants de maîtrise des dépenses budgétaires engagés parallèlement.

D - Une comparaison difficile des dépenses fiscales applicables aux entreprises dans les autres pays de l'OCDE

L'absence de système de référence commun au regard duquel des mesures pourraient être qualifiées de dérogatoires et l'absence de base de données comparative constituent des obstacles majeurs à la comparaison internationale en matière de dépenses fiscales.

De plus, le recensement des mesures se limite généralement au volet fiscal, les niches sociales ne faisant pas l'objet d'inventaires dans le cadre de la procédure budgétaire dans les autres pays de l'OCDE.

Enfin, en matière d'imposition des entreprises, la répartition des dépenses fiscales par impôt est étroitement liée à la structure de l'économie : en Allemagne, le poids des dépenses fiscales applicables aux entreprises au titre de l'IR est ainsi particulièrement important, plus de

97 % des entreprises n'étant pas constituées en sociétés, alors qu'elles sont très minoritaires en Belgique.

L'analyse des dépenses fiscales recensées dans certains pays de l'OCDE permet toutefois de déterminer les catégories de dépenses fiscales applicables aux entreprises qui sont les plus courantes à l'étranger. L'examen des dépenses fiscales recensées en Allemagne, en Belgique, en Espagne, aux Pays-Bas, au Royaume-Uni et en Suède met en avant une pratique répandue des dépenses fiscales en matière :

- **d'aides générales à l'investissement** : catégorie la plus importante de dépenses fiscales en faveur des entreprises en Allemagne (23 % des 23 M€ de dépenses fiscales au titre de l'impôt sur les sociétés en 2007), les aides générales à l'investissement sont également significatives en Espagne, en Belgique et aux Pays-Bas ;
- **d'aides en faveur des PME** : représentant 75 % des dépenses fiscales en matière d'impôt sur les sociétés au Royaume-Uni, elles sont également développées en Espagne (28,4 % des dépenses fiscales au titre de l'IS en 2007), en Allemagne, en Belgique et aux Pays-Bas ;
- **de crédits d'impôt recherche** : des crédits d'impôt en faveur de la recherche et développement (R&D) ont été mis en place dans quatre des six pays, seules l'Allemagne et la Suède n'en disposant pas ;
- **de taux réduits de TVA** : si ces derniers existent dans l'ensemble des pays pris en considération, ils n'ont toutefois pas la même ampleur d'un pays à l'autre. Ils restent ainsi en nombre limité et centrés sur les biens de première nécessité en Allemagne mais sont plus développés en Espagne, en Belgique ou aux Pays-Bas où ils sont également utilisés en tant qu'aides à des secteurs d'activité. Les dépenses fiscales en matière de TVA représentent enfin une part considérable des dépenses fiscales au Royaume-Uni (37 %⁶⁴ des recettes de TVA en 2007).

Au sein des six pays pris en compte, les dépenses fiscales constituent également, mais dans une moindre mesure, des aides à certains secteurs (industrie cinématographique, navigation maritime,

⁶⁴ Le concept le plus strict de dépenses fiscales est pris en compte pour ce calcul : la catégorie mixte des dispositifs considérée à la fois comme des dépenses fiscales et des éléments structurels est exclue. En incluant cette catégorie mixte, les pertes de recettes en matière de TVA s'élèvent à 50 % des recettes de TVA en 2007.

régimes préférentiels pour les activités financières) et des aides régionales en ce qui concerne l'Espagne.

Il convient toutefois de noter que la Suède fait figure d'exception au sein de cet échantillon. Ayant toujours privilégié une politique fiscale reposant sur des bases d'imposition larges, la Suède a créé très peu de dépenses fiscales relatives à l'impôt sur les sociétés ou relatives à l'imposition des entreprises individuelles. Il n'y existe pas de crédit d'impôt recherche, de dispositions particulières en faveur des PME ou d'aides sectorielles et régionales. La seule dépense fiscale significative concerne l'amortissement dégressif (2,15 % des recettes de l'impôt sur les sociétés et 0,08 % du PIB). Enfin, les taux réduits de TVA sont également plus limités (2 Mds€, soit 7 % des recettes de TVA).

Afin d'apprécier la place respective de la France au regard des autres pays de l'OCDE en matière de dépenses fiscales applicables aux entreprises, **il apparaît également utile d'évaluer dans quelle mesure le taux d'imposition effectif est modifié par ces dépenses fiscales.**

En matière d'aides générales à l'investissement, la valeur actualisée nette permet de comparer la générosité des aides fiscales accordées. Les modalités d'amortissement et autres dispositifs fiscaux de portée générale apparaissent légèrement plus favorables en France que la moyenne des 19 pays de l'OCDE pris en compte⁶⁵.

En ce qui concerne les taux réduits en faveur des PME, à défaut d'indicateurs au niveau international relatifs à l'imposition effective des petites entreprises et des grandes sociétés, il est seulement possible de comparer les taux d'imposition nominaux. Au sein des douze pays ayant des taux d'imposition réduits pour les PME, la France est avec les États-Unis le pays où l'écart entre le taux d'imposition préférentiel des PME et le taux d'imposition normal est le plus important. De même, la comparaison des seuils d'imposition en deçà desquels s'appliquent les taux réduits montre que le seuil français est comparativement élevé et n'est dépassé que par le Canada et les États-Unis⁶⁶.

⁶⁵ Données relatives à 19 pays de l'OCDE issues de l'*Institute for fiscal studies* au Royaume-Uni.

⁶⁶ Base de données de l'OCDE, mise à jour 2010.

En matière d'aides fiscales à la R&D, l'OCDE a développé depuis plusieurs années un indicateur pour mesurer le soutien apporté à la R&D par le système fiscal, le « B-index ». Au regard de cet indicateur, la France est le pays où le taux de soutien fiscal à la recherche est le plus élevé en 2008, tant pour les petites sociétés que pour les grandes entreprises.

Enfin, en ce qui concerne les dépenses fiscales sur la TVA, le coefficient d'efficacité de la TVA permet d'évaluer dans quelle mesure un système de TVA s'écarte des principes de base large et de taux unique. Au sein des pays de l'OCDE, le coefficient d'efficacité de la TVA en France apparaît relativement faible : les dépenses fiscales et autres exemptions de TVA y sont comparativement plus importantes par rapport aux autres pays européens, seuls cinq pays ayant un coefficient d'efficacité inférieur (dont le Royaume-Uni, l'Italie et la Grèce parmi les pays de l'Union européenne).

Au regard de ces différents indicateurs, **la France se caractérise comme un pays où les dépenses fiscales sont particulièrement nombreuses et diversifiées et ont un impact relativement plus important que dans d'autres pays de l'OCDE sur l'imposition effective des activités économiques correspondantes.**

E - Des évolutions récentes visent à assurer un meilleur encadrement des dépenses fiscales et niches sociales

1 - Les diverses mesures prises avant la loi de programmation des finances publiques du 9 février 2009 semblent avoir produit peu de résultats

La volonté de maîtriser le coût des dispositifs dérogatoires s'est traduite par l'instauration de diverses mesures, visant à limiter le coût de certaines mesures.

Des conditions encadrant davantage la possibilité de bénéficier de certains dispositifs dérogatoires ont été mises en place. Elles sont relatives soit à la nature du bénéficiaire (taille de l'entreprise, absence de contrôle par un groupe etc.), soit à son comportement (comportement en matière d'embauche, de politique salariale etc.).

L'édiction de conditions restrictives d'accès semble toutefois avoir eu peu de portée. Certaines conditions ont en effet peu de substance : la conditionnalité des allègements de charges à la négociation annuelle obligatoire sur les salaires, introduite par la loi du 3 décembre 2008, n'impose par exemple qu'une obligation procédurale, l'engagement

sérieux et loyal de négociations pouvant se conclure par un désaccord. En conséquence, elle n'a pas eu de réalité tangible puisque les URSSAF n'ont procédé à aucune minoration d'allègements en 2009, année de démarrage effectif du dispositif. D'autres sont difficilement contrôlables ou ne le sont qu'au prix d'un temps de contrôle dissuasif, comme le souligne infra le rapport (chapitre III, Partie II). D'autres enfin peuvent rentrer en conflit avec l'objectif de la mesure, en réduisant de manière disproportionnée son effet incitatif.

Le coût de certains dispositifs dérogatoires a été plafonné : s'il se situe hors du champ d'analyse du présent rapport, le plafonnement des dépenses fiscales applicables à l'impôt sur le revenu auparavant non plafonnées (LFI 2009) mérite à cet égard d'être souligné.

En matière de niches sociales, un « forfait social » a été créé en LFSS pour 2009 : ce dispositif, qui prend la forme d'une contribution patronale, vise à réduire les pertes de recettes sociales liées à certaines exemptions d'assiette en introduisant une taxation sur les assiettes exemptées concernées. Initialement fixé à 2 %, il a été porté à 4 % en 2010. Le forfait social concerne principalement les contributions des employeurs destinées à financer des prestations de retraite supplémentaire, les sommes versées au titre de la participation et de l'intéressement et l'abondement de l'employeur aux plans d'épargne entreprise (PEE) et aux plans d'épargne pour la retraite collectifs (PERCO). Selon la Cour des Comptes⁶⁷, malgré cette taxation nouvelle, l'estimation de la perte de recettes pour la participation et l'intéressement est en augmentation.

Dans leur ensemble, ces différentes mesures n'ont pas permis de maîtriser le coût des dispositifs dérogatoires, au regard des évolutions précédemment constatées.

2 - Un encadrement général était prévu par la loi de programmation des finances publiques pour les années 2009-2012

La loi du 9 février 2009 de programmation des finances publiques pour les années 2009 à 2012 a prévu l'encadrement général des dépenses fiscales de l'État et des niches sociales.

⁶⁷ Cf. RALFSS 2010.

Encadré n°9: Les dispositions de la loi de programmation des finances publiques pour les années 2009 à 2012

Article 11

I. — Au titre de chaque année de la période mentionnée à l'article 1er, les créations ou extensions:

1° De dépenses fiscales;

2° Ainsi que de réductions, exonérations ou abattements d'assiette s'appliquant aux cotisations et contributions de sécurité sociale affectées aux régimes obligatoires de base ou aux organismes concourant à leur financement, sont compensées par des suppressions ou diminutions de mesures relevant respectivement des 1° et 2°, pour un montant équivalent, selon les modalités précisées dans le rapport annexé à la présente loi.

II. Chaque mesure relevant des 1° ou 2° du I instaurée par un texte promulgué au cours de la période mentionnée à l'article 1er n'est applicable qu'au titre des quatre années qui suivent celle de son entrée en vigueur.

Article 12

I. — Le Gouvernement présente chaque année au Parlement:

1° Au plus tard le premier mardi d'octobre, l'objectif annuel de coût retenu pour les dépenses fiscales de l'exercice à venir et de l'exercice en cours, ainsi que le montant de dépenses fiscales constaté pour le dernier exercice clos ;

2° Au plus tard le 15 octobre, l'objectif annuel de coût des réductions, exonérations et abattements mentionnés au 2° de l'article 11 retenu pour l'exercice à venir et l'exercice en cours, ainsi que le montant du coût constaté, pour le dernier exercice clos, de ces réductions, exonérations et abattements.

II. - A cette occasion, il présente également un bilan des créations, modifications et suppressions de mesures visées à l'article 11 adoptées dans les douze mois qui précèdent ou prévues par le projet de loi de finances et le projet de loi de financement de la sécurité sociale afférents à l'année suivante.

III. - Dans les trois ans suivant l'entrée en vigueur de toute mesure visée à l'article 11, le Gouvernement présente au Parlement une évaluation de son efficacité et de son coût. Pour les mesures en vigueur à la date de publication de la présente loi, cette évaluation est présentée au plus tard le 30 juin 2011.

Source : Loi du 9 février 2009 de programmation des finances publiques

Cet encadrement s'est traduit par plusieurs mesures :

- **l'instauration d'une règle de gage pour la création de mesures nouvelles et l'extension de mesures existantes** au titre de chaque année de la période 2009-2012. Les créations ou extensions de dépenses fiscales et niches sociales doivent être compensées par des suppressions ou diminutions de mesures relevant de ces catégories ;
- **la limitation de la durée d'application des mesures nouvelles et de l'extension des mesures existantes à une durée de quatre ans** suivant leur entrée en vigueur ;
- **la mise en place d'objectifs annuels d'évolution du coût** pour les dépenses fiscales et niches sociales de l'exercice en cours et à venir, dans le cadre des PLF et PLFSS présentés au Parlement.

En conséquence de ces dispositions, l'objectif de dépense fiscale a été fixé à 69,1 Mds€ en 2009. Ce chiffre a ensuite été révisé et fixé à 75,5 Mds€ pour 2009 et à 74,8 Mds en 2010 dans le cadre du PLF pour 2010⁶⁸.

En matière de niches sociales, l'objectif de coût s'applique aux seules mesures d'exonération et d'abattement d'assiette (sur un périmètre n'incluant pas les exemptions) et est fixé à 32,1 Mds€ en 2009⁶⁹ et 31,5 Mds€ en 2010, d'après l'annexe V du PLFSS pour 2010. Il est cependant précisé que la prise en compte de la perte potentielle de recette liée aux exemptions d'assiette (9,1 Mds€ pour 2010) conduit à un objectif de coût total tel que défini par la loi de programmation des finances publiques s'élevant à 40,6 Mds€ pour 2010.

Les présents travaux étant limités aux seuls dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux applicables aux entreprises, il n'appartient pas au Conseil des prélèvements obligatoires de se prononcer sur le respect de cette règle de gage.

⁶⁸ Article 1^{er} du PLF pour 2010.

⁶⁹ L'objectif initial prévu pour l'année 2009 par le PLFSS pour 2009 était légèrement supérieur (32,6 Mds€) au chiffre présenté dans le PLFSS pour 2010.

Il peut toutefois être noté que selon la Cour des Comptes⁷⁰, le cadre d'évolution des dépenses fiscales fixé par la loi de programmation n'a pas été respecté en 2009. Comme la Cour, le rapport Camdessus de juin 2010⁷¹ recommande que le respect de la règle de gage soit apprécié sur une base annuelle et non à l'horizon de la fin de la période de programmation.

Toutefois, il convient de relever que le projet de loi de programmation des finances publiques pour les années 2011 – 2014 ne prévoit pas la reconduction de certaines mesures d'encadrement : la règle de gage ainsi que la limitation de la durée d'application des mesures nouvelles à quatre ans ne sont plus mentionnées.

La non-reconduction de ces mesures d'encadrement apparaît peu cohérente avec l'effort parallèlement engagé pour réduire le coût des dépenses fiscales et niches sociales dans le cadre des PLF et PLFSS pour 2011 : en effet, la réduction du coût des mesures dérogatoires ne devrait pas se substituer aux mesures d'encadrement de la création et de l'extension des dispositifs dérogatoires mais s'y ajouter.

3 - Certains pays de l'OCDE ont engagé une démarche d'encadrement voire de réduction du coût des dispositifs dérogatoires

Selon l'OCDE⁷², plusieurs pays ont fixé des limites explicites aux dépenses fiscales dans le cadre de leur procédure budgétaire, parfois plus contraignantes que celles récemment instaurées en France, comme l'illustrent les exemples suivants.

Les principes de la procédure budgétaire suédoise exigent que tout allègement fiscal soit financé par des économies, une majoration des recettes ou l'utilisation d'un excédent prévisionnel à l'objectif.

De manière similaire, aux États-Unis, la loi sur la compensation automatique instaurée en 1990 et arrivée à expiration en 2002 prévoyait des règles en vertu desquelles tout allègement fiscal devait être intégralement compensé par abrogation ou diminution d'une ou plusieurs dépenses fiscales existantes, par une augmentation d'impôt structurelle et/ou par l'abrogation ou la réduction d'un ou plusieurs programmes de dépenses obligatoires.

⁷⁰ Cf. Résultats et à gestion budgétaire de l'État exercice 2009, juin 2010.

⁷¹ *Réaliser l'objectif constitutionnel d'équilibre des finances publiques*, Rapport du groupe de travail présidé par Michel Camdessus, juin 2010.

⁷² OCDE, les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE, 2010.

Par ailleurs, si la procédure budgétaire canadienne n'impose pas à l'heure actuelle de restrictions particulières à l'adoption de dépenses fiscales, le Canada a appliqué au début des années 1980 un « système d'enveloppes », qui attribuait à chaque domaine de politique publique un montant total de dépenses ordinaires et de dépenses fiscales. Il était entendu implicitement que les agences pouvaient utiliser leurs enveloppes soit à des dépenses fiscales, soit à des programmes de dépenses budgétaires⁷³.

Certains pays ont par ailleurs engagé des réformes fiscales visant à la mise en place d'impôts à base large et à taux bas, ce qui les a conduits à remettre en cause leurs dispositifs dérogatoires. L'Allemagne et la Belgique constituent deux exemples de pays ayant conduit des réformes à cet effet en matière d'impositions applicables aux entreprises.

L'Allemagne a conduit plusieurs réformes conjuguant baisse des taux et élargissement de la base imposable.

Encadré n°10 : L'élargissement de la base imposable réalisé en Allemagne

En 2000-2001, l'élargissement de la base imposable de l'impôt sur les sociétés s'est principalement concrétisé par des modalités d'amortissement moins favorables et la taxation des différents modes de financement des investissements a également été modifiée.

D'autres dispositions adoptées en 2004 ont également élargi la base imposable : limitation de l'imputation des pertes antérieures, renforcement des règles de sous-capitalisation conduisant à de moindres déductions de charges financières, limitation de l'exemption des dividendes et des plus-values « mère-filiale », et suppression de dispositions particulières aux compagnies d'assurance.

En 2008, de nouvelles restrictions ont été apportées à la déductibilité des intérêts et aux possibilités d'amortissement dégressif.

Il convient de relever que l'élargissement de la base imposable dans le cadre de ces réformes successives a davantage concerné des dispositions considérées comme d'ordre général que des mesures qualifiées de dépenses fiscales. Au regard de la classification des dépenses fiscales retenue en France, les mesures dont le coût a ainsi été

⁷³ Après avoir connu un certain succès, ce système a été abandonné, en raison des difficultés rencontrées pour traiter différents domaines de politique de façon équitable et systématique. De plus, les dépenses fiscales proposées par le Ministère des Finances n'étant imputées à aucune des agences, ces dernières étaient incitées à essayer de reporter sur ce ministère les dépenses fiscales qu'elles souhaitaient voir adoptées.

réduit correspondent davantage à des « modalités particulières de calcul de l'impôt » sorties de la liste des dépenses fiscales à compter de 2006 qu'à des « dépenses fiscales ».

Pour autant, la demande de la commission des Finances de l'Assemblée nationale portant sur un champ plus large que les seules dépenses fiscales officiellement recensées, les réformes conduites par l'Allemagne constituent un exemple pertinent d'élargissement de la base imposable par la réduction de dispositions dérogatoires.

Après avoir créé de nombreux régimes spéciaux constitutifs de dépenses fiscales dans les années 1980, la Belgique a connu pendant les années 1990 une série de modifications de l'impôt sur les sociétés, qui apparaissent *ex-post* comme une réforme d'ampleur des dépenses fiscales. Celle-ci n'avait pas été annoncée explicitement au départ mais l'orientation politique était clairement celle d'un élargissement de la base imposable.

Encadré n°11 : Des mesures successives de modifications de l'impôt sur les sociétés apparaissant *ex post* comme une réduction d'ensemble des dépenses fiscales

Une première réforme en 1990-1991, a combiné un élargissement de la base imposable et une baisse du taux d'imposition qui fut alors ramené de 43 à 39%. Par la suite, dans le cadre d'une orientation budgétaire clairement restrictive, d'autres mesures ont été prises pour élargir la base imposable en réduisant les dépenses fiscales et en recentrant sur leur objectif premier les mesures d'élimination de la double imposition et de déduction des pertes antérieures.

Ex-post, en considérant l'ensemble des mesures prises, les axes suivants apparaissent :

- à l'exception du régime fiscal des centres de coordination, les régimes préférentiels ont été mis en extinction : les avantages fiscaux ont été supprimés pour les nouveaux apports de capitaux, tandis que les apports antérieurs ont continué à en bénéficier pendant les périodes initialement prévues ;
- le taux de la déduction pour investissement a été progressivement réduit et à partir de 1992, son application a été limitée aux PME et aux investissements générateurs d'externalités positives (R&D, environnement) ;
- le système d'exemption a été encadré avec l'introduction d'une condition de taxation en amont et d'un seuil de participation ;
- les taux réduits applicables aux PME ont été maintenus mais leurs conditions d'application ont été durcies.

Ces mesures successives ont permis de résorber considérablement l'écart entre taux effectif d'imposition et taux nominal : de près de 20 points en 1990, l'écart s'est résorbé progressivement pour s'établir à 5 points.

Caractérisée par son gradualisme, la réduction des dépenses fiscales relatives à l'impôt sur les sociétés en Belgique dans les années 1990 résulte d'un processus politique particulier : en l'absence de consensus politique au premier stade de la réforme, celle-ci a été conduite à petits pas, le consensus apparaissant au fur et à mesure que des suppressions de dépenses fiscales étaient engagées.

DEUXIÈME PARTIE

UN INSTRUMENT DE POLITIQUE PUBLIQUE COMPLEXE ET MAL MAÎTRISÉ

Chapitre I

Un recours aux dispositifs dérogatoires souvent inadéquat

I - Les dispositifs dérogatoires devraient être utilisés lorsqu'ils apparaissent comme le mode d'intervention publique le plus adéquat

A - L'utilisation des dispositifs dérogatoires à des fins de politique publique

D'un point de vue économique, un dispositif dérogatoire fiscal ou social est avant tout une dépense publique, c'est-à-dire une affectation de ressources, à un objectif donné. Les dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux font ainsi partie de la palette des instruments de politique publique.

Les dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux poursuivent toutefois des finalités diverses.

Certains dispositifs sont institués afin de répondre à un objectif de nature fiscale. Qualifiés par le Conseil des impôts en 2003 d'« allègements structurels », ces dépenses fiscales visent ainsi à éviter les doubles taxations, à simplifier l'assiette, à faciliter le recouvrement, à assurer la progressivité de l'impôt en fonction des capacités contributives etc.

D'autres dispositifs visent à prendre en compte un état de fait fondé sur les caractéristiques propres du contribuable. Il s'agit de prendre en compte une situation donnée (familiale, professionnelle etc.) sans réelle visée incitative, dès lors que la situation du bénéficiaire est

irréversible ou supposerait des changements considérables pour remplir ou ne plus remplir les conditions d'éligibilité au dispositif. Le taux réduit de TVA à 2,1 % applicable sur certains médicaments⁷⁴ constitue un exemple de dispositifs prenant en compte une situation donnée sans avoir de visée incitative.

Enfin, certains dispositifs ont un caractère incitatif et sont mis en place spécifiquement dans le but de modifier le comportement des contribuables. Ces mesures peuvent ainsi avoir pour objet de susciter des dépenses spécifiques (dépenses de recherche et développement), des décisions d'embauche (salariés peu qualifiés, apprentis), d'affectation de l'épargne des particuliers (dispositifs dérogatoires en matière d'investissement dans les petites et moyennes entreprises - PME), de localisation des entreprises (outre-mer, zones prioritaires d'aménagement du territoire etc.)

Il convient toutefois de souligner que ces distinctions entre dispositifs dérogatoires au regard de leur finalité économique ne sont pas toujours opérantes : en effet, de nombreux dispositifs dérogatoires poursuivent, implicitement ou explicitement, deux de ces finalités, en particulier en ce qui concerne les deux dernières catégories mentionnées.

Une autre piste d'identification de ces dispositifs est la possibilité technique de les remplacer par un mécanisme d'aide ou de subvention pour atteindre le même objectif.

B - Les avantages comparés des dispositifs dérogatoires et des mesures alternatives

Afin d'apprécier la pertinence de la création d'un dispositif dérogatoire afin d'atteindre un objectif donné, il est utile de comparer les avantages du recours à un dispositif dérogatoire et aux mesures alternatives.

Ces mesures alternatives peuvent être de trois ordres. Des **mesures de réglementation ou de déréglementation** sont, toutes choses égales par ailleurs, préférables à une intervention financière, qu'elle soit de nature fiscale ou budgétaire. Des **mesures de taxation** visant le même objectif peuvent également être préférées aux dépenses fiscales ou niches sociales mais supposent un arbitrage : si elles permettent de réduire le coût de l'intervention pour les finances publiques, elles sont en revanche contraires à l'objectif de réduction des prélèvements obligatoires. Enfin,

⁷⁴ Mesure 730303 : taux de 2,1 % applicable aux médicaments remboursables ou soumis à autorisation temporaire d'utilisation et aux produits sanguins.

le choix entre **dépense budgétaire** et dépense fiscale / niche sociale suppose de comparer les avantages et inconvénients de ces mesures.

A cet égard, le Conseil des impôts avait proposé en 2003 une grille de comparaison de ces deux types de mesures, afin de faciliter le choix de l'instrument le plus adéquat en fonction de l'objectif recherché :

Tableau n°17 : Grille de comparaison dépense fiscale et dépense budgétaire

	Intérêt de recourir à une dépense fiscale plutôt qu'à une dépense budgétaire	Intérêt de recourir à une dépense budgétaire plutôt qu'à une dépense fiscale
Maîtrise budgétaire	Faible : l'aide peut être à guichet ouvert (sauf agréments)	Forte : le coût de l'aide peut rester en deçà d'un plafond donné
Étendue des bénéficiaires	L'aide concerne un grand nombre de bénéficiaires	L'aide concerne un nombre restreint de bénéficiaires
Conditions d'obtention	Les conditions d'attribution sont objectives et ne nécessitent pas l'intervention d'une administration spécialisée	L'attribution de l'aide nécessite l'intervention d'une administration spécialisée
Détermination du montant de l'aide	La détermination du montant de l'aide ne dépend que de données déclaratives fiscales	La détermination du montant de l'aide dépend d'informations non contenues dans les déclarations fiscales
Distribution	Il n'existe pas d'administration en charge de distribuer ce type d'aide	Il existe déjà une administration en charge de distribuer ce type d'aide
Gestion	Complexité et coût faibles pour les services fiscaux	Complexité et coût élevés pour les services administratifs
Calendrier d'attribution	L'aide peut être accordée <i>ex post</i>	L'aide doit être accordée <i>ex ante</i>
Niveau des contrôles	Les contrôles effectués par les services fiscaux ne sont pas ciblés sur les mesures dérogatoires	L'aide nécessite la mise en œuvre de contrôles spécifiques en raison d'un risque de fraude élevé

Source : Conseil des impôts et CPO

Si les dispositifs dérogatoires présentent comme principal avantage d'impliquer généralement des coûts de gestion moindres, tant pour les pouvoirs publics que pour les contribuables concernés, ils ont pour principal inconvénient d'avoir un coût difficilement maîtrisable. Le coût du dispositif n'est pas borné, sauf dans le cas des dispositifs ouverts sur agrément. Difficile à chiffrer *ex ante*, le coût de la mesure peut dès lors augmenter chaque année si le dispositif a un succès croissant.

Dans un contexte de forte dégradation des finances publiques, le coût non borné *ex ante* des dispositifs dérogatoires doit conduire à limiter la création ou l'extension de ces dispositifs aux cas où les avantages sont nettement supérieurs aux inconvénients de ces mesures.

II - Un recours trop large aux dispositifs dérogatoires

A - Des dispositifs dérogatoires rarement remis en cause une fois créés

1 - Des mesures fréquemment créées et rarement supprimées

Les incitations à créer des dépenses fiscales sont particulièrement importantes, de même que les difficultés pour les supprimer.

107 dépenses fiscales applicables ont été créées entre 2002 et 2010, dont 87 à compter du PLF pour 2006. Les dispositifs dérogatoires en matière de prélèvements sociaux sont également nombreux et en augmentation : ainsi, le nombre de dispositifs d'exonération est passé de 55 à 64 entre 2007 et 2010, en progressant chaque année.

Les difficultés rencontrées pour éviter la création de dispositifs dérogatoires peuvent être illustrées par le cas des pays baltes. Dans un contexte de transition vers l'économie de marché, ces derniers ont en effet mis en place dans les années 1990 des systèmes fiscaux à base large et à taux relativement bas. Toutefois, maintenir une base imposable large s'est avéré difficile : dès lors que la marge budgétaire est limitée, les bases larges rendent en effet les réductions de taux très coûteuses et les taux uniques ne permettent pas de les cibler, alors que la création de dépenses fiscales permet d'instaurer des avantages sélectifs moins coûteux afin de satisfaire les demandes des électeurs.

En conséquence, ces pays se sont progressivement éloignés de leur système fiscal initial, notamment en matière de TVA : des taux réduits (5 %) ont été introduits aux cotés du taux normal de 18 % pour une liste de biens et services incluant notamment les médicaments et les équipements médicaux, les livres et les périodiques, les activités culturelles et le secteur de l'hôtellerie et de la restauration. La similarité des taux réduits et des exemptions adoptées par les pays baltes corrobore de surcroît l'hypothèse d'une concurrence fiscale qui tient

vraisemblablement de la concurrence par comparaison et qui serait davantage motivée par des considérations politiques que par la volonté d'attirer ou de maintenir des bases imposables.

Une fois mis en place, les dispositifs dérogatoires s'avèrent difficiles à supprimer.

En France, entre 2002 et 2010, 32 dépenses fiscales ont certes été supprimées et 48 sont arrivées à échéance mais la signification du nombre de dépenses fiscales supprimées est à relativiser.

Certaines dépenses fiscales sont listées comme supprimées alors qu'elles ont encore une incidence sur les finances publiques, même si elles n'en ont plus sur le budget de l'État. Parmi les dépenses fiscales supprimées figurent ainsi 13 dépenses fiscales applicables à la taxe sur les salaires. La recette de la taxe sur les salaires étant transférée intégralement à la sécurité sociale à compter de 2007⁷⁵, les dépenses fiscales minorant cette recette n'ont plus d'incidence sur le budget de l'État. Pour autant, il ne s'agit pas d'une suppression des dispositifs eux-mêmes et ces derniers constituent une minoration de recettes pour la Sécurité sociale.

Certains dispositifs dérogatoires sont supprimés en raison de la suppression de l'imposition à laquelle ils sont rattachés : tel est le cas par exemple des dépenses fiscales applicables à l'imposition forfaitaire annuelle (IFA) due par les entreprises, compte tenu de la suppression progressive de cette imposition sur la période 2009-2011.

Enfin, certaines dépenses fiscales, correspondant à des mesures de trésorerie⁷⁶, sont également supprimées de la liste car elles génèrent désormais des gains budgétaires (5 mesures applicables aux entreprises en PLF pour 2009 et deux mesures en PLF pour 2010).

Du point de vue du processus de décision politique, il existe une interaction forte entre dispositifs dérogatoires et lobbying, qui incite à leur création et limite leur suppression. Non seulement le lobbying crée les dispositifs dérogatoires, ce qui est relativement bien connu⁷⁷, mais il

⁷⁵ Article 5 de la LFR pour 2007. L'article 54 de la loi de finances pour 2008 a pérennisé ce transfert à compter de 2008 de telle sorte que la mesure concernée est sans incidence sur le budget de l'État.

⁷⁶ Tel est le cas par exemple en PLF pour 2009 de l'amortissement exceptionnel égal à 50 % du montant des sommes versées pour la souscription au capital des sociétés agréées pour le financement de la pêche artisanale (SOFIPECHE) ou de la provision pour implantation à l'étranger réalisée sous la forme d'un établissement ou d'une filiale.

⁷⁷ En effet, selon l'expression consacrée, « dans chaque niche fiscale, il y a un chien qui aboie ».

se peut également que les dispositifs dérogatoires soient à l'origine du lobbying. La mise en œuvre du régime fiscal de coordination en Belgique, principale dépense fiscale destinée à attirer sur le territoire les centres de décision des entreprises multinationales, a ainsi conduit les groupes de sociétés qui en bénéficiaient à constituer une association pour défendre ce régime fiscal préférentiel. De même, le crédit d'impôt R&D au Royaume-Uni a initialement été créé sur le fondement des travaux d'économistes soulignant le déficit d'innovation du Royaume-Uni et ses conséquences sur la productivité globale. Initialement destinée aux seules petites entreprises, la procédure de consultation engagée par le gouvernement a conduit les grandes entreprises à demander un crédit d'impôt plus élevé au champ d'application plus large. L'introduction d'une dépense fiscale a ainsi créé un lobby qui plaide depuis pour son maintien ou son extension.

Par ailleurs, la procédure parlementaire de contrôle des dispositifs dérogatoires est moins développée que la procédure de contrôle des programmes de dépenses budgétaires. Dans le processus budgétaire actuel, les mesures dérogatoires ne font en effet pas l'objet d'un processus de révision annuelle dans le cadre de l'examen des PLF et PLFSS. Dans ce cadre, les dispositifs dérogatoires tendent à acquérir un caractère permanent.

Régulièrement créés et plus rarement supprimés, **les dispositifs dérogatoires font de surcroît l'objet de modifications fréquentes, souvent en faveur de l'extension de leur champ d'application**, comme l'illustre les exemples suivants :

- en matière sociale, la neutralisation des heures supplémentaires dans le calcul de l'allègement Fillon sur les bas salaires à la suite de la loi TEPA a ainsi pour effet de cumuler les avantages liés aux deux dispositifs. Plus récemment, la LFI pour 2010 a considérablement élargi le dispositif concernant les travailleurs occasionnels dans l'agriculture ;
- en matière fiscale, les exonérations des plus-values professionnelles, mesures anciennes, ont par exemple fait l'objet de plusieurs modifications conduisant à étendre leur champ d'application, ainsi que l'illustre le cas de l'exonération des plus-values des petites entreprises relevant de l'impôt sur le revenu (150 M€ en 2009)⁷⁸.

⁷⁸ Mesure 190204, déclassée en PLF pour 2009 et désormais considérée comme une modalité particulière de calcul de l'impôt.

Encadré n°12 : Les modifications successives de l'exonération des plus-values des petites entreprises relevant de l'impôt sur le revenu

Dès la création de l'imposition sur les plus-values par la loi du 19 juillet 1976 l'exonération des plus-values réalisées dans le cadre d'une activité agricole, artisanale, commerciale ou libérale, par des contribuables dont les recettes n'excèdent pas certains seuils a été prévue.

Cette exonération n'est acquise qu'à condition que l'activité soit exercée à titre professionnel éventuellement accessoire pendant au moins cinq ans à la date de la cession. Initialement fixé à la limite du forfait ou de l'évaluation administrative, porté à son double à partir de 1988, ce seuil a été fixé au double du montant des limites des régime « micro-entreprises » lors de la suppression des régimes du forfait et de l'évaluation administrative, soit 152.600 € pour les opérations de vente et 54.000 euros pour les prestations de services en 2003.

La loi pour l'initiative économique du 1^{er} août 2003 a très significativement relevé ce seuil, respectivement à 250.000 et 90.000 € T.T.C. ; elle a en outre prévu une exonération partielle dégressive lorsque les recettes excèdent ces seuils sans toutefois dépasser 350.000 et 126.000 €. 83 % des 2,4 millions d'entreprises recensées étaient alors susceptibles de bénéficier des mesures totales d'exonération.

La loi de finances rectificative pour 2005 a encore indirectement augmenté ces montants. Les recettes sont désormais prises en compte hors taxe (et non TTC). Par ailleurs, lorsque le contribuable est associé d'une société de personnes ou d'un groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés, il n'est tenu compte que des recettes réalisées à proportion de ses droits dans les bénéfices de cette société ou groupement. La loi de 2005 a en outre étendu le champ d'application de l'exonération aux activités industrielles⁷⁹, qui en étaient traditionnellement exclues.

Source : CPO

Certains dispositifs dérogatoires, destinés à être temporaires, ne se tarissent pas :

- Outre-mer, à la prime exceptionnelle versée en 2008 dans les entreprises de moins de 50 salariés ont succédé en 2009 le bonus exceptionnel outre-mer de 1500 € et la prime exceptionnelle versée dans les entreprises ayant conclu un accord d'intéressement avant le 30 juin 2009 ;

⁷⁹ Au 1^{er} janvier 2008, on dénombre environ 61.000 entrepreneurs individuels exerçant leur activité dans le secteur industriel (source Insee, Répertoire des entreprises et des établissements, SIRENE).

- De même, le régime d'exonération fiscale mis en place dans les zones franches urbaines (ZFU) en 1996, initialement prévu pour une durée de cinq ans, a d'abord été étendu sur trois années supplémentaires (mécanisme de sortie dégressive sur trois ans, à l'issue de la période initiale d'exonération) puis reconduit pour les entreprises créées dans les ZFU entre le 1^{er} janvier 2002 et le 31 décembre 2007. Un nouveau régime a été instauré pour les entreprises exerçant leur activité dans les ZFU de nouvelle génération et pour celles qui se créent à partir du 3 avril 2006 dans une ZFU (exonération totale sur cinq ans puis abattement dégressif sur neuf ans).

Il convient de relever que **des dispositifs dérogatoires prévus pour une durée limitée peuvent être reconduits sans étude d'impact** : à titre d'exemple, les cinq régimes privilégiés d'amortissement accéléré sur douze mois qui arrivaient à expiration à la fin de l'année 2005 ont été reconduits pour une durée de trois ans, sans évaluation⁸⁰.

Dans ce contexte, les mesures dérogatoires sont plus facilement créées que supprimées et perdurent souvent plus longtemps que nécessaire.

2 - Des dispositifs créés ou modifiés sans analyse préalable suffisante

L'édiction de nouvelles mesures dérogatoires et la modification des dispositions existantes se fait parfois sans analyse préalable approfondie.

Certaines mesures dérogatoires sont introduites ou étendues sans évaluation chiffrée préalable. Cette absence de chiffrage est particulièrement fréquente lorsque le législateur, sans créer une nouvelle mesure, étend le champ d'application ou le niveau d'un dispositif existant. L'extension du crédit susmentionné aux cabinets d'avocats, le rehaussement du plafond de la réduction d'impôt sur le revenu Madelin, ou l'extension aux collatéraux de la notion de groupe familial l'illustrent. Le coût des mesures envisagées ne fait ainsi pas suffisamment partie des facteurs de décision.

⁸⁰ *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique de M. Olivier Fouquet, président de section au Conseil d'État, juin 2008.

L'analyse des mérites comparés d'une mesure dérogatoire et des mesures alternatives est trop rarement conduite. A titre d'exemple, une aide temporaire pour les buralistes était envisagée afin de limiter les effets négatifs de l'interdiction de fumer dans les lieux publics: une « subvention modernisation » était initialement prévue mais c'est finalement un crédit d'impôt égal à 25 % des dépenses engagées pour la rénovation des linéaires ou des vitrines ou l'acquisition de terminaux informatiques qui a été retenu en loi de finances rectificative pour 2006, alors que son coût pour les finances publiques est plus élevé puisque les dépenses de travaux sont déductibles du résultat imposable.

3 - Des dispositifs parfois mal adaptés au contexte normatif dans lequel ils s'inscrivent

Les mesures dérogatoires font souvent l'objet d'un examen isolé, qui ne tient pas pleinement compte du contexte normatif dans lequel elles s'inscrivent.

Certains dispositifs nouvellement créés viennent ainsi s'ajouter à d'autres dispositifs existants et poursuivant le même objectif, sans que leur utilité soit pleinement démontrée : alors que l'intéressement bénéficie d'une exonération d'impôt sur le revenu et d'une exemption de cotisations sociales, la loi du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail a ajouté à ce régime dérogatoire déjà attractif un crédit d'impôt égal à 20 % de l'augmentation de l'intéressement⁸¹ pour les entreprises.

Différents dispositifs en faveur d'une même politique publique sont successivement mis en place, sans que la cohérence de ces dispositifs entre eux soit assurée. Les exonérations de plus-values de cessions professionnelles sont exemplaires de ce phénomène de sédimentation. Au cours des dernières années, les cas d'exonération, qui se recoupent parfois, se sont multipliés. Ils forment un ensemble complexe dont les effets peuvent être contradictoires. De même, les règles d'assujettissement, les seuils et les plafonds applicables aux dispositifs dérogatoires sociaux en matière de ruptures du contrat de travail sont disparates et sans logique apparente. Le travail de mise en cohérence de l'ensemble normatif n'est pas toujours réalisé au moment où est envisagée l'adoption d'une nouvelle mesure.

La mise en place de certains dispositifs dérogatoires affecte la visée universelle des prélèvements obligatoires auxquels ils sont rattachés.

⁸¹ Crédit d'impôt sur les sommes distribuées au titre des nouveaux accords d'intéressement, pour les sommes qui excèdent les accords existants.

Certains éléments sont exemptés de l'assiette de la CSG, alors que celle-ci a l'ambition de faire contribuer l'ensemble des revenus au financement de la protection sociale dans une logique de solidarité nationale. Il serait souhaitable d'assurer l'universalité effective de la CSG.

Le financement des accidents du travail et des maladies professionnelles (prélèvements ATMP) repose sur une logique assurantielle d'individualisation du risque visant à inciter les employeurs à réduire le niveau de risques. Afin de préserver la vertu incitative de ce prélèvement, la plupart des dispositifs d'exonération ne s'appliquent pas aux cotisations ATMP. Une évolution récente a même exclu ces cotisations de quelques dispositifs d'exonération qui l'incluaient (contrat de professionnalisation, apprentis, départements d'outre-mer - DOM). A rebours de cette politique, l'extension de l'exonération pour l'embauche des travailleurs occasionnels dans le secteur agricole (TODE) a pourtant inclus les cotisations ATMP. Les prélèvements ATMP devraient être sanctuarisés.

Afin de préserver la logique de la contribution de solidarité sur l'autonomie (CSA), il conviendrait d'y assujettir les travailleurs indépendants, qui en sont exemptés sans que cela soit justifié (gain attendu de 200 M€). L'application de la C3S à l'assiette bancaire pourrait de même être assurée : une approche consistant à définir l'assiette bancaire comme le produit brut diminué d'exploitation bancaire diminué des charges sur instruments financiers à terme produirait un rendement évalué à 136 M€. La réintégration du chiffre d'affaires des complémentaires santé dans l'assiette de la C3S pourrait enfin être envisagée : l'application d'un taux de 0,16 % sur une assiette de 30 Mds€ permettrait un rendement de 48 M€.

Proposition n° 11 : Préserver l'intégralité des prélèvements obligatoires ayant une visée universelle.

Certains dispositifs voient leur conformité au droit communautaire contestée lors de leur création ou de leur modification.

Ainsi, la compatibilité de certaines dépenses fiscales avec le droit communautaire en matière de TVA et de TIPP est contestée par la Commission européenne, comme l'illustre les exemples suivants.

Encadré n°13 : Des dépenses fiscales relatives à la TVA dont la conformité au droit communautaire est contestée

L'application du **taux réduit de TVA par la France à la diffusion télévisée** dans le cadre d'offres composites, dites « *triple play* » (télévision, téléphone, internet) est ainsi contestée par la Commission européenne. La directive n°2006-112 a autorisé les États membres à soumettre au taux réduit la diffusion télévisée payante. La France applique le taux réduit de TVA sur 50 % du prix de l'abonnement souscrit par les usagers pour recevoir la télévision dans le cadre d'une offre de *triple play*, le taux normal de TVA à 19,6 % étant applicable sur le reste de la facture. Selon la Commission européenne, cette mesure n'est pas conforme au droit communautaire : elle étend artificiellement le champ d'application de la directive à des prestations de services ne relevant pas du taux réduit⁸². Une mise en demeure a été adressée à la France. Si la France n'est pas en mesure de montrer que le coût de l'offre télévisée correspond à la prestation principale des offres *triple play*, il lui est demandé d'appliquer le taux normal de TVA à ces offres. L'application du taux normal de TVA aux offres *triple-play* est proposée dans le cadre du PLF pour 2011 (gain attendu de 1,1 Md€).

Les modalités d'application du **taux super-réduit de 2,1 % aux 140 premières représentations de spectacles** sont également contestées par la Commission européenne. En effet, la suppression à compter de 2007 de la condition relative à l'absence de boissons servies pendant les spectacles conduit en pratique à une extension de l'application de ce taux super-réduit. Une telle modification est jugée incompatible avec la législation communautaire, qui prévoit que les États membres ne puissent pas intégrer dans le champ d'application du taux super-réduit de nouvelles opérations commerciales ou prestations de services. Après avoir adressé un avis motivé à la France, la Commission envisage d'engager un recours en manquement devant la Cour de Justice de l'Union européenne.

Enfin, la Commission européenne estime que le champ de l'exonération de TVA sur les opérations de livraison de navires va au-delà de ce qui est prévu par la directive communautaire puisqu'elle s'applique à l'ensemble des navires et non exclusivement aux navires affectés à la navigation de haute mer. La Commission a adressé à la France en mars 2010 un avis motivé l'invitant à modifier sa législation.

Dans un contexte de dégradation des finances publiques, il apparaît opportun de privilégier l'approche la moins coûteuse, lorsque la mise en conformité de dispositifs existants s'avère nécessaire.

⁸² La Commission souligne également que la France fait bénéficier de ce taux réduit des personnes qui, bien qu'accédant à Internet et au téléphone de manière illimitée, ne reçoivent pas la télévision pour des raisons techniques ou parce qu'elles ne possèdent pas de décodeur.

Proposition n°12 : Vérifier *ex ante* la conformité au droit communautaire et international des dispositifs dérogatoires dont l'adoption ou la modification est envisagée.

B - Une responsabilisation limitée des acteurs à l'origine de la création des dispositifs dérogatoires

Depuis l'entrée en vigueur de la LOLF, chaque dépense fiscale doit être rattachée à une politique publique, et donc à une mission et un programme. Ce recensement des dépenses fiscales est présenté chaque année dans les projets annuels de performance (PAP) et les rapports annuels de performance (RAP).

Pour autant, les responsables de programme interviennent peu – voire pas du tout – dans le pilotage de ces dispositifs⁸³. Ils sont dans leur ensemble peu impliqués dans la procédure de chiffrage et d'évaluation des dépenses fiscales et semblent accorder peu d'attention à ces questions lors de la préparation du PLF.

Ce faible intérêt porté aux dispositifs dérogatoires peut apparaître paradoxal : en effet, les ministères sectoriels sont souvent à l'origine des mesures nouvelles, adoptées aussi bien en lois ordinaires⁸⁴ qu'en lois de finances, et les dépenses fiscales constituent parfois le principal instrument d'intervention pour certaines politiques publiques⁸⁵.

Les mesures fiscales étant essentiellement pilotées par l'administration fiscale, ils n'ont toutefois pas la maîtrise de ces mesures. Par ailleurs, ils ne supportent pas directement le coût des mesures dérogatoires : ces dernières ne sont pas soumises à la norme de dépenses et les crédits votés par mission n'intègrent donc pas le coût de ces

⁸³ Cour des Comptes, *Rapport sur les résultats et la gestion budgétaire de l'État pour l'année 2008*, juin 2009.

⁸⁴ A titre d'exemple, la loi de cohésion sociale du 18 janvier 2005 comportait ainsi 15 mesures fiscales et la loi du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux contenait 33 dispositions fiscales.

⁸⁵ Le poids des dépenses fiscales, désormais déterminant dans plusieurs secteurs (solidarité, logement, travail et emploi, outre-mer, écologie et développement durable etc.), excède même parfois très largement le montant des crédits budgétaires. La situation du programme 134 *Développement des entreprises, des services et de l'activité touristique* est un cas emblématique de la prédominance, dans certains cas, des dépenses fiscales comme levier d'intervention financière de l'État. Le projet annuel de performances pour 2008 fait ainsi apparaître un montant de dépenses fiscales d'État dont l'objet principal contribue au programme de 12,45 Mds€, au regard d'un montant de crédits budgétaires de 0,1 Md€ en AE et en CP.

dépenses. **Cela contribue également à une certaine déresponsabilisation des ministères sectoriels.**

En matière de prélèvements sociaux, l'obligation de compensation intégrale par l'État à la sécurité sociale des mesures réduisant les recettes de la sécurité sociale a été instaurée par la loi n° 94-637 du 25 juillet 1994. Le principe de compensation intégrale, tel qu'il est aujourd'hui défini à l'article L. 131-7 du code de la sécurité sociale, s'applique aux mesures de réduction et d'exonération de cotisations postérieures à la loi de 1994, ainsi que, depuis 2004, aux mesures de réduction ou d'abattement de l'assiette. Les niches sociales compensées conduisent à des pertes de recettes pour les finances de l'État.

Le principe de compensation n'étant que de rang législatif, la loi peut y déroger. La loi organique du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale a cependant réservé aux LFSS le monopole de la dérogation au principe de compensation.

Les dispositifs dérogatoires en matière de prélèvements sociaux posent des difficultés de responsabilisation particulières : en effet, dès lors que celui qui décide de la mesure (l'État) n'est pas celui qui en subit le coût (le bénéficiaire des prélèvements concernés par les dérogations)⁸⁶, il existe un risque de déresponsabilisation très élevé en l'absence de compensation.

Le principe de compensation présente toutefois des limites :

- dans son champ : il ne concerne pas la plupart des exemptions d'assiette, pré-existantes au dispositif. Pour les mesures d'assiette postérieures à 2004, elles ne sont pas compensées aux autres bénéficiaires que la sécurité sociale. Enfin, les mesures d'assiette résultant de modifications de l'assiette fiscale ne sont pas compensées ;
- dans sa portée : il n'a pas empêché que, entre l'entrée en vigueur de la LOLFSS de 2005 et le PLFSS 2010, 17 mesures non compensées soient adoptées (soit plus de 4 par an).

En outre, l'effet responsabilisant pour l'État est atténué par la compensation des allègements généraux par voie d'impôts et taxes affectées depuis 2006, ce qui a permis de faire sortir la compensation de ces allègements généraux – et leur dynamique – de la « norme de dépenses ».

⁸⁶ Depuis juin 2009, le ministère du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État est responsable de l'ensemble des comptes (État et sécurité sociale), afin d'assurer une vision globale des comptes publics et une meilleure maîtrise des finances publiques.

Pour la partie qui reste compensée par crédits budgétaires (les exonérations ciblées), pour que la responsabilisation soit effective, il faudrait que le ministère technique qui est à l'origine de la mesure supporte effectivement le coût de la mesure nouvelle. Or, dans la pratique, les crédits des ministères techniques ont été abondés à hauteur de la dynamique des exonérations, ôtant tout effet responsabilisant à la compensation.

Les administrations responsables de la gestion des dispositifs peuvent ne pas être celles qui supportent le coût des mesures : le responsable du programme 103 « *Accompagnement des mutations économiques et développement de l'emploi* » qui finance ces mesures (Direction générale de l'emploi et de la formation professionnelle - DGEFP) n'a plus la gestion du dispositif confié à la direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services (DGCIS), ce qui est contraire *a priori* aux principes de responsabilisation mis en œuvre par la LOLF.

La déresponsabilisation apparaît particulièrement poussée, s'agissant du dispositif « *TODE*⁸⁷ » concernant l'emploi de travailleurs occasionnels agricoles : une partie du coût du dispositif n'était pas compensée par l'État à la Mutualité sociale agricole (MSA). Or, cette dernière n'en supporte pas non plus le coût : du fait du mécanisme de l'équilibrage des régimes agricoles par le régime général, celui-ci supporte la charge d'un dispositif sectoriel bénéficiant à une population qu'il n'assure pas⁸⁸. Cela conduit les acteurs concernés - ministère de l'Agriculture et MSA - à faire supporter un dispositif agricole par le régime général.

Une meilleure cohérence entre le programme de rattachement de la mesure / des crédits de compensation et le responsable de programme en charge des dispositifs dérogatoires serait nécessaire.

C - Des efforts de maîtrise de la création et modification des dispositifs dérogatoires qu'il convient de pérenniser

Le développement du nombre et du coût des dispositifs dérogatoires est encouragé par la faiblesse des règles encadrant leur création et l'absence de responsabilisation effective des acteurs concernés.

Des efforts ont été récemment engagés pour encadrer davantage la création et modification des dispositifs dérogatoires,

⁸⁷ Travailleurs occasionnels demandeurs d'emploi dans le secteur agricole.

⁸⁸ Rapport Igas-IGF mentionné.

dans le cadre de la loi du 9 février 2009 de programmation des finances publiques et de la circulaire du Premier ministre du 4 juin 2010. **Ces efforts s'avèrent toutefois fragiles : certaines mesures d'encadrement sont remises en cause dans le projet de loi de programmation des finances publiques pour 2011-2014, dix-huit mois après leur instauration.**

La durée d'application des mesures nouvelles et de l'extension des mesures existantes a été limitée à une durée de quatre ans suivant leur entrée en vigueur par la loi du 9 février 2009 de programmation des finances publiques pour les années 2009-2012. Il était prévu que les dispositifs dérogatoires disparaissent automatiquement de la législation, sauf reconduction explicite, à l'issue de cette période. **Cependant, le projet de loi de programmation des finances publiques pour 2011-2014 ne reconduit pas cette mesure.**

Il convient de relever qu'un engagement similaire avait déjà été pris en 2004 à la suite du rapport Gibert : il était alors prévu de limiter à cinq ans la durée de vie des dispositifs incitatifs lors du vote de la loi et de ne pas les modifier avant leur terme. Cet engagement n'avait été que partiellement respecté : le rapport Fouquet avait relevé en 2008 que seules 42 % des nouvelles dépenses fiscales créées en 2005 et 2006 avaient effectivement été bornées dans le temps.

La loi de programmation des finances publiques prévoit par ailleurs l'évaluation systématique du coût et de l'efficacité des dépenses fiscales et niches sociales nouvelles trois ans après leur entrée en vigueur. L'évaluation de l'ensemble des mesures antérieures au plus tard le 30 juin 2011 est prévue par l'article 12 de cette loi.

Selon la circulaire n°5471/SG du Premier Ministre, en date du 4 juin 2010⁸⁹, élaborée à l'issue de la deuxième conférence sur le déficit, le projet de loi constitutionnelle qui sera élaboré afin de réformer la gouvernance des finances publiques prévoira que **seules les lois de finances et de financement de la sécurité sociale pourront désormais comporter des dispositions fiscales et des dispositions affectant la sécurité sociale.** Dans l'attente de ce projet de loi, il est dès à présent demandé au gouvernement de ne plus insérer de telles dispositions dans les projets de lois ordinaires et, pour les textes déjà déposés ou les propositions de lois qui n'ont pas encore été examinées, de présenter des amendements tendant à la suppression des dispositions de cette nature et d'opposer un avis négatif du gouvernement à tout amendement qui tendrait à en introduire.

⁸⁹ Référence de publication : JORF n°0133 du 11 juin 2010.

Cette modification de la pratique gouvernementale devrait permettre de mieux encadrer la création et la modification des dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux et limiter la prolifération de ces dispositifs.

Afin de pérenniser et prolonger ces efforts récents, plusieurs mesures pourraient être envisagées.

La non-reconduction de certaines dispositions de la loi du 9 février 2009 – règle de gage et limitation de la durée d’application des nouvelles mesures – dans le cadre du projet de loi de programmation des finances publiques pour 2011-2014 témoigne du caractère fragile des mesures d’encadrement mises en place.

Afin d’assurer la pérennité et le respect de ces règles, il serait souhaitable de les définir au niveau organique⁹⁰. Seraient concernées les mesures suivantes: limitation de la durée d’application des mesures nouvelles et de l’extension des mesures existantes à une durée de quatre ans, évaluation systématique du coût et de l’efficacité des dispositifs nouveaux trois ans après leur entrée en vigueur, instauration d’une règle de gage pour la création de mesures nouvelles et l’extension de mesures existantes, mise en place d’objectifs annuels d’évolution du coût des dispositifs dérogatoires et limitation de la possibilité de créer des dispositions fiscales ou affectant la sécurité sociale aux lois de finances ou de financement de la sécurité sociale.

Proposition n°13 : Définir au niveau organique l’ensemble des mesures visant à encadrer le processus de création et de modification des dispositifs dérogatoires.

Il serait de plus souhaitable que le législateur ne reconduise pas un dispositif lorsque son évaluation au bout de trois ans telle que prévue par la loi de programmation n’aura pas été réalisée, afin de lier fortement reconduction et évaluation de la mesure.

⁹⁰ Le rapport Camdessus relatif à la règle constitutionnelle d’équilibre des finances publiques de juin 2010 propose de manière similaire que ces règles soient définies par une loi-cadre, nouvelle catégorie de loi qui s’imposerait aux lois de finances et de financement de la sécurité sociale.

Proposition n°14 : Prévoir la non-reconduction systématique d'un dispositif non évalué au cours des trois années suivant son entrée en vigueur.

Enfin il conviendrait de garantir que les dispositifs dérogatoires créés sont l'instrument le mieux adapté, au regard de l'objectif visé et du contexte normatif : les études d'impact pourraient inclure une analyse comparée des avantages et inconvénients du dispositif dérogatoire envisagé par rapport aux mesures alternatives.

Proposition n°15 : Inclure systématiquement dans les études d'impact préalables la comparaison des avantages et inconvénients du dispositif dérogatoire envisagé et des mesures alternatives possibles.

Chapitre II

La complexité et l'illisibilité des dispositifs entravent une utilisation efficace et équitable par les bénéficiaires potentiels

I - Un ensemble de plus en plus complexe

A - Une grande diversité de mécanismes est utilisée

Les dispositifs dérogatoires peuvent reposer sur des techniques très diverses de réduction du prélèvement.

Une partition peut être établie entre les dispositifs reposant sur une minoration de l'assiette du prélèvement et ceux qui, à assiette identique, réduisent le montant du prélèvement.

1 - Les dispositifs relatifs à l'assiette du prélèvement

a) Les exemptions et exonérations de base

Les exemptions en matière de prélèvements sociaux et les exonérations de base utilisées en matière de fiscalité consistent à exclure de l'assiette du prélèvement soit certaines catégories de redevables, soit certaines catégories de revenus.

En matière de prélèvements sociaux, des exemptions peuvent être accordées :

- selon la nature du redevable (*ratione personae*) : ainsi, certains prélèvements sur les entreprises ne sont pas appliqués à certaines entreprises du fait de leur taille (non-assujettissement selon le nombre de salariés pour le versement transport) ou de leur caractéristique (non-assujettissement des travailleurs indépendants à certains prélèvements, tels que la contribution de solidarité pour l'autonomie) ;
- selon la nature de l'assiette (*ratione materiae*) : le principe d'application des cotisations à l'ensemble des salaires et avantages versés en contrepartie ou à l'occasion d'un travail, énoncé à l'article L.242-1 du CSS, connaît un certain nombre d'exceptions, prévues par ce même article, le code du travail ou des textes autonomes.

Par souci de clarification, on peut distinguer le non-assujettissement – pour des catégories de redevables – et l'exemption – pour des catégories d'assiette.

En matière fiscale, les exonérations de base consistent de la même manière à exclure de l'assiette d'imposition certains revenus spécifiques, en raison de l'origine des bases taxables (exonération des plus-values professionnelles en cas de cession à titre onéreux de l'entreprise dans le cas du départ à la retraite du cédant), du lieu d'implantation géographique des activités générant ces revenus (exonération des entreprises exerçant leur activité dans les bassins d'emploi à redynamiser) ou de la nature des activités professionnelles exercées (exonération des organismes d'HLM et des OPAC, exonération sous certaines conditions des coopératives agricoles, artisanales, maritimes et des coopératives d'entreprises de transport).

b) Les déductions et abattements

Les abattements d'assiette consistent à réduire de manière forfaitaire ou proportionnelle le montant de l'assiette sur lequel est calculé le prélèvement. Un abattement pour durée de détention est ainsi applicable aux cessions de titres ou droits par les dirigeants de PME partant à la retraite. De même, l'assiette des rémunérations des apprentis donne lieu à un abattement de 11 points de SMIC.

Les déductions consistent à soustraire de l'assiette un élément réel (une dépense) : déduction de l'assiette de l'IS des investissements productifs réalisés dans les départements, territoires et collectivités

territoriales d'outre-mer et des souscriptions au capital de sociétés qui réalisent de tels investissements ; déduction forfaitaire introduite par la loi TEPA de 0,50 € par heure pour les cotisations patronales sur les heures supplémentaires, déduction portée à 1,5 € par heure pour les entreprises de moins de 20 salariés.

c) Les provisions et amortissements

Enfin, certaines dispositions spécifiques ayant un impact sur l'assiette fiscale ne sont pas assimilables aux catégories précédentes.

En matière d'impôts sur les sociétés et de dispositions communes IR-IS (BIC, BNC et BA), **il existe ainsi des dispositions fiscales spécifiques qui dérogent au droit comptable**: les amortissements dérogatoires et exceptionnels de l'actif de l'entreprise et les provisions fiscales relèvent de cette catégorie et sont recensés à ce titre dans l'annexe II des Voies et Moyens. Les provisions et les amortissements sont déduits de l'assiette imposable en fonction des règles fiscales applicables, parfois plus favorables que les règles comptables⁹¹.

En règle générale, l'avantage fiscal n'est que provisoire : les provisions doivent être ultérieurement rapportées aux résultats (réalisation du risque ou de la charge, provision devenue sans objet ou reprise prévue par des dispositions légales pour les provisions réglementées) ; l'application de l'amortissement dérogatoire en mode dégressif ou exceptionnel confère quant à lui à l'entreprise un gain de trésorerie.

Ces dispositifs ne constituent pas réellement une renonciation définitive à une recette mais s'assimilent surtout à un avantage de trésorerie.

d) Le plafonnement des assiettes en matière de prélèvements sociaux

Le plafonnement des assiettes doit être considéré comme un dispositif dérogatoire dès lors qu'il ne correspond pas à un plafonnement des prestations : ainsi le plafonnement de la cotisation maladie des travailleurs indépendants, qui ne correspond pas à un plafonnement des

⁹¹ Les règles fiscales d'amortissement sont déconnectées des règles comptables que ce soit en matière de durée d'amortissement, de base d'amortissement ou, pour certains biens, de rythme d'amortissement, et sont généralement plus favorables. Le rythme fiscal d'amortissement de certains biens est donc plus élevé qu'en comptabilité.

prestations, peut être considéré comme un dispositif dérogatoire atténuant le prélèvement⁹².

e) Les modes particuliers de calcul de l'assiette

En matière de prélèvements sociaux, certains revenus donnent lieu à des assiettes forfaitaires ou *ad hoc*, ou encore à des modes de réduction de l'assiette (assiettes triennales avec possibilités d'imputation des déficits pour les exploitants agricoles).

Ces dispositifs ont souvent pour effet ou pour objet de réduire le prélèvement par rapport à ce qui résulterait de l'application de l'assiette de droit commun. Dès lors, ils peuvent être considérés comme des dispositifs dérogatoires favorables aux redevables.

Toutefois, certains modes de calcul particulier de l'assiette n'emportent pas nécessairement une réduction du prélèvement. C'est le cas notamment, en matière de prélèvements sociaux sur les travailleurs indépendants, du calcul sur l'assiette « chiffre d'affaires » plutôt que sur le revenu pour les entreprises relevant de la micro-entreprise : le caractère avantageux ou non de ce mode de calcul dépend de la part des charges dans le chiffre d'affaires. Ce mode de calcul n'est donc pas systématiquement avantageux, et ne peut donc être considéré comme un dispositif dérogatoire favorable.

2 - Les dispositifs réduisant le montant sans modifier l'assiette

Deux autres catégories de dispositifs dérogatoires réduisent le montant du prélèvement dû sans modifier l'assiette : ces réductions du montant dû sont soit indépendantes du niveau de l'assiette, soit modulées selon le niveau de l'assiette.

a) Les réductions indépendantes du niveau de l'assiette

- Les dispositifs de réduction des taux applicables à l'assiette

Les taux réduits d'imposition sont particulièrement nombreux en matière de TVA et de TIPP mais existent aussi en matière d'impôt sur les

⁹² A contrario, le plafonnement des cotisations vieillesse des régimes obligatoires de base, des régimes complémentaires obligatoires de retraite et des régimes d'assurance-chômage ne doit pas être considéré, en tant que tel, comme un dispositif dérogatoire car il est la contrepartie des prestations versées.

sociétés (taxation au taux réduit des plus-values à long terme provenant des produits de cessions et de concessions de brevets par exemple).

En matière de prélèvements sociaux, certains dispositifs dérogatoires consistent en une réduction uniforme de taux, comme celle applicable pour l'emploi des travailleurs occasionnels dans l'agriculture.

- Les dispositifs de réduction du montant du prélèvement

Certains mécanismes ne jouent pas sur le calcul de l'impôt, mais réduisent le montant à acquitter.

Les réductions de prélèvement

En matière fiscale, les réductions d'impôt s'imputent sur l'impôt calculé sous la forme de montants forfaitaires ou d'une fraction de certaines charges supportées par les contribuables (réduction au titre des dons faits par les entreprises à des œuvres ou à des organismes d'intérêt général par exemple).

En matière de prélèvements sociaux, les dispositifs de réduction des prélèvements prennent également la forme :

- de réductions forfaitaires : réduction de cotisation patronale sur les heures supplémentaires, réductions sur les avantages en nature sous forme de repas pour l'hôtellerie-restauration ;
- de réduction réelle lorsque le produit de la cotisation ou de la contribution exclut certains éléments, notamment certaines dépenses réelles supportées par le redevable. Par exemple, le produit de la taxe sur les dépenses de promotion des médicaments subit un abattement correspondant à une partie du chiffre d'affaires des génériques.

Les crédits d'impôt

Un crédit d'impôt fonctionne de la même manière qu'une réduction d'impôt. Toutefois, à la différence de la réduction d'impôt, il permet à un contribuable de bénéficier de l'ensemble de son montant, même s'il dépasse celui de l'impôt sur lequel il est supposé s'imputer. Il peut être reportable (c'est-à-dire s'imputer sur l'impôt à venir) ou restituable (c'est-à-dire se traduire immédiatement par un versement du Trésor), le cas échéant au choix du contribuable.

Le crédit d'impôt en faveur de la recherche ou le crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage relèvent de cette catégorie.

Les exonérations d'impôt ou de cotisations

Une exonération d'impôt exempté purement et simplement de cet impôt les contribuables répondant à certaines conditions permanentes ou temporaires (d'âge, de ressources, etc.).

Les exonérations de cotisations sociales pour les services aux personnes fragiles, aux contrats de professionnalisation ou pour le dispositif « jeune entreprise innovante » relèvent de la même catégorie.

b) Les réductions modulées selon le niveau de l'assiette

Plusieurs dispositifs d'exonérations sont modulés selon le montant de l'assiette, selon deux formes principales.

Les taux dégressifs en fonction du revenu

L'exonération est à un taux maximal jusqu'à un certain niveau (elle est croissante en montant et constante en taux), puis décroît en taux et en montant jusqu'à s'annuler. C'est le cas notamment de l'allègement général sur les bas salaires, ainsi que des dispositifs en faveur des zones franches.

La franchise

La franchise de cotisations sociales consiste à ne faire porter l'exonération que sur une partie du revenu inférieure à un plafond. Elle est donc croissante en montant (et constante en taux) jusqu'à ce plafond. Au-delà du plafond, le taux d'exonération est nul et son montant absolu est constant. C'est le cas par exemple des exonérations pour les services aux personnes non fragiles. La différence fondamentale de ce dispositif, par rapport au précédent, est de maintenir une exonération quelque soit le niveau de revenu.

De même, les franchises en base de TVA ne font porter l'exonération que sur la partie du revenu inférieure au plafond (37 400 € pour les avocats et avoués et les auteurs et interprètes par exemple).

Ces deux formes de réductions du prélèvement dépendant du niveau de l'assiette peuvent d'ailleurs se combiner : ainsi, les exonérations de cotisations sociales dans les DOM prennent la forme d'une franchise de cotisations jusqu'à un niveau de salaire, avant de se transformer en allègement dégressif.

Un allègement dégressif peut également s'écrire sous forme d'un barème de cotisations, comprenant un taux marginal nul pour une

première tranche de revenu, un taux marginal très élevé dans la « zone de sortie » du dispositif (de façon à annuler la franchise à mesure que le revenu croît), puis un taux marginal correspondant au taux moyen de droit commun au-delà du point de sortie⁹³.

Enfin, par leur mode de calcul, les dispositifs de réduction du montant liés à un niveau d'assiette peuvent être emboîtés avec les dispositifs de réduction de l'assiette : en effet, les dispositifs de réduction de l'assiette peuvent réduire l'assiette de façon à amplifier l'effet des dispositifs de réduction modulés selon le niveau de l'assiette, et donc accroître leur coût. Cette hypothèse correspond par exemple aux effets du dispositif TEPA ou des exemptions d'assiette sur le coût des allègements généraux de charges sociales pour les finances publiques.

Le tableau suivant présente de manière synthétique les différentes techniques de réduction des prélèvements présentées ci-dessus.

⁹³ *Rapport sur l'intégration des allègements généraux de cotisations patronales au sein d'un barème de cotisations sociales*, Igas-IGF, 2006.

Tableau n°18 : Typologie des techniques de réduction des prélèvements obligatoires

		Terme	Définition	Effet en ciblage
Dispositifs relatifs à l'assiette	Exemptions	Non-assujettissement	Exemption d'une catégorie de redevables	/
		Exemption	Exemption d'une catégorie d'assiette	
	Exonérations de base	Exonérations de base	Exclusion de l'assiette d'imposition de certains revenus	
	Réductions d'assiette	Abattement forfaitaire d'assiette	Réduction forfaitaire du montant de l'assiette	L'avantage décroît en proportion lorsque l'assiette croît
		Abattement proportionnel d'assiette	Réduction proportionnelle du montant de l'assiette	L'avantage est constant par rapport à l'assiette
		Déduction de l'assiette	Déduction d'un élément réel de l'assiette (dépendances déductibles, charges)	L'avantage est constant par rapport à l'assiette
		Provisions et amortissements	Déduction des sommes constituant des provisions et amortissements au sens fiscal	L'avantage est constant par rapport à l'assiette mais de nature provisoire (avantage en trésorerie)
		Plafonnement d'assiette	Assujettissement limité à un niveau d'assiette	L'avantage n'apparaît qu'au-delà du plafond, croît en montant et en taux avec l'assiette.
	Mode particulier de calcul de l'assiette		Assiette forfaitaire ou assiette <i>ad hoc</i>	
Dispositifs réduisant le montant	Réductions indépendantes du niveau de l'assiette	Réduction réelle / Réduction d'impôt	Réduction du montant de prélèvement dû	L'avantage n'est pas ciblé selon le niveau de

		Crédit d'impôt	Réduction du montant du prélèvement dû Cette réduction peut excéder le montant de l'impôt à acquitter	
		Réduction forfaitaire	Montant forfaitaire (par heure de travail, par repas...)	
		Taux réduit	Réduction du taux applicable à l'assiette	
		Exonération totale	Exonération de l'acquittement du prélèvement	
	Réductions modulées selon le niveau de l'assiette	Franchise	L'exonération ne porte que sur la partie inférieure à un plafond.	L'avantage est croissant en montant et constant en taux jusqu'à ce plafond. Au-delà, le taux d'exonération est nul et son montant absolu est constant. L'exonération est donc maintenue quelque soit le niveau de l'assiette.
		Allègement dégressif	L'exonération est à un taux maximal jusqu'à un certain niveau, puis décroît en taux et en montant jusqu'à s'annuler.	L'avantage est croissant en montant et constant en taux jusqu'à un certain niveau, puis il décroît en montant et en taux. Il disparaît au-delà du point de sortie.

Source : CPO

B - L'impact des différentes techniques de réduction des prélèvements sur les finances publiques est insuffisamment pris en compte

En fonction des techniques de réduction des prélèvements retenues, le coût pour les finances publiques peut différer fortement.

Les dispositifs affectant l'assiette ont un impact financier plus important que ceux réduisant le montant du prélèvement acquitté. Ainsi, alors que les allègements généraux et ciblés de cotisations sociales n'ont d'impact financier que sur la sécurité sociale, les exemptions d'assiette ont pour conséquence de diminuer l'assiette des prélèvements réalisés par les autres organismes, dont la coordination n'est pas toujours assurée (régime d'assurance-chômage, régimes complémentaires obligatoires, OPCA etc.). Pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu, les mesures dérogatoires affectant l'assiette procurent une économie croissante avec le taux marginal d'imposition, alors que l'avantage fiscal retiré d'une réduction d'impôt n'est pour sa part pas croissant avec le revenu. De surcroît, la mesure du coût des dispositifs dérogatoires affectant l'assiette est par nature plus difficile à réaliser.

Certains mécanismes ont un impact financier différent en fonction des redevables concernés. Ainsi, les réductions et les crédits d'impôt n'ont pas le même impact selon qu'elles bénéficient aux ménages ou aux entreprises.

Alors que ces dispositifs sont considérés pour les ménages comme la meilleure modalité de la dépense fiscale car la plus transparente et la plus aisément assimilable à une subvention budgétaire directe, ce principe ne peut être transposé aux entreprises. En effet, les dépenses qui ouvrent droit à un crédit d'impôt sont - dès lors qu'elles sont engagées dans l'intérêt de l'exploitation - déductibles du résultat imposable pour l'entreprise. Lorsqu'un crédit d'impôt est attaché à une dépense qui serait, de toute façon, engagée par l'entreprise, la dépense publique se résume, comme pour les ménages, à ce crédit d'impôt. C'est le cas par exemple pour le crédit d'impôt « recherche » accordé aux entreprises des métiers d'art. Mais lorsqu'une dépense fiscale poursuit un objectif incitatif, le coût de l'incitation est double : il résulte non seulement du crédit d'impôt mais aussi de la déduction du résultat imposable de la dépense. Par exemple le coût du crédit d'impôt famille, qui incite l'entreprise à prendre en charge une dépense qui n'entre *a priori* pas dans son objet, est double.

En pratique, l'impact financier du mécanisme envisagé n'est pas suffisamment pris en compte lors de l'instauration de nouveaux dispositifs dérogatoires ou la modification de dispositifs existants.

Alors qu'il est potentiellement plus coûteux que la réduction d'impôt⁹⁴, le recours aux crédits d'impôt pour les entreprises s'est ainsi accentué au cours des dernières années : de 2004 à 2009, une vingtaine de dispositifs ont vu le jour, dix huit d'entre eux étant encore en vigueur en 2009.

Proposition n°16 : Privilégier, toutes choses égales par ailleurs, le mécanisme le moins coûteux pour les finances publiques lors de l'instauration ou la modification d'un dispositif dérogatoire.

C - L'instabilité et la superposition des dispositifs dérogatoires contribuent à la complexité du système

Au-delà de leur nombre croissant et de la grande diversité des mécanismes utilisés, **l'instabilité des dispositifs dérogatoires contribue également à la grande complexité du système.**

En matière de niches sociales, le programme de qualité et d'efficience « Financement » annexé au PLFSS effectue un recensement des modifications apportées aux dispositifs législatifs en cours d'année. Celles-ci ont un rythme soutenu.

Tableau n°19 : Modifications apportées aux dispositifs de niches sociales

	2007	2008	2009
Nombre de modifications de dispositifs législatifs au cours de l'année	8	26	15

Source : PLFSS 2010, programme de qualité et d'efficience Financement

Le dispositif des allègements généraux de charges a ainsi connu un changement majeur en moyenne tous les 18 mois entre 1993 et 2006, comme l'illustre le tableau ci-dessous.

⁹⁴ Comme rappelé supra, le crédit d'impôt peut en effet excéder le montant de l'impôt dû et conduit ainsi à une perte de recettes plus importantes.

Tableau n°20 : Modifications apportées au dispositif des allègements sur les bas salaires depuis leur création

Date	Modification	
1 ^{er} juillet 1993	Création du dispositif : suppression de la cotisation famille à 100% entre 1 et 1,1 SMIC et à 50% entre 1,1 et 1,2 SMIC	
1 ^{er} janvier 1995	Seuils portés à 1,2 et 1,3 SMIC	
1 ^{er} septembre 1995	Ajout d'une ristourne dégressive de 800 FF par mois s'annulant à 1,2 SMIC	
1 ^{er} octobre 1996	Fusion dans une ristourne unique dégressive de 18,2% s'annulant à 1,33 SMIC	
1 ^{er} janvier 1998	Seuil ramené de 1,33 à 1,3 SMIC	
1 ^{er} janvier 2000	<u>Entreprises aux 39 h :</u> Inchangé	Entreprises passées aux 35 h : Ajout d'une aide partiellement dégressive pour réduire le coût du travail pour les
1 ^{er} janvier 2003	Passage à 20,8% jusqu'à 1,5 SMIC	Passage à un allègement dégressif de 26 % jusqu'à 1,7 GMR2 (garantie minimale de rémunération pour les entreprises passées aux 35 heures en 2000)
1 ^{er} juillet 2004	Passage à 23,8% jusqu'à 1,6 SMIC	Inchangé
1 ^{er} janvier 2005	Inchangé	Point de sortie ramené à 1,6 GMR2
1 ^{er} juillet 2005	Allègement unique de 26% entre 1 et 1,6 SMIC	
1 ^{er} janvier 2006	Modification de la notion d'heures rémunérées (intégration des temps de pause)	
1 ^{er} juillet 2007	Niveau maximal porté à 28,1% dans les entreprises de moins de 20 salariés	
1 ^{er} octobre 2007	Neutralisation des heures supplémentaires, exclusion de l'indemnité compensatrice de congés payés	
1 ^{er} janvier 2009	Allègement calculé non pas à partir du SMIC mais à partir du salaire minimum national professionnel lorsque celui-ci est inférieur au SMIC. Conditionnalité relative à la négociation annuelle obligatoire	

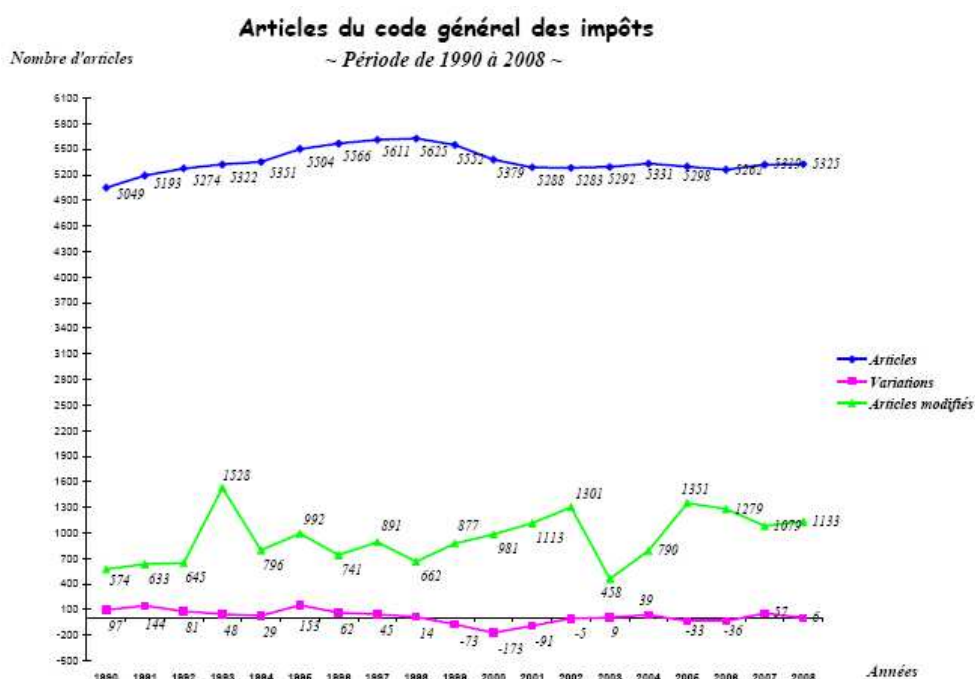
Source : CPO

Le nombre croissant de dépenses fiscales et les modifications fréquentes qui leur sont apportées contribuent à l'instabilité et la complexité de la norme fiscale, comme l'avait souligné le Conseil des impôts en 2002 dans son rapport relatif aux relations entre les contribuables et l'administration fiscale.

Entre 2000 et 2008, 32 dispositifs ont été créés en moyenne chaque année et 20 supprimés, ce qui représente 52 modifications en moyenne par an, soit 12 % du stock de dépenses fiscales⁹⁵.

Les dépenses fiscales contribuent ainsi à l'instabilité de la norme fiscale, illustrée par le graphique suivant, qui représente les modifications annuelles d'article du code général des impôts (CGI) : environ 20 % des articles du code sont modifiés chaque année. Même si certaines de ces modifications s'expliquent par l'indexation de certains seuils numériques, l'écart entre le nombre minimal (458) et maximal (1528) de modifications annuelles met en évidence l'impact de l'activisme législatif.

Graphique n°5 : Les modifications d'articles du Code général des impôts



Source : DLF in rapport Fouquet 2008 « Améliorer la sécurité juridique »

⁹⁵ Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche, Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique de juin 2008 de M. Olivier Fouquet, président de section au Conseil d'État.

Par ailleurs, **la superposition des dispositifs, source de complexité, accroît l'illisibilité de la politique ainsi mise en place.**

En matière d'exonération des plus-values professionnelles, les mesures récentes⁹⁶ se sont superposées aux exonérations plus anciennes. Les régimes fiscalement privilégiés se sont multipliés, sans que la cible des transmissions aidées ne soit nettement définie : les dépenses fiscales concernent tant les petites exploitations individuelles que les entreprises moyennes, certaines favorisent les cessions à titre onéreux et d'autres privilégient au contraire les cessions à titre gratuit. Cette dispersion et superposition des aides fiscales, faute de privilégier une forme de transmission à une autre, limitent leur vocation incitative et contribuent à la complexité juridique, frein significatif à la transmission des entreprises.

En matière de prélèvements sociaux, des indicateurs du programme de qualité et d'efficience « Financement » sont utilisés afin de mesurer la croissance de la complexité pour les entreprises. Le nombre moyen de « code-type de personnel » dans les établissements identifie ainsi dans le formulaire de déclaration de cotisations⁹⁷ des entreprises une modalité de calcul applicable à une catégorie de salariés. Plus le nombre de « codes-types » est important, plus grand est le nombre d'opérations de calcul de cotisations pesant sur l'entreprise. Le nombre moyen de « codes-types » par formulaire a connu une augmentation soudaine en 2008, en particulier du fait de la loi TEPA.

Tableau n°20 : Nombre de codes-types par formulaires de déclaration

	2005	2006	2007	2008
Nombre de codes / types par formulaire de déclaration	4,3	4,3	4,5	5,2

Source : Programmes de qualité et d'efficience 2009 et 2010

⁹⁶ Quatre nouvelles mesures ont été créées en 2005 et les mesures plus anciennes ont fait l'objet de modifications en 2003, 2005 et 2009.

⁹⁷ Il s'agit du bordereau récapitulatif des cotisations (BRC), adressé par les établissements aux URSSAF chaque mois ou chaque trimestre.

II - Des dispositifs parfois mal utilisés par leurs bénéficiaires potentiels

A - L'illisibilité du système entraîne des difficultés de compréhension et d'interprétation de la norme applicable

La complexité liée aux dispositifs dérogatoires est à l'origine d'une illisibilité du système, qui conduit à des difficultés importantes d'interprétation pour le redevable.

Les mesures dérogatoires adoptées en matière fiscale s'avèrent fréquemment complexes à appréhender.

En matière de prélèvements sociaux, les interprétations discordantes de notions par les droits du travail et de la sécurité sociale sont également à l'origine de difficultés pour les redevables. Les évolutions récentes des règles en matière de cotisations, et notamment d'exonérations, ont en effet conduit le droit de la sécurité sociale à recourir de façon croissante à des notions autrefois propres au droit du travail, telles que la durée du travail, les congés, les repos, les heures rémunérées, le temps de travail effectif, ou celle de « catégorie objectivement définie » de salariés pour apprécier le caractère collectif du contrat.

L'évolution de la réglementation du temps de travail, et sa prise en compte à travers les mécanismes d'allègements de charges, a donné lieu à d'importantes incertitudes pour les entreprises :

- sur le traitement en salaire ou non (et donc l'assujettissement à cotisations) des allocations différentielles versées aux salariés dans le cadre d'un accord de réduction du temps de travail (ARTT) « défensif » : cette question a donné lieu à une jurisprudence de la Cour de cassation, démentie ensuite par le législateur ;
- sur la prise en compte des temps de pause dans le mode de calcul des allègements généraux.

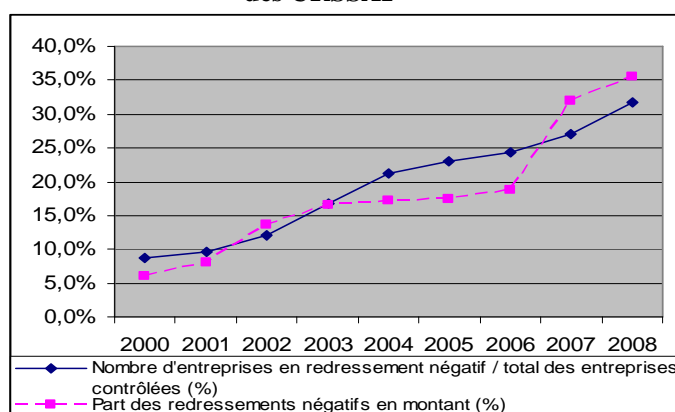
Afin de résorber ces incertitudes, le **développement de la coordination entre les administrations du travail et de la sécurité sociale dans l'interprétation du droit** apparaît nécessaire, tel que cela a été fait pour l'application de la loi TEPA, qui a donné lieu à des circulaires conjointes de la direction de la sécurité sociale et de la direction générale du travail (DGT).

B - La complexité du système conduit paradoxalement le redevable à retenir des options qui lui sont parfois défavorables

Face à des dispositifs dérogatoires difficiles à appréhender, **le redevable est conduit à faire des erreurs dans leur utilisation, qui lui sont parfois défavorables.**

Ainsi, la part des entreprises bénéficiant d'un remboursement à la suite d'un contrôle parmi les entreprises contrôlées par l'URSSAF (ou « redressements négatifs ») ne cesse de croître (9 % en 2000, 32 % en 2008), de même que la part représentée par les « redressements négatifs » dans l'ensemble des redressements réalisés⁹⁸ (6 % en 2000 et 36 % en 2008).

Graphique n°6 : « Redressements négatifs » réalisés par le réseau des URSSAF

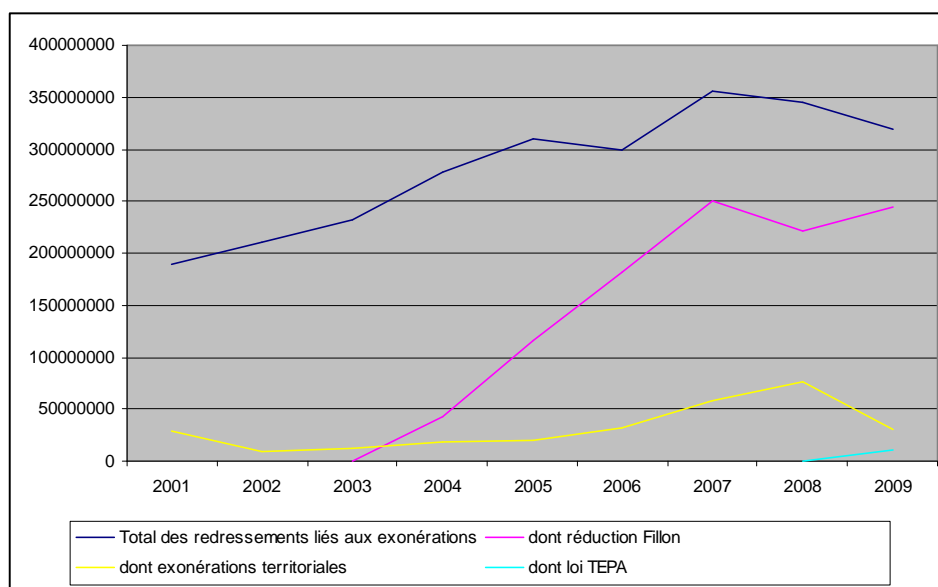


Source : Programme de qualité et d'efficacité 2010 – données ACOSS

En ce qui concerne les seuls redressements effectués au motif d'erreurs liées aux mesures d'exonération en faveur de l'emploi, la tendance est celle d'une nette progression au cours des dix dernières années, malgré un fléchissement à partir de 2008.

⁹⁸ Les données fournies par l'ACOSS sur 2009, arrêtées à fin juin, montrent toutefois un infléchissement de la part des redressements négatifs.

Graphique n°7 : Redressements positifs et négatifs liés aux exonérations en faveur de l'emploi (2001-2009)



Source : CPO à partir des données ACOSS

Les redressements négatifs imputables aux niches sociales sont estimées à 185 M€ en 2009.

Tableau n°21 : Montants des redressements liés aux niches sociales en 2009

	Liés aux exonérations	Liés à des éléments exemptés de l'assiette	Total	%
Redressements positifs	147	189	336	64%
Redressements négatifs	172	13	185	36%
Total	319	202	521	100%

Source : CPO, données ACOSS

Ils sont à plus de 75 % liés aux allègements Fillon (143 M€ en 2009). Il n'est toutefois pas possible de relier directement cette proportion au degré de complexité des « réduction loi Fillon ». Les services des URSSAF chargés du contrôle comptable d'assiette élaborent en effet leurs plans de contrôle en fonction de critères multiples, au premier rang desquels figurent les montants couverts.

Le second poste de redressements négatifs concerne les dispositifs zonés (plus de 10 M€ en 2009, après un pic à 55 M€ en 2008). Si l'on considère l'ensemble des redressements opérés concernant soit des mesures d'exonération, soit des éléments exemptés de l'assiette des cotisations, les redressements négatifs sont minoritaires en 2009 (36 %), mais ils étaient majoritaires en 2008 (56 %). En outre, sur le seul champ des exonérations et allègements, ils demeurent majoritaires en 2009.

En valeur absolue (redressements négatifs et positifs), les montants redressés poursuivent leur progression en 2009, passant de 436 à 520 M€. L'allègement Fillon continue à représenter la moitié des montants redressés (250 M€), mais les redressements liés aux exemptions progressent fortement, passant de 91 à 201 M€. L'intéressement, la participation et l'actionnariat représentent 59 M€ de redressements.

Davantage que les grandes entreprises qui bénéficient de la taille critique nécessaire pour disposer de spécialistes du domaine fiscal, les très petites entreprises (TPE) et PME ont parfois recours à des régimes ou mesures dérogatoires sans que ces derniers soient fiscalement les plus intéressants pour eux. Les régimes micro-BIC et micro-BNC ne sont ainsi pas toujours favorables aux entreprises individuelles qui relèvent de ces régimes : selon l'administration fiscale, la simplicité des formalités déclaratives conduit certaines entreprises à choisir ces régimes, alors même qu'il serait fiscalement plus intéressant pour elles d'opter pour le régime réel d'imposition.

Compte tenu de la complexité des dispositifs dérogatoires, les entreprises individuelles opèrent fréquemment un arbitrage entre simplicité et optimisation de la charge liée aux prélèvements obligatoires⁹⁹.

Par ailleurs, **un facteur particulier de risque lié aux dispositifs dérogatoires pèse sur les PME** : une grande partie des dépenses fiscales engagées en faveur de ces entreprises constituent en effet des aides d'État soumises au régime communautaire du *de minimis*¹⁰⁰. Celui-ci permet de ne pas solliciter l'autorisation de la Commission tant que le montant total des aides accordées à une entreprise donnée ne dépasse pas un certain

⁹⁹ Il convient de relever que ce type d'arbitrages est également fréquent chez les ménages : ainsi, une part conséquente de contribuables opte pour le prélèvement libératoire forfaitaire sur les dividendes, alors qu'ils n'y ont pas d'intérêt financier évident.

¹⁰⁰ Cf. sur les difficultés juridiques posées par l'application de la réglementation communautaire en matière d'aides d'État, not. M.-H. Pinard-Fabro, *Plaformement communautaire des allègements fiscaux : encore des incertitudes...*, Bulletin fiscal, 11/09 ; F. Donnat, *Conséquences de la non-conformité à la réglementation communautaire*, FR 16/09.

plafond¹⁰¹. L'appréciation du respect de ce plafond impose donc de prendre en compte l'ensemble des avantages accordés à l'entreprise, directement ou indirectement (dépendances fiscales, exonérations de cotisations sociales et autres dispositifs tels que des subventions). Or, les informations sur les aides fiscales, sociales et directes accordées par diverses collectivités ne sont pas centralisées ; même à s'en tenir aux seules dépenses fiscales directes et indirectes en faveur d'une entreprise, elles ne paraissent pas recensées systématiquement. Les modalités d'une éventuelle reprise, ou limitation des aides accordées, ne paraissent pas davantage déterminées. La multiplication des dispositifs notifiés sous régime *de minimis* fait courir un risque croissant de dépassement involontaire de ce plafond qui peut constituer, le cas échéant, un motif de redressement.

C - Des efforts ont été de ce fait entrepris pour sécuriser l'utilisation des dispositifs

Les conséquences de la complexité et de l'instabilité du droit en matière de dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux ont conduit à mettre en place, de manière spécifique, des procédures visant à venir en aide aux redevables.

1 - L'opposabilité des circulaires et instructions ministérielles

Les circulaires et instructions ministérielles constituent aujourd'hui le principal support d'interprétation des normes : si elles ne sont pas censées revêtir un caractère réglementaire, elles déterminent en pratique la portée et l'application des règles.

L'opposabilité des circulaires et instructions ministérielles en matière de fiscalité (article L 80 A du livre des procédures fiscales) et, plus récemment, de cotisations sociales vise à accroître la sécurité juridique du redevable, au prix d'une atténuation possible du principe de légalité, puisque le redevable peut faire prévaloir l'interprétation de la circulaire *contra legem*. L'amélioration des droits du redevable permise

¹⁰¹ Ce plafond a été porté de 100.000 € à 200.000 € sur trois exercices fiscaux par le règlement 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006, mais un cadre temporaire autorisé par décision du 19 janvier 2009 de la Commission pour la plupart des aides concernées permet de porter ce plafond à 500.000 € pour les aides octroyées du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2010.

par l'opposabilité des circulaires et instructions n'est toutefois pas sans limites, en raison de la fragilité d'un droit né d'une circulaire¹⁰².

L'ordonnance du 6 juin 2005 a rendu opposables aux organismes de recouvrement les instructions et circulaires ministérielles relatives aux cotisations (article L. 243-6-2).

2 - La mission d'information des URSSAF et de l'administration fiscale à l'égard des entreprises

En matière de prélèvement sociaux, les URSSAF assurent une mission d'information à l'égard des entreprises. Certaines ont à ce titre développé des dispositifs d'assistance aux entreprises, notamment sur les sujets suscitant le plus grand nombre de demandes : impact sur les cotisations des négociations salariales, des restructurations, des accords de participation et d'intéressement, des accords de mobilité. Le droit est venu récemment structurer une pratique développée depuis longtemps par la branche recouvrement, en rappelant que les URSSAF ont une « *obligation générale d'information à l'égard des cotisants et des assurés, compte tenu de l'importance et de la complexité de la réglementation de sécurité sociale* »¹⁰³.

En matière fiscale, l'administration cherche à développer la consultation des contribuables, préalablement à l'adoption de nouveaux textes fiscaux ou instructions fiscales, afin de mieux assurer leur information et leur compréhension des textes qui leur sont applicables. Des progrès récents ont été accomplis dans ce domaine. Depuis le 15 avril 2010, les principaux textes des projets fiscaux et des instructions fiscales sont ainsi disponibles à la consultation publique, sur internet, dès le stade de leur élaboration. Cela permet de recueillir les commentaires des contribuables concernés.

3 - Les procédures de rescrit fiscal et social

Les procédures de rescrit, fiscal ou social, permettent au contribuable de demander en amont à l'administration de se prononcer sur la validité d'une opération ou d'un montage. **Elles présentent de nombreux avantages, notamment en termes de sécurité juridique pour le contribuable et de visibilité sur l'application de la législation**

¹⁰² La circulaire peut être abrogée encore plus facilement qu'une disposition législative, voire annulée : du fait du caractère rétroactif d'une annulation, les dispositions de la circulaire dont les cotisants ont pu se prévaloir sont supposées ne pas être intervenues.

¹⁰³ Cour de cassation, arrêt du 20 décembre 2007.

pour les administrations en charge du recouvrement. La consultation préalable de l'administration par la procédure du rescrit permet en effet de traiter en amont les difficultés avec le contribuable et donc de réduire les irrégularités détectées lors des contrôles.

Le **rescrit fiscal** donne à l'entreprise la possibilité d'interroger l'administration par écrit sur tout dispositif fiscal.

Il existe deux types de mécanismes :

- le rescrit avec réponse obligatoire de l'administration dans un délai donné, l'absence de réponse valant approbation tacite: il concerne l'abus de droit¹⁰⁴ et un nombre limité d'appréciations de situations de fait. **Ces rescrits spécifiques concernent souvent des dispositifs dérogatoires en matière fiscale.**
- la consultation plus informelle de l'administration (au niveau local ou central, notamment de la DLF ou du service juridique de la DGFIP ou du ministre saisi de questions écrites par les parlementaires) pour obtenir une position sur un point de droit ou de fait (qui lui est ensuite opposable en vertu des articles L.80 A et L.80 B du livre des procédures fiscales).

Comme précisé supra, certains rescrits spécifiques bénéficient d'un régime d'accords tacites, en l'absence de réponse de l'administration à une demande de prise de position. En effet, l'administration ne peut procéder à un redressement lorsqu'elle n'a pas répondu dans le délai imparti à la demande de prise de position d'un redevable de bonne foi sur l'application à sa situation de **certaines régimes fiscaux particuliers**. Ces derniers sont mentionnés à l'article L.80 B du livre des procédures fiscales : amortissements exceptionnels, entreprises nouvelles, zones franches urbaines, crédit impôt recherche, jeune entreprise innovante, pôles de compétitivité, présence d'un établissement stable. 13 799 dossiers de rescrit ont été traités en 2007 par l'administration fiscale, essentiellement au niveau des services déconcentrés de la DGFIP (97 %). Les rescrits spécifiques représentent plus de 70 % des rescrits reçus.

La procédure de **rescrit social** compte également parmi les conséquences de la complexité du droit, à laquelle les niches sociales contribuent fortement. Créée par l'ordonnance n°2005-651 du 6 juin 2005¹⁰⁵, elle consiste à rendre obligatoire pour les URSSAF la prise de position sur une question qui leur est posée. L'organisme dispose d'un délai de quatre mois à partir de la demande du cotisant pour notifier la

¹⁰⁴ Article L.64 B du livre des procédures fiscales.

¹⁰⁵ Actuellement codifiée à l'article L243-6-3 du code de la sécurité sociale.

décision. Une fois ce délai expiré, le cotisant peut considérer sa position validée.

Etendu par la loi n°2009-526 du 12 mai 2009, **le champ d'application du rescrit social est circonscrit à des questions touchant particulièrement au domaine complexe et mouvant des niches sociales** : exonérations de charges, exemptions d'assiette et contributions et taxes dans les domaines couverts par les exemptions d'assiette, avantages en nature et frais professionnels. Par ailleurs, depuis le 1^{er} juillet 2009, la loi a créé une procédure de rescrit social pour les travailleurs indépendants relevant du Régime social des indépendants (article L.133-6-9 du code de la sécurité sociale), qui est notamment utilisée pour les questions relatives aux exonérations de cotisations sociales.

La publication des rescrits fiscaux et sociaux présentant un intérêt particulier est assurée de manière à informer les autres contribuables des mesures de portée générale que l'administration a pu être amenée à prendre.

Chapitre III

Des dispositifs difficiles à maîtriser

I - Des dispositifs dérogatoires peu contrôlés et difficilement contrôlables

A - Un contrôle inégal des dispositifs dérogatoires

En matière de cotisations sociales, les niches sociales font partie des types de dispositifs donnant le plus fréquemment lieu à des redressements¹⁰⁶ :

- les exonérations liées aux dispositions dérogatoires en faveur de l'emploi constituent le chef de redressement le plus important ;
- les exemptions d'assiette font également l'objet de comportements frauduleux. La surévaluation des rémunérations non soumises à cotisations (épargne salariale, intéressement, stock options notamment) et des frais professionnels représente 36 % des redressements opérés par les URSSAF.

Les dépenses fiscales sont proportionnellement moins contrôlées que les autres dispositions fiscales. Comme le soulignait la Cour des Comptes dans son rapport public annuel 2010¹⁰⁷, les droits rappelés¹⁰⁸ au

¹⁰⁶ Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, 2008.

¹⁰⁷ Cour des comptes, *Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal*, rapport public annuel, février 2010.

¹⁰⁸ Ces données intègrent les résultats des directions nationales.

titre des principales dépenses fiscales relatives à l'impôt sur les sociétés¹⁰⁹ représentent moins de 1 % du coût de ces dispositifs, à l'exception du crédit d'impôt recherche, alors que le total des droits rappelés au titre de l'impôt sur les sociétés représente 4,6 % de son produit. A titre d'exemple, sur la période 2007-2009, le crédit d'impôt apprentissage n'a donné lieu qu'à 84 « rectifications »¹¹⁰.

Les dépenses fiscales font toutefois partie des irrégularités fréquentes constatées en matière d'impôt sur les sociétés¹¹¹. Compte tenu de la complexité des mécanismes mis en place, le champ et l'éligibilité des dépenses sont propices aux irrégularités, en particulier en matière de crédits d'impôt (crédit d'impôt recherche, crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale, crédit d'impôt pour investissement dans les nouvelles technologies etc.). La frontière entre ce qui peut rentrer dans la dépense fiscale et ce qui n'en fait pas partie peut dans certains cas être malaisée et donner lieu à des irrégularités de la part des entreprises.

Il convient de relever que ce constat n'est pas propre aux dépenses fiscales applicables aux entreprises : les droits rappelés au titre des principales dépenses fiscales relatives à l'impôt sur le revenu sont également inférieurs, en pourcentage de leur coût, au taux de rappel global au titre de cet impôt.

Les moyens matériels et humains affectés au contrôle externe (5300 vérificateurs) et les objectifs de lutte contre la fraude et de rendement budgétaire qui sont assignés au contrôle fiscal expliquent dans une large mesure cette situation.

B - Des dispositifs dont le contrôle est complexe

1 - L'oubli des exigences du contrôle lors de l'élaboration d'un nouveau dispositif dérogatoire

Alors même que le contrôle ou l'absence de contrôle ont un coût, **l'introduction d'un nouveau dispositif dérogatoire ne s'accompagne qu'exceptionnellement d'une réflexion précise sur les possibilités d'utilisation irrégulière du dispositif**. En prévoyant souvent des conditions d'attribution dont le respect est très difficile à vérifier, le législateur se prive de la capacité d'assurer – tant de manière préventive

¹⁰⁹ Exonérations, réductions et crédits d'impôts au titre de la recherche, des dons, de l'apprentissage, des zones franches et prioritaires etc.

¹¹⁰ Les applications informatiques ne permettaient toutefois de suivre, jusqu'à cette année, que les rectifications consécutives à un contrôle sur place.

¹¹¹ CPO, rapport précité.

que répressive - une utilisation de la dépense publique conforme à ses vœux.

Le dispositif de l'auto-entrepreneur illustre cet oubli des exigences du contrôle. Alors que ce régime est monté en charge très rapidement (320 000 inscrits fin 2009), la question de son contrôle a été négligée lors de son adoption, alors que les possibilités d'erreurs ou de fraudes sont nombreuses et avaient été relevées dès les débats parlementaires.

Deux risques principaux sont identifiés :

- **le risque d'être déclaré auto-entrepreneur, d'exercer une activité et de ne pas déclarer de chiffre d'affaires.** L'auto-entrepreneur n'ayant pas d'obligations comptables et étant, en l'absence de chiffre d'affaires, dispensé de toute déclaration, la détection de la dissimulation de recettes est ardue et la procédure de taxation d'office inapplicable. Or, le risque de sous-déclaration est amplifié dans le cas de ce régime par la nécessité de ne pas dépasser les seuils de chiffres d'affaires afin de continuer à en bénéficier, le coût lié au franchissement des seuils étant important¹¹².
- **le risque de « faux travail indépendant »**¹¹³. Si la fausse sous-traitance est un problème plus ancien que le statut de l'auto-entrepreneur, celui-ci semble la faciliter, d'une part du fait de la communication dont il a bénéficié et d'autre part du fait qu'il lève deux types de freins qui pouvaient dissuader de recourir à la fausse sous-traitance : la complexité administrative liée à la création d'entreprise et les systèmes de cotisations minimales des travailleurs indépendants, particulièrement pénalisants pour les petits revenus.

Des glissements vers le régime des auto-entrepreneurs d'activités relevant du salariat ont été constatés par les URSSAF dans la période récente, alors que le lien de subordination initial semblait avoir été maintenu dans les faits¹¹⁴. Ces opérations, effectuées au détriment des

¹¹² A contrario, l'auto-entrepreneuriat peut également faire l'objet de déclarations d'activité fictive : le taux de prélèvement étant faible, il est possible de s'ouvrir des droits à la retraite sans contrepartie lourde de participation financière.

¹¹³ Le faux travail indépendant renvoie à l'exercice d'une activité qui a les attributs du travail salarié (c'est-à-dire pour l'essentiel l'existence d'un lien de subordination avec un employeur) sans le bénéfice des garanties liées au salariat (salaire minimum, durée du travail, assurance chômage etc.). Il s'agit d'une pratique illégale, constitutive du délit de travail dissimulé.

¹¹⁴ C'est le cas en particulier d'entreprises exerçant dans des domaines exposés à des variations importantes d'activité : hôtellerie et restauration, journalistes pigistes etc.

droits sociaux des travailleurs et facilitées par le contexte de dégradation de la situation de l'emploi, peuvent être encouragées par les employeurs par des rémunérations nettes plus élevées.

Pour limiter ces risques de faux travail indépendant, aucune précaution n'a été prise lors de la mise en place du dispositif pour faciliter la requalification des « faux travailleurs indépendants »: le formulaire d'inscription ne comprend pas d'éléments relatifs aux conditions d'exercice de l'activité d'auto-entrepreneur envisagée et au précédent mode d'exercice de son activité.

Enfin, **la mise en place du régime a mis en avant d'autres difficultés**. La surreprésentation des auto-entrepreneurs dans les services aux particuliers susceptibles d'être rendus à domicile (jardinage, ménage, loisirs, éducation, conseil informatique etc.) mérite également une attention particulière¹¹⁵. En effet, les prestations servies par les auto-entrepreneurs n'ouvrent en principe pas droit au crédit d'impôt sur la rémunération versée par un particulier à un salarié ou à une association agréée dans le cadre des services à la personne. Il est toutefois vraisemblable que les particuliers qui recourent à leurs services continuent, au moins pour certains, à bénéficier de cette mesure. Or, il ne semble pas d'une part que ces pratiques puissent être facilement détectées et d'autre part qu'une position claire soit adoptée pour y porter remède. Une meilleure information sur ces incompatibilités serait utile.

Ces risques de dérive du régime de l'auto-entrepreneur sont d'autant plus grands que compte tenu de son coût encore limité et du caractère faible des sommes individuelles en jeu¹¹⁶, la lutte contre les éventuelles fraudes à l'auto-entreprise ne présente pas de caractère prioritaire.

Sans remettre significativement en cause les simplifications qui font l'intérêt du régime de l'auto-entrepreneur, **des ajustements apparaissent nécessaires**.

Proposition n° 17 : Procéder à des ajustements juridiques et techniques du régime de l'auto-entrepreneur afin de dissuader les abus.

¹¹⁵ C. Hagège et C. Masson, *La création d'entreprise en 2009 dopée par les auto-entrepreneurs*, INSEE première n°1277, janvier 2010.

¹¹⁶ Le chiffre d'affaires moyen pour les auto-entrepreneurs ayant fait une déclaration est de 3700 €.

Il pourrait ainsi être envisagé de :

- mettre en place une obligation de déclaration de chiffre d'affaires pour les auto-entrepreneurs, y compris lorsque le chiffre d'affaires est nul ;
- préciser dans le formulaire d'inscription le précédent mode d'exercice de l'activité envisagée ;
- assurer une meilleure communication quant aux obligations des auto-entrepreneurs ;

De manière générale, l'exemple du régime de l'auto-entrepreneur met en évidence la nécessité de mettre en place des dispositifs dont les conditions peuvent être effectivement contrôlées.

Proposition n° 18 : Intégrer la logique du contrôle dans le processus d'élaboration des dispositifs dérogatoires.

2 - Des dispositifs difficilement contrôlables

Pour certains dispositifs dérogatoires, la complexité du mécanisme lui-même ou des montages auxquels il donne lieu est telle que le contrôle s'avère difficile.

Ainsi, la vérification de la réalité des dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche est difficile pour les agents de l'administration fiscale, qui doivent solliciter l'expertise d'autres agents, dépendant localement du ministère de la recherche : la réalité du projet de recherche, sa capacité à produire de l'innovation doivent faire l'objet d'une appréciation, souvent délicate pour les agents concernés. En matière de prix de transferts, le caractère complexe des montages réalisés dans le cadre de l'activité internationale de l'entreprise complique également le contrôle.

Le bénéfice d'autres dispositifs est conditionné au respect de nombreuses conditions qui peuvent être difficiles à contrôler ou ne l'être qu'au prix d'un temps de contrôle dissuasif (contrôle sur place notamment).

C'est le cas notamment des conditions relatives aux dispositifs zonés : réalité de la localisation de l'activité dans la zone, résidence des salariés dans la ZFU, non-contrôle par une grande entreprise pour les ZFU, absence de déplacement d'activité d'une zone aidée vers une autre... Ce degré de complexité explique, d'après l'ACOSS, que nombre de plans de contrôle écartent les dispositifs zonés afin de ne pas pénaliser la productivité des opérations de vérification, et le souci du réseau des URSSAF de privilégier une approche préventive en la matière, consistant

à conseiller les employeurs sur la conformité de leur situation aux règles applicables.

Certaines conditions relatives aux contrats aidés ou à l'emploi de personnes en difficulté peuvent également être peu contrôlables, que ce soit sur l'éligibilité des personnes recrutées ou sur l'absence de licenciement par l'employeur dans les six mois précédents sur l'emploi faisant l'objet d'une mise à disposition par une association intermédiaire. De manière générale, les conditions relatives au non-licenciement dans une période précédente pour ouvrir l'accès à certains dispositifs ciblés sont difficilement contrôlables.

L'éligibilité des rémunérations au bénéfice du dispositif jeunes entreprises innovantes (JEI) / jeunes entreprises universitaires (JEU) supposerait de pouvoir vérifier la nature effective de l'emploi des salariés concernés, ce qui serait complexe et très lourd.

Enfin, en ce qui concerne les services à la personne, dès lors que ceux-ci sont réalisés par des entreprises ou associations intermédiaires employant un même salarié auprès de personnes fragiles et de personnes non fragiles, contrôler l'application des taux d'exonération – très différents – entre personnes fragiles et personnes non fragiles supposerait que les services de contrôle identifient les parts de la rémunération correspondant à des services auprès de ces deux publics, ainsi que la qualité de « personne fragile » des bénéficiaires, ce qui est en pratique peu faisable.

L'existence des dispositifs dérogatoires suppose un degré de coopération non encore atteint entre les administrations en matière de contrôle.

Une plus grande coordination entre les organismes de recouvrement et le service public du travail et de l'emploi serait notamment nécessaire. Le contrôle des exemptions d'assiette liées à la passation d'accords d'intéressement suppose ainsi une bonne circulation de l'information entre les URSSAF et les services des DIRECCTE chargés de recenser les accords collectifs de travail. Des échanges d'information pourraient être nécessaires avec Pôle emploi pour contrôler l'éligibilité de bénéficiaires de contrats aidés ou l'absence de licenciement précédant l'embauche exonérée. Ces relations apparaissent très variables selon les régions considérées, et peuvent s'avérer inexistantes. Quoi qu'il en soit, de tels échanges s'avèrent lourds en gestion administrative. Ils sont par exemple évalués à un demi-ETP à l'URSSAF d'Arras-Calais-Douai.

De même il serait utile d'accroître la coopération entre les services du ministère de la recherche et les services fiscaux dans le cadre du CIR. Il apparaît en effet souhaitable de garantir l'exercice d'un contrôle approfondi des dossiers au fond lorsque cela s'avère nécessaire et d'uniformiser les méthodes de contrôle utilisées. En 2009, le ministère de la recherche a en effet éprouvé des difficultés à faire face aux demandes croissantes d'expertise émanant des services fiscaux.

La mission d'évaluation et de contrôle (MEC) sur le CIR¹¹⁷ a recommandé à cet égard la création d'équipes de contrôle communes sur le CIR en administration centrale et dans les principales régions françaises entre les services fiscaux et ceux du ministère de la recherche.

De manière générale, de telles coopérations pourraient permettre l'exercice sur les dispositifs dérogatoires de vérifications moins consommatrices de moyens et néanmoins dissuasives.

Proposition n°19 : Mettre en place des plans d'action concertés des administrations de contrôle et autant que de besoin, des administrations sectorielles, afin de permettre un contrôle plus efficace de l'utilisation des dispositifs dérogatoires.

II - Une optimisation qui accroît de manière excessive le coût des dispositifs

A - Les dispositifs dérogatoires, une opportunité pour optimiser la charge du prélèvement acquitté par les entreprises

1 - L'utilisation de la politique fiscale à des fins incitatives favorise le développement de comportements d'optimisation

Une part de l'optimisation fiscale et sociale résulte de la multiplication des dispositifs dérogatoires incitatifs. En effet, dans le cas des mesures incitatives, la modification du comportement du contribuable afin de bénéficier de la réduction du prélèvement est le but même recherché par le législateur. Ces mesures ont pour objet d'orienter les choix individuels afin de favoriser certains emplois de leurs ressources par le contribuable. Lorsqu'il choisit un emploi de ses ressources

¹¹⁷ Rapport d'information de l'Assemblée Nationale n°2686, en conclusion des travaux de la MEC sur le crédit d'impôt recherche, Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, 30 juin 2010.

(revenus / bénéfices) afin d'obtenir un avantage fiscal, le contribuable doit ainsi se livrer à un arbitrage complexe entre la nature de cet avantage (déduction de l'assiette imposable, réduction d'impôt etc.), le niveau de son imposition et les contraintes liés à l'emploi qu'il aura choisi pour ces ressources.

Toutefois, au-delà de l'effet incitatif recherché par certains dispositifs, **le nombre croissant et la complexité des dispositifs dérogatoires ouvrent de nombreuses possibilités d'atténuer fortement la charge des prélèvements, sans que cela corresponde au but poursuivi par le législateur.**

Les dispositifs dérogatoires sont ainsi à l'origine pour de nombreux redevables d'effets d'aubaine et, pour un nombre plus restreint, de comportements d'optimisation qui sont tolérés par l'administration fiscale dès lors qu'ils respectent le cadre fixé par la loi. Leur utilisation abusive, à seule fin de réduire l'impôt, peut conduire à l'abus de droit voire à la fraude.

2 - Un effet d'aubaine fort, favorisé par le caractère automatique de l'avantage fiscal

L'existence d'un effet d'aubaine n'est pas propre aux dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux. En effet, les subventions budgétaires comme les dispositifs dérogatoires financent en partie un comportement que le bénéficiaire était déjà prêt à adopter : l'effet incitatif étant alors nul puisque la décision était déjà prise, l'avantage dont bénéficie le contribuable est constitutif d'un effet d'aubaine. Chaque nouveau dispositif dérogatoire ou subvention budgétaire visant à inciter les redevables à prendre une décision jugée bénéfique pour l'économie engendre inévitablement un effet d'aubaine.

Cependant, l'effet d'aubaine lié aux dispositifs dérogatoires est potentiellement supérieur à celui relatif aux dépenses budgétaires, compte tenu du décaissement automatique des dépenses fiscales : sauf dans le cas des dispositifs soumis à agrément, le bénéfice retiré de ces dispositifs est en effet automatique, alors qu'une demande doit être faite afin de bénéficier d'une subvention budgétaire. Les dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux favorisent donc l'accès à l'effet d'aubaine puisqu'un comportement passif du redevable suffit à bénéficier de l'avantage fiscal.

Les dépenses fiscales et niches sociales constituent également, au-delà de ces comportements passifs, un support d'évasion sociale ou fiscale, légale ou illégale, comme le relevait le rapport du CPO relatif à la fraude aux prélèvements obligatoires en 2007. L'évasion sociale ou

fiscale est définie, au sens large, comme l'ensemble des comportements du contribuable qui visent à réduire le montant des prélèvements dont il doit normalement s'acquitter, par des procédés ou méthodes réprimés ou non par la loi. En ce sens, l'optimisation est une forme d'évasion fiscale et sociale.

3 - L'optimisation fiscale ou sociale s'inscrit dans une stratégie active de réduction de la charge du prélèvement

Alors que l'effet d'aubaine résulte d'un comportement passif du redevable, l'optimisation fiscale suppose de la part du redevable une stratégie active de réduction de la charge du prélèvement.

Selon le concept retenu par le rapport précité du CPO, **l'optimisation concerne les cas où le contribuable parvient volontairement à minorer le montant d'impôt ou de cotisations qu'il aurait dû payer s'il n'avait pas eu recours à l'optimisation, sans pour autant violer la loi ou se soustraire à ses obligations en matière de prélèvements obligatoires.**

L'optimisation consiste donc à tirer parti des possibilités offertes par la législation, en utilisant éventuellement ses failles ou son imprécision et y compris en l'interprétant dans un sens que le législateur n'avait pas nécessairement prévu, pour réduire les prélèvements dus, tout en restant dans la légalité. Le contribuable fait le meilleur usage possible des règles existantes en matière de prélèvements obligatoires : il profite de certains effets d'aubaine générés par la combinaison de plusieurs dispositions ou présente les faits de manière à répondre aux conditions d'application des textes.

Dans ce cas de figure, le dispositif dérogatoire sert à financer un comportement qui n'est pas économiquement optimal : l'utilisation qui en est faite ne permet pas d'élever la rentabilité privée au niveau de la rentabilité sociale attendue lors de la mise en place du dispositif.

Du fait de l'optimisation mise en œuvre, certains dispositifs dérogatoires sont utilisés par des contribuables ou dans des situations initialement non visés par les mesures.

Afin de bénéficier des exonérations liées à l'implantation d'une entreprise située en ZFU, certains redevables cherchent ainsi à remplir les conditions nécessaires, sans pour autant réaliser une véritable implantation sur le plan économique. Le rapport annuel de l'URSSAF de Paris, consacré aux mécanismes d'optimisation sociale met en avant à cet titre plusieurs cas constitutifs de fraude :

- le cas d'un siège d'entreprise de BTP situé en ZFU et composé d'une seule pièce, sans téléphone, ni photocopieuse, ni stockage d'outils ou de matériels ;
- des embauches de salariés résidant en zone franche, alors que leur profil ne correspond pas à l'emploi à occuper, suivies de leur licenciement immédiat ;
- la restructuration artificielle des effectifs par transfert de salariés sur plusieurs entités d'effectifs inférieurs à 50 salariés, alors même que la restructuration ne s'accompagne d'aucun transfert réel d'activités.

De même, **certaines catégories de bénéficiaires de dispositifs dérogatoires font l'objet d'une interprétation extensive.**

La notion d'artiste du spectacle – ouvrant droit à un taux réduit de 70 % et à des déductions forfaitaires de frais professionnels – a été utilisée pour la plupart des personnels participant à la réalisation d'émissions télévisées, pour des sportifs, des techniciens de cinéma etc. La qualification de droits d'auteurs, qui permet de bénéficier d'un régime de prélèvement plus faible, peut de même être accordée aux rémunérations des journalistes professionnels.

La notion de « domicile » elle-même fait l'objet d'un détournement permettant de bénéficier des exonérations à destination des services à la personne. Dans plusieurs contentieux, les établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) ont pu se prévaloir du statut de domicile pour bénéficier, pour leur propre compte, des aides aux services à la personne (notamment prestataires extérieurs intervenant auprès des résidents), alors que la notion de domicile au sens des services à la personne a été construite sur celle de domicile privatif, puisqu'il s'agit d'aider au maintien à leur propre domicile des personnes âgées. En filialisant certaines de leurs activités (soins aux personnes, nettoyage...), des EHPAD conseillés par des cabinets en optimisation sociale pourraient donc cumuler les financements publics (État, assurance maladie, département) et les exonérations au titre des services à la personne pour leurs salariés.

L'optimisation conduit également à effectuer des arbitrages liés aux seules caractéristiques du système de prélèvement applicable.

Le régime fiscal et social des revenus du patrimoine étant sensiblement plus attractif que celui des revenus d'activité¹¹⁸, plusieurs formes d'optimisation peuvent tendre à faire bénéficier certains revenus,

¹¹⁸ Le taux de prélèvements sociaux n'est que de 12,1 % sur les revenus du patrimoine contre 66,5 % pour les revenus salariés d'activité sous plafond.

qui économiquement peuvent être assimilés aux revenus d'activités, du régime des revenus du patrimoine.

Certains travailleurs indépendants peuvent ainsi avoir intérêt à percevoir des dividendes en substitut de revenus d'activité : les dirigeants de société d'exercice libéral (SEL) ont la possibilité d'opter pour l'imposition des bénéfices au régime de l'IS au lieu de l'IR au titre des BNC, de se verser un salaire minimum nécessaire afin de bénéficier de la protection sociale (régime général et indépendants) et de percevoir le reste du revenu sous forme de dividendes. Si la LFSS pour 2009 est venue encadrer cette pratique en disposant que pour les SEL les dividendes perçus sont inclus dans l'assiette des cotisations sociales, ces possibilités d'optimisation demeurent sous d'autres statuts de société, comme l'entreprise individuelle à responsabilité limitée (EURL) et la question du traitement fiscal de ces dividendes n'est pas réglée. **L'arbitrage impôt sur les sociétés/impôt sur le revenu et son corollaire, l'arbitrage rémunération/dividendes permet d'optimiser le revenu disponible** comme l'avait souligné le rapport du CPO relatif aux prélèvements obligatoires des indépendants en 2008.

La pratique du *carried-interest* (intéressement différé) permet également aux gérants de fonds d'optimiser leur charge de prélèvement. Cette pratique consiste, dans le secteur du capital investissement, en l'octroi aux gérants de fonds de parts spéciales dans le fonds donnant droit à un accès préférentiel à la plus-value en cas de bonne performance du fonds, afin d'aligner les intérêts des actionnaires et ceux des gérants. Le surcroît de droits sur les plus-values accordé par ce dispositif aux gérants constitue clairement un élément de rémunération, au vu de la disproportion entre le dividende et le montant investi, qui ne permet pas d'assimiler ces dividendes à des revenus de placement. Toutefois, dès lors qu'il prend la forme d'une plus-value de cession, il relève du régime des plus-values mobilières¹¹⁹, plus avantageux que les prélèvements sur les revenus d'activité. Près de 20 M€ par gérant échapperaient ainsi aux prélèvements sur les revenus d'activité. Un encadrement minimal de cette pratique a été adopté en loi de finances pour 2009, toutefois assoupli par le décret d'application du 18 octobre 2009¹²⁰.

¹¹⁹ 18 % de prélèvement forfaitaire libératoire à l'IR et prélèvement sociaux de 12,1 %.

¹²⁰ La loi de finances pour 2009 a imposé un investissement minimal d'1 % de la valeur du fonds pour pouvoir bénéficier de ce régime fiscal-social. Le décret d'application du 18 octobre 2009 a toutefois assoupli les dispositions de la loi en ramenant ce seuil à 0,25 % pour l'investissement dans des PME et des sociétés

Proposition n°20 : Accroître la taxation des *carried-interests*.

Dès lors qu'ils constituent un substitut de rémunération, deux scénarios pourraient être envisagés afin de renforcer l'encadrement de cette pratique :

Scénario 1 : Réintégrer les *carried-interests* dans l'assiette sociale.

Cela permettrait d'assujettir ces sommes à des prélèvements sociaux à hauteur de 35 %¹²¹, au lieu de 12,1 % actuellement.

Scénario 2 : Assujettir les *carried-interests* aux taxes sur les stock-options.

Le taux de prélèvement serait porté à 20,5 % (10 % de cotisation patronale, 2,5 % de cotisation salariale et 8 % de CSG-CRDS), voire 30 % après les hausses de taux proposées dans le cadre de la réforme des retraites. Le risque pour l'attractivité du capital-risque pour les investisseurs, parfois évoqué à l'encontre de tels aménagements, n'apparaît pas réel : il s'agit en effet d'assujettir les rémunérations des gestionnaires et non pas l'investissement lui-même. Pour éviter toute délocalisation de l'activité du capital-risque, il conviendrait parallèlement d'appuyer l'effort d'harmonisation de la taxation au niveau européen.

B - Des entreprises en situation inégale devant les possibilités et les pratiques de l'optimisation**1 - Les possibilités d'optimisation ouvertes à une entreprise, déterminées par son organisation et sa structure, sont plus nombreuses pour celles ayant une activité internationale**

Les possibilités d'optimisation fiscale et sociale varient fortement en fonction du statut juridique, de la taille et de l'organisation de l'entreprise.

Pour l'entreprise individuelle, les possibilités d'optimisation fiscale et sociale comprennent certaines spécificités, liées à l'absence d'autonomie juridique. L'optimisation de l'entreprise de petite taille est en effet étroitement articulée avec celle du patrimoine personnel de l'entrepreneur et de la situation fiscale globale de son foyer.

innovantes. Dans ce dernier cas, il est prévu que la part de *carried interest* ne peut excéder 20 % de la plus-value dégagée sur l'investissement.

¹²¹ Taux de cotisations au-delà de 8 plafonds de la sécurité sociale, vraisemblable au vu des rémunérations actuelles.

L'inscription ou non de certains biens à l'actif de l'entreprise plutôt que dans le patrimoine privé de l'entrepreneur fait l'objet d'une première forme d'optimisation¹²². Le choix de l'entreprise individuelle est notamment guidé en la matière par les avantages et inconvénients comparatifs du régime dérogatoire applicable en cas de cession de plus-values professionnelles et des régimes réservés aux particuliers. Ainsi, l'inscription des titres à l'actif de l'entreprise individuelle permet de leur conserver la qualité de biens professionnels exonérés d'ISF, lorsque ces placements proviennent de liquidités issues de l'activité professionnelle et sont utilisés à des fins professionnels.

Le choix du régime d'imposition (micro-entreprises, réel simplifié ou réel normal) est également au cœur des comportements d'optimisation de l'entreprise individuelle. Le régime d'imposition des entreprises individuelles est encadré par les seuils de chiffres d'affaires réalisés mais il est possible d'opter pour un régime supérieur. Comme le Conseil des prélèvements obligatoires l'avait souligné en 2008¹²³, cette option constitue pour le contribuable une possibilité de pratiquer l'optimisation fiscale.

L'option pour le régime réel pour des entreprises relevant en principe du régime micro-entreprises permet ainsi de bénéficier de l'ensemble des avantages fiscaux et mécanismes dérogatoires qui lui sont attachés : déduction des charges pour leur montant réel, y compris les amortissements dégressifs, exceptionnels et les provisions spéciales, possibilité de bénéficier du régime d'exonération des entreprises nouvelles¹²⁴, possibilité de faire apparaître un déficit, de disposer des avantages attachés¹²⁵ à l'adhésion à un centre de gestion agréé etc.

¹²² L'entrepreneur individuel est libre d'inscrire à l'actif du bilan des éléments non affectés à l'exploitation, tout comme il est libre de ne pas inscrire des éléments qui lui sont affectés, à l'exclusion de la clientèle, du droit au bail, des stocks, des créances et des dettes commerciales.

¹²³ Conseil des prélèvements obligatoires, *Les prélèvements obligatoires des travailleurs indépendants*, mars 2008.

¹²⁴ Article 44 *sexies* du Code général des impôts.

¹²⁵ Il s'agit notamment : de la déduction intégrale du salaire du conjoint (sous condition du régime de mariage) ; d'une réduction d'impôt de 915 € maximum pour frais de comptabilité, sans possibilité de report ou de restitution de l'excédent si l'impôt dû est inférieur à ce montant ; de l'absence de pénalité en cas de régularisation spontanée de la situation fiscale dans les 3 mois suivant l'adhésion.

Encadré n°14 : La détermination du taux de charges, au cœur du choix du régime d'imposition pour les entreprises individuelles

Les régimes de la micro-entreprise et en son sein de l'auto-entrepreneur paraissent plus avantageux que le régime réel simplifié pour les entrepreneurs exerçant une activité supportant peu de charges. L'exemple ci-dessous présente deux simulations des prélèvements applicables à un prestataire de services imposable dans la catégorie des BIC, dont le chiffre d'affaire annuel est de 10 000 €. Ses charges s'élèvent dans le premier cas simulé à 7000 € et dans le deuxième cas à 1500 €.

Dans le régime micro-entreprise, le taux effectif de charges sociales est environ de 30 % ; quant à l'impôt sur le revenu, si le contribuable est imposé dans la première tranche du barème, le taux est de 14%¹²⁶. Les taux s'appliquent aux bénéfices déterminés après application d'une prise en compte forfaitaire des charges de 50%, soit $10\,000 \times 50\% = 5\,000$ €.

Dans le régime de l'auto-entrepreneur, les taux applicables au bénéfice sont respectivement de 21,3 % pour les charges sociales et de 1,7% pour l'impôt sur le revenu.

Dans le régime réel simplifié, les taux de prélèvement sont les mêmes que dans le régime micro mais s'appliquent au montant du bénéfice réel, soit dans le premier cas 3000 € (10 000 € de chiffres d'affaires – 7000€ de charges) et dans le deuxième cas 8500 € (10 000 € de chiffre d'affaires – 1500 € de charges).

D'où les prélèvements suivants :

Cas 1 – évaluation des charges à 7000 €

	Auto-entrepreneur	Micro-entreprise	Réel simplifié
Charges sociales	$10\,000 \times 21,3\%$ = 2 130	$(10\,000 \times 50\%) \times 30\%$ = 1 500	$3\,000 \times 30\%$ = 900
Impôt sur le revenu	$10\,000 \times 1,7\%$ = 170	$(10\,000 \times 50\%) \times 14\%$ = 700	$3\,000 \times 14\%$ = 420
Total	2 300	2 200	1 320

¹²⁶ Le taux de 14 % retenu est celui du foyer fiscal et prend donc en compte l'existence d'autres revenus que le seul chiffre d'affaires lié à l'activité considérée.

Cas 2 – évaluation des charges à 1500 €

	Auto-entrepreneur	Micro-entreprise	Réel simplifié
Charges sociales	$10\,000 \times 21,3\%$ = 2 130	$(10\,000 \times 50\%) \times 30\%$ = 1 500	$8\,500 \times 30\%$ = 2 550
Impôt sur le revenu	$10\,000 \times 1,7\%$ = 170	$(10\,000 \times 50\%) \times 14\%$ = 700	$8\,500 \times 14\%$ = 1 190
Total	2 300	2 200	3 740

L'optimisation fiscale et sociale, en pure rationalité financière, suppose notamment dans cette configuration de déterminer le taux de charges de l'entreprise lors du choix du régime d'imposition. L'entrepreneur aura intérêt à opter pour le régime réel si son taux de charge est supérieur à l'évaluation forfaitaire.

Source : *Précis de fiscalité des entreprises éditions LITEC et CPO*

Plusieurs **possibilités d'option entre l'imposition à l'IR et à l'IS** sont par ailleurs ouvertes aux entrepreneurs indépendants, sans que cela n'entraîne pour autant une modification de la forme de l'entreprise¹²⁷.

Tableau n°22 : Les choix de régime d'imposition

Forme de la société	Nature de l'imposition par défaut	Option	Nature	Durée
SNC, sociétés civiles, en commandite simple, en participation, EURL dont l'associé est une personne physique, EARL, GIP, SCP, groupement de coopération sanitaire	IR	IS	Irrévocable (sauf si elle a été exercée avant le 1 ^{er} janvier 1981)	Indéterminée
EIRL	IR	IS	Irrévocable	Indéterminée
SARL de famille	IS	IR	Révocable une fois	Indéterminée
SA, SAS, SARL, SELARL, SELAFA, SELAS de création récente	IS	IR	Révocable une fois	5 ans

Source : CPO

Exercées uniquement lorsqu'elles permettent de bénéficier d'un régime plus favorable tant pour l'entreprise que pour l'exploitant ou le dirigeant, **ces options permettent notamment de cumuler dans le temps les avantages de chacun des deux régimes** : par exemple, comme le permet la dernière option pour l'IR offerte aux sociétés de capitaux par la loi de modernisation de l'économie, il peut s'agir de rechercher l'imputation sur les revenus du foyer fiscal des premiers déficits subis par

¹²⁷ Le rapport relatif aux prélèvements obligatoires des indépendants du CPO avait déjà mis en avant ces possibilités d'optimisation pour les travailleurs indépendants.

l'entreprise pendant les premières années d'activité et la gestion des bénéfices dans le cadre de l'impôt sur le revenu et ensuite de revenir à l'impôt sur les sociétés pour optimiser fiscalement l'imposition des bénéfices.

Lorsque les options sont révocables ou lorsque l'option irrévocable, qui vise normalement à éviter des choix de régimes fiscaux trop « optimisants », peut être contournée par le changement de forme de la société ou par la décision volontaire de ne plus remplir les conditions d'exercice de l'option afin de revenir dans le régime de droit, l'optimisation permise par ces options peut paraître excessive.

La transmission d'activité et les modalités de prélèvement qui lui est applicable (exonération des plus-values de cessions professionnelles en particulier) **constituent également une source importante d'optimisation pour l'entreprise individuelle.**

Au-delà des choix plus spécifiques auxquels sont confrontées les entreprises individuelles, **les entreprises ayant une taille et un chiffre d'affaires plus importants** (PME, ETI, groupes) **disposent également de nombreuses possibilités d'optimisation.** Certaines de ces possibilités sont présentées ci-dessous à titre d'illustration.

Les entreprises sont notamment conduites à optimiser leur charge de prélèvement dans le temps. Les mécanismes de report en arrière et en avant des déficits sont représentatifs de cette gestion fiscale du temps assurée par l'entreprise.

Encadré n°15 : Les mécanismes de report en arrière et report en avant des déficits

Le report en arrière (carry back) offre la possibilité aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés (de plein droit ou sur option) d'imputer le déficit constaté à la clôture d'un exercice sur les bénéfices des trois exercices précédant l'exercice déficitaire, ce qui fait naître au profit des entreprises qui optent pour ce dispositif, une créance sur le Trésor correspondant à l'excédent d'impôt antérieurement versé. Cette créance est remboursable à l'issue d'une période de cinq ans ou imputable sur l'impôt sur les sociétés à payer pendant la même période. L'option pour le carry-back a notamment pour intérêt de mettre le contribuable à l'abri de la péremption de ces déficits ordinaires. L'utilisation du report en arrière des déficits présente également un avantage par rapport au report en avant dans les hypothèses de restructurations.

Antérieurement réservé aux amortissements réputés différés en période déficitaire, le report en avant des déficits (carry forward) est illimité depuis la loi de finances pour 2004 (article 89)¹²⁸. Il permet de considérer le déficit subi pendant un exercice comme une charge de l'exercice suivant, et de manière illimitée.

Le report en avant permet notamment de bénéficier d'une trésorerie supplémentaire l'année qui suit l'imputation du déficit et de profiter de certaines incidences sur le champ des prélèvements sociaux : à titre d'exemple, le calcul de la participation des salariés dans l'entreprise est déterminé à partir d'un résultat net des déficits reportés en avant.

Source : CPO

Le crédit d'impôt en faveur de la recherche offre également des possibilités d'optimisation.

Une société française peut bénéficier du CIR pour des dépenses de recherche versées à un organisme étranger et pour des opérations de recherche localisées géographiquement à l'étranger, à la suite de la condamnation de la France par la CJCE en 2005¹²⁹. L'objectif d'incitation au développement de la recherche française se voit ainsi amoindri. Certaines limitations imposent toutefois que ces opérations soient réalisées dans un État membre de la Communauté européenne ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

Le cumul du CIR avec d'autres dispositifs dérogatoires constitue une autre possibilité d'optimisation. Les cumuls sont toutefois expressément autorisés et / ou limités par l'article 244 quater B du CGI¹³⁰. L'instruction fiscale du 26 décembre 2008¹³¹ a adopté une position restrictive puisqu'elle indique que « *sont exclues du bénéfice du crédit d'impôt recherche les entreprises exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés par une autre disposition* » que celles mentionnées à l'article 244 quater B. Sont ainsi écartées, par exemple, les

¹²⁸ Jusqu'en loi de finances pour 2004, l'excédent du déficit était reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au cinquième exercice qui suit l'exercice déficitaire.

¹²⁹ CJCE, 10 mars 2005, aff. C-39/04, Laboratoires Fournier SA.

¹³⁰ Est ainsi expressément prévu le cumul avec les dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises nouvelles, aux jeunes entreprises innovantes, aux entreprises créées pour la reprise d'une entreprise en difficulté, aux entreprises implantées en ZFU, en Corse, dans une zone de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité ou dans les bassins d'emplois à redynamiser. Certaines dépenses de recherche sont en revanche exclues de l'assiette du CIR en cas de cumul avec le crédit d'impôt pour investissement dans les zones d'investissement privilégié.

¹³¹ Instruction fiscale n°108 du 26 décembre 2008 (BOI-4 A-10-08).

entreprises exonérées en vertu de leur implantation dans les zones de restructuration de la défense (CGI, art. 44 *terdecies*). De manière générale, il convient de relever que les dispositifs de crédits d'impôt les plus récents prévoient expressément que les dépenses éligibles ne peuvent entrer dans la base de calcul d'un autre crédit d'impôt.

Le lissage des dépenses de R&D sur plusieurs filiales d'un même groupe permet également d'optimiser le montant du CIR perçu.

En effet, le CIR est déclaré et calculé au niveau de chaque filiale de groupe¹³² et non au niveau de la société mère, avec un plafond de 100 M€ par filiale : chacune des filiales d'un même groupe bénéficie ainsi du taux de 30 % applicable dans la limite du plafond de 100 M€. La société mère se substitue à ses filiales pour l'imputation des crédits d'impôt dégagés par chaque société du groupe : le CIR est donc imputé sur le montant de l'IS dont la société mère est redevable. Afin d'optimiser le montant du CIR perçu, la stratégie consiste alors pour un groupe à créer des filiales intégrées fiscalement afin de répartir, sur ces filiales, des dépenses de R&D, et se soustraire ainsi à la limitation du taux à 5 % au-delà de 100 M€ de dépenses déclarées. Dès lors, **deux groupes déclarant chacun au total le même montant de dépenses, bénéficieront d'un crédit d'impôt variable selon le nombre de filiales déclarantes.**

Le régime de l'intégration fiscale comprend également de nombreuses possibilités d'optimisation pour les groupes, en raison notamment de la totale liberté qui leur est accordée pour déterminer le périmètre d'intégration¹³³. Cela leur permet de retenir le périmètre qui leur est fiscalement le plus favorable. La liberté de délimitation du périmètre du groupe lors de l'option, celle de modifier le périmètre au cours de la période d'option, et de sortir du régime de l'intégration fiscale lorsque ce régime n'offre plus d'avantages constituent autant de modalités d'application du régime qui favorisent l'optimisation.

Enfin, certaines possibilités d'optimisation sont réservées, par nature, aux entreprises bénéficiant d'une implantation internationale.

Les entreprises ayant des implantations à l'étranger peuvent en effet tirer avantage d'un champ plus large de dispositifs dérogatoires, alors qu'une entreprise uniquement implantée en France n'en aura, par

¹³² Article 223 O -1-b du code général des impôts.

¹³³ Du fait de cette liberté de détermination du périmètre de l'intégration, toutes les sociétés susceptibles de pouvoir être intégrées parce qu'elles remplissent les conditions ne le sont pas obligatoirement et celles qui font partie du groupe peuvent en sortir quand elles le souhaitent.

nature, pas l'usage. L'utilisation de filiales situées à l'étranger dans des pays bénéficiant de fiscalité favorable est plus accessible à des groupes ou microgroupes naturellement implantés dans plusieurs pays et capables d'envisager de telles implantations multiples. Elle est un enjeu habituel et devient même une simple question de gestion opérationnelle lorsqu'il s'agit de sociétés mondialisées du CAC 40, présentes dans plus de 150 pays.

Selon l'ouvrage de Lamy consacré à l'optimisation fiscale de l'entreprise¹³⁴, **des distorsions importantes peuvent exister vis-à-vis de l'optimisation fiscale dans l'espace** car cette dernière nécessite non seulement une expertise mais une organisation : *« l'optimisation fiscale, surtout dans sa composante géographique, peut être un facteur non négligeable de distorsion de concurrence, ce qui donne au combat que peuvent mener les États à son encontre une légitimité qui ne tient pas aux seules considérations budgétaires, elles-mêmes, fort dignes d'intérêt par ailleurs »*.

Au sein des dispositifs dérogatoires offrant des possibilités d'optimisation pour les entreprises ayant une activité internationale, on peut notamment mentionner la **pratique des prix de transferts**¹³⁵, qui correspond à la facturation de biens et services entre sociétés d'un même groupe résidentes d'États différents.

La fixation du prix peut permettre de localiser la base imposable en fonction du caractère plus ou moins avantageux de la fiscalité du pays considéré. Dans les groupes fiscalement intégrées, la question de l'optimisation des prix de transferts ne se pose pas puisque les transactions intragroupes sont neutralisées pour le calcul du résultat d'ensemble. En revanche dans les sociétés non intégrées, selon le respect du principe fiscal de territorialité de l'impôt et du principe économique de pleine concurrence, les transactions doivent théoriquement être conclues à un prix normal. **La gestion des prix de transferts constitue l'élément déterminant des politiques d'optimisation actuelles pour les groupes de sociétés.**

Les résultats des contrôles diligentés par la DGFIP témoignent du dynamisme des rectifications fiscales opérées en ce domaine, les sujets liés aux prix de transfert concentrant l'essentiel des enjeux des contrôles internationaux (2,6 Md€ en 2008) et du nombre des rectifications opérées (80 %).

¹³⁴ *La position de l'administration sur les pratiques optimisantes*, Philippe Durand, chef de service juridique à la DGI, in *Optimisation fiscale de l'entreprise*, Lamy.

¹³⁵ Une entreprise implantée uniquement en France peut également avoir recours aux prix de transfert mais cette pratique a une ampleur sensiblement moindre pour de telles entreprises.

La **technique de la sous-capitalisation des sociétés d'un groupe**, constitue une autre possibilité d'optimisation fréquemment exploitée. Elle consiste à faire supporter les dettes d'acquisition financées par emprunt à des sociétés peu capitalisées, en fonction de leur localisation géographique pour jouer sur les taux d'imposition les plus favorables.

Il s'agit alors de sous-capitaliser une filiale par la maximisation la déductibilité des intérêts d'emprunt, en utilisant l'effet taux ou en jouant sur l'excès de l'endettement supporté par la société implantée dans le pays ayant la fiscalité la plus forte. Cela permet de déplacer de la matière imposable du pays le plus imposé vers le pays le plus accueillant fiscalement. Les frais d'acquisition de titres et les intérêts de l'emprunt contracté pour leur acquisition étant déductibles des résultats imposables au taux normal, cette technique d'optimisation est particulièrement répandue.

L'article 212 du CGI, modifié par l'article 113 de la loi de finances pour 2006, cherche à limiter les effets de cette pratique de sous-capitalisation, en instaurant en particulier un système de ratio d'endettement pour les groupes permettant de mettre en évidence les situations de sous-capitalisation présumées excessive. La limite de taux imposée à la déductibilité des intérêts pratiqués (article 39-1-3 du CGI) vise à éviter les abus.

Le régime des mères et filiales, qui permet à une société mère française, redevable de l'IS en France, d'exclure de sa base les dividendes reçus de ses filiales françaises ou étrangères, a fait l'objet d'un renforcement des dispositifs anti-évasion fiscale afin d'éviter une optimisation non souhaitable. Les États ou territoires à fiscalité très favorable identifiés comme non coopératifs fiscalement sont désormais exclus du régime mère-fille pour la déduction des produits perçus des filiales qui y sont implantées à compter du 1^{er} janvier 2011¹³⁶.

En fonction de leur statut juridique et de leur organisation, les possibilités d'optimisation des entreprises diffèrent et apparaissent plus importantes pour les entreprises ayant une activité internationale, dans un contexte de concurrence fiscale internationale accrue.

¹³⁶ Article 22 de la LFR pour 2009. Selon la même logique, depuis le 1^{er} janvier 2010, les retenues à la source opérées sur les dividendes, intérêts ou redevances ne sont imputables sur l'IS d'une société en France que si ces flux proviennent d'une entreprise implantée en France ou dans un État non coopératif (article 209 B du CGI).

2 - Une intensité des pratiques d'optimisation inégales

a) Une connaissance limitée de l'ampleur des pratiques d'optimisation

Au-delà des possibilités théoriques d'optimisation, **l'évaluation de l'ampleur des pratiques d'optimisation demeure difficile.**

L'information relative à l'ampleur des pratiques d'optimisation demeure limitée. Cependant, **des obligations permettant d'améliorer la connaissance de ces pratiques et leur contrôle** ont récemment été mises en place dans certains domaines.

En ce qui concerne les investissements Outre-mer, la mise en place d'obligations déclaratives de l'ensemble des investissements défiscalisés¹³⁷ par l'article 242 *sexies* du CGI permet une meilleure connaissance des investissements locatifs et productifs faisant l'objet d'une défiscalisation.

Une obligation de documentation des prix de transferts a été instaurée en France à compter du 1^{er} janvier 2010, d'autres pays¹³⁸ ayant cherché à encadrer cette pratique au cours des dernières années. La documentation doit permettre de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entités juridiques liées établies ou constituées hors de France.

L'harmonisation de la documentation exigible en matière de prix de transferts a été réalisée dans le cadre de l'Union européenne. L'OCDE a par ailleurs approuvé le 22 juillet 2010 la mise à jour des principes applicables aux prix de transfert, qui concerne principalement l'application du principe de pleine concurrence et l'adoption de nouvelles lignes directrices relatives aux réorganisations d'entreprises.

Face aux difficultés rencontrées pour appréhender la réalité des flux financiers internationaux dans le cadre des prix de transferts, la mise en place d'une statistique sur les échanges internationaux de services, couplée à un contrôle accru des chambres de compensation bancaires a notamment été proposée¹³⁹.

¹³⁷ Les investissements défiscalisés sont déclarés au premier euro. Cette obligation de déclaration, instaurée en LFR pour 2006 et étendue par l'article 20 de la LODEOM du 20 mai 2009, porte sur l'ensemble des investissements défiscalisés, qu'ils soient réalisés via une structure de portage ou en direct.

¹³⁸ L'Espagne notamment a mis en place fin 2008 une obligation légale de documentation des prix des ventes intragroupes, sous peine de sanctions (amendes).

¹³⁹ *20 propositions pour réformer le capitalisme*, Max de Chanterac et Cécile Renouard, 2009.

Proposition n°21 : Accroître l'information sur les échanges internationaux de services, afin de renforcer la connaissance de la pratique des prix de transferts.

Cela permettrait de disposer de davantage d'informations sur la pratique des prix de transferts appliquée au démembrement de la valeur entre part matérielle et part immatérielle d'un produit, qui est particulièrement difficile à encadrer en raison du caractère subjectif de la détermination des valeurs relatives.

Certains États, comme le Royaume-Uni ou les États-Unis ont mis en place un **régime de notification des dispositifs d'optimisation fiscale**. Ces règles de notification auraient en effet plusieurs effets bénéfiques dans les pays concernés : une meilleure connaissance des pratiques d'optimisation, l'identification des utilisateurs et des contribuables à risque et une plus forte réactivité de la législation fiscale face à ces pratiques. Elles auraient par ailleurs conduit à une baisse des dispositifs d'évasion fiscale vendus sur le marché.

Encadré n°16 : Les règles britanniques de déclaration des systèmes d'optimisation

Les systèmes d'optimisation doivent faire l'objet d'une déclaration lorsqu'ils permettent d'obtenir un allègement d'impôt. A l'origine limitée aux prélèvements en lien avec l'emploi et certains produits financiers, l'obligation de notification s'est étendue progressivement à l'ensemble des prélèvements obligatoires des entreprises.

Le concepteur d'un dispositif d'optimisation fiscale (généralement un cabinet spécialisé d'experts comptables ou fiscaux) a l'obligation d'en faire la déclaration dans les cinq jours suivants sa mise en place (sauf dans le cas où le concepteur est situé hors du Royaume-Uni, c'est alors à l'utilisateur de faire la déclaration). L'administration fiscale attribue un numéro de référence au dispositif, que ses utilisateurs ont l'obligation d'employer dans leurs déclarations.

En cas de non déclaration d'un dispositif, les concepteurs s'exposent à une amende initiale de 5 000 £, et 600 £ par jour supplémentaire de non déclaration. Les utilisateurs d'un dispositif qui ne déclarent pas le numéro d'identifiant sont également redevables d'une amende.

Source : Mission économique du Royaume-Uni

Proposition n°22 : Mettre en place un régime de notification des dispositifs d'optimisation fiscale¹⁴⁰.

¹⁴⁰ Le Conseil avait déjà fait cette recommandation dans son rapport d'octobre 2009 relatif aux *prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée*.

b) Le recours à l'expertise facilite la pratique de l'optimisation

La pratique de l'optimisation est d'une intensité inégale en fonction de l'accès plus ou moins aisé aux experts capables d'accompagner les entreprises dans les choix d'optimisation.

La gestion du « risque fiscal » est en effet délicate. Le terme de risque fiscal recouvre à la fois la notion de risque-sanction en cas de non respect, volontaire ou non, des règles fiscales, et la notion de risque-perte d'opportunité, à travers la méconnaissance d'une disposition favorable, qui peut générer un manque à gagner important pour l'entreprise¹⁴¹. Pour l'entreprise, la mise en œuvre efficace des possibilités d'optimisation fiscale et sociale suppose d'éviter ces deux écueils (risque-sanction et risque-perte d'opportunité) en matière de gestion de la fiscalité et des cotisations sociales.

Dans ce contexte, l'exploitation des possibilités d'optimisation de sa charge de prélèvement par l'entreprise dépend de son accès à l'expertise en la matière.

Compte tenu de la complexité et de l'instabilité des dispositifs dérogatoires, l'optimisation exige une bonne connaissance des règles applicables en matière de prélèvements obligatoires et le recours à des montages souvent complexes, ce qui nécessite de faire appel à des compétences spécifiques. **L'optimisation est dès lors coûteuse** en termes de personnel, de moyens matériels et de documentation, qu'elle soit assurée au sein même de l'entreprise ou/et qu'elle fasse appel à l'extérieur, **et ne place pas de fait toutes les entreprises sur le même pied d'égalité**. Les redevables qui sont en mesure de supporter ce coût et sont assurés qu'il sera, *in fine*, compensé par la réduction de prélèvement ainsi réalisée sont donc davantage enclins à y avoir recours.

Au sein des entreprises individuelles, la pratique de l'optimisation demeure circonscrite et s'appuie sur les mécanismes de défiscalisation existants, afin d'effectuer des arbitrages entre imposition sur les bénéfices et imposition sur les revenus et le patrimoine privé de l'entrepreneur, ainsi que des choix en termes de localisation.

Dans les PME d'une certaine importance, la gestion de la fiscalité est déléguée au directeur administratif et financier, qui n'est souvent pas un fiscaliste. Les PME privilégient alors le recours à des cabinets spécialisés pour les accompagner dans les choix

¹⁴¹ *Les choix fiscaux comme outils de gestion*, M. CHADEFaux, Professeur à l'Université de Bourgogne et J.L. ROSSIGNOL, Docteur en sciences de gestion, Maître de conférences à l'Université de Franche-Comté, in *Optimisation fiscale de l'entreprise*, LAMY.

d'optimisation les plus significatifs. L'optimisation est pratiquée lors de quelques choix stratégiques ponctuant la vie de l'entreprise : l'organisation d'un groupe et l'application du régime mère-filles ou de l'intégration fiscale, le choix de la localisation d'une maison mère ou holding présentant une substance économique réelle, la décision d'une opération de fusion-acquisition et l'option pour un régime spécifique, le choix de la mise en place d'un emprunt au bénéfice d'une filiale etc. Pour ces opérations non récurrentes mais accompagnées d'options fiscales importantes, le conseil ponctuel d'un avocat fiscaliste est généralement requis par l'entreprise.

Selon une enquête consacrée aux comportements des PME / PMI face à l'optimisation des coûts¹⁴², 4 PME/PMI sur 5 mettent en place des actions de maîtrise des coûts. 21 % des entreprises interrogées considèrent que le facteur déclenchant de cette démarche a été la sollicitation en ce sens par un cabinet de conseil. 43 % des entreprises allouent des ressources humaines en interne pour mettre en œuvre cette optimisation. 31 % des entreprises sont pour leur part accompagnées par un cabinet de conseil opérationnel en optimisation des coûts et 14 % par un cabinet comptable : dans un tel cas de figure, le manque de temps et de ressources compétentes en interne sont les deux principales motivations du recours à un tel cabinet. Après les achats hors production (frais de fonctionnement), le deuxième levier prioritaire d'optimisation est l'obtention de crédits d'impôts et de subventions, l'optimisation des charges fiscales et des charges sociales arrivent pour leur part au 5^{ème} et 6^{ème} rangs des leviers jugés prioritaires.

Dans les grandes PME, entreprises de taille intermédiaire (ETI) ou groupes, l'importance des services d'administration et de gestion et le niveau de structuration des entités facilitent la pratique plus systématique de l'optimisation.

Les entreprises ayant accès à l'expertise nécessaire, en interne ou en externe, mettent en place des montages complexes afin de minimiser les prélèvements obligatoires qui leur sont applicables. Il en résulte un développement de **schémas d'optimisation dite « agressive », qualifiés par l'OCDE de « planification fiscale agressive »**. Les avis rendus par le Comité de l'abus de droit illustrent le caractère ténu de la frontière entre optimisation et abus de droit, caractérisé par les pratiques d'optimisation agressive.

¹⁴² *L'optimisation des coûts dans les PME / PMI en 2009*, Costalis, 2010. Enquête conduite du 6 au 25 novembre 2009 auprès de 150 PME / PMI, dont 39 % de moins de 50 salariés, 48 % ayant entre 50 et 200 salariés et 13 % de plus de 200 salariés.

Certains dispositifs dérogatoires conduisent plus particulièrement les entreprises à faire appel à des structures spécialisées. Le temps et les moyens nécessaires à la gestion de dispositifs dérogatoires significatifs, comme l'optimisation du crédit d'impôt recherche ou la documentation des prix de transferts, sont trop importants pour pouvoir être entièrement pris en charge par les directions fiscales des entreprises.

De nombreux cabinets de conseil spécialisés dans l'optimisation proposent ainsi leurs services en matière de crédit d'impôt recherche, d'intégration fiscale, de gestion des flux financiers venant de filiales étrangères, d'optimisation de la localisation de la charge financière, de création et de cession d'entreprises etc. En matière sociale, l'épargne salariale, les allègements généraux et ciblés de charges font partie des dispositifs mis en avant par les conseils spécialisés.

Certaines sociétés proposent des montages ou la constitution de dossiers « clé en main ». A l'instar des cabinets de défiscalisation sur les produits immobiliers qui visent principalement les ménages et des cabinets de défiscalisation spécialisés dans l'investissement outre-mer qui offrent des services destinés tant aux ménages qu'aux entreprises, ces cabinets se développent également en matière de crédit impôt recherche.

Selon le rapport de l'IGF relatif au CIR¹⁴³, 25 % des entreprises utilisatrices de CIR s'adressent à un cabinet de conseil spécialisé, la nature des prestations étant variable : elles vont d'une simple validation d'un dossier de CIR pré-rempli par l'entreprise à une prise en charge totale du traitement du dossier, éventuellement associée à des conseils stratégiques sur la politique de recherche.

Ce développement d'intermédiaires spécialisés, favorisé par l'optimisation fiscale et sociale, conduit à un partage de l'avantage fiscal / social entre l'entreprise bénéficiaire du dispositif et l'organisme tiers. Les cabinets se rémunèrent en effet sur une part des créances perçues par les entreprises.

En ce qui concerne le CIR, cette part de l'avantage fiscal pourrait être de l'ordre 20 % pour une optimisation, parfois plus lorsqu'il s'agit de sécuriser un dossier en le garantissant contre toute remise en cause par l'administration en cas de contrôle fiscal. Selon le rapport de l'IGF, le chiffre d'affaires des six plus gros cabinets en matière de CIR peut être évalué à 150 M€, soit 4 % environ des créances de CIR. Le taux de rémunération varie toutefois considérablement selon le cabinet et selon le

¹⁴³ *Mission d'évaluation du crédit d'impôt recherche*, Rapport n°2010-M-035-02, IGF, septembre 2010.

pouvoir de marché de l'acheteur, de 1,5 % pour de très gros CIR à 20-30 % pour les PME. Les PME récemment entrées dans le CIR subissent parfois des pratiques abusives¹⁴⁴.

Les cabinets intervenant sur les dossiers relatifs à la défiscalisation des investissements outre-mer seraient rémunérés à hauteur de 4 % du montant de la base défiscalisable (12 % de l'avantage en impôt), la rémunération des cabinets de plus petite taille étant vraisemblablement proportionnellement supérieure.

Ce recours à des compétences externes conduit, du point de vue économique, à une captation d'une partie de l'avantage fiscal par l'intermédiaire et minore donc les effets attendus de cet avantage fiscal en termes de rendement social.

A ce titre, l'information sur les conditions d'intervention de ces intermédiaires paraît à l'heure actuelle très limitée et pourrait être utilement renforcée.

Des mesures visant à encadrer le rôle des sociétés de défiscalisation avaient été envisagées lors de l'examen en commission des finances de l'Assemblée Nationale du projet de loi pour le développement économique des outre-mer (LODEOM). Avaient été proposés par amendement¹⁴⁵ l'enregistrement des monteurs auprès de l'administration fiscale, la déclaration à l'administration fiscale des opérations réalisées, la déclaration de la commission ou des honoraires perçus pour le montage ainsi que, pour les plus grosses opérations (plus de 3 M€), la publication du montant de la commission. La Commission des finances avait estimé qu'il conviendrait de ne pas limiter ce type de dispositif à l'outre-mer et avait envisagé de présenter un nouvel amendement en ce sens lors de la prochaine loi de finances, afin de donner une portée générale à ces mesures¹⁴⁶.

Proposition n°23 : Renforcer l'information sur les conditions d'intervention des intermédiaires spécialisés en matière d'optimisation fiscale et sociale.
--

¹⁴⁴ Taux demeurant prohibitifs pour certaines PME avec des pics à 40 voire 50 %, durée d'engagement élevée, contrats ne prévoyant pas la récupération d'une part des honoraires en cas de redressement fiscal.

¹⁴⁵ Amendement présenté par M. Yanno, rapporteur du projet de loi.

¹⁴⁶ Cf. Rapport n°1579 fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan de l'Assemblée Nationale sur le projet de loi, adopté par le Sénat après déclaration d'urgence, pour le développement économique des outre-mer.

3 - Les limites de l'optimisation : l'abus de droit et la fraude

Le comportement des entreprises à la recherche de l'optimisation de sa charge fiscale et sociale, poussé parfois à l'excès, conduit à des actes constitutifs de fraude ou d'abus de droit. **La fraude suppose un acte intentionnel de la part du contribuable, décidé à contourner la loi pour éluder le paiement du prélèvement.**

Comme l'avait relevé le Conseil des prélèvements obligatoires en 2007, la propension des entreprises à adopter un comportement frauduleux est inversement proportionnelle à ces possibilités de recours à l'optimisation légale.

Encadré n°17 : Comportements de fraude et entreprises

Les grandes entreprises fraudent peu mais se retrouvent souvent dans des situations d'irrégularité et d'optimisation.

Les résultats des contrôles font apparaître un constat assez convergent en ce qui concerne les comportements d'irrégularité et de fraude des plus grandes entreprises. D'abord, on observe un niveau très élevé d'irrégularités aussi bien au niveau fiscal que social. A la DVNI, près de 86 % des dossiers contrôlés contiennent au moins un redressement au titre des irrégularités. Dans le réseau des URSSAF, la fréquence des redressements suite à contrôle de grandes entreprises atteint 88 %.

Plusieurs facteurs permettent d'expliquer cette situation :

- l'existence de contrôles internes importants au sein de ces entreprises ;
- la possibilité d'avoir recours à des dispositifs d'optimisation légale pour diminuer la charge fiscale globale ;
- la fréquence des contrôles effectués par les administrations en charge du recouvrement.

Les PME présentent un risque de fraude plus important du fait de leurs caractéristiques économiques. L'analyse des résultats des contrôles tant des services de la DGI que de ceux des URSSAF fait ressortir que les PME présentent des risques de fraude importants. Par ailleurs, plusieurs caractéristiques propres aux PME peuvent expliquer la part importante que celles-ci occupent dans les résultats du contrôle. D'abord, les PME ont globalement moins de facilités que les groupes pour accéder à des conseils « pointus » en matière de prélèvements obligatoires. Ceci entraîne deux conséquences :

- un risque d'erreur et d'irrégularités plus élevé, même si ce type d'entreprise bénéficie souvent de mesures spécifiques de simplification ;
- un moindre accès aux dispositifs légaux d'optimisation et donc une moindre capacité à réduire leur charge de prélèvement, ce qui peut, en retour, entraîner une incitation à frauder plus importante.

Source : La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Conseil des prélèvements obligatoires, mars 2007

L'abus de droit caractérise les opérations réalisées par un redevable qui n'ont aucun fondement économique mais visent seulement à réduire le niveau de ses prélèvements.

Modifié par l'article 35 de la LFR pour 2008, le nouvel article L.64 du livre des procédures fiscales (LPF) reprend la définition de l'abus de droit du Conseil d'État dans la décision *Société Janfin* du 27 septembre 2006.

Encadré n°18 : Le nouvel article L.64 du LPF relatif à l'abus de droit

« Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bienfondé de la rectification.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public »

Source : Article 64 du LPF

Un acte peut être constitutif d'un abus de droit en raison de son caractère fictif (simulation par acte fictif, simulation par acte déguisé et simulation par interposition de personne) **ou en raison de la motivation exclusivement fiscale** d'éluder ou d'atténuer le prélèvement, constitutive d'une fraude à la loi. Cette fraude à la loi est déterminée selon deux conditions :

- les actes et les personnes sont réels mais le montage est artificiel et privé de substance, c'est-à-dire sans justification économique, financière ou patrimoniale. Le motif est fiscal exclusivement ;
- le redevable a cherché le bénéfice d'une application littérale des textes allant à l'encontre des intentions du législateur.

Le champ d'application de la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du LPF est étendu à tout impôt et taxe, y compris les crédits d'impôts jusque-là exclus du champ d'application de l'article. Les sanctions encourues en cas d'abus de droit sont l'application au rehaussement d'impôt encouru d'une majoration de 80 % en cas d'abus de droit ou de 40 %, s'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative

principale de l'acte constitutif d'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire. S'y ajoutent les intérêts de retard de 0,40 % par mois.

La notion d'abus de droit applicable en matière fiscale a été introduite en matière sociale dans le cadre de l'article 108 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2008. L'article L. 243-7-2 du code de la sécurité sociale présente une définition de l'abus de droit en matière de paiement des cotisations et contributions sociales calquée sur celle applicable en matière fiscale. En cas de litige sur les rectifications notifiées par l'URSSAF, le cotisant ou l'URSSAF pourront également saisir le comité des abus de droit, de manière parallèle à la procédure prévue en matière fiscale. Si l'abus de droit est constaté, la pénalité sera égale à 20 % des cotisations et contributions dues.

Outre ces modalités de sanction de l'optimisation excessive constitutive d'un abus de droit ou d'une fraude, **certaines mesures visent à lutter de manière générale contre les pratiques d'optimisation jugées excessives dans le cadre de l'harmonisation fiscale européenne.**

Un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises a été mis en place au niveau européen. S'il n'est pas juridiquement contraignant, il a permis le démantèlement de nombreux régimes fiscaux engendrant une concurrence fiscale dommageable.

Comme l'avait déjà souligné le Conseil en 2009, **l'harmonisation européenne constitue en effet une voie utile pour lutter contre les pratiques d'optimisation intracommunautaires.** La mise en place d'une réglementation européenne relative à la détermination de l'assiette fiscale (assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés – ACCIS) aurait un effet majeur en ce domaine. Cependant, s'il apparaît avancé sur le plan technique, le projet engagé en 2001 n'a pas encore abouti face à la réticence de certains États membres et le groupe de travail de la Commission semble ne plus s'être réuni depuis avril 2008.

Dans l'attente de l'aboutissement d'un tel projet, l'encadrement de l'optimisation excessive liée à certaines modalités d'application des dispositifs dérogatoires suppose de chercher à anticiper davantage les pratiques d'optimisation non souhaitées qui pourraient apparaître et d'analyser systématiquement ces pratiques dans le cadre des évaluations conduites. Le renforcement de l'information sur les pratiques d'optimisation proposé ci-dessus pourrait faciliter cette prise en compte accrue de l'optimisation.

Proposition n°24 : Prendre en compte en amont les pratiques d'optimisation non souhaitées qui pourraient être suscitées par la création ou la modification d'un dispositif dérogatoire et analyser ces pratiques dans le cadre de l'évaluation des dispositifs.

TROISIÈME PARTIE

DES DISPOSITIFS DÉROGATOIRES DONT LA PERFORMANCE N'EST PAS TOUJOURS DÉMONTRÉE

Chapitre I

Des dispositifs dérogatoires peu adaptés à leurs objectifs

Afin d'évaluer l'efficacité des dépenses fiscales et niches sociales applicables aux entreprises, il convient tout d'abord de déterminer les objectifs poursuivis par ces mesures. L'efficacité ne peut en effet être appréciée qu'une fois précisés les objectifs visés. Ces objectifs peuvent être implicites ou explicites, demeurer ambigus ou avoir évolué au cours du temps.

I - Une amélioration sensible de l'information sur les objectifs poursuivis par les dispositifs dérogatoires

Systématiquement indiqué pour les dépenses fiscales, l'objectif poursuivi demeure implicite pour une large part des niches sociales.

Les dépenses fiscales font l'objet d'une présentation systématique par objectifs de politique publique dans le cadre des documents budgétaires.

L'objectif spécifique de chaque dispositif dérogatoire est indiqué de manière synthétique, au même titre que le nombre de bénéficiaires. Par ailleurs, conformément à l'article 51-5 de la LOLF, le projet annuel de performance de chaque programme budgétaire inclue une présentation des dépenses fiscales concourant aux objectifs de politique publique de ce programme. Cette ventilation des dépenses fiscales par programmes budgétaires est également présentée dans le cadre des Voies et Moyens.

Cette présentation a permis d'expliciter l'objectif poursuivi par les dépenses fiscales et d'améliorer l'information à cet égard.

Pour autant, **la ventilation des dépenses fiscales par programme telle qu'elle est opérée est parfois discutable**, comme l'a notamment souligné la Cour des Comptes dans son rapport sur les résultats et la gestion budgétaire de l'État en 2009.

Ainsi, le rattachement du taux de TVA à 5,5 % sur les travaux d'amélioration et d'entretien dans le secteur du logement au programme 135 « *Développement et amélioration de l'offre de logement* » de la mission Ville et Logement, a été critiqué par le Comité interministériel d'audit des programmes (CIAP)¹⁴⁷. Selon ce dernier, « *comme le montre l'argumentaire adressé à la Commission européenne par le ministère des finances, l'objet principal de la mesure est la création d'emplois (la mesure ne figure pourtant pas aujourd'hui, même en miroir, au titre du programme 133 Développement de l'emploi), l'objet second étant la lutte contre le travail clandestin. Une partie de la dépense fiscale se situe en outre hors champ : la mesure concerne en effet, en plus des locaux affectés à l'habitation, les locaux affectés pour partie à l'habitation et pour partie à l'activité professionnelle* ».

Autre illustration, la répartition des dépenses fiscales entre les deux programmes de la mission *Outre-mer* n'est pas toujours claire. Plusieurs dépenses fiscales rattachées au programme 138 « *Emploi Outre-mer* » (déductibilité dans les DOM de la TVA afférente à certains produits exonérés ; réduction de la base de l'IS dans les DOM), réputé être un programme pour l'emploi, n'ont pas de lien plus direct avec le volume et la qualité de l'emploi que certaines dépenses fiscales rattachées au programme 123 « *Conditions de vie Outre-mer* » (taux réduits de TVA dans les DOM, réduction d'IR à raison des investissements productifs).

Dans le cadre de l'annexe V du PLFSS, les fiches relatives aux différents dispositifs dérogatoires ne précisent l'objectif poursuivi que pour certains d'entre eux.

L'objectif poursuivi par les allègements généraux et exonérations ciblées de cotisations sociales est généralement explicitement indiqué, ce qui n'est pas le cas pour les exemptions d'assiette et pour les modalités particulières de calcul de l'assiette (taux réduit, assiettes forfaitaires etc.). Les fiches descriptives consacrées aux dispositifs permettent toutefois d'identifier l'objectif poursuivi.

¹⁴⁷ CIAP / Rapport n° 2006 – AI – R – 53-01.

Pour les mesures dérogatoires compensées par l'État, le rattachement à la mission et au programme budgétaires auxquels ces mesures concourent est par ailleurs précisé.

Proposition n°25 : Assurer la cohérence entre le programme de rattachement de la mesure / des crédits de compensation et le responsable du programme en charge des dispositifs.

Proposition n°26 : Expliciter systématiquement l'objectif poursuivi par les niches sociales dans le cadre de l'annexe V du PLFSS.

Si l'identification des objectifs de politique publique poursuivis par les différents dispositifs dérogatoires constitue une amélioration notable de l'information, les dispositifs apparaissent souvent mal adaptés à leurs objectifs.

II - Des dispositifs peu cohérents au regard de leurs objectifs

A - Des dispositifs insuffisamment ciblés par rapport à leur objectif

Certaines mesures s'avèrent trop peu ciblées par rapport à leur objectif, compte tenu de l'évolution du contexte normatif dans lequel elles s'inscrivent.

Les exonérations ciblées ont ainsi perdu de leur efficacité avec le développement de l'allègement général sur les bas salaires.

Alors que certains dispositifs d'exonérations ciblées (ZFU, TODE) sont antérieurs, dans leur conception, aux allègements sur les bas salaires, du moins dans leur extension maximale atteinte en 2005, ils n'ont pas été modifiés à la suite de la mise en place de l'allègement général sur les bas salaires, alors que celui-ci modifie considérablement leur portée. En effet, dès lors qu'il existe un allègement général sur les bas salaires annulant l'essentiel des cotisations patronales de sécurité sociale au niveau du SMIC, les exonérations ciblées n'offrent qu'un avantage différentiel par rapport à l'allègement général.

Or, du fait de la forme de l'allègement général et de son intensité au niveau du SMIC, les exonérations ciblées ne présentent qu'un avantage réduit ou nul par rapport à l'allègement Fillon au niveau du

SMIC. L'avantage différentiel tend plutôt à croître avec le salaire, pour atteindre un maximum généralement à 1,6 SMIC, voire au-delà.

L'existence de l'allègement général sur les bas salaires conduit en conséquence à réduire fortement l'impact des exonérations ciblées puisqu'elle permet d'accorder un avantage différentiel maximal pour des niveaux de salaire pour lesquels l'efficacité de l'aide est probablement réduite¹⁴⁸ et qui ne correspondent pas ou peu aux bénéficiaires que l'on prétend cibler¹⁴⁹.

D'autres mesures dérogatoires apparaissent insuffisamment ciblées, du fait de l'évolution de l'objectif dans le temps.

L'objet de certains dispositifs dérogatoires a pu s'élargir au fil du temps, au point de réduire la qualité de leur ciblage.

A titre d'exemple, les exonérations dont bénéficient les entreprises de services au domicile des personnes¹⁵⁰ ont vu leur portée considérablement élargie, du fait de l'extension de la notion de « services à la personne ». La liste¹⁵¹ inclut non seulement les métiers de l'aide aux personnes handicapées et dépendantes mais aussi les travaux ménagers, le jardinage, le bricolage, la garde d'enfants à domicile, les cours à domicile, la préparation des repas à domicile, la livraison à domicile de repas, de linge repassé et de courses, le gardiennage, l'assistance informatique à domicile.

Cette extension donne déjà lieu à des pratiques abusives de recours à l'exonération de services exercés par des sociétés relevant d'autres secteurs : certains opérateurs téléphoniques et internet cherchent déjà à filialiser leurs services de *hotline* et d'ouverture pour les faire bénéficier de l'exonération ; des entreprises de livraison de pizza à domicile filialisent leur activité de livraison à domicile pour satisfaire à la

¹⁴⁸ Conformément à l'hypothèse classique d'une élasticité-prix de la demande de travail décroissante avec le salaire.

¹⁴⁹ Accorder un niveau maximal d'avantage différentiel pour un salaire d'1,6 SMIC en zone en difficulté semble ainsi particulièrement mal accordé à la réalité du marché du travail dans ces quartiers (niveau de qualification de la main d'œuvre).

¹⁵⁰ L'emploi de salariés par des entreprises de services au domicile des personnes donne lieu à un régime d'exonération : une franchise de cotisations patronales de sécurité sociale dans la limite de la partie du salaire correspondant au SMIC horaire ; une exonération totale, sans plafond de rémunération mais limitée aux 65 premières heures de travail, pour la part de la rémunération des salariés en raison de l'emploi au domicile d'une personne définie comme « fragile » par le code de l'action sociale et des familles. Est considérée comme « fragile » une personne de 70 ans non dépendante.

¹⁵¹ Circulaire ANSP/DGEFP/DGAS n°1-2007 du 15 mai 2007.

condition d'exclusivité ; de grandes chaînes de distribution en font autant avec leurs activités de livraison de courses à domicile.

Les dispositifs dérogatoires en faveur des entreprises de services à la personne font preuve d'une grande porosité : les activités de « *petits travaux de jardinage et de débroussaillage* » ont été élargies par circulaire aux activités de déneigement. De même l'activité de « *soutien scolaire à domicile ou cours à domicile* » n'est pas limitée par la circulaire aux cours scolaires à des élèves, mais ouvre droit aux exonérations pour tous types de cours délivrés à tous publics : des entreprises proposent des cours de coaching sportif à domicile, de massage, de claquettes, de *feng shui*, d'astrologie, de belote, en mettant en avant les exonérations fiscales et sociales.

Le dispositif fait donc peser un risque très fort d'extension non maîtrisable à une large gamme de services.

Il apparaît dès lors impératif de prévenir la dérive du champ des activités éligibles à l'exonération. **Il est proposé de restreindre le champ des activités éligibles au bénéfice des dispositifs dérogatoires pour les services à domicile**, afin de prévenir l'optimisation dont pourraient bénéficier certains secteurs notamment lorsqu'il y a risque de porosité avec d'autres secteurs ne relevant clairement pas des services à domicile¹⁵².

B - Des dispositifs poursuivant des objectifs parfois contradictoires

Certains dispositifs dérogatoires poursuivent plusieurs objectifs à la fois.

Certaines mesures sont présentées comme poursuivant à la fois un objectif incitatif et un objectif visant à prendre en compte une situation subie : l'exonération en faveur des médecins de zones de santé déficitaires obéit ainsi à la fois à une logique incitative et à une logique rétributive.

D'autres dispositifs dérogatoires se voient assignés de multiples objectifs, comme l'illustre le cas des taux réduits de TVA.

Alors que les taux réduits de TVA à 5,5 % en matière de travaux d'entretien et d'amélioration du logement ou dans le secteur de la restauration visent un objectif de développement de l'emploi dans des secteurs à forte intensité de main d'œuvre conformément à la directive

¹⁵² Cf. proposition 34, scénario 5.

européenne en la matière¹⁵³, le législateur leur a également assigné des objectifs complémentaires. La baisse de la TVA sur les travaux dans le secteur du logement vise ainsi à « dissuader le travail dissimulé »¹⁵⁴, tandis que le taux réduit de TVA dans la restauration poursuit de nombreux objectifs complémentaires à celui de l'emploi : revalorisation des salaires, investissement en vue de la modernisation des établissements et lutte contre le travail illégal¹⁵⁵.

Plusieurs mesures dérogatoires poursuivent des objectifs différents, qui peuvent entrer en concurrence.

Ainsi, la plupart des dispositifs dérogatoires en matière de prélèvements sociaux poursuivent soit un objectif de réduction du coût du travail, soit un objectif de soutien du pouvoir d'achat :

- les allègements généraux et exonérations ciblées visent le soutien à l'emploi, en accroissant la demande de travail via la baisse du coût du travail ;
- les exemptions sur l'intéressement et la participation, les avantages affectés aux salariés (avantages du comité d'entreprise, les tickets restaurants, chèques-vacances etc.) visent pour leur part à améliorer le pouvoir d'achat des salariés, dans un objectif redistributif ou dans le cadre d'une politique conjoncturelle de soutien à la demande (mise en place d'avantages « exceptionnels » en 2006-2008) ;
- le soutien au pouvoir d'achat peut viser à accroître l'offre de travail, comme dans le cas de l'exonération des heures supplémentaires.

En matière fiscale, des dispositifs dérogatoires visent à favoriser le financement des entreprises soit par capitaux propres, soit par endettement :

- règle de calcul de l'assiette imposable de l'impôt sur les sociétés applicable à l'ensemble des entreprises, la déductibilité des intérêts d'emprunt constitue ainsi une incitation pour les entreprises à se financer par endettement, puisqu'elles peuvent déduire de l'assiette les intérêts versés sur la dette ;

¹⁵³ Directive 1999/85/CE relative aux secteurs à forte intensité de main d'œuvre.

¹⁵⁴ Cf. exposé des motifs, article 3 du PLF pour 2000.

¹⁵⁵ Les différents objectifs assignés à la baisse de la TVA dans la restauration ont fait l'objet d'engagements de la part des professionnels dans le cadre du contrat d'avenir signé le 28 avril 2009.

- de nombreux dispositifs visent par ailleurs à favoriser le financement par fonds propres (taux réduit d'IS pour les PME, réductions d'impôt¹⁵⁶ liées à la souscription d'actions ou de parts de sociétés au titre de l'IR ou de l'ISF).

La poursuite de plusieurs objectifs à travers la mise en place de multiples mesures dérogatoires peut conduire à un cumul coûteux pour les finances publiques.

La dynamique des dispositifs dérogatoires en matière de prélèvements sociaux résulte ainsi largement de l'accompagnement de mesures relevant de la politique du travail et des salaires et visant à accroître le niveau des rémunérations tout en réduisant le coût du travail.

Les dispositifs destinés à favoriser la création d'entreprises visent à faciliter d'une part la création d'entreprises individuelles et d'autre part la création de sociétés de capitaux. Par ajouts successifs de dispositifs, toutes les modalités de création d'entreprises font ainsi l'objet d'une incitation. Ces superpositions peuvent conduire à un dépérissement de l'effet incitatif des différentes mesures fiscales et ont un coût pour les finances publiques.

Le cas des mesures en faveur du secteur Hôtels-cafés-restaurants (HCR), qu'il s'agisse d'aides budgétaires ou de dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux, traduit de manière emblématique cette superposition des aides visant à accroître à la fois l'offre et la demande de travail. Le secteur a cumulé entre 2004 et 2010 :

- un dispositif visant à accroître la demande du travail, à la fois en réduisant le salaire monétaire versé au salarié (SMIC hôtelier), l'assiette du prélèvement (forfait repas inférieur au droit commun) et le montant des prélèvements (réduction forfaitaire). Cela conduit à une diminution du coût du travail ;
- un dispositif visant à accroître l'offre de travail, à travers une mesure visant à élever le salaire monétaire au-dessus du SMIC hôtelier (aides conditionnées à l'atteinte du SMIC normal).

¹⁵⁶ Réductions d'impôt au titre de l'IR pour souscription au capital de PME (mesure 110216), pour souscription de parts de FCPI (mesure 110218), pour souscription de parts de FIP (mesure 110228) et réduction d'impôt au titre de l'ISF pour souscription au capital de PME, de parts de FCPI, FIP ou FCPR.

Compte tenu de ces mécanismes, le secteur a cumulé un montant d'aides et de dispositifs dérogatoires s'élevant à 3,3 Mds€¹⁵⁷, avant la mise en place de la TVA à 5,5 %.

Enfin, certains dispositifs dérogatoires peuvent être contraires à l'objectif poursuivi par d'autres politiques publiques que celle à laquelle ils sont destinés à concourir.

Les exonérations relatives aux indemnités de rupture du contrat de travail et les retraites-chapeaux peuvent contrecarrer la politique de hausse du taux d'emploi des seniors, dans le cadre de laquelle les préretraites font désormais l'objet d'une politique restrictive¹⁵⁸. La multiplicité des règles applicables aux modes de rupture du contrat de travail favorise en effet l'apparition de comportements d'optimisation et de stratégies de contournement, certaines procédures avantageuses du point de vue fiscal et social permettant de minimiser le coût de départ de leurs salariés seniors. Ainsi, le régime fiscal et social¹⁵⁹ avantageux dont bénéficie le licenciement opéré dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi (PSE) incite les employeurs à inscrire des mesures d'âge dans les PSE et à élaborer des « PSE seniors », ne comportant qu'une mesure d'âge sous la forme d'un plan de départs volontaires : cela permet de contourner le régime désormais plus restrictif des préretraites d'entreprises et des mises à la retraite à l'initiative de l'employeur.

De même, **le taux réduit de TVA à 5,5 % applicable à certains engrais**¹⁶⁰ et dont l'objectif est d'aider le secteur agricole en permettant aux exploitants agricoles d'acheter des produits à moindre prix pour protéger leurs récoltes, entre en contradiction avec la politique publique de lutte contre la pollution. Elle va en effet à l'encontre des objectifs de réduction de l'usage des pesticides fixés depuis 2000 et confirmés

¹⁵⁷ Ce montant cumulé comprend : 2,37 milliards d'exonérations de charges dont a bénéficié le secteur, en cumulant l'allègement Fillon (1,78 Mds), 260 millions d'exonérations sur les heures supplémentaires (260 millions), la réduction sur l'avantage nature (160 millions), 86 millions d'outre-mer etc.; la réduction d'assiette liée au montant de l'avantage forfaitaire sur les repas (156 millions); au moins 294 millions d'assiette exemptée (sur la base des assiettes des taxes prévoyance, des retraites-chapeaux et du forfait social), pour une perte de recettes associée estimée à 250 millions; des aides à l'emploi à hauteur de 550 millions.

¹⁵⁸ Organisation du tarissement des préretraites publiques, taxation au premier euro des préretraites d'entreprises.

¹⁵⁹ Exonération déplafonnée de charges sociales et indemnités exonérées de l'impôt sur le revenu.

¹⁶⁰ Taux réduit de TVA applicable aux éléments constitutifs des aliments pour le bétail et à certains produits et engrais à usage agricole institué en 1955 (mesure 730212).

récemment par le Grenelle de l'environnement et le plan Ecophyto 2018, qui prévoit de réduire de moitié la consommation de pesticides d'ici dix ans. Il n'apparaît pas fondé de maintenir un avantage fiscal allant à l'encontre des objectifs de réduction de la consommation de ces produits et dont le coût est évalué à 60 M€ par an.

Proposition n°27 : Relever le taux réduit de TVA à 5,5 % applicable à certains engrais au niveau du taux normal de 19,6 %.

Les **taux réduits de TIPP sur le fioul domestique**, dont le coût est chiffré à 1100 M€ en PLF 2010, apparaissent en contradiction avec certaines orientations du Grenelle de l'environnement qui fixe un objectif de 30 % d'exploitations agricoles à faible dépendance énergétique en 2013 et avec des mesures analogues contenues dans le plan pour une pêche durable et responsable¹⁶¹.

C - La sédimentation des dispositifs visant un même objectif réduit leur cohérence

De nombreux dispositifs dérogatoires peuvent se cumuler entre eux, voire avec des dispositifs de subvention, pour un même objectif ou un même type de bénéficiaires.

Ainsi, la plupart des avantages accordés par l'employeur (intéressement, participation, avantages affectés, indemnités de rupture du contrat de travail, épargne salariale et épargne retraite) font l'objet d'exemptions sociales et d'exonérations ou de réductions d'impôt en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés¹⁶².

Lorsque coexistent une niche sociale et une dépense fiscale dont les objets sont identiques ou proches, les effets propres de chacune de ces règles dérogatoires ne peuvent être appréhendés avec précision. Par exemple, les évaluations des effets des dispositifs zonés ne permettent pas d'imputer clairement les créations d'emploi aux exonérations fiscales et sociales qui se cumulent.

¹⁶¹ *Contrôle sur les dépenses fiscales rattachées au budget du ministère de l'alimentation, de l'agriculture et de la pêche*, référé n°56313 du Premier Président, 4 décembre 2009.

¹⁶² A titre d'exemple, l'intéressement bénéficie non seulement d'une exemption de l'assiette sociale et d'une exonération d'impôt sur le revenu mais aussi d'un crédit d'impôt au titre de l'impôt sur les sociétés de 20 % sur l'augmentation de l'intéressement depuis la loi du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail.

Par ailleurs, la combinaison des mécanismes dérogatoires d'incitation partagés entre droit fiscal et droit social prend plusieurs formes :

- les dispositifs sociaux et fiscaux peuvent se cumuler purement et simplement pour réduire le coût d'un dispositif : le crédit d'impôt et l'exemption en matière d'intéressement portent sur la même somme ;
- ils peuvent également se compléter afin d'assurer plusieurs leviers d'incitation : en zones de revitalisation rurale et urbaine (ZRR-ZRU), les exonérations sociales visent à alléger le coût du travail, tandis que les dispositifs fiscaux ont pour objet de réduire le coût des investissements ;
- ils peuvent enfin s'additionner de manière facultative : selon les cas, le régime micro-fiscal peut être cumulé ou non avec le régime social d'auto-entrepreneur.

L'accumulation de dispositifs proches visant un même objectif mais aux modalités très variables conduit à une sédimentation, source de complexités et d'incohérences.

Les exonérations de charges sociales en faveur de territoires sont ainsi très disparates.

Si la plupart prennent la forme d'un allègement dégressif, deux d'entre elles conservent encore une forme de franchise (organismes d'intérêt général implantés dans les zones de revitalisation rurale et dans les bassins d'emploi à redynamiser). Au sein même des exonérations ayant une forme d'allègement dégressif, les profils sont très variables. Si l'exonération ZFU est, au sein des exonérations métropolitaines, la plus favorable en-deçà d'1,6 SMIC du fait de l'inclusion du versement transport, sa décroissance rapide au-delà d'1,6 SMIC la rendent peu compétitive par rapport à des dispositifs plus larges comme les zones de restructuration de défense (ZRD) et les zones de revitalisation rurale et urbaine.

Les dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises constituent un ensemble d'une grande hétérogénéité, répondant à des objectifs divers, évolutifs et parfois contradictoires entre eux. L'explicitation, la clarification et la hiérarchisation des objectifs recherchés par le législateur apparaissent nécessaires pour rationaliser cet ensemble peu cohérent.

Proposition n°28 : Assigner aux dispositifs dérogatoires un objectif clair, explicite et compatible avec les autres objectifs de politique publique.

D - Une inadaptation favorisée par une évaluation insuffisante

L'inadaptation de certains dispositifs dérogatoires aux objectifs qui leur sont assignés est favorisée par le faible nombre d'évaluations de l'efficacité de ces dispositifs qui sont conduites. En l'absence d'évaluation, le dispositif n'est en effet pas remis en cause afin d'assurer une meilleure adéquation avec l'objectif visé.

Les évaluations demeurent en effet ciblées sur certains dispositifs dérogatoires : le crédit d'impôt recherche ou les allègements généraux de charge sur les bas salaires ont ainsi fait l'objet de nombreuses études au cours des dernières années. D'autres domaines souffrent en revanche d'un manque d'évaluation, alors que le coût des mesures concernées est significatif.

L'absence d'études relatives aux dépenses fiscales rattachées à la TIPP constitue ainsi une limite importante à une meilleure connaissance des effets directs des mesures sur leurs bénéficiaires et du caractère adapté des dispositifs instaurés. Les bénéficiaires des dispositifs dérogatoires en matière de TIPP restent notamment mal identifiés, ce qui ne permet pas d'analyser leurs caractéristiques au regard des objectifs fixés. Certaines données peuvent en conséquence être erronées : alors que le PLF pour 2010 précise que 35 entreprises bénéficient des exonérations de TIPP pour le charbon utilisé pour les entreprises de valorisation de la biomasse, pour les produits énergétiques utilisés pour les besoins de l'extraction et de la production du gaz naturel et pour le gaz destiné aux ménages, il semble que le nombre de bénéficiaires soit en réalité limité à deux entreprises¹⁶³. L'analyse de la concentration du bénéfice lié à l'avantage fiscal par bénéficiaire s'en trouve radicalement modifiée.

Les éléments d'évaluation existants conduisent pourtant à s'interroger sur la pertinence de certains dispositifs dérogatoires, tel que l'exonération partielle de TIPP sur les biocarburants, dont le coût s'élève à 643 M€ en 2010.

¹⁶³ La direction générale des douanes et des droits indirects a été conduite à faire ce constat à la suite de la refonte de ses supports déclaratifs en janvier 2009, qui lui a permis de connaître le nombre exact de bénéficiaires de ces mesures dérogatoires.

Encadré n°19 : Un réexamen nécessaire de l'exonération partielle de TIPP sur les biocarburants

Initialement destinée à surcompenser le surcoût de production des biocarburants par rapport aux énergies fossiles, **l'exonération de TIPP sur les biocarburants conduit à une large surcompensation** du différentiel des coûts de production pour l'éthanol en particulier, comme l'a souligné le rapport de juillet 2008 de l'inspection générale des finances et du Conseil général de l'agriculture. Le niveau de défiscalisation lié à l'exonération partielle de TIPP sur les biocarburants demeure en effet fixé de manière empirique, en l'absence d'expertise suffisante par l'État des coûts de production des opérateurs. De plus, **cette mesure ne répond plus à la finalité initiale de mise en place et de soutien aux investissements dans une industrie nouvelle** : les investissements des premières unités de production de biocarburants étant amortis, le maintien de l'aide fiscale n'est plus justifié à ce titre. Par ailleurs, **l'apport énergétique et environnemental des biocarburants est contesté** : les biocarburants de première génération constituent un système assez peu efficace de production d'énergie et la valorisation virtuelle de l'avantage lié à la réduction des gaz à effet de serre ne permet de justifier qu'une partie du soutien public accordé à la filière. Enfin, le risque de concurrence avec les productions alimentaires est fréquemment mis en avant.

Au regard des études existantes et du coût élevé du dispositif, il apparaît souhaitable de le remettre en cause.

Proposition n°29 : Supprimer l'exonération de TIPP sur les biocarburants.

La suppression totale ou progressive de l'exonération (hausse progressive du plafond de la franchise d'imposition jusqu'en 2015, conformément à la préconisation du rapport de l'IGF) pourrait être envisagée.

Au-delà des évaluations ponctuelles, une démarche générale d'évaluation des dépenses fiscales et niches sociales a toutefois été engagée récemment : l'article 12 de la loi de programmation pour les finances publiques du 9 février 2009 prévoit l'évaluation des mesures existantes au plus tard le 30 juin 2011 et dans les trois ans suivant leur entrée en vigueur pour les mesures nouvelles ou modifiées à compter de cette loi.

Selon le rapport d'activités de l'inspection générale des finances pour l'année 2009, des missions d'évaluation des dépenses fiscales et niches sociales dans le champ de l'épargne financière et dans le champ de l'inactivité¹⁶⁴ et une mission d'évaluation des allègements généraux de cotisations sociales patronales sur les bas salaires ont été conduites en 2009 et 2010. Une enquête relative aux exonérations ciblées en zone de revitalisation urbaine a également été achevée fin 2009. Enfin, le crédit d'impôt en faveur de la recherche a fait l'objet d'un récent rapport, publié en septembre 2010.

Cette démarche succède à l'évaluation des dépenses fiscales à forts enjeux décidée en 2008 et au principe d'une évaluation quinquennale de l'ensemble des niches sociales prévu par la LFSS pour 2003, qui avaient donné peu de résultats.

Il convient de relever **qu'une telle démarche d'évaluation des dépenses fiscales est conduite depuis plusieurs années dans d'autres pays européens** :

- les Pays-Bas ont ainsi adopté une démarche d'évaluation exhaustive et pragmatique de leurs dépenses fiscales depuis 2001 : soumises à un examen ex ante, via un « cadre de contrôle » accompagné de critères prédéfinis de qualité des évaluations, les dépenses fiscales font également l'objet d'évaluations ex-post. A l'issue d'un cycle de cinq ans (2004-2009), l'ensemble des dispositifs existants a été évalué. Il convient de relever que les évaluations réalisées sont systématiquement rendues publiques et communiquées au Parlement ;
- l'Allemagne a également lancé en 2007 un programme d'évaluation des plus importantes dépenses fiscales (19 mesures représentant 90 % du coût total) par des instituts de recherche non gouvernementaux ; il est prévu que les évaluations réalisées soient commentées par le ministère des finances et communiquées au Parlement.

La démarche générale d'évaluation des dépenses fiscales et niches sociales engagée depuis 2009 devrait permettre de mieux apprécier la performance des dispositifs dérogatoires concernés. Les résultats de ces évaluations gagneraient à faire l'objet d'une diffusion large, tant au sein des administrations concernées qu'à l'extérieur, afin de favoriser un plus grand consensus sur les réformes qui seraient envisagées.

¹⁶⁴ Il s'agit des dispositifs dérogatoires applicables aux pensions de retraites, revenus de remplacement, indemnités perçues en cas de rupture du contrat de travail, dispositifs fiscaux incitant au retour ou au maintien dans l'emploi.

Proposition n°30 : Poursuivre la démarche générale d'évaluation des dépenses fiscales et sociales et assurer une diffusion plus large des résultats des évaluations réalisées.

Chapitre II

Des dispositifs dérogatoires en faveur de l'emploi à l'efficacité inégale

I - Les dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux sont au cœur des politiques publiques en faveur de l'emploi

A - Plusieurs instruments de politique économique sont mis en œuvre afin de soutenir l'emploi

L'emploi est un des objectifs principaux poursuivis par les dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises. Les instruments de politique économique utilisés visent à mener à la fois une politique d'offre et de demande de travail.

Certaines mesures visent à réduire le coin fiscal-social

La mise en place depuis 2000 de la prime pour l'emploi et depuis 2008 du revenu de solidarité active permet d'élever le revenu après transferts sociaux sans toucher au niveau du SMIC. En apportant un surcroît de rémunération nette au salarié, ces dispositifs diminuent le coin fiscal-social. Ainsi, hors convergence des SMIC, il n'y a eu qu'un coup de pouce sur le niveau du SMIC, de 0,2 point en 2006. Toutefois, l'objectif premier de ces politiques publiques de l'emploi, est d'inciter « au retour à l'emploi ou au maintien de l'activité »¹⁶⁵ et ainsi d'augmenter l'offre de travail et non la demande de travail.

¹⁶⁵ Cf. Exposé des motifs du projet de loi n°2906 portant création de la prime pour l'emploi, déposé le 31 janvier 2001.

Toujours en réponse à la problématique du coût du travail, notamment peu qualifié, une politique d'allègements de cotisations sociales patronales a été suivie à partir du milieu des années 90 en France. Ces allègements ont été ciblés sur les bas salaires en raison de la plus grande sensibilité de l'emploi à son coût au voisinage du salaire minimum. Ces allègements permettent également la réduction du coïncidence fiscal-social et donc du taux de chômage structurel.

D'autres instruments ont pour objet le soutien de la demande.

Ces mesures peuvent prendre la forme de baisses ciblées de TVA, de distribution de chèques préfinancés ou de crédits d'impôt spécifiques.

Les taux réduits de TVA entrant dans ce cadre en France sont, par ordre de coût décroissant, le taux réduit applicable aux dépenses d'entretien et d'amélioration du logement depuis septembre 1999, le taux réduit dans la restauration depuis juillet 2009, le taux réduit pour la fourniture de logement dans les hôtels depuis 1966 ainsi que le taux réduit pour les services à la personne. Ces taux réduits s'appliquent à des secteurs à forte intensité en main d'œuvre.

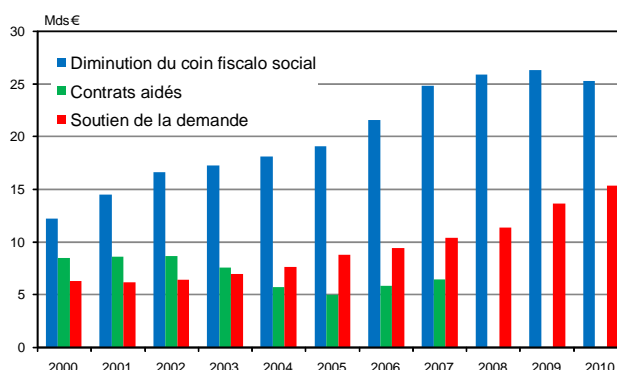
Les autres instruments de soutien de la demande sont les crédits d'impôt (réduction ou crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile, crédit d'impôt en faveur des économies d'énergie et du développement durable, déduction des dépenses de grosse réparation et d'amélioration du logement).

Enfin, des politiques actives de l'emploi peuvent être mises en œuvre avec notamment des emplois aidés, la formation en alternance, l'accompagnement et la formation des demandeurs d'emploi. L'enveloppe consacrée aux emplois aidés non marchands a ainsi atteint près de 3,8 Mds€ en 2007 pour un total de 400 000 contrats¹⁶⁶. Il convient de lui ajouter les exonérations de cotisations de ces contrats aidés ainsi que les exonérations des contrats aidés du secteur marchand et des contrats de formation en alternance soit 2,5 Mds€ en 2007¹⁶⁷.

¹⁶⁶ Cf. *Les dépenses en faveur de l'emploi et du marché du travail entre 2000 et 2007*, DARES, décembre 2009.

¹⁶⁷ Cf. *En 2008, les exonérations soutenues par la montée en charge du dispositif sur les heures supplémentaires*, Stat bilan, Acof, décembre 2009.

**Graphique n°8 : Effort budgétaire du soutien de l'emploi
ventilé par instrument¹⁶⁸**



Source : CPO

B - Les dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux représentent une part importante des dépenses publiques en faveur de l'emploi et du marché du travail

En 2007, les dépenses en faveur de l'emploi et du marché du travail ont atteint 74 Mds€ selon la DARES¹⁶⁹. Ce chiffre intègre l'indemnisation du chômage (23 Mds€) et les services publics de l'emploi (4 Mds€) mais ne tient en revanche pas compte des baisses ciblées de TVA ou de certains crédits d'impôts. Au sens des dépenses visant à soutenir l'emploi, le coût s'élèverait ainsi à plus de 60 Mds€¹⁷⁰. Depuis 2000, la priorité a été donnée à la baisse du coût du travail et au soutien ciblé de certains secteurs à forte intensité de main d'œuvre.

Le tableau ci-dessous présente les principaux dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux applicables aux entreprises ayant pour objectif principal l'emploi, pour un coût total de 39,8 Mds€.

¹⁶⁸ Catégories « coin fiscal social » : allègements généraux (ACOSS), prime pour l'emploi (PLF) ; « contrats aidés » : aides directes à l'emploi (DARES), exonérations publiques spécifiques (ACOSS) ; « soutien de la demande » : taux réduits de TVA (PLF), crédit d'impôt à l'IR (PLF).

¹⁶⁹ Cf. Etude précitée.

¹⁷⁰ 74 Mds€ - 23 Mds€ - 4 Mds€ + 4½ Mds€ (PPE) + 4 Mds€ (certains crédits d'impôt à l'IR) + 6½ Mds€ (TVA).

Tableau n°23 : Principaux dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises en faveur de l'emploi

Objectif	Dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux « entreprises » (2010)
Emploi	Allègements généraux de charges sociales 22,1 Mds€
	Allègement de charges sur les heures supplémentaires 2,9 Mds€
	Exonération de cotisations sociales ciblées sur des publics particuliers ou des formes d'emploi ¹⁷¹ 1,4 Mds€
	Exonérations de cotisations sociales ciblées sur certains secteurs ¹⁷² 1,48 Mds€
	Exonérations de cotisations sociales ciblées sur certains territoires ¹⁷³ 1,48 Mds€
	Baisses ciblées de TVA dans les secteurs intensifs en main d'œuvre 10,03 Mds€
	Crédit d'impôt apprentissage 400 M€

Source : CPO

Ne sont pas pris en compte dans le présent tableau les dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux ayant un impact sur l'emploi mais dont l'objectif premier est autre, ce qui conduit à leur analyse dans des développements distincts. Les dispositifs dérogatoires en faveur de certaines entreprises dans le secteur de la recherche et de l'innovation (JEI et JEU) sont ainsi analysés dans la partie consacrée à cette thématique.

¹⁷¹ Exonérations portant sur des contrats destinés à des publics en formation (apprentissage 693 M€, contrat de professionnalisation 72 M€, stagiaires en entreprises 79 M€) et exonérations sur l'emploi de personnes en grande difficulté sociale (contrat d'accompagnement vers l'emploi 498 M€, structures d'insertion 10 M€, associations intermédiaires d'insertion 78 M€), selon l'annexe 5 du PLFSS pour 2010.

¹⁷² Exonérations pour l'emploi de salariés par des entreprises de services au domicile des personnes (960 M€), exonérations pour l'embauche de travailleurs occasionnels dans le secteur agricole (516 M€).

¹⁷³ Il s'agit des exonérations territoriales en faveur de certaines zones d'aménagement du territoire (ZRU, ZRR, ZFU, BER, ZRD) et outre-mer.

Les exonérations de cotisations sociales ciblées sur certains territoires (zones prioritaires d'aménagement du territoire, Corse, Outre-mer) ne sont ici mentionnées que pour mémoire et sont étudiées dans la partie consacrée à l'aménagement du territoire, afin de permettre l'analyse d'ensemble des dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux en faveur de certains territoires qui sont applicables aux entreprises.

II - Une efficacité inégale selon les dispositifs utilisés

A - Les allègements généraux de charges sur les bas salaires, un dispositif efficace en termes d'emploi

1 - Les allègements généraux visent à réduire le coût du travail des salariés peu qualifiés par deux canaux, un effet « demande » et un effet « substitution »

Une réduction générale des cotisations patronales de sécurité sociale sur les bas salaires apparaît comme l'instrument privilégié pour favoriser l'emploi des salariés les moins qualifiés, par deux canaux :

Un effet « demande » : les allègements de charges sociales permettent une réduction du coût de production qui, si elle est répercutée sur le prix de vente, accroît la demande et la production. De ce point de vue, la baisse du coût du travail intervient comme n'importe quelle baisse de la fiscalité sur la production ;

Un effet « substitution » : les allègements de charges conduisent à une baisse relative du coût du travail par rapport aux inputs et en particulier par rapport au capital et l'entreprise substitue du travail au capital. La substitution pourra être encore plus importante si la baisse du coût du travail se concentre sur les bas salaires et si la demande de travail non qualifié est davantage élastique à son prix que le travail qualifié.

Les allègements généraux de charges mis en place à partir de 1993 sont concentrés sur les bas salaires. Leur but affiché est de « *permettre aux entreprises d'augmenter leur compétitivité face à la concurrence et d'atténuer les freins à l'embauche en modifiant les conditions dans*

lesquelles les chefs d'entreprise arbitrent entre le travail humain et les machines »¹⁷⁴.

Encadré n°20 : Les justifications économiques de la concentration des allègements de charges sur les bas salaires

L'élasticité-prix de la demande de travail est plus élevée pour le travail peu qualifié¹⁷⁵, ce qui accroît l'effet de substitution de l'emploi au capital de la mesure.

Le chômage est plus élevé et plus permanent sur les non-qualifiés et les peu qualifiés. En effet, le déplacement structurel de la demande de travail vers de plus hautes qualifications s'est accéléré, au point d'être plus rapide que l'adaptation de la structure de l'offre : l'élévation du niveau de formation ne permet plus de suivre le rythme de déplacement de l'appareil productif. Il en résulte une baisse de la demande de travail peu qualifié.

Or, du fait du SMIC, cette baisse de la demande de travail peu qualifié n'a pas pu conduire en France à un ajustement du salaire réel comme au Royaume-Uni et aux États-Unis¹⁷⁶. Si le coût salarial moyen n'est pas pénalisant en France, il est élevé au niveau du SMIC : l'écart entre le coût du travail au SMIC et au salaire moyen s'est fortement réduit entre 1970 et 1985. Dès lors, le SMIC a pour effet de porter le prix du travail peu qualifié au-delà du niveau auquel il s'ajusterait, et donc de réduire la demande de travail peu qualifié.

L'allègement actuel résulte d'une superposition de deux mouvements:

- une démarche « offensive » de réduction du coût du travail au voisinage du SMIC des allègements dégressifs sur les bas salaires : après la création en 1993 d'une exonération de cotisations familiales sur les salaires inférieurs à 1,2 SMIC (« allègement Balladur »), une réduction dégressive sur les bas salaires (allègement Juppé) a été instaurée par la loi n° 95-882 du 4 août 1995. Ces deux dispositifs sont fusionnés en 1997 pour former un allègement dégressif de cotisations patronales de sécurité sociale pour les salaires compris entre 1 et 1,3 SMIC, dont le taux maximum était de 18,2 points ;

¹⁷⁴ Cf. loi quinquennale n°93-1313 relative au travail, à l'emploi et à la formation professionnelle du 20 décembre 1993.

¹⁷⁵ D. Hamermesh, 1994, *Labor Demand*, cité in Edmond Malinvaud, 1998, *Les cotisations sociales à la charge des employeurs : analyse économique*, rapport du Conseil d'analyse économique.

¹⁷⁶ En 1993, le salaire minimum représente en France 60 % du salaire médian, contre 30 % aux États-Unis.

- des allègements « défensifs », destinés à compenser pour l'employeur la hausse du coût induite par la réduction du temps de travail : dès 1996, une réduction des cotisations a été accordée aux entreprises engageant une réduction conventionnelle du temps de travail (loi « de Robien »). La mise en place des 35 heures (« loi Aubry I ») en 1998 est compensée par une aide fixe, venant en déduction des cotisations sociales. La seconde étape de la mise en place des 35h (« loi Aubry II ») combine une logique globale de compensation du coût du travail (aide fixe de 4000 francs annuels) et une logique de ciblage sur les bas salaires (aide dégressive jusqu'à 1,8 SMIC, portant le niveau d'allègement de 18,2 à 26 points au niveau du SMIC).

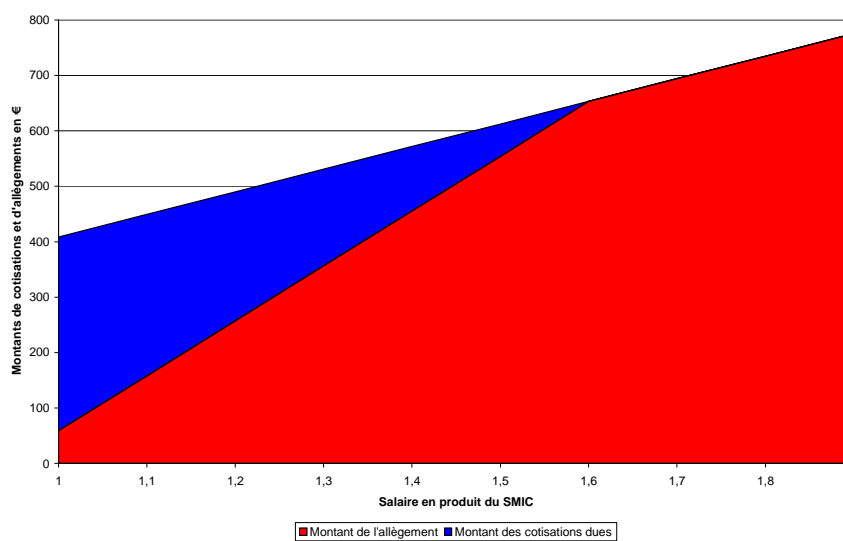
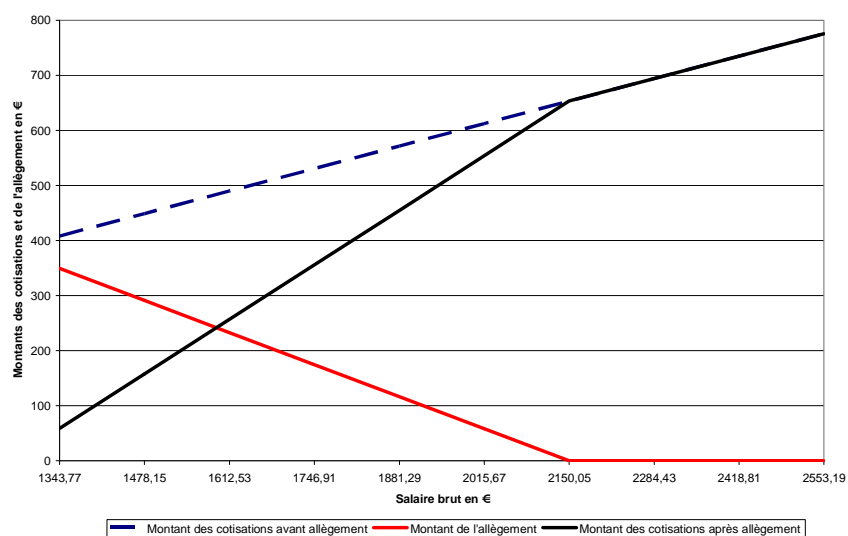
À partir de 2003, la convergence des SMIC et garanties mensuelles de rémunération (GMR) s'est accompagnée de la fusion et de la refonte de ces dispositifs dans un allègement unique linéairement dégressif (allègement « Fillon »), égal à 26 points de cotisations au niveau du SMIC et nul à 1,6 SMIC. La pérennisation de l'allègement jusque-là conditionné à la mise en place de 35 heures devait compenser pour les entreprises le surcoût de la convergence des salaires minimaux. L'allègement porte sur l'ensemble des charges patronales de sécurité sociale du régime général¹⁷⁷.

Depuis le 1^{er} juillet 2007¹⁷⁸, le niveau maximal de la réduction a été porté à 28,1 points pour les employeurs de moins de 20 salariés.

¹⁷⁷ Ainsi que des régimes des salariés agricoles, des mines, des marins, et des clercs et employés de notaire.

¹⁷⁸ Article 41-V de la loi n° 2006-1666 du 21 décembre 2006 de finances pour 2007 et article 53-VII de la loi n° 2007-290 du 5 mars 2007 instituant le droit au logement opposable.

Graphiques n°9 : L'allègement dégressif sur les bas salaires



Source : CPO

Du fait de la dégressivité de l'allègement, le taux d'exonération dépend fortement, d'une part, des points de référence du dispositif (point d'entrée et point de sortie), et d'autre part du salaire retenu pour le calcul de l'allègement. Dès lors, ces deux paramètres ont fait l'objet de plusieurs ajustements :

- **le « point de sortie » de l'allègement, qui a varié entre 1,2 SMIC et l'infini (aide Aubry II), avant d'être stabilisé à 1,6 SMIC.** Déplacer le seul point de sortie modifie la « pente » du dispositif : abaisser le point de sortie accroît le taux marginal de cotisations dans la zone de salaire concernée. Plus récemment, ce sont les points de référence (point d'entrée et point de sortie) qui ont été modifiés : depuis la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail, l'allègement est calculé non pas à partir du SMIC mais à partir du salaire minimum national professionnel lorsque celui-ci est inférieur au SMIC;
- **le calcul du salaire pris en compte pour déterminer le taux d'exonération a également été modifié à la suite de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA).** Alors que les dispositifs d'allègement dégressif, afin de neutraliser les heures supplémentaires ou le temps partiel, pro-ratisent généralement le revenu mensuel selon le nombre d'heures de travail, la loi TEPA a modifié le calcul de l'allègement Fillon en excluant la rémunération des heures supplémentaires (dans la limite des majorations salariales prévues par la loi : 25 % pour les huit premières heures supplémentaires, 50 % pour les suivantes). Le coefficient d'exonération issu de la loi TEPA ne tient compte que de la rémunération hors heures supplémentaires, ce qui revient à une franchise supplémentaire de cotisations par heures supplémentaires, dont le montant dépend du niveau du SMIC.

L'impact du niveau de salaire mensuel sur le taux d'exonération rend actuellement le dispositif non-neutre à l'égard de la répartition dans l'année du salaire annuel : **la pratique du « 13^{ème} » et du « 14^{ème} » mois permet d'accroître le taux d'exonération** par rapport à ce qui aurait été applicable à une même rémunération annuelle répartie également sur toute l'année.

2 - Des effets positifs sur l'emploi incontestables

a) L'ensemble des évaluations conclut à la robustesse de l'effet sur l'emploi de l'allègement général sur les bas salaires

L'allègement général sur les bas salaires, en raison de son coût budgétaire brut, a fait l'objet de nombreuses évaluations, en particulier lors de sa première phase (allègements Balladur et Juppé). Evalué à **22,6 Mds€ en 2008**, le coût de l'allègement général de charges sur les bas salaires diminue légèrement en 2009 et 2010, en raison des effets de la crise économique (22,35 Mds€ en 2009 et 22,1 Mds en 2010).

Les estimations des effets de la première vague d'allègements entre 1993 et 1997 mettent en évidence l'efficacité de ce dispositif en termes d'emploi, même si des incertitudes existent sur son ampleur.

Encadré n°21 : Des estimations variables en fonction des méthodes utilisées

Deux types d'approches sont utilisés pour évaluer les créations d'emplois induites par les allègements de charges. Les approches *ex-ante* reposent sur une modélisation du fonctionnement du marché du travail et de l'économie dont les paramètres clés sont estimés sur les données, inspirés de la littérature économique, ou calibrés. Ces évaluations reposent soit sur des modèles macro-économétriques, soit sur des modèles en équilibre partiel sur le marché du travail, c'est-à-dire sans bouclage sur le marché des biens. Les approches *ex-post* reposent quant à elles sur l'exploitation de données individuelles avec l'estimation de paramètres clés qui permettent de déduire un effet emploi. Il peut s'agir de données au niveau des individus (enquête emploi par exemple) ou au niveau des entreprises (déclarations annuelles des données sociales - DADS).

Les modèles macroéconomiques donnent des effets inférieurs dans la mesure où ils accordent peu ou pas d'importance au canal de la substitution du travail non qualifié avec les autres facteurs de production. Seule la stimulation de la demande par la baisse des prix joue alors et la modélisation de la boucle prix salaires conditionne les résultats, notamment la rétroaction de l'activité sur les prix. Les évaluations qui reposent sur une modélisation au niveau des individus estimée à partir de l'enquête emploi sont plus optimistes.

Les évaluations *ex-post* des allègements de charges portent en général sur la première vague d'allègements, c'est-à-dire avant la mise en place de la réduction du temps de travail. En effet, la montée en puissance des allègements de charges à partir de 1999 était pour l'essentiel de nature défensive, en lien avec le surcoût horaire du travail induit par la réduction du temps de travail, ce qui rend l'évaluation toutes choses égales par ailleurs difficile. La convergence des SMIC contribue également à compliquer l'estimation de l'impact sur l'emploi.

Le tableau ci-dessous présente certaines évaluations de l'impact des allègements de charges sur l'emploi. Les effets de la première vague d'allègements généraux varient selon les estimations de 100 000 à 450 000.

Tableau n°24 : Les évaluations de l'effet de la première vague d'allègements généraux sur l'emploi

	Méthode	Emplois	Coût par emploi actualisé ¹⁷⁹	
			Brut	Net
Insee-DP-DARES ¹⁸⁰ (1999)	Maquette en équilibre partiel	250 000 à 5 ans		
Audric, Givord et Prost ¹⁸¹ (2000)	Maquette en équilibre partiel	120 000 à 410 000	11 K € à 37 K € (22 Mds F en 1998)	12 K € à 5 K € (23 Mds F à 3 Mds F en 1998)
Laroque et Salanié ¹⁸² (2000)	Maquette estimée sur données individuelles	490 000 pour 9,6 M individus	6 K € (13 Mds F, actualisé)	7 K € (16 Mds F, actualisé)
Crépon et Desplatz ¹⁸³ (2001)	Estimation <i>ex-post</i>	300 000 à 460 000	18 K € à 27 K € (6 Mds €, actualisé)	
Gafsy, l'Horty et Mihoubi ¹⁸⁴ (2004)	Maquette sectorielle estimée	100 000	82 K € (6 Mds €, actualisé)	
DGTPE - DARES 2008		300 000	27 K € (20 K € actualisé)	14 K € (10 K € actualisé)

Source : CPO

¹⁷⁹ Pour l'actualisation, évolution de 36 % des salaires depuis 1998.

¹⁸⁰ INSEE-DP-DARES, 1999 : « Les effets sur l'emploi des allègements de charges sur les bas salaires », miméo, 29 mars 1999.

¹⁸¹ Audric S., Givord P. et C. Prost (2000), « Estimation de l'impact sur l'emploi non qualifié des mesures de baisse des charges », *Revue Économique*, vol. 51, n°3.

¹⁸² Laroque G. et Salanié B. (2000) « Une décomposition du non-emploi en France », *Économie et Statistique*, n°331.

¹⁸³ Crépon B. et R. Desplatz, 2002 : « Les effets des allègements de charges sur les bas salaires », *Économie et Statistique*, n° 348, 2001-8.

¹⁸⁴ Gafsy I., L'horty Y. et Mihoubi F. (2004) « Allègement du coût du travail et emploi peu qualifié : une réévaluation », in « Le travail non qualifié : permanences et paradoxes », *La Découverte*, Paris.

L'estimation centrale retenue par l'étude DGTPE-DARES de 2008¹⁸⁵, généralement présentée comme consensuelle, évalue l'impact de cette première vague d'allègements à 300 000 emplois créés ou sauvegardés.

Si on ramène ce résultat à la masse d'allègements de l'époque, soit 6,5 Mds€ en 1998 (source ACOSS), le coût brut de ce dispositif s'élèverait à 20 000 € par emploi. Toutefois, il convient d'actualiser ce coût par l'évolution des salaires depuis¹⁸⁶, soit un coût brut de 27 000 € par emploi aujourd'hui. Il convient également d'actualiser le nombre d'emplois sauvegardés par l'évolution de l'emploi depuis¹⁸⁷, soit 350 000 emplois créés ou sauvegardés par les seuls allègements offensifs. Une règle de trois sur le total des allègements de plus de 20 Mds€ aujourd'hui permet de déduire que **le nombre total d'emplois créés ou sauvegardés par les allègements actuels s'élèverait à 800 000**. Il convient toutefois de relever que la règle de trois utilisée repose sur des hypothèses fortes¹⁸⁸.

L'efficience des allègements de charges, c'est-à-dire l'efficacité du dispositif au regard de son coût, peut être appréciée à travers le coût par emploi créé ou sauvegardé. Sur la base de l'étude DGTPE-DARES de 2008, le coût brut par emploi créé ou sauvegardé s'élèverait à 27 000 €. Si on tient compte des moindres dépenses sociales induites et du surcroît de cotisations, le coût semi-net par emploi serait de 14 000 €¹⁸⁹. Enfin, si est également pris en compte le surcroît d'activité créé par ces mesures, le coût ex-post de ces dispositifs serait alors divisé par cinq. A titre indicatif, le coût net par emploi des allègements de charges pourrait alors être

¹⁸⁵ Étude intitulée « *Les allègements de cotisations sociales patronales sur les bas salaires en France de 1993 à 1997* » annexée au rapport du CAE n°79 de P. Cahuc, G. Cette et A. Zylberberg (2008), « *Salaire minimum et bas revenus : comment concilier justice sociale et efficacité économique ?* ».

¹⁸⁶ Soit 36 % dans le secteur marchand non agricole entre 1998 et 2009, source Comptes Trimestriels.

¹⁸⁷ Soit 12 % de hausse de l'emploi marchand non agricole entre 1998 et 2009, source Comptes Trimestriels.

¹⁸⁸ Le passage de 300 000 à 800 000 s'effectue à partir d'une règle de trois, qui repose sur l'hypothèse très forte d'une élasticité-prix de la demande de travail constante par rapport au coût du travail : pour un niveau de salaire donné, une baisse supplémentaire du coût a le même effet que les baisses précédentes, et l'effet emploi est le même pour les différents niveaux de salaire. Or, cette dernière hypothèse contredit précisément l'hypothèse fondant le principe des allègements généraux dégressifs sur les bas salaires, à savoir une efficience maximale pour le salaire minimum et décroissante avec le salaire.

¹⁸⁹ Ce coût est qualifié de semi-net car le coût net supposerait de tenir également compte du surcroît total de recettes induit par l'amélioration de l'emploi et de l'activité.

inférieur à 10 000 €, selon l'évaluation réalisée sur la base du modèle macro-économétrique MESANGE¹⁹⁰.

b) Les entreprises bénéficient inégalement des allègements de charges

Les allègements de charges, qui ciblent le marché du travail, bénéficient de manière différenciée aux entreprises en fonction de la structure de production, plus ou moins intensive en main d'œuvre, et de la structure de l'emploi, plus ou moins qualifié.

Il convient de souligner que les entreprises bénéficient également indirectement des allègements de charges par un surcroît de demande et une hausse des marges. Les allègements de charges déterminent en effet une part non négligeable des coûts de production, par l'intermédiaire des coûts salariaux et des prix des consommations intermédiaires. Ils permettent ainsi une baisse des prix de vente, et donc une augmentation de la demande adressée aux entreprises, ainsi qu'une hausse des marges. L'augmentation de la demande est également alimentée par la baisse du chômage.

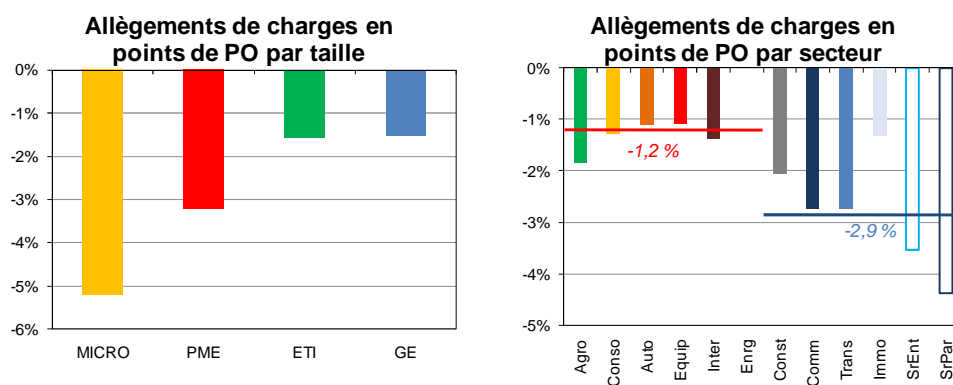
L'économie directe réalisée par les entreprises au niveau individuel du fait des allègements de charges peut être chiffrée de deux façons : soit en simulant *ex-ante* les allègements de cotisations auxquelles l'entreprise peut prétendre du fait de la structure des rémunérations ; soit en observant *ex-post* le niveau des cotisations effectivement payées par l'entreprise et en les comparant à un taux contrefactuel assis sur la masse salariale. Les sources de données mobilisées diffèrent alors, les DADS ou l'enquête emploi pour l'approche *ex-ante*, les données comptables des liasses fiscales pour l'approche *ex-post*.

Exprimés en points de valeur ajoutée (VA), les allègements de charges représentent la hausse du taux de marge des entreprises, mais également la baisse du taux de prélèvements obligatoires. En moyenne en 2007, les allègements généraux représentent plus de 2 points de VA.

¹⁹⁰ Au-delà des moindres dépenses induites et du surcroît de recettes sociales, le surcroît d'activité créé par ces mesures permet une augmentation de l'ensemble des recettes fiscales, comme toute impulsion budgétaire. D'après les variantes du modèle macro-économétrique MESANGE, des allègements de charges d'un montant d'un point de PIB *ex-ante* se traduisent par une hausse de l'activité à long terme de 1,4 point de PIB. Cette hausse de l'activité permet des dépenses sociales moins élevées et se traduit par des recettes fiscales et sociales en hausse, si bien que le déficit primaire ne se creuse pas *ex-post* d'un point de PIB mais de respectivement 0,2 PIB à long terme. Cette évaluation comporte un certain nombre de limites, car les variantes MESANGE modélisent des baisses non ciblées de cotisations sociales.

Ils atteignent plus de 5 points de VA pour les micro-entreprises contre 1½ points pour les ETI ou les grandes entreprises¹⁹¹. Les allègements de charges permettent de soutenir davantage le taux de marge des services (2,9 points) que celui de l'industrie (1,2 point), car la part des rémunérations dans la valeur ajoutée y est plus importante et le salaire moyen moins élevé.

Graphiques n°10: Allègements de charges en points de PO par taille et par secteur¹⁹²



Source : CP0 d'après les liasses fiscales 2007

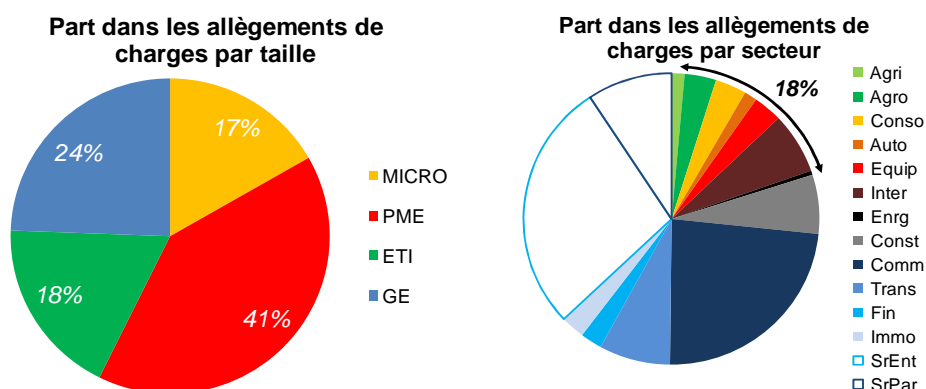
Comme l'illustrent les graphiques ci-dessous, **le coût des allègements de charges se concentre sur les services**, commerce et services aux entreprises en tête. Seul un peu moins de 20 % du coût se concentre sur les branches industrielles (à comparer avec la part dans les salaires bruts, soit 31 %) : au-delà de la question de la structure de la production et des rémunérations, cette répartition illustre simplement la

¹⁹¹ S'agissant de la taille des entreprises, la recommandation du CNIS qui distingue ces quatre types d'entreprises est ici retenue. Cf. Rapport du groupe de travail sur la définition des catégories d'entreprises de novembre 2008, cohérent avec la définition de la Commission Européenne 2003.

¹⁹² Signification des sigles : MICRO = micro-entreprises, ETI = entreprises de taille intermédiaire, GE = grandes entreprises, Agro = industrie agroalimentaire, Conso = biens de consommation, Auto = industrie automobile, Equip = biens d'équipement, Inter = biens intermédiaires, Enrg = énergie, Const = construction, Comm = commerce, Trans = transports, Immo = services immobiliers, SrEnt = services aux entreprises, SrPar = services aux particuliers.

part de l'emploi industriel dans l'emploi total (27 % de l'emploi des entreprises soumises à l'IS d'après les liasses fiscales¹⁹³).

Graphiques n°11 : Part dans les allègements de charges par taille et par secteur



Source : CPO d'après les liasses fiscales 2007

Exprimés en points de masse salariale, les allègements de charges représentent la baisse du taux de cotisations implicite. Ce taux d'exonération atteint plus de 9 points pour les micro-entreprises contre 3½ points pour les plus grandes. Plus la baisse de taux de cotisations implicite est forte, plus l'entreprise sera tentée de substituer du travail au capital : **la hausse de l'emploi consécutive aux allègements de charges, par le seul mécanisme de la substitution avec le capital, sera donc plus forte dans les micro-entreprises, les PME et les entreprises des services.** La substitution au profit du travail peu qualifié sera elle aussi plus importante pour ces entreprises, tandis que la hausse de la demande globale bénéficiera de manière égale à toutes les entreprises.

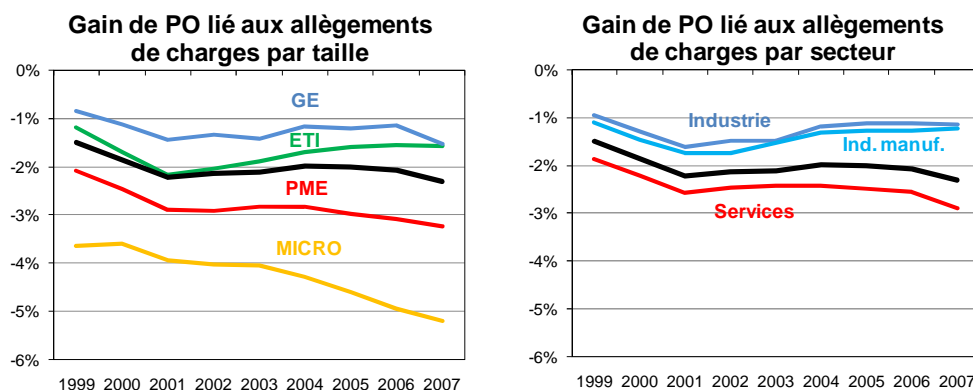
Cette baisse des cotisations se répercute sur les coûts salariaux unitaires puis, en fonction de la part des coûts salariaux dans les coûts de production (25 % dans l'ensemble de l'économie), on en déduit **la baisse maximale de prix induite par les allègements de charges**, toutes choses égales par ailleurs (notamment prix de consommations intermédiaires) et après application du taux de marge : **elle est trois fois plus forte dans les services que dans l'industrie.**

¹⁹³ Mais 20 % de l'emploi marchand d'après les Comptes nationaux : en effet, les liasses fiscales couvrent de manière incomplète les secteurs où il y a un grand nombre d'entrepreneurs individuels, comme la construction.

Les allègements de charges se diffusent également à l'ensemble de l'économie par une baisse du coût des consommations intermédiaires non importées (80 % du total). Après ce bouclage, l'écart se réduit entre l'industrie et les services : **la baisse de prix induite par les allègements de charges atteindrait ainsi 0,9 % dans l'industrie et 1,5 % dans les services**. Cette baisse des prix de vente finaux stimulera donc un peu plus la demande dans les services que dans l'industrie, donc davantage dans le secteur non exposé à la concurrence internationale, à élasticité prix de la demande indifférenciée dans ces deux secteurs.

Depuis 1994, les dispositifs d'allègements de charges ont été amplifiés, ce qui a conduit à une modification de la structure sectorielle des allègements¹⁹⁴. **La montée en puissance des allègements de charges depuis 1999 explique 0,8 point de baisse du taux de prélèvements obligatoires entre 1999 et 2007**, mais moins de 0,1 point pour les entreprises de l'industrie. Les micro-entreprises ont quatre fois plus profité de l'extension des allègements de charges que les ETI et les grandes entreprises (cf. graphiques ci-dessous).

Graphiques n°12 : Gain de PO lié aux allègements de charge par taille et par secteur



Source : CPO d'après les liasses fiscales (champ des sociétés non financières)

c) Un dispositif à préserver mais qui peut être adapté

Les allègements généraux de charges sur les bas salaires sont considérés comme efficaces tant aux niveaux théorique qu'empirique. À cet égard, si le Conseil n'a pas pour mission dans le cadre de ce rapport, de se prononcer sur les taux de prélèvements, il convient d'observer que,

¹⁹⁴ Cf. *Allègements de cotisations sociales et coûts sectoriels*, document de travail n°123, DARES, avril 2007.

en raison de l'élasticité-prix de la demande de travail, une hausse uniforme du taux normal de prélèvements sociaux a en théorie un effet moins négatif sur l'emploi qu'une réduction de l'allègement général sur les bas salaires, pour un même rendement budgétaire.

Compte tenu de son efficacité, il apparaît souhaitable de privilégier les adaptations du dispositif visant à renforcer l'adéquation des allègements avec leur objectif.

L'abaissement du point de sortie de l'allègement général, piste d'évolution évoquée à plusieurs reprises¹⁹⁵, aurait pour objectif de recentrer l'allègement général en le concentrant sur le niveau de salaire où il est le plus efficace. La réduction du point de sortie des allègements généraux présente un avantage financier certain (un gain de 9,2 Mds€ pour un passage à 1,3 SMIC, de 6 Mds pour un passage à 1,4 SMIC, et de 2,9 Mds pour un passage à 1,5 SMIC)¹⁹⁶. Toutefois, le risque d'effet négatif sur l'emploi d'une telle modification pourrait être significatif, d'autant qu'un abaissement supprime l'allègement au-delà du nouveau point de sortie mais le réduit aussi en tout point du salaire, et ce de façon croissante à mesure qu'on s'éloigne du SMIC. Ainsi, pour un salaire d'1,2 SMIC, le surcoût mensuel de cotisations lié à un abaissement du seuil à 1,4 est de 58 € dans une entreprise de 20 salariés, 63 € dans une entreprise de moins de 20 salariés. En outre, une telle évolution reviendrait à accroître la « pente » de l'allègement général¹⁹⁷, ce qui accroîtrait le risque potentiel d'effet de « trappes à bas salaires » d'un tel dispositif.

Au regard des risques évoqués, cette option n'est pas privilégiée par le Conseil, compte tenu du contexte économique et social.

Proposition n°31 : Procéder à des adaptations des allègements généraux de charges sur les bas salaires en adéquation avec l'objectif du dispositif.

Deux scénarios cumulatifs peuvent être proposés à cette fin :

Scénario 1 : Annualiser le calcul de l'allègement général sur les bas salaires.

¹⁹⁵ Cf. notamment la communication de juillet 2006 de la Cour des Comptes, le rapport d'information n°1001 de M. Yves Bur de l'Assemblée Nationale en juin 2008 et le RALFSS de la Cour des Comptes de septembre 2010.

¹⁹⁶ Données ACOSS pour 2007.

¹⁹⁷ Le taux marginal de l'allègement dégressif passerait ainsi à 52 % avec un point de sortie à 1,5, à 65 % avec un point à 1,4, 78 % pour un point de sortie à 1,3.

L'annualisation du calcul de l'allègement général sur les bas salaires, proposée à plusieurs reprises par les parlementaires et recommandée par le CPO dans son rapport de novembre 2009, est prévue dans le cadre du PLFSS pour 2011.

Cette évolution constitue un ajustement souhaitable, qui ne remet pas en cause l'économie générale de l'allègement. Le rendement attendu de cette mesure est évalué à 2,2 Mds€.

En effet, il ne s'agit que de réajuster l'allègement sur sa cible, qui est bien un niveau de coût global pour l'employeur, quelle que soit la répartition infra-annuelle de ce coût. Elle permet de mettre totalement en accord le barème avec la réalité économique que cherchent à compenser ces allègements, à savoir les effets défavorables des cotisations sur le coût du travail supporté par les entreprises et partant sur l'emploi des non-qualifiés. Cette mesure s'inscrit donc dans la logique de l'allègement général. Elle rétablit l'égalité de traitement entre entreprises pour un même niveau de rémunération et neutralise l'effet des pratiques qui pouvaient certes relever des politiques classiques de rémunération courantes (13^{ème} mois accordés, bien avant les allègements généraux, dans le cadre de la négociation collective), mais aussi de pratiques d'optimisation.

Son impact sur la compétitivité est réduit, dès lors que les secteurs les plus utilisateurs de « mois supplémentaires » sont le commerce de détail, peu délocalisable, les activités immobilières et les activités financières ; les conventions collectives prévoyant des 13^{ème} mois sont les secteurs des assurances, l'imprimerie, la restauration et la restauration rapide, la pharmacie et l'immobilier. Toutefois la mesure concerne également largement l'intérim, ce qui pourrait avoir des conséquences indirectes sur des secteurs plus exposés à la concurrence internationale.

Son impact sur l'emploi dépend des hypothèses en matière d'élasticité-prix de la demande de travail. La borne haute du coût en termes d'emplois, calculée en appliquant la règle de trois usuelle, se chiffrerait à 90 000 emplois. Les évaluations plus récentes sur l'élasticité-prix de la demande de travail, qui la situent à un niveau beaucoup plus bas de 0,15 à 0,3, conduiraient au contraire à un impact maximum de 20 000 emplois.

Il convient toutefois de relever que cette réforme peut être source de complexité et d'erreurs pour les entreprises. Elle conduira en outre à des régularisations importantes. Toutefois, le calcul annualisé se pratique déjà pour l'application du plafond de la sécurité sociale, qui structure une grande partie du calcul des cotisations, et les éditeurs de logiciels de paie connaissent ce mécanisme. Il est vrai qu'une régularisation annuelle sur

l'allègement dégressif peut être plus complexe qu'une régularisation sur le plafond, en raison du mode de calcul de l'allègement. Les risques de complexité pourraient conduire à n'appliquer l'annualisation, dans un premier temps, qu'aux entreprises d'une certaine taille, qui maîtrisent mieux les processus de paie et la gestion courante des obligations déclaratives. Si la mesure n'était pas appliquée aux entreprises de moins de 20 salariés, peu utilisatrices de rémunérations variables au cours de l'année, le rendement de la mesure ne serait que très modérément affecté (de moins de 400 millions).

Une deuxième piste, cumulable avec l'annualisation, pourrait être envisagée.

Scénario 2 : Calculer le taux de l'allègement général sur l'assiette CSG et non plus sur le salaire brut.

Cette évolution relève de la même logique que l'annualisation : à défaut de réintégrer des éléments exemptés dans l'assiette sociale, il s'agit de neutraliser le recours par l'employeur à des formes de rémunération hors assiette sociale sur le niveau de l'allègement Fillon, et de rapprocher le mode de calcul de cet allègement de la réalité économique qu'est le coût du travail pour l'employeur.

Comme l'annualisation, cette mesure rétablit l'égalité de traitement entre entreprises, pour un même niveau de coût effectif du travail. Le caractère favorable de l'exemption est maintenu, puisque l'élément exempté n'est pas assujéti en tant que tel. La déconnexion opérée entre le revenu de référence pour calculer le taux de l'exonération Fillon et l'assiette des cotisations sur laquelle elle s'applique n'est pas nouvelle puisqu'elle est opérée pour les heures supplémentaires.

Cette mesure est d'autant plus efficace qu'elle est accompagnée d'une annualisation du calcul de l'allègement, les éléments hors assiette CSG étant souvent versés de manière irrégulière au cours de l'année.

Son rendement est difficile à évaluer, car le taux marginal implicite que supporterait l'assiette de CSG réintégrée dans le calcul de l'allègement Fillon dépend du ratio entre l'assiette CSG et l'assiette des cotisations. En outre, la part des salariés dont le salaire est inférieur à 1,6 SMIC dans la différence entre l'assiette des cotisations et l'assiette CSG n'est pas connue.

Sur une hypothèse selon laquelle l'assiette CSG des salariés dont la rémunération est inférieure à 1,6 SMIC est de l'ordre de 2 % à l'assiette des cotisations¹⁹⁸, cette mesure réduirait d'environ 8 % le montant de l'allègement, soit un rendement de l'ordre de 2 Mds. Ce chiffre serait toutefois à affiner¹⁹⁹.

B - Les baisses ciblées de TVA dans les secteurs intensifs en main d'œuvre, un impact limité pour un coût élevé

1 - Les baisses ciblées de TVA ont pour objet le soutien de l'emploi, principalement par le canal de la demande

L'application de taux réduits de TVA à certains biens et services est rendue possible par la directive européenne 2009/47/CE du 5 mai 2009, qui autorise à titre permanent l'application facultative de taux réduits de TVA pour certains services à forte intensité de main-d'œuvre, pour lesquels il n'existe pas de risque de concurrence déloyale entre les prestataires de services dans les différents États membres. Cette directive donne un caractère permanent aux expérimentations autorisées par le Conseil européen en octobre 1999 (directive européenne n°1999/85/CE) en matière de taux réduits de TVA. Ces expérimentations étaient prévues pour une durée de trois ans jusqu'au 31 décembre 2002 et avaient été prolongées.

Tandis que certains taux réduits ou super-réduits de TVA ont pour objectif la baisse du prix de biens de première nécessité²⁰⁰ ou poursuivent des objectifs sociaux²⁰¹, certains ont pour objectif principal l'emploi.

¹⁹⁸ Hypothèse de 4 Mds€ de différence entre assiette CSG et assiette des cotisations pour 200 Mds€ de salaires.

¹⁹⁹ Pour un revenu d'1,2 SMIC, une hausse de 2 % du salaire de référence de l'allègement Fillon fait passer le taux d'allègement de 14,44 % à 13,31 %, soit une baisse de 8 % du taux d'allègement.

²⁰⁰ On peut citer à titre d'exemple les taux réduits de TVA sur les produits alimentaires, la distribution d'eau ou les produits pharmaceutiques.

²⁰¹ Cf. par exemple le taux de 5,5 % applicable aux terrains à bâtir achetés par des organismes d'HLM ou des personnes bénéficiaires de prêts spécifiques pour la construction de logements sociaux à usage locatif ou le taux de 5,5 % pour les ventes portant sur certains appareillages, ascenseurs et équipements spéciaux pour les handicapés.

Tableau n°25 : Coût des taux réduits de TVA ayant pour objectif principal l'emploi

Taux réduit de TVA ayant pour objectif principal l'emploi	Coût en Mds€ (2010)
Taux de 5,5 % pour les travaux de transformation, d'aménagement et d'entretien sur des logements achevés depuis plus de deux ans	5,15
Taux de 5,5 % applicable aux ventes à consommer sur place (« restauration ») ²⁰²	3
Taux de 5,5 % pour la fourniture de logements dans les hôtels et pour la fourniture de logements dans les campings classés	1,76 (dont 0,2 pour les campings)
Taux de 5,5 % pour les services d'aide à la personne fournis par les entreprises agréées	0,12
Coût total	10,03

Source : CPO, d'après le PLF pour 2010

Le coût de ces baisses ciblées de TVA s'élève à 10 Mds d'euros en 2010. Les taux réduits en matière de travaux d'entretien et d'amélioration du logement (1^{ère} dépense fiscale en termes de coût), de restauration (5^{ème}) et d'hôtellerie (12^{ème}) représentent de surcroît **trois des seize dépenses fiscales les plus coûteuses pour l'État.**

Les baisses ciblées de TVA permettent de stimuler l'emploi principalement par le canal de la demande²⁰³. La baisse des prix à la consommation permet une stimulation de la demande, d'autant plus forte que l'élasticité prix de la demande est forte et que le marché des biens est concurrentiel. La hausse de la demande s'accompagne alors d'une hausse de l'emploi, mais également des autres facteurs de production et ce, de manière indifférenciée. Si la baisse est ciblée sur un certain type de produit, des mécanismes de substitution entre les différents biens et services s'enclenchent, avec une déformation du panier de consommation au profit des biens et services concernés par la baisse de TVA et, si ce secteur est davantage intensif en main d'œuvre comparé au reste de l'économie, l'effet demande sera amplifié. A plus long terme, des mécanismes d'offre s'enclenchent, avec une baisse des coûts salariaux induite par une modération des revendications salariales.

Il convient de souligner qu'en ce qui concerne la baisse de la TVA en matière de restauration, une partie du coût de la mesure est destinée à financer les autres engagements pris par les professionnels du secteur.

²⁰² Cf. Article 22 de la loi n°2009-888 du 22 juillet 2009 de développement et de modernisation des services touristiques. Le taux réduit de TVA sur la restauration est en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2009.

²⁰³ Il peut y avoir également des effets sur l'offre de travail si l'employeur revalorise les salaires mais c'est l'effet demande de travail qui domine.

Dans le cadre du contrat d'avenir signé le 28 avril 2009, les professionnels se sont engagés à moderniser leurs établissements, revaloriser les salaires et lutter contre le travail illégal. Une partie du coût de la mesure serait donc destinée à financer ces investissements et à revaloriser les salaires. Ces effets ne sont pas modélisés dans le cadre du mécanisme de transmission d'une baisse de TVA décrit ci-dessus.

Le canal de stimulation de la demande, commun aux allègements de charges et aux baisses de TVA, sera d'autant plus efficace que la baisse des coûts se répercute dans les prix de vente. **En cas de concurrence imparfaite, une partie du coût de la mesure sera en effet accaparée par le comportement de marge des entreprises, limitant ainsi l'efficacité de la mesure.** En France, le *mark-up*, qui mesure ce comportement, dépend fortement du secteur d'activité. Ainsi, parmi les secteurs bénéficiant de taux réduits de TVA, la construction se caractérise par un *mark-up* faible tandis qu'il est très élevé pour les hôtels/café/restaurants (HCR).

Tableau n°26 : *Mark-up* par secteur²⁰⁴

Secteur	<i>Mark-up</i>
Industrie	1,16
Construction	1,04
Services marchands	1,42
.. dont commerce de détail	1,55
.. dont hôtels/café/restaurants	1,37
Total économie	1,26
.. dont secteur marchand non agricole	1,19

Source : Trésor-Eco n°27 de janvier 2008, Niveau et évolution de la concurrence sectorielle en France

Le choix de cibler les secteurs de l'hôtellerie, de la restauration et du bâtiment est cohérent avec l'objectif de soutenir des secteurs à forte intensité de main d'œuvre, pour lequel l'effet demande est amplifié :

- il s'agit en effet de secteurs peu exposés à la concurrence internationale. La part de la demande satisfaite par les importations est quasi nulle, alors qu'elle est en moyenne de 14 % dans le secteur marchand non agricole ;
- ce sont des secteurs de productivité moindre que dans l'ensemble de l'économie. La valeur ajoutée par tête, qui permet de mesurer cette productivité, est de 41 000 € dans le secteur HCR et de 59 000 dans la construction, contre 75 000 dans le secteur marchand non agricole ;

²⁰⁴ Un *mark-up* de 1,20 signifie que l'entreprise tarifie 20 % au dessus de son coût marginal de production ; il s'agit de moyennes sur la période 1995-2002.

- un surcroît de demande ciblée sur ces secteurs se traduirait par deux à trois fois plus de créations d'emplois directs que si elle n'était pas ciblée (pour générer un même chiffre d'affaires de 1M€, 8 salariés sont nécessaires dans le secteur des travaux d'entretien et d'amélioration du logement, 11 dans l'hôtellerie et 14 dans la restauration contre 4 en moyenne dans l'ensemble de l'économie) ;

Compte tenu de ces caractéristiques, la mise en place de taux réduits de TVA permet de rediriger une partie de la demande vers ces secteurs en envoyant un signal prix aux consommateurs par l'intermédiaire d'une baisse de la TVA. Au final, ce choix vise à soutenir la demande dans ces trois secteurs, pour une couverture d'environ 700 000 salariés sur un ensemble de 2,5 millions de salariés au total dans le bâtiment et HCR.

Tableau n°27 : Baisses ciblées de TVA²⁰⁵

Taux réduit de TVA	CA HT soumis au taux réduit	Emploi du secteur concerné par le taux réduit	Coût 2010 de la mesure
Entretien amélioration (1999)	36 Mds€ ^(a)	300 000 ^(b)	5,2 Mds€ ^(c)
Hôtellerie (1966)	8 Mds€ ^(c)	90 000 ^(d)	1,6 Mds€ ^(c)
Restauration (1 ^{er} juillet 2009)	21 Mds€ ^(a)	300 000 ^(b)	3 Mds€ ^(c)

Source : CPO

Lors de la mise en place du taux réduit dans l'entretien amélioration, deux crédits d'impôt spécifiques se sont éteints progressivement. Il faudrait donc tenir compte, lors de l'évaluation de l'effet net de la mise en place du taux réduit, de la suppression de ce soutien à la demande, d'un montant de 750 M€ en 1999 à comparer avec un coût en année pleine de 3 Mds€ pour le taux réduit à l'époque.

La mise en place du taux réduit dans la restauration s'est elle aussi accompagnée de la remise en cause des aides budgétaires dont bénéficiait le secteur HCR dans son ensemble. Ces aides avaient été instaurées par la loi n°2004-804 du 9 août 2004 relative au soutien à la consommation et à l'investissement, et renforcées par le « Contrat de croissance entre les organisations patronales et l'État en faveur de l'emploi et de la modernisation du secteur des hôtels, cafés, restaurants » signé le 17 mai

²⁰⁵ Notes : (a) obtenu à partir du coût de la dépense fiscale ; le Club de l'amélioration de l'habitat le chiffre à 35 Mds€ en 2006 ; le chiffre d'affaires de l'ensemble du secteur du bâtiment a atteint 168 Mds€ en 2007 (Source : SUSE) ; (b) Calcul : CPO à partir de la base SUSE 2007 ; pour la restauration, règle de trois à partir du chiffre d'affaires (c) calcul : CPO à partir des données de Comptabilité nationale, hors TVA rémanente ; (d) Calcul : CPO à partir de l'assiette concernée et des données des comptes nationaux 2007 ; (e) source PLF 2010.

2006. Ces aides prenaient la forme d'une subvention forfaitaire, par exemple de 114,4 € par mois pour un salarié à temps complet payé au SMIC, dans la limite de 30 salariés pour ne pas dépasser le plafond *de minimis*. Ces aides budgétaires, dont le coût a atteint 555 M€ en 2008, ont été supprimées lors de l'instauration du taux réduit de TVA sur la restauration. Le secteur HCR continue cependant à bénéficier de nombreux autres dispositifs dérogatoires²⁰⁶, comme l'a relevé précédemment le rapport.

2 - Des effets sur l'emploi plus limités

a) D'après les simulations macro-économétriques, l'impact des baisses ciblées de TVA sur l'emploi est moindre que celui des allègements généraux de charges

D'après le modèle macro-économétrique MESANGE²⁰⁷, une baisse d'un point de PIB des cotisations sociales employeur non ciblée sur les bas salaires se traduit par un surcroît de 276 000 emplois à long terme. Le même effort budgétaire dédié à une baisse de la TVA se traduirait lui par 124 000 emplois créés ou sauvés. A moyen terme, soit trois ans, le différentiel est moindre, avec 265 000 emplois dans le cas des allègements de charges contre 184 000 emplois dans le cas de la TVA. Il s'agit là d'évaluations données à titre indicatif car les chocs simulés ne correspondent pas tout à fait aux dispositions en vigueur : ainsi, les allègements de charges sont ciblés sur les bas salaires et les taux réduits de TVA s'appliquent à des secteurs intensifs en main d'œuvre, subtilités qui ne peuvent être modélisées dans les modèles macroéconomiques standards dans lesquels l'économie ne comporte qu'un seul bien (deux dans le cas de MESANGE) et dans lesquels il n'y a qu'un seul type de travailleur.

Afin de comprendre les mécanismes qui différencient fondamentalement les effets des allègements de charges de ceux des baisses ciblées de TVA, le tableau ci-dessous propose une décomposition indicative de ces effets.

²⁰⁶ De nombreuses niches sociales bénéficient à ce secteur, pour un montant total d'environ 2,7 Mds.

²⁰⁷ C. Klein et O. Simon (2010) « Le modèle MESANGE : nouvelle version réestimée en base 2000 », *Document de travail de la DGTPE*, n°2010/02.

Tableau n°28 : Effets de long terme sur l'emploi d'une baisse de TVA ciblée sur un secteur à forte intensité en main d'œuvre et d'allègements de charges ciblés sur les non qualifiés

Pour un coût budgétaire en 2007 de 1 point de PIB <i>ex ante</i> (19 Mds€)	Allègements de charges	Baisse de TVA
Effet total en % de l'emploi marchand non agricole	4,4 %	1,2 %
En nombre d'emplois	700 000	200 000
.. dont effet d'une mesure non ciblée (MÉSANGE)	1,7%	0,8%
<i>En nombre d'emplois (MÉSANGE)</i>	<i>276 000</i>	<i>124 000</i>
.... dont demande intérieure	0,9%	0,8%
.... dont compétitivité	0,2%	0,0%
.... dont substitution travail/capital	0,6%	-
.. dont substitution entre produits	-	0,4%
.. dont substitution au profit du travail peu qualifié et levée des contraintes d'un salaire minimum sur l'offre	2,7%	-

Source : CPO

Les effets de mesures non ciblées inspirés d'un modèle macro-économétrique comme MÉSANGE montrent un **effet plus important des allègements de charges pour un même montant de dépense fiscale** : l'emploi marchand non agricole s'accroît de 1,7 % contre 0,8 % pour une baisse de TVA. Cet écart est dû essentiellement à la substitution au profit du travail qui s'opère dans le cadre des allègements de charges et, dans une moindre mesure, à une amélioration plus importante de la compétitivité. De plus, comme les allègements de charges sont concentrés sur le travail peu qualifié et que la demande de travail est plus élastique à son coût pour ce type de travail, il y a un effet supplémentaire de 2,7 % sur l'emploi. Dans le cas de baisses ciblées de TVA, le surcroît d'emplois est lié à la déformation de la demande au profit de services intensifs en main d'œuvre (0,4 %) et à un effet de déclaration d'activité antérieurement dissimulée (non chiffré car on ne considère que les créations véritables d'emplois).

b) Les évaluations des effets empiriques sur l'emploi des taux réduits de TVA

L'évaluation des effets sur l'emploi des baisses ciblées de TVA est plus difficile à conduire qu'en matière d'allègement de charges sur les bas salaires. En effet, ces baisses ont ciblé des secteurs entiers, ce qui rend difficile la définition d'un groupe de contrôle pour des évaluations ex-

post. De plus une multitude de facteurs²⁰⁸ ont pu affecter l'ensemble du secteur concerné par le taux réduit. **Les évaluations réalisées sont en conséquence moins nombreuses et moins conclusives.**

Compte tenu du nombre plus important d'expériences de baisses ciblées de TVA dans l'Union européenne qu'en France, un rapport a été publié par la DG-TAXUD en juin 2007²⁰⁹. **Le rapport conclut à l'intérêt théorique de viser des secteurs où la main d'œuvre est non qualifiée mais ne s'avance pas cependant sur d'éventuelles estimations empiriques *ex-post*.**

En raison du caractère expérimental des baisses ciblées de TVA autorisées par la directive 1999/85/CE du Conseil européen, une évaluation des effets économiques par les États membres était prévue dès l'origine. Cette évaluation a abouti à des contributions de l'ensemble des États membres, dont la France, et ont fait l'objet d'une synthèse par la Commission européenne en juin 2003.

Cette synthèse note que, parmi les secteurs concernés, seul celui des travaux d'entretien et d'amélioration du logement a répercuté une part significative de la baisse de TVA dans les prix, que le rapport de la France à la Commission évalue à 75 %. **Le rapport de synthèse de la Commission européenne note par ailleurs qu'il n'y a « pas d'effets robustes sur l'emploi »,** étant donné que seuls deux pays évaluent un effet substantiel, de 43 000 emplois dans le cas du secteur de l'entretien et de l'amélioration du logement tel qu'estimé par le rapport de la France. Cette estimation est contingente à une hypothèse de 45 735 € de chiffre d'affaires par salarié, soit moitié moins qu'estimé à partir des données de comptabilité nationale ou de la base Suse de l'Insee et à une répercussion de 75 % de la baisse de TVA dans les prix. Même dans ce cas, la Commission européenne note que le coût par emploi créé par le taux réduit dans l'entretien amélioration est de 89 000 €. **Le rapport de la Commission européenne estime par ailleurs que la TVA « ne semble donc pas un bon instrument à retenir » et que « pour un même coût budgétaire, une baisse des charges sur le travail crée 52 % de plus d'emplois ».**

²⁰⁸ On peut citer à titre d'exemple la tempête de 1999 (surcroît d'activité des entreprises de travaux chiffré à 75 M€), suppression de crédits d'impôt, le boom des transactions immobilières dans l'ancien et la hausse du nombre de logements neufs mis en chantier ou le contexte de récession économique dans lequel a été instaurée la TVA restauration.

²⁰⁹ "Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union".

Une étude commanditée par la CAPEB²¹⁰ en mai 2005²¹¹ évalue pour sa part à 52 800 le nombre d'emplois créés du fait du taux réduit de TVA sur les travaux d'entretien du logement, dont 39 000 dans le secteur du bâtiment. Ces chiffres reposent sur une évaluation de 2 Mds€ de surcroît de chiffre d'affaires pour le bâtiment et 1,8 Mds€ dans le reste de l'économie et une hypothèse de 51 000 € par salarié dans l'entretien amélioration contre 130 000 € dans le reste de l'économie.

L'étude de la DGTPE de décembre 2005²¹² retient pour sa part une fourchette de création d'emplois allant de 30 000 à 50 000 emplois.

Tableau n°29 : Impact sur l'emploi de la TVA à taux réduit dans l'entretien-amélioration du bâtiment

Etude	Emplois	.. dont bâtiment
Rapport France (2002)	43 000	
Étude CAPEB (2005)	52 800	39 000
DGTPE (2005)	30 000 à 50 000	

Source : CPO

Pour la TVA restauration, les estimations *ex ante* réalisées par la Direction de la Prévision pour le mémorandum du Gouvernement français de 2003 aboutissent à des effets compris entre 10 000 et 50 000 emplois créés, une estimation médiane de 40 000 emplois créés étant retenue. Cette fourchette relativement large résulte de l'approche utilisée²¹³.

Tableau n°30 : Impact sur l'emploi de la TVA à taux réduit dans la restauration (hors suppression des aides antérieures)

Etude	Emplois	.. dont HCR
Etude DP-DARES (2003)	10 000 à 50 000	-
Mémorandum français (2003)	40 000	-
Contrat d'avenir (2009)	-	40 000

Source : CPO

²¹⁰ Confédération de l'artisanat et des petites entreprises du bâtiment.

²¹¹ *Impact sur l'économie française de la révision du taux de TVA applicable aux travaux d'entretien du logement*, Institut d'informations et de conjonctures professionnelles, mai 2005.

²¹² *Les effets des baisses ciblées de TVA sur l'activité et sur l'emploi*, DGTPE, décembre 2005. Ces estimations, en équilibre partiel comme en équilibre général, intègrent, comme en 2002, la remise en cause corrélative des avantages fiscaux lors de la mise en place du taux réduit de TVA.

²¹³ Modélisation en équilibre partiel avec comme hypothèses qui conditionnent les résultats, une élasticité prix de la demande comprise entre -1 et -1/2, et une répercussion de 1/3 à un de la baisse de TVA dans les prix de vente.

Le point central d'une évaluation *ex-ante* de la TVA restauration réside dans le degré de répercussion dans les prix TTC. A ce stade, s'il est encore trop tôt pour juger définitivement de cette répercussion, elle serait d'au moins 50 % du coût de la mesure, donc dans la fourchette retenue pour les estimations *ex-ante* (voir encadré ci-dessous). Cette évaluation est entourée d'incertitude dans la mesure où le contrefactuel d'évolution des prix pourrait être moins dynamique dans un contexte de ralentissement économique (aléa à la baisse) et où, à l'inverse, les prix TTC pourraient continuer à être atones si bien qu'à terme la répercussion serait plus importante (aléa à la hausse).

Encadré n°22 : impact de la baisse de TVA dans la restauration sur les prix

On a déjà observé une baisse de l'IPC restauration, de 1,4% en juillet 2009 et de 0,2 % en août 2009 et depuis, les prix augmentent sur une tendance de 0,05 % par mois contre 0,2% par mois auparavant. **La baisse de l'IPC restauration a donc atteint 1,4 % entre le mois de juin 2009 et le mois d'avril 2010.**

Cette baisse ne peut être comparée à la baisse théorique des produits soumis au taux réduit, qui serait de 11,8 %²¹⁴, car la **baisse théorique maximale de l'IPC restauration est de 6,7%**, comme noté dans la note de conjoncture de l'INSEE de décembre, en raison du poids des produits non concernés par la baisse de TVA, notamment les boissons alcoolisées.

Ces deux chiffres, 1,4 % contre 6,7 %, ne peuvent pas encore être comparés directement en raison de la notion de contrefactuel : en l'absence de la TVA restauration, les prix n'auraient pas été stables, mais auraient probablement continué à augmenter ; si ce rythme contrefactuel d'augmentation est pris égal à 0,2 % par mois (comme par le passé, qui est aussi le contrefactuel choisi dans la note de conjoncture), cela signifie une répercussion de 3 % dans les prix de vente TTC, soit **un partage d'environ 50-50 des gains de la TVA restauration entre restaurateurs et consommateurs.**

Source : CPO

La suppression des aides directes à l'emploi dont bénéficiait le secteur de la restauration (550 M€ en moyenne annuelle au cours des dernières années) avant l'instauration du taux réduit de TVA diminue également l'impact attendu sur l'emploi, compte tenu de l'augmentation du coût du travail induite par la suppression de ces aides.

²¹⁴ $(19,6\% - 5,5\%) / (1 + 19,6\%)$.

L'évolution de l'emploi *ex-post* dans le secteur HCR semble plutôt favorable depuis la mise en place de la TVA restauration (-6 900 emplois en 2008, -7 000 au 1^{er} semestre 2009, +9 400 au second et selon les premiers résultats de l'Insee sur le 1^{er} trimestre 2010, +12 300 emplois sur le début de l'année). Toutefois, ces 21 700 créations nettes d'emplois depuis l'été 2009²¹⁵ devraient être comparées au contrefactuel d'évolution en l'absence de la mise en place de la TVA restauration, qui demeure inconnu. En effet, il ne s'agit probablement pas du rythme de créations d'emplois moyen, soit entre 15 000 et 20 000 emplois par an depuis le début des années 1990, du fait de la récession de la fin 2008 et du début 2009. **L'impact ex-post sur l'emploi de la seule baisse ciblée de TVA dans la restauration reste donc difficile à apprécier et demeure incertain.**

En ce qui concerne le secteur des services d'aides à la personne, l'impact spécifique du taux réduit de TVA demeure difficile à isoler – et reste en tout état de cause, très limité en valeur absolue²¹⁶. La TVA à taux réduit dans le secteur ne concerne que les heures effectuées par des entreprises privées, soit 0,3 % de l'activité totale en 2005, les particuliers employeurs et les associations étant pour leur part exonérées de TVA. Selon l'étude de la DGTPE de 2005, la pérennisation du taux réduit de TVA serait nécessaire à la compétitivité des entreprises privées dans le secteur en terme de coût avec le travail au noir, même si le recours à aux entreprises privées demeure plus coûteux que le gré à gré ou le recours à un prestataire associatif.

La TVA à 5,5 % sur la fourniture de logements dans l'hôtellerie, beaucoup plus ancienne (1966), n'a pas fait pour sa part d'étude spécifique relative à son impact sur l'emploi, et ce malgré son coût (1,56 Mds€ en 2010).

²¹⁵ Le chiffre de 21700 créations nettes d'emploi dans le secteur de la restauration depuis la mise en place de la TVA dans la restauration a été annoncé par le Secrétariat d'État au commerce début juillet 2010.

²¹⁶ Cf. étude précitée de la DGTPE de décembre 2005.

Enfin, **l'efficience de ces baisses ciblées de TVA semble moindre, avec un coût *ex-ante* par emploi créé ou sauvegardé au moins trois ou quatre fois plus élevé que pour les allègements de charges**, selon les estimations prises en compte : il serait en effet compris entre 80 000 et 135 000 €²¹⁷.

Selon la même méthodologie que celle utilisée pour les allègements de charges, on peut par ailleurs estimer le coût net par emploi, ou coût *ex-post*. Le coût net serait d'au moins 40 000 € pour une baisse de TVA, alors qu'il serait inférieur à 10 000 € pour les allègements de charges.

c) Des effets incertains en matière de lutte contre le travail dissimulé

Les secteurs du bâtiment et des hôtels-café-restaurants sont traditionnellement considérés comme particulièrement atteints par la pratique du travail dissimulé, ainsi que les secteurs de l'agriculture et du spectacle et font en conséquence partie des priorités du plan national de contrôle²¹⁸. Aussi **la lutte contre le travail dissimulé constitue-t-elle un deuxième objectif mis en avant pour les baisses ciblées de TVA**, comme cela est le cas en matière d'entretien – amélioration du logement.

Selon les données de la Direction générale du Travail une stagnation voire une réduction du nombre d'infractions au code du travail dans le secteur du BTP est constatée (entre 7 000 et 10 000 infractions constatées de 2006 à 2010, contre 2 000 à 3 000 entre 2003 et 2006). Toutefois le BTP reste, à hauteur de 33 %, le secteur le plus infractionniste en France, loin devant le secteur de la restauration (20 %) et le commerce (17 %).

En ce qui concerne le taux réduit de TVA dans la restauration, la mesure n'a pas fait baisser le poids des infractions au code du travail. Selon la Direction générale du travail, le nombre de procès-verbaux d'infractions rédigés par l'inspection du travail était de 1 702 en 2004 et de 4 202 en 2009. Le travail dissimulé dans ce secteur semble en particulier ne pas avoir reculé : le nombre de procès-verbaux pour travail

²¹⁷ Si on retient les effets sur l'emploi tels que modélisés par MESANGE ou l'objectif affiché de 40 000 emplois de la TVA restauration, le coût brut par emploi serait d'au moins 90 000 € ; si est prise en compte l'estimation du rapport de la France en 2002 relatif à la TVA en matière d'entretien et d'amélioration du logement, le coût serait encore plus élevé, à plus de 120 000 € ; enfin selon l'étude de la DGTPE de décembre 2005, le coût par emploi créé dans le secteur entretien / amélioration du logement serait compris entre 80 000 et 135 000 €.

²¹⁸ *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Conseil des prélèvements obligatoires, 2007.

dissimulé s'établit en 2009 à 3 010 (plus de 3000 constatations par an en 2007, 1370 en 2004).

Il convient de relever qu'**au niveau national, le nombre d'infractions relevées dans tous les secteurs est en baisse**. Le nombre de procès-verbaux d'infractions au code du travail dressés par l'inspection du travail était de 29 150 en 2007 et s'est établi à 22 843 en 2009.

3 - Les évolutions envisagées

Compte tenu de leur coût particulièrement élevé et de leurs effets limités et incertains sur l'emploi par rapport aux allègements généraux de charges sociales sur les bas salaires, les baisses ciblées de TVA ne semblent pouvoir être que des mesures additionnelles en matière d'emploi. En conséquence, la modification de ces dispositifs pourrait être envisagée, dans un souci de rendement budgétaire.

Proposition n°32 : Limiter le coût des taux réduits de TVA

Deux scénarios peuvent être envisagés :

Scénario 1 : Supprimer le taux de TVA à 5,5 % dans la restauration

Les effets sur l'emploi de cette baisse ciblée de TVA apparaissent en effet plus incertains que ceux constatés dans le secteur de l'entretien et l'amélioration du logement. La part du coût de la mesure accaparée par le comportement de marge des entreprises, qui limite son efficacité, est beaucoup plus importante dans le secteur HCR que dans le secteur du bâtiment et l'impact attendu en termes d'emplois créés est plus faible. Compte tenu du coût de cette mesure (3 Mds€) et des effets réels incertains, sa suppression apparaît souhaitable.

Scénario 2 : Relever le taux réduit de TVA dans la restauration à hauteur de 10 à 12 % et, de manière générale, envisager la création d'un deuxième taux réduit plus élevé, qualifié ci-après de « taux intermédiaire ».

A défaut de sa suppression, le relèvement du taux de TVA dans la restauration à hauteur de 10 % à 12 % pourrait constituer une alternative souhaitable.

De manière générale, il conviendrait par ailleurs d'envisager la mise en place d'un taux intermédiaire, qui pourrait être appliqué à certains biens ou services bénéficiant déjà de taux réduits.

La France n'a en effet pas exploité la possibilité de créer un deuxième taux réduit, alors que le droit communautaire l'y autorise. Cette piste semble d'autant plus intéressante que **la France applique un taux**

réduit à 5,5 %, sensiblement inférieur à la moyenne européenne des taux réduits, qui s'établit à 8,24 % au 1^{er} juillet 2010. Le taux super-réduit français reste par ailleurs le plus bas des 7 États membres qui utilisent ce mécanisme autorisé par le droit communautaire²¹⁹.

**Tableau n°31 : Taux de TVA dans l'Union Européenne
au 1^{er} juillet 2010**

Pays	Taux normal	Taux réduit	Taux super-réduit	Taux « parking » ²²⁰
Allemagne	19%	7%	-	-
Autriche	20%	10%	-	12%
Belgique	21%	6 et 12 %	-	12%
Bulgarie	20%	7%	-	-
Danemark	25%	-	-	-
Espagne	18%	8%	4%	-
Finlande	23%	9 et 13 %	-	-
France	19,60%	5,50%	2,1 %	-
Grèce	23%	11%	5,5 %	-
Irlande	21%	13,5 %	4,8 %	13,5 %
Italie	20%	10%	4%	-
Luxembourg	15%	6 et 12 %	3%	12%
Pays-Bas	19%	6%	-	-
Portugal	21%	6 et 13 %	-	13%
Royaume-Uni	17,5%	5 %	-	-
Suède	25%	6 et 12%	-	-
Chypre	15%	5 et 8%	-	-
Estonie	20%	9%	-	-
Hongrie	21%	5 et 9 %	-	-
Lettonie	21%	10%	-	-
Lituanie	21%	5 et 9%	-	-
Malte	18%	5 %	-	-
Pologne	22%	7%	3%	-
République slovaque	19%	6 et 10%	-	-
Roumanie	24%	5 et 9%	-	-
Slovénie	20%	8,5%	-	-
Moyenne UE	20,31%	8,24%	-	-

Source : Taux de TVA appliqués dans les États membres de l'Union européenne au 1^{er} juillet 2010, Commission européenne

²¹⁹ Conformément au droit communautaire, les taux réduits ne peuvent en principe être inférieurs à 5 %. Toutefois, les États qui ont adopté avant le 1^{er} janvier 1991 des taux inférieurs (« taux super-réduits ») peuvent continuer de les appliquer.

²²⁰ Le taux parking est un taux qui ne peut être inférieur à 12 % et peut être appliqué, à titre provisoire, par les États membres qui appliquaient avant le 1^{er} janvier 1991 un taux réduit à des produits qui ne figurent pas à l'annexe III de la directive 2006/112/CE, afin de leur permettre de s'acheminer plus aisément vers le taux normal.

Au sein des dix États-membres qui ont établi un deuxième taux réduit, le premier taux est généralement proche de 5-6 % et le deuxième est fixé à hauteur de 12-13%²²¹ ou entre 8 et 10 %.

Au regard de ces éléments et pour que le relèvement de certains taux réduits de TVA permette une réduction significative du coût de ces mesures, **le taux intermédiaire envisagé ne devrait pas être inférieur à 10 ou 12 %.**

En ce qui concerne les baisses ciblées de TVA dans les secteurs intensifs en main d'œuvre, l'usage du taux réduit est variable selon les secteurs et les États membres. 21 États membres appliquent un taux réduit pour l'hôtellerie, compris dans une fourchette allant de 3 % (Luxembourg) à 13,5 % (Irlande). En matière de travaux sur les logements, seuls 11 États-membres appliquent un taux réduit. Avec son taux de 5,5 %, la France se situe au deuxième rang des États membres appliquant le taux le plus bas, après le Royaume-Uni (5 %). Enfin, la restauration fait l'objet d'un taux réduit dans 14 États-membres. La France est également au deuxième rang des États membres appliquant le taux le plus bas, après le Luxembourg qui dispose d'un taux super-réduit de 3 %.

A titre d'exemple, les ressources fiscales supplémentaires qui pourraient résulter d'un relèvement des taux réduits de TVA sur les secteurs intensifs en main d'œuvre seraient de 3,2 Mds€ en cas d'application d'un taux de 10 % et de 4,6 Mds€ en cas d'application d'un taux de 12 %. Ce chiffre constitue toutefois la borne haute du gain attendu, dès lors qu'il ne prend pas en compte les effets induits par ce relèvement des taux sur la demande²²² et l'emploi : le gain constaté serait donc probablement moindre.

²²¹ Sept des dix États membres ayant établi deux taux réduits ont fixé le taux le plus élevé à 12 ou 13 %, les trois autres pays concernés l'ayant établi à hauteur de 8, 9 ou 10 %.

²²² L'impact théorique d'une hausse des taux réduits de TVA sur les ménages diffère en raison des structures différentes de la consommation en fonction de l'âge et de l'importance plus ou moins grande dans le panier de dépenses des produits exonérés ou faiblement taxés. Dans son rapport relatif à l'équité intergénérationnelle de novembre 2008, le Conseil avait réalisé une simulation de l'impact d'une hausse uniforme du taux réduit de la TVA et constaté qu'elle modifierait le poids des prélèvements obligatoires de manière globalement plus défavorable pour les ménages les plus âgés.

C - Les dispositifs dérogatoires en faveur de certains publics et secteurs spécifiques

1 - Au sein des dispositifs dérogatoires ciblés sur certaines formes d'emploi, le crédit d'impôt apprentissage pourrait être ciblé sur le public le moins qualifié

Les exonérations ciblées sur certains publics ou formes d'emploi peuvent être regroupées en deux catégories :

- d'une part, des exonérations portant sur des contrats destinés à des publics en formation en entreprise et dans certains cas de dispositifs fiscaux (crédit d'impôt apprentissage);
- d'autre part, des exonérations sur l'emploi de personnes en grande difficulté sociale : contrat d'accompagnement vers l'emploi, structures d'insertion, associations intermédiaires.

L'apprentissage constitue le dispositif d'exonération le plus ancien et le plus intense.

En effet, **le dispositif bénéficie d'une exonération totale de toutes les cotisations et contributions sociales salariales et des cotisations patronales de sécurité sociale** (à l'exclusion de la cotisation ATMP). Le montant des prélèvements restants est réduit par un abattement d'assiette de 11 points de SMIC pour les employeurs de plus de 10 salariés, et par une exonération complète pour les employeurs de moins de 11 salariés. L'accès à cette exonération est soumis aux conditions générales régissant l'apprentissage.

Par ailleurs, les entreprises bénéficient d'un **crédit d'impôt apprentissage**²²³, qui permet une économie de 1600 € par apprenti (ou 2200 € dans certains cas²²⁴). L'objectif de la mesure est double. Le crédit d'impôt doit, d'une part, compenser la nouvelle contribution au développement de l'apprentissage²²⁵, appelée à remplacer la dotation de décentralisation apprentissage, et d'autre part donner un nouvel élan à l'apprentissage, dont les effectifs, après avoir fortement augmenté dans les années 1990, stagnent autour de 360 000 depuis 2000 et ce afin de lutter contre le fort chômage des jeunes. L'objectif affiché est de porter à

²²³ Il s'agit de la mesure 210311, article 244 quater G du CGI, créée par la loi de cohésion sociale du 18 janvier 2005.

²²⁴ Lorsque l'apprenti a la qualité de travailleur handicapé, bénéficie d'un accompagnement spécialisé ou est employé par une entreprise portant le label « entreprise du patrimoine vivant ».

²²⁵ Calculée sur la masse salariale des entreprises assujetties à la taxe d'apprentissage, son taux était de 0,06% pour 2005, de 0,12% pour 2006 puis de 0,18% à partir de 2007.

500 000 le nombre d'apprentis à l'horizon 2010. **Le coût de la mesure fiscale en faveur des entreprises²²⁶ est évalué à 370 M€ en 2009 et 2010.**

Créés en 2004, les **contrats de professionnalisation** conclus par des demandeurs d'emploi de plus de 45 ans bénéficient d'une franchise de cotisations patronales de sécurité sociale sur la partie du salaire correspondant au SMIC horaire. Ce dispositif est soumis aux conditions régissant le contrat de professionnalisation.

Les **gratifications versées aux stagiaires** en entreprises bénéficient pour leur part d'une franchise de cotisations patronales de sécurité sociale, de CSA, de cotisation FNAL, de VT, de CSG et de CRDS sur la partie de la rémunération correspondant à 12,5 % du plafond horaire de la sécurité sociale. Ce dispositif a été instauré en 2006 pour accompagner les dispositions encadrant le recours aux stagiaires en entreprise.

Les rémunérations versées dans le cadre du **contrat d'accompagnement dans l'emploi** (CAE) bénéficient d'une part d'une franchise de cotisations patronales de sécurité sociale (sauf ATMP) dans la limite du SMIC, et d'une exonération totale de TS, de TA et de PEEC. Les rémunérations versées par les **structures d'insertion** aux personnes qu'elles emploient bénéficient d'une franchise de cotisations patronales de sécurité sociale (sauf ATMP) dans la limite du SMIC. L'emploi de personnes sans emploi rencontrant des difficultés sociales par des **associations intermédiaires** en vue de mise à disposition donne lieu à une franchise de cotisations patronales de sécurité sociale sur la rémunération des 750 premières heures de travail par an d'un salarié.

Si les effectifs d'apprentis ont augmenté régulièrement dans un premier temps et franchi la barre des 400 000 en 2007, leur nombre semble depuis lors se stabiliser. **Les évolutions du profil des apprentis doivent surtout être soulignées²²⁷**. L'augmentation du nombre des apprentis tient essentiellement à une forte progression des élèves de niveaux I (diplômes ingénieurs, DESS, Master), II (Licence, Maîtrise) et III (BTS/BTSA, DUT), tandis que les niveaux IV (BP, Baccalauréat professionnel) et surtout V (CAP, BEP) stagnent. Le développement de l'apprentissage est lié, dans une large mesure, à son développement aux niveaux supérieurs et équivalents au baccalauréat.

²²⁶ S'ajoute au crédit d'impôt en faveur des entreprises l'exonération d'impôt sur le revenu sur les salaires des apprentis.

²²⁷ R. Sanchez, *L'apprentissage en 2007 : la durée des contrats d'apprentissage continue de baisser*, Dares, *Premières Synthèses, Premières Informations*, n°20-1, juillet 2009.

Tableau n°32 : Evolution du nombre d'apprentis de 1996 à 2008

Année	Evolution 2008/1996	Evolution 2008/2005
niveau V	4%	6%
niveau IV	111%	19%
niveau III	264%	40%
Niveau II	508%	22%
Niveau I	790%	84%
Total	45%	15%

Source : CPO selon *Les apprentis, Repères et références statistiques*, édition 2009

Le crédit d'impôt apprentissage paraît en ce sens éloigné de l'objectif initial de la mesure, puisqu'il bénéficie largement à des jeunes ayant un niveau de qualification élevé, alors qu'il avait pour objectif de permettre le « retour à l'emploi des jeunes les plus éloignés du marché du travail ».

Pour remédier à ce hiatus, une réflexion pourrait être conduite afin de recentrer le crédit d'impôt apprentissage sur l'emploi des moins qualifiés, qui rencontrent davantage de difficultés sur le marché du travail.

Proposition n° 33 : Envisager de cibler le crédit d'impôt apprentissage sur les apprentis les moins qualifiés.

Tandis que le bénéfice des autres dispositifs dérogatoires serait maintenu pour l'ensemble des apprentis, le crédit d'impôt apprentissage serait recentré sur les moins qualifiés, qui représentent 78,8 % du nombre total d'apprentis en 2008 (niveaux IV et V). Cette évolution devrait avoir un faible impact sur les petites entreprises, l'apprentissage dans l'enseignement supérieur étant plus fréquent dans les entreprises de plus de 250 salariés (40 % de leurs contrats)²²⁸.

2 - Les dispositifs dérogatoires en faveur de certains secteurs, activités et professions

Les dispositifs sectoriels sont limités par le cadre communautaire : ainsi, les allègements de charges patronales décidés en 1996 dans le cadre du « plan textile » ont été abandonnés après avoir été qualifiés d'aides d'État (décision de la Commission 97/811/CE du 8 avril 1997). Il existe toutefois des exonérations sectorielles, admises en raison de leur faible impact sur les échanges, de leur faible montant qui leur permet de respecter le seuil *de minimis*, ou de leur objectif qui permet de les justifier (objectif social, économique, de recherche et de développement).

²²⁸ *L'apprentissage en 2008*, Dares Analyses, n°024, avril 2010.

Il existe une multitude de dispositifs dérogatoires, tant fiscaux que sociaux, bénéficiant à certaines professions ou métiers spécifiques et il n'est donc pas envisageable de les mentionner de manière exhaustive. Certains de ces dispositifs ont été évoqués précédemment, tel que l'avantage forfaitaire repas dans le secteur HCR (156 M€), qui fait partie des nombreux dispositifs applicables à ce secteur.

De manière générale, il convient de souligner que l'ensemble des exonérations de charges ciblées sur des secteurs, des personnes ou des territoires spécifiques voient leur efficacité réduite par l'existence des allègements généraux de charges : en effet, dès lors qu'existe un allègement général sur les bas salaires annulant l'essentiel des cotisations patronales de sécurité sociale au niveau du SMIC, l'avantage offert par les exonérations ciblées n'est que « différentiel » par rapport à l'allègement général. Cela conduit à une concentration de l'avantage des exonérations ciblées sur des niveaux de rémunération où la baisse des cotisations est moins efficace et répond le moins à la cible initiale.

a) Les exonérations de cotisations sociales pour les entreprises de services au domicile des personnes

Au-delà du taux réduit de TVA dont bénéficient les entreprises dans le secteur des aides à la personne (cf. supra), **l'emploi de salariés par des entreprises de services au domicile des personnes donne lieu à un régime d'exonération :**

- une franchise de cotisations patronales de sécurité sociale (sauf ATMP) dans la limite de la partie du salaire correspondant au SMIC horaire ;
- pour la part de la rémunération des salariés en raison de l'emploi au domicile d'une personne définie comme « fragile » par le code de l'action sociale et des familles, l'exonération de cotisations patronales de sécurité sociale est totale, sans plafond de rémunération. Lorsque la personne « fragile » est une personne de 70 ans non dépendante, l'exonération est toutefois limitée aux 65 premières heures de travail.

Ces dispositifs s'inscrivent dans une politique visant à la fois à favoriser le développement de l'offre de services à la personne, pour répondre à des besoins non satisfaits faute d'offre (notamment, en matière d'aide à l'autonomie des personnes dépendantes), à faciliter l'activité des personnes à qualification élevée par le recours aux services à domicile et à exploiter le « gisement d'emplois » que représenteraient les services à la personne. Il s'agit également de réduire le coût de ces services, notamment pour les personnes handicapées ou dépendantes.

Hors particuliers employeurs, les exonérations de charges sociales pour les services à la personne coûteraient en 2010 960 M€ (1,83 Mds€ en incluant les particuliers employeurs).

Les dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises de services à la personne²²⁹, qui font seuls partie du champ d'analyse du présent rapport, ne représentent qu'une très faible part du secteur des services à la personne et des aides qui lui sont accordés. Il n'est dès lors pas possible d'isoler l'impact de ces seuls dispositifs sur la création d'emplois dans le secteur des aides à la personne.

Le secteur des services à la personne dans son ensemble bénéficie d'un cumul de dispositifs dérogatoires et prestations sociales²³⁰ très important. **L'effort financier public au titre des seuls dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux atteint ainsi 6,57Mds€** en 2009, qui ont bénéficié à 3,4 millions de particuliers employeurs, à environ 7 000 associations et 4 700 entreprises agréées.

Le coût global de ces mesures est à rapprocher de celui du nombre d'emplois créés. Que l'on retienne celui de l'Agence nationale des services à la personne (312 000 créations d'emplois depuis 2004, soit environ 62 000 par an) qui repose sur des bases méthodologiques contestables comme le souligne la Cour des Comptes²³¹, ou celui de l'INSEE (de l'ordre de 36 000 ETP créés par an), **l'efficacité des exonérations sociales et fiscales en termes de créations d'emplois pose question** : 105 000 € annuels par « emploi » créé dans le premier cas, 180 000 € dans le second.

Selon la Cour des Comptes, « *le coût de ces mesures plaide pour une sortie progressive de certains de ces dispositifs et un ciblage plus précis des exonérations accordées* ».

De plus, comme les autres exonérations ciblées de charges sociales, l'avantage offert par ces exonérations n'est que différentiel par rapport à l'allègement général sur les bas salaires et tend à croître avec le salaire. Il

²²⁹ Taux de TVA à 5,5 % en faveur des entreprises dans le secteur des aides à la personne, exonérations de cotisations sociales présentées ci-dessus ainsi que des crédits d'impôt

²³⁰ Dispositifs de crédits d'impôt sur le revenu, CESU préfinancés, prestations sociales destinées à financer le coût résiduel : APA, PCH, PAJE, action sociale...

²³¹ L'agence a en effet comptabilisé comme un « emploi » le fait qu'une personne déclare avoir travaillé une fois dans l'année (ne fut ce que quelques heures). Cf. *La politique en faveur des services à la personne*, rapport public annuel 2009, Cour des Comptes.

est alors maximal pour des niveaux de salaire pour lesquels l'efficience de l'aide est probablement réduite²³².

Par ailleurs, **le ciblage de la mesure en termes de bénéficiaires pose problème** :

- sont aujourd'hui considérées comme personnes fragiles les personnes âgées de plus de 70 ans, bien qu'en bonne santé et n'ayant besoin d'aucune assistance particulière dans la vie quotidienne, y compris lorsqu'elles perçoivent des revenus importants (loyers, rentes...). Cette seule condition d'âge, qui résulte d'une disposition ancienne, n'apparaît pas comme un critère pertinent.
- la différenciation entre les deux régimes d'aides est peu contrôlable par les organismes de recouvrement, et a perdu de sa signification avec le développement de prestations d'aides aux personnes visant à solvabiliser les besoins des personnes handicapées et dépendantes (allocation personnalisée d'autonomie – APA – et prestation de compensation du handicap – PCH).

Au regard de ces constats et au-delà de la réduction du champ des activités éligibles aux dispositifs dérogatoires et du relèvement du taux réduit de TVA déjà proposés par le rapport, **il pourrait être envisagé de réduire le coût de la mesure, compte tenu de son impact limité sur l'emploi, et de mieux cibler les bénéficiaires.**

Proposition n°34 : Réduire les exonérations de cotisations sociales pour les entreprises de service au domicile des personnes.

Les évolutions qui pourraient être envisagées pour les exonérations de charges sont les suivantes :

Scénario 1 : Aligner les exonérations de cotisations sociales patronales sur le régime des allègements généraux de charges sur les bas salaires.

L'évolution proposée permettrait de tirer les conséquences de l'existence de l'allègement général de charges sur les bas salaires et de la perte d'efficience d'un avantage qui se maintient à tout niveau de salaire. Le gain en simplification est net.

Scénario 2 : Transformer les exonérations en faveur des services à la personne en allègements dégressifs.

²³² Conformément à l'hypothèse classique d'une élasticité-prix de la demande de travail décroissante avec le salaire.

Sans être aussi radical que le précédent, ce scénario concentre les exonérations sur les niveaux de rémunération plus bas, qui sont à la fois ceux où l'exonération est la plus efficiente et ceux qui correspondent le plus aux métiers de l'aide au domicile des personnes dépendantes, à l'origine visés notamment par l'exonération pour personnes fragiles. Cette concentration prévient les risques d'effet d'aubaine et d'optimisation via l'extension des services aux personnes à presque toute forme de services, ainsi que cela est déjà pratiqué.

L'allègement dégressif pourrait prendre la forme d'une franchise sur les cotisations portant jusqu'à un niveau de salaire supérieur au SMIC puis être dégressif jusqu'à un point de sortie légèrement supérieur à celui de l'allègement Fillon. L'effet sur l'emploi serait limité dès lors que la réduction de l'exonération ne concernerait que les emplois à faible élasticité-prix. Le rendement budgétaire dépendrait des paramètres de l'allègement dégressif.

La direction de la sécurité sociale a étudié un scénario combinant les deux options précédentes, en faisant basculer l'exonération pour les services à la personne « non fragile » vers l'allègement Fillon, et l'exonération pour les personnes fragiles vers un allègement dégressif (exonération totale jusqu'à 1,4 SMIC, allègement dégressif entre 1,4 et 2,2 SMIC). Son rendement était évalué à 60 M€.

Il serait de surcroît pertinent de cibler davantage les bénéficiaires des exonérations, deux options alternatives étant proposées.

Scénario 3 : Supprimer la différence entre personnes fragiles et personnes non fragiles dans le système d'exonérations et assurer la personnalisation de l'aide publique aux personnes via les prestations.

La différence juridique entre personnes fragiles et personnes non fragiles est peu contrôlable et ne tient pas compte de l'existence de prestations destinées aux personnes fragiles (APA et PCH notamment).

Par ailleurs, si elle vise à moduler l'aide publique au recours aux services à la personne selon les besoins du bénéficiaire, elle ne le fait que de manière très fruste, à travers une catégorie de « personnes fragiles » regroupant des personnes dont les besoins d'aide à domicile sont très inégaux. Le soutien public au recours à ces services serait mieux réparti par une personnalisation accrue, qui relève des prestations. Il appartient en effet davantage à un système de prestations sociales qu'à un système de cotisations de traiter différemment les besoins d'aide à domicile, car un système de prestations est plus à même qu'un système de prélèvements de différencier l'aide selon le caractère fragile ou non du bénéficiaire et de moduler son intervention selon le besoin d'aide de la

personne (c'est d'ailleurs ce qui est réalisé lors de l'attribution de l'APA et de la PCH).

Supprimer le régime d'exonération spécifique aux personnes fragiles en ajustant éventuellement le niveau des prestations en fonction des coûts des besoins d'aide des personnes fragiles permettrait un meilleur ciblage de l'aide vers les besoins et réduirait les risques d'optimisation (tels que l'emploi de personnel de maison par une personne fragile au bénéfice du reste de sa famille). Cette mesure produirait un rendement budgétaire correspondant à l'optimisation évitée.

Scénario 4: Restreindre la catégorie de « personnes fragiles » en excluant les personnes âgées de 70 ans non dépendantes.

Ces personnes ne présentent pas de besoin d'aide à domicile supplémentaire par rapport à une autre personne. Il ne s'agit donc que d'un recentrage sur l'objet même de l'exonération « personnes fragiles ».

La DSS avait chiffré à 100 M€ le rendement budgétaire d'une mesure plus circonscrite, n'excluant que les personnes âgées de 70 ans non dépendantes dont le revenu fiscal de référence dépassait 12 000 €. Le rendement de cette dernière proposition serait probablement supérieur.

Scénario 5: Restreindre le champ des activités éligibles au bénéfice des dispositifs dérogatoires pour les services à domicile.

Cette mesure apparaît nécessaire, au regard de l'optimisation permise par l'extension à une large gamme de services ne relevant pas clairement des services à domicile, comme l'a souligné précédemment le rapport.

L'ensemble de ces propositions vise les services à la personne réalisés par l'intermédiaire d'associations ou d'entreprises, à l'exclusion de l'emploi direct par des particuliers employeurs, qui sortait du cadre de ce rapport. Afin d'éviter toute distorsion, il serait nécessaire de faire en parallèle un effort de réduction de l'exonération dont bénéficient les particuliers employeurs. Une mesure est prévue en ce sens dans le cadre du PLFSS pour 2011.

b) L'exonération pour l'embauche de travailleurs occasionnels dans le secteur agricole

Le régime agricole bénéficie de plusieurs exonérations spécifiques, dont certaines ayant pour objectif l'emploi. La plus importante est **l'exonération pour l'embauche de travailleurs occasionnels dans le secteur agricole**, maintes fois élargie, notamment de façon récente, par la

loi de finances rectificatives pour 2010 du 9 mars 2010 (articles L. 714-16 et suivants du code rural).

Encadré n°24 : L'exonération pour l'embauche de travailleurs occasionnels dans le secteur agricole (TODE)²³³

L'employeur d'un travailleur occasionnel bénéficie :

- d'un allègement dégressif de cotisations patronales de sécurité sociale, y compris, de manière tout à fait dérogatoire, pour les ATMP. L'allègement est total pour une rémunération inférieure ou égale à 2,5 SMIC il est dégressif entre 2,5 et 3 SMIC ;
- d'une prise en charge par la mutualité sociale agricole (MSA) du paiement de certaines cotisations conventionnelles patronales (formation professionnelle, RCO, services de santé du travail, autres organismes professionnels à cotisations obligatoires).

Source : CPO

Le dispositif TODE a vu son coût très fortement accru par la loi de finances pour 2010 : il devrait passer de 328 M€ en 2009 à 500 M€ en 2010, soit une hausse de 170 M€.

Or, l'extension de ce coût est extrêmement contestable :

- ce dispositif d'exonération complète de charges patronales se cumule avec des dispositifs, maintenus, d'exonération de charges salariales. Dans les cas de cumuls (contrat vendanges et franchise pour les jeunes travailleurs agricoles), les rémunérations bénéficient donc d'une exonération supérieure à 45 % du brut, soit un niveau tout à fait exceptionnel ;
- il a été étendu aux cotisations « accidents du travail – maladies professionnelles » (ATMP), complètement à rebours d'une tendance à la sanctuarisation de ces cotisations, et ce dans des secteurs présentant des niveaux de risques professionnels particulièrement élevés. Le dispositif supprime les incitations à la prévention des risques professionnels de l'employeur ;
- surtout, l'efficacité du dispositif précédent était déjà contestée. À la suite du nouveau dispositif, le niveau d'aide différentielle par rapport à l'allègement Fillon est maximal entre 1,6 et 2,5 SMIC en taux, et maximal à 2,5 SMIC en montant. Ces niveaux de salaire semblent particulièrement élevés pour des travaux saisonniers agricoles, soulèvent des doutes quant à l'efficacité de l'aide, et créent des risques d'optimisation.

²³³ Travailleurs occasionnels – demandeurs d'emploi (TODE).

Proposition n°35 : Réduire significativement l'exonération pour l'embauche de travailleurs occasionnels dans le secteur agricole.

Il est proposé de manière alternative :

Scénario 1 : Aligner l'exonération TODE sur l'allègement général sur les bas salaires.

Mesure additionnelle par rapport à l'allègement général, le dispositif TODE présente comme les autres exonérations ciblées un risque de perte d'efficacité, particulièrement fort compte tenu des niveaux élevés de salaire auxquels la mesure est applicable.

Le gain de cette mesure était chiffré à 106 millions en 2009 par rapport à la mesure TODE 2009. Par rapport à la mesure TODE 2010, le gain serait donc de 211 millions.

Scénario 2 : Transformer l'exonération TODE en un allègement dégressif renforcé et ciblé.

A défaut du premier scénario, cette évolution, proposée par le rapport IGAS-IGF, pourrait être retenue. Le dispositif serait transformé en un allègement Fillon renforcé par un taux de réduction additionnel, et recentré sur les contrats de 60 jours (alors que la mesure TODE a été progressivement étendue jusqu'à des durées d'emploi de 119 jours, s'éloignant du caractère « occasionnel » du travail). Selon l'ampleur de cette réduction additionnelle (20 à 40 %), le gain était de 87 à 68 millions par rapport à l'exonération TODE 2009, soit un gain de 170 à 190 millions par rapport à la mesure TODE 2010. L'efficacité de la réduction additionnelle serait assurée par un ciblage sur les niveaux de salaire visés par l'allègement Fillon.

Scénario 3 : Sortir les cotisations ATMP du dispositif TODE.

A minima, il convient de restaurer la logique de sanctuarisation des cotisations ATMP pour maintenir les incitations des employeurs à la prévention des risques professionnels dans un secteur à risque élevé.

Sur la base d'un taux de cotisations ATMP moyen de 2,2 %, le coût de la réduction des cotisations ATMP représente 6% du coût de l'exonération, soit 30 millions. Il s'agit d'une borne basse, car le niveau de risque est plus élevé dans les secteurs d'exploitation agricole bénéficiaires de la mesure (le taux de 2,2 % tient compte d'activités tertiaires où le risque est plus faible).

c) De nombreux dispositifs dérogatoires ciblés sur certaines professions n'ont pas d'utilité avérée

De multiples dispositifs dérogatoires, tant fiscaux que sociaux, se sont développés en faveur de certaines professions.

Si certaines de ces mesures peuvent être justifiées en raison des spécificités et des modalités de rémunération propres à certaines professions, **d'autres visent à répondre aux difficultés structurelles ou conjoncturelles d'un secteur**. D'un coût individuel faible, elles résultent de l'utilisation fréquente des mesures dérogatoires comme un moyen de manifester l'attention portée par les pouvoirs publics à un secteur ou une profession. L'avantage accordé fonctionne alors essentiellement selon une logique d'allègement structurel des prélèvements en faveur de certaines professions, qui ont attiré l'attention du législateur pour des raisons souvent conjoncturelles.

Les dispositifs catégoriels sont souvent mal calibrés au regard de l'objectif qui leur est assigné.

Ainsi, **l'abattement au profit des artistes de la création plastique**²³⁴ sur le bénéfice non commercial provenant de la vente ou de l'exploitation de leurs œuvres d'art, a pour double objectif d'attirer des artistes étrangers en France et de soutenir de jeunes artistes. Toutefois, le dispositif est applicable aux cinq premières années d'activité et ne bénéficie donc pas aux artistes étrangers confirmés qui s'installent en France et le niveau du plafond retenu (50 000 €, soit un niveau de bénéfice imposable de 100 000 €) ne semble pas correspondre au public de jeunes artistes visés. En conséquence, la mesure, évalué à 3 M€ en 2008 puis à 1 M€, ne bénéficie qu'à 400 artistes pour un avantage moyen de 2500 € et n'a donc pas trouvé le public escompté.

Certaines de ces mesures ont un effet incitatif négligeable.

Imposées dans la catégorie des BNC, **les rémunérations des arbitres et juges sportifs bénéficient d'une franchise de prélèvement social et d'une franchise fiscale**, dans la limite de 14,5 % du plafond annuel de la sécurité sociale (5019,9 € en 2010), depuis la loi du 23 octobre 2006. Cette mesure, dont le coût est chiffré à 48 M€ en 2010 (33 M€ pour le volet social et 15 M€ pour le volet fiscal), visait à remédier au manque d'attractivité de la fonction d'arbitre et à la réduction des effectifs du corps arbitral, qui auraient chuté en quelques années de 180 000 à 150 000.

²³⁴ Article 93-9 du CGI, issu de la LFR pour 2005.

Pour la très grande majorité des arbitres, l'avantage pécuniaire lié à ces dispositifs dérogatoires est très limité : le montant moyen perçu sur l'année au titre de l'avantage fiscal s'élève ainsi pour les arbitres régionaux à 200 € et pour les arbitres départementaux à 100 €. S'il peut être plus significatif –sans cependant être élevé– pour les arbitres nationaux ou internationaux, il est peu vraisemblable qu'il constitue, dans ce cas, une incitation à exercer des fonctions arbitrales. On constate d'ailleurs que le nombre d'arbitres reste stable depuis la mise en place du dispositif²³⁵.

De même, la **mesure fiscale en faveur des médecins dans les zones à faible densité médicale**, qui exonère d'impôt sur le revenu à hauteur de soixante jours par an la rémunération perçue au titre de la permanence des soins exercée par les médecins ou leurs remplaçants installés dans une zone à faible densité médicale²³⁶, ne constitue pas un mécanisme incitatif efficace.

Cette mesure, dont le contrôle est extrêmement difficile²³⁷, profite à 3500 entreprises pour un coût de 5 M€, soit un gain moyen par bénéficiaire inférieur à 1500 €. Le saupoudrage opéré par la mesure, dont les intéressés ont souvent une connaissance imparfaite et dont la mise en œuvre est difficile, constitue un premier obstacle à son efficacité.

De surcroît, les dispositifs d'incitation purement financiers à l'installation dans les zones sous-médicalisées seraient inefficaces, selon plusieurs études. Les raisons qui peuvent amener à un refus de s'installer dans ces zones sous-médicalisées sont en effet largement indépendantes des questions financières. Elles s'expliquent plutôt par les conditions de vie liées à une implantation en zone rurale, par l'importance des responsabilités que doit assumer un généraliste éloigné de structures hospitalières²³⁸, voire par l'absence de diversité des tâches induite par l'isolement²³⁹. C'est davantage sur l'amélioration des conditions

²³⁵ Il y aurait 153 198 arbitres en 2010, soit un nombre proche de celui de 2006, selon la fiche de calcul établie par la direction de la santé et des sports sur la base des données AFCAM.

²³⁶ Article 151 ter du CGI.

²³⁷ Cette exonération ne donne lieu à aucune déclaration spécifique, ce qui interdit tout recoupement à l'occasion d'un contrôle sur pièces.

²³⁸ P. Ambroise-Thomas « Comment corriger l'inégalité de l'offre de soins en médecine générale sur le territoire national ? » Académie de médecine, 27 mars 2007.

²³⁹ « L'installation des jeunes médecins généralistes. Un accompagnement est-il possible ? », Etude sur un dispositif d'accompagnement à l'installation des jeunes médecins généralistes en Bretagne « DjemB », URCAM, décembre 2006 n°25.

d'exercice que sur l'aide strictement financière que doivent être centrées les mesures incitatives²⁴⁰.

Dans certains cas, des mesures conçues comme provisoires subsistent, sans que cela soit justifié.

Ainsi, la loi de finances pour 2009 a prorogé jusqu'au 31 décembre 2011 le **crédit d'impôt accordé aux buralistes**²⁴¹, mis en place afin de soutenir ce secteur à la suite de l'interdiction de fumer dans des lieux publics (3 M€ en 2010). Il avait pourtant été expressément mentionné lors des débats que le dispositif arriverait à expiration fin 2009 et qu'une subvention avait été initialement envisagée.

Le **crédit d'impôt accordé aux maîtres restaurateurs** (six bénéficiaires en 2010) n'a pas été remis en cause lors de l'instauration de la TVA sur la restauration, alors qu'il avait été précisé lors des débats parlementaires que le dispositif aurait « *vocation à disparaître si la France finissait par obtenir de ses partenaires européens l'autorisation d'appliquer à ce secteur un taux réduit de TVA* »²⁴².

Ces différentes mesures, qui n'ont pas d'effet incitatif, ont un coût total de 57 M€.

Proposition n°36 : Supprimer les cinq mesures analysées.

Proposition n°37 : Procéder au réexamen de l'ensemble des dispositifs dérogatoires ciblés sur certaines professions.

L'exemple des mesures étudiées met en effet en évidence la nécessité de réévaluer la pertinence de l'ensemble des mesures dérogatoires catégorielles de faible portée en matière fiscale et sociale, comme l'avait déjà souligné le Conseil des impôts en 2003. Ces mesures ont en effet souvent un impact négligeable tant en termes de nombre de bénéficiaires que d'allègement procuré et contribuent inutilement à la complexité et l'illisibilité du système des prélèvements obligatoires²⁴³.

²⁴⁰ Rapport remis au ministre de la santé par le prof. Y. Berlon, Commission « démographie médicale », mai 2005.

²⁴¹ Crédit d'impôt égal à 25 % des dépenses engagées pour la rénovation des linéaires ou des vitrines ou l'acquisition de terminaux informatiques accordé aux buralistes par la loi de finances rectificative pour 2006.

²⁴² Rapport de la commission des finances du Sénat sur le projet de loi de finances rectificative pour 2006.

²⁴³ A titre d'exemple, l'article 244 quater Q du CGI, consacré au crédit d'impôt accordé aux maîtres-restaurateurs, comprend près de deux pages, pour six bénéficiaires seulement.

3 - Le régime des heures supplémentaires issu de la loi TEPA, un dispositif peu efficient

a) Une efficacité limitée pour un coût élevé

La loi TEPA a introduit pour les heures supplémentaires et complémentaires, une exonération de toute imposition des ménages et une déduction forfaitaire de 0,50 € par heure pour les cotisations patronales sur les heures supplémentaires, portée à 1,5 € par heure pour les entreprises de moins de 20 salariés. Dans ce dernier cas, pour 20 heures supplémentaires par mois au SMIC, la réduction forfaitaire peut représenter 1,5 % du salaire brut. Le coût fiscal et social de ce régime est évalué à **4,1Mds€ en 2010**.

Selon l'exposé des motifs de la loi TEPA, le régime des heures supplémentaires vise d'une part à diminuer le coût du travail pour les entreprises qui augmentent la durée de travail de leurs salariés, et d'autre part à inciter les salariés à travailler plus par la garantie d'une augmentation substantielle de leurs revenus (hausse du pouvoir d'achat).

D'un point de vue conjoncturel, l'allègement des prélèvements sur les heures supplémentaires a pour objet de faciliter le recours aux heures supplémentaires comme instrument de flexibilité : cela permet aux entreprises de s'ajuster à une augmentation de leur volume d'activité. D'un point de vue structurel, la mesure a des effets qui jouent en sens opposés : l'accroissement de la durée du travail incite les entreprises à substituer des heures de travail aux hommes, ce qui a un impact négatif sur l'emploi, mais la réduction du coût du travail consécutif à l'allègement des prélèvements est en revanche favorable à l'emploi. **L'effet global sur l'emploi est donc *a priori* ambigu.**

Pour les salariés, la baisse de la fiscalité sur les heures supplémentaires a en principe tendance à encourager l'augmentation de l'offre de travail (incitation financière à travailler). Toutefois, l'incitation à l'accroissement du temps de travail créée par la mesure suppose que l'offre de travail, sous la forme d'heures supplémentaires, ait un impact sur son niveau effectif, ce qui n'est pas garanti. En effet, la baisse de la fiscalité sur les heures supplémentaires comporte un risque de substitution de la rémunération sous forme d'heures supplémentaires à la rémunération sous forme d'heures normales, mutuellement gagnante pour l'employeur et le salarié. Cette substitution peut d'ailleurs se produire par simple réduction de la sous-déclaration des volumes d'heures supplémentaires. La défiscalisation des heures supplémentaires conduit alors à des pratiques d'optimisation visant à maximiser l'assiette

exemptée au détriment de l'assiette assujettie. Ce risque théorique avait été formulé par le Conseil d'analyse économique dès 2007²⁴⁴.

Certaines évaluations empiriques laissent penser qu'il y a eu en partie substitution par hausse du nombre d'heures supplémentaires déclarées ne correspondant pas nécessairement à une hausse du nombre d'heures effectuées. La très forte progression du volume d'heures supplémentaires par salarié, de 34,5 % entre le 2^{ème} trimestre 2007 et le 2^{ème} trimestre 2008²⁴⁵ semble notamment peu compatible avec l'évolution de la conjoncture (ralentissement de la croissance en 2008). Cette hausse reflète en partie les modifications des comportements déclaratifs des entreprises à l'enquête *Activité et conditions d'emploi de la main d'œuvre* (ACEMO)²⁴⁶ depuis la loi TEPA.

Les effets du régime des heures supplémentaires sont de plus inégaux selon les salariés, du fait de la propension marginale à effectuer des heures supplémentaires. Pour les salariés qui effectuent des heures supplémentaires, une baisse de la fiscalité pesant sur ces dernières devrait les inciter à en faire davantage et pourrait ainsi contribuer à la hausse de leur pouvoir d'achat. Pour les travailleurs qui n'effectuent pas d'heures supplémentaires, la baisse de la fiscalité portant sur celles-ci ne les touche pas, mais la nécessité de combler la perte pour les finances publiques risque de peser sur leur pouvoir d'achat *via* des prélèvements obligatoires supplémentaires. D'après l'enquête téléphonique menée par la Dares à l'automne 2008²⁴⁷, 60 % des salariés appartenant à des entreprises ayant eu davantage recours aux heures supplémentaires entre octobre 2007 et septembre 2008 sont employés dans des entreprises qui faisaient déjà faire des heures supplémentaires avant octobre 2007.

Selon cette étude, une minorité d'entreprises, employant 20 % des salariés des secteurs concurrentiels, ont augmenté leur recours aux heures

²⁴⁴ P. ARTUS, P. CAHUC et A. ZYLBERBERG, *Temps de travail, revenu et emploi*, CAE, 2007.

²⁴⁵ Bruno Ducoudré, « Les heures supplémentaires au deuxième trimestre 2008 », *Premières informations, Premières Synthèses*, n°40-4, DARES, octobre 2008.

²⁴⁶ Des travaux d'analyse menés par la DARES montrent que toutes les heures supplémentaires ne sont pas déclarées par les entreprises à l'enquête ACEMO : il apparaît notamment que les entreprises déclarant une durée hebdomadaire collective de plus de 35 heures omettaient sur les années récentes de déclarer à l'enquête une partie des heures supplémentaires régulièrement travaillées, dites « structurelles ». Cf. *Les heures supplémentaires au 1^{er} trimestre 2010*, n°042, Dares indicateurs, juillet 2010.

²⁴⁷ *Recours aux heures supplémentaires et complémentaires et rachats de jours de RTT durant les premiers mois de mise en œuvre des lois relatives au pouvoir d'achat*, n°029, Dares Analyses, mai 2010.

supplémentaires au cours de la première année de mise en œuvre de la loi TEPA. La très grande majorité des entreprises qui ont déclaré ne pas avoir augmenté leur recours aux heures supplémentaires le justifient par un manque de dynamisme de leur activité, tandis que celles qui y ont eu davantage recours invoquent au premier chef la hausse de leur activité puis la minoration du coût de celles-ci du fait de la loi TEPA. Selon cette étude, les premiers éléments de constat macroéconomique suggèrent que **la mise en œuvre de la loi TEPA n'a pas modifié profondément le lien, constaté dans l'industrie et les services marchands ces dix dernières années, entre les fluctuations cycliques de l'activité et celles du volume d'heures supplémentaires** et de l'intérim.

Le rapport présenté par le gouvernement au Parlement sur l'application de la loi TEPA en janvier 2009 fait état d'évaluations - certes provisoires et réalisées dans un contexte économique particulier - sur l'effet de la mesure : celui-ci est chiffré à 0,15 % de croissance du PIB. Cet effet sur la croissance (3 Mds) doit être rapproché du coût de la mesure en année pleine (4,4 Mds) présenté par le même rapport.

Au regard de ces éléments, **l'efficacité du dispositif semble très limitée, le gain en PIB étant en tout état de cause inférieur au coût de la mesure.**

b) Les évolutions envisagées

Compte tenu de l'efficacité réduite du dispositif et du risque élevé d'optimisation via la substitution d'heures supplémentaires au temps de travail normal, il apparaît souhaitable d'envisager une évolution du dispositif.

Proposition n° 38 : Remettre en cause le régime des heures supplémentaires.
--

Plusieurs évolutions seraient possibles :

Scénario 1 : Supprimer le régime fiscal et social des heures supplémentaires.

Compte tenu des effets très limités de la mesure et de son coût élevé, cette option est à considérer. Le rendement de cette mesure est élevé (4,8 Mds€ si l'on inclut l'effet sur l'allègement général sur les bas salaires), et l'impact sur l'emploi ou sur l'activité vraisemblablement limité.

A défaut, deux scénarios d'évolution sont proposés :

Scénario 2: Cibler la mesure sur les revenus les plus modestes en supprimant l'exonération de l'impôt sur le revenu associée.

L'exonération d'impôt sur le revenu accroît en effet fortement le coût de la mesure, tout en étant anti-redistributive, du fait du barème et des seuils d'assujettissement de l'IR, et moins incitative que l'exonération de cotisations salariales, du fait du décalage d'un an entre le fait générateur et l'imposition propre à l'IR. Par ailleurs, la suppression du volet IR du dispositif TEPA n'a pas d'impact sur le coût du travail et un impact très modéré voire nul sur l'offre de travail. Le rendement de la mesure est de 1,2 Mds€.

Scénario 3: Réintégrer les heures supplémentaires dans le calcul de l'allègement général sur les bas salaires.

Il s'agit de l'ajustement le plus modéré du dispositif « TEPA ». L'exclusion des heures supplémentaires du calcul de l'allègement Fillon accroît en effet le caractère attractif du régime des heures supplémentaires, et donc les risques d'optimisation résidant dans la substitution nominale des heures supplémentaires au salaire correspondant au temps de travail normal. Sur la base du surcoût induit en 2007-2008 par l'exclusion des heures supplémentaires, une réintégration et une proratisation des heures supplémentaires au salaire retenu pour le calcul de l'allègement permettrait de générer une économie de 640 M€.

Cette mesure pourrait toutefois pénaliser le recours aux heures supplémentaires pour les niveaux de salaires inférieurs à 1,6 SMIC.

Chapitre III

Une multitude de dispositifs mal ciblés en faveur du développement des entreprises

Le développement de l'entreprise aux différentes étapes de son cycle de vie (création, développement, financement, transmission) **constitue un des principaux objectifs** poursuivis par les dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises.

Le développement des entreprises peut en effet être entravé par des contraintes d'offre alors qu'un gisement de demande existe, en France ou à l'export. Ainsi, la création et la croissance des entreprises peuvent être entravées par leur financement, avec un accès éventuellement plus difficile pour les PME que pour les entreprises les plus grandes au crédit bancaire ou au financement de marché, que ce soit sous forme d'obligations ou d'émission d'actions. Outre la question du financement de long terme, se pose celle du court terme avec des besoins en fonds de roulement différenciés et des contraintes de trésorerie à court terme. A l'export ou sur le marché intérieur, des marchés existent pour les entreprises mais des coûts d'entrée peuvent les dissuader de se lancer sur des marchés à terme profitables. Ces imperfections de marché peuvent conduire notamment à un niveau d'investissement sous optimal et justifient l'intervention publique.

Différentes mesures de politique économique sont possibles pour soutenir les entreprises dans leur développement, leur financement et leurs décisions d'investissement.

Les dispositifs dérogatoires en matière de prélèvements obligatoires représentent une part majeure des financements publics destinés au soutien des entreprises. A titre d'exemple, en 2006, les dépenses fiscales consacrées aux PME (5290 M€) étaient plus de deux fois supérieures aux crédits budgétaires pour des actions destinées spécifiquement ou non au PME (2 375 M€)²⁴⁸. Les mesures financières de soutien aux entreprises peuvent notamment prendre la forme de subventions (Ubifrance pour l'export par exemple) ou de prêts bonifiés (OSÉO).

Selon la Cour des Comptes, « *les dispositifs d'aide accordés au cours des dernières années ont principalement porté sur la mise en œuvre de mesures fiscales, pour des raisons qui relèvent plus de l'affichage budgétaire et des modalités particulières de mise en place de ces aides que d'une analyse de leur efficacité* ».

Au sein de ce volet fiscal et social de l'intervention publique en faveur du développement des entreprises, certaines mesures sont destinées à favoriser la création et le développement d'entreprises nouvelles et à faciliter leur survie, lors de la transmission de l'entreprise.

D'autres dispositifs visent pour leur part à favoriser le financement des entreprises, à travers des mécanismes applicables à l'ensemble des entreprises mais aussi des dispositifs destinés aux seules PME, dont l'accès au financement est réputé plus difficile.

Enfin, un ensemble de mesures sont plus spécifiquement réservées aux grandes entreprises et aux groupes multinationaux, notamment afin de faciliter leur développement à l'international.

Il convient de relever qu'un grand nombre de mesures fiscales destinées à favoriser le développement des entreprises ne sont pas ou plus classées comme des dépenses fiscales mais considérées comme de simples modalités particulières de calcul de l'impôt.

²⁴⁸ Cour des Comptes, *Les aides nationales destinées à favoriser la création, le développement et la transmission des PME*, Rapport public annuel 2007. Données chiffrées issues du rapport annuel rendant compte de l'effort financier de l'État en faveur des PME, annexé chaque année au PLF depuis la LFI pour 1996 (article 106).

Tableau n°33 : Principaux dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises en faveur du développement des entreprises

Objectif	Dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux « entreprises » (2010)
Développement des entreprises	Régime de l'auto-entrepreneur 276 M€
	Aide aux chômeurs créateurs et repreneurs d'une entreprise (ACCRE) 169 M€
	Mesures dérogatoires d'accompagnement des entreprises ²⁴⁹ 102 M€
	Exonérations de plus-values de cession professionnelle ²⁵⁰ 1115 à 1550 M€
	Taux réduit d'IS pour les PME 2,1 Mds€
	Dispositifs dérogatoires incitant à la capitalisation des PME ²⁵¹ 3,01 Mds
	Exonération des plus-values à long terme sur la cession des titres de participation 6 Mds (2009)
	Régime de l'intégration fiscale 19,5 Mds (2008)
	Régime mère-filles 34,9 Mds (2009)
	Régime du bénéfice mondial consolidé 302 M€
	Déductibilité des intérêts d'emprunt non chiffré

Source : CPO

²⁴⁹ Sont concernées la réduction d'impôt pour les adhérents d'un organisme de gestion agréé (30 M€), les deux mesures en faveur des médecins conventionnés (40 M€), le crédit d'impôt pour la formation du chef d'entreprise (18 M€) et le crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale en faveur des PME (14 M€).

²⁵⁰ Exonérations en matière fiscale des plus-values de cession professionnelle (775 M€ pour le volet fiscal) et volet social de ces exonérations, dont le coût est compris entre 340 M€ et 775 M€ (borne basse et haute) en fonction du plafond retenu.

²⁵¹ Réductions d'IR et d'ISF en faveur de la souscription au capital de PME et de souscription de parts de FCPI, FIP et FCPR (1060 M€) et mesures d'allègement de la fiscalité sur les dividendes (1950 M€).

I - Faciliter la création et la transmission d'entreprises

A - Des prélèvements allégés et simplifiés afin de favoriser la création d'entreprises

1 - Des prélèvements allégés ou forfaitaires qui visent à simplifier la création d'entreprises

Afin d'inciter à la création d'entreprises, les prélèvements pour les entreprises les plus petites sont allégés ou forfaitaires, afin de simplifier les prélèvements, diminuer les coûts fixes pour l'entreprise et maximiser le recouvrement de l'impôt (net de son coût).

Dérogatoires par rapport au régime d'imposition de droit commun des entreprises et applicables de plein droit aux entreprises individuelles, **les régimes micro-BIC ou micro-BNC** sont caractérisés d'une part par des obligations comptables très allégées et d'autre part par un abattement forfaitaire, au titre des charges, de 71 % pour les activités de ventes, 50 % pour les activités de prestations de service et 34 % pour les activités non commerciales.

Le coût de l'abattement forfaitaire sur le chiffre d'affaires est évalué à 100 M€. Le régime micro BIC comporte également un volet de taxation à taux réduit des plus values (coût de 150 M€) et un régime simplifié pour la TVA (franchise en base, pour un coût de 500 M€).

Toutefois, **une proportion importante des entreprises individuelles relevant du micro-BIC ou du micro-BNC opte pour un régime réel d'imposition** : elle s'élevait en 2006 à 71 % des entreprises BIC dont le chiffre d'affaires était inférieur aux plafonds et à 48 % des entreprises BNC²⁵². L'allongement du maintien du régime après le franchissement du seuil en 2007 et le relèvement de celui-ci en 2008 ne semblent avoir que faiblement amélioré l'attractivité des régimes micro. 197 000 entreprises et 144 000 entreprises relevaient respectivement des régimes BIC et BNC en 2008.

S'ils ont le mérite de simplifier les formalités déclaratives, les régimes micro sont en effet dans de nombreux cas moins avantageux que le régime réel d'imposition : ce dernier offre des possibilités importantes de déduction des frais généraux, d'amortissement ou de provisions qui

²⁵²Conseil des prélèvements obligatoires, *Les prélèvements obligatoires des indépendants*, 2008.

relativise amplement l'intérêt de l'abattement forfaitaire au titre des charges ; il ne permet par ailleurs pas de bénéficier d'un grand nombre de mécanismes dérogatoires qui profitent aux seules entreprises soumises au régime réel.

Afin de favoriser la création d'entreprises, la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 a créé au sein des régimes micro un nouveau régime de travailleur non salarié, l'auto-entrepreneur. Ce dispositif dérogatoire repose sur :

- une simplification administrative de la création de l'entreprise indépendante. La déclaration de la création d'entreprise auprès des URSSAF, qui peut être réalisée de façon complètement dématérialisée, dispense de l'ensemble des autres formalités administratives, notamment de l'inscription au registre commercial des sociétés et au registre des métiers ;
- une simplification et une réduction des prélèvements obligatoires dus à titre personnel. L'auto-entrepreneur est assujéti à un prélèvement forfaitaire libératoire social, se substituant à l'ensemble des cotisations sociales (y compris les régimes complémentaires obligatoires) et à la CSG-CRDS et peut opter pour le versement forfaitaire libératoire fiscal (dit « micro-fiscal »). Le bénéfice du statut de l'auto-entrepreneur est réservé aux entreprises éligibles au régime fiscal et social de la micro-entreprise.

Les taux de prélèvements sociaux et fiscaux sont respectivement de 12 % et 1 % pour les activités de vente ou d'hébergement, de 21,3 % et de 1,7 % pour les autres activités de prestations de services et de 18,3 % et 2,2 % pour les activités éligibles au BNC.

Par rapport au prélèvement social sur le chiffre d'affaires qui serait supporté par un indépendant ayant opté pour le régime de la micro-entreprise, le prélèvement de l'auto-entrepreneur est réduit de 8,15 % pour la vente, de 7,8 % pour les autres activités de services et d'au moins 17,84 % pour les professions libérales²⁵³.

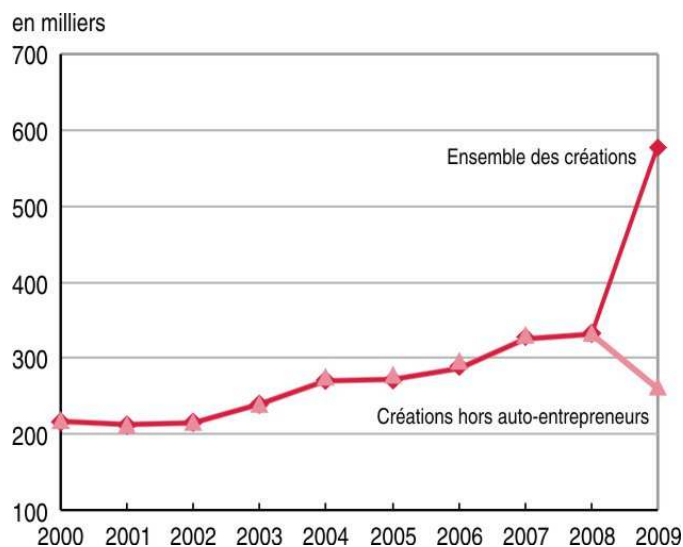
En 2009, 320 000 auto-entrepreneurs se sont inscrits, les deux-tiers ayant opté pour le prélèvement libératoire fiscal. **Le coût du volet social du dispositif s'élève à 276 M€ en 2010, celui du volet fiscal n'étant pas encore évalué. Le coût du dispositif pourrait évoluer fortement à la hausse**, la démographie très dynamique des auto-entrepreneurs en 2009 conduisant à des incertitudes importantes. Selon des projections réalisées

²⁵³ Hypothèse d'un chiffre d'affaires de 32 000 € pour le calcul relatif aux professions libérales.

par le régime social des indépendants (RSI), le nombre d'auto-entrepreneurs pourrait en effet passer de 350 000 fin 2009 à 520 000 fin 2010 et 850 000 fin 2013.

La mise en place de ce nouveau régime a eu un impact sur la création d'entreprise en 2009²⁵⁴ : 580 200 entreprises ont été créées en 2009, soit 75 % de plus qu'en 2008, et plus de la moitié des créateurs d'entreprises sont des auto-entrepreneurs (320 000). La part des auto-entrepreneurs est la plus élevée dans le secteur des services (deux créations d'entreprises sur trois ont eu lieu sous ce régime).

Graphique n°13 : Le poids des auto-entrepreneurs dans la hausse de la création d'entreprises en 2009



Champ : ensemble des activités marchandes non agricoles.

Source : Insee, répertoire des entreprises et des établissements (Sirene).

En dehors du régime de l'auto-entrepreneur, le rythme de créations a cependant ralenti nettement (-21,7 %), après sept ans de hausse. Selon l'Insee, il n'est pas possible de distinguer précisément ce qui est lié à la récession de 2009 et ce qui relève d'un effet de substitution : un certain nombre de créateurs ont opté pour le nouveau régime qu'ils considéraient comme plus avantageux mais auraient toutefois tout de même créé leur entreprise en l'absence de ce régime.

²⁵⁴ La création d'entreprise en 2009 dopée par les auto-entrepreneurs, Insee Première n°1277, janvier 2010.

De plus, d'après une récente étude remise fin septembre au Secrétaire d'État chargé des petites et moyennes entreprises, près d'un quart (23 %) des auto-entrepreneurs actuels ont profité de ce nouveau statut pour déclarer une activité qu'ils exerçaient déjà, mais de manière illégale.

Il serait enfin utile d'évaluer à moyen terme la pérennité des entreprises ainsi créées, le caractère très récent du dispositif ne permettant pas encore de disposer du recul nécessaire.

Si le régime de l'auto-entrepreneur a contribué à la déclaration de création d'entreprises en 2009, il apparaît toutefois nécessaire de remédier aux risques importants d'erreurs et de fraude en procédant à certains ajustements juridiques et techniques, comme l'a précisé précédemment le rapport.

De manière générale, **les dispositifs dérogatoires relatifs au choix du régime d'imposition traduisent une certaine indécision de la part du législateur** : certains incitent les petites entreprises individuelles à rester sous le régime micro-entreprise, tandis que d'autres les incitent à en sortir. L'existence d'incitations contradictoires réduit l'impact des différents dispositifs dérogatoires.

Proposition n°39 : Définir le régime fiscal des plus petites entreprises devant être privilégié et remettre en cause les dispositifs dérogatoires qui incitent à un comportement inverse.

2 - L'ACCRES a bénéficié à plus d'un tiers des créations d'entreprises

L'aide aux chômeurs créateurs et repreneurs d'une entreprise (ACCRES) vise à favoriser la création des entreprises. Il s'agit d'un des dispositifs d'exonération de cotisations sociales les plus anciens puisqu'il date de 1979.

Les demandeurs d'emplois indemnisés, les bénéficiaires de l'ASS et du RSA et les salariés qui reprennent leur entreprise en difficulté (redressement, liquidation), les créateurs d'entreprise en zone urbaine sensible (ZUS) et les bénéficiaires du complément du libre choix d'activité bénéficient d'une franchise de cotisations sociales sur la part du revenu inférieure ou égale à 1,2 SMIC, lors de leur première année d'activité (bénéficiaires dits ACCRES I). L'exonération peut être prolongée pendant deux ans pour les entreprises éligibles au régime fiscal de la micro-entreprise. Elle entraîne alors le basculement dans le régime de l'ACCRES auto-entrepreneur. L'ACCRES est complétée par un

dispositif concernant les salariés conservant une activité salariée parallèle à leur activité de créateur/repreneur d'entreprise.

Le coût de ce dispositif est évalué à 169 M€ en 2010. Cette mesure est à la charge des organismes de sécurité sociale, puisqu'elle n'est pas compensée par l'État²⁵⁵. Ce dernier propose pour sa part de manière complémentaire des aides financières directes sous la forme d'avances remboursables (aides EDEN) et d'attribution de chèques-conseils, remplacées en 2009 par le dispositif « Nouvel accompagnement pour la création et la reprise d'entreprises » (NACRE), qui propose un parcours d'accompagnement pour les créateurs-repreneurs.

Après une baisse continue depuis 1995, **le nombre de bénéficiaires de l'aide a augmenté sensiblement d'année en année à partir de 2003 (44 882 bénéficiaires) et atteint 122 615 bénéficiaires en 2008 et 143 122 en 2009.** Les bénéficiaires ont créé ou repris environ 115 000 entreprises en 2008. Au total, plus d'un tiers (35 %) de l'ensemble des créations d'entreprises en 2007 et 2008 a bénéficié de l'ACCRE²⁵⁶. La simplification des formalités de demande de l'ACCRE à compter de janvier 2007 et le transfert du dépôt des formulaires de demande des DDTEFP aux centres des formalités des entreprises, qui procèdent à l'immatriculation de toutes les entreprises, ont eu un impact sur les remontées statistiques relatives au nombre de bénéficiaires. Les entreprises individuelles restent majoritaires parmi les créations aidées (56 %). Leur part diminue néanmoins au profit des entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée et des sociétés²⁵⁷.

Sur le plan quantitatif, cette mesure semble donc porter ses fruits.

Par ailleurs, **les entreprises bénéficiaires de l'ACCRE présentent un taux de survie plus élevé que les entreprises non bénéficiaires**, et ce même après trois ans, soit après la fin de l'exonération : pour les bénéficiaires, le taux de survie à trois ans est de 70 % pour les entreprises artisanales et de 66 % pour les entreprises commerciales, contre respectivement 62 et 54 % pour les entreprises non

²⁵⁵ Cette mesure est en effet entrée en vigueur antérieurement à la loi n° 94-637 du 25 juillet 1994. Seul le dispositif relatif aux salariés créateurs d'entreprises est compensé.

²⁵⁶ La part des créations aidées dans le total des créations ou reprises d'entreprises serait nettement plus faible en 2009 (24 %), en lien avec le développement du régime d'auto-entrepreneur sous lequel ont été créées plus de la moitié des nouvelles entreprises en 2009.

²⁵⁷ *Les aides aux créations ou reprises d'entreprises en 2007 et 2008*, DARES Analyses, n°38, juin 2010.

bénéficiaires²⁵⁸. Bien que générant des revenus plus faibles l'année de leur création, les entreprises des bénéficiaires de l'ACCRES connaissent une progression de leur revenu les rapprochant, au bout de trois ans, des niveaux des entreprises créées par les non bénéficiaires.

Enfin, **le dispositif, avantageux pour les créateurs d'entreprises, génère également des gains nets pour le RSI**. Une mission d'audit conjointe IGAS-IGF a en effet évalué le gain qui résulte en 2005 des cotisations supplémentaires acquittées par les créateurs d'entreprises bénéficiaires de l'ACCRES depuis 2000. Selon cette enquête, le gain net serait ainsi compris entre 150 millions d'euros et 600 millions d'euros²⁵⁹.

B - Des mesures d'accompagnement des entreprises aux objectifs mal définis

Plusieurs dépenses fiscales visent à assurer l'accompagnement des entreprises afin de favoriser leur permanence, voire leur croissance.

1 - Certaines mesures ont vocation à améliorer le civisme fiscal des entrepreneurs indépendants

Plusieurs mesures, anciennes, ont pour objectif d'améliorer le civisme fiscal des indépendants qui ne sont pas soumis aux régimes de la micro-entreprise. Certaines concernent les adhérents des organismes de gestion agréés dans leur ensemble ; d'autres renforcent encore les avantages dont bénéficient les médecins conventionnés.

Tableau n°34 : mesures visant à améliorer le civisme fiscal des travailleurs indépendants

Mesure	Article	Objet	Coût (2010)	Bénéficiaires
110211	199 quater B	Réduction d'impôt - Organismes de gestion agréés	30 M	68 750
<i>Non classée</i>	<i>158-7</i>	<i>Non-majoration - Organismes de gestion agréés</i>	<i>3000 M</i>	<i>1 074 000</i>
Non classée	154-1	Déductibilité des salaires du conjoint - Organismes de gestion agréés	n.c.	n.c.
160302	Doctrine	Médecins conventionnés	10	n.c.
160301	Doctrine	Médecins conventionnés	30	n.c.

Source : Annexe II Voies et moyens, PLF 2010

²⁵⁸ « L'aide à la création d'entreprise : un dispositif efficace », *RSI Zoom*, n°6, 2007.

²⁵⁹ Cf. *Les prélèvements obligatoires des indépendants*, Conseil des prélèvements obligatoires, 2008.

Plusieurs avantages fiscaux sont associés à l'adhésion aux organismes de gestion agréés, qui exercent auprès de leurs adhérents une mission d'assistance en matière de tenue des documents comptables et de déclaration fiscale. Ces 610 organismes, créés sous la forme d'associations régies par la loi de 1901, regroupent aujourd'hui environ 1,1 million de professionnels ; 75 % des titulaires de bénéfices non commerciaux et la moitié des entreprises commerciales et industrielles en sont adhérents²⁶⁰.

Plusieurs dispositifs dérogatoires visent à inciter à l'adhésion aux centres de gestion agréés, afin d'améliorer le civisme fiscal des indépendants.

Jusqu'en 2005, les adhérents des centres et associations agréés imposés à l'impôt sur le revenu bénéficiaient d'un abattement de 20 % sur leurs revenus, à l'instar des salariés. A la suite de l'intégration de cet abattement dans le barème de l'impôt sur le revenu, l'avantage accordé aux adhérents d'organismes agréés a été transformé en désavantage à l'égard des indépendants non-adhérents soumis à un régime réel, qui voient leurs revenus majorés de 25 % (art. 158-7 du CGI). Le coût de cet abattement désormais intégré dans le barème de l'impôt était chiffré à 3 Mds en 2005.

Par ailleurs, pour inciter les contribuables imposés selon un régime réel alors que leurs recettes sont inférieures aux seuils micro à adhérer à un centre de gestion, **une réduction d'impôt, plafonnée à 915 €, leur est accordée (coût évalué à 30 M€ en 2008)**. Au vu des autres avantages qui sont liés à l'option des plus petites entreprises pour le régime réel, cette réduction d'impôt peut apparaître redondante.

Enfin, les adhérents des centres de gestion agréés bénéficient de la possibilité de déduire entièrement du résultat de l'entreprise familiale le salaire du conjoint d'un exploitant individuel ou d'un associé de société de personnes, dès lors qu'il s'agit d'un travail effectif donnant lieu au paiement de cotisations sociales (art. 154 du CGI). Le coût de cette mesure, qui n'est pas recensée par l'annexe Voies et moyens, n'est pas chiffré.

Comme l'avait déjà souligné le Conseil des prélèvements obligatoires en 2008, **l'efficacité de l'adhésion aux organismes de gestion agréés au regard de la lutte contre la fraude est incontestable**. Les adhérents de ces organismes semblent manquer plus rarement que les non-adhérents à leurs obligations déclaratives et font preuve de davantage

²⁶⁰ Rapport DGI, *Les organismes agréés, présentation et bilan*, avril 2008.

de sincérité dans celles-ci²⁶¹. Aussi le rôle de conseil et de contrôle de ces organismes pourrait-il être encouragé et développé.

Plusieurs dépenses fiscales ont vocation à inciter les médecins au civisme fiscal ou, du moins, à faciliter le contrôle de leurs revenus par l'administration. Les médecins conventionnés du secteur I et adhérents d'un organisme agréé peuvent ainsi cumuler la dispense de majoration de 25 % des revenus avec une déduction de 3 % sur leurs recettes conventionnelles au titre de la première année d'adhésion à l'association agréée. De plus, les médecins conventionnés du secteur I, placés sous le régime de la déclaration contrôlée, sont autorisés à pratiquer sur leurs revenus un abattement forfaitaire destiné à prendre en compte les sujétions particulières auxquelles ils sont tenus, dont le montant varie selon les praticiens et le niveau de recettes (de 770 € à 3050 €), et un abattement de 2 % représentatif de certains frais. **Le coût total de ces mesures est de 40 M€.**

Ces dépenses fiscales résultent de la seule doctrine²⁶², forme qui n'est assurément pas adéquate pour créer un particularisme fiscal en faveur de certaines catégories de contribuables. En conséquence, ils sont réservés aux professionnels bénéficiant d'une certaine connaissance du droit fiscal et ont un caractère précaire : ils ne peuvent dès lors être regardés comme ayant un effet incitatif.

Par ailleurs, ces dispositifs dérogatoires se cumulent avec ceux liés à l'adhésion à une association de gestion agréée et paraissent ainsi redondants. L'incitation renforcée à l'égard des médecins à adhérer à des associations de gestion agréée n'apparaît pas justifiée.

Proposition n°40 : Réexaminer les dépenses fiscales en faveur des médecins conventionnés du secteur I adhérents d'un organisme de gestion agréé.

Deux scénarios alternatifs pourraient être proposés.

Scénario 1 : Supprimer ces dépenses fiscales.

Compte tenu de l'absence d'effet incitatif, le gain attendu serait équivalent au coût total de ces mesures (40 M€).

A défaut, il conviendrait *a minima* de sécuriser juridiquement ces dispositifs.

²⁶¹ Rapport DGI, *Les organismes agréés, présentation et bilan*, précité.

²⁶² La déduction de 3 %, créée à l'issue d'une réponse ministérielle à une question de M. Couve, député, du 8 décembre 1986 est actuellement appliquée sur le fondement de l'instruction 5 G-3-07. Les deux autres mesures sont appliquées au regard de l'instruction 5 G-441 n° 1, 15 septembre 2000.

Scénario 2 : Donner une force légale à ces dispositifs qui résultent actuellement de la seule doctrine.

2 - Diverses mesures d'accompagnement des entreprises, assez peu utilisées, ont été mises en place

Un **crédit d'impôt au titre des dépenses engagées pour la formation du chef d'entreprise** a été instauré en 2005²⁶³. Son objet est d'aider les dirigeants de petites entreprises, et en particulier les artisans, à s'adapter aux évolutions des modes de gestion et de techniques, et, par conséquent, de réduire les défaillances d'entreprise. En 2009, 63 200 chefs d'entreprise ont bénéficié de la mesure, pour un coût total de 18 M€, ce qui met en avant une sous-utilisation importante du crédit d'impôt au regard du large public de bénéficiaires potentiels.

L'incertitude entourant l'effet incitatif d'une telle disposition, avait été soulignée dès la discussion parlementaire précédant l'adoption de la mesure. Une incitation financière à une décision dont les déterminants ne sont que marginalement pécuniaires apparaît en effet inefficace.

Proposition n°41 : Supprimer le crédit d'impôt au titre des dépenses engagées pour la formation du chef d'entreprise.

La possibilité de constituer en franchise d'impôt une provision pour investissement d'un montant annuel maximal de 5000 € sans excéder 15000 €, ouvertes à certaines entreprises²⁶⁴ par l'article 39 *octies* E de la loi du 2 août 2005, est très peu utilisée par les entreprises. Evalué initialement à 132 M€, le mécanisme est chiffré en 2010. Considéré dès l'origine comme un mécanisme « *qui ne [fait] que s'empiler sur d'autres dispositions obscures, inutiles et inconnues* »²⁶⁵, le dispositif n'a pas été reconduit.

²⁶³ Instauré par amendement à la loi du 2 août 2005, ce crédit d'impôt est égal au produit du nombre d'heures passées en formation par le professionnel par le taux horaire du salaire minimum de croissance, dans la limite de 40 heures par année civile, soit un plafond d'environ 350 €.

²⁶⁴ Possibilité ouverte aux PME individuelles et EURL exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale, soumises à un régime réel d'imposition et créées ou reprises depuis moins de trois ans.

²⁶⁵ Selon la commission des affaires économiques de l'Assemblée Nationale lors de l'examen du projet de loi.

Afin d'accompagner le développement des PME à l'international, **un crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale** a été créé par la loi de finances pour 2005 et plusieurs fois étendu par la suite²⁶⁶. Il bénéficie à 740 entreprises, pour un **coût de 14 M € en 2009**.

Les PME qui développent leurs marchés à l'étranger, peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal à 50 % des dépenses de prospection commerciale, limitativement énumérées, exposées au cours de la période de vingt-quatre mois suivant le recrutement d'un salarié ou d'un volontaire international en entreprise chargé de cette mission. Le crédit d'impôt est plafonné à 40 000 € durant la période de vingt-quatre mois de référence²⁶⁷.

Le dispositif a fait l'objet d'assouplissements et d'extensions. La doctrine administrative a ainsi admis que l'entreprise affecte un salarié ou un collaborateur déjà présent dans l'entreprise au développement des exportations, sous réserve de l'embauche d'un nouveau salarié (Inst. 18 avril 2005, 4 A-9-05 n° 57). Par ailleurs, il a été explicitement précisé que le crédit d'impôt est applicable aux cabinets d'avocat, à raison des dépenses exposées pour des manifestations ayant pour objet de faire connaître les compétences du cabinet. Ces dépenses étaient déjà éligibles en tant que dépenses visant à faire connaître les biens ou services en vue d'exporter.

Les conditions d'attribution du crédit d'impôt et les dépenses éligibles rendent son contrôle difficile. Enfin, il apparaît mal adapté aux exigences réelles de la conquête des marchés extérieurs. Les entreprises semblent en effet s'accorder pour évaluer la durée d'une stratégie d'internationalisation à 3 ou 4 ans pour un coût annuel de 100.000 €²⁶⁸. Ainsi, l'avantage fiscal, qui cesse avant les premières retombées, ne paraît pas à même de soutenir efficacement des entreprises plus petites que celles généralement jugées aptes à développer une politique à l'export : le faible nombre de bénéficiaires de la mesure témoigne également de son faible effet incitatif. En conséquence et en particulier depuis l'assouplissement des conditions liées à l'embauche d'un salarié, ce dispositif semble comporter davantage d'effets d'aubaine que d'utilité dans le soutien à l'exportation.

Proposition n°42 : Mettre fin à l'assouplissement des conditions d'attribution par la doctrine administrative.

²⁶⁶ Article 244 quater H, III du CGI.

²⁶⁷ Le plafond est porté à 80 000 € pour les associations soumises à l'impôt sur les sociétés et les GIE ayant pour membres des PME.

²⁶⁸ Conseil économique et social, *Le développement des entreprises de taille intermédiaire*, octobre 2008.

C - Un empilement d'exonérations des plus-values professionnelles destiné à favoriser la transmission d'entreprise

1 - Des mesures nombreuses au coût accru par l'exonération de prélèvements sociaux dont certaines s'accompagnent

Le droit français fait coexister diverses mesures d'exonération des plus-values professionnelles, qui visent à favoriser la transmission de l'entreprise. Comme l'a précisé précédemment le rapport, certaines de ces mesures ont été requalifiées en modalités particulières de calcul de l'impôt lors du PLF pour 2009.

Huit mesures d'exonérations des plus-values de cession professionnelles sont en vigueur :

Tableau n°35 : Mesures d'exonérations des plus-values professionnelles

Numéro	Article	Opération	Déclassement	Coût
190204	151 septies	Cession des petites entreprises	2009	150 M€
190203 et 190206	41 et 151 nonies	Transmission à titre gratuit d'entreprises individuelles ou de parts de sociétés de personnes	2009	30 M€
150709	150-0 A-I-3 (anc. 160)	Cession de droits sociaux à l'intérieur d'un groupe familial	Non déclassé	n.c.
190208	151 septies A	Cession à titre onéreux en cas de départ à la retraite de l'exploitant individuel	Non déclassé	170 M€
150515	150-0 D bis et 150-0 D ter	Cession à titre onéreux de titres de sociétés soumises à l'IS en cas de départ à la retraite du dirigeant	Non déclassé	300 M€
210319	238 quindicies	Cession d'entreprises individuelles ou de branches complètes d'activité	2009	100 M€
190209	151 septies B et C	Abattement sur les plus-values immobilières	2009	25 M€

Source : tome II des Voies et Moyens, PLF 2010

Le coût de ces dépenses fiscales s'élève à 775 M€ en 2010⁶⁹. La cession de droits sociaux à l'intérieur d'un groupe familial n'est toutefois pas chiffrée et le nombre de ces bénéficiaires n'est pas connu.

Par ailleurs, **certaines de ces exonérations fiscales comportent également un volet social, qui accroît sensiblement leur coût.** En effet, à la différence des plus-values de cession en cas de départ à la retraite de l'exploitant d'une société soumise à l'IR qui sont réintégrées à l'assiette sociale, d'autres exonérations fiscales au titre des plus-values de cession réduisent l'assiette sociale :

- l'exonération des plus-values de cession des petites entreprises au sein desquelles l'activité a été exercée pendant plus de cinq ans (article 151 *septies*);
- les abattements de 10 % par année de détention sur les plus-values de long-terme sur les actifs immobiliers à usage professionnel (article 151 *septies* B et C) ;
- l'exonération sur les plus values de cessions d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité sous conditions de seuils de valeur (article 238 *quaterdecies* et *quindecies* du CGI).

La différence de traitement des plus-values de cession professionnelle au regard des prélèvements sociaux apparaît peu justifiée, d'autant plus qu'elle renforce le coût de dispositifs dont l'efficacité n'est pas avérée (cf. infra).

Proposition n° 43 : Réintégrer l'ensemble des plus-values de cession professionnelle dans l'assiette des cotisations sociales.

Pour les trois mesures concernées, le coût indiqué dans les Voies et Moyens est de 275 millions, ce qui indique que les assiettes exonérées sont de 1720 millions. **Le rendement serait au maximum de 775 millions** en appliquant le taux de cotisations sous plafond pour les revenus d'activité pour un artisan-commerçant (45 %), **et de 340 millions au minimum** en appliquant le taux de cotisations au-delà de 5 plafonds (19,9 %, en supposant un déplafonnement de la cotisation maladie). Si ces assiettes étaient considérées comme des revenus du patrimoine et soumises en conséquence au taux de 12,1 %, le rendement serait de 208 millions.

²⁶⁹ Les évaluations réalisées dans le cadre des PLF successifs ont fait l'objet de modifications successives, à la hausse (cession à titre onéreux en cas de départ à la retraite du dirigeant) comme à la baisse (cession d'entreprises ou de branches complètes d'activité), en raison des difficultés rencontrées pour prévoir le coût de ces mesures.

2 - Des dispositifs non évalués dont l'impact sur la transmission d'entreprises n'est pas avéré

a) Une absence d'évaluation *ex ante* et *ex post* dommageable

Il n'existe **aucune évaluation de l'efficacité économique** de ces exonérations sur la transmission d'entreprises, comme l'avait déjà relevé le rapport du Conseil des impôts de 2003.

Les dispositifs dérogatoires visant à alléger les prélèvements sur la cession des entreprises sont généralement présentés comme destinés à favoriser la transmission de l'entreprise.

Il convient cependant de relever que les mesures d'exonération des plus-values de cessions professionnelles profitent directement au cédant. Ces mesures ne peuvent alors être regardées comme un encouragement à la transmission que sous deux hypothèses fortes : il faut en effet admettre soit que les obstacles à la cession d'entreprises sont essentiellement situés du côté de l'offre et non de celui de la demande (repreneurs), soit que l'allègement fiscal serait répercuté sur le prix de vente et faciliterait ainsi certaines transmissions.

Or, **le diagnostic relatif aux difficultés de transmission d'entreprises semble insuffisamment établi**, ce qui ne permet pas d'accréditer ces présupposés.

Tout d'abord, comme le souligne la Cour des Comptes²⁷⁰, la connaissance statistique des transmissions d'entreprises est très imparfaite : le nombre annuel de transmissions n'est pas connu, les transmissions par rachat de titres n'étant en particulier pas suivies. La mise en œuvre d'une politique publique en faveur de la transmission s'est fondée sur la base, par ailleurs imprécise, du nombre de transmissions d'entreprises anticipées dans les prochaines années (600 000 en dix ans), résultant de la pyramide des âges des entrepreneurs, ce qui paraît insuffisant pour permettre d'élaborer des mesures adaptées.

Ensuite, les segments sur lesquels la transmission est susceptible de poser problème ne sont pas clairement identifiés : s'agit-il de la transmission des très petites entreprises artisanales et commerciales et / ou de celle des PME industrielles de taille moyenne ? L'identification des problèmes posés en matière de transmission n'est pas davantage effectuée : s'agit-il de pallier les éventuelles difficultés de financement des rachats d'entreprises, de susciter des vocations de repreneurs ou

²⁷⁰ Cour des Comptes, *Les aides nationales destinées à favoriser la création, le développement et la transmission des PME*, Rapport public annuel 2007.

d'encourager les entrepreneurs à ne pas trop différer la transmission de leur entreprise ?

Par ailleurs, en ce qui concerne une éventuelle répercussion sur le prix de vente, l'existence d'un tel mécanisme n'est pas avérée. Le parallèle peut être fait avec l'impossibilité de mettre en évidence une corrélation significative entre le taux des droits de mutation à titre onéreux portant sur les transactions immobilières et le nombre ou le montant de ces transactions²⁷¹. Des diminutions des prix de cession des fonds de commerce ou de clientèle ne sont pas constatées en lien avec la mise en place de ces exonérations, qui ne semblent donc pas bénéficier aux cessionnaires.

En l'absence d'un diagnostic précis des difficultés auxquelles il convient de remédier, la cible des transmissions aidées par les exonérations n'est pas nettement définie : les mesures mises en place concernent à la fois les petites exploitations individuelles et les entreprises de taille moyenne ; elles favorisent pour certaines les cessions à titre onéreux ou au contraire les transmissions à titre gratuit ; les dispositifs favorisant la transmission au sein du groupe familial sont concurrencés par ceux accordés en cas de cession au profit d'un acquéreur externe.

A titre d'exemple, l'exonération conditionnelle des plus-values en cas de transmission à titre gratuit d'une entreprise soumise à l'IR et des droits dans une société de personnes, prévue aux articles 151 *nonies* et 41 du CGI, crée une incitation à privilégier une transmission tardive à titre gratuit alors que les exonérations applicables en cas de départ à la retraite du dirigeant (mesures 190 208 et 150115) favorisent au contraire une cession à titre onéreux précoce, concomitante au départ à la retraite.

b) Un empilement de dispositifs mal ciblés à l'origine d'effets d'aubaine et d'optimisation

Malgré le manque d'informations relatives aux effets de ces dispositifs, **certaines dispositifs anciens ont vu leur champ d'application considérablement étendu au cours des dernières années.**

Créée en 1976, l'exonération des plus-values de cession des **petites entreprises** prévue à l'article 151 *septies* du CGI est applicable aux plus-values réalisées dans le cadre d'une activité agricole, artisanale, commerciale, par des contribuables dont les recettes n'excèdent pas

²⁷¹ *Droits de mutation et montants des transactions immobilières (1800-2008)*, J.Friggit, CGEDD, avril 2009 et CPO, *Le patrimoine des ménages*, mars 2009.

certaines seuils. Cette exonération n'est acquise qu'à condition que l'activité soit exercée à titre professionnel pendant au moins cinq ans à la date de la cession et concerne aussi bien les transmissions à titre gratuit qu'à titre onéreux.

Les seuils de chiffre d'affaires ont été significativement relevés : ces seuils ont été portés depuis 2004²⁷² à 250 000 € pour une exonération totale et 350 000 € pour une exonération partielle pour les ventes et à 90 000 € pour l'exonération totale et 126 000 € pour l'exonération partielle pour les prestations de services. Ces seuils, qui étaient toutes taxes comprises, sont par ailleurs devenus hors taxe à compter du 1^{er} janvier 2006. **Cette augmentation des seuils de recettes a considérablement élargi le champ d'application des exonérations des plus-values des petites entreprises** : 83 % des 2,4 millions d'entreprises recensées sont susceptibles de bénéficier des mesures totales d'exonérations²⁷³. Cette exonération n'est donc plus réservée aux très petites entreprises puisqu'elle concerne la très grande majorité des entreprises individuelles.

Par ailleurs, cette exonération s'applique à toutes les cessions, à un tiers comme à soi-même : un exploitant qui cède son entreprise individuelle à la société qu'il constitue à cet effet et dont il possède le capital peut ainsi bénéficier de l'exonération, et dans le même temps, déduire du résultat imposable de la nouvelle société les frais liés à l'acquisition. **Largement utilisée par le contribuable, cette possibilité de cession à soi-même constitue une forme d'optimisation qui ne concourt en rien à la transmission de l'entreprise.**

A cet égard, il convient de relever que les cessions à soi-même ne permettent pas de bénéficier de **l'exonération des plus-values de cession d'entreprises ou de branches complètes d'activité**²⁷⁴ prévue à l'article 238 *quindecies* du CGI. Cette mesure, qui avait donné lieu à l'origine à des cessions à soi-même non conformes à l'objectif poursuivi, a été modifiée afin d'éviter ce cas de figure. Cependant, elle fait reposer de manière paradoxale certaines obligations sur le cessionnaire, alors que l'avantage fiscal revient au cédant : en effet, le cessionnaire doit exercer après la cession et dans le même fonds de commerce la même activité que celle exercée par le cédant.

²⁷² Loi n°2003-721 du 1^{er} août 2003 pour l'initiative économique.

²⁷³ Rapport n°572 de M. Gilles Carrez, 29 janvier 2003.

²⁷⁴ L'exonération totale applicable aux transmissions d'entreprises individuelles ou de branches complètes d'activité est totale lorsque la valeur des éléments transmis est inférieure à 300 000 € et partielle si elle est comprise entre 300 000 € et 500 000 €, à condition que l'activité ait été exercée au moins cinq ans par le cédant.

Proposition n°44 : Exclure du bénéfice de l'article 151 septies les cessions opérées au profit d'une société contrôlée par le cédant.

Certaines exonérations de plus-values de cession professionnelle visent par ailleurs spécifiquement les cessions liées au départ à la retraite du dirigeant.

Depuis le 1^{er} janvier 2006, les plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux d'une PME au sens communautaire, soumise à l'impôt sur le revenu pour cause de départ à la retraite de l'exploitant, sont exonérées, si le contribuable y a exercé une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole pendant au moins cinq ans et s'il ne contrôle pas l'entreprise cessionnaire (art. 151 septies A). L'exonération est en outre subordonnée à ce que le cédant cesse toute activité dans l'entreprise et fasse valoir ses droits à la retraite. Il était initialement prévu que ces événements devaient intervenir dans un délai de six mois, avant ou après la cession ; ce délai a été porté – sans évaluation préalable du coût supplémentaire induit – à un an, à partir du 1^{er} janvier 2006, puis à deux ans, à partir du 1^{er} janvier 2009.

L'allongement de ce délai a pour objectif de permettre la formation du repreneur par le cédant et d'assurer ainsi la viabilité de l'entreprise. Sauf dans le cas notable des très petites entreprises du secteur industriel, les chances de survie de l'entreprise augmentent en effet lorsque le cédant accompagne le repreneur pendant quelques mois. Le délai retenu paraît également conforme aux pratiques : quand les anciens dirigeants restent dans l'entreprise cédée, leur temps de présence dépasse souvent les six mois (entre 9 et 16 mois selon les secteurs)²⁷⁵. Toutefois, il convient de relever que les incitations fiscales à l'accompagnement par le cédant de la création ou de la reprise d'entreprise se sont généralement révélées inefficaces²⁷⁶.

Parallèlement a été mise en place une exonération des plus-values de cession en cas de départ à la retraite du dirigeant d'une société soumise à l'IS²⁷⁷. L'exonération résulte de l'application d'un abattement du tiers des plus-values au terme d'un délai de détention de six ans révolus, deux-tiers au-delà de sept ans révolus et une exonération totale au-delà de huit ans. Le délai de détention étant décompté à partir du

²⁷⁵ *Les transmissions des petites et moyennes entreprises, l'expérience d'OSEO PME.*

²⁷⁶ La réduction d'impôt de 1000 euros instituée par la loi de programmation pour la cohésion sociale du 18 janvier 2005, et qui visait à la conclusion de conventions de tutorat entre cédant et repreneur n'a bénéficié qu'à 200 bénéficiaires, alors que l'objectif affiché était de 25 000 conventions annuelles.

²⁷⁷ Article 150-0-D du CGI, issu de la LFR pour 2005.

1^{er} janvier 2006, les premiers effets de ce dispositif n'interviendront toutefois que pour les cessions réalisées en 2012.

Aussi l'article 150 0 D ter du même Code a-t-il prévu **un régime transitoire** en faveur du contribuable ayant, de manière continue pendant les cinq ans précédant la cession, exercé dans la société une fonction de direction et détenu, directement, indirectement ou par l'intermédiaire du groupe familial, 25 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société. Si un tel contribuable cesse toute fonction dans la société pour faire valoir ses droits à la retraite²⁷⁸ et ne détient, directement ou indirectement, aucun droit dans l'entreprise au profit de laquelle est opérée la cession, le délai de détention prévu par l'article 150-0 D bis est décompté en fonction de la date effective de souscription ou d'acquisition des titres correspondants.

La mesure comporte un effet d'aubaine, puisqu'elle bénéficie à une situation générale de départ à la retraite qui touche tous les dirigeants. Elle permet un allègement important de l'impôt : l'avantage fiscal moyen serait égal à 175 000 € par foyer fiscal en 2009 mais est très dispersé (de quelques euros à plus de 7 M€) entre les 2500 bénéficiaires. Les 10 % des foyers fiscaux qui bénéficient le plus du dispositif ont un avantage compris entre 360 000 € et 6,8 M€.

La capacité de ces deux mesures à remédier au problème posé par le vieillissement des dirigeants d'entreprise est incertaine. L'exonération de la plus-value de cession n'a d'effet mécanique ni sur les chances du cédant de trouver un repreneur, ni sur les chances de ce dernier d'assurer la survie de l'entreprise. Par ailleurs, le nombre de bénéficiaires demeure limité (3000 pour les entrepreneurs individuels, 2500 pour les dirigeants de société soumises à l'IS en 2008).

Faute de privilégier une forme de transmission parmi d'autres, les dispositifs d'exonérations des plus-values de cession professionnelle se sont multipliés : non harmonisés, ils sont à l'origine d'une grande complexité juridique qui peut constituer en soi un frein à la transmission. Bénéficiant exclusivement aux cédants, leurs effets positifs sur la transmission d'entreprises ne sont pas démontrés : **ces dispositifs semblent relever davantage d'une politique visant à alléger considérablement les prélèvements sur le patrimoine des cédants que d'une politique d'incitation à la transmission d'entreprise.**

²⁷⁸Ce dispositif a connu les mêmes évolutions que le précédent ; initialement de six mois, le délai a été porté successivement à un puis à deux ans.

Proposition n°45 : Clarifier l'objectif assigné à l'exonération des plus-values professionnelles et simplifier en conséquence le maillage des exonérations.

A titre d'exemple, si l'objectif poursuivi est l'allègement général de l'imposition à la sortie du capital, une exonération partielle et commune pourrait remplacer les multiples régimes existants.

Si l'objectif visé est l'allègement de l'imposition des plus-values sur les petites entreprises, l'exonération devrait viser les seules opérations inférieures à un certain seuil. En effet, le caractère de « retraite par substitution » des plus-values de cession pour les indépendants dont les cotisations sociales passées ne permettent pas d'assurer des pensions suffisantes²⁷⁹ est parfois mis en avant : poursuivre cet objectif suppose cependant de limiter le bénéfice de ces dispositifs aux seuls entrepreneurs concernés²⁸⁰.

II - Favoriser le financement des entreprises et des PME en particulier

Pour assurer son financement, une entreprise peut avoir recours au financement par actions (fonds propres) ou au financement par endettement. Les deux modalités présentent des avantages et des inconvénients : le financement par actions est plus risqué dans la mesure où l'entreprise ne rémunère l'actionnaire que si elle est profitable, alors que la dette est remboursée quoi qu'il arrive ; le financement par actions dilue le capital qui devient pour partie la propriété des nouveaux actionnaires, alors que les titres de dette ne sont pas des titres de propriété ; les charges d'intérêt sont déductibles fiscalement tandis que les dividendes versés ne le sont pas.

²⁷⁹ *Les prélèvements obligatoires des indépendants*, CPO, mars 2008.

²⁸⁰ Actuellement, l'avantage fiscal consenti par les deux dispositifs en cas de départ à la retraite des dirigeants apparaît en effet très dispersé : de quelques euros à respectivement plus de 5,7 M€ pour l'exonération en faveur des entrepreneurs individuels et plus de 7 M€ pour l'abattement en faveur des dirigeants de sociétés soumises à l'IS. Les 10 % des foyers fiscaux qui bénéficient le plus de l'avantage fiscal ont un avantage compris respectivement entre 360 000 et 6,8 M€ pour les dirigeants de sociétés soumises à l'IS et entre 231 000 et 5,7 M€ pour les entrepreneurs individuels.

Il y a une hétérogénéité dans le besoin de financement des entreprises. Les entreprises les plus grandes sont celles qui investissent le plus et leur capacité d'autofinancement est la plus faible : le taux d'investissement varie ainsi de 15 % pour les micro-entreprises à 46 % pour les grandes entreprises ; les ETI et les grandes entreprises ont un taux d'autofinancement (excédent brut d'exploitation / investissement) deux à trois fois plus faible que les micro-entreprises ou que les PME.

En conséquence, les entreprises les plus grandes font davantage appel au financement externe, que ce soit par les fonds propres ou par l'endettement : le ratio fonds propres / valeur ajoutée varie de 80 % pour les micro-entreprises à plus de 450 % pour les grandes entreprises et le taux d'endettement varie lui de 90 % à 270 % ; ces ratios reflètent à la fois l'offre et la demande de fonds propres ou de crédit, pour motif d'investissement par exemple, et il n'est pas possible d'en déduire un problème de financement pour certaines entreprises²⁸¹.

A - Des mécanismes fiscaux applicables à l'ensemble des entreprises

Certaines règles fiscales visant à soutenir le financement des entreprises sont applicables à l'ensemble des entreprises.

1 - Le régime des reports de déficits

Les entreprises déficitaires ont la faculté de reporter en avant leurs déficits (*carry forward*) et, sur option depuis 1984, en arrière (*carry back*).

Ces dispositions fiscales permettent d'une part un lissage inter-temporel de l'impôt payé et d'autre part de rapprocher l'imposition effective des entreprises du taux légal de l'impôt sur les sociétés. Il n'y a donc pas de pertes de recettes par rapport à une taxation au taux légal du résultat fiscal inter-temporel.

En moyenne, le report en avant permet de diminuer d'un peu plus de 10 % le montant d'IS dû, soit un gain de 7 Mds au titre de

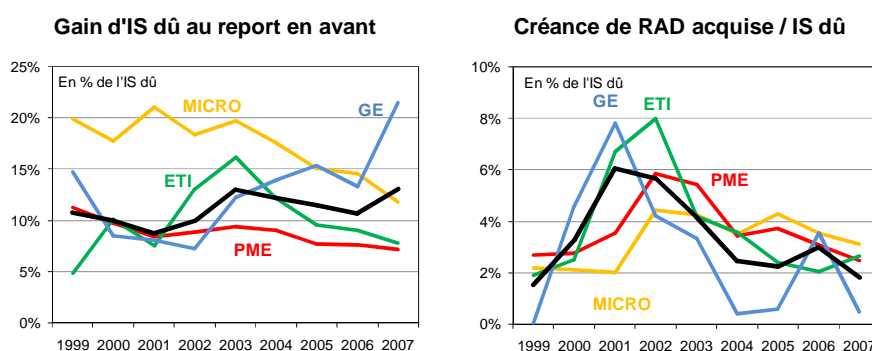
²⁸¹ Du côté de l'offre, le niveau des fonds propres reflète l'accumulation des résultats passés ainsi que les augmentations de capital, réservées aux entreprises les plus grandes ; le niveau de la dette reflète en partie les contraintes d'accès au crédit. Du côté de la demande, du fait de l'importance de leurs dépenses d'investissement, les entreprises les plus grandes disposent d'un autofinancement insuffisant et ont donc recours au financement externe.

l'exercice 2007. Cette économie d'impôt varie suivant la catégorie d'entreprise et suivant l'année : ainsi, les micro-entreprises semblent en bénéficier davantage que les autres mais l'écart se réduit depuis 2005 ; les grandes entreprises et les ETI ont progressivement apuré le stock de déficits accumulés lors du ralentissement de 2001-2002 ; au titre de l'exercice 2007, les grandes entreprises ont particulièrement bénéficié du report en avant. Au final, il semble que le mécanisme du report en avant permette aux entreprises de lisser l'impôt dû, avec un avantage aux micro-entreprises, sauf en 2007.

Le report en arrière (RAD) apparaît lui bien corrélé au cycle économique, mais est moins utilisé que le report en avant (1 Md€ reporté en arrière au titre de 2007, 1,28 Mds€ de créances cumulées de carry back fin 2009). En phase de ralentissement, les entreprises, et notamment les plus grandes d'entre elles, ont tendance à davantage opter pour le report en arrière : d'une part, elles disposent de bénéfices les années antérieures et, d'autre part, le RAD leur permet de s'assurer d'un surcroît de trésorerie au moins au terme des cinq années, et ce même si elles sont constamment déficitaires. Le profil cyclique est beaucoup moins marqué pour les PME et les micro-entreprises qui font un usage beaucoup plus constant du RAD.

Au final, le RAD permet une diminution comprise entre 2 % et 6 % de l'impôt dû (en phase basse du cycle économique). A noter que l'économie d'impôt ne sera effective que quand l'entreprise aura pu soit imputer sa créance de RAD sur l'IS payé, soit se la faire rembourser après un délai de cinq années.

Graphiques n°16: Gains d'IS en matière de reports en avant et en arrière



Source : CPO, d'après les liasses fiscales

En 2009, un objectif précis de soutien à la trésorerie des entreprises a été assigné au report en arrière des déficits dans le cadre du plan de relance: un régime de remboursement anticipé des créances de RAD a été mis en place et a sensiblement modifié le comportement des entreprises, en apportant un gain immédiat de trésorerie pour celles qui ont choisi de reporter en arrière leur déficit acquis au titre de 2008 et de se le faire restituer dès le début 2009. Le coût a atteint 5 Mds€ en 2009, dont une part importante provient du report en arrière de déficits 2008, soit plus de 10 % de l'impôt dû au titre de 2008. **Cette disposition n'a pas été prolongée en 2010.**

Le régime applicable en France par rapport aux autres pays de l'OCDE apparaît particulièrement avantageux²⁸² :

- la France fait partie des quatre pays de l'OCDE (avec l'Irlande, le Royaume-Uni et la Norvège) qui offrent un régime de report en avant et en arrière des pertes sans plafonnement, tandis que trois autres pays ouvrent les mêmes possibilités aux entreprises mais en plafonnant le report en arrière (Allemagne, États-Unis et Pays-Bas) ;
- si la plupart des pays européens admettent le report en avant de façon illimitée, la France est en revanche le seul pays à admettre le report en arrière sur trois ans. Le report en arrière sur un an existe dans d'autres pays comme le Royaume-Uni, l'Irlande, l'Allemagne ou les Pays-Bas.

Il convient de relever à cet égard que les travaux préparatoires²⁸³ de l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) au sein de l'Union européenne envisageaient pour leur part le report en avant sans limite de temps et l'absence de report sur les exercices antérieurs.

2 - La déductibilité des intérêts d'emprunt, très attractive, pourrait être davantage encadrée

Les intérêts des emprunts contractés par l'entreprise sont déductibles de sa base imposable, comme toute charge engagée dans l'intérêt de l'exploitation. Cette mesure constitue un mécanisme favorable au financement par l'endettement pour les entreprises.

²⁸² *Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée*, Conseil des prélèvements obligatoires, octobre 2009.

²⁸³ Les propositions mentionnées sont issues du dernier compromis dans le cadre des travaux préparatoires, suspendus en 2008.

Initialement limitée aux intérêts versés par des sociétés sous-capitalisées à condition que ces dernières n'appartiennent pas à un groupe fiscalement intégré, la déductibilité des intérêts d'emprunt a été modifiée à la suite des arrêts de la CJCE et du Conseil d'État²⁸⁴ : la déductibilité des intérêts versés est désormais appréciée au regard du taux pratiqué et de différents ratios de sous-capitalisation, ces règles s'appliquant à toute entité liée ou ayant des liens de droit ou de fait avec l'emprunteur et ce, quelle que soit leur résidence.

Par ailleurs, la déductibilité des intérêts excédentaires n'est pas définitivement perdue et peut faire l'objet d'un report sur les années ultérieures, sous déduction d'une décote de 5 %. La France fait partie des rares pays, avec le Danemark et les États-Unis, à disposer d'un tel mécanisme de déduction différée des intérêts.

Si cette règle de calcul de l'assiette de l'IS est commune à l'ensemble des entreprises, **elle donne toutefois un avantage aux secteurs les plus capitalistiques** qui peuvent déduire de l'assiette les intérêts versés sur la dette. **Les grandes entreprises en sont le premier bénéficiaire**, compte tenu du poids maximal de leur endettement dans la valeur ajoutée. A richesse produite donnée, les grandes entreprises sont en effet les plus capitalistiques, les plus endettées et bénéficient donc le plus de la déductibilité des intérêts d'emprunt.

L'encadrement du principe de déductibilité des intérêts d'emprunt a pour objet d'éviter des phénomènes d'optimisation liée à la sous-capitalisation, évoqués précédemment par le rapport. La technique de sous-capitalisation consiste à faire porter les dettes d'acquisition financées sur emprunt par des sociétés dotées de très peu de capitaux propres. Elle repose sur la localisation des pertes dans des pays à fiscalité forte, comme en France, afin de bénéficier à plein de la déductibilité des intérêts.

Au regard des règles fixées, la législation française a toutefois prévu des exceptions pour permettre la libre déductibilité des intérêts pour les PME ou si l'entreprise prouve que le ratio d'endettement du groupe auquel elle appartient est supérieur ou égal à son propre ratio d'endettement. En outre, les limites à la déductibilité ne sont pas applicables aux établissements de crédit, aux sommes ayant servi aux financements réalisés dans le cadre d'une convention de trésorerie par la centrale ou à l'acquisition de biens destinés à être donnés en crédit-bail.

²⁸⁴ Article 212 du CGI, modifié par l'article 113 de la loi du 30 décembre 2005.

La fiscalité française est jugée plus favorable que d'autres dispositifs étrangers, la nouvelle rédaction de l'article 212 relatif à la sous-capitalisation ne concernant que la déductibilité des intérêts liés à l'endettement intra-groupe, l'endettement bancaire n'étant à ce titre pas concerné contrairement à la majorité des pays de l'OCDE²⁸⁵.

Plusieurs pays européens ont mis en place un encadrement plus strict de la possibilité de déductibilité des intérêts d'emprunt, comme l'avait déjà souligné le Conseil des prélèvements obligatoires en 2009.

En Allemagne, depuis le 1^{er} janvier 2008, les règles de sous-capitalisation des entreprises sont supprimées et remplacées par un dispositif visant à introduire un plafond général de déductibilité des intérêts, quelle que soit leur origine, tant pour les sociétés de personnes que pour les sociétés de capitaux. L'objectif poursuivi est de rendre plus difficiles les transferts de bénéfices vers des États à faible fiscalité.

Ce nouveau dispositif se différencie des anciennes règles de sous-capitalisation qui ne s'appliquaient qu'aux intérêts servis sur les prêts accordés par des actionnaires résidents et non résidents détenant directement ou indirectement une participation supérieure à 25 % du capital de la société. En pratique, les intérêts ne sont admis en déduction des résultats de l'exercice de la société débitrice que dans la limite de 30 % du bénéfice brut avant impôts, dotations aux amortissements et provisions et hors intérêts (charges et produits). La fraction des intérêts non déductibles est reportable sur les exercices suivants.

Encadré n°24 : Les exceptions prévues au plafonnement de la déductibilité des intérêts d'emprunt en Allemagne

Trois exceptions à l'application de cette limite de déduction des intérêts d'emprunt sont prévues par la loi :

- La franchise : la règle ne s'applique pas si le montant de la charge d'intérêts, diminué des produits d'intérêts du même exercice, n'excède pas la somme d'un million d'euros.
- La clause de « groupe » : l'entreprise concernée ne doit pas faire partie d'un groupe de sociétés au sens large. S'agissant de sociétés soumises à l'IS, cette clause de groupe ne vaut qu'en l'absence de sous-capitalisation dommageable pour les associés.

²⁸⁵ Luxembourg, États-Unis, Hongrie, Belgique, Autriche, Portugal, Danemark, Australie, Royaume-Uni, Nouvelle Zélande, Mexique, Pays-Bas, Norvège, Suisse et République Tchèque.

- La clause de sauvegarde pour les « sociétés dans un groupe » : au sein d'un groupe, il est possible d'écarter l'application de la limite de déduction des intérêts si la société débitrice démontre que son niveau de fonds propres n'est pas inférieur à la dotation moyenne en capitaux propres des sociétés du groupe (déterminée sur une base consolidée, en application des règles IFRS), une tolérance de 1 % étant admise par la loi.

Toutefois, dans la pratique, les groupes ne peuvent pas se prévaloir de cette exonération si l'excédent de charges d'intérêts (par rapport aux produits d'intérêts) de la société allemande emprunteuse provient pour plus de 10 % d'emprunts intra-groupe ou de financement dit back to back.

On notera que, dans le cas d'une intégration fiscale «Organschaft», toutes les sociétés allemandes faisant partie d'un périmètre d'intégration fiscale sont traitées pour l'application du dispositif de limitation de la déductibilité des intérêts comme si elles ne constituaient qu'une seule et même société.

Face au contexte économique actuel, le Gouvernement allemand a toutefois décidé en 2009 de prendre une série de mesures limitées dans le temps dont les entreprises sont les bénéficiaires :

- le seuil de non-applicabilité de la déductibilité des intérêts d'emprunt (franchise) a été relevé de 1 M€ à 3 M€ ;
- un report en avant du montant de l'EBITDA non utilisé au cours d'une année et généré à partir de l'année 2007, a été introduit sur une période de 5 ans débutant au 1^{er} janvier 2010 afin d'autoriser la déductibilité des intérêts même en cas de fluctuations conjoncturelles et d'augmenter la partie de charges financières déductibles ;
- la clause de sauvegarde a été révisée et rendue applicable aux groupes allemands : la clause qui prévoit que les sociétés membres d'un groupe sont exclues du dispositif dès lors que leur quote-part de capitaux propres est égale ou supérieure à celle du groupe, est élargie. La limite inférieure admissible de la quote-part de la société est portée de 1 à 2 %.

S'inspirant de l'Allemagne, l'Italie a voté, en décembre 2007, la suppression des règles de sous-capitalisation et leur remplacement par un dispositif de plafonnement de la déductibilité des intérêts quelle que soit leur origine.

Dans cette ligne, **la France pourrait envisager de limiter davantage la déductibilité des intérêts**, tout comme celle des frais d'acquisition de titres, compte tenu de l'exonération parallèle des dividendes et des plus-values de cession de titres. Comme l'avait relevé le Conseil en 2009, la déductibilité des frais d'acquisition et des intérêts d'emprunt rattachés à des participations est en effet particulièrement attractive en France dans un contexte de quasi exonération des dividendes et des plus-values à long terme des titres de participation.

Selon les calculs effectués par la DGFIP, la mise en place en France d'un plafonnement des charges d'intérêts déductibles selon les paramètres retenus en Allemagne, conduirait aujourd'hui à une augmentation cumulée des bénéfices de 41,6 milliards d'euros, correspondant à une recette pour l'État de 11,35 milliards d'euros sur trois ans.

Encadré n°25 : Les modalités de la simulation effectuée

Les calculs effectués par la DGFIP permettent d'estimer le supplément de recettes au titre des trois prochaines années qui résulterait d'un plafonnement du montant des charges d'intérêts déductible selon les paramètres retenus en Allemagne : plafonnement à 30 % du résultat comptable avant impôt ; prise en compte des intérêts et amortissements des charges nettes d'intérêts dont le montant excède un million d'euros, à compter des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010 et des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011.

Le chiffrage a été réalisé sur l'assiette déclarée par les entreprises hors secteur financier. La requête opérée porte sur les exercices clos en 2008, en réputant implicitement que les données relatives aux exercices 2010 (exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010) seront identiques aux données relatives aux exercices 2008.

Compte tenu des masses potentielles d'économies budgétaires, cette piste mériterait d'être explorée.

Proposition n°46 : Envisager l'instauration d'un mécanisme de plafonnement de la déductibilité des intérêts d'emprunt.

B - Certains dispositifs visent à favoriser le financement des entreprises par fonds propres

Au-delà des mécanismes fiscaux de soutien au financement applicables à l'ensemble des entreprises, les PME bénéficient de certains dispositifs spécifiques.

1 - Le taux réduit pour les PME a un impact significatif sur l'accroissement des fonds propres

La loi de finances pour 2001 a instauré un taux réduit d'IS pour les PME indépendantes afin d'améliorer leurs fonds propres. Un taux réduit d'IS à 15 % au lieu de 33 1/3 % avec un plafond à 38 120 € a ainsi été mis en place à partir de l'exercice 2002 pour les entreprises indépendantes réalisant moins de 7,63 M€ de chiffre d'affaires. En effet, plus une entreprise est petite, moins elle disposerait de possibilités de

ressources externes pour financer ses investissements, que ce soit par l'intermédiaire des fonds propres, de l'émission d'obligations ou du recours au crédit bancaire²⁸⁶.

De 1,2 Mds€ en 2002²⁸⁷, le coût pour les finances publiques atteint aujourd'hui 2,1 Mds€, soit une augmentation de près de 80 % alors que, dans le même temps, les recettes d'impôt sur les sociétés n'ont crû que d'un peu plus de 30 % entre 2002 et 2008. Cette croissance du coût de la dépense fiscale peut surprendre dans la mesure où, les seuils n'étant pas réindexés, on peut s'attendre à ce que de moins en moins d'entreprises satisfassent la condition de chiffre d'affaires. Toutefois, des entreprises se créent en permanence et viennent grossir le rang des entreprises éligibles : leur nombre a ainsi augmenté de plus de 30 % entre 2001 et 2007. A l'inverse, le coût moyen par bénéficiaire est resté stable.

En 2008 au titre de 2007, le taux réduit, auquel près de 650 000 entreprises sont éligibles (soit 94 % des entreprises à l'IS), a réellement profité à 394 000 entreprises (celles qui réalisent de plus un bénéfice, soit 57 % des entreprises à l'IS), pour un coût de 1,9 Mds€, soit un gain moyen de 4800 € par entreprise²⁸⁸. L'économie d'impôt ainsi réalisée atteint près du quart de l'impôt dû par les micro-entreprises et 5 % pour les PME²⁸⁹.

Ce sont les secteurs protégés qui bénéficient le plus du taux réduit (services et construction) et non l'industrie, secteur où les besoins d'investissement sont supérieurs, et ce en raison d'un effet de composition par taille d'entreprises. On note notamment que seul 12 % du coût du dispositif bénéficie à l'industrie (secteur exposé), soit trois fois moins que son poids dans la valeur ajoutée.

Afin d'apprécier l'efficacité du taux réduit sur le niveau des fonds propres des PME, le premier élément consiste à comparer l'évolution des entreprises éligibles, c'est-à-dire les PME et les micro-entreprises, aux entreprises non éligibles. Les PME ont accru le niveau de leurs fonds propres de 30 % depuis 2000, performance qui est doublée pour les seules micro-entreprises. Dans le même temps, leur endettement n'a que faiblement progressé. Pour les autres entreprises, le niveau des fonds propres s'est autant accru que celui de la dette. Au final, la part des fonds propres dans le passif s'est accrue de près de 10 points pour les micro-

²⁸⁶ Le taux réduit d'IS pour les PME, Trésor Eco n°23, décembre 2007.

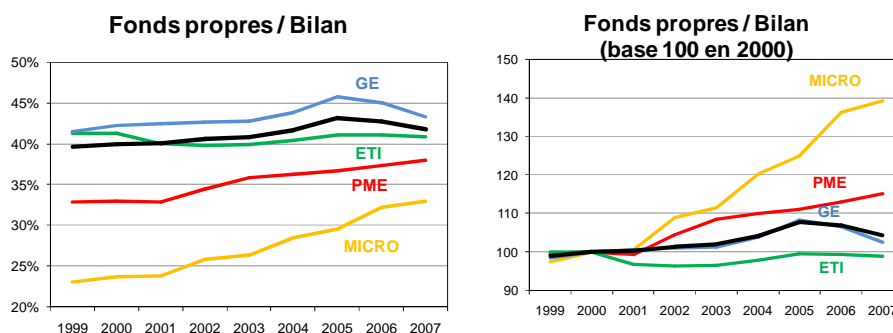
²⁸⁷ Le coût d'aujourd'hui ne peut être comparé au coût de 2001 car le taux applicable était de 25 % et non 15 % cette année là.

²⁸⁸ Ce montant peut être comparé au gain maximal qui est de 7000 € par entreprise du fait du plafond à 38 120 € de bénéfice.

²⁸⁹ Calculs effectués sur la base de la centrale des bilans, la base d'intégration fiscale et le RSI 2007.

entreprises, de 5 points pour les PME alors qu'elle a stagné pour les autres entreprises. Année par année, on note une accélération des fonds propres à partir de 2002.

Graphiques n°15 : Evolution des fonds propres dans les entreprises par taille



Source : CPO

Toutefois, il n'est pas possible de tirer de conclusions quantitatives sur l'impact du taux réduit sur les fonds propres à partir de la seule analyse précédente : celle-ci n'est pas réalisée toutes choses égales par ailleurs, des entreprises basculent d'une catégorie à l'autre et, au sein des PME, certaines entreprises sont éligibles et d'autres non²⁹⁰.

Les estimations économétriques réalisées afin d'apprécier l'efficacité du taux réduit en termes d'accroissement des fonds propres des PME permettent de conclure à un **impact significatif du taux réduit sur le niveau des fonds propres**, impact qui serait compris entre 18 k € et 44 k € par entreprise bénéficiaire en cumul entre 1999 et 2007. Comme le taux réduit a été en vigueur pendant sept années sur cette période, cela signifie un surcroît de fonds propres de 2500 € à 6000 € par an et par bénéficiaire. Rapporté au manque à gagner pour les finances publiques, soit 27 k € par entreprise en cumul sur ces sept années ou 4000 € par an, on en déduit que le multiplicateur de la dépense fiscale sur les fonds propres est compris entre 0,7 et 1,6.

En conclusion, **il semble bien que le taux réduit applicable aux PME indépendantes ait permis une augmentation des fonds propres : 1 € de dépense fiscale en faveur des PME par l'intermédiaire du taux réduit permettrait un accroissement des fonds propres compris entre 70**

²⁹⁰ A titre purement indicatif, l'effet du taux réduit serait assimilé suivant cette approche au différentiel favorable d'évolution du ratio fonds propres sur bilan, soit environ 30 k€ pour les micro-entreprises et 140 k€ pour les PME. Avec les réserves évoquées, ces chiffres sont surestimés.

centimes et 1,6 €. Toutefois, l'estimation proposée ne permet pas de savoir si le surcroît de fonds propres s'est traduit par davantage d'investissement.

L'efficacité du taux réduit sur les PME et sur les plus petites d'entre elles notamment, ne doit pas conduire à une extension du dispositif à travers un relèvement de la condition de chiffre d'affaires ou du plafond de bénéfice fiscal. En effet, une telle extension aurait un coût pour les finances publiques, pourrait accroître les distorsions entre entreprises et poser des problèmes de libre concurrence (le taux de l'IS deviendrait encore plus progressif alors qu'il n'y a pas de fondement à faire de la redistribution entre entreprises²⁹¹) et ne répondrait pas forcément à un besoin réel de renforcement des fonds propres (cf. *infra*).

2 - Les incitations à la capitalisation des entreprises, un allègement de la fiscalité du patrimoine dont le bénéfice pour les entreprises n'est pas établi

Plusieurs dépenses fiscales sont destinées à inciter à l'investissement dans le capital de sociétés. Si elles n'agissent pas directement sur l'impôt acquitté par les entreprises, elles ont pour objectif d'améliorer leur capitalisation.

Les mesures d'allègement de la fiscalité à l'entrée (réductions d'impôt liées à la souscription d'actions ou de parts de société) ou à la détention du capital (mesures d'allègement de la fiscalité sur les dividendes) sont caractérisées par leur pluralité. Nées pour beaucoup dans les années 1990, elles ont été substantiellement étendues et renforcées au cours des dernières années. Du fait de cette sédimentation historique, les dispositifs ont été adoptés sans avoir fait l'objet d'une évaluation préalable et sans s'intégrer dans une politique économique clairement définie.

²⁹¹ A la différence de l'impôt sur le revenu qui opère une redistribution entre ménages par l'intermédiaire du barème et du quotient familial, afin par exemple de prendre en compte les charges du foyer et donc les capacités contributives. Comme le taux d'imposition à l'IS s'applique déjà à un profit, après déduction des charges, et non à un revenu, une progressivité du taux n'a pas de sens.

a) Les réductions d'impôt visant les souscriptions au capital des PME

Tableau n°18: Les réductions liées à la souscription d'actions ou de parts : des mécanismes porteurs d'abus

Mesure	Impôt / art.	Objet	Coût (2010)	Bénéficiaires
110216	IR/199 terdecies 0A	Souscription au capital de PME	230 M€	112.700
110218	IR/ 199 terdecies 0A	Souscription de parts de FCPI	100 M€	92.600
110228	IR/ 199 terdecies 0A	Souscription de parts de FIP	60 M€	44.080
400202	ISF/885-0 V bis	Souscription au capital de PME, de parts de FCPI, FIP ou FCPR	670 M€	73.400
TOTAL			1 060 M€	

Source : Annexe II Voies et moyens PLF 2010

Le **dispositif, dit Madelin**²⁹², a créé une réduction d'impôt sur le revenu au titre des souscriptions en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital, au profit des contribuables agissant en qualité de personne physique domiciliés fiscalement en France. La réduction d'impôt peut s'appliquer aux souscriptions directes au capital des sociétés non cotées, soumises à l'impôt sur les sociétés et qualifiée de PME au sens communautaire et exerçant une activité professionnelle. La réduction d'impôt est égale à 25 % du montant plafonné des versements effectués au cours de l'année d'imposition, au titre de l'ensemble des souscriptions éligibles.

Concernant environ 112 000 foyers, la dépense fiscale associée à ce dispositif est évaluée à 230 M€ par le fascicule Voies et moyens pour 2010. L'augmentation par rapport à son évaluation au titre de l'année 2008 (190 M€) s'explique sans doute par **le rehaussement du plafond par la loi de finances rectificative pour 2008**. Jusque-là, les versements n'étaient retenus que dans la limite annuelle de 20.000 € pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés, ou de 40.000 € pour les contribuables mariés (ou liés par un Pacs), la réduction d'impôt attachée à la fraction des investissements excédentaires étant reportée sur les quatre années suivantes. Désormais, les souscriptions au capital de sociétés employant moins de 50 salariés, dont le chiffre d'affaires ou le total de bilan est inférieur à 10 M€, créées depuis moins de cinq ans et en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion, ouvrent droit à la réduction d'impôt jusqu'à 50 000 € (contribuable célibataire) ou 100 000 €

²⁹² Dispositif issu de la loi n°94-126 du 11 février 1994, plusieurs fois modifié.

(contribuable marié), soit une réduction d'impôt maximale de 12 500 € ou 25 000 €. Cette réduction d'impôt n'a fait l'objet d'aucune évaluation économique permettant d'en évaluer les effets.

Il convient de relever que le taux de réduction de l'impôt n'a pas été modifié en fonction des diminutions des taux progressifs de l'impôt sur le revenu survenues depuis la mise en place du dispositif en 1994. Au taux de 25 %, le dispositif est en effet plus attractif lorsque le taux marginal de l'impôt sur le revenu est de 40 % plutôt que de 58 ou 54 % comme tel était le cas à l'origine de la mesure. **Une adaptation des taux de réduction de l'impôt aurait permis d'atténuer le coût des dépenses fiscales.**

Par ailleurs, l'incitation à la souscription au capital de PME a été renforcée par l'instauration d'une **réduction d'impôt de solidarité sur la fortune par la loi TEPA** du 21 août 2007. L'article 885-0 V bis du CGI permet aux redevables qui investissent, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés holdings, dans des PME, au sens communautaire, non cotées et soumises à l'impôt sur les bénéfices, de bénéficier d'une réduction d'ISF. Celle-ci - immédiate - est égale à 75 % du montant des versements effectués au titre des souscriptions, dans la limite annuelle de 50 000 €. Comme la réduction d'impôt sur le revenu, elle est subordonnée à la conservation des titres jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la souscription.

Le coût de la réduction d'ISF en faveur de l'investissement dans les PME (mesure 400202) a été évalué à 670 M€ pour 2009 et 2010²⁹³ - soit presque deux fois supérieur à l'évaluation préalable proposée en 2007²⁹⁴. Compte tenu des importantes marges de progression (seuls 19 % des foyers redevables de l'ISF en bénéficient), la dépense publique attachée à cette mesure pourrait doubler d'ici à 2012²⁹⁵. Comme en atteste son coût, **le dispositif a connu un succès certain.** Il a contribué à l'augmentation du capital des PME pour un montant proche de 1 Md €.

Ses effets économiques sont toutefois moins évidents : il reste à savoir si les opérations réalisées correspondaient à de réels besoins des PME ou à des opportunités des investisseurs.

²⁹³ Selon la date des versements, le bénéfice de la réduction d'ISF est subordonné au respect de la réglementation communautaire relative aux aides *de minimis* ou relative aux aides d'État.

²⁹⁴ « L'impact budgétaire de la mesure serait de l'ordre de 190 millions d'euros en 2008 et de l'ordre de 380 millions d'euros en 2009 », Rapport Sénat n°91 t. II (2007-2008), projet de loi de finances pour 2008 (article 9 bis).

²⁹⁵ Eurostaf, *La collecte des FIP, des FCPI et de l'ISF PME : évolution, perspectives, distribution. Quel avenir pour le financement des PME par l'épargne publique*, mai 2010.

Est en effet constaté un **développement important d'entreprises de défiscalisation** qui ont créé des structures holdings pour vendre de la réduction d'impôt, en recherchant d'une part des PME susceptibles d'avoir besoin de fonds en capital et d'autre part des investisseurs soumis à l'ISF. Cela témoigne de l'importance qu'a pu prendre l'utilisation de cette nouvelle opportunité de défiscalisation à haut rendement immédiat. Afin de restreindre les possibilités de constitution de telles holdings de défiscalisation, la loi de finances pour 2009 a renforcé les conditions anti-abus : la société ne doit pas compter plus de cinquante associés ou actionnaires, doit avoir pour mandataire sociaux des personnes physiques et ne doit accorder aucune garantie en capital à ses associés ou actionnaires en contrepartie de leurs souscriptions ni aucun mécanisme automatique de sortie au terme de cinq ans. Il n'est pas certain que ces précautions sont suffisantes pour faire obstacle à l'industrie de défiscalisation ouverte tant par la réduction d'IR que par celle d'ISF. En conséquence, un investissement de 1 € auquel s'attache la réduction d'impôt ne se traduit pas toujours par un afflux de 1 € dans l'entreprise cible : en effet, la plupart des gestionnaires facturent des honoraires de conseil qui sont refacturées aux PME cibles de l'investissement²⁹⁶.

Par ailleurs, **ces dispositifs dérogatoires ne permettent pas d'orienter l'investissement vers les PME qui ont le plus de difficulté à trouver des capitaux**, telles notamment celles à hauts risques²⁹⁷ ou en phase d'amorçage. Les particuliers investisseurs s'orientent en effet prioritairement vers les investissements les moins risqués. Or, il n'est pas démontré que les PME dans leur ensemble rencontrent des difficultés d'accès au financement et aux fonds propres. Si les études sont rares sur le financement par fonds propres des entreprises, la comparaison internationale des PME industrielles réalisée par la Banque de France²⁹⁸ ne montre **pas de problème spécifique de niveau des fonds propres en France** : d'une part, le niveau des fonds propres apparaissait élevé comparé aux autres pays en 1999, surtout pour les PME de moins de 10 M€ de chiffre d'affaires ; d'autre part, la part des fonds propres dans le

²⁹⁶ Etude Eurostaf précitée.

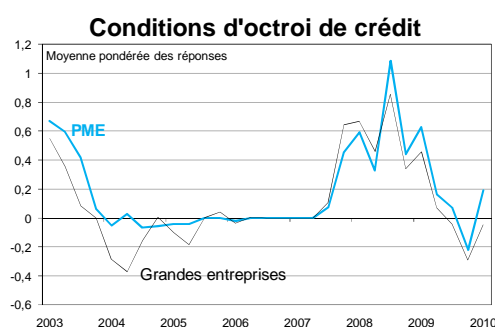
²⁹⁷ Rapport du CAE, *Le financement des PME*, novembre 2008.

²⁹⁸ *Situation financière des PME de l'industrie manufacturière : une comparaison pour six pays européens*, Banque de France, 2009. Les pays étudiés sont l'Allemagne, la Belgique, l'Espagne, la France, l'Italie et le Portugal.

²⁹⁸ Du côté de l'offre, le niveau des fonds propres reflète l'accumulation des résultats passés ainsi que les augmentations de capital, réservées aux entreprises les plus grandes ; le niveau de la dette reflète en partie les contraintes d'accès au crédit. Du côté de la demande, du fait de l'importance de leurs dépenses d'investissement, les entreprises les plus grandes disposent d'un autofinancement insuffisant et ont donc recours au financement externe.

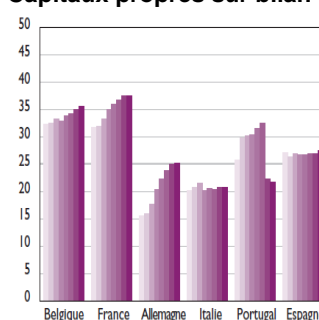
bilan a augmenté entre 1999 et 2006. Il n'y a pas de comparaison disponible pour les PME du secteur des services, dont on a vu qu'elles bénéficiaient davantage du taux réduit d'IS.

Graphiques n°16 : Comparaison des conditions d'octroi de crédit par taille d'entreprises et comparaison de la part de fonds propres sur bilan dans six autres pays de l'UE



Notes : en ordonnée, solde des réponses : plus c'est positif, plus les établissements de crédit déclarent avoir durci l'offre de crédit.

Capitaux propres sur bilan



Notes : du plus clair au plus foncé : de 1999 à 2006 ; champ PME industrielles de moins de 10 M€ de CA.

Source : Banque de France

A besoin de financement externe donné, les entreprises les plus grandes se financent davantage que les plus petites auprès des marchés, que ce soit par l'intermédiaire des fonds propres ou de l'émission d'obligations. La part des capitaux propres passe de 34 % du passif des micro-entreprises et 38 % pour les PME à 43 % du passif des grandes entreprises²⁹⁹. Ce différentiel pourrait être le signe d'un accès plus difficile aux fonds propres mais pourrait également traduire des préférences différentes, notamment en termes de dilution du capital pour des petites entreprises familiales. Au final, si les études empiriques ont mis en évidence des périodes de rationnement du crédit par le passé, **il est délicat à ce stade de conclure sur d'éventuelles difficultés d'accès au crédit et aux fonds propres spécifiques aux PME.**

Par ailleurs, les réductions d'impôt (IR et ISF) accordées au titre de la souscription de parts de fonds d'investissement dans les entreprises non cotées (FCPR), de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) et de fonds d'investissements de proximité (FIP), qui ont pour objet spécifique l'orientation de l'épargne vers le capital-

²⁹⁹ Ces chiffres sont toutefois à manipuler avec précaution dans la mesure où ils sont obtenus sur des comptes non consolidés au niveau des groupes (avec des doubles comptes sur l'endettement et les fonds propres).

risque afin de développer la capitalisation des entreprises, semblent avoir des performances médiocres. En effet, même si les fonds ont permis de drainer 2,6 Mds€ dans environ 1000 entreprises qualifiées d'innovantes depuis leur création en 1997, les volumes investis par les particuliers dans ces fonds ont baissé au cours des dernières années³⁰⁰.

Plus fondamentalement, **on peut s'interroger sur le choix de privilégier le financement du capital-risque par les personnes physiques**, par le biais de ces fonds, choix qui fait figure d'exception au sein des autres pays européens. Ce choix ne repose en effet sur aucune évaluation de l'impact et la pertinence de ces dépenses fiscales visant à faire financer le capital-risque par des particuliers, alors que plusieurs éléments invitent à la réflexion :

- il n'est pas évident que les investissements réalisés par ces fonds s'orientent vers les secteurs les plus innovants et les plus risqués ;
- la faiblesse du financement de l'innovation en France semble dans une large mesure liée au rôle limité joué par les investisseurs institutionnels, sur lesquels ces mesures fiscales n'ont aucune force de levier ;
- le choix de distribuer à des particuliers les produits FIP et FCPI engendre des coûts spécifiques par rapport à une distribution organisée auprès d'investisseurs institutionnels. Selon le rapport de l'IGF de novembre 2009, la part imputable aux frais de distribution au sein des frais prélevés s'élèverait ainsi à 35 %³⁰¹.

Par ailleurs, la réduction d'ISF comporte **une part d'effet d'aubaine**. En effet, par souci de réalisme économique, la loi de finances pour 2008 a finalement admis au bénéfice de la réduction d'ISF la souscription au capital d'une société dans laquelle le redevable, son conjoint, son partenaire lié par un PACS ou son concubin notoire bénéficie d'un régime d'exonération de l'ISF au titre des biens professionnels. **L'investissement dans sa propre entreprise – pourtant déjà exonéré d'ISF - bénéficie ainsi d'un cumul d'avantages fiscaux**. Or, il semble que l'investissement direct, qui constitue la majeure part des collectes 2008 et 2009, s'oriente principalement vers des entreprises « de proximité » (i.e. de l'assujetti ou de ses proches)³⁰². L'absence de système

³⁰⁰ AFIC-Oséo, *Activité d'investissement des FCPI dans les entreprises innovantes (1997-2008)*, mai 2010.

³⁰¹ *Les frais prélevés sur les produits financiers bénéficiant d'un avantage fiscal pour favoriser l'investissement dans les PME*, IGF, novembre 2009.

³⁰² Eurostaf, Etude citée.

d'animation, d'intermédiation et de distribution aurait ainsi fortement accru les risques d'effets d'aubaine.

Compte tenu de la concentration de l'actionnariat en France (1,7 % seulement des ménages en 2000 détenaient des actions non cotées et la probabilité de détenir des actions est très fortement corrélée à l'importance du patrimoine)³⁰³, **ces avantages fiscaux profitent sans doute essentiellement aux contribuables les plus fortement dotés en patrimoine**. L'articulation entre la réduction d'impôt sur le revenu et d'impôt de solidarité sur la fortune accentue cet effet. A revenu et à investissement égal, le gain fiscal dont peuvent bénéficier les contribuables assujettis à l'ISF est plus élevé que celui offert à ceux qui ne le sont pas. La possibilité de cumul des avantages à l'IR et à l'ISF pour une même somme investie est écartée, mais les taux et les plafonds de la réduction ISF sont plus avantageux que ceux de la réduction IR. La collecte ISF PME paraît d'ailleurs très sensiblement plus dynamique que la collecte liée à la réduction à l'IR³⁰⁴.

Alors que la contribution de ces avantages fiscaux au financement des entreprises en fonction de leurs besoins n'est pas démontrée et que les évaluations économiques permettant d'évaluer l'impact et la pertinence de ces modalités de financement n'ont pas été réalisées, leur champ d'application a été plusieurs fois étendu.

Des mesures visant à recentrer les réductions d'impôt au titre de la souscription au capital des PME sont proposées en PLF pour 2011 : l'objectif est de cibler ces mesures sur les entreprises rencontrant des difficultés d'accès au financement en fonds propres, en prévenant certaines situations abusives et en améliorant la transparence de ces dispositifs. Le gain attendu de ces mesures est évalué à 18 M € au titre de l'IR et 61 M € en ISF.

D'autres mesures pourraient être envisagées : au-delà de la nécessité de procéder à une évaluation de l'impact économique de ces mesures, la réduction de l'ampleur de l'avantage lié à la réduction au titre de l'ISF apparaît pertinente. Les effets d'aubaine liés à la réduction d'ISF pour investissement dans le capital des PME et le gain fiscal supérieur dont bénéficient les contribuables assujettis à l'ISF, à revenu et investissement égal, conduisent à proposer cette évolution.

³⁰³ Cf. P. Girardot et D. Marionnet, La composition du patrimoine des ménages entre 1997 et 2003, *Bulletin de la Banque de France*, novembre 2007. « *La place des actions dans le patrimoine des ménages* », Rapport du groupe de travail présidé par Olivier Garnier, Commissariat général du Plan, décembre 2002.

³⁰⁴ Eurostaf, étude précitée.

Proposition n°47 : Evaluer l'impact économique des réductions de l'IR et l'ISF liées à la souscription au capital des PME et à la souscription aux parts de fonds communs de placement.

Proposition n°48 : Aligner le taux de réduction ISF (75 % actuellement) sur le taux de réduction IR (25 %) dans le cadre de ces dépenses fiscales.

b) Les dépenses fiscales relatives aux modalités d'imposition des dividendes

Les allègements de la fiscalité sur les dividendes reposent également sur la volonté d'inciter les contribuables à placer leur épargne en titres de sociétés et ainsi de favoriser la capitalisation des entreprises.

Le régime général actuel de taxation des dividendes cumule les effets de deux réformes successives :

- la réforme du mécanisme de l'avoir fiscal, intervenue en LFI pour 2004 en contrepartie de la suppression du précompte mobilier ;
- l'existence à compter du 1^{er} janvier 2008 d'une possibilité d'options des épargnants pour un prélèvement forfaitaire libératoire en lieu et place de l'imposition au barème.

De ces deux réformes résulte un système complexe qui fait coexister trois dépenses fiscales se substituant à l'avoir fiscal :

- un abattement proportionnel de 40 % sur le montant des dividendes perçus ;
- un abattement forfaitaire de 1525 € pour un célibataire ou 3050 € pour un couple marié, pratiqué après l'abattement proportionnel ;
- un crédit d'impôt égal à 50 % des dividendes distribués, plafonné à 115 € pour un célibataire et 230 € pour un couple marié ;

Ces dépenses fiscales sont en principe destinées à éviter une double imposition économique, le bénéfice ayant supporté l'IS et le dividende supportant l'IR. Cependant, la suppression du précompte mobilier qui a accompagné celle de l'avoir fiscal a distendu le lien entre avantage fiscal au titre de l'imposition des dividendes et impôt sur les sociétés supporté par la société distributrice. En effet, le précompte mobilier était précédemment payé pour justifier l'existence de l'avoir fiscal dans le cas où les dividendes étaient prélevés sur des bénéfices qui n'avaient pas

supporté l'impôt sur les sociétés. **Ces dépenses fiscales répondent désormais dans une moindre mesure à cette justification économique**, dès lors qu'elles sont applicables également à des dividendes prélevés sur des bénéfices exonérés d'impôt sur les sociétés³⁰⁵.

Alternativement à ces trois avantages fiscaux, les contribuables concernés peuvent opter pour le prélèvement forfaitaire libératoire, au taux de 18 %.

L'abattement de 40 % a été déclassé en PLF pour 2009, les deux autres mesures étant toujours considérées comme des dépenses fiscales stricto sensu. Ce déclassement apparaît peu justifié, les deux abattements bénéficiant tous deux à l'ensemble des contribuables percevant des dividendes.

Tableau n°36 : Dépenses fiscales relatives aux modalités d'imposition des dividendes

Mesure	Article du code	Nature de la mesure	Déclassement	Coût (2010)	Nombre de bénéficiaires
110232	200 <i>septies</i>	Crédit d'impôt	Non	600 M€	6.200.000
140203	158 3-2°	Abattement de 40 %	Oui	1000 M€ ³⁰⁶	5.350.000 ³⁰⁷
140201	158-3 5°	Abattement fixe	Non	350 M€	5.350.000

Source : Annexe II Voies et moyens 2010.

Sous l'effet du cumul des deux abattements applicables, les distributions de dividendes inférieures à 2542 € ou 5084 € selon la situation de famille sont affranchies de tout impôt sur le revenu, tout en ouvrant droit au crédit d'impôt. **Pour près de 25 % des foyers ayant des titres ouvrant droit au crédit d'impôt, la perception de dividende génère un impôt négatif**³⁰⁸.

Le régime fiscal complexe auquel sont soumis les dividendes rend difficile pour le contribuable la mesure de l'ampleur des prélèvements

³⁰⁵ On peut ainsi citer à titre d'exemple les dividendes prélevés sur des résultats provenant de la réalisation de plus-values à long terme sur les cessions de titres de participation, qui sont exonérés d'IS, sur les bénéfices comptables provenant de produits qui n'ont pas été imposés en France (produits de filiales étrangères placées sous le régime des sociétés mères notamment), sur les bénéfices exonérés d'impôt sur les sociétés en raison de l'existence d'autres dépenses fiscales (jeune entreprise innovante, ZFU etc.).

³⁰⁶ Le coût de cet abattement était d'1,85 Md € en 2008 et d'1 Md € en 2009.

³⁰⁷ Ce chiffre n'est pas indiqué par l'annexe au PLF mais les bénéficiaires de la mesure 140201 sont nécessairement bénéficiaires de la mesure 140203.

³⁰⁸ Etude de la MEEP, Voies et Moyens annexé au PLF pour 2010.

effectifs, tant fiscaux que sociaux, et des avantages fiscaux dont il bénéficie. Cela le conduit notamment, comme l'a souligné précédemment le rapport, à opter parfois pour le prélèvement forfaitaire libératoire, alors que ce dernier serait moins avantageux pour lui que l'imposition au barème, compte tenu des allègements fiscaux qui y sont associés. **La grande complexité du régime d'imposition des dividendes crée une rupture d'égalité entre contribuables.**

Proposition n°49 : Supprimer le crédit d'impôt sur les dividendes.

Cette mesure, proposée en PLF pour 2011 dans le cadre de la réforme des retraites, apparaît souhaitable à plusieurs titres. Compte tenu de la relative modicité de son montant maximum, il ne joue pas de rôle incitatif à la détention de titres et constitue une simple réduction d'impôt pour les contribuables, comme le souligne l'évaluation réalisée par la MEEP dans les Voies et Moyens annexée au PLF pour 2010. De plus il a un effet anti-redistributif, puisqu'il profite majoritairement aux foyers appartenant aux trois derniers déciles, qui représentent 58 % des bénéficiaires et près de 72 % du coût du crédit d'impôt. Le rendement attendu de cette suppression est de 645 M €.

Proposition n°50 : Réduire le niveau de l'abattement forfaitaire.

Le cumul des deux abattements conduisant à un niveau d'affranchissement d'impôt sur le revenu élevé, cette piste est envisagée de manière complémentaire.

III - Des dispositifs en faveur du développement des entreprises attractifs pour les grands groupes

A - L'exonération des plus-values à long terme sur la cession de titre de participation

1 - Un dispositif avantageux au coût budgétaire très élevé et initialement mal évalué

Le régime d'imposition des plus-values à long terme de cession de titres de participation a été réformé progressivement sur trois ans pour déboucher en définitive sur une quasi-exonération :

- le montant net des plus-values à long terme a fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 15 % au lieu de 19 % à compter du 1^{er} janvier 2005 ;

- le taux d'imposition des seules plus-values sur titres de participation a été ensuite abaissé à 8 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006 ;
- enfin, les plus-values sur titres de participation³⁰⁹ ont été définitivement exonérées pour celles acquises à compter du 1^{er} janvier 2007, sous déduction d'une quote-part de frais de 5 % du résultat net de cession qui est prise en compte dans la détermination du résultat imposable.

Le régime actuel prévoit donc l'exonération des plus-values mais soumet à l'IS 5 % du montant de la plus-value (soit une imposition au taux réel de 1,66 %), censés représenter les frais supportés par la société cédante.

Parallèlement, les moins-values de cession de ces titres de participation et les provisions pour dépréciation de ces titres ne sont pas déductibles des résultats imposables de la société cédante ou constatant une dépréciation.

L'exonération des plus-values à long terme sur la cession des titres de participation a un coût budgétaire élevé, qui a été à l'origine mal évalué.

Les chiffrages budgétaires initiaux avaient estimé que cette mesure n'aurait qu'un faible impact global à hauteur de 0,9 Mds (0,434 Mds en 2006, 0,3 Mds en 2007 et 0,15 Mds en 2008). Les évaluations ont été revues plusieurs fois considérablement à la hausse, pour atteindre 12,5 Mds€ en 2008 et 8 Mds en 2009 selon le PLF pour 2010. Par rapport aux 8 Mds initialement estimés, le coût de l'exonération serait plus réduit, à hauteur de **6 Mds€ en 2009** selon la DLF.

Cette erreur significative d'appréciation du coût de la mesure semble être partiellement liée aux modalités de calcul du coût de l'exonération : en effet, le chiffrage a été effectué en prenant en compte le taux d'impôt sur les sociétés de droit commun à 33 1/3 %, au lieu de retenir le taux réduit des plus-values à long terme. **Évalué à 20 Mds€ sur deux ans par rapport au taux de 33 1/3 %, le coût cumulé sur 2008 et 2009 serait compris entre 9 et 10 Mds€ en référence à un taux d'impôt de 15 %.**

Au-delà de ces éléments liés aux modalités de calcul, l'importance du dérapage constaté année après année montre les difficultés

³⁰⁹ Le régime est applicable aux titres de participation qui revêtent ce caractère du point de vue comptable et aux titres considérés comme des titres de participation par la loi fiscale (titres ouvrant droit au régime des sociétés mères, à l'exception des titres de sociétés à prépondérance immobilière).

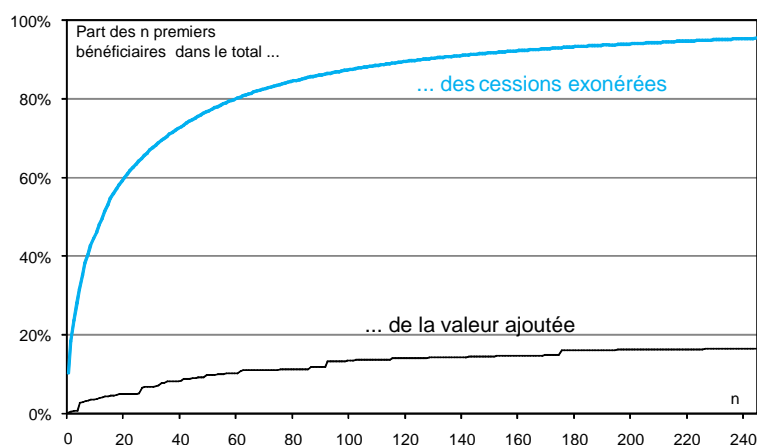
d'évaluation du poids des comportements d'optimisation, qui ont considérablement accru le coût de la mesure.

2 - Un bénéfice concentré sur un faible nombre de bénéficiaires, pour un impact sur l'implantation de holdings difficile à apprécier et de forts effets d'aubaine

La mesure d'exonération concerne environ 6200 sociétés en 2009.

Le bénéfice de la mesure est fortement concentré : 250 entreprises ont déclaré plus de 10 M€ de cessions exonérées au cours de l'exercice 2007, soit 96 % d'une assiette totale de 39 Mds. Le dispositif se concentre donc sur un petit nombre de bénéficiaires, qui représentent moins de 20 % de la valeur ajoutée produite. Les dix premiers bénéficiaires concentrent eux presque la moitié (44 %) du coût du dispositif.

Graphique n°17 : Une forte concentration du dispositif d'exonération des plus-values de cession de titres de participation



Source : CPO d'après les liasses fiscales 2007³¹⁰

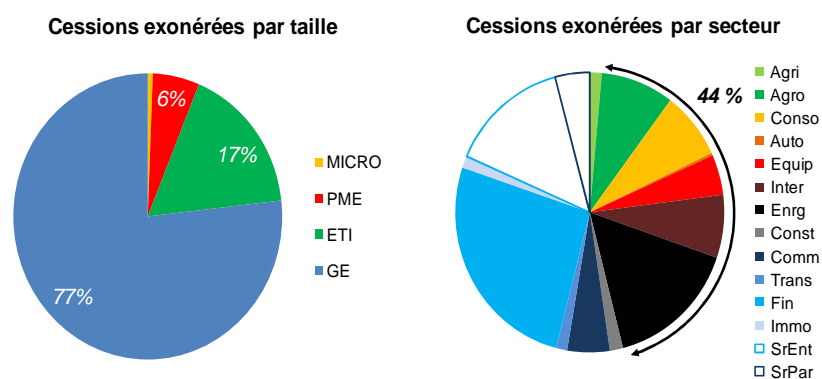
Les trois-quarts du coût du dispositif se concentrent sur les grandes entreprises et moins de 20 % sur les ETI. Seules les grandes entreprises sont en effet susceptibles d'être organisées en groupes, avec

³¹⁰ Pour les sociétés financières, au lieu de la valeur ajoutée qui n'a pas de sens dans les liasses fiscales, un multiple des rémunérations (de sorte que celles-ci représentent les deux tiers de la pseudo valeur ajoutée) a été pris en compte.

des opérations de croissance externes récurrentes et des restructurations tout aussi récurrentes.

L'analyse des bénéficiaires en termes sectoriels est plus difficile. En effet, la ventilation directe des sommes exonérées par le code d'activité NAF ne renseigne que de manière approximative sur les secteurs d'activité concernés, un grand nombre de groupes étant classés dans les services aux entreprises, alors qu'il s'agit en fait de groupes industriels³¹¹. La ventilation opérée selon l'activité principale du groupe³¹² met en évidence que près de 44 % du coût de l'exonération des cessions de titres de participation provient de l'industrie (qui représente un tiers de la valeur ajoutée) et un quart du secteur financier (banques et assurances.

Graphiques n°18 : Cessions exonérées par taille et par secteur



Source : CPO d'après les liasses fiscales 2007

L'exonération des plus-values à long terme de cession de titres de participation vise d'une part à limiter les doubles impositions et d'autre part à favoriser l'implantation de holdings en France.

L'exonération ne s'applique pas uniquement aux cas de double imposition. D'une part, en économie ouverte, l'exonération bénéficie aussi aux titres de propriété sur des filiales étrangères, qui ne supportent pas l'impôt en France et d'autre part, la plus-value n'est pas la simple somme des bénéfices à venir mais intègre aussi d'autres éléments de valorisation, qui du fait de l'exonération, échappent l'impôt.

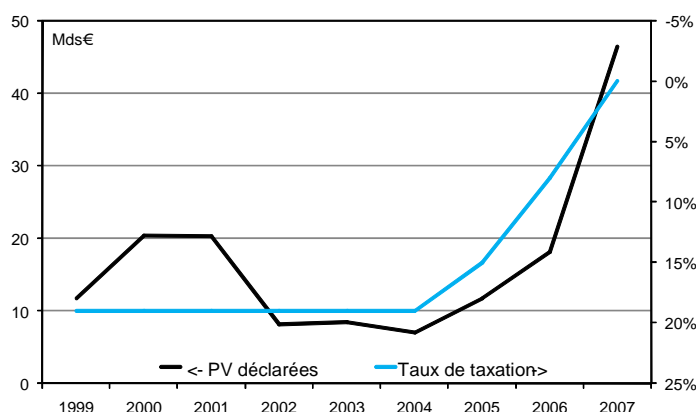
³¹¹ Le code NAF des holdings (741J) appartient en effet à la branche des services aux entreprises.

³¹² L'activité principale du groupe est celle qui regroupe la part la plus importante de la richesse produite, mesurée par les salaires.

L'exonération a également pour objectif de maintenir et d'attirer en France les holdings. L'efficacité de la mesure est difficile à apprécier, en l'absence d'indicateurs quantitatifs fiables : une note de la DGFIP faisait état d'une augmentation du nombre de holdings gérées par la direction des grandes entreprises, de 1112 à 1276 entre 2007 et 2010. Aucun lien n'est toutefois établi entre cette progression et l'exonération des plus-values. L'impact de la mesure sur la localisation par les grands groupes de leurs holdings n'est pas évalué à l'heure actuelle. Une évaluation des implantations de holdings réalisées et des effets de ces implantations en termes d'emploi et de création d'activités serait pourtant utile pour analyser les effets de la mesure.

Les sous-estimations initiales du coût du régime montrent en tout état de cause que la mise en place du dispositif s'est accompagnée de **forts effets d'aubaine** :

- les coûts constatés lors des premières années d'application ne peuvent être la conséquence d'implantation en France de nouvelles sociétés holdings, dès lors que le régime d'exonération ne peut s'appliquer qu'aux cessions de titres de participation détenus depuis plus de deux ans ;
- les sociétés ont utilisé le dispositif pour dégager des profits comptables en faisant tourner les titres entre sociétés du groupe en franchise d'impôt sur les sociétés et d'autres sociétés ont sans doute profité de l'exonération pour effectuer des cessions de filiales ; on constate en effet que l'assiette des plus-values éligibles a plus que triplé depuis la mise en place de l'exonération totale, même après prise en compte des éléments de valorisation. Il est très probable qu'en l'absence d'exonération, les cessions de titres auraient été moins nombreuses : l'assiette semble donc élastique au taux de taxation.

Graphique n°19 : Assiette et taux d'imposition des PVL

Source : CPO

Il apparaît opportun de comparer le régime français aux régimes existants à l'étranger.

En effet, 21 pays de l'OCDE sur 29 disposent d'une exonération similaire, avec certaines différences : ainsi en Allemagne, les plus-values sont exonérées à hauteur de 95 % de leur montant sans condition de durée ni de seuil de participation mais les banques n'entrent pas dans ce dispositif et sont imposées au taux normal ; en Espagne, l'exonération ne s'applique aux cessions de filiales étrangères que si celles-ci réalisent l'essentiel de leur activité à l'étranger. **Le dispositif français apparaît en conséquence analogue à ceux existant à l'étranger.**

En conséquence, un retour à l'imposition des plus-values conduirait vraisemblablement à la réalisation d'un certain nombre de montages financiers à partir de holdings situées dans d'autres États de l'Union européenne dans lesquels les plus-values sont exonérées, comme cela était le cas avant 2007. Compte tenu de ces éléments et des modalités de calcul du coût du dispositif, **le retour à une taxation au taux normal ou à un taux réduit des cessions de titres de participation donnerait lieu à un rendement budgétaire bien inférieur au chiffre de la dépense fiscale**, probablement plus proche des recettes moyennes d'imposition des plus-values avant la réforme (2 à 3 Mds€) que de la dépense fiscale évaluée en 2008 ou 2009.

Au regard de ce constat, la remise en cause profonde de ce régime n'apparaît pas souhaitable en l'absence d'évaluation économique des effets d'une telle réforme.

Afin de diminuer le coût de la mesure et de limiter l'optimisation, deux aménagements pourraient être envisagés.

Proposition n°51 : Accroître la quote-part représentative des frais et charges à incorporer dans les résultats soumis à l'IS de 5 à 10 % ou de 5 à 20 %.

Il conviendrait de faire chiffrer les recettes fiscales supplémentaires que permettrait ce relèvement de la quote-part par la DGFIP.

Proposition n°52 : Etudier la possibilité d'un allongement de la durée de détention de titres permettant de bénéficier de cette mesure d'exonération.

L'objectif serait de ne pas favoriser les opérations dont on peut penser qu'elles visent simplement à réaliser des plus-values dans des délais rapides.

B - Les dispositifs de faveur prévus pour les groupes de sociétés

Certains régimes dérogatoires sont spécifiquement applicables aux groupes de société. Si le régime du bénéfice mondial consolidé reste considéré comme une dépense fiscale, le régime de l'intégration fiscale et le régime des sociétés mères-filles ont pour leur part été déclassés en PLF pour 2006 et sont désormais considérés comme des modalités particulières de calcul de l'impôt.

1 - Le régime de l'intégration fiscale

a) Un régime au succès croissant et au coût élevé

Inspiré du régime du bénéfice consolidé (cf. infra), le régime de l'intégration fiscale permet de consolider les bénéfices et les pertes au niveau de la tête du groupe : la société mère peut, sur option, se constituer seule redevable de l'imposition sur les bénéfices due par elle-même et les filiales dont elle détient de manière directe ou indirecte au moins 95 % du capital. Ces correctifs permettent d'éliminer au sein du groupe les opérations internes susceptibles de générer des doubles impositions ou doubles déductions.

Il convient de relever qu'un **régime fiscal de groupe existe dans tous les pays européens dans des formes comparables au régime appliqué en France**. Il se traduit pour les sociétés qui en bénéficient par une diminution de fait du taux de l'impôt sur les sociétés supporté par le

groupe. Il favorise les opérations de rachat d'entreprises, en permettant d'une part la déduction des frais financiers d'acquisition et d'autre part l'utilisation des déficits. Il s'agit donc d'un régime fiscal très favorable au développement des entreprises et notamment des grandes.

Le coût³¹³ du régime de l'intégration fiscale est estimé à **19,5 Mds€ en 2008** et est également croissant (15,5 Mds en 2007)³¹⁴.

Le régime apparaît particulièrement attractif et le nombre de sociétés ayant opté pour ce régime a pratiquement doublé au cours des cinq dernières années : en 2001, environ 37 700 entreprises relevant d'une intégration fiscale étaient recensées, dont un peu plus de 11 000 têtes de groupes, alors qu'en 2006, le régime concernait 20 000 têtes de groupe et 69 000 entreprises appartenant à un groupe intégré. Environ 80 000 entreprises ayant opté pour le mécanisme de l'intégration fiscale sont actuellement recensées.

Si le régime de l'intégration fiscale semble progressivement devenu le régime de droit commun des groupes et a son équivalent dans l'ensemble des pays européens, il convient toutefois de s'interroger sur certaines de ces modalités d'application, porteuses d'avantages fiscaux supplémentaires.

b) L'attractivité du régime est renforcée par les avantages supplémentaires liés à certaines opérations de « neutralisation » des doubles emplois ou doubles impositions

La compensation des déficits avec les bénéfices permet une diminution de l'impôt sur les sociétés que doit acquitter le groupe. Elle constitue l'intérêt essentiel du régime de l'intégration fiscale et justifie l'exercice des options pour le régime de l'intégration fiscale de groupes comprenant des sociétés bénéficiaires et des sociétés déficitaires.

De nombreuses évolutions et modifications législatives ont conduit à assouplir le régime et à accroître en conséquence son attractivité et son coût.

³¹³ Ce coût correspond à la différence entre l'impôt qui serait acquitté en l'absence du régime et l'impôt réellement perçu.

³¹⁴ Le coût du régime pour les années 2009 et 2010 n'est pas encore disponible, le chiffre étant réalisé *ex post*.

Encadré n°26 : Les nombreuses modifications apportées au régime de l'intégration fiscale

Le régime de l'intégration fiscale a fait l'objet de très nombreuses modifications et adaptations législatives. Presque toutes les lois de finances ou lois de finances rectificatives annuelles présentées depuis une quinzaine d'années ont comporté des mesures visant à améliorer le régime et à renforcer son attractivité pour les entreprises. Ces évolutions, certes très positives pour les groupes, ne sont pas sans conséquences budgétaires. Elles ne sont pas évaluées lors de leur mise en place alors qu'à l'évidence leur coût est quelquefois très élevé. Certaines mesures ont été prises, mais plus rarement, pour éviter les abus.

Dernière en date, la jurisprudence communautaire a conduit à une nouvelle modification du régime. Elle a en effet contesté une partie de la législation française concernant les conditions d'application du régime de l'intégration fiscale au regard des conditions de territorialité dans une décision récente du 27-11-2008 affaire 418/07, *société Papillon*. Cette jurisprudence a conduit le législateur, dans la loi de finances rectificative pour 2009, à élargir le régime aux sociétés françaises détenues à 95 % au moins par la société mère à travers une participation dans une société européenne. Cette adaptation à la jurisprudence communautaire, à laquelle il n'était pas possible de se soustraire, comportera nécessairement un coût budgétaire puisque dans le régime de l'intégration fiscale seules les sociétés qui y trouvent intérêt choisissent d'y entrer.

Pour autant, ces adaptations n'ont pas fait l'objet d'estimations précises quant à leurs conséquences budgétaires. **Il serait nécessaire d'évaluer l'impact budgétaire des ajustements réalisés ainsi que des éventuels ajustements ultérieurs.**

Le régime de l'intégration fiscale comprend de nombreuses possibilités d'optimisation pour les groupes, du fait de la totale liberté qui leur est accordée pour déterminer le périmètre d'intégration. La liberté de délimitation du périmètre du groupe lors de l'option, celle de modifier le périmètre au cours de la période d'option, et de sortir du régime de l'intégration fiscale lorsque ce régime n'offre plus d'avantages constituent autant de caractéristiques particulièrement favorables du régime. Les formes d'optimisation liées à la libre détermination du périmètre d'intégration pourraient être davantage encadrées.

Les neutralisations de certaines opérations intra-groupes constituent par ailleurs des avantages complémentaires importants pour les bénéficiaires. En effet, les opérations internes susceptibles de générer des doubles impositions ou doubles déductions sont neutralisées. Toutefois, il convient de relever que les neutralisations conduisant à des déductions d'assiette sont toujours plus importantes que celles conduisant à des réintégrations (près du triple). Comme le souligne précédemment le rapport, si certaines des neutralisations opérées apparaissent comme de simples mesures techniques permettant de déterminer le résultat d'ensemble, d'autres constituent de **réels avantages complémentaires pour les groupes ayant opté pour l'intégration fiscale.**

Les dividendes perçus par une société membre d'un groupe qui ne peuvent être qualifiés de revenus de filiales font ainsi l'objet d'une déduction.

Le régime de l'intégration fiscale prévoit que les dividendes reçus par une société du groupe, de la part d'une autre société membre du même groupe, sont déduits totalement du résultat d'ensemble lorsqu'ils ne peuvent ouvrir droit au régime mère-filles, alors qu'ils devraient en principe être imposés au taux de droit commun (33 1/3 %). Cet avantage fiscal ne bénéficie qu'aux très grands groupes fiscalement intégrés, au sein desquels de tels cas de figure peuvent se présenter, et apparaît peu justifié. Son coût est par ailleurs significatif : 185 M€ en 2008 (232 M€ en 2007).

Par ailleurs, **la quote-part de frais et charges sur les produits de participation relevant du régime mères-filles fait l'objet d'une neutralisation** pour la détermination du résultat d'ensemble dans le cadre de l'intégration fiscale.

Destinées à compenser les charges de perception des dividendes dans le cadre du régime mère-filles, cette quote-part s'élève à 5 % du dividende perçu, qui sont soumis à l'impôt sur les sociétés. La neutralisation de cette quote-part dans le cadre du régime de l'intégration fiscale permet à l'ensemble des distributions effectuées entre sociétés du même groupe fiscal de ne supporter aucune imposition. Cet avantage fiscal a un coût budgétaire élevé, d'environ 1500 M€ en moyenne annuelle (1633 M€ en 2008). Il correspond à des distributions de dividendes de 30 000 M€, ce qui incite à s'interroger sur la nécessité d'une telle neutralisation.

De plus, alors que les neutralisations de la quote-part de frais et charges pouvaient être remises en cause lorsque les sociétés concernées sortaient du groupe au cours d'un des cinq exercices suivants, cette disposition a été supprimée pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008. Cette neutralisation, désormais définitive, accroît l'avantage fiscal accordé aux groupes.

Ces mesures, présentées comme de simples ajustements techniques, constituent en pratique de réels avantages fiscaux supplémentaires liés au régime de l'intégration fiscale. Ils contribuent à l'attractivité de ce régime, même en présence de sociétés toutes bénéficiaires au sein du groupe intégré.

Proposition n°53 : Procéder à des aménagements du régime de l'intégration fiscale, afin de limiter certaines dispositions particulièrement favorables.

Deux pistes complémentaires pourraient être envisagées.

Scénario 1 : Limiter les possibilités d'optimisation liée à la libre détermination du périmètre d'intégration.

Scénario 2 : Envisager la remise en cause de certaines mesures de neutralisation intra-groupes, constitutives d'avantages fiscaux supplémentaires pour les groupes bénéficiant de l'intégration fiscale.

Compte tenu de leur coût élevé (1 818 M€ en 2008), la remise en cause de la déduction des dividendes reçues par une société membre d'un groupe de la part d'une autre société membre du même groupe et la neutralisation de la quote-part de frais et charges sur les produits de participation relevant du régime mère-filles pourrait être étudiée, sans pour autant faire perdre au régime de l'intégration fiscale son attractivité.

2 - Le régime mondial consolidé

a) Un dispositif ancien fonctionnant sur agrément

Institué en 1965, le régime consolidé au plan mondial est le régime de groupe le plus ancien.

De manière dérogatoire par rapport au principe de territorialité selon lequel l'impôt sur les sociétés est assis sur les seuls résultats des entreprises implantées en France, le régime mondial consolidé prévoit que les sociétés françaises peuvent, sur agrément, retenir l'ensemble des résultats de leurs exploitations directes ou indirectes, situées en France ou à l'étranger, pour l'assiette des impôts établis sur la réalisation et la

distribution de leurs bénéfices. Le régime permet ainsi de consolider les résultats de filiales françaises non fiscalement intégrées, donc détenues entre 50 % et 95 %.

Ce régime est applicable sur agrément. Celui-ci n'est accordé qu'aux groupes qui bénéficient d'une implantation internationale diversifiée et est délivré pour une période de cinq ans irrévocable. En pratique, les demandes d'agrément sont presque toujours acceptées par le ministère du budget. Lors de l'éventuelle demande de renouvellement, la durée du nouvel agrément est de trois ans.

Les groupes de société bénéficiant de ce régime ne peuvent choisir librement le périmètre de consolidation. Celui-ci comprend obligatoirement toutes les exploitations directes ou indirectes de la société agréée qui remplissent les conditions requises et s'applique à toutes les sociétés du groupe qui répondent aux critères de détention du capital, sans possibilité de n'en retenir que certaines.

b) Un régime peu utilisé pour un impact budgétaire encore significatif

Très peu de groupes français ont récemment opté pour ce régime. **Seuls 5 groupes bénéficiaient de ce régime en 2010** et le nombre de bénéficiaires a diminué au cours des 10 dernières années (11 entreprises concernées en 2000).

Le nombre limité de groupes bénéficiaires s'explique par le fait que ce régime ne présente de réel intérêt que si le groupe imposable en France peut diminuer l'impôt sur les sociétés dû dans notre pays par la prise en compte de déficits subis à l'étranger. Dans le cas contraire, lorsque les résultats réalisés à l'étranger sont bénéficiaires, et souvent imposables à un taux moins élevé qu'en France, le régime du bénéfice consolidé s'avère en effet défavorable. Le caractère irrévocable de l'option pendant la période de cinq ans de l'agrément et le caractère obligatoire du périmètre de consolidation constituent des facteurs renforçant le caractère contraignant du régime, au cas où il deviendrait défavorable au cours de la période d'agrément.

Les bénéficiaires sont de grands groupes internationaux, pour lesquels l'avantage fiscal lié à ce régime apparaît modeste au regard de l'importance des chiffres d'affaires consolidés des groupes concernés, de leurs résultats, du montant des dividendes à distribuer et des stock-options à attribuer.

Pour autant, **le coût budgétaire du dispositif pour l'État, s'il a diminué au cours des dernières années, reste significatif : il est évalué à 302 M€ en 2010** (contre 1,5 Md en 2001).

Mis en place à une période où il apparaissait légitime et nécessaire pour l'État d'aider à la constitution et au développement de grands groupes mondiaux, le régime du bénéfice mondial consolidé apparaît aujourd'hui mal adapté, dans un contexte où le développement international fait partie de la stratégie naturelle des grands groupes et où de nombreuses réformes fiscales favorables aux grandes entreprises ont été conduites au cours de la période récente.

Proposition n°54 : Supprimer le régime mondial consolidé.

La suppression de ce régime, dont l'utilité économique n'est pas démontrée, apparaît souhaitable : elle aurait un impact modeste sur les grands groupes bénéficiaires, tout en permettant un gain budgétaire significatif pour l'État.

3 - Le régime mère-filles

Le régime mère-filles permet à une société mère d'être exonérée à raison des produits de participation reçus d'une filiale dès lors que la participation dans la filiale est supérieure à 5 % de son capital, sauf sur une quote-part de frais et charges égale à 5 % de leur montant.

Ce dispositif vise à supprimer une double imposition économique des dividendes provenant de bénéfices déjà imposés.

Ce dispositif existe également dans les autres pays européens. Au regard des critères d'éligibilité de ce régime, **le dispositif français apparaît relativement favorable**, comme l'avait souligné le CPO dans son rapport de 2009 : la France fait en effet partie des huit pays de l'OCDE qui accordent le bénéfice quelle que soit la provenance des dividendes ; comme l'Espagne et les Pays-Bas, le taux de participation exigé est le plus faible parmi ceux requis (5 % du capital) contre 10 à 15 % dans la moitié des pays de l'OCDE ; en revanche, l'exonération des dividendes est subordonnée en France à la durée de détention la plus longue, soit deux ans comme en Grèce, en Pologne et en Norvège.

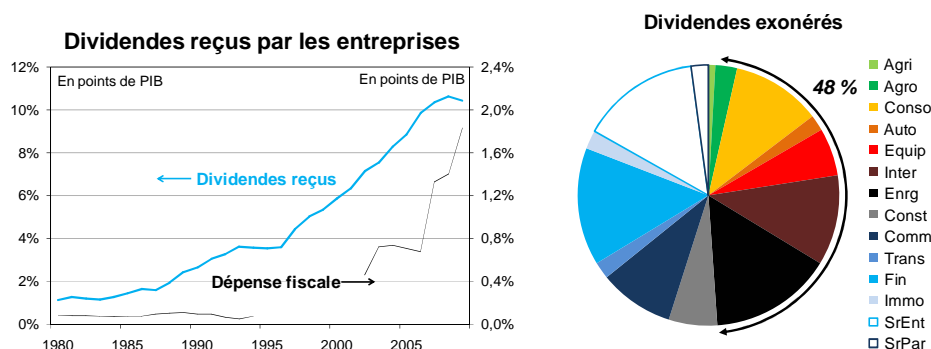
Le coût de cette exonération, qualifiée de modalité particulière de calcul de l'impôt depuis 2006, **est exponentiel** depuis les années 1990 : relativement stable de 1980 à 1990 (2,5 Mds de francs en 1980 et 6,5 Mds de francs en 1990, soit 0,1 point de PIB), il s'est considérablement accru à compter de 2007 pour atteindre 27,3 Mds€ en 2008 et **34,9 Mds en 2009** (1,8 point de PIB).

Cette croissance forte du coût de l'exonération peut être due à de nombreux facteurs :

- le poids des dividendes reçus dans le PIB a été multiplié par dix depuis le début des années 1980, en partie en raison du développement des groupes et donc des dividendes intra-groupes (développement de la filialisation) ;
- les conditions de détention ont été variables, avec un seuil exprimé tantôt en valeur, tantôt en part des actions détenues (passage de 10 % à 5 % en 2001 par exemple) ; cela a joué sur l'assiette éligible, à montant de dividendes reçus constant : en 2007, plus de 80 % des dividendes reçus par les sociétés non financières étaient éligibles au régime mère-filiale. Le coût de l'exonération en poids dans le PIB a ainsi été multiplié par vingt depuis 1980.

Actuellement, 42 000 entreprises bénéficient de ce régime. La répartition sectorielle avant consolidation intra-groupe montre que l'industrie est surreprésentée dans les dividendes reçus exonérés en 2007. En revanche, on ne note pas de surreprésentation des entreprises financières ou de la branche services aux entreprises (à laquelle appartiennent les sociétés de prise de participations).

Graphiques n°20 : Evolution de la dépense fiscale au regard des dividendes reçus et répartition sectorielle des dividendes exonérés



Source : CPO d'après les comptes nationaux, le PLF et les liasses fiscales 2007³¹⁵

Ayant pour objectif d'éviter la double imposition, l'analyse du bien-fondé de la mesure supposerait de mesurer si les dividendes exonérés sont le résultat d'un bénéfice réalisé en France, auquel cas on

³¹⁵ Liasses fiscales 2007, avant consolidation au sein des groupes fiscaux qui représentent 50 % des dividendes exonérés selon la note de chiffrage de la Direction de la législation fiscale.

évite bien une double imposition en France. Si une telle analyse dépasse le champ de la présente étude, on peut malgré tout avancer que les dividendes exonérés sont moins susceptibles de relever d'une prise de participation purement spéculative étant donné que la branche finance n'est pas surreprésentée.

Dans un souci de réduction du coût de cette exonération, plusieurs mesures pourraient être envisagées.

Proposition n°55 : Relever le taux de détention de 5 à 10 %.

L'augmentation du taux de détention de 5 % à 10 %, à l'image du taux couramment demandé dans le reste de l'Union européenne, permettrait de priver mécaniquement un certain nombre de sociétés du bénéfice du régime mères-filles. Toutefois, le surplus de rentrées fiscales supplémentaires lié à cette évolution est à relativiser pour deux raisons : d'une part, il ne concernerait que les distributions effectuées en dehors d'un groupe fiscal puisque les distributions effectuées au sein d'un groupe fiscal intégré bénéficient d'un dispositif spécifique pour les distributions intra-groupe (article 223 B alinéa 3 du CGI)³¹⁶ ; d'autre part, les sociétés mères chercheraient probablement à augmenter leur pourcentage de détention à 10 % pour pouvoir bénéficier du régime, si bien que l'augmentation du taux de détention aurait moins d'effet au fil du temps, face aux comportements d'optimisation des entreprises concernées. Le surplus de recettes fiscales ainsi générées est donc difficile à évaluer.

Proposition n°56 : Supprimer le plafonnement, au montant des charges effectivement engagées par la société, de la quote-part pour frais et charges de 5 %.

Selon les calculs effectués par la DGFIP sur la base des exercices clos en 2008, les résultats taxables augmenteraient de 700 M€ sans tenir compte des situations déficitaires ni des déficits reportables en avant et de 667 M€ en intégrant les déficits de l'exercice. Le gain budgétaire serait d'environ 200 M€ par an. Cette évolution, qui accompagne la réforme des retraites, est proposée dans le PLF pour 2011.

Proposition n°57 : Conduire une réflexion sur le mode de financement des acquisitions de parts dans des filiales, compte tenu de l'optimisation fiscale ainsi permise.

³¹⁶ Le présent rapport propose également de supprimer cette mesure, afin de limiter les avantages fiscaux non inhérents au régime de l'intégration fiscale (cf. *supra*).

En effet, les dépenses fiscales favorables aux grands groupes et les dispositions de droit commun ne sont pas articulées de manière parfaitement cohérente au sein du système fiscal. Un groupe domicilié en France peut ainsi retirer des produits exonérés d'une acquisition à l'étranger, sous forme de dividendes et de plus-values en cas de revente, alors que les charges liées à cette acquisition lui auront permis de diminuer l'impôt payé. **Cette asymétrie entre charges déductibles et produits exonérés va à l'encontre de la logique de l'impôt qui veut que chaque charge ait comme contrepartie un produit**, les deux étant soumis au même taux. En conséquence, l'impôt sur les sociétés peut également être un impôt négatif sur une partie du rendement de la dette³¹⁷.

Face à cette incohérence, deux logiques sont envisageables :

- si l'impôt sur les sociétés a vocation à taxer les surprofits réalisés en France, alors les exonérations des dividendes et des plus-values de cession de titres de participation sont légitimes pour éviter une double imposition. Toutefois dans ce cas, la question de la déductibilité des charges d'intérêt en cas de financement d'une acquisition à l'étranger devrait être remise en cause ;
- si l'impôt sur les sociétés a en revanche vocation à taxer le rendement du capital, alors il ne faudrait pas exonérer les dividendes et les plus values qui participent à part entière au rendement du capital.

Ces éléments amènent soit à la réflexion autour de l'harmonisation fiscale dans le cadre communautaire, avec comme point d'orgue le projet ACCIS déjà évoqué, soit à un encadrement de la déductibilité de certaines charges liées à l'acquisition de filiales ou à une diminution des dépenses fiscales. Dans le contexte d'une économie globalisée, il convient de relever que le rendement budgétaire lié à la diminution des dépenses fiscales dont bénéficient les grands groupes serait bien inférieur au chiffrage de la dépense fiscale, le risque de délocalisation des *holdings* et donc des flux de dividendes et de plus-values associés étant très élevé, dès lors que ces entités n'ont qu'une réalité juridique et de gestion et en aucun cas opérationnelle.

³¹⁷ Pour reprendre l'exemple précédent, si l'entreprise investit dans une filiale étrangère avec un rendement de 5 % et s'endette pour financer cette acquisition avec un taux d'intérêt de 5 %, le surcroît d'impôt ne sera pas nul mais négatif.

Chapitre IV

Des mesures en faveur de la recherche et de l'innovation dominées par le crédit d'impôt recherche

I - Plusieurs dispositifs dérogatoires visent à favoriser la recherche et l'innovation, au regard de l'insuffisance du niveau des dépenses de R&D

A - Le niveau des dépenses de R&D privée est jugé insuffisant

L'évolution de la dépense intérieure de R&D de la France apparaît moins dynamique que celle des principaux pays développés, particulièrement depuis cinq ans.

L'intensité des dépenses de R&D publiques et privées dans le PIB décroît depuis une quinzaine d'années et son niveau (39 Mds, soit 2,1 % en 2007) est en deçà de l'objectif de Lisbonne (3 %). Ce chiffre est légèrement supérieur à la moyenne de l'Union européenne à 27 (1,8 %), mais inférieur à celui de l'Allemagne (2,5 %), des États-Unis (2,7 %) et du Japon (3,4 %).

Les dépenses de R&D des seules entreprises (DIRDE³¹⁸) ont atteint 24,8 Mds€ en 2007, soit 1,3 % du PIB, niveau qui explique l'essentiel de l'écart entre la France et les autres pays³¹⁹. Selon les premières estimations pour 2008, la DIRDE aurait accéléré (+2 % après +1 % en 2007, en volume) dans un contexte de ralentissement de l'activité, et le poids de la R&D totale dans le PIB se serait stabilisé à 2,1 %.

La modification de la spécialisation de l'économie française, caractérisée en particulier par la diminution du poids de l'industrie, pourrait expliquer pour partie la baisse de l'intensité des dépenses de R&D dans le PIB de ces dernières années.

B - De fortes externalités dans les secteurs innovants justifient l'intervention publique, notamment à travers l'outil fiscal

L'insuffisance des dépenses privées de R&D est liée à la présence d'externalités fortes dans le domaine de l'innovation. Le rendement privé de l'innovation (i.e. pour l'entreprise) est en effet inférieur à son rendement social, l'écart entre les deux mesurant précisément l'externalité, ce qui induit un niveau de dépenses en R&D sous-optimal. Le rôle de l'État³²⁰ est alors pleinement justifié pour abaisser le coût de l'innovation et ainsi rapprocher son rendement privé du rendement social. Ainsi, on internalise l'externalité positive, tout comme une taxe sur les activités polluantes internalise les externalités négatives.

En conséquence, la R&D des entreprises bénéficie de nombreuses aides directes et indirectes, de nature budgétaire et fiscale.

Les aides directes (subventions, avances remboursables) sont souvent sectorisées et bénéficient avant tout à des secteurs industriels stratégiques, comme la construction aéronautique et spatiale. Les financements budgétaires publics de la R&D des entreprises se sont élevés en 2006 à 2,7 Mds€. Il s'agit essentiellement de crédits liés à la défense (60 %) et de crédits incitatifs des ministères ou des organismes

³¹⁸ Dépense intérieure de recherche et développement des entreprises.

³¹⁹ *Les effets économiques de la réforme du Crédit d'Impôt Recherche de 2008*, Trésor-Éco n°50 de janvier 2009.

³²⁰ L'ensemble des difficultés rencontrées par la recherche en France ne sont pas liées aux modalités de financement. Le rapport du Conseil d'analyse économique *Financer la R&D* en 2005 souligne notamment le manque d'articulation entre recherche académique et industrie, qui se traduit par une faible valorisation des résultats de la recherche, et l'articulation défectueuse entre enseignement et recherche.

comme OSEO (20 %). La dotation budgétaire prévue pour les pôles de compétitivité dans le cadre du Fonds unique interministériel (730 M€ sur la période 2006-2008) est pour sa part largement sous-utilisée.

Les aides indirectes sont constituées des dispositifs fiscaux dérogatoires. On distingue deux types de mesures fiscales, celles qui permettent une économie d'impôt en amont du processus d'innovation, c'est-à-dire au moment où sont engagées les dépenses de R&D et ce, quels qu'en soient les débouchés (crédit d'impôt recherche), et celles qui permettent une économie d'impôt en aval, quand un brevet est déposé et concédé par exemple (taux réduit d'IS sur les cessions et concessions de brevet). Des dispositifs dérogatoires de moindre ampleur ont été mis en place en faveur des jeunes entreprises innovantes (JEI) et des jeunes entreprises universitaires (JEU) et les entreprises implantées dans un pôle de compétitivité bénéficient également d'avantages fiscaux, peu mobilisés.

Tableau n°37 : Principaux dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises en faveur de la recherche et de l'innovation

Objectif	Dépenses fiscales et niches sociales « entreprises » (2010)
Recherche et innovation	Crédit d'impôt en faveur de la recherche <i>4,2 Mds</i>
	Taxation au taux réduit d'IS des cessions et concessions de brevets <i>660 M€ (2009)</i>
	Jeunes entreprises innovantes et jeunes entreprises universitaires <i>11 M€</i>

Source : CPO

II - Le crédit d'impôt en faveur de la recherche

A - Un dispositif extensif au coût croissant, devenu l'un des plus favorables de l'OCDE

1 - Un dispositif considérablement étendu en 2008

Le crédit d'impôt en faveur de la recherche (CIR) consiste en l'imputation sur l'impôt sur les bénéfices de l'entreprise (IS ou IR) d'une quote-part des dépenses de R&D engagées au titre de l'année.

Créé en 1983, le CIR a été maintes fois modifié dans un passé récent.

**Encadré n°27 : Les nombreuses modifications du CIR
au cours des dernières années**

Créé en 1983, le crédit d'impôt recherche était initialement égal à 25 % de l'accroissement de l'effort de recherche d'une entreprise et plafonné à 3 M de francs par entreprise. De premières adaptations sont intervenues entre 1983 et 2003, à travers la hausse du taux de l'accroissement des dépenses de recherche d'une année sur l'autre, le relèvement du plafond et l'élargissement de l'assiette des dépenses éligibles.

La réforme de plus grande ampleur réalisée en 2004 conduit à la création d'une nouvelle assiette du CIR qui intègre pour la première fois une part en volume des dépenses, ce qui profite à toutes les entreprises, y compris celles dont l'effort de recherche stagne d'une année sur l'autre (réduction égale à 5 % des dépenses engagées). La part en accroissement (dépenses de l'année - moyenne des dépenses des années précédentes) demeure mais ne bénéficie plus que d'une réduction de 45 % (contre 50 % auparavant). L'assiette est élargie aux dépenses afférentes aux frais de défense des brevets et veille technologique, dans la limite de 60 000 € annuels. Enfin, le plafond du CIR est élevé à 8 M€ et un plafond spécifique, à hauteur de 2 M€, est mis en place en cas de sous-traitance de la recherche dans un autre État membre de l'Union européenne (R&D sous-traitée par des organismes de recherche publics, universités ou recherche privée agréés dans un autre État membre).

En 2006, le taux du crédit d'impôt calculé sur le volume des dépenses est relevé de 5 à 10 % et celui appliqué sur la part en accroissement est réduit de 45 % à 40 %. Le plafond est à nouveau relevé de 8 à 10 M€ puis 16 M€ en loi de finances rectificative pour 2006, le plafond spécifique pour la recherche sous-traitée étant relevé à 10 M€.

En 2007, le plafond applicable aux frais de prise et de maintenance des brevets est supprimé.

En 2008, une nouvelle réforme d'ampleur est mise en place : le plafond du CIR et la part en accroissement sont supprimés, ce qui conduit à faire reposer le CIR sur le seul volume des dépenses éligibles. Le taux du CIR est désormais de 30 % jusqu'à 100 M€ et de 5 % au-delà.

Enfin en 2009, dans le cadre du plan de relance, les créances de CIR font l'objet d'un remboursement immédiat, alors que le CIR était auparavant imputable sur l'IS des trois années qui suivaient son octroi. Le remboursement anticipé de la créance de CIR a été reconduit en 2010.

Source : CPO

Le dispositif en vigueur depuis la réforme de 2008 est applicable à toutes les entreprises industrielles, commerciales ou agricoles imposées au régime réel ou exonérées à certains titres³²¹ qui ont un projet de recherche.

Les dépenses éligibles sont de deux ordres :

- pour les dépenses réalisées en interne, il s'agit des dépenses d'amortissement des immobilisations affectées à la recherche (la construction d'un laboratoire par exemple), de matériel nécessaire à la recherche (même si celui-ci est pris en location), d'amortissement des brevets acquis en vue de réaliser des recherches ; des dépenses de personnel (chercheurs et techniciens de recherche) sur la rémunération, les accessoires et les charges sociales afférentes. Pour les titulaires d'un doctorat, ces dépenses comptent double pendant 2 ans, à condition que ces derniers soient employés en CDI ; enfin des autres dépenses de fonctionnement pour un montant forfaitaire (75 % des dépenses de personnel ; 200 % quand elles s'appliquent à des docteurs) ;
- lorsqu'elles sont externalisées, les dépenses éligibles sont les honoraires versés pour la réalisation de recherches confiées à des organismes de recherche privés agréés. Dans ce cas, l'assiette du CIR (c'est-à-dire les honoraires en question) est plafonnée à 2 M d'€ par an (10 M€ s'il n'y a pas de lien de dépendance entre le sous-traitant et la société qui demande le CIR³²²).

A cette assiette de dépenses éligibles est appliqué un taux de 30 % (50 % et 40 % les deux premières années pour une entreprise primo-accédante au CIR ou qui n'y a pas eu droit depuis plus de 5 ans). Au delà d'un plafond de 100 M€, le taux de réduction passe à 5 %.

Le CIR est imputé sur l'IS de l'entreprise (pour les sociétés de capitaux) ou sur l'IR des associés (sociétés de personnes). Depuis 2009, les entreprises peuvent également obtenir la restitution immédiate des crédits d'impôt recherche (CIR) au titre de 2005, 2006 et 2007 non imputés sur l'impôt dû, au lieu d'attendre trois ans. Le remboursement

³²¹ Articles 44 *sexies*, *sexies* A, 44 *octies*, *octies* A, 44 *decies*, *undecies* et 44 *duodecies*, soit les exonérations en faveur des JEI, de la reprise d'entreprise en difficulté, des ZFU, des entreprises en pôle de compétitivité et les entreprises implantées dans un bassin d'emploi à redynamiser.

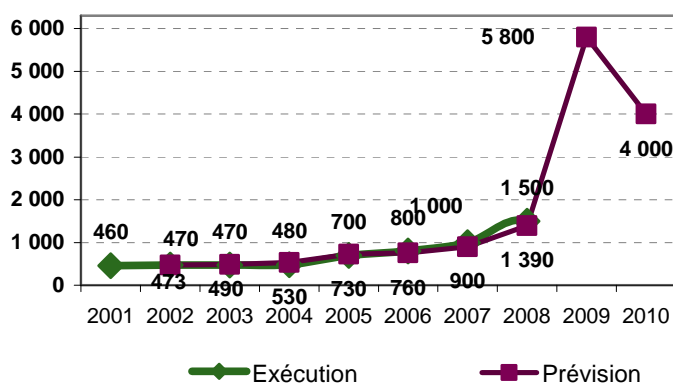
³²² Le plafond de 10 M€ est ainsi applicable à une société mère sous-traitant de la R&D à une filiale dont elle détient moins de 50 % et sur laquelle elle n'exerce pas de pouvoir de direction de fait.

anticipé de la créance de CIR a été reconduit en 2010. Le PLF pour 2011 propose par ailleurs de pérenniser cette mesure de remboursement anticipé des créances de CIR pour les PME au sens communautaire.

2 - Une dépense fiscale au coût en forte progression

Compte tenu des évolutions successives intervenues au cours des dernières années, **le coût du CIR a connu une forte augmentation**. D'un montant de 457 M€ en 2000, le coût du CIR était de 700 M€ en 2005 et 1,5 Md en 2008. Le remboursement accéléré et anticipé des créances du CIR a considérablement accru le coût du dispositif, pour atteindre 5,8 Mds€ en 2009 et **4,2 Mds€ en 2010** (estimation révisée).

Graphique n°21 : Une forte augmentation du coût du CIR au cours des dix dernières années



Source : Direction du budget, juin 2010

Parallèlement, le nombre d'entreprises déclarantes a augmenté à la suite de la réforme de 2004 de plus de 61 % entre 2003 et 2007 (9658 bénéficiaires en 2007). **La réforme de 2008 a conduit à un nouvel accroissement des bénéficiaires (+34%). Au nombre de 14 727 en 2009, les nouveaux déclarants sont très majoritairement des PME voire des TPE.**

3 - Un dispositif très favorable au regard des instruments de soutien à la recherche et au développement à l'étranger

L'Allemagne et la Suède ne disposent pas d'instruments fiscaux de soutien à la recherche et développement à l'image du CIR français. En Allemagne, le contrat de coalition prévoit néanmoins que la recherche et le développement doivent être encouragés fiscalement par des incitations particulières pour les PME. Lors des négociations, l'idée d'une forme de CIR ciblé sur les PME a été évoquée.

Le Royaume-Uni s'est doté tardivement d'un crédit d'impôt recherche qui est aujourd'hui un élément important de la politique de soutien à l'innovation, en particulier pour les PME. L'incitation principale repose sur la majoration des dépenses de R&D dans le calcul du bénéfice imposable au titre de l'impôt sur les sociétés. Le taux de majoration est actuellement de 175 % pour les PME et de 130 % pour les grandes entreprises, alors que le taux de l'impôt sur les sociétés était réduit de 30 % à 28 % pour les grandes entreprises et relevé de 19 % à 22 % sur trois ans pour les PME. Le taux effectif théorique du crédit d'impôt recherche est donc aujourd'hui de 16,5 % des dépenses de R&D pour les PME et de 8,4 % pour les grandes entreprises. Par ailleurs, au Royaume-Uni, le régime PME ouvre la possibilité aux sociétés déficitaires de percevoir directement l'économie d'impôt théorique liée à la majoration de leurs dépenses de R&D plutôt que de la reporter sur leurs profits futurs. Ce dispositif de crédit « payable » est devenu le principal outil d'intervention auprès des PME. Au total, le coût global du dispositif est de 580 M£ en 2004-2005, dont les deux-tiers pour les grandes entreprises.

Les États-Unis ont institué au niveau fédéral un crédit d'impôt au titre de l'effort de recherche engagé au cours d'un exercice par rapport à un niveau minimum de dépenses de recherche engagées au cours de périodes de référence antérieures : il s'agit d'un système en accroissement, puisqu'il n'est accordé que pour le montant des dépenses supplémentaires engagées dans la recherche, par comparaison avec celles constatées sur cette période de référence. Ce crédit d'impôt est temporaire et renouvelé chaque année par le Congrès. Son coût budgétaire est estimé à 5,88 Mds \$ en 2010³²³ (4,74 Mds€).

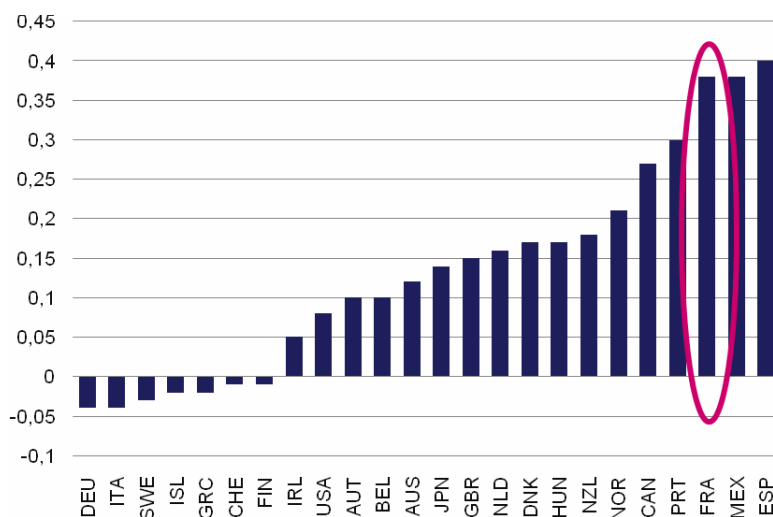
Enfin, le Japon a mis en place un crédit d'impôt recherche et développement d'application générale et, pour la période allant du 1er avril 2008 au 31 mars 2012, deux crédits d'impôt supplémentaires. Le montant du crédit d'impôt général dépend, d'une

³²³ Cf. Statistical Abstract of the US, 2010.

part, de la taille de l'entreprise et, d'autre part, du « ratio de dépenses », soit le rapport entre les dépenses de R&D de l'année et le chiffre d'affaires moyen des trois exercices précédents et de l'exercice en cours. Le taux maximal de crédit impôt recherche est de 30 % (20 % pour le crédit d'impôt général et 10 % pour les crédits supplémentaires ; le taux maximal de crédit impôt recherche de 20 % a été porté à 30 % entre le 1^{er} avril 2009 et le 31 mars 2011). Le coût du dispositif est évalué à 5 Mds€ en 2008, la part des dépenses de R&D dans le PIB étant supérieur à 2,5 % au cours des dernières années.

Le dispositif français, dont le coût (4 Mds en 2010, 5,8 Mds en 2009) est comparable à celui des dispositifs des États-Unis et du Japon, **apparaît ainsi comme un des plus favorables de l'OCDE.**

Graphique n°22 : Traitement fiscal de la R&D dans les pays de l'OCDE, avantage fiscal pour 1 dollar de dépense de R&D, en 2008



Source : OCDE

B - Un impact potentiel significatif sur la R&D et l'activité

Le tableau ci-après retrace l'évolution de la dépense intérieure de recherche et développement (DIRD) et de la dépense nationale de recherche et développement (DNRD) depuis 1992. Ces dépenses s'élèvent respectivement à 40 296 M€ et 41 155 M€ en 2008, soit 2,07 % et 2,11 % du PIB.

Tableau n°38 : Evolution de la DIRD et de la DNRD en France entre 1992 et 2008

En millions d'euros	1992	1996	2000	2004	2005	2006	2007	2008
D N R D	26 229	28 091	31 438	35 327	36 654	38 738	39 620	41 155
en % du PIB	2,37%	2,29%	2,18%	2,13%	2,12%	2,14%	2,09%	2,11%
D I R D	25 821	27 836	30 954	35 693	36 228	37 904	38 959	40 296
en % du PIB	2,33%	2,27%	2,19%	2,15%	2,10%	2,10%	2,06%	2,07%

Source : MESR, DGESIP, DGRI SIE - données provisoires pour 2008

En volume, la DIRD a augmenté de 1,1 % par an en moyenne en France depuis 1991, rythme inférieur à celui observé aux États-Unis (4,1 %) mais aussi au Royaume-Uni (2,6 %), au Japon (2,6 %) et en Allemagne (2,2 %). Cette faiblesse s'est confirmée ces cinq dernières années puisque le taux moyen de croissance de la DIRD française est tombé à 0,5 %, alors que celui de ses partenaires européens a augmenté. Si la baisse de l'intensité de l'économie française en R&D s'est accélérée à partir de 2002, elle est continue depuis 1993, si l'on excepte la période 1999-2002.

La participation des entreprises à la réalisation des travaux de R&D est structurellement supérieure à celle des administrations (deux tiers de la DIRD) mais l'effort des entreprises françaises rapporté au PIB a toutefois diminué entre 1993 et 2005 (de 1,46 % à 1,30 %), puis stagné sur la période 2005-2007. L'année 2008 semble marquer le début d'une légère reprise, la part des entreprises passant de 1,29 % à 1,31 %, qui reste à confirmer.

La modification de la structure de l'économie, caractérisée en particulier par une baisse du poids de l'industrie (21 % du PIB en 1987, 17 % en 2002, 14 % en 2008) explique la légère baisse du ratio des dépenses privées de R&D / PIB : à l'exception de l'industrie pharmaceutique, les secteurs les plus intensifs en R&D ont en effet vu leur poids dans l'économie décliner. L'intensité de R&D au sein de chaque secteur apparaît quant à elle en hausse en moyenne, que ce soit depuis 2002 ou sur plus longue période.

Au regard de ces éléments, le CIR semble avoir freiné la diminution du niveau des dépenses de R&D dans le PIB, sans pour autant conduire à la forte augmentation du volume des dépenses de R&D visée.

Comme l'avait déjà souligné le CPO dans son rapport de 2009, le dispositif du CIR, avant d'être offensif (son effet serait d'augmenter la dépense de R&D privée en France), est dès lors plutôt défensif (son effet

de court terme est de ralentir la diminution de la dépense privée de R&D et la délocalisation des centres de R&D, en France).

Toutefois, les données disponibles ne permettent pas d'apprécier *ex-post* les effets de la réforme du CIR de 2008 sur les dépenses de R&D, dont est attendu un fort effet de levier. Outre le fait que les données disponibles sur les dépenses de R&D en 2008 sont provisoires, la crise économique rend leur interprétation délicate. Surtout, l'essentiel des effets de la réforme n'est pas à attendre à court terme, plusieurs années étant nécessaires pour que les entreprises adaptent leur comportement au nouveau mode de calcul.

L'évaluation *ex-ante* de la réforme de 2008³²⁴ permet d'estimer l'effet potentiel de la réforme de 2008 sur les dépenses de R&D à 0,33 point de PIB d'ici dix ans, avec comme corollaire une augmentation d'un quart du nombre de chercheurs en entreprise, qui s'élevait à 114 000 en 2006. Pour parvenir à ce résultat, l'étude note que le CIR vient s'ajouter aux dépenses de R&D et non s'y substituer à court terme (à deux ans) : 1 € de CIR supplémentaire engendrerait 1 € de R&D supplémentaire, ce qui justifie en soi une augmentation de 0,13 point de PIB de la R&D privée. A cet effet déjà incitatif, s'ajoute un effet de levier à plus long terme : 1 € de CIR engendre 2 € de R&D, qui engendre à son tour du CIR et ainsi de suite, ce qui justifierait une augmentation de 0,33 point de PIB des dépenses de R&D à long terme. L'effet de levier signifie que l'entreprise ne finance qu'une partie du surcroît de R&D par le CIR.

A la suite de l'accroissement des dépenses de R&D, le stock de connaissances s'accroît avec un effet de 0,6 point sur le PIB à long terme³²⁵. Cette estimation signifie que chaque euro de CIR dépensé permet une augmentation de 4,5 € du PIB à long terme. Cette augmentation du PIB génère des recettes de l'ordre de ¼ de point de PIB (par produit du surcroît de PIB avec le taux de prélèvements obligatoires) alors que le coût *ex-ante* de la réforme du CIR est de 0,13 point de PIB chaque année. On en déduit que le coût *ex-post* de la réforme de 2008 pour les finances publiques est inférieur au simple chiffrage de la dépense fiscale. Ce résultat tiendrait encore sous des hypothèses moins favorables comme un seul effet d'addition sur les dépenses de R&D.

³²⁴ *Les effets économiques de la réforme du Crédit d'Impôt Recherche de 2008*, Trésor-Éco n°50 de janvier 2009.

³²⁵ Sous l'hypothèse maintenue d'un effet de levier du CIR sur les dépenses de R&D, d'une élasticité de 0,075 du PIB au stock de connaissances et d'un taux de dépréciation de 10 % par an de ce stock.

Selon ces études micro-économétriques, le crédit d'impôt recherche pourrait être particulièrement efficace en termes d'augmentation des dépenses privées de R&D et plus généralement d'augmentation de l'activité potentielle et de la productivité.

C - La répartition des bénéficiaires du CIR par taille et secteur d'activité

La question des bénéficiaires finaux du CIR est centrale, que ce soit en termes de secteur ou de taille d'entreprise, pour apprécier son efficacité potentielle. L'efficacité économique voudrait en effet que le CIR dont bénéficie chaque entreprise soit étroitement lié au montant de l'externalité générée par son activité propre de R&D. Le montant de cette externalité est probablement lié à la quantité de R&D menée dans l'entreprise mais aussi à ses caractéristiques propres, qui déterminent sa capacité à s'approprier le rendement de son activité d'innovation. Dès lors, la concentration du dispositif sur une catégorie d'entreprises peut être légitime si celle-ci concentre également les dépenses de R&D.

1 - Les PME sont largement bénéficiaires du CIR par rapport à leur poids dans les dépenses de R&D

Les données relatives à la répartition des bénéficiaires du CIR par taille d'entreprise sont délicates à interpréter. On dispose en effet d'une ventilation selon les seuls effectifs, qui constituent un critère insuffisant en raison de la notion de groupe économique et des holdings.

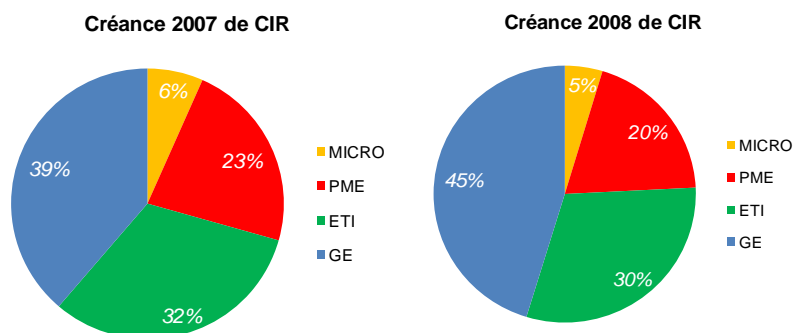
En nombre, les PME de moins de 250 salariés représentaient 74 % des entreprises bénéficiaires du CIR en 2007 mais les PME indépendantes, c'est-à-dire non filialisées par des grands groupes ne représentaient que 67 % des PME bénéficiaires.

Les données reconstituées par la DGFIP³²⁶ sur la créance de CIR acquise au titre de 2007 et de 2008 montrent que **25 % du CIR**

³²⁶ Afin d'apprécier la part respective des entreprises dans le CIR en fonction de leur taille, il apparaît préférable de retenir les données retraitées par la DGFIP, qui permettent d'appréhender de manière plus cohérente la notion de groupe fiscaux. Les données du Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, s'appuient en effet sur le critère du nombre d'effectifs salariés : une entreprise sur 7 n'appartient en conséquence à aucune catégorie de taille. Les données relatives aux holdings, qui concentrent une part importante de la créance de CIR et peuvent ne porter aucun salarié ou un nombre très faible, accroissent ainsi mécaniquement la part du CIR dont bénéficient les PME dans cette classification.

bénéficient en 2008 aux PME indépendantes³²⁷ (y compris micro-entreprises) contre 29 % en 2007 tandis que 45 % bénéficient aux grandes entreprises, contre 39 % en 2007 (cf. graphiques ci-dessous).

Graphiques n°23 : Créances de CIR en 2007 et 2008 par taille d'entreprise



Source : Direction générale des finances publiques

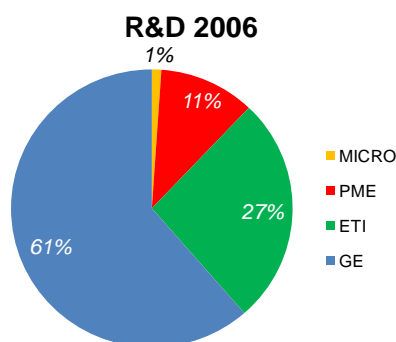
Du fait de la réforme, les grandes entreprises bénéficient d'une part plus importante du CIR en 2008 qu'en 2007. Cette évolution s'explique largement par la prise en compte du seul volume des dépenses pour le calcul du CIR : en effet, une grande entreprise peut n'avoir aucun accroissement de dépenses de recherche au cours d'une année, alors que son volume de dépenses demeure très élevé. Le déplafonnement du CIR constitue également une évolution favorable aux grandes entreprises : le plafond de 16 M€, antérieur à la réforme de 2008, n'était en effet jamais atteint par les PME³²⁸.

Malgré cette évolution, les PME restent surreprésentées en 2008 dans la créance de CIR par rapport à leur part dans les dépenses de R&D. A l'inverse, les grandes entreprises et dans une moindre mesure les ETI sont sous-représentées. Selon la ventilation du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, qui tient compte des critères de taille recommandés par la Commission européenne et de la notion de groupe économique, les grandes entreprises totalisent presque deux tiers des dépenses de R&D contre seulement 12 % pour les PME (y compris micro-entreprises) en 2006.

³²⁷ Dans le cadre de ces données, la PME liée à un grand groupe au sens de l'intégration fiscale (c'est-à-dire détenue à plus de 95 %) est classée dans la catégorie des grandes entreprises, ce qui est légitime car elle n'a aucune autonomie de décision en propre.

³²⁸ Cf. Rapport sur le projet de loi de finances pour 2009, G. Carrez, Rapporteur général de la Commission des finances de l'Assemblée Nationale.

Graphique n°24 : Part des entreprises dans les dépenses de R&D en 2006, par taille



Source : MESR DGESIP-DGRI SIES avec l'enquête LIFI de l'Insee

Il convient de relever que l'économie d'impôt avant la réforme représentait 0,2 % de la valeur ajoutée de l'ensemble des entreprises, contre 0,6 % après la réforme. **On observe une économie d'impôt plus importante pour les entreprises les plus grandes**, toujours en lien avec des dépenses de R&D plus élevées, à valeur ajoutée donnée.

Comme le poids des grandes entreprises est inférieur dans le bénéfice du CIR par rapport à leur poids dans la R&D, **on subventionne moins 1€ de R&D menée dans les grandes entreprises que dans les entreprises plus petites**. Ce calibrage du dispositif s'explique par la différence d'appropriabilité de la R&D entre grandes et petites entreprises : l'existence de coûts fixes inhérents à l'activité de recherche et le fait que les grandes entreprises ont généralement davantage la faculté de s'approprier les résultats de leur R&D, du fait notamment de leur pouvoir de marché et du coût de la protection de la propriété intellectuelle, constituent des éléments de justification de cet écart.

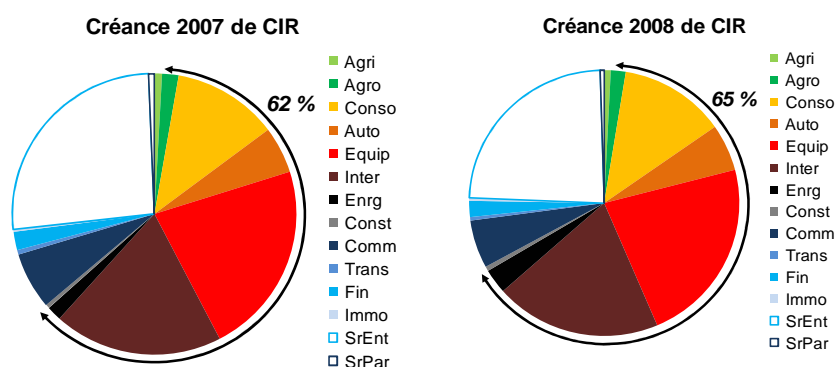
2 - L'industrie demeure sous-représentée dans le CIR au regard de son poids dans les dépenses de R&D

L'industrie bénéficie de 65 % du CIR en 2008, selon les données de la DGFIP et du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche.

Toutefois, les données reconstituées par la DGFIP montrent que la part de l'industrie s'est accrue de trois points entre 2007 et 2008 à la suite de la réforme, alors qu'une baisse du même ordre est constatée selon les données du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche. Les

données de la DGFIP apportent un éclairage particulier, dans la mesure où elles permettent de ventiler les 34 % de la créance 2008 qui revenaient aux holdings industrielles selon le ministère chargé de la recherche (par exemple, on sait que l'industrie des biens d'équipement représente environ un quart du CIR 2008, ce qui est conforme à son poids dans la R&D).

Graphiques n°25 : Créances de CIR en 2007 et 2008, par secteur d'activités



Source : DGFIP

L'industrie reste légèrement sous-représentée au regard de son poids dans les dépenses de R&D : les dernières données détaillées du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche portant sur l'année 2007 montrent que 88 % de la R&D est le fait d'entreprises industrielles et 12 % des entreprises de services.

Au regard de ces différents éléments, **la réforme de 2008 semble avoir eu pour effet, au-delà de la hausse sensible du soutien public à la R&D privée, de répartir davantage le bénéfice du CIR sur les entreprises ayant le plus de dépenses de R&D³²⁹**, comme l'illustre le tableau synthétique ci-dessous :

³²⁹ Il existe toutefois une incertitude sur la comparabilité des deux sources car la notion de groupe considérée pour la ventilation du CIR est fiscale tandis qu'il s'agit des groupes économiques pour les dépenses de R&D, qui ne serait pas de nature à modifier les conclusions.

Tableau n°39 : Répartition du CIR avant et après la réforme

	Part dans la R&D	2007		2008	
		Part dans le CIR	En points de VA	Part dans le CIR	En points de VA
Micro-entreprises	1%	6%	0,2%	5%	0,4%
PME	11%	23%	0,2%	20%	0,4%
ETI	27%	32%	0,3%	30%	0,7%
GE	61%	39%	0,3%	45%	0,7%
Industrie	88%	62%	0,4%	65%	1,0%
Services	12%	38%	0,1%	35%	0,3%
Total	100%	100%	0,2%	100%	0,6%

Source : DGFIP pour le CIR, MESR pour la R&D, cohérente avec la notion de groupe économique ; calculs : CPO pour la part en points de valeur ajoutée, en rapportant l'avantage fiscal à la valeur ajoutée de l'ensemble des entreprises de la catégorie et non pas seulement de la valeur ajoutée des entreprises bénéficiaires du CIR.

D - Les évolutions envisagées

1 - La création d'un crédit d'impôt innovation n'apparaît pas pertinente

Il apparaît opportun de souligner dans le cadre du présent rapport qu'on ne doit pas déduire des effets positifs potentiels du CIR sur les dépenses de R&D qu'une nouvelle extension du dispositif ou que la mise en place de dispositifs additionnels, tels que le crédit d'impôt innovation proposé seraient pertinents.

La création d'un dispositif de « crédit d'impôt innovation prototypes » a récemment été proposée³³⁰, afin de subventionner notamment les dépenses de conception, de pré-industrialisation et de design à hauteur de 30 % dans la limite de 1 M€ par an et par entreprise. Selon la DGCIS, le nombre d'entreprises potentiellement concernées serait de l'ordre de 2150. Avec un taux de crédit d'impôt de 30 % et un plafond à 1 M€, le coût d'une telle mesure s'élèverait à 1,2 Mds€.

La mise en place d'un tel crédit d'impôt doit être écartée à plusieurs titres.

³³⁰ Proposition du groupe de travail « innovation et entrepreneuriat » dans le cadre des États généraux de l'industrie.

Tout d'abord, **l'instauration d'un crédit d'impôt sur les dépenses d'innovation (CII) n'apparaît pas économiquement pertinente** : si l'activité de R&D³³¹ engendre des externalités positives et justifie en conséquence la mise en place d'un dispositif tel que le CIR afin de rapprocher le rendement privé des investissements en R&D de leur rendement social, les dépenses d'innovation hors R&D ne contribuent en revanche pas à accroître le stock de connaissances et n'engendrent donc pas d'effets externes liés à la diffusion de ces dernières.

De plus, **un crédit d'impôt innovation pourrait permettre des effets d'aubaine potentiellement importants**. En effet, l'intervention publique en faveur de l'innovation auprès des entreprises dont la capacité d'autofinancement est limitée par un accès plus difficile au crédit bancaire, en raison des asymétries d'information entre l'entrepreneur et l'investisseur ou l'organisme de crédit et des risques inhérents aux projets innovants. Toutefois, le CII ne constituerait pas un bon outil pour répondre à ces difficultés puisqu'il ne permettrait pas de cibler les entreprises contraintes, induisant des effets d'aubaine potentiellement importants (des garanties de prêts, tel que celle offertes par Oséo apparaissent par exemple plus pertinentes).

2 - Les pistes d'amélioration du dispositif

Afin de renforcer l'efficacité du CIR, plusieurs aménagements peuvent être proposés.

Proposition n°58 : Clarifier la délimitation entre dépenses éligibles et dépenses non éligibles
--

L'efficacité du dispositif dépend en partie de sa clarté et de sa simplicité. Le guide du CIR, qui présente les critères qui permettent de définir les activités de R&D éligibles, fait actuellement l'objet de travaux afin de redéfinir le périmètre de la R&D dans le cadre du CIR. L'objectif du groupe de travail est de faire coïncider totalement le contenu du manuel de Frascati, qui fait référence en la matière au niveau de l'OCDE, et les dispositions de l'instruction fiscale, au sein d'un projet d'instruction unique.

³³¹ Le manuel de Frascati sur lequel se fonde le CIR pour définir les dépenses éligibles distingue trois activités au sein de la R&D : la recherche fondamentale, la recherche appliquée et le développement expérimental. Est exclu en creux le « développement préalable à la production », qui fait en revanche partie des activités d'innovation suivant la définition du manuel d'Oslo.

Proposition n°59 : Améliorer les contrôles *a priori* et *a posteriori* du CIR

Compte tenu du coût du dispositif, il apparaît nécessaire de renforcer le contrôle du CIR. Alors que les créances remboursées ont été multipliées par trois entre 2007 et 2008, le nombre de contrôles ne semble pas avoir significativement augmenté (270 CFE ont donné lieu à redressement en 2008, contre 232 en 2007).

De plus, comme le rapport l'a précédemment souligné, la vérification de la réalité des dépenses éligibles est complexe pour les agents de l'administration fiscale et les délais de prise de position (3 mois) dans le cadre du rescrit, très favorables aux entreprises, ne permettent pas toujours une instruction approfondie des dossiers.

L'amélioration du contrôle suppose un accroissement de la coopération entre services fiscaux en charge du contrôle et services du ministère chargé de la recherche pour harmoniser les méthodes de contrôle et garantir l'examen au fond des dossiers lorsque cela est nécessaire. Selon le récent rapport de l'IGF consacré au CIR³³², les deux administrations interviennent en effet dans des conditions insuffisamment concertées : l'administration fiscale renonce à faire appel aux experts du ministère chargé de la recherche parce qu'elle anticipe de longs délais de réponse mais elle n'a aucune visibilité sur la disponibilité des experts et n'a pas défini avec le MESR de protocole pour réguler les saisines et fixer les critères déterminant le recours ou l'absence de recours à une expertise ; les frontières du contrôle exercé sur chaque entreprise par les deux administrations sont par ailleurs confuses.

Un recours accru à l'assistance administrative internationale, pour réaliser *a priori* des enquêtes de moralité fiscale dans le cadre des dépenses de R&D sous-traitées et pour vérifier *a posteriori* la réalité des dépenses de personnel engagées serait par ailleurs utile.

Proposition n°60 : Améliorer l'efficacité de la dépense, sans remettre significativement en cause l'économie générale du dispositif

Il apparaît envisageable de diminuer le coût de la mesure en resserrant certaines règles de calcul, sans pour autant remettre significativement en cause le dispositif et en tenant compte de l'optimisation dont le CIR fait l'objet.

Il convient en effet de se poser les trois questions suivantes : des résultats similaires ou proches en termes de dépenses pourraient-ils être obtenus à moindre coût ? A quel niveau de plafond de dépenses éligibles

³³² Mission d'évaluation sur le crédit d'impôt recherche, Rapport n°2010-M-035-02, IGF, septembre 2010.

y a-t-il un risque que les externalités positives soient plus faibles et donc méritent moins de faire l'objet d'une aide publique ? Quelles sont les entreprises pour lesquelles un tel outil est le plus efficace et doit-on réfléchir en termes d'entreprise ou dans le cadre du groupe fiscalement intégré ?

Plusieurs scénarios sont envisagés, sur la base de simulations réalisées par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche dans cette optique.

Scénario 1 : Abaisser le seuil de passage du taux de 30 % au taux réduit de 5 %.

Il pourrait être envisagé de réduire le seuil de passage au taux réduit de 5 %.

Le seuil à partir duquel les dépenses de R&D bénéficient d'un taux de 5 % au lieu de 30 % apparaît en effet particulièrement élevé (100 M€) et favorable à un petit nombre de très grandes entreprises. Seules 20 entreprises ont déclaré des dépenses de R&D supérieures à 100 M€ en 2008, pour un coût estimé à 1142 M€ (soit 60,1 M€ par groupe). Il apparaît donc envisageable d'abaisser ce seuil.

Le tableau ci-dessous simule le montant de la créance, en faisant varier le seuil de passage au taux réduit :

Tableau n°40 : Simulation de la créance CIR en fonction du seuil et du taux réduit

Seuil de passage au taux réduit	Montant CIR, en €
	Taux : 30% puis 5%
<i>Rappel, mode de calcul actuel : 100 millions €</i>	<i>4 154 560 000</i>
80 millions €	4 012 142 891
75 millions €	3 983 396 228
55 millions €	3 814 221 450
50 millions €	3 761 588 265
30 millions €	3 483 399 268

Source : MESR, juin 2010

La réduction du coût du CIR par ce biais apparaît significative. Le nombre d'entreprises perdantes dans le cadre d'un abaissement de ce seuil serait de surcroît limité : en 2008, seules 22 entreprises ont déclaré plus de 80 M€ de dépenses éligibles et seules 38 ont déclaré plus de 50 M€ de dépenses éligibles.

La réduction du coût du CIR serait significative : 171 M€ pour un seuil de passage à 75 M€, 393 M€ pour un seuil de passage à 50 M€ et 671 M€ pour un seuil de passage à 30 M€.

Scénario 2 : Réinstaurer un plafond, en combinant la suppression du taux réduit de 5 % avec l'abaissement du seuil.

La combinaison de l'abaissement du seuil et de la suppression de la tranche à 5 % pourrait également être une deuxième option à considérer. Une telle évolution conduirait à réinstaurer un plafond. Le tableau ci-dessous simule l'impact d'un abaissement du seuil sur le montant du CIR, en faisant l'hypothèse d'une suppression de la tranche à 5 %.

Tableau n°41 : Simulation de la créance CIR sans taux réduit, en fonction du seuil

Seuil de passage à un taux nul	Equivalent à un plafond de	Montant CIR, €
<i>Rappel mode de calcul actuel : 100 millions €, seconde tranche à 5%</i>	<i>sans plafond</i>	<i>4 154 560 000</i>
100 millions €	30 millions €	4 047 426 578
80 millions €	24 millions €	3 885 363 731
75 millions €	22,5 millions €	3 850 890 668
55 millions €	16,5 millions €	3 648 880 935
50 millions €	15 millions €	3 585 971 113
30 millions €	9 millions €	3 253 144 316

Source : MESR, juin 2010

Le coût de la tranche à 5 % dans le dispositif actuel s'élève à 107 M€. La combinaison de la suppression de cette tranche à 5 % et de l'abaissement du seuil permettrait de réduire plus substantiellement la créance de CIR : un seuil de passage au taux nul à 55 M€, ce qui équivaldrait à un plafond proche de celui existant avant la réforme de 2008, donnerait une créance de 3,6 Mds€, soit une réduction de 506 M€ par rapport à 2008. Le taux de 5 % est peu susceptible d'exercer un fort effet d'entraînement sur les dépenses de R&D au-delà de 100 M€³³³. Une telle évolution conduit toutefois à rendre le montant du CIR indépendant de l'évolution du budget de R&D pour les entreprises plafonnées.

Scénario 3 : Calculer le seuil de passage au taux réduit de 5 % à l'échelle du groupe et non à l'échelle de chaque filiale.

Comme l'a souligné précédemment le rapport, **le lissage des dépenses de R&D sur plusieurs filiales d'un même groupe permet d'optimiser le montant du CIR perçu**. En effet, le crédit d'impôt est calculé au niveau de chaque filiale si bien que le seuil des 100 M€ est appliqué à chaque filiale et non au niveau du groupe fiscalement intégré.

³³³ Certaines entreprises soumises au taux marginal de 5 % rencontrées par la mission IGF ont reconnu cette absence de fort effet d'entraînement.

A dépenses de R&D identiques, le taux du CIR est ainsi plus élevé pour les groupes ayant une capacité de R&D répartie dans différentes filiales plutôt que concentrée dans une seule.

Dès lors, **afin d'éviter cette forme d'optimisation, il serait utile de modifier le mode d'application du principe de l'intégration fiscale en matière de R&D.** L'ensemble des dépenses déclarées par les filiales pourraient être remontées à la mère et le CIR calculé au niveau du groupe. Cette solution devrait être examinée au regard de ses conséquences sur le comportement des entreprises en termes de filialisation et d'intégration fiscale.

Afin d'éviter une distorsion à l'avantage des groupes étrangers, le niveau des dépenses de R&D engagées par les filiales françaises de ces groupes serait apprécié de manière consolidée.

A titre d'exemple, au sein des 19 entreprises déclarant des dépenses éligibles supérieures à 100 M€, les groupes fiscalement intégrés bénéficient d'un CIR de 1149 M€, pour un total de dépenses de R&D déclarées de 5,744 Mds€. Si l'on simule le montant du CIR de ces groupes en adoptant un mode de calcul consolidé au niveau du groupe, le CIR perçu serait de 762 M€, soit une baisse du coût de 386 M€. Au sein des groupes concernés, le différentiel entre ce mode de calcul agrégé et le mode de calcul actuel du CIR varie sensiblement en fonction du montant des dépenses éligibles et du nombre de filiales.

III - Les autres dispositifs dérogatoires en faveur de la recherche et de l'innovation

A - La taxation à taux réduit des concessions et des cessions de brevets

1 - Un dispositif d'aide à l'innovation, complémentaire du crédit d'impôt recherche

Les cessions et concessions de brevets sont soumises à une taxation au taux réduit de 15 % en lieu et place du taux normal de 33⅓ %. Le code général des impôts prévoit en effet que « le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values de cession de brevets, ou d'inventions brevetables, ainsi qu'au résultat net de la concession de licences d'exploitation des mêmes éléments ». Pour bénéficier de ce régime, un droit de propriété industrielle doit respecter cumulativement trois critères : constituer une invention nouvelle,

impliquer une activité inventive et être susceptible d'application industrielle.

Un dispositif anti-abus existe depuis 2002 pour les opérations entre entreprises liées, c'est-à-dire appartenant à un même groupe économique, mais pas fiscal : pour éviter toute dissymétrie dans le traitement du produit (le montant de la concession) taxé à taux réduit, et celui de la charge facturée (le montant de la redevance supportée) qui diminuerait le résultat à taux normal, le montant de la redevance n'est déductible du résultat imposable de la concessionnaire qu'à hauteur de 45 % de son montant. Ce dispositif ne s'applique pas à un concessionnaire étranger, qui n'est pas imposé en France, et n'a pas lieu d'être dans un groupe fiscalement intégré où les flux intra-groupe sont neutralisés. Il est proposé en PLF pour 2011 de supprimer la limite de déduction applicable aux redevances de concession de brevets ou inventions brevetables entre entreprises liées, pour éviter de pénaliser l'exploitation des brevets en France.

La justification traditionnelle des aides à l'innovation technologique réside dans l'existence d'externalités positives. Cette imperfection de marché est essentiellement traitée en France par le crédit d'impôt recherche car les dépenses de R&D sont précisément celles qui conduisent à la production de connaissances. Cette approche est cependant limitée par le fait que le montant de l'externalité n'est probablement pas exactement proportionnel aux dépenses engagées.

En théorie, il serait donc souhaitable de davantage subventionner les dépenses de R&D générant le plus d'externalités. Compléter le CIR par une imposition réduite des cessions et concessions de brevets et inventions brevetables est donc économiquement légitime si, à dépenses de R&D données, les inventions générant le plus de revenus via des cessions ou des concessions sont aussi celles qui génèrent le plus d'externalités. C'est en partie le cas du taux réduit sur les brevets puisqu'il présente l'avantage de ne bénéficier qu'aux projets de R&D ayant abouti à une invention exploitée, dont on peut penser qu'ils génèrent plus d'externalités que les projets ayant échoué. En sens inverse, les inventions donnant lieu aux montants les plus élevés de concessions pourraient être celles qui sont le plus aisément appropriables (et donc qui présentent le moins d'externalités). Au total, **le lien entre les revenus taxés à taux réduit et le montant de l'externalité est difficile à établir.**

Les plus values sur cessions et concessions de brevets ont représenté une assiette de 5,6 Mds€ au titre de l'exercice 2007. **Le coût du taux réduit a atteint 630 M€ en 2008 au titre de l'exercice 2007 et**

660 M€ en 2009, selon le PLF³³⁴. Ce coût est obtenu en tenant compte du fait que certaines entreprises payent de l'IS à 15 % et sont déficitaires sur leur résultat à 33⅓ %. Ce coût pourrait cependant sous estimer le coût à long terme du dispositif qui serait de 1 Md €, si on considère que les entreprises reportent en avant leurs déficits à taux normal et qu'elles pourront l'imputer un jour.

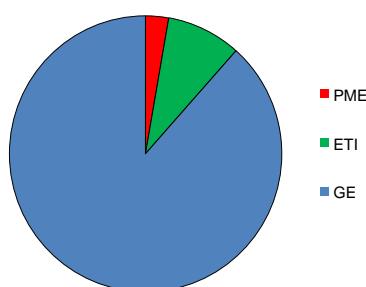
2 - Un dispositif concentré sur un faible nombre de bénéficiaires, essentiellement des grandes entreprises

Au titre de l'exercice 2007, l'assiette taxée au taux réduit des brevets apparaît très concentrée sur un faible nombre de groupes ou d'entreprises indépendantes :

- moins de 100 bénéficiaires déclarent plus de 1 M€ de plus-values dans ce cadre et représentent 98 % du coût du dispositif ;
- les dix premiers bénéficiaires du taux réduit sur les brevets concentrent 89 % du coût du dispositif et du montant de redevances déclarées ;

La répartition par taille d'entreprise est déformée au profit des grandes entreprises qui réalisent 61 % de la DIRDE mais concentrent 88 % des plus-values éligibles au taux réduit. Inversement, les PME (dont les micro-entreprises) et les ETI qui représentent respectivement 12 % et 27 % de la DIRDE bénéficient de 3 % et 9 % du coût budgétaire de la mesure.

Graphique n°26 : Plus-values éligibles au taux réduit sur les brevets, par taille d'entreprise

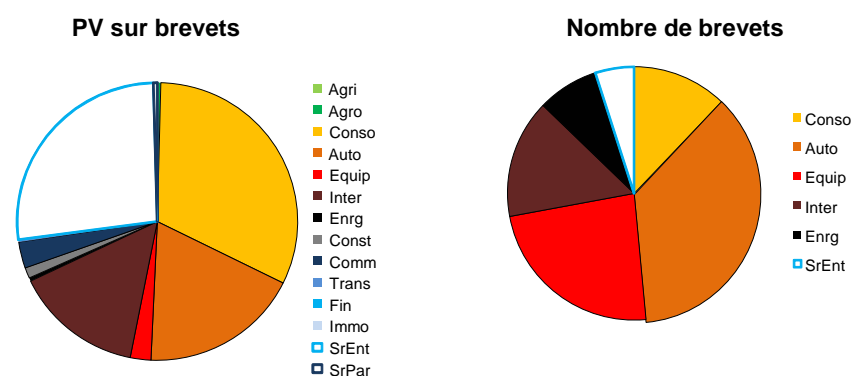


Source : liasses fiscales 2007 - calculs CPO

³³⁴ La dépense fiscale liée au taux réduit sur les cessions et concessions de brevets n'est chiffrée que depuis le PLF 2009.

Le taux réduit sur les brevets bénéficie essentiellement aux branches industrielles où seules les branches des biens d'équipement sont nettement sous-représentées par rapport à leur poids dans la R&D (2% contre près de 25 %) ou dans le nombre de brevets déposés. En effet, le secteur des biens d'équipement inclut l'industrie aéronautique et les entreprises d'armement qui investissent des sommes importantes dans la R&D et ont peu recours au dépôt de brevets pour des raisons de secret industriel.

Graphiques n°27 : Plus-values éligibles au taux réduit sur les brevets et nombre de brevets, par secteur d'activité



Source : CPO, d'après les liasses fiscales 2007 et INPI 2008

3 - Une efficacité limitée du dispositif en termes de localisation de la R&D

Le taux réduit sur les brevets est également applicable aux brevets issus de la R&D menée à l'étranger, ce qui n'oriente pas spécifiquement le dispositif vers un soutien à l'attractivité de la France en termes de localisation de la R&D. En effet, les principaux bénéficiaires du dispositif sont des grands groupes, par conséquent implantés à l'étranger, y compris en ce qui concerne leur activité de recherche. Aussi, comme la seule condition pour bénéficier du taux réduit est la détention en France de la propriété industrielle, avec l'absence de contrainte sur la localisation de la R&D, le produit des inventions brevetables peut découler de travaux de recherche exécutés à l'étranger.

Le taux réduit sur les brevets, particulièrement attractif en comparaison internationale, pourrait participer à une forme d'optimisation fiscale. L'intégralité de la propriété industrielle peut être portée par la tête de groupe française, qui la concède ensuite à l'ensemble

de ses filiales. En contrepartie, la tête de groupe supporte, de manière directe ou indirecte, les charges liées à la R&D de l'ensemble du groupe, condition nécessaire pour pouvoir détenir la propriété industrielle³³⁵.

Un choix judicieux des transferts intra-groupe, redevances et dépenses de R&D, pourrait permettre de minimiser l'impôt payé, avec notamment un résultat fiscal taxé à taux normal en France quasi nul, ce qui sera avantageux si le taux normal à l'étranger est inférieur à 33⅓ %. Toutefois, ce type d'optimisation n'est pas aisément décelable comme constitutif de pratiques frauduleuses, dans la mesure où une marge d'appréciation existe. **Les problématiques sont en ce sens identiques à celles qui se posent dans l'analyse des prix de transfert entre entreprises liées.**

Enfin, se pose la question de la déductibilité au taux normal de 33⅓ % des charges liées à l'élaboration d'un brevet, notamment les frais de R&D supportés, alors que le produit associé sera lui taxé à 15 %, asymétrie similaire à celle évoquée s'agissant des exonérations dont bénéficient les groupes (exonération des plus-values de cession sur les titres de participation et exonération des dividendes dans le cadre du régime mère-filles).

Toutefois, une suppression du taux réduit applicable aux brevets se traduirait certes par un gain budgétaire, mais qui pourrait s'avérer bien inférieur au coût de la dépense fiscale. En effet, si la fuite du dispositif ou d'éventuelles pratiques d'optimisation peuvent conduire à repenser le bien fondé du dispositif, les groupes internationaux ont alors la faculté de transférer la propriété industrielle à l'étranger. L'entreprise située en France devient alors une filiale redevable de redevances envers la tête de groupe étrangère, ce qui grève son résultat, alors que le produit lié aux redevances n'est plus taxé en France mais à l'étranger. A l'inverse, la France ne supporte plus les coûts de R&D de l'ensemble du groupe.

Le risque de délocalisation de la propriété industrielle est d'autant plus grand qu'un nombre important de pays a introduit une taxation à taux réduit pour les brevets, à l'exception notable de l'Allemagne et des États-Unis. En particulier depuis 2008, la Belgique, l'Espagne, l'Irlande, le Luxembourg, et avant eux les Pays-Bas et le Portugal ont mis en place différents mécanismes incitatifs dont la plupart consiste à appliquer un abattement de 50 % à 80 % aux produits de la propriété intellectuelle, fussent-ils le fait de licences ou d'exploitations

³³⁵ Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (recommandations datant de 1995).

internes (« *patent box* »). Le Royaume-Uni prévoit de mettre en place, à l'horizon 2013, un dispositif largement inspiré du dispositif français, puisque les redevances seraient soumises au taux réduit de 10 %.

Une éventuelle réforme du dispositif de taux réduit sur les brevets suppose en conséquence de mesurer les pertes d'assiette potentielles, compte tenu de la moindre attractivité de la France pour la localisation des centres de R&D qui en résulterait. Cela nécessiterait de considérer non seulement les comptes de résultat des groupes en question sur leur activité en France mais également les comptes consolidés du groupe tout entier.

B - Les dispositifs dérogatoires en faveur des jeunes entreprises innovantes et des jeunes entreprises universitaires

Le dispositif des jeunes entreprises innovantes (JEI) a été mis en place en 2003 et modifié en 2007.

Les JEI dirigées ou détenues à hauteur de 10 % au moins par des étudiants, des personnes titulaires d'un doctorat depuis moins de 5 ans, d'un master ou qui exercent une activité d'enseignement ou de recherche peuvent accéder au **statut de jeune entreprise universitaire (JEU)** lorsque leur activité principale consiste dans la valorisation des travaux de recherche auxquels ce dirigeant ou cet associé a participé au sein d'un établissement d'enseignement supérieur. Les JEU ne sont pas soumises à la condition relative à l'importance de leurs dépenses de recherche, fixée à au moins 15 % de l'ensemble des charges déductibles du résultat fiscal pour les JEI.

Le statut de JEI est réservé aux entreprises réellement nouvelles au sens de l'article 44 *sexies* du code général des impôts. Ces entreprises peuvent obtenir une période d'exonération totale des bénéfices de trente-six mois et une période d'abattement de 50 % de vingt-quatre mois. Ces avantages s'appliquent à des exercices bénéficiaires, qui ne sont pas forcément consécutifs.

L'exonération concerne les bénéfices et les plus-values régulièrement déclarés par l'entreprise, après imputation des déficits reportables (pour les entreprises soumises à l'IS). En sont toutefois exclus certains produits : produits de participations, subventions, libéralités et abandons de créances, excédent des produits financiers sur les frais de même nature.

Le nombre d'entreprises bénéficiaires de la mesure depuis 2003 figure dans tableau ci-dessous.

Tableau n°42 : Entreprises bénéficiaires du dispositif des JEI

	PLF 2005	PLF 2006	PLF 2007	PLF 2008	PLF 2009	PLF 2010
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Nombre d'entreprises bénéficiaires	Nd	1000	1600	1600	470	570

Source : DLF, mai 2010

Les coûts 2008 (15 M€) et 2009 (11 M€) correspondent aux données constatées par les entreprises. Pour 2010, le coût prévu est de 11 M€.

Enfin, il convient de noter que le volet fiscal du dispositif est complété par une exonération totale de cotisations sociales (sauf ATMP) sur le salaire des personnels liés à leurs activités de recherche (chercheurs, techniciens, gestionnaires de projets de RD, juristes chargés de protection industrielle et accords de technologie, personnel chargé des tests pré-concurrentiels...).

Chapitre V

Des dispositifs dérogatoires en faveur du pouvoir d'achat, source d'inégalités

Certains dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises visent à accroître le pouvoir d'achat de leurs salariés. Les mesures dérogatoires en faveur de l'intéressement et de la participation, des avantages affectés aux salariés, des indemnités de rupture du contrat de travail et les dispositifs relatifs à la contribution de l'employeur à la protection sociale complémentaire ont ainsi un objectif de soutien aux formes annexes de rémunération pour les salariés.

Pour les entreprises, ces dispositifs dérogatoires prennent essentiellement la forme d'exemptions d'assiette de cotisations sociales, auxquels s'ajoute parfois un volet fiscal, comme dans le cas du crédit d'impôt en faveur de l'intéressement. Il convient de noter que s'ajoutent au volet incitatif destiné aux entreprises des dispositifs dérogatoires fiscaux bénéficiant aux salariés au titre de l'impôt sur le revenu.

Tableau n°43 : Principaux dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises en faveur du pouvoir d'achat

Objectif	Dépenses fiscales et niches sociales « entreprises » ³³⁶ (2010)
Pouvoir d'achat	Dispositifs dérogatoires en faveur de l'épargne salariale ³³⁷ 9 Mds
	Dispositifs dérogatoires en faveur de la contribution des employeurs à la protection sociale complémentaire ³³⁸ 8,9 Mds
	Dispositifs en faveur des avantages affectés ³³⁹ 3,7 Mds
	Dispositifs dérogatoires en faveur des indemnités de rupture du contrat de travail ³⁴⁰ 2,195 Mds

Source : CPO

Il convient de relever que **le souhait de réduire le coût de ces exemptions ne s'est pas traduit jusqu'à présent par leur réintégration dans l'assiette des cotisations sociales mais par la création de contributions spécifiques.**

Parmi celles-ci figurent notamment :

- une taxe de 8 % sur les contributions aux régimes de prévoyance pour les entreprises de 10 salariés et plus, créée par l'ordonnance n° 96-151 du 24 janvier 1996, qui finance désormais la compensation des allègements généraux pour les régimes de sécurité sociale ;

³³⁶ L'évaluation du coût des exemptions d'assiette correspond au coût tel que chiffré non seulement pour la sécurité sociale mais aussi pour les autres organismes sociaux, conformément à la méthodologie précédemment exposée par le rapport.

³³⁷ Dont 4,5 Mds€ pour l'intéressement, 3,6 Mds pour la participation, 0,8 Mds pour l'abondement au plan d'épargne entreprise, 0,1 Md pour l'abondement de l'employeur aux plans d'épargne pour la retraite collectifs (PERCO).

³³⁸ Dont 7 Mds pour la participation des employeurs à la prévoyance complémentaire et 1,9 Md pour la participation à la retraite supplémentaire. Le coût des exemptions d'assiette en faveur des « retraites chapeaux » n'est pas chiffré.

³³⁹ Dont 1,7 Md pour la participation patronale aux titres-restaurants, 0,2 Md pour la participation de l'employeur aux chèques-vacances, 1,7 Md pour les avantages accordés par le comité d'entreprise et les avantages équivalents accordés par les entreprises dépourvus de comité d'entreprise, 0,1 Md pour le financement par l'employeur ou le comité d'entreprises d'activités de service à domicile sous forme de CESU préfinancé. D'autres mesures, liées au remboursement par l'employeur des frais de carburant ou à la remise gratuite de matériels informatiques amortis, ne sont pas chiffrées.

³⁴⁰ Dont 2,1 Mds pour les indemnités accordées dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi (PSE) et 95 M€ pour les indemnités de mise à la retraite ou de licenciement hors PSE.

- une contribution de 8 % sur l'abondement de l'employeur aux plans d'épargne-retraite collectifs (PERCO), pour la fraction excédant un seuil de 2300 €, au profit du fonds de réserve des retraites (FRR), créée par la loi n° 2001-152 du 19 février 2001 sur l'épargne salariale ;
- une contribution au profit du fonds de solidarité vieillesse (FSV) sur les sommes versées par les employeurs à des régimes de retraite conditionnant la constitution de droits à prestations à l'achèvement de la carrière dans l'entreprise (régimes dits « chapeau »), également créée lors de la réforme des retraites de 2003 ;
- une contribution patronale de 10 % et une contribution salariale de 2,5% sur les gains représentés par les attributions de stock-options et les attributions gratuites d'actions également créée par la LFSS 2008 au profit de l'assurance-maladie ;
- un forfait social de 4 % sur l'ensemble des gains et rémunérations assujettis à la CSG sur les revenus d'activité et exclus de l'assiette des cotisations sociales, à l'exclusion de celles pour lesquelles existent déjà des taxes (attributions de stock-option et des attributions gratuites d'action, prévoyance, indemnités de rupture du contrat de travail). Le forfait social porte donc sur l'intéressement, la participation, les PEE, les régimes de retraite supplémentaire et les PERCO, la participation de l'employeur aux chèques-vacances.

Ces dispositifs n'ont réduit que très partiellement l'avantage dont bénéficient les exemptions : ces taxes laissent généralement subsister un taux d'assujettissement bien inférieur aux taux de prélèvement que supporteraient ces éléments s'ils étaient réintégrés dans l'assiette sociale ; certains types d'exemptions ne supportent aucun prélèvement : c'est le cas de l'ensemble des aides directes aux salariés (à l'exception de la contribution des employeurs aux chèques-vacances) et des indemnités de licenciement, de départ volontaire ou de rupture conventionnelle ; enfin, même lorsque certains types d'exemptions sont assujettis, les taxes sont elles-mêmes limitées dans leur champ.

I - Les dispositifs dérogatoires en faveur de l'épargne salariale et des avantages affectés se substituent probablement à des hausses de salaires

A - Les dispositifs dérogatoires en matière d'épargne salariale font l'objet d'un fort effet d'aubaine

1 - Une substitution probable de l'épargne salariale à des hausses de salaires

Sont exclues de l'assiette salariale, et à ce titre exemptées de tout prélèvement à l'exception de la CSG-CRDS et du forfait social de 4 % instauré en 2009, les sommes accordées par l'employeur au titre de l'épargne salariale.

Encadré n°28 : Les exemptions d'assiette en matière d'épargne salariale

Deux dispositifs collectifs de versement de revenu (intéressement et participation) font l'objet d'exemptions :

- les sommes accordées par l'employeur dans le cadre d'un accord d'**intéressement**, d'un intéressement de projet ou d'un supplément d'intéressement. Cette exemption est conditionnée au respect de la législation sur l'intéressement notamment le fait que la formule d'intéressement garantissant le caractère variable et incertain de l'intéressement, le fait qu'elle ne se substitue pas au salaire et est soumise à des plafonds élevés (un plafonnement global de 20 % de la masse salariale brute et un plafonnement individuel de 50 % du plafond annuel de la sécurité sociale soit 17310 €) ;

- les sommes accordées par l'employeur dans le cadre d'un accord de **participation** aux résultats de l'entreprise ou d'une réserve spéciale de participation. L'exemption est conditionnée à une indisponibilité des sommes pendant 5 ans, sauf dérogations introduites par la loi en faveur des revenus du travail et absence de substitution. Le plafond est encore plus élevé (75 % du plafond annuel, soit 25 965 €).

Des exemptions d'assiette sont également applicables aux **dispositifs d'épargne collective**, qui sont abondés par les employeurs à la suite de versements volontaires du salarié sur ces véhicules d'épargne :

- les sommes versées sous forme d'abondement au plan d'épargne entreprise (**PEE**). L'exemption est limitée du fait du plafonnement de l'abondement au triple des versements salariés et à 8 % du plafond annuel de la sécurité sociale (2769,6 €) ;

- les sommes versées sous forme d'abondement aux plans d'épargne pour la retraite collectifs (**PERCO**), produits collectifs mis en place par accord d'entreprise pour permettre aux salariés de constituer une épargne retraite en capitalisation. L'abondement de l'employeur est également limité au triple des versements du salarié et à 16 % du plafond annuel de la sécurité sociale (5539,2 €).

Le coût total de ces exemptions d'assiette pour les finances sociales est chiffré à 9 Mds€³⁴¹, dont 4 Mds au titre de l'intéressement, 3,6 Mds pour la participation, 0,8 Mds pour l'abondement au PEE et 0,1 Md pour l'abondement de l'employeur aux PERCO.

En matière d'intéressement, les entreprises bénéficient également d'un crédit d'impôt créé par la loi du 4 décembre 2008 et applicable aux sommes distribuées au titre des nouveaux accords d'intéressement, pour les sommes qui excèdent les accords existants. Le coût supplémentaire de ce crédit d'impôt est évalué à **500 M€** en 2010.

L'absence de définition d'un objectif prioritaire limite d'emblée l'efficacité des dispositifs dérogatoires en faveur de l'épargne salariale. L'incitation au développement de l'épargne salariale via ces dispositifs dérogatoires poursuit en effet de nombreux objectifs, sans que ceux-ci soient hiérarchisés. Relevant d'une logique de partage des bénéfices entre salariés et actionnaires, l'épargne salariale vise également le développement du pouvoir d'achat des salariés, qui bénéficient ainsi de formes annexes de rémunération, mais aussi la hausse de la productivité des salariés et l'amélioration du dialogue social au sein de l'entreprise, ainsi qu'une incitation à l'épargne pour les PEE et PERCO.

L'efficacité de ces dispositifs dérogatoires semble par ailleurs considérablement amoindrie en raison de la probable substitution entre ces formes de rémunération et les salaires bruts.

Si peu d'études sont conclusives sur le degré de substitution de l'épargne salariale avec les salaires en raison des exemptions d'assiette existantes, l'existence d'un lien entre la montée en puissance des dispositifs d'épargne salariale et une éventuelle modération salariale³⁴² apparaît fortement probable, au regard de l'évolution agrégée de l'épargne salariale comparée à celle des salaires et du comportement de versement au niveau individuel.

A législation inchangée, les éléments exemptés de l'assiette ont connu une progression soutenue par rapport à celle de la masse salariale. Ainsi, les sommes versées dans le cadre de la participation et

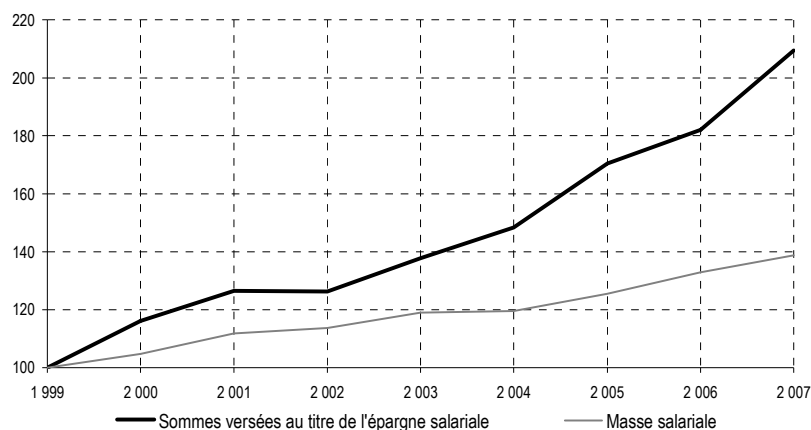
³⁴¹ Le coût de ces exemptions est évalué à environ 3,2 Mds€ selon l'annexe V du PLFSS pour 2010. Etendu aux organismes externes à la sécurité sociale, il dépasse les 9 Mds€ sur le périmètre de l'intéressement, de la participation, des plans d'épargne entreprise.

³⁴² Cf. « le partage collectif des bénéfices : un outil efficace pour la productivité et le pouvoir d'achat », note d'analyse n°124 du Centre d'Analyse Stratégique, février 2009 et S. Mabillet (1998) « Intéressement et salaires : complémentarité ou substitution ? », *Economie et Statistique*, n°316-317, p. 45-61.

de l'intéressement ont été très dynamiques depuis 2000, sur un rythme moyen annuel de l'ordre de 8 % pour la participation et de 10 % pour l'intéressement. La comparaison de cette dynamique avec celle de la masse salariale (de l'ordre de 4 %) laisse supposer l'existence de comportements de substitution de ces formes de rémunération à la forme classique de rémunération du travail sous forme de salaire de base.

Les volumes de l'épargne salariale ont été multipliés par 5 entre 1990 et 2005. Son rythme de progression est très supérieur à celui des salaires.

Graphique n°28 : Evolutions comparées des sommes versées au titre de l'épargne salariale et de la masse salariale (1999-2007)



Source : DARES – Enquête ACEMO PIPA (annexe 5 du PLFSS 2010)

Le comportement de versement au niveau individuel incite également à supposer l'existence d'une substitution forte entre épargne salariale et salaire. Le recours à la participation est en effet nettement supérieur à ce qu'il serait si la participation se limitait aux versements imposés aux entreprises dans le cadre de ce dispositif obligatoire : pour les sociétés non financières, le montant théorique de la participation liée à l'application de la formule légale au niveau individuel est ainsi de 4,4 Mds, alors que 7,1 Mds ont été distribués en 2007, soit un écart de 2,7 Mds€. Ce recours volontaire à la participation pourrait être le signe que ce dispositif est en partie utilisé pour se substituer aux salaires.

Un développement des dispositifs exemptés se substituant à des rémunérations salariales renchérit le coût de ces mesures pour les finances publiques.

Cela conduit en effet à abaisser le prélèvement global sur les rémunérations distribuées par les entreprises. Ainsi, pour une entreprise type dont la population des salariés serait comparable à celle de l'ensemble de l'économie, et dont la part de l'épargne salariale dans les rémunérations totales aurait suivi celle de l'économie moyenne, sous l'effet de la hausse des exonérations et de l'épargne salariale, le taux de prélèvement a diminué de près de 3 points, décomposés de la manière suivante :

- une légère hausse du taux nominal de prélèvement sur la partie assujettie (essentiellement du fait de la hausse des taux de RCO) : cet effet accroîtrait le taux de prélèvement de 0,9 point ;
- la hausse de la part de l'épargne salariale dans la rémunération, qui réduit le taux de prélèvement de 0,8 point ;
- le développement des exonérations, qui réduit le taux de prélèvement de 3,1 points.

Dans une entreprise de 200 salariés qui verserait de l'intéressement et de la participation, pour des montants correspondant à la moyenne des sommes distribuées constatée pour 2006, et dont la rémunération brute moyenne des salariés serait égale à la moyenne des entreprises de cette taille, le développement de la part de l'épargne salariale de 6,1 à 8,1 % a permis de réduire le montant de cotisations patronales de 58 032 €, soit 0,9 % de la masse salariale. Au regard de ces gains, le forfait social ne représente qu'une charge de 10 090 €.

A titre d'illustration, sous l'hypothèse d'une substitution parfaite avec les salaires bruts, **le gain net total pour les entreprises résultant de l'exemption d'assiette au titre de la participation serait de 2,4 Mds€³⁴³.**

Vraisemblablement particulièrement développés en matière d'épargne salariale, **les comportements d'optimisation consistant à substituer assiette taxable et assiette faisant l'objet d'une réduction totale ou partielle du prélèvement existent également pour d'autres dispositifs dérogatoires en faveur de formes annexes de rémunération**

³⁴³ Le gain de l'exemption d'assiette peut être évalué en faisant une hypothèse sur le degré de substitution avec les salaires (cf. la note FIPU2-2009-034 « Le coût du régime fiscal-social de l'épargne salariale : entre 10 % et 50 % des montants versés par les entreprises »). En faisant l'hypothèse d'une substitution parfaite avec les salaires bruts et en prenant en compte un taux de cotisation sociales employeur de 45 %, le gain brut pour les entreprises est de 3,2 Mds en 2007. La prise en compte du moindre IS payé si les entreprises devaient payer des cotisations sur les sommes versées au titre de la participation, de l'ordre d'un quart de ce coût conduit à un gain net de 2,4 Mds.

(contribution de l'employeur à la prévoyance complémentaire, CESU préfinancé par le comité d'entreprise dans le cadre des avantages affectés). Les différents avantages exemptés ont élargi la palette des instruments de la négociation salariale, permettant à l'employeur d'« offrir » aux salariés des avantages équivalents à des hausses de salaires, à un coût fortement réduit.

Le cumul des différents dispositifs dérogatoires conduit en effet à faire de la hausse du salaire direct le mode le plus coûteux pour accroître le gain net d'un salarié, comme l'illustre le tableau suivant.

Tableau n°44 : Coût d'une hausse de 100 € de l'avantage net d'un salarié (avant IR)

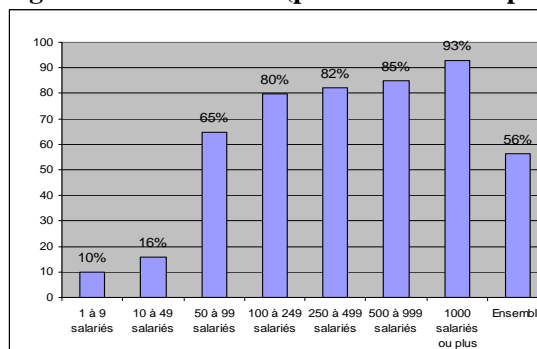
Forme d'augmentation	Coût en €
Hausse du salaire direct mensuel pour un salarié au SMIC	239,8
Hausse du salaire direct mensuel pour un salarié entre 1,6 SMIC et le plafond	184,63
Hausse du salaire direct mensuel pour un salarié au-delà du plafond	180,09
Hausse de 108,31€ de l'intéressement (éligible au crédit d'impôt)	91,11
Hausse de 108,31€ de la contribution à la prévoyance	116,97
Versement de 100€ de CESU préfinancé	100

Source : CPO

2 - L'épargne salariale bénéficie essentiellement aux grandes entreprises et aux salariés les plus aisés

L'épargne salariale se concentre sur les grandes entreprises et leurs salariés. En moyenne, 56 % des salariés ont accès à au moins un dispositif d'épargne salariale (intéressement, participation, plan d'épargne). Ils sont 10 % dans les TPE et 93 % dans les entreprises de plus de 1000 salariés.

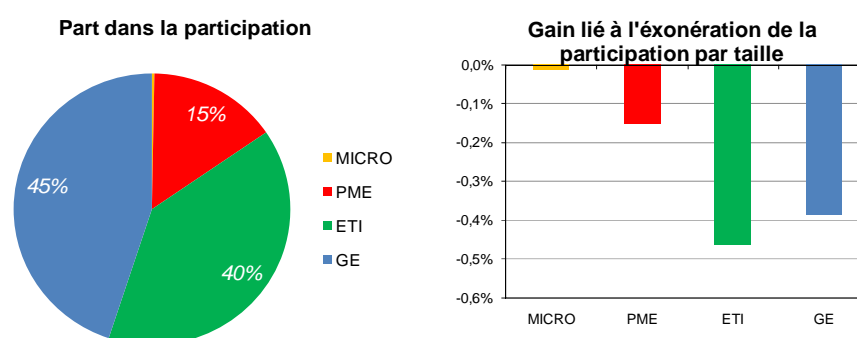
Graphique n°29 : Proportion d'entreprises ayant un dispositif d'épargne salariale en 2006 (par tailles d'entreprises)



Source : DARES enquêtes Acemo-PIPA 2007 et ACEMO-TPE 2007

La participation est ainsi principalement distribuée par les entreprises les plus grandes. Les PME ou les micro-entreprises, qui concentrent la moitié de l'emploi ne représentent pour leur part que 15 % de la participation. En conséquence, le gain lié à l'exemption d'assiette bénéficie essentiellement aux grandes entreprises et aux ETI.

Graphiques n°30 : Part des entreprises dans la participation et gain lié à l'exonération pour la participation, par taille



Source : calculs CPO à partir des liasses fiscales 2007

L'écart entre la participation théorique résultant de l'application de la formule légale au niveau individuel et le recours à la participation constaté en pratique apparaît particulièrement marqué chez les grandes entreprises, qui versent 2 fois $\frac{1}{2}$ plus que la formule légale. Il est également plus marqué dans l'industrie que dans les services.

De plus, **le bénéfice des dispositifs d'épargne salariale concerne d'abord les salariés dont les revenus sont les plus hauts**, et en premier lieu les cadres. En 2006, 24 % des salariés dont le salaire moyen est inférieur au troisième décile bénéficient d'un dispositif d'épargne salariale. Ils sont 69 % lorsque le salaire moyen dans l'entreprise est supérieur au septième décile³⁴⁴.

³⁴⁴ Cf. DARES, enquêtes Acemo-PIPA 2007 et ACemo-TPE 2007. Le salaire moyen correspond à la masse salariale brute divisée par l'effectif de l'entreprise. Il inclut donc des salaires annuels faibles correspondant à des durées de travail annuelles courtes. Le troisième décile est le salaire tel que 30 % des entreprises versent en moyenne moins que ce salaire. Il s'élève à 14 685 euros pour l'ensemble des entreprises du champ. Le septième décile est le salaire tel que 30 % des entreprises versent en moyenne plus que ce salaire et s'élève à 24 066 euros.

En outre, les dispositifs d'intéressement et de participation sont majoritairement proportionnels au salaire de base, ce qui a pour effet de renforcer les écarts de rémunérations. Seuls 6 % des accords de participation et 10 % des accords d'intéressement prévoient une répartition des primes uniforme pour tous les salariés.

Enfin, les plafonds applicables aux exemptions d'assiette sont très élevés, de sorte qu'ils tendent à favoriser les salariés les plus aisés : un même salarié peut ainsi bénéficier d'une exonération totale de cotisations sociales dans la limite de 17 310 € pour l'intéressement et de 25 965 € pour la participation. En ce qui concerne les PERCO et PEE, les versements effectués par les employeurs dépendent directement des versements réalisés par les salariés. La propension marginale à épargner augmentant avec le revenu, il est probable que cette mesure d'exemption bénéficie plus largement aux salariés les plus aisés.

3 - La réduction des avantages des employeurs liés à l'épargne salariale apparaît souhaitable

Au regard du fort effet d'aubaine induit par les exemptions d'assiette en matière d'épargne salariale, de la probable substitution de l'épargne salariale aux salaires et de la manière très inégale dont en bénéficient les entreprises et les salariés, il pourrait être envisagé de réduire significativement les avantages liés à la réalisation des versements des employeurs au titre de l'épargne salariale.

Proposition n°61 : Réduire significativement le coût des exemptions d'assiette en matière d'épargne salariale.

Deux pistes alternatives pourraient être étudiées.

Scénario 1 : Réintégrer partiellement les sommes exemptées au titre de l'épargne salariale dans l'assiette des cotisations sociales.

Cela permettrait de réduire globalement la portée de cette niche sociale, par une réintégration partielle de l'épargne salariale dans la base taxable. Une telle mesure ne créerait pas de complexité supplémentaire pour les entreprises qui doivent d'ores et déjà faire une déclaration de leurs versements réalisés au titre de l'épargne salariale pour le paiement du forfait social.

A titre d'exemple, il est possible de chiffrer le gain théorique représenté par la réintégration dans l'assiette des cotisations sociales de 20 % des sommes consacrées par les employeurs à l'intéressement et à la participation. Cette mesure reviendrait à fixer la règle selon laquelle ces

sommes ne sont exclues de l'assiette des cotisations qu'à hauteur de 80 %.

On considère pour le même exemple que 10 % des sommes réintégrées dans l'assiette concernent des salariés dont la rémunération taxable reste inférieure à 1,6 SMIC au terme de la réintégration. En l'absence de données précises sur la répartition de l'intéressement et de la participation en fonction du niveau de salaire, il est possible en effet d'induire des travaux communiqués par la DARES que ces éléments bénéficient surtout aux cadres, et concernent moins les autres catégories professionnelles³⁴⁵.

L'assiette prévisionnelle 2010 de l'intéressement et de la participation faisant l'objet de l'exemption est estimée dans l'annexe 5 du PLFSS 2010 à 14,3 Mds€ ; sur ce total, les prélèvements sociaux appliqués actuellement (CSG, CRDS et forfait social) devraient représenter 1,68 Md, au profit exclusif de la sécurité sociale.

Si l'on retient la méthodologie de l'annexe 5 du PLFSS (neutralisation des effets économiques sur l'assiette, application du taux de cotisation au-dessus du plafond), les produits sociaux globaux s'élèveraient à 3,28 Mds. Le total de ces produits intègre la moindre dépense pour l'État liée à la réduction des allègements Fillon (120 M€).

Tableau n°45 : Répartition des prélèvements réalisés après réintégration de 20% de l'intéressement et de la participation, entre institutions et organismes bénéficiaires

Répartition, en Mds€	Sur 2% des sommes réintégrés (salaires inférieurs à 1,6 SMIC)	Sur 18% des sommes réintégrés (salaires supérieurs à 1,6 SMIC)	Sur 80% des sommes non réintégrés	Total
État	0,12			0,12
Sécurité sociale	0,10	0,60	1,35	2,04
Autres organismes	0,06	1,05		1,11
Total	0,28	1,65	1,35	3,28

Source : CPO

³⁴⁵ Ainsi on aurait : 80 % des sommes non réintégrées dans l'assiette et 20 % des sommes réintégrées, se décomposant en 18 % correspondant à des salaires supérieurs à 1,6 SMIC et 2 % à des salaires inférieurs à ce seuil.

En rapportant cette somme au produit actuel estimé des contributions perçues sur l'intéressement et la participation (1,68 milliard), **le gain net d'une telle mesure s'élèverait à 1,6 Md €.**

Le bénéfice de cette mesure irait pour l'essentiel aux organismes sociaux autres que la sécurité sociale (+1,11 Md €), et en premier lieu aux retraites complémentaires obligatoires (RCO) (+740 M€) et à l'Unédic (+230 M€). La sécurité sociale et l'État bénéficieraient également de gains non négligeables, respectivement de 360 M€ et de 120 M€ dans les hypothèses considérées.

Scénario 2 : Réduire l'incidence des exemptions d'assiette sur l'épargne salariale en abaissant les plafonds d'exemption ou en augmentant le forfait social.

Deux solutions sont possibles à ce titre en ce qui concerne l'épargne salariale : **abaisser les seuils de sortie du dispositif d'exemption**, leurs niveaux élevés contribuant au maintien des inégalités des salariés face à ces dispositifs ou **augmenter le forfait social** dans des proportions importantes pour l'épargne salariale, afin de limiter la portée de la niche sociale ainsi créée.

La première option aurait pour effet d'écarter les dispositifs d'épargne salariale, mais sa portée est difficile à appréhender dès lors qu'aucun élément d'information n'est disponible sur les effets des seuils actuels sur la structure de l'épargne salariale. Par ailleurs, cette option aurait sans doute pour conséquence de réduire les inégalités entre salariés bénéficiant de ces dispositifs, sans avoir nécessairement d'impact sur les produits sociaux.

La deuxième option, consistant à augmenter la taxation des sommes consacrées par les employeurs à l'épargne salariale, semble plus aisément quantifiable. Elle présente l'avantage d'être modulable progressivement, se situant dans la logique des exercices 2009 et 2010, qui ont vus successivement la mise en place puis le passage de 2 % à 4 % du forfait social. Le bénéfice de cette mesure reviendrait en totalité aux organismes de sécurité sociale, et non aux autres régimes sociaux.

Une progression de deux points, comme en 2009 et 2010, serait un minimum. Un doublement du taux applicable (passage à 8 %) serait plus en phase avec l'objectif d'évitement des comportements d'optimisation par substitution aux salaires, tout en maintenant le caractère incitatif du statut social de l'épargne salariale. **Le rendement d'une telle mesure serait de 630 M€ sur le périmètre de l'intéressement, de la participation et des PEE.**

L'application de telles mesures ne porterait pas atteinte à l'incitation à développer l'épargne salariale, compte tenu de l'ampleur de l'écart actuel entre le taux de prélèvements sociaux sur l'épargne salariale et celui portant sur les salaires. Les prélèvements sociaux portant sur l'épargne salariale représentent en effet 12,31 % du coût total employeur, alors que ceux relatifs aux salaires sont compris entre 44,46 % et 46,5 % du coût total employeur selon les salariés³⁴⁶.

B - L'ampleur des dispositifs dérogatoires dont bénéficient les avantages affectés apparaît peu justifiée

Les dispositifs dérogatoires en faveur des avantages affectés sont conçus comme des aides directes au financement de besoins précis.

Encadré n°29 : Les exemptions d'assiette en matière d'avantages affectés

Sont exclues de l'assiette sociale et donc exemptées de tout prélèvement, y compris les CSG-CRDS :

- la participation patronale aux **titres-restaurants**, lorsqu'elle est comprise entre 50 et 60 % de la valeur du ticket-restaurant et qu'elle ne dépasse pas 5,19 € ;
- le financement des **chèques-vacances** : la participation du comité d'entreprise est complètement exemptée, celle de l'employeur est exemptée dans la limite de 30 % du SMIC mensuel par an et par salarié (403,13 €), d'une part de la valeur libératoire du chèque-vacances, et d'un plafond global annuel (50 % du produit du nombre de salariés et du SMIC mensuel). La participation de l'employeur est assujettie à la CSG-CRDS ;
- les **avantages accordés par le comité d'entreprise** dans le cadre de ses activités sociales et culturelles, ainsi que les avantages équivalents versés par les entreprises dépourvues de comité d'entreprise ;
- le **financement par l'employeur ou le comité d'entreprise d'activités de service à domicile, sous forme de CESU préfinancé**, dans la limite de 1830 € par an et par salarié bénéficiaire ;
- le remboursement par l'employeur des frais de carburant pour les salariés pour lesquels l'utilisation d'un véhicule personnel est rendue indispensable en raison de la localisation de la résidence ou du travail ou des horaires de travail. Ce remboursement est limité à 200 € par salarié et par an ;
- la remise gratuite de matériels informatiques amortis.

³⁴⁶ Pour un salarié non cadre, le taux de prélèvements sociaux sur les salaires est de 45,84 % du coût total employeur sous plafond de la sécurité sociale ou de 44,46 % au-dessus du plafond. Pour un salarié cadre, ce taux s'élève à 46,5 % sous plafond et à 44,65 % au-dessus du plafond.

Le coût des dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises en matière d'avantages affectés s'élève à 3,7 Mds€, dont 1,7 Md pour la participation patronale aux titres-restaurants, 0,2 Md pour la participation de l'employeur aux chèques-vacances, 1,7 Md pour les avantages accordés par le comité d'entreprise et les avantages équivalents accordés par les entreprises dépourvues de comité d'entreprise, 0,1 Md pour le financement par l'employeur ou le comité d'entreprises d'activités de service à domicile sous forme de CESU préfinancé. Les autres mesures, liées au remboursement par l'employeur des frais de carburant ou à la remise gratuite de matériels informatiques amortis, ne sont pas chiffrées.

L'évolution de la réglementation des avantages affectés conduit toutefois à la multiplication de l'affectation possible des titres, contradictoire avec leur caractère de dépenses fléchées : les titres restaurants, les chèques vacances, les CESU préfinancés pour les services à la personne et la garde d'enfant, les chèques lire, disques ou culture pour les activités culturelles ; les projets de chèques sport ou encore le chèque transport (instauré en 2006 et finalement remplacé par la prime transport).

Le développement de ces outils non strictement monétaires correspond de plus en plus à des politiques RH d'attractivité et de fidélisation des salariés, en offrant des « packs de rémunération ». **Les dispositifs dérogatoires s'éloignent ainsi de l'objectif initial de solvabilisation de besoins précis.**

Au regard de ces évolutions, l'absence de prélèvement sur les avantages affectés (à l'exception de la contribution de l'employeur aux chèques-vacances, assujettie à la CSG-CRDS) apparaît peu justifiée.

Proposition 62 : Assujettir les divers avantages affectés à la CSG et à la CRDS.

Cette évolution apparaît souhaitable pour mettre fin à l'exception que constituent ces avantages à la logique d'universalité de ces prélèvements. Le rendement de la mesure serait de 450 millions.

Les assiettes concernées (5,9 Mds) et le taux de prélèvement (7,76 %) qu'entraînerait une réintégration dans l'assiette de la CSG sont suffisamment modestes pour ne pas alourdir significativement le coût du travail et ne pas pénaliser excessivement ces éléments de politique salariale. Cette mesure, en instaurant un prélèvement sur ces éléments, permettrait également de mieux évaluer ces dispositifs actuellement mal connus.

II - Les exemptions liées à la protection sociale complémentaire renforcent les inégalités entre salariés

A - L'exemption de la contribution des employeurs à la prévoyance accroît les inégalités d'accès aux complémentaires santé

1 - Le cumul de l'exemption avec d'autres dispositifs fiscaux conduit à une concentration du bénéfice sur les contrats les plus favorables

La participation de l'employeur à la protection sociale complémentaire de ses salariés constitue un avantage, qui est exempté de tout prélèvement (sauf CSG-CRDS).

Encadré n°30: Les exemptions d'assiette en matière de contribution de l'employeur à la protection sociale complémentaire

Pour la prévoyance complémentaire, la participation de l'employeur est exemptée de tout prélèvement (sauf CSG-CRDS) dans la limite de l'addition de 1,5 % de la rémunération et de 6 % du plafond de la sécurité sociale (2077,20 € par an), le total ne devant pas dépasser 12 % du plafond de la sécurité sociale (4154,40 € par an). Le contrat de prévoyance auquel souscrit l'employeur doit avoir un caractère collectif et obligatoire, c'est-à-dire bénéficier de façon générale et impersonnelle à l'ensemble des salariés ou à des catégories objectives de salariés. Il doit également satisfaire les conditions du « contrat responsable » défini par la loi relative à l'assurance maladie (non-prise en charge de la participation forfaitaire d'un euro et des franchises) ;

Pour la retraite supplémentaire, elle est exemptée dans la limite de 5 % du plafond (1731 € par an) ou de 5 % de la rémunération dans la limite de 5 plafonds (17310 €, soit un plafond alternatif de 8655 €). Le contrat de retraite supplémentaire doit satisfaire les conditions de l'article 83 CGI, c'est-à-dire revêtir un caractère collectif et obligatoire, permettre l'acquisition de droits viagers personnels, payables au plus tôt à la date de liquidation de la pension de base, et doit prévoir la possibilité pour les salariés de transférer leurs droits vers un autre contrat ou vers un PERP.

L'exemption de prélèvements sociaux (4,5 Mds) dont bénéficie la contribution de l'employeur se cumule en matière de contrats de prévoyance avec d'autres avantages fiscaux et sociaux, pour un coût total de 7,5 Mds³⁴⁷, soit 55,5 % des cotisations versées.

Dans le cas des contrats collectifs d'entreprise, l'exemption de prélèvements sociaux dont bénéficie l'employeur s'accompagne de la déductibilité des cotisations des salariés de l'impôt sur le revenu (2 Mds³⁴⁸). Par ailleurs, comme toutes les cotisations et primes pour des contrats de complémentaires santé satisfaisant aux cahiers des charges du « contrat responsable » et du « contrat solidaire », ces contrats bénéficient d'une exonération de la taxe spéciale sur les conventions d'assurance, et leur chiffre d'affaires est exempté de C3S (980 M€). Enfin, les cotisations versées par les travailleurs indépendants dans le cadre de contrats individuels sont déductibles de l'assiette imposable à l'IR.

Dès lors, les cotisations versées par des salariés dans le cadre de contrats individuels constituent les contrats les moins avantageés par le système fiscal et social (elles ne bénéficient que l'exonération de TSCA et de C3S). Or, les contrats individuels représentent structurellement un taux d'effort plus important pour les ménages. En effet, les souscripteurs ne bénéficient pas de la participation de l'employeur et ces contrats sont moins avantageux – en termes de rapport coût-couverture – du fait du pouvoir de négociation des adhérents individuels, bien moindre que celui des employeurs dans le cadre de contrats collectifs³⁴⁹ :

- alors que les médicaments pris en charge à 35 % par l'assurance-maladie sont entièrement remboursés par 97,7 % des contrats collectifs, ce taux n'est que de 84,8 % pour les contrats individuels ;
- les dépassements d'honoraires en parcours de soins sont pris en charge par 64,5 % des contrats collectifs mais par seulement 27,5 % des contrats individuels ;
- hors parcours de soins, les dépassements d'honoraires demeurent pris en charge par 52,8 % des contrats collectifs mais seulement 15,2 % des contrats individuels ;

³⁴⁷ Est retenue pour ces évaluations l'hypothèse que le chiffre d'affaires des contrats collectifs souscrit par les entreprises est de 13,5 Mds, dont 9 Mds de cotisations employeurs et 4,5 Mds de cotisations salariales.

³⁴⁸ En appliquant un taux de 15 % aux cotisations salariales et patronales, conformément à l'approche retenue par la Cour des comptes en 2008.

³⁴⁹ Rapport du gouvernement au Parlement sur la situation financière des organismes complémentaires assurant une couverture santé, octobre 2009.

- le montant moyen de prise en charge de la complémentaire pour une prothèse dentaire de 750 € est de 430 € pour un contrat collectif auprès d'une société d'assurance et de 247 € si le contrat est auprès d'une institution de prévoyance, contre respectivement 159 € et 193 € dans le cas d'un contrat individuel. La prise en charge est en revanche équivalente pour les contrats souscrits auprès des mutuelles ;
- les ratios prestations / cotisations sont en moyenne plus faibles pour les contrats individuels que pour les contrats collectifs.

Dès lors, **le dispositif des exemptions de charges sociales pour les contrats de prévoyance a pour effet de concentrer l'aide publique sur les contrats qui sont déjà les plus favorables aux ménages et qui profitent davantage aux salariés aisés**, et de ne pas soutenir l'effort d'acquisition d'une complémentaire des ménages les plus modestes, confrontés à des coûts de couverture plus élevés, qui ne peuvent être atténués que par des aides aux ménages ciblées sur des niveaux de revenus modestes (aide à la complémentaire santé), pouvant laisser subsister des effets de seuil.

De plus, les plafonds des exemptions, de niveau élevé, permettent aux employeurs de participer à la couverture de leurs salariés jusqu'à 4154 € pour la prévoyance et 8655 € pour les retraites supplémentaires, soit des niveaux de cotisations qui correspondent à des complémentaires rares et très avantageuses. Le plafond de l'exemption augmente avec le niveau de revenu, ce qui est peu redistributif et surprenant s'agissant de dispositifs censés favoriser une meilleure couverture sociale ; en matière de santé, la quasi-proportionnalité entre le plafond et le salaire est surprenante dès lors que la proportionnalité des cotisations n'est pas systématique et que, lorsqu'elle existe, elle est plutôt atténuée.

2 - L'exemption de la prévoyance peut encourager des comportements contraires aux politiques de régulation de l'assurance maladie

Les contrats de prévoyance collectifs peuvent en outre aggraver les inégalités monétaires d'accès aux soins. Le niveau de couverture de ces contrats, qui va souvent nettement au-delà des honoraires opposables, a solvabilisé les dépassements d'honoraires et a constitué une incitation au développement de cette pratique.

Les conditions du contrat responsable encadrent en effet peu l'impact des contrats collectifs :

- une prise en charge minimale : ainsi, pour les consultations dans le parcours de soins, la prise en charge doit être de 30 % (l'AMO remboursant 70 %) ; pour les médicaments pris en charge à 65 % par l'AMO, l'AMC doit prendre en charge au moins 30 % ;
- la non-prise en charge de certains éléments à la charge de l'assuré : c'est le cas de la participation forfaitaire d'un euro pour les soins de ville, de la majoration de ticket modérateur pour les consultations hors parcours de soins coordonné, et des franchises annuelles.

La prise en charge des dépassements d'honoraires n'est pas encadrée, y compris lorsque ces dépassements d'honoraires résultent du non-respect du parcours de soins – ce qui n'est pas cohérent avec l'interdiction de prise en charge de la majoration de ticket modérateur. La prise en charge des médicaments à service médical rendu n'est pas davantage encadrée. Certaines prises en charge particulièrement développées par les contrats collectifs vont à l'encontre des comportements que l'assurance-maladie cherche à promouvoir afin de maîtriser la demande de soins en volumes (consommation de médicaments à service médical rendu faible, non-respect du parcours de soins), et peuvent ainsi se traduire par des surcoûts en prestations d'assurance-maladie.

Au total, **l'exemption en faveur de la participation de l'employeur à la prévoyance constitue un soutien public massif à un dispositif qui contribue fortement à accroître les inégalités d'accès aux soins**, à la fois en accroissant les inégalités dans la couverture complémentaire et en solvabilisant les dépassements d'honoraires. Elle apparaît contradictoire avec les objectifs affichés par le législateur encore récemment avec la loi Hôpital patients santé territoires.

3 - Un contrat responsable plus exigeant et une taxe prévoyance revue à la hausse, des pistes de réflexion à examiner

Plusieurs évolutions pourraient être envisagées au regard des constats précédents. pénaliser

Proposition n°63 : Resserrer les conditions d'éligibilité au contrat responsable en matière de prévoyance collective et désavantager les contrats non responsables

Un durcissement des conditions d'éligibilité au bénéfice du contrat responsable se traduirait par exemple par une limitation de la prise en charge des dépassements d'honoraires (plafonnement du dépassement pris en charge, non-prise en charge hors parcours de soins) et des médicaments à faible service médical rendu.

Il s'agirait de séparer les contrats de complémentaires santé en deux catégories :

- une « assurance-maladie complémentaire de base » correspondant à un panier de soins raisonnable relevant d'une co-régulation avec l'assurance-maladie obligatoire³⁵⁰. Cette complémentaire relève d'une mission de service public et peut à ce titre bénéficier d'un soutien public via les exemptions ;
- une complémentaire prenant en charge des dépenses ne relevant pas de l'accès strict aux soins (dépassements excessifs, certains compléments pour prestations hôtelières de confort en hôpital), qui ne doit pas bénéficier d'un soutien public.

Cette restriction des conditions du contrat responsable devrait s'accompagner d'un abaissement du plafond de l'exemption.

Cette évolution aurait cependant un rendement budgétaire modéré : les employeurs s'adapteraient pour la plupart aux nouvelles conditions en renégociant les contrats collectifs pour y satisfaire. Le principal intérêt de la mesure résiderait dans son impact modérateur sur le marché des soins, tant sur la demande (avec des retombées bénéfiques possibles pour l'assurance-maladie, si la consommation de certains soins en volume est affectée) que sur les prix.

Au-delà de cette restriction, si les avantages cumulés de la prévoyance collective sont très élevés, une suppression de l'exemption accordée aux contrats de prévoyance collective peut difficilement être envisagée indépendamment de la question des prestations servies par les organismes complémentaires, c'est-à-dire en dehors du partage global entre assurance-maladie obligatoire et assurance-maladie complémentaire, qui ne relève pas de ce rapport.

Proposition n° 64 : Accroître le taux de la taxe prévoyance.

Cette mesure permettrait de réduire l'ampleur de l'avantage dont bénéficie la prévoyance collective par rapport au salaire direct.

³⁵⁰ Cf. *La répartition des interventions entre les assurances maladie obligatoires et complémentaires en matière de dépenses de santé*, Groupe de travail de la Commission des comptes de la Sécurité sociale présidé par Jean-François CHADELAT, 2003.

Même avec un taux doublé par rapport au taux actuel de 8 %, le taux de prélèvement sur la contribution des employeurs à la prévoyance (23,76 % en intégrant la CSG-CRDS) resterait inférieur de plus de 60 % aux taux de cotisations supportés par les salaires. Le rendement de la mesure (720 M€) représenterait seulement 11 % de l'ensemble des avantages fiscaux et sociaux en faveur de la prévoyance collective.

B - Les retraites-chapeaux bénéficient d'un régime social avantageux

1 - Un régime plus favorable que les autres avantages accordés par l'employeur

Les régimes à prestations définies assortis de condition de présence dans l'entreprise au moment du départ en retraite et dont le financement par l'employeur n'est pas individualisable par salarié (« régimes chapeaux » définis à l'article L. 137-11 CSS) présentent des caractéristiques particulières : leur périmètre en termes de bénéficiaires est libre (pas d'obligation de caractère collectif et obligatoire) et leur financement est entièrement patronal.

Aussi, ces régimes font l'objet d'un assujettissement particulier, se traduisant par une exemption de tout prélèvement sur les revenus d'activité et une taxation « alternative » spécifique :

- soit « à l'entrée », c'est-à-dire sur le coût du dispositif pour l'employeur : la taxe est alors assise sur les primes versées à un organisme assureur (assurance, mutuelles ou institutions de prévoyance) en cas d'externalisation de la gestion des retraites-chapeaux, ou, si celles-ci sont gérées par l'entreprise, sur les dotations aux provisions correspondant au coût des services rendus au cours de l'exercice. Le taux est de 12 % en cas d'externalisation et de 24 % en cas de gestion interne à l'entreprise ;
- soit à la « sortie » : la contribution est alors assise sur les rentes versées (sur la partie supérieure au tiers du plafond), à un taux de 16 %. Ce taux supérieur d'un tiers au taux de droit commun sur les primes versées vise à tenir compte du décalage dans le temps entre le fait générateur de la taxe (constitution des droits) et son paiement (la liquidation des rentes) : il opère une actualisation forfaitaire de l'assiette.

Une contribution additionnelle de 30 % à la charge de l'employeur est également prévue sur les rentes dépassant huit fois le plafond de la sécurité sociale. Les retraites-chapeaux sont par ailleurs assujetties à la CSG-CRDS sur les revenus de remplacement (soit à 6,6 %, sous réserve d'exonération ou de taux réduit), à un régime donc plus favorable que si elles étaient traitées comme des avantages accordés par l'employeur.

2 - Un accroissement possible de la taxation des retraites-chapeaux

Les retraites chapeaux sont critiquées à la fois en raison de leur caractère très inégal et de leurs effets néfastes sur le bilan des entreprises et sur les politiques de gestion des âges des entreprises. Pour ce dernier aspect, le fait que les droits à la retraite soient conditionnés à l'achèvement de la carrière dans l'entreprise est à la fois un frein à la mobilité des salariés âgés, un facteur d'insécurité pour le salarié du point de vue de ses droits à retraite, et une incitation supplémentaire au licenciement.

Proposition n°65 : Accroître la taxation des retraites-chapeaux

Plusieurs pistes peuvent être envisagées.

Scénario 1 : Assujettir les rentes dès le premier euro.

Cette mesure est proposée par le gouvernement dans le cadre de la réforme des retraites. Elle permettrait d'accroître la taxation des retraites-chapeaux en créant une cotisation salariale de 14 % sur les rentes versées et en supprimant le seuil d'assujettissement de la taxe patronale portant sur les rentes (assujettissement dès le premier euro).

Toutefois, il pourrait être envisagé d'accroître davantage la taxation des retraites-chapeaux, leur régime d'assujettissement demeurant inférieur au taux de droit commun même après l'adoption des mesures présentées dans le cadre du projet de réforme des retraites.

Scénario 2 : Amener le taux de prélèvement sur les retraites-chapeaux à parité avec les taux de prélèvement sur salaire.

L'appréciation de la « parité » est certes délicate, en raison de l'actualisation nécessaire de l'assiette, et de la différence entre l'avantage versé par l'employeur (primes) et l'assiette constituée par les rentes. Elle dépend en outre du niveau de revenu de référence : si le taux de prélèvement dépasse 66 % en-deçà du plafond et 64 % jusqu'à 4 plafonds, il tombe à 54 % entre 4 et 8 plafonds et environ 33 % au-delà de 8 plafonds.

Un doublement des taux sur les retraites-chapeaux par rapport aux taux de 2010 (24 % sur les primes, 32 % sur les rentes) approcherait le taux de prélèvement sur les rentes (54 %) du taux de prélèvement entre 4 et 8 plafonds. Sur la base des assiettes disponibles en 2009 (avec des taux inférieurs de moitié aux taux 2010), son rendement serait de 70 M€.

III - Les exemptions en matière d'indemnités de rupture du contrat de travail se sont éloignées de leur objectif initial

A - Les indemnités de rupture du contrat de travail exemptées ne correspondent pas à la seule indemnisation d'un préjudice moral

Les indemnités accordées au salarié dans les cas de rupture d'un contrat de travail sont exclues de l'assiette sociale et exemptées de tout prélèvement, de manière variable selon le type d'indemnités. Ces exemptions sont en principe justifiées par le fait que les indemnités de rupture sont considérées non comme une rémunération mais comme l'indemnisation d'un dommage.

Encadré n°31 : Les exemptions en matière d'indemnité de rupture du contrat de travail

Les indemnités de rupture du contrat de travail sont exemptées de tout prélèvement :

- sans limite si elles sont accordées dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi (PSE) ;
- pour les indemnités de mise à la retraite³⁵¹ ou de licenciement en dehors d'un PSE, l'exemption est limitée au montant conventionnel ou légal de l'indemnité de licenciement, ou, si ce montant est plus élevé, au double de la rémunération annuelle brute du salarié, ou à 50 % du montant de l'indemnité versée si ce seuil est supérieur, dans la limite de 6 plafonds (207 720 €) pour un licenciement ou de 5 plafonds (173 140 €) pour une mise à la retraite. Les indemnités versées dans le cadre d'une rupture conventionnelle à un salarié n'étant pas en droit de bénéficier d'une pension de retraite bénéficient de la même exemption qu'une indemnité de licenciement ;

³⁵¹ A compter du 1^{er} janvier 2010, un employeur ne peut plus mettre un salarié de moins de 70 ans à la retraite sans avoir son consentement. Dès lors, la mise à la retraite dite « d'office », reste juridiquement possible mais ne constitue plus un mode de rupture unilatérale du contrat de travail.

- pour les indemnités versées dans le cadre d'un accord de gestion prévisionnelle des emplois et des compétences (GPEC), dans la limite de 4 plafonds (138480 €).

L'exemption de CSG-CRDS ne vaut toutefois que dans la limite conventionnelle ou légale de l'indemnité licenciement. En outre, depuis la LFSS pour 2009, les indemnités supérieures à 30 plafonds annuels (1 038 600 €) sont assujetties dès le premier euro.

L'extension du régime social applicable aux ruptures du contrat de travail a été largement déconnectée de l'idée première d'exonération du prix du préjudice moral.

Les montants des indemnisations apparaissent extrêmement variables selon la taille de l'entreprise, le secteur d'activité, les caractéristiques du poste ou du salarié. L'indemnité peut se limiter au minimum légal ou au minimum conventionnel ou peut aller très au-delà en fonction du pouvoir de négociation du salarié, tout en bénéficiant d'un régime de cotisations très favorable jusqu'à des plafonds élevés. La nature « indemnitaire » des versements est ainsi remise en cause par les montants des indemnités supra-légales ou supra-conventionnelles, qui constituent *de facto* des compléments de revenus³⁵² ;

L'extension à des modes de rupture négociés (rupture conventionnelle, plans de départ volontaires réalisés dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi ou d'un accord de GPEC) **a fait sortir le régime social applicable du cadre initial.** De fait, certaines procédures de rupture du contrat de travail impliquent l'accord du salarié : rupture conventionnelle, plans de départs volontaires et mise à la retraite dite d'office, dès lors que depuis le 1^{er} janvier 2010, l'article L.1237-5 du code du travail prévoit qu'avant 70 ans, un salarié peut toujours refuser sa mise à la retraite³⁵³.

Ce régime social et fiscal est à l'origine d'inégalités de traitement des salariés concernés par une rupture de leur contrat de travail. Les montants atteints par certaines indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail peuvent être élevés. D'après les données communiquées par l'ACOSS, près de 6 000 salariés ont touché en 2008 une indemnité supérieure à 100 000 € ; parmi eux

³⁵² A titre de comparaison, les indemnités compensatrices de préavis ou de non-concurrence sont assujetties à cotisations dès le 1^{er} euro, comme des compléments de revenus. De la même façon, l'exonération de CSG et de CRDS n'est possible que dans la limite de l'indemnité légale ou conventionnelle de licenciement : c'est cette limite qui pourrait servir pour les cotisations et l'impôt sur le revenu.

³⁵³ Sauf dans les cas résiduels de préretraites publiques ou lorsque la convention collective signée avant le 1^{er} janvier 2008 le prévoit.

1 600 ont touché plus de 200 000 €. Ces sommes sont totalement exonérées de cotisations jusqu'à 200 000 €.

Tableau n°46 : Nombre de salariés concernés et montant total des indemnités de licenciement et de rupture conventionnelle

Niveau de l'indemnité (en plafond de la sécurité sociale)	Niveau de l'indemnité en €	Nombre de salariés	%	Total des indemnités (en M d'€)	%
Inférieur à 1 plafond	<34 620	255 000	90,5%	1 330	37%
Entre 1 et 2 plafonds	34 620<x<69 200	14 500	5,2 %	684	18%
Entre 2 et 3 plafonds	69 200<x<103 800	5 800	2,1 %	465	12%
Entre 3 et 4 plafonds	103 800<x<138 500	2 400	0,9 %	280	7%
Entre 4 et 5 plafonds	138 500<x<173 100	1 200	0,4 %	180	5%
Entre 5 et 6 plafonds	173 100<x<207 700	700	0,3 %	131	3%
Supérieur à 6 plafonds	207 700<x	1 600	0,5 %	521	14%
Total		280 800	100 %	3 787	100%

Source : DSS, données 2008, source ACOSS (exploitation des DADS)

La hauteur des plafonds applicables laisse une grande latitude à la négociation des indemnités de départ. De ce point de vue, l'objectif recherché visant à ne pas taxer le préjudice moral semble s'éloigner, comme l'illustre les exemples suivants, pour un même niveau d'ancienneté de 10 ans :

- la rupture du contrat de travail d'un cadre ayant pu négocier une indemnité supérieure à l'indemnité conventionnelle (soit 30 000 € au lieu de 21 900 €), est exonérée à hauteur de 9930 € ;
- la rupture du contrat de travail d'un cadre bénéficiant une indemnité légèrement supérieure à l'indemnité légale (10 000 € contre 8000 € ; rien n'étant prévu par la convention collective), est financée à hauteur de 3250 € ;
- enfin, la rupture du contrat de travail d'un salarié devant se contenter de l'indemnité légale (4000 €), ne bénéficie que d'un avantage social de 1 840 €.

Ces disparités fortes ne semblent pas justifiées par un préjudice moral supérieur dans le premier cas.

Le lien entre exemption des indemnités de rupture du contrat de travail et existence d'un préjudice moral semble particulièrement ténu, au regard de la nature de certains types de rupture faisant appel au consentement du salarié et du montant élevé des sommes exonérées, source de fortes inégalités.

B - Les exemptions conduisent à une optimisation visant à contourner le durcissement des règles en matière de préretraite et d'emploi des seniors

A rebours de la politique restrictive désormais appliquée en matière de préretraites afin d'accroître le taux d'emploi des seniors, **la multiplicité des règles applicables aux modes de rupture du contrat de travail favorise l'apparition de comportements d'optimisation et de stratégies de contournement.** Ainsi les employeurs peuvent-ils rechercher les procédures les plus avantageuses du point de vue de leur statut fiscal et social pour minimiser le coût de départ de leurs salariés seniors.

Une simulation établie par la DSS permet de mesurer ce coût en retenant l'exemple d'un salarié ayant 20 ans d'ancienneté, dont la rémunération brute moyenne mensuelle est de 1900 €, et ne bénéficiant pas d'une indemnité conventionnelle supérieure à l'indemnité légale de licenciement.

Tableau n°47 : Modes de rupture du contrat de travail et financement public

Mode de rupture	Montant de l'indemnité	Financement public accordé (montant des exonérations)
Mise à la retraite	7 855 €	1 080 €
Licenciement hors PSE	7 885 €	5 020 €
Démission	0 €	0 €
Départ volontaire en retraite	2 850 €	0 €
Rupture conventionnelle avant 60 ans	7 855 €	5 020 €
Plan de départ volontaire dans le cadre d'un PSE	7885 €	5 020 €
	(minimum légal)	
	10 000 € (indemnité négociée)	6 200 €

Source : DSS

La simulation de la DSS montre que l'employeur désirant se défaire des services d'un salarié senior peut utiliser une palette large de solutions d'indemnisation, largement financées par les fonds publics. A cet égard, deux instruments peuvent être plus particulièrement évoqués : le plan de sauvegarde de l'emploi et la rupture conventionnelle.

L'exonération de charges est totalement dé plafonnée lorsque le licenciement a lieu dans le cadre d'un PSE. Ce régime incite les employeurs à inscrire des mesures d'âge dans les PSE et à l'élaboration de « *PSE seniors* », ne comportant qu'une mesure d'âge sous la forme d'un plan de départs volontaires.

Les PSE permettent de contourner le régime désormais plus restrictif des préretraites d'entreprises et des mises à la retraite à l'initiative de l'employeur. Elles sont en effet frappées depuis la LFSS pour 2008 d'une contribution employeur de 50 %. Les préretraites d'entreprise sont en outre assujetties à la CSG et à la CRDS. Totale ment exonérées de cotisations et de contributions sociales, les indemnités supra-légales versées à la suite de licenciements collectifs ayant fait l'objet d'un PSE permettent de verser au salarié licencié le pécule nécessaire pour attendre la liquidation de sa retraite.

Les ruptures conventionnelles sont pour leur part exonérées de charges lorsqu'elles concernent des salariés n'ayant pas atteint l'âge de liquidation de leur retraite.

Les travaux menés par la DARES montrent que **les entreprises, particulièrement les plus grandes, utilisent fréquemment la rupture conventionnelle pour se séparer de leurs salariés les plus anciens.** En ce qui concerne les seuls salariés de 58 et 59 ans, la part des ruptures conventionnelles parmi l'ensemble des motifs de rupture de CDI est majoritaire quelle que soit la taille de l'établissement. Dans les établissements de 50 salariés et plus, les salariés d'au moins 58 ans sont de surcroît sur-représentés dans les ruptures conventionnelles : ils représentent près de 14 % des sorties par rupture conventionnelle contre 9 à 11 % des sorties par licenciement.

Il existe quelque incohérence à intégrer dans l'assiette les indemnités de rupture conventionnelle versées lorsque le salarié à 60 ans et à ne pas les inclure dans l'assiette à 59 ans. En pratique, les employeurs de salariés âgés de 57 à 59 ans versent à ces derniers une indemnité de rupture, bénéficiant d'un régime social favorable, leur permettant d'assurer la « soudure » jusqu'à l'âge de liquidation de leurs droits à retraite, en bénéficiant par ailleurs de l'indemnisation du chômage.

C - Un ciblage souhaitable des exemptions des indemnités de rupture du contrat de travail

Afin de répondre à ces critiques, deux scénarios cumulables peuvent être proposés afin de recentrer les dispositifs dérogatoires sur leur objectif initial et d'harmoniser les règles applicables.

Proposition n°66 : Réintégrer dans l'assiette des cotisations les indemnités versées à l'occasion de ruptures du contrat de travail n'engageant pas de préjudice moral pour les salariés.

Il semblerait en effet logique de réintégrer dans l'assiette les deux types de rupture du contrat de travail ne pouvant être effectuées sans le consentement du salarié et qui semblent exclure la circonstance d'un préjudice moral causé au salarié : la rupture conventionnelle, qui fait par définition l'objet d'un accord de volontés entre employeur et salarié, et la mise à la retraite à l'initiative de l'employeur, qui ne peut plus être imposée au salarié avant ses 70 ans³⁵⁴.

Proposition n°67 : Limiter les indemnités de rupture du contrat de travail exemptées au minimum légal, à l'indemnité conventionnelle ou à un seuil forfaitaire.

Cette piste d'évolution est cumulable avec la précédente. Il semble souhaitable de fixer les plafonds et seuils d'exemption de manière harmonisée entre les différents types de rupture du contrat de travail, au regard du caractère disparate, peu cohérent et source d'inégalités des règles actuellement applicables.

Plusieurs options sont possibles pour la fixation du seuil : l'indemnité légale, l'indemnité conventionnelle ou un autre seuil forfaitaire. La fixation de ce seuil au niveau de l'indemnité légale permettrait d'atteindre l'équité la plus parfaite, puisque le montant exempté ne dépendrait pas de la capacité collective des salariés à négocier des minima conventionnels supérieurs. Cependant, la solution représentée par le minimum conventionnel permettrait de faire droit à cet autre objectif des politiques publiques qu'est la promotion du dialogue social. Un seuil forfaitaire permettrait quant à lui de créer une égalité parfaite entre les salariés quel que soit le mode de rupture du contrat de travail. En revanche, il méconnaîtrait les différences organisées par le code du travail pour le calcul des indemnités légales selon ces modes de rupture.

A titre d'exemple, il est possible d'examiner les conséquences qu'aurait la fixation forfaitaire du seuil d'assujettissement aux cotisations au niveau de 1 plafond de sécurité sociale, au regard des données de l'ACOSS relative à la répartition des indemnités de rupture en fonction de leurs montants, exprimés au regard du plafond de la sécurité sociale applicable en 2008 (33 276 €).

³⁵⁴ Le cas échéant, une vigilance particulière devrait être apportée pour prévenir les risques de contournement via l'octroi d'indemnités pour préjudice à l'issue de procédures arbitrales factices.

Tableau n°48 : Répartition des indemnités de rupture du contrat de travail selon leur montant (2008)

Montant indemnité	Licenciements				Ruptures conventionnelles				Mises à la retraite			
	Nb	%	En M€	%	Nb	%	En M€	%	Nb	%	En M€	%
< 1 plafond	235968	91%	1245	37%	18415	92%	85	40%	46995	85%	489	45%
> 1 plafond	24528	9%	2133	63%	1691	8%	127	60%	8230	15%	590	55%
Total	260496	100%	3378	100%	20106	100%	212	100%	55225	100%	1079	100%

Source : CPO, données ACOSS 2008

Cette répartition montre que, quel que soit le mode de rupture, plus de 85 % des salariés dont le contrat est rompu bénéficient d'une indemnisation inférieure à 1 plafond. Moins de 10 % des salariés perçoivent une indemnité supérieure dans le cas d'un licenciement ou d'une rupture conventionnelle, et environ 15 % dans le cas d'une mise à la retraite à l'initiative de l'employeur.

En revanche, les masses financières représentées par les indemnités supérieures à 33.276 € constituent une proportion bien supérieure à celle des effectifs : entre 55 et 63 % selon le mode de rupture observé.

En conséquence, la fixation d'un plafond d'exemption au niveau d'un plafond de sécurité sociale aurait pour effet d'augmenter le niveau de prélèvement de moins de 15 % des effectifs concernés, pour une assiette d'environ 60 %. En appliquant ces pourcentages aux pertes de recettes estimées pour 2010, **le gain net pour les finances publiques serait de 1273 M€ sur le périmètre des seuls licenciements**

Il importe de relever qu'à l'étranger (États-Unis, Allemagne, Royaume-Uni, Italie, Suède), les indemnités de rupture sont considérées comme des rémunérations en termes d'assujettissement social et fiscal. Les États-Unis et le Royaume-Uni établissent un partage entre l'indemnisation et l'avantage salarial : le Royaume-Uni prévoit une franchise d'impôt sur le revenu sur les 35 000 € premiers € et les États-Unis ont mis en place une surtaxe de 20 % pour les indemnités « excessives ».

Chapitre VI

Des mesures en faveur de l'aménagement du territoire à l'efficacité incertaine

De nombreux dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux visent à répondre aux difficultés spécifiques de certains territoires, dans le cadre de l'aménagement du territoire.

Seule une part de ces mesures relève des dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises. Si ces derniers représentent les principales mesures fiscales et sociales en faveur des zones prioritaires d'aménagement du territoire (zones franches urbaines, zones de revitalisation rurale, zones de revitalisation urbaine etc.), ils ne constituent en revanche qu'une partie de l'aide fiscale et sociale accordée à l'outre-mer ou à la Corse.

A titre d'exemple, le dispositif de défiscalisation des investissements outre-mer, qui vise à développer l'investissement en drainant une partie de l'épargne nationale vers l'outre-mer, est au cœur de la politique fiscale outre-mer et a pour bénéficiaire direct les ménages investisseurs, à travers des dépenses fiscales au titre de l'IR ou de l'ISF. Les effets propres des règles dérogatoires applicables aux entreprises et destinées aux mêmes objectifs ne peuvent être isolés. De plus, les spécificités des territoires ultramarins et du rôle des instruments fiscaux et sociaux au sein des politiques publiques qui y sont conduites requièrent une attention particulière. En conséquence, l'impact socio-économique des dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux en faveur de l'outre-mer ne fait pas l'objet d'une analyse approfondie dans le cadre du présent rapport.

I - Une multiplicité de dispositifs en faveur de l'aménagement du territoire

A - Les dispositifs dérogatoires ciblés sur des territoires se sont progressivement multipliés, se superposant parfois

Au croisement de l'aménagement du territoire, de la politique de la ville, de l'accompagnement des mutations économiques ou du soutien à l'outre-mer, plusieurs dispositifs zonés se sont accumulés pour répondre aux difficultés spécifiques de certains territoires.

Les dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises en faveur de l'aménagement et du développement de certains territoires comprennent à la fois des exonérations de cotisations sociales visant à réduire le coût du travail (1675 M€, dont 66 % en faveur de l'outre-mer) et des dépenses fiscales destinées à limiter le coût des investissements, applicables en matière d'impôt sur les bénéfices (386 M€ dont près de 300 au titre des zones prioritaires d'aménagement du territoire) et de contribution économique territoriale (49 M€ dont 24 M€ au titre des zones prioritaires d'aménagement du territoire). De manière spécifique, les territoires insulaires (outre-mer, Corse) bénéficient par ailleurs de mesures dérogatoires en matière de TVA (1523 M€).

Tableau n°49 : Principaux dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises en faveur de l'aménagement du territoire

Objectif	Dépenses fiscales et niches sociales « entreprises » (2010)
Aménagement du territoire	Exonérations de cotisations sociales dans les zones prioritaires d'aménagement du territoire 571 M€ ³⁵⁵
	Exonérations d'impôt sur les bénéfices dans les zones prioritaires d'aménagement du territoire ³⁵⁶ 296 M€
	Dispositifs dérogatoires sociaux Outre-mer ³⁵⁷ 1 104 M€
	Exonération d'impôt sur les bénéfices Outre-mer 90 M€
	Dépenses fiscales au titre de la contribution économique territoriale (CET) dans les zones prioritaires d'aménagement du territoire, en Corse et Outre-mer ³⁵⁸ 49 M€
	Dispositifs dérogatoires en matière de TVA Outre-mer ³⁵⁹ 1 360 M€
	Dispositifs dérogatoires en matière de TVA en Corse 163 M€

Source : CPO

³⁵⁵ Sont concernés l'allègement dégressif de cotisations dans les ZRU et ZRR (53 M€), la franchise de cotisations pour les organismes d'intérêt général en ZRR (191 M€), l'allègement dégressif pour les entreprises en ZFU et pour les associations en ZFU et ZRU (233 M€), la franchise de cotisations en BER et ZRD (3 M€) et la franchise sur cotisations sociales pour les travailleurs indépendants en ZFU et ZRU (91 M€)

³⁵⁶ Il s'agit des dispositifs d'exonération fiscale dans les ZRR, ZRU et AFR (125 M€), des exonérations fiscales dans les ZFU (155 M€), des exonérations fiscales dans les BER (1 M€) et les ZRD (5 M€).

³⁵⁷ Il s'agit des exonérations de cotisations sociales Outre-mer (1006 M€), du contrat d'accès à l'emploi outre-mer (17 M€), du taux réduit de taxe sur les salaires Outre-mer (75 M€), exonération et franchise de cotisations pour les travailleurs indépendants Outre-mer (6 M€).

³⁵⁸ Dont 24 M€ en faveur de zones prioritaires d'aménagement du territoire, 15 M€ au titre de l'abattement sur la base nette imposable des établissements situés dans les départements d'outre-mer et 10 M€ en faveur de la Corse.

³⁵⁹ Taux réduits à 8,5 % et à 2,1 % en Guadeloupe, Martinique et Réunion (1180 M€), exonération de certaines marchandises et des produits pétroliers en Guadeloupe, Martinique et Réunion (80 M€), régime particulier du droit à déduction en Guadeloupe, Martinique et Réunion (100 M€).

La multiplication de ces dispositifs dérogatoires est favorisée par l'extension progressive des zones existantes et la création, parfois très récente, de nouvelles zones éligibles à des régimes d'exonération, qui recoupent parfois les zones existantes :

- les zones franches urbaines (ZFU) constituent dès l'origine un sous-ensemble des zones de redynamisation urbaine (ZRU), où sont donc applicables simultanément deux régimes d'allègement de l'impôt sur les bénéfices ;
- la création de nouvelles ZFU, dites de troisième génération par la loi du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances a donné lieu à la mise en place d'un nouveau régime se substituant en partie à l'ancien dispositif pour les entreprises créées dans une ZFU existante à compter du 3 avril 2006 ou exerçant leur activité dans une nouvelle ZFU; le nombre de ZFU a fortement augmenté au cours des dernières années (100 depuis 2007 contre 44 en 1996), accroissant parallèlement le champ d'application des dispositifs zonés ;
- la plupart des communes des bassins d'emploi à redynamiser (BER), nouveau dispositif zoné créé par la loi de finances pour 2007, sont déjà comprises dans les zones d'aide à finalité régionale (AFR), qui bénéficient des exonérations fiscales territoriales prévues à l'article 44 *sexies* du CGI ;
- une partie des zones de restructuration de défense (ZRD), créées par la loi de finances rectificative pour 2008, sont également situées dans une zone AFR ;
- une zone franche d'activité outre-mer conduisant à l'instauration d'un abattement pour les entreprises qui exploitent certaines activités en Guadeloupe, à la Martinique et à la Réunion a par ailleurs été créée par la loi pour le développement économique des outre-mer du 27 mai 2009. Ce nouveau dispositif vise à cibler de manière spécifique des secteurs susceptibles de permettre un développement endogène, les territoires d'outre-mer bénéficiant tous d'ores et déjà d'un classement dans une zone les rendant éligibles à l'une ou l'autre des exonérations zonées existantes.

B - La disparité des règles applicables réduit la lisibilité des dispositifs dérogatoires zonés

Les dispositifs dérogatoires ainsi mis en place reposent sur un même principe : dans des zones géographiques ciblées en raison de leurs difficultés spécifiques, certaines entreprises bénéficient pendant quelques

années d'une exonération d'impôt sur les bénéfices et / ou d'un allègement de cotisations sociales. Généralement totale au titre des premières années, l'exonération est ensuite partielle et dégressive pendant une certaine période.

Toutefois, cette ossature commune n'implique pas une uniformité de régime juridique pour les dispositifs zonés. Les conditions juridiques d'éligibilité des entreprises aux dispositifs zonés, ainsi que les règles applicables dans le cadre de chaque dispositif varient considérablement.

Ces différences de règles résultent d'une volonté inaboutie d'encadrer le recours à ces dispositifs afin de prévenir leurs effets distorsifs et leurs effets d'aubaine ou de limiter leur coût :

- à la différence des autres dispositifs, l'extinction des exonérations de cotisations sociales en ZRR-ZRU et outre-mer n'est pas prévue. Si la crédibilité du caractère temporaire des exonérations fiscales et sociales en ZFU a été entamée par leur prolongation et leur extension à plusieurs reprises, ce caractère temporaire renvoie à l'idée que ces territoires ont vocation à revenir au niveau économique des autres zones. Ce type de raisonnement ne semble pas avoir prévalu pour les ZRR-ZRU et l'outre-mer ;
- si le bénéfice du dispositif est généralement limité dans le temps, on constate que ces durées sont très variables (d'1 an à 14 ans pour les exonérations sociales et de 5 à 14 ans pour les exonérations d'impôt sur les bénéfices dans les zones prioritaires d'aménagement du territoire), et que le régime outre-mer se distingue par l'absence de limitation dans le temps du bénéfice. Combinée à l'absence de date-butoir pour ce régime, cette caractéristique donne au dispositif outre-mer un caractère de soutien permanent, alors que les autres exonérations zonées relèvent d'une politique d'incitation à la création d'emploi ou d'entreprise, accompagnant l'entreprise dans ses débuts ;
- les exonérations ZFU et ZRR-ZRU sont réservées à des entreprises ne dépassant pas des seuils de salariés. Cette restriction vise à éviter les effets d'aubaine de la part de grandes entreprises. Allant plus loin dans cette logique, les exonérations ZFU impose des conditions de non-contrôle par une grande entreprise³⁶⁰ pour les implantations récentes.

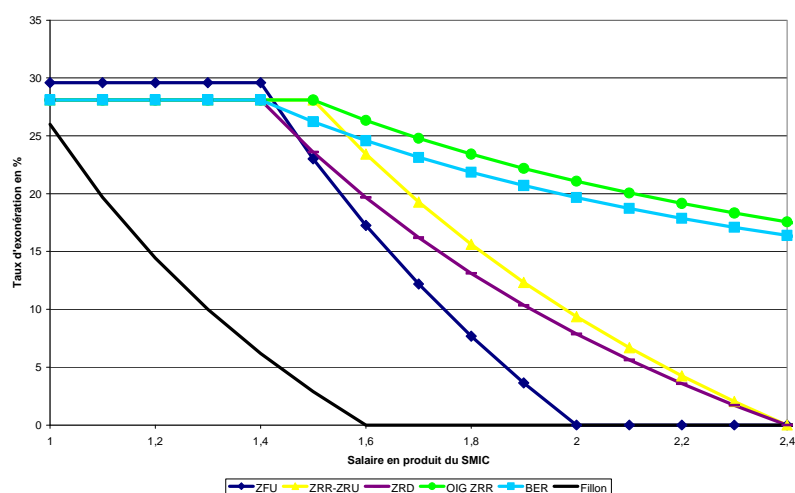
³⁶⁰ Sont éligibles aux dispositifs ZFU les sociétés ayant moins de 50 salariés et dont le capital ou les droits de vote ne sont pas détenus à plus de 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises ne répondant pas à la définition des PME communautaires.

- certaines bénéficient à l'ensemble des entreprises (existantes et implantations) et à la fois aux emplois existants et aux emplois créés (ZFU), d'autres restreignent le bénéfice à la création nette d'activité et d'emploi (ZRR-ZRU), d'autres aux implantations d'activité (ZRD) – au risque de fragiliser les entreprises existantes. La question des entreprises non sédentaires, qui exercent une partie au moins de leur activité hors de leur établissement, est résolue de manière différenciée selon les dispositifs : effectuer le quart de son activité à l'intérieur de la zone permet dans certains cas de bénéficier d'une exonération totale, alors que cette proportion est parfois portée à 85 % pour d'autres dispositifs.

Enfin, **l'avantage fiscal ou social retiré de ces dispositifs diffère également**, comme l'illustre la diversité des taux et montants d'exonération de cotisations sociales applicables pour les dispositifs zonés métropolitains et outre-mer.

Si la plupart ont désormais une forme d'allègement dégressif, deux d'entre elles (OIG ZRR et BER) conservent encore une forme de franchise (avec un montant d'exonération maintenu pour tout niveau de salaire). Au sein même des exonérations ayant une forme d'allègement dégressif, les profils sont très variables. Si l'exonération ZFU est, au sein des exonérations métropolitaines, la plus favorable en-deçà d'1,6 SMIC du fait de l'inclusion du versement transport, sa décroissance rapide au-delà d'1,6 SMIC la rend peu compétitive par rapport à des dispositifs plus larges comme les ZRD et ZRR-ZRU.

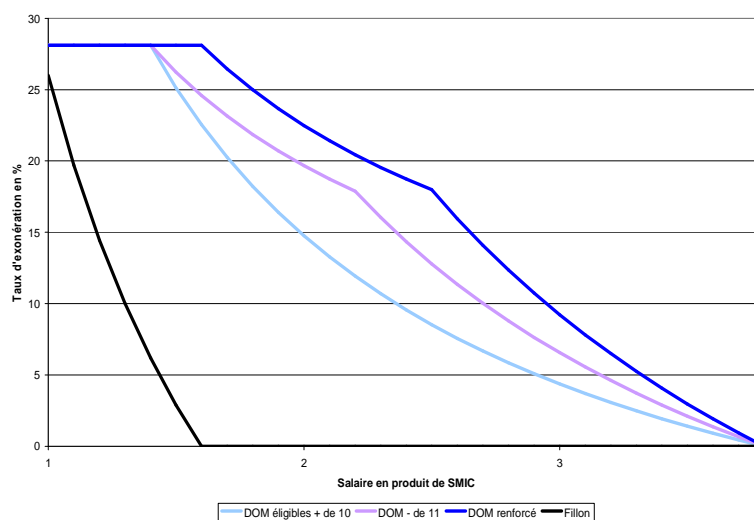
**Graphique n°31 : Dispositifs zonés métropolitains et allègement
Fillon : taux d'exonération**



Source : CPO

Les dispositifs outre-mer se distinguent pour leur part par des champs très larges en termes de rémunération.

Graphique n°32: Dispositifs DOM : taux d'exonération



Source : CPO

Si certaines différences entre les dispositifs zonés peuvent être justifiées par les particularités de chaque zonage, tel n'est pas le cas pour l'ensemble des disparités constatées.

Le rapport d'inspection relatif aux zones de revitalisation rurale³⁶¹ avait ainsi souligné que la limitation du bénéfice des exonérations en ZRR aux « entreprises nouvelles » n'était pas justifiée en zone rurale : le risque d'effet d'aubaine n'y est pas avéré, comparativement aux zones urbaines où un « déménagement » frontalier, permettant à une entreprise existante de bénéficier des exonérations est davantage susceptible d'intervenir ; de plus, une telle règle ne répond pas à la question prioritaire du maintien des activités existantes en milieu rural et s'avère ainsi contradictoire avec les objectifs économiques de la loi.

L'empilement de nombreux dispositifs zonés, tant fiscaux que sociaux, et la disparité des règles applicables nuit à la lisibilité et à la cohérence d'ensemble de la politique menée. La complexité ainsi créée réduit d'emblée l'effet incitatif potentiel de ces dispositifs dérogatoires pour les entreprises.

II - Des effets économiques incertains

Le constat d'un manque de travaux d'évaluation relatifs aux dispositifs dérogatoires en faveur des zones prioritaires d'aménagement du territoire, effectué par le Conseil des impôts en 2003, demeure d'actualité.

Les évaluations réalisées concernent essentiellement les zones franches urbaines et les zones de revitalisation rurale, et dans une moindre mesure, les zones de revitalisation urbaine, et fournissent des éléments d'analyse de l'impact socio-économique des dispositifs dérogatoires dans leur ensemble pour ces zones, sans qu'il soit pour autant possible d'apprécier l'efficacité relative des différentes mesures.

Les outils de suivi existants rendent difficiles la réalisation d'évaluations des effets socio-économiques des mesures. Le rapport d'inspection consacré aux zones de revitalisation urbaine en novembre 2009 préconise à cet égard « *d'adapter le système d'information fiscal afin de connaître et de suivre le coût des différents dispositifs, le profil des établissements bénéficiaires et la territorialisation des aides* ».

³⁶¹ Evaluation des mesures en faveur des zones de revitalisation rurale, IGF-IGAS, novembre 2009.

Proposition n°68 : Evaluer régulièrement l'ensemble des dispositifs zonés et mettre en place au préalable les outils de suivi nécessaire.

A - Les dispositifs en faveur des zones de revitalisation rurale et urbaine semblent avoir un impact très réduit sur les territoires concernés

Au regard des évaluations existantes³⁶², l'impact des dispositifs ZRR et ZRU sur l'emploi et sur la création d'activités ne peut être établi de façon robuste.

Le secteur de la construction concentre presque la moitié (45 %) des 46 000 bénéficiaires de l'exonération d'impôt sur les bénéfices en ZRR-ZRU (article 44 *sexies* du CGI), suivi par le commerce (16 %), les services aux particuliers (10 %) et les services aux entreprises (7 %) selon les données de la DGFIP.

La proportion du chiffre d'affaires réalisé par ces entreprises en dehors des zones éligibles n'est pas connue, mais les secteurs concernés, qui concentrent près de 80 % de l'aide fiscale, sont, par nature, susceptibles d'avoir une partie de leur clientèle en dehors de la zone.

Par ailleurs, les entreprises individuelles imposées dans la catégorie des BIC représentent près de 75 % des bénéficiaires. Or ces entreprises peuvent revêtir des réalités très différentes en terme de dynamisme économique pour leur commune d'implantation : il peut s'agir de commerces de proximité, mais aussi d'artisans, de courtiers, de commerçants ambulants ou à distance pour lesquels le contrôle de la proportion du chiffre d'affaires réalisé hors de la zone est délicat. Ces entrepreneurs individuels sont essentiellement implantés hors des ZRU (6 % des bénéficiaires seulement). **Le dispositif paraît ainsi ne contribuer que faiblement à la redynamisation commerciale de ces territoires.**

Les effets sur l'emploi, difficiles à déterminer, paraissent très limités. Les entreprises bénéficiaires de l'exonération prévue par l'article 44 *sexies* déclarent 42.000 salariés, soit, en moyenne, un peu moins d'un salarié par entreprise nouvelle. Mais seule une connaissance fine de ces emplois permettrait de porter une appréciation sur l'efficacité du dispositif.

³⁶² Rapport d'inspection précité et A. LORENCEAU, « L'impact d'exonérations fiscales sur la création d'établissements et l'emploi en France rurale : une approche par discontinuité de la régression », *Économie et statistique*, n° 427-428, 2009.

En ce qui concerne les zones de revitalisation rurale, les données relatives aux embauches (près de 13 000 en 2007) ne permettent pas de conclure à un impact de la mesure. De plus, la grande majorité de ces recrutés est diplômée (18 % seulement ont un niveau de formation inférieur au baccalauréat) et seulement 32 % d'entre eux étaient demandeurs d'emploi³⁶³. Par ailleurs, **l'analyse statistique suggère que les divers avantages ouverts dans les ZRR n'ont pas eu d'effet important sur l'emploi ou la création d'établissements**³⁶⁴. Dans les ZRU, hors ZFU, le rythme d'installation des établissements est plus élevé que dans les unités urbaines de référence mais les embauches exonérées au titre de la politique de la ville sont très peu nombreuses³⁶⁵. Ces données laissent présumer un **fort effet d'aubaine du dispositif**.

B - Les zones franches urbaines, des effets positifs qui demeurent toutefois éloignés des objectifs visés

Les évaluations locales³⁶⁶ comme générales³⁶⁷ des effets des premiers classements en ZFU parviennent à des conclusions mesurées.

Le dispositif ZFU a laissé craindre d'importants effets d'aubaine qui semblent néanmoins relativement limités, les créations pures d'activité paraissant l'emporter sur les transferts. Si le taux de survie des entreprises des ZFU est légèrement inférieur à celui de l'unité urbaine de comparaison après quatre à cinq ans (soit un peu avant la fin de l'exonération), le décrochage n'est pas net³⁶⁸.

Seuls quelques secteurs paraissent bénéficier du dispositif ZFU. L'éducation, la santé et l'action sociale, secteur déjà dynamisé par un

³⁶³ M. Bachelet, Les embauches dans les zones de revitalisation rurale en 2006-2007, *DARES, Premières Synthèses, Informations*, Décembre 2009, n°49-3.

³⁶⁴ A. Lorenceau, L'impact d'exonérations fiscales sur la création d'établissements et l'emploi en zone rurale : une approche par discontinuité de la régression, *Economie et Statistique*, n°427-428, mai 2010, p. 27 et s.

³⁶⁵ Environ 2000 en 2007. L'activité économique dans les zones de redynamisation urbaine, *Rapport annuel de l'Observatoire des ZUS* 2008.

³⁶⁶ J.-P. Duban, La ZFU des Hauts de Garonne Bastide, Insee, oct. 2002.

³⁶⁷ R. Rathelot et P. Sillard, Zones franches urbaines : quels effets sur l'emploi salarié et les créations d'établissements ?, *Economie et Statistique*, n°415-416, 2008, p. 81 et s.

³⁶⁸ Avis du Conseil économique et social, *Les entreprises dans les ZFU : bilans et perspectives* 2009 ; E. Stern, L'activité urbaine dans les zones franches urbaines, *Insee Première*, mai 2008 ; F. Lebeaupin, La survie à moyen terme des établissements implantés en ZFU de première génération de 1997 à 2001, *Rapport annuel de l'Observatoire national des ZUS*, 2008.

programme d'actions mené par les collectivités locales, leurs partenaires et l'État, rassemblent 27 % des bénéficiaires de l'article 44 *octies* A ; suivent les services aux entreprises (24 %), le commerce (17 %), la construction (12 %) et les services aux particuliers (7%). Les bénéficiaires du premier régime ZFU appartiennent aux mêmes secteurs avec une prépondérance plus nette encore du secteur éducation, santé et action sociale (39 %) et seulement 14 % pour le commerce. **Alors qu'un des objectifs du législateur était le maintien des commerces de proximité dans ces zones, le dispositif profite, pour plus de la moitié de son coût, aux professions libérales** (47 % des bénéficiaires du régime 44 *octies* pour 53 % du bénéfice exonéré).

L'effet des dispositifs en termes d'emploi créé ou maintenu paraît, de fait, limité alors qu'il avait pour objectif de remédier au fort chômage de ces zones.

Les données sur les ZFU produites par l'observatoire national des zones urbaines sensibles (ONZUS) depuis 2003 ne montrent pas de réduction de l'écart d'emploi entre les ZUS et le reste des unités urbaines dans lesquelles elles se situent. L'écart serait passé d'1,91 à 2,08 entre 2003 et 2007. Au sein des zones sensibles, la situation de l'emploi dans les ZFU/ZRU se dégrade plus rapidement que dans les autres ZUS : les ZFU de 1^{ère} génération et les ZRU ont connu une progression du taux de chômage supérieure respectivement de 5 et 4 points à celle des ZUS hors ZRU entre 2003 et 2005.

De plus, près de la moitié des entreprises bénéficiaires ne déclarent aucun salarié. Dans tous les secteurs d'activité, à l'exception des activités immobilières, le nombre moyen de salariés par établissement situé en ZFU est plus faible que dans les unités urbaines environnantes³⁶⁹.

La dernière évaluation réalisée par l'INSEE³⁷⁰ montre cependant un effet positif et significatif du classement en ZFU sur l'emploi au cours des premières années : le passage en ZFU provoque une augmentation durable du stock d'emplois salariés de 18 % par rapport à son niveau en début d'année. Après ce choc sur le stock au cours des premières années suivant la mise en place des ZFU, l'emploi reprend toutefois le rythme de croissance qu'il aurait eu en l'absence du dispositif.

En tout état de cause, l'effet attractif des exonérations ZFU paraît s'essouffler. Même s'ils restent encore supérieurs aux unités urbaines voisines, les taux d'installation d'entreprises dans les ZFU de

³⁶⁹ E. Ernst, *art. cit.*

³⁷⁰ R. RATHELOT et P. SILLARD (2009), « Zones franches urbaines : quels effets sur l'emploi salarié et les créations d'établissement ? », *Économie et statistique*, n° 41-416, 2008.

toutes générations diminuent depuis 2007³⁷¹. Le nombre relativement faible (6600) d'entreprises bénéficiant du régime d'allégement prévu par l'article 44 *octies* A en atteste (15 300 entreprises bénéficient du régime de l'article 44 *octies*). De la même manière, on observe une diminution du nombre moyen de salariés par entreprise bénéficiaire, avec 53 000 salariés pour les entreprises installées en zone franche avant avril 2006 (soit 3,5 salariés par entreprise) et 16 000 salariés pour les entreprises installées depuis cette date (soit 2,4 salariés par entreprise).

Le bilan mitigé des dispositifs zonés ZRR-ZRU et ZFU invite à s'interroger sur l'efficacité potentielle des dispositifs dérogatoires récemment créés, dans le cadre des bassins d'emploi à redynamiser (BER) et des zones de restructuration de défense (ZRD). A ce stade, le dispositif BER n'a notamment pas eu d'effet notoire sur la dynamique de l'emploi dans les départements concernés, les 110 entreprises bénéficiaires étant essentiellement des micro-entreprises.

C - Une simplification et une harmonisation nécessaires des dispositifs zonés

Au-delà de la nécessité de mettre en place des outils de suivi permettant une évaluation régulière, il apparaît utile de mettre fin à l'empilement des dispositifs dérogatoires en faveur de certains territoires.

Proposition n°69 : Simplifier et harmoniser les dispositifs dérogatoires existants.

La simplification et l'harmonisation des règles de ces dispositifs dérogatoires supposent toutefois au préalable une réforme d'ampleur de la géographie prioritaire, reportée à plusieurs reprises.

Dans l'attente de cette réforme, la proposition n°70 permettrait d'engager une première étape de simplification et d'harmonisation sur le volet social des mesures dérogatoires.

Proposition n°70 : Limiter les exonérations zonées de cotisations sociales.

Une première évolution du volet social des mesures serait pertinente, l'efficacité de ces dispositifs paraissant des plus limitées en ce qui concerne l'emploi, dès lors qu'existe un allègement général sur les bas salaires. En effet, comme les exonérations ciblées, les exonérations zonées accordent alors un avantage maximal pour un niveau de salaire où

³⁷¹ Rapport annuel de l'observatoire national des ZUS, 2009.

l'efficience de l'aide est plus faible et qui est peu adapté au marché du travail des zones en difficulté.

Deux options alternatives seraient envisageables :

Scénario 1 : Aligner les exonérations zonées de cotisations sociales sur l'allègement général sur les bas salaires, forme de droit commun des aides à l'emploi.

Les avantages de ce scénario seraient :

- un effet sur l'emploi modéré, le surcoût étant très limité pour les niveaux de salaire les plus bas (pour lesquels le niveau de l'allègement est proche de celui de l'allègement général) et une économie concentrée sur les niveaux de salaire où l'exonération perd en efficience et est la plus génératrice d'effets d'aubaine ;
- une simplification considérable de la réglementation et la fin des pratiques d'optimisation associées aux dispositifs zonés.

Le rendement de cette mesure n'est à ce jour pas chiffré, en l'absence de données disponibles sur la part respective, au sein du coût de ces mesures, entre celle qui résulterait de l'application de l'allègement Fillon, et celle qui relève de l'avantage différentiel par rapport à l'allègement Fillon.

Il convient de relever qu'une telle évolution serait conforme à la recommandation du rapport d'inspection relatif aux ZRR. Selon ce rapport, les 44 exonérations de cotisations sociales applicables sur l'ensemble du territoire diminuent d'autant l'avantage comparatif des exonérations ZRR et les exonérations de droit commun sont mieux connues et plus aisées à mobiliser que celles applicables aux ZRR car elles ne sont pas conditionnées par les variations d'effectifs, sont sécurisantes pour les entreprises et souvent aussi avantageuses.

Scénario 2 : Aligner ces exonérations sur l'allègement dégressif correspondant au dispositif ZFU.

Cette option constituerait une première simplification des régimes zonés existants.

Elle permettrait d'opérer un redéploiement des exonérations zonées, au sens où l'exonération ZFU est légèrement plus avantageuse jusqu'à 1,4 SMIC du fait de l'inclusion du versement transport dans son champ, mais est nettement moins avantageuse au-delà d'1,4 SMIC. La « perte » d'exonérations serait donc maximale pour des revenus supérieurs ou égaux à 2 SMIC, pour lesquels l'élasticité-prix de la

demande de travail est plus faible. L'impact sur l'emploi d'une telle disposition serait ainsi des plus réduits.

Elle aurait pour résultat de mettre fin aux dispositifs de franchises de cotisations sociales BER et OIG ZRR, ce dernier n'étant d'ailleurs plus ouvert aux nouveaux contrats depuis le 1^{er} novembre 2007.

Il convient de relever que le gain d'une telle mesure serait concentré sur les dispositifs « outre-mer », qui sont à la fois les plus coûteux et les plus généreux.

À défaut, à côté d'un dispositif unique d'exonération zonée métropolitain calé sur le dispositif ZFU actuel, un dispositif renforcé pour l'outre-mer pourrait être maintenu afin de tenir compte des difficultés globales et spécifiques de l'économie ultra-marine, mais devrait être unifié à un niveau inférieur aux niveaux actuels – qui portent l'exonération jusqu'à 3,8 SMIC.

En tout état de cause, si l'on veut maintenir des dispositifs dérogatoires en faveur de certains territoires en difficulté, la substitution d'une aide directe à une exonération de cotisation patronale doit être envisagée. En effet, pour que l'efficacité d'une baisse du coût du travail soit maximale, elle doit être concentrée sur les niveaux de salaire les plus bas et dégressive (au vu du caractère décroissant de l'élasticité-prix de la demande de travail avec son prix, et de la population active des zones visées). Dès lors que l'allègement général sur les bas salaires ne laisse subsister que des cotisations patronales de sécurité sociale nulles ou très faibles au niveau du SMIC, la seule possibilité de réduire le coût du travail de manière dégressive sur ces niveaux de salaires consiste à verser une aide dégressive complétant l'allègement général. C'est le dispositif qui avait été retenu pour l'aide à l'embauche dans les très petites entreprises dans le cadre du plan de relance (2009-2010).

Conclusion

S'ils peuvent être des instruments utiles pour atteindre certains objectifs de politique publique, les dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux applicables aux entreprises ont connu un développement rapide et peu maîtrisé. Le nombre et le coût de ces dispositifs se sont accrus de manière préoccupante au cours des dernières années, dénotant une propension forte à créer des dispositifs dans un contexte d'encadrement de la dépense budgétaire, une maîtrise limitée des mesures mises en place et de grandes difficultés à les remettre en cause.

Au regard de ces évolutions, l'encadrement strict de la création et de l'extension des dispositifs dérogatoires, voire leur suppression, apparaît nécessaire. Leur utilisation devrait être limitée aux seules situations où ils constituent l'instrument le plus adéquat par rapport aux mesures alternatives possibles. La prise en compte en amont des optimisations non souhaitables pouvant en résulter et des nécessités du contrôle devrait être systématique. La neutralisation de l'impact des mesures fiscales sur l'assiette sociale et réciproquement également une nécessité. L'élévation des règles de gouvernance de ces dispositifs au niveau organique pourrait permettre d'assurer leur meilleur respect.

La tendance bien française à privilégier des prélèvements aux taux élevés frappant des assiettes étroites doit par ailleurs être inversée. Comme l'avait souligné le rapport du Conseil consacré aux *prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée*, l'attractivité du territoire français vis-à-vis des entreprises s'en trouve sans doute handicapée, et ce sans gains budgétaires. La réduction des dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises contribuerait à favoriser des bases larges et des taux bas.

A cet égard, certains prélèvements obligatoires sont par nature des dispositifs à visée universelle, qu'il convient de préserver dans leur intégralité : la CSG, dont l'ambition est de faire contribuer l'ensemble des revenus au financement de la protection sociale dans une logique de solidarité nationale, devrait ainsi être étendue à l'ensemble des éléments de l'assiette qui en sont encore exemptés. Le financement des accidents du travail et des maladies professionnelles (prélèvements ATMP), qui repose sur une logique assurantielle d'individualisation du risque visant à inciter les employeurs à réduire le niveau de risques, doit également être sanctuarisé.

Au regard des constats du présent rapport, l'efficacité de l'utilisation croissante des dépenses fiscales et niches sociales comme levier de politique publique demeure peu évaluée et souvent inégale. Le renforcement de l'effort d'évaluation engagé et la diffusion large des études réalisées contribueraient à assurer un meilleur partage de l'information, à même de favoriser le consensus nécessaire aux réformes.

Les dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises constituent un ensemble très hétérogène, répondant à des objectifs d'une grande diversité, qui ont souvent évolué au cours du temps et s'avèrent parfois contradictoires entre eux. Eloignés de leurs objectifs initiaux, les dispositifs dérogatoires s'avèrent souvent mal ciblés, ce qui limite d'emblée leur efficacité.

Rationaliser l'ensemble peu cohérent que forment les dispositifs dérogatoires nécessite une explication, une clarification et une hiérarchisation des objectifs recherchés par le législateur. Une telle démarche apparaît ainsi essentielle en matière d'exonérations des plus-values de cessions professionnelles ou de création d'entreprises. A l'issue de ce processus, les avantages fiscaux et sociaux poursuivant des objectifs de second rang pourraient en conséquence être revus à la baisse dans leur ensemble.

L'analyse de l'efficacité socio-économique des dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises au regard des objectifs qui leur sont assignés conduit à distinguer différentes catégories de mesures, qui conditionnent les pistes d'évolution présentées au fil du rapport.

Certains dispositifs contribuent clairement à l'objectif visé : les pistes d'amélioration consistent alors à atteindre le même résultat à un moindre coût et à limiter les formes d'optimisation non souhaitées. Les allègements généraux de charges sur les bas salaires ou le crédit d'impôt en faveur de la recherche semblent appartenir à cette catégorie.

D'autres dispositifs peuvent concourir à une politique publique mais s'avérer mal ciblés, avoir un coût disproportionné au regard des avantages attendus et / ou comporter d'importants effets d'aubaine. Les évolutions envisagées visent alors à réduire sensiblement le coût de ces mesures. Certaines baisses ciblées de TVA afin de favoriser l'emploi ou les dispositifs dérogatoires en faveur de l'épargne salariale peuvent relever de cette catégorie.

Enfin, d'autres dispositifs s'avèrent inefficaces au regard de l'objectif visé ou entrent en contradiction avec d'autres politiques publiques, ce qui conduit à proposer leur suppression ou leur réduction dans des proportions importantes. Les multiples dispositifs catégoriels sans effet incitatif et au coût cumulé non négligeable, l'exonération de

TIPP en faveur des biocarburants ou les mesures en faveur des retraites chapeaux semblent répondre à ces caractéristiques.

Les évolutions proposées doivent être considérées comme un éventail de pistes permettant de réduire le coût des dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises: elles n'ont pas vocation à être toutes appliquées au même moment mais constituent une palette des choix possibles. Si la mise en œuvre simultanée d'un grand nombre de scénarios d'évolution était envisagée, l'élargissement des bases taxables serait significatif et pourrait être accompagné d'une baisse des taux d'imposition, dans la lignée des orientations prises par certains de nos voisins européens.

S'il apparaît possible à l'issue de cette étude d'identifier des pistes d'économies significatives, l'examen de nombreux dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises met également en évidence que le gain budgétaire attendu de la réduction de certains dispositifs est sensiblement inférieur au coût de la mesure tel qu'il est évalué.

En effet, toute modification d'un dispositif dérogatoire conduit les entreprises à s'adapter rapidement à ce nouveau contexte, en optimisant leur charge de prélèvement. Les entreprises disposant d'une activité internationale bénéficient de possibilités d'adaptation accrues, dans un monde de plus en plus concurrentiel. La poursuite de l'harmonisation fiscale au niveau européen constitue dans ce cadre une nécessité.

En ce sens, la démarche de rationalisation et de réduction des dépenses fiscales et niches sociales doit être volontariste et pragmatique. Elle ne saurait toutefois suffire à elle seule à remédier à la dégradation de nos finances publiques.

ANNEXES

Annexe 1: Recensement des dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises en matière de prélèvements sociaux

Les tableaux suivants recensent les dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises en matière de prélèvements sociaux, qui correspondent au champ d'analyse du rapport.

Tableau 1 : Dispositifs concernant les rémunérations des salariés

N°		Prélèvements concernés	Type	Paramètres, limites
1	Allègement général sur les bas salaires	Parts patronales (PP) sur les cotisations de sécurité sociale hors AMP (SS)	Allègement dégressif	Dégressif entre 1 et 1,6 SMIC 26 points au niveau du SMIC (28,1 pour les entreprises de – 20 salariés)
2	Heures supplémentaires – part salariale	Part salariale (PO) SS, PO assurance-chômage (RAC), PO complémentaire obligatoire (RCO), CSG-CRDS PP SS	Exonération totale pour les PO réduction forfaitaire pour les PP	PO : exonération totale dans la limite de 21,5 points PS : 0,5 € / heure supplémentaire, 1,5€ dans les entreprises de moins de 20 salariés
3	Apprentissage	Pour tous: PP SS; PO SS, RAC, RCO, CSG-CRDS. Pour employeurs de - de 11 salariés: PP RAC, RCO, CSA, FNAL, TS, TA, CFP, PEEC.	Abattement d'assiette Exonération totale	Abattement : 11 points de SMIC
4	Stagiaires	PP SS, CSA, FNAL, VT, CGS-CRDS. PP et PO RAC, RCO.	Franchise	Limite de 12,5% du plafond SS * durée du travail
5	Contrat de professionnalisation	PP SS + ATMP pour groupements d'employeurs	Franchise	Limite de SMIC * nb d'heures rémunérées, dans la limite de la durée légale mensuelle (151,67) ou de la durée conventionnelle si elle est inférieure.
6	Contrat d'accompagnement dans l'emploi	PP SS, TS, TA, PEEC.	Franchise et exonération totale	Franchise sur PP SS, dans la limite de SMIC * nb d'heures rémunérées, dans la limite de la durée légale mensuelle (151,67) ou de la durée conventionnelle si elle est inférieure. Exonération totale de TS, TA, PEEC.
7	Structures d'insertion	PPSS	Franchise	Limite de SMIC * nb d'heures rémunérées
8	Associations intermédiaires d'insertion	PPSS	Franchise Taux forfaitaire d'ATMP à 3,7%	750 h par salarié et par an pour la franchise et le taux forfaitaire

9	Création d'emplois en ZRR et ZRU	PP SS	Allègement dégressif	Total jusqu'à 1,5 SMIC, dégressive entre 1,5 SMIC et 2,4 SMIC.
10	Organismes d'intérêt général en ZRR	PP SS, FNAL, VT	Franchise	Limite de 1,5 SMIC * nb d'heures rémunérées.
11	Implantations d'entreprises en ZFU	PP SS, FNAL, VT	Allègement dégressif	Total jusqu'à 1,4 SMIC, dégressive entre 1,4 SMIC et 2,2 SMIC (2 en 2011).
12	Associations en ZFU et ZRU	PP SS, FNAL, VT	Allègement dégressif	Total jusqu'à 1,4 SMIC, dégressive entre 1,4 SMIC et 2,2 SMIC (2 en 2011).
13	Créations d'emploi en BER	PP SS, FNAL, VT	Franchise	Limite de 1,4 SMIC * nb d'heures rémunérées.
14	Création d'emplois en ZRD	PP SS	Allègement dégressif	Total jusqu'à 1,4 SMIC, dégressive entre 1,4 SMIC et 2,4 SMIC.
15	Outre-mer	PP SS	Allègement dégressif	Régime renforcé : total jusqu'à 1,6 SMIC. Franchise sur 1,6 SMIC pour rémunération comprise entre 1,6 et 2,5 SMIC. Allègement dégressif jusqu'à 4,5 SMIC Régime « moins de 11 salariés » : total jusqu'à 1,4 SMIC. Franchise sur 1,4 SMIC pour rémunération comprise entre 1,4 et 2,2 SMIC. Allègement dégressif jusqu'à 3,8 SMIC. Régime « autres entreprises éligibles » : Total jusqu'à 1,4 SMIC, dégressive entre 1,4 et 3,8 SMIC.
16	Contrat d'accès à l'emploi outre-mer	PP SS	Franchise	Limite de 1,3 SMIC * nb d'heures rémunérées
17	Taux réduits de TS en outre-mer	TS	Taux réduits	Taux unique de 2,55% en Guyane et 2,95% dans les autres DOM, contre un barème progressif dont le taux est de 4,25% sur la première tranche
18	JEI et JEU	PP SS	Exonération totale	Pas de limite
19	Services à la personne auprès des personnes fragiles	PP SS	Exonération totale	Pour les services auprès d'une personne de 70 ans non dépendante, franchise de 65 SMIC horaires par mois
20	Services à la personne	PP SS	Franchise	Limite de SMIC * nb d'heures rémunérées
21	Hôtellerie-café-restauration - réduction forfaitaire sur les avantages repas	PP SS	Réduction forfaitaire	0,93€/repas
22	Hôtellerie-café-restauration - forfait de l'avantage repas	PP SS, RAC, RCO, CSG-CRDS, CSA, FNAL, VT, CFP, TA, PEEC	Abattement forfaitaire d'assiette : forfait de l'avantage nature inférieur au droit commun	Écart d'assiette d'1,04€/repas
23	Porteurs de presse	PP SS	Franchise	Limite du SMIC mensuel
24	Arbitres et juges sportifs	PP SS, RAC, RCO, CSG-CRDS, CSA, FNAL, VT, CFP,	Franchise	Limite de 14,5% plafond annuel de la sécurité sociale

		TA, PEEC		
25	Journalistes rémunérés à la pige et collaborateurs de presse	PP SS, VT, FNAL	Taux réduit	Réduction des taux de 20%
26	Artistes du spectacle et mannequins	PP SS, VT, FNAL	Taux réduit et cotisation forfaitaire	Si cachet inférieur au plafond mensuel SS, cotisation forfaitaire de 2,5 plafonds horaires Si cachet supérieur, taux réduit de 30%
27	Professions médicales exerçant à temps partiel pour le compte de plusieurs employeurs	PP SS, VT, FNAL	Taux réduit	Réduction des taux de 30%
28	Enseignants des centres de formation des apprentis	TS	Taux réduit	
29	Abattement pour les associations, syndicats et mutuelles	TS	Réduction forfaitaire	abattement de 5913€
30	Prise en compte des heures d'équivalence dans le calcul de l'allègement général	PP SS		Neutralisation de la majoration de rémunération pour heures d'équivalence
31	Travailleurs occasionnels agricoles	PP SS, ATMP PP RCO, CFP, autres prélèvements.	Allègement dégressif et prise en charge totale	Total sur PPSS et ATMP jusqu'à 2,5 SMIC, dégressif entre 2,5 et 3 SMIC. Prise en charge totale des autres cotisations par la MSA
32	Travailleurs occasionnels agricoles de moins de 26 ans – volet salarial	PO SS	Franchise	Limite du SMIC * nb d'heures rémunérées
33	Contrat vendanges	PO SS	Exonération totale	
34	Prise en charge des cotisations sociales pour les entreprises agricoles	PP SS	Prise en charge	
35	Marins salariés	PP SS	Taux réduit ou exonération	
36	Franchise – décote de TS	TS	Franchise et décote	Seuil d'exigibilité (840€), décote entre ce seuil et son double
37	Intéressement – intéressement de projet, supplément d'intéressement	Tout prélèvement sauf CSG-CRDS et forfait social	Exemption	Plafond global de 20% de la masse salariale brute Plafond individuel de 50% du plafond annuel SS – soit 17310€
38	Participation, réserve spéciale de participation	Tout prélèvement sauf CSG-CRDS et forfait social	Exemption	Limite de 75% du plafond annuel SS, soit 25965€
39	Abondement au PEE	Tout prélèvement sauf CSG-CRDS et forfait social	Exemption	Limite : triple des versements salariés et 8% du plafond annuel de la sécurité sociale (2769,6€)
40	Attribution de stock-options	Tout prélèvement, sauf taxe spéciale et prélèvements de revenus de placement (CSG-CRDS)	Exemption	
41	Attribution gratuite d'actions	Tout prélèvement, sauf taxe spéciale et	Exemption	

		prélèvements revenus de placement (CSG- CRDS)		
42	Participation à la prévoyance complémentaire	Tout prélèvement sauf taxe spéciale et CSG-CRDS	Exemption	Limite : addition de 1,5% de la rémunération et de 6% du plafond de la sécurité sociale (2077,20€ par an), le total ne devant pas dépasser 12% du plafond de la sécurité sociale (4154,40€ par an).
43	Participation à la retraite supplémentaire	Tout prélèvement sauf CSG-CRDS et forfait social	Exemption	Limite : 5% du plafond (1731€ par an) ou de 5% de la rémunération dans la limite de 5 plafonds (17310€, soit un plafond alternatif de 8655€)
44	abondement de l'employeur aux plans d'épargne pour la retraite collectifs (PERCO)	Tout prélèvement sauf CSG-CRDS et forfait social	Exemption	Limite : triple des versements du salarié et à 16% du plafond annuel de la sécurité sociale (5539,2€)
45	Retraites-chapeaux	Tout prélèvement sauf taxe spéciale	Exemption	
46	Participation au ticket- restaurant	Tout prélèvement	Exemption	Participation comprise entre 50 et 60% de la valeur du ticket- restaurant et inférieure ou égale à 5,19€
47	Participation de l'employeur aux chèques- vacances	Tout prélèvement sauf CSG-CRDS	Exemption	Limite : 30% du SMIC mensuel par an et par salarié (403,13€), part de la valeur libératoire du chèque- vacances, plafond global annuel (50% du produit du nombre de salariés et du SMIC mensuel)
48	Participation du comité d'entreprise aux chèques- vacances	Tout prélèvement	Exemption	
49	avantages accordés par le comité d'entreprise dans le cadre de ses activités sociales et culturelles, avantages équivalents versés par les entreprises dépourvues de comité d'entreprise	Tout prélèvement	Exemption	
50	financement par l'employeur ou le comité d'entreprise de services à domicile, sous forme de CESU préfinancé	Tout prélèvement	Exemption	1830€ par an et par salarié
51	Remise gratuite de matériels informatiques amortis	Tout prélèvement	Exemption	
52	Remboursement des frais de carburant	Tout prélèvement	Exemption	200€ par an et par salarié
53	Indemnités dans le cadre d'un PSE	Tout prélèvement sauf CSG-CRDS, taxe sur les indemnités de mise	Exemption	Exemption de CSG dans la limite de l'indemnité légale

		à la retraite d'office et les avantages de préretraite		
54	Indemnités hors PSE	Tout prélèvement sauf CSG-CRDS, taxe sur les indemnités de mise à la retraite d'office et les avantages de préretraite	Exemption	Limite : indemnité conventionnelle ou légale de licenciement, ou, si ce montant est plus élevé, double de la rémunération annuelle brute du salarié, ou 50% du montant de l'indemnité versée si ce seuil est supérieur, dans la limite de 6 plafonds (207 720€) pour un licenciement ou une rupture conventionnelle, ou de 5 plafonds (173 140€) pour une mise à la retraite
55	Bonus outre-mer	Tout prélèvement sauf CSG-CRDS et forfait social	Exemption	1500€ par salarié et par an
56	Impact des exemptions sur la TS	TS	Ensemble des exemptions 38 à 56	
57	Seuil d'assujettissement à la taxe sur la prévoyance	Taxe sur la prévoyance	Exemption	Assujettissement à partir de 10 salariés
58	Franchise de taxe sur les retraites-chapeaux en cas de taxation des rentes versées	Taxe sur les retraites-chapeaux	Franchise	La taxe ne porte que sur la partie des rentes dépassant un tiers du plafond (11540€ par an)
59	Assiettes forfaitaires : formateurs occasionnels, associations sportives, chauffeurs de taxi, porteurs de presse...	Tout prélèvement	Assiette forfaitaire	Formateurs occasionnels : si activité dans une entreprise inférieure à 30 jours et si rémunération réelle est inférieure ou égale à 10 fois le plafond journalier par jour, soit 1590€, assiette forfaitaire par tranches de rémunérations réelles. Associations sportives : si rémunération inférieure à 115 SMIC horaires, assiette forfaitaire par tranches de rémunérations réelles.
60	Assiette et taux IEG	Cotisations maladie, famille, ATMP, RAC	Exemption d'assiette Taux réduit	Exclusion de certains éléments de rémunération de l'assiette Taux de 5,2% pour la famille contre 5,4%, de 10,1% pour la maladie contre 10,8%
61	Plafonnement des cotisations AGIRC-ARRCO à caractère non contributif	Cotisation AGFF, cotisation exceptionnelle temporaire AGIRC, cotisation APEC	Plafonnement d'assiette d'une cotisation non Contributive	AGFF : plafonnement à 3 plafonds SS pour les non-cadres et 4 plafonds SS pour les cadres CET : plafonnement à 8 plafonds SS APEC : assujettissement entre 1 et 4 plafonds SS
62	Plafonnement de la cotisation AGS	Cotisation AGS	Plafonnement d'assiette d'une cotisation contributive	Plafonnement à 4 plafonds SS
63	Plafonnement de la	Cotisation FNAL	Plafonnement	Plafonnement au plafond SS

	cotisation FNAL		d'assiette cotisation contributive	d'une non
64	Seuils d'assujettissement VT, PEEC, FNAL additionnel	VT, PEEC, FNAL	Seuil d'assujettissement	VT : 10 salariés PEEC, FNAL additionnel : 20 salariés
65	Taux réduits de la CFP pour les TPE	CFP	Taux réduit	0,55% en-dessous de 10 salariés et 1,05% entre 11 et 20, contre 1,6% au-delà
66	Surcompensation des frais professionnels	Tout prélèvement	Exemption	L'indemnisation des frais professionnels ne constitue pas une rémunération. Elle peut toutefois intégrer une surcompensation, qui complète la rémunération.
67	Abattement pour frais professionnels sur l'assiette CSG-CRDS	CSG-CRDS	Abattement proportionnel d'assiette	Réduction de 3% au titre des frais professionnels
68	Déductions pour frais professionnels	Tout prélèvement	Déduction de l'assiette	Déduction pour frais professionnels pour les ouvriers du bâtiment (10%), les journalistes (30%), le personnel navigant de l'aviation marchande (30%), les VRP (30%), les artistes dramatiques (25%), les musiciens (20%), les personnels de création de l'industrie cinématographique (20%).

Tableau 2 : Dispositifs concernant les travailleurs indépendants

N°		Prélèvements concernés	Type	Paramètres, limites
69	ACCRES	Cotisations maladie, vieillesse, ID, IJ	Franchise	Revenu d'1,2 SMIC annuel
70	TI en ZFU-ZRU	Cotisation maladie	Franchise	Revenu de 3042 SMIC horaires (1,75 SMIC annuel à 39 heures)
71	TI DOM	cotisations maladie-maternité, vieillesse, IJ, ID, famille, CSG-CRDS	Exonération totale puis franchise	Exonération totale pendant les deux premières années Puis franchise de 50% sur les cotisations dans la limite du plafond SS
72	Auto-entrepreneur	cotisations maladie-maternité, vieillesse, IJ, ID, famille, RCO, CSG-CRDS	Taux réduit	Taux réduit et prélèvement proportionnel (absence de cotisation minimale ou forfaitaire) Auto-entrepreneur ACCRE : Taux réduit par rapport aux dispositifs dérogatoires que sont l'ACCRES et l'auto-entrepreneur Auto-entrepreneur DOM : Taux réduit par rapport aux dispositifs dérogatoires que sont le régime DOM et l'auto-entrepreneur
73	Plafonnements de la cotisation maladie	Cotisation maladie	Plafonnement d'assiette d'une cotisation non-contributive	Taux de 6,5% sous plafond SS, de 5,9% pour la tranche comprise entre 1 et 5 plafonds, de 0% sur la tranche supérieure à 5 plafonds
74	Prise en charge des cotisations des PAMC	Cotisations maladie, famille, retraite supplémentaire	Prise en charge de cotisations	9,7 points de cotisations maladie 5 points de cotisation famille sous plafond et de 2,5 points au-delà 2/3 de la cotisation ASV
75	Prise en charge des cotisations des TI	cotisations maladie-maternité, vieillesse, IJ, ID, famille, RCO, CSG-CRDS	Prise en charge de cotisations	
76	Taux de cotisation maladie des indépendants	Cotisation maladie	Taux réduit (inférieur au régime général)	Écart de taux compris entre 4,3 et 5,35% selon la référence retenue pour les indépendants relevant du RSI Écart de 0,99-1,09 point pour les PAM
77	Non assujettissement des TI à la CSA	CSA	Exemption	Pas d'assujettissement des TI à la CSA
78	Réductions de l'assiette fiscale des BIC et BNC	Tout prélèvement	Toutes mesures sur l'assiette	Exonérations de plus-values Exonération BER Exonérations sectorielles

Tableau 3 : Dispositifs concernant les taxes pharmaceutiques et la C3S

N°		Prélèvements concernés	Type	Paramètres, limites
79	Abattements forfaitaires sur l'assiette des dépenses de promotion	Taxes sur les dépenses de promotion des laboratoires et des fabricants de dispositifs médicaux	Abattement forfaitaire d'assiette	50000€ pour les dispositifs médicaux et 2,5 millions pour les médicaments
80	Abattements du chiffre d'affaires des génériques et des médicaments orphelins	Taxe sur les dépenses de promotion des laboratoires	Réduction réelle	Abattement de 30% du chiffre d'affaires des génériques et médicaments orphelins
81	Abattement des dépenses de personnel de démarchage	Taxe sur les dépenses de promotion des laboratoires	Réduction réelle	Abattement de 3% des dépenses de personnel de démarchage
82	Exemption de certaines dépenses de promotion	Taxes sur les dépenses de promotion des laboratoires et des fabricants de dispositifs médicaux	exemption	Certains frais de promotion
83	Seuil d'assujettissement aux taxes sur les dépenses de promotion	Taxes sur les dépenses de promotion des laboratoires et des fabricants de dispositifs médicaux	Seuil d'assujettissement	seuil de chiffre d'affaires hors taxes (CAHT) de 7,5 millions pour les dispositifs médicaux, de 15 millions pour les laboratoires pharmaceutiques
84	Exemption des médicaments orphelins	Taxe sur les grossistes-répartiteurs	Exemption	Exemption du CAHT sur les médicaments orphelins
85	Exemption des médicaments orphelins et des génériques	Taxe sur le CA des laboratoires pharmaceutiques	Exemption	Exemption du CAHT sur les médicaments orphelins (sous réserve d'un seuil de CA) et sur les médicaments génériques non soumis au TFR
86	Exemptions de types de sociétés	C3S	Exemption	Types de sociétés
87	Assiette du secteur bancaire	C3S	Déduction sur assiette	Déduction de certaines charges des banques de l'assiette imposable
88	Déduction des accises	C3S	Déduction sur assiette	Déduction de taxes du CAHT
89	Exemption du CA assujetti à la taxe sur les grossistes-répartiteurs	C3S	Exemption	CA des grossistes-répartiteurs assujetti à la taxe sur la CAHT des grossistes
90	Exemption des contrats d'assurance-santé	C3S	Exemption	
91	Seuil d'assujettissement à la C3S	C3S	Seuil d'assujettissement	Seuil de 760 000€.

Annexe 2 : Evaluation des pertes de recettes liées aux exemptions d'assiette sur l'ensemble des prélèvements obligatoires sociaux

Les pertes de recette estimées tant par la Cour des comptes que par l'annexe 5 ne concernent que les régimes obligatoires de base de la sécurité sociale. Or, quantité d'autres prélèvements sociaux sont également assis sur la masse salariale et subissent les effets de perte d'assiette liées aux exemptions (cotisations d'assurance chômage, des régimes complémentaires obligatoires de retraite, de contribution de formation professionnelle, de taxe sur les salaires, etc.). L'ensemble des pertes de prélèvements obligatoires sociaux peut être intégré dans le cadre du présent rapport, conformément à la vocation transversale du CPO.

Dans cette optique, le périmètre des pertes de recettes analysées correspond à l'intégralité des prélèvements sociaux applicables à la masse salariale brute³⁷². Ces prélèvements et ces taux sont décrits dans le tableau *infra*.

Taux de cotisations et contributions appliqués à la masse salariale

		Taux marginal et moyen sous plafond			Taux marginal au-dessus plafond		
		PP ³⁷³	PO ³⁷⁴	Total	PP	PO	Total
Sécurité sociale	ATMP (hypothèse)	2,28%		2,28%	2,28%		2,28%
	Maladie	12,80%	0,75%	13,55%	12,80%	0,75%	13,55%
	Famille	5,40%		5,40%	5,40%		5,40%
	Vieillesse déplafonnée	1,60%	0,10%	1,70%	1,60%	0,10%	1,70%
	Vieillesse plafonnée	8,30%	6,65%	14,95%			0,00%
	CSG/CRDS		7,76%	7,76%		7,76%	7,76%
	<i>Total</i>	<i>30,38%</i>	<i>15,26%</i>	<i>45,64%</i>	<i>22,08%</i>	<i>8,61%</i>	<i>30,69%</i>
Autres organismes	Retraite complémentaire (non cadre)	4,50%	3,00%	7,50%	12,00%	8,00%	20,00%
	AGFF	1,20%	0,80%	2,00%	1,30%	0,90%	2,20%
	Assurance chômage	4,00%	2,40%	6,40%	4,00%	2,40%	6,40%

³⁷² Pour l'exemple considéré ont été retenus les taux sous plafond et au-dessus du plafond de la sécurité sociale dans le cas d'un salarié non cadres employé dans une entreprise de plus de 20 salariés. Le versement transport, qui se situe, en fonction des autorités organisatrices de transport entre 0,5% et 1,8%, a été fixé par hypothèse à 1%. Le taux accident du travail et maladie professionnel (ATMP) retenu est le taux moyen de 2,28%.

³⁷³ Part patronale.

³⁷⁴ Part ouvrière.

	AGS	0,40%		0,40%	0,40%		0,40%
	CSA	0,30%		0,30%	0,30%		0,30%
	CFP > 20 salariés	1,60%		1,60%	1,60%		1,60%
	TA	0,50%		0,50%	0,50%		0,50%
	Contribution additionnelle TA	0,18%		0,18%	0,18%		0,18%
	PEEC	0,45%		0,45%	0,45%		0,45%
	VT (hypothèse)	1,00%		1,00%	1,00%		1,00%
	FNAL	0,10%		0,10%			0,00%
	Contribution sup. FNAL	0,40%		0,40%	0,40%		0,40%
	<i>Total</i>	<i>14,63%</i>	<i>6,20%</i>	20,83%	<i>22,13%</i>	<i>11,30%</i>	33,43%
	Total	45,01%	21,46%	66,47%	44,21%	19,91%	64,12%

Source : CPO

Les taux de cotisation et contributions sociales applicables à la masse salariale brute s'élèvent au total à 66,47% en dessous du plafond et à 64,12% au-dessus.

L'application de ces taux de prélèvement revient à reprendre, à l'échelle de l'ensemble de la protection sociale, la méthode appliquée au périmètre de la seule sécurité sociale par la Cour des comptes dans le premier cas et par l'annexe 5 du PLFSS dans le second.

Les résultats sont les suivants :

Estimation des pertes de recettes liées aux exemptions d'assiette sur l'ensemble du champ de la protection sociale

		Prélèvements actuels			Pertes de recettes estimées DSS sur le champ de la sécurité sociale		Prélèvements théoriques sur le champ de la protection sociale		Pertes de recettes potentielles	
Dispositifs	Montant estimé de la perte d'assiette en 2010 (Md€)	taxe ou contribution prélevée en 2009-2010	CSG/CRDS prévues pour 2010	Taxes et contributions prévues pour 2010 y compris forfait social	Prélèvement théorique au-dessus du plafond (30,69%) ³⁷⁵	Pertes de recettes potentielles 2010	sous plafond (66,47%)	au-dessus du plafond (64,12%)	taux sous plafond	taux au-dessus du plafond (3-1)
			(1)	(2)	(3)	(4)=(3)-(1)-(2)	(5)	(6)	(7)=(5)-(1)-(2)	(8)=(6)-(1)-(2)
I. Participation financière et actionnariat salarié	17,6		1 366	812	5 402	3 224	11 700	11 287	9 522	9 109
<i>Dont</i> Participation :	7,6	CSG/CRDS + forfait social	587	303	2 321	1 432	5 027	4 849	4 138	3 960
Intéressement	6,7	CSG/CRDS + forfait social	523	269	2 067	1 275	4 478	4 319	3 685	3 527

³⁷⁵ Taux de cotisations de sécurité sociale 22,93% + CSG / CRDS 7,76% = 30,69%

PEE	1,5	CSG/CRDS + forfait social	117	60	461	285	999	964	823	787
Stock options (estimation 2007)	1,8	Contribution patronale de 10% ³⁷⁶ +CSG/CRDS	140	180	552	233	1 196	1 154	877	834
II. Protection sociale complémentaire en entreprise	17,4		1 347	870	5 326	3 109	11 536	11 128	9 319	8 911
<i>Dont</i> : Prévoyance complémentaire	13,5	CSG/CRDS, et taxe de 8%	1 046	705	4 137	2 386	8 961	8 644	7 210	6 893
Retraite supplémentaire	3,7	CSG/CRDS + forfait social ³⁷⁷ + taxe 6% ou 8% sur les retraites chapeau	286	158	1 129	686	2 446	2 359	2 003	1 916
PERCO	0,2	CSG/CRDS, et taxe de 8,2% ³⁷⁸ + forfait social	15	8	60	37	129	125	107	102

³⁷⁶ Contribution patronale de 10% au moment de l'attribution, et CSG sur les revenus du capital sur la plus value au moment de la levée de l'option

³⁷⁷ Sur les contrats à cotisation définie (sauf sur retraites chapeau)

³⁷⁸ Si l'abondement de l'employeur excède 2300€/an/salarié. Il n'est pas possible d'estimer le montant perçu au titre des abondements supérieurs à 2300€ des employeurs sur des PERCO, qui sont alors soumis à une contribution spécifique de 8,2%, car cette contribution est perçue par les Urssaf en même temps que les cotisations sur les salaires. Par ailleurs, les sommes encaissées au titre de la CSG/CRDS sur la plupart de ces niches sont

III. Aides directes consenties aux salariés	5,9		31	0	1 812	1 781	3 925	3 786	3 894	3 755
<i>Dont : Titres restaurant</i>	2,7	Aucune			814	814	1 762	1 700	1 762	1 700
Chèques vacances	0,4	CSG/CRDS	31		121	91	263	253	232	223
Avantages CE	2,7	Aucune			823	823	1 783	1 720	1 783	1 720
CESU	0,2	Aucune			54	54	117	113	117	113
IV. Indemnités de rupture	3,8		149	0	1 039	890	2 249	2 170	2 101	2 021
<i>Dont : Indemnités de licenciement</i>	3,4	CSG/CRDS au-delà du montant conventionnel	149		1 039	890	2 249	2 170	2 101	2 021
Indemnités de mise à la retraite	0,5			0	0	0	0	0	0	0
V. Divers (Droits à l'image des sportifs)	0,1		0	4	31	27	66	64	62	60
TOTAL	44,8		2 892	1 687	13 610	9 031	29 477	28 435	24 899	23 857

Source : CPO, d'après données et méthodes DSS pour l'annexe 5 du PLFSS 2010

également des estimations, puisqu'il n'est pas possible de les distinguer (contrairement à la plupart des contributions spécifiques type forfait social) dans les encaissements de l'Acoss.

Si l'on retenait l'hypothèse d'une réintégration de la totalité des éléments exemptés d'assiette dans la masse salariale taxable, le gain théorique issu de l'application sur cette base de la totalité des prélèvements sociaux s'élèverait à un total de l'ordre de 24/25 milliards d'euros. En retenant l'hypothèse retenue par l'annexe 5 du PLFSS, c'est-à-dire l'application des taux au-dessus du plafond de la sécurité sociale (soit 64,12%), les pertes de recettes pour l'ensemble des organismes sociaux concernés atteignent 23,9 milliards d'euros.

Répartition des pertes de recettes liées aux exemptions d'assiette entre organismes sociaux

	Sous plafond	Au-dessus du plafond
Coût pour la sécurité sociale	15,7	9,0
Coût pour les autres organismes	9,2	14,8
<i>dont Unédic et AGS</i>	3,0	3,0
<i>dont RCO et AGFF</i>	4,2	9,8
<i>dont CNSA</i>	0,1	0,1
<i>dont formation professionnelle</i>	1,0	1,0
<i>dont logement</i>	0,4	0,4
<i>dont Versement transport</i>	0,4	0,4
Coût total	24,9	23,9

Source : CPO

La répartition des pertes de recettes entre la sécurité sociale et les autres organismes sociaux financés par des prélèvements assis sur la masse salariale dépend très étroitement des hypothèses retenues en ce qui concerne les taux applicables, sous plafond ou au-dessus du plafond. Si l'on retient l'hypothèse intermédiaire de l'annexe 5 du PLFSS, à savoir l'application des taux au-dessus du plafond, les pertes de recettes s'élèvent à 9 milliards pour la sécurité sociale et à 14,8 milliards pour les autres organismes. Inversement, si l'on retient l'hypothèse de la Cour des comptes, consistant à appliquer les taux sous plafond, la sécurité sociale subit les plus lourdes pertes (15,7 milliards contre 9,2 milliards pour les autres organismes).

Il convient de souligner d'emblée les limites d'une telle simulation :

- elle constitue une extrapolation à partir d'une situation déterminée, à savoir celle d'un salarié non cadre d'une entreprise de plus de 20 salariés. Ce cas ne saurait évidemment refléter la situation de l'ensemble des salariés ;
- elle postule la réintégration de la totalité des sommes exemptées dans l'assiette des rémunérations, ce qui est une hypothèse peu probable ;

- enfin, elle reprend les bases exemptées de l'annexe 5 du PLFSS, et présente donc les mêmes limites de ce point de vue.

Néanmoins, une telle simulation permet d'étendre au périmètre de l'ensemble de la protection sociale la méthode d'évaluation intermédiaire retenue par l'annexe 5 pour le seul périmètre de la sécurité sociale. Cette extension de périmètre permet de constater que les pertes de recettes des autres organismes sociaux sont beaucoup plus importantes que celles de la sécurité sociale.

Il conviendrait par ailleurs de tenir compte de cette réintégration sur les allègements généraux de charges sur les bas salaires. En effet, ceux-ci réduisent fortement le coût du travail à l'approche du SMIC. Ils se traduisent par un taux marginal de prélèvements très élevé en-deçà d'1,6 SMIC : en effet, dans le cas-type retenu précédemment, ce taux marginal est alors la somme des taux moyens de prélèvements sous plafond, soit 66,47% sur le salaire brut (30,38% de cotisations patronales de sécurité sociale, 15,26% de cotisations salariales et CSG-CRDS, 14,63% d'autres prélèvements patronaux et 6,2% d'autres cotisations salariales) et du taux marginal lié à la réduction de l'allègement Fillon entre 1 et 1,6 SMIC, soit 43,33%. Le taux marginal est donc de 109,8% de prélèvements sur le salaire brut.

Dès lors, toute réintégration d'éléments de rémunération dans l'assiette, pour des salariés dont le salaire est inférieur à 1,6 SMIC à l'issue de la réintégration, aurait un rendement budgétaire élevé via la réduction du taux des allègements Fillon : la réintégration de 100€ brut d'intéressement dans l'assiette des cotisations et contributions sociales représente, dans le cas d'un salarié dont le niveau de salaire brut est compris en-dessous de 1,6 SMIC, un gain théorique pour les finances publiques de 109,80 €, duquel il faut déduire, dans le cas de l'intéressement, la CSG/ CRDS, d'ores et déjà prélevée sur les sommes versées au titre de l'intéressement (7,76€) et 4€ de forfait social. Le gain net théorique pour les finances publiques est donc de 98,04€.

Ce gain se répartit de la manière suivante :

- 43,33€ pour l'État au titre de l'économie réalisée sur les allègements de charges,
- 33,88€ pour la sécurité sociale,
- 20,83€ pour les autres organismes (RCO, RAC, CNSA, AOT...)

L'impact des exemptions sur l'allègement Fillon peut être simulé en formulant des hypothèses prudentes sur la part des assiettes exemptées bénéficiant à des salariés dont les rémunérations sont inférieures à

1,6 SMIC. En effet, si ces salariés représentent environ 50% des salariés, ils représentent par construction une part significativement inférieure dans la masse salariale, et, du fait d'une répartition des exemptions avantageant plutôt les hauts salaires, une part encore moindre dans les exemptions. En supposant que 10% des assiettes exemptées (hors stock-options) bénéficient à ces salariés, la réintégration dans l'assiette sociale de 4,3 milliards réduirait le coût de l'allègement Fillon de 1,85 Md€.

Enfin, les exemptions d'assiette ont également un impact sur la taxe sur les salaires, évalué à 430 millions (cf. infra).

Au total, en incluant cet effet sur l'allègement Fillon et la taxe sur les salaires, le coût des exemptions d'assiette pour les finances publiques doit donc être réévalué entre 26,2 et 27,2 Mds€. Ce coût pénalise au premier chef la sécurité sociale et l'AGIRC-ARRCO (19 à 20 Mds), mais aussi l'assurance-chômage à hauteur de 2,9 Mds, l'État à hauteur de 2,3 Mds, les autorités organisatrices de transport à hauteur de 400 millions...

Afin de présenter toutefois une vue complète de l'impact de ces dispositifs sur les finances publiques, il faut noter toutefois que les exemptions ont pour effet de minorer les assiettes sur lesquelles sont calculées les droits contributifs : assurance chômage, retraites de base de la sécurité sociale³⁷⁹, retraites complémentaires. En cas de réintégration des exemptions dans l'assiette, ces droits augmenteraient également, ce qui réduirait le gain réel d'une réintégration des sommes exemptées dans l'assiette des cotisations. Il n'y aurait pas équivalence toutefois entre l'accroissement des recettes et celui des prestations :

- une large part des gains concerne des prélèvements non contributifs ;
- pour l'assurance-chômage, la réintégration des exemptions serait gagnante en soldes nets, les cotisations supplémentaires ne se traduisant pas par des prestations dans des proportions équivalentes, les dispositifs exemptés bénéficiant davantage à des salariés moins exposés au risque de chômage³⁸⁰ ;
- pour les régimes de retraite, il existerait nécessairement un décalage dans le temps entre l'accroissement des recettes (immédiat) et celui des droits (progressif).

³⁷⁹ Pour les seules cotisations plafonnées.

³⁸⁰ Des travaux réalisés sur la question de l'abaissement du plafond de cotisations d'assurance chômage révèlent que les catégories professionnelles supérieures, et en particulier les cadres, étaient structurellement des contributeurs nets au régime

Glossaire des sigles utilisés

A

ACCIS : Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt des Sociétés
ACCRE : Aide aux Chômeurs Créateurs et Repreneurs d'Entreprises
ACEMO : enquête trimestrielle sur l'Activité et les Conditions d'Emploi de la Main d'œuvre (Dares)
ACOSS : Agence Centrale des Organismes de Sécurité Sociale
AE-CP : Autorisation d'Engagement et Crédit de Paiement
AFCAM : Association Française du Corps Arbitral Multisports
AFIC : Association Française des Investisseurs en Capital
AFR : Aide à Finalité Régionale
AGFF : Association pour la Gestion du Fonds de Financement de l'Agirc et de l'Arrco
AGIRC : Association Générale des Institutions de Retraite des Cadres
AGS : Assurance Garantie Salaires
APEC : Association pour l'Emploi des Cadres
AMC : Assurance Maladie Complémentaire
AMO : Assurance Maladie Obligatoire
AOT : Autorité Organisatrice des Transports
APA : Allocation Personnalisée d'Autonomie
ARRCO : Association des Régimes de Retraite Complémentaire
ARTT : Accord de Réduction du Temps de Travail
ASS : Allocation de Solidarité Spécifique
ASV : Allocation Supplémentaire de Vieillesse
AT-MP : Accidents du Travail et Maladies Professionnelles

B

BA : Bénéfices Agricoles
BEP : Brevet d'Etudes Professionnelles
BER : Bassin d'Emploi à Redynamiser
BIC : Bénéfices Industriels et Commerciaux
BNC : Bénéfices Non Commerciaux
BP : Brevet Professionnel
BRC : Bordereau Récapitulatif des Cotisations
BTP : Bâtiments Travaux Publics
BTS : Brevet de Technicien Supérieur
BTSA : Brevet de Technicien Supérieur Agricole

C

CA : Chiffre d’Affaire
CAE : Conseil d’Analyse Economique
CAE : Contrat d’Accompagnement dans l’Emploi
CAP : Certificat d’Aptitude Professionnelle
CIAP : Comité Interministériel d’Audit des Programmes
C3S : Contribution Sociale de Solidarité des Sociétés et contribution additionnelle
CDI : Contrat à Durée Indéterminée
CE : Comité d’Entreprise
CESU : Chèque Emploi Service Universel
CET : Contribution Exceptionnelle et Temporaire (versée à l’Agirc)
CFE : Cotisation Foncière des Entreprises
CFE : Centre de Formalités des Entreprises
CFP : Congé de Formation Professionnelle
CGEDD : Conseil Général de l’Environnement et du Développement Durable
CGI : Code Général des Impôts
CIR : Crédit Impôt Recherche
CJCE : Cour de Justice des Communautés Européennes
CLA : Cotisation Locale d’Activité
CNAV : Caisse Nationale d’Assurance Vieillesse
CNSA : Caisse Nationale de Solidarité pour l’Autonomie
CPO : Conseil des Prélèvements Obligatoires
CRDS : Contribution au Remboursement de la Dette Sociale
CSA : Contribution de Solidarité sur l’Autonomie
CSG : Contribution Sociale Généralisée
CSS : Code de la Sécurité Sociale

D

DADS : Déclaration Annuelle de Données Sociales
DARES : Direction de l’Animation de la Recherche, des Etudes et des Statistiques
DEES : Diplôme d’Etudes Supérieures Spécialisées
DGCIS : Direction Générale de la Compétitivité, de l’Industrie et des Services
DGDDI : Direction Générale des Douanes et Droits Indirects

DGECIP : Direction Générale pour l'Enseignement Supérieur et l'Insertion Professionnelle

DGEFP : Délégation Générale à l'Emploi et à la Formation Professionnelle

DGFIP : Direction Générale des Finances Publiques

DGI : Direction Générale des Impôts

DGRI : Direction Générale pour la Recherche et l'Innovation

DGT : Direction Générale du Travail

DG-TAXUD : Direction Générale- Taxation et Union Douanière (Commission Européenne)

DGTPE : Direction Générale du Trésor et de la Politique Economique

DIRDE : Dépense Intérieure de Recherche et Développement des Entreprises

DIN : Dégrevement pour Investissements Nouveaux

DIRECCTE : Direction Régionale des Entreprises, de la Concurrence, de la Consommation, du Travail et de l'Emploi

DLF : Direction de la Législation Fiscale

DNRD : Dépense Nationale en Recherche et Développement

DOM : Département d'Outre-Mer

DP : Direction de la Prévision

DREES : Direction de la Recherche, des Etudes, de l'Evaluation et des Statistiques

DSS : Direction de la Sécurité Sociale

DUT : Diplôme Universitaire de Technologie

DVNI : Direction de Vérifications Nationales et Internationales

E

EARL : Exploitation Agricole à Responsabilité Limitée

EBITDA: Earnings Before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization

EDEN : Encouragement au Développement d'Entreprises Nouvelles

EIRL : Entreprise Individuelle à Responsabilité Limitée

ENR-TIM : Droits d'Enregistrement et de Timbres

EPHAD : Etablissements d'Hébergement pour Personnes Agées Dépendantes

ETI : Entreprise de Taille Intermédiaire

ETP : Equivalent Temps Plein

EURL : Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée

F

FCPI : Fonds Commun de Placement dans l'Innovation

FCPR : Fonds Commun de Placement à Risques

FIP : Fonds d'Investissement de Proximité
FNAL : Fonds National d'Aide au Logement
FRR : Fonds de Réserve des Retraites
FSV : Fonds de Solidarité Vieillesse

G

GE : Grandes Entreprises
GIE : Groupement d'Intérêt Economique
GIP : Groupement d'Intérêt Public
GMR : Garantie Mensuelle de Rémunération
GPEC : Gestion Prévisionnelle des Emplois et des Compétences

H

HCR : Hôtel-Café-Restaurant
HLM : Habitation à Loyer Modéré

I

ID : Indemnités de Déplacement
IEG : Industries Electriques et Gazières
IFA : Imposition Forfaitaire Annuelle
IFRS : International Financial Reporting Standards
IGAS : Inspection Générale des Affaires Sociales
IGF : Inspection Générale des Finances
IJ : Indemnités Journalières
INSEE : Institut National de la Statistique et des Etudes Economiques
IPC : Indice des Prix à la Consommation
IR : Impôt sur le Revenu
IS : Impôt sur les Sociétés
ISF : Impôt de Solidarité sur la Fortune

J

JEI : dispositif Jeunes Entreprises Innovantes
JEU : dispositif Jeunes Entreprises Universitaires

L

LFI : Loi de Finance Initiale
LFR : Loi de Finance Rectificative
LFSS : Loi de Financement de la Sécurité Sociale
LO : Loi Organique

LODEOM : Loi Organique pour le Développement Economique de l’Outre-Mer

LOLF : Loi Organique relative aux Lois de Finances

LOLFSS : Loi Organique relative aux Lois de Financement de la Sécurité Sociale

LPF : Livre des Procédures Fiscales

M

MEC : Mission d’Evaluation et de Contrôle

MEEP : Mission d’Etude et d’Evaluation des Politiques

MESANGE : Modèle Econométrique de Simulation et d’Analyse Générale de l’Economie

MESR : Ministère de l’Enseignement Supérieur et de la Recherche

MSA : Mutualité Sociale Agricole

N

NACRE : Nouvel Accompagnement pour la Création et la Reprise d’Entreprises

NAF : Nomenclature des Activités Françaises

O

OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economiques

OIG : Organe d’Intérêt Général

ONZUS : Observatoire National des Zones Urbaines Sensibles

OPAC : Office Public d’Aménagement et de Construction

P

PACS : Pacte Civil de Solidarité

PAJE : Prestation d’Accueil du Jeune Enfant

PAMC : Praticiens et Auxiliaires Médicaux Conventionnés

PAP : Projet Annuel de Performance

PCH : Prestation de Compensation du Handicap

PEE : Plan Epargne Entreprises

PEEC : Participation des Entreprises à l’Effort de Construction

PERCO : Plan d’Epargne pour la Retraite Collectif

PERP : Plan d’Epargne Retraite Populaire

PIB : Produit Intérieur Brut

PIPA : enquête sur la Participation, l’Intéressement, les Plans d’épargne des entreprises et l’Actionnariat des salariés

PLF : Projet de Loi de Finance
 PLFSS : Projet de Loi de Financement de la Sécurité Sociale
 PME : Petites et Moyennes Entreprises
 PMI : Petites et Moyennes Industries
 PO : Prélèvements Obligatoires
 PO (SS) : Part Ouvrière (Sécurité Sociale)
 PP (SS) : Part Patronale (Sécurité Sociale)
 PSE : Plan de Sauvegarde de l'Emploi
 PVLTL : Plus-Values à Long Terme

R

RAC : Reste A Charge
 RAD : Report en Arrière de Déficit
 RALFSS : Rapport de la Cour des Comptes Relatif à l'Application des Lois de Financement de la Sécurité Sociale
 RAP : Rapport Annuel de Performance
 RAS : Retenue à la Source
 RCO : Retraite Complémentaire Obligatoire
 R&D : Recherche et Développement
 RSA : Revenu de Solidarité Active
 RSI : Régime Social des Indépendants
 RTT : Réduction du Temps de Travail

S

SA : Société Anonyme
 SARL : Société à Responsabilité Limitée
 SAS : Société par Actions Simplifiée
 SCA : Société en Commandite par Actions
 SCR : Société de Capital Risque
 SCP : Société Civile Professionnelle
 SCS : Société en Commandite Simple
 SEL : Société d'Exercice Libéral
 SELAFA : Société d'Exercice Libéral à Forme Anonyme
 SELARL : Société d'Exercice Libéral à Responsabilité Limitée
 SELAS : Société d'Exercice Libéral par Actions Simplifiée
 SIES : Système d'Information et d'Etudes Statistiques
 SIRENE : Système d'Identification du Répertoire National des Entreprises et de leurs Etablissements

SMIC : Salaire Minimum Interprofessionnel de Croissance

SNC : Société en Nom Collectif

SS : Sécurité Sociale

SUSE : Système Unifié des Statistiques des Entreprises

T

TA : Taxe d'Apprentissage

TASCOM : Taxe sur les Surfaces Commerciales

TEPA : loi du 21 août 2007 en faveur du Travail, de l'Emploi, et du Pouvoir d'Achat

TFPB : Taxe Foncière sur les Propriétés Bâties

TFPNB : Taxe Foncière sur les Propriétés Non Bâties

TFR : Tarif Forfaitaire de Remboursement

TH : Taxe d'Habitation

TI : Travailleurs Indépendants

TICPE : Taxe Intérieure de Consommation sur les Produits Energétiques

TIPP : Taxe Intérieure sur les Produits Pétroliers

TO-DE : Travailleur Occasionnel-Demandeur d'Emploi

TP : Taxe Professionnelle

TPE : Très Petites Entreprises

TS : Taxe sur les Salaires

TSCA : Taxes spéciales sur les Conventions d'Assurance

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

U, V, W, X, Y et Z

URCAM : Union régionale des Caisses d'Assurance Maladie

VA : Valeur Ajoutée

VT : Versement Transport

ZFU : Zone Franche Urbaine

ZRD : Zone de Restructuration de la Défense

ZRR : Zone de Revitalisation Rurale

ZRU : Zone de Redynamisation Urbaine

ZUS : Zone Urbaine Sensible