

Rapport Cour des comptes, 8 octobre 2019

LES « NICHES SOCIALES » : DES DISPOSITIFS DYNAMIQUES ET INSUFFISAMMENT ENCADRÉS, UNE RATIONALISATION À ENGAGER

À l'instar des dépenses fiscales pour les impôts d'État, les « niches sociales » désignent dans le langage courant les dispositifs dérogatoires d'assujettissement aux prélèvements sociaux qui en réduisent le rendement. Elles concernent les cotisations sociales, les contributions sociales (CSG, CRDS, prélèvements spécifiques sur les revenus du travail et du capital) et les autres impôts et taxes affectés à la sécurité sociale, ainsi que les cotisations des régimes obligatoires de protection sociale de nature conventionnelle (assurance chômage et retraites complémentaires des salariés).

À titre principal, les « niches sociales » comprennent deux grandes catégories. Les exemptions d'assiette, soit l'exclusion totale ou partielle de certains éléments de rémunération de l'assiette soumise à prélèvement ou l'application d'une assiette forfaitaire, sont les plus anciennes et visent pour la plupart à promouvoir des formes particulières de rémunération. Plus récentes, les exonérations, prenant la forme de réductions de taux ou de montants, ont généralement pour objet de réduire le coût du travail, par des allègements généraux de cotisations ou des exonérations de cotisations ciblées sur certains secteurs d'activité, zones géographiques ou publics.

Le coût global de ces dispositifs a beaucoup augmenté ces dernières années, sous l'effet principalement des allègements généraux de cotisations. Selon le tableau de synthèse de l'annexe 5 au projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2019, ce coût pour les régimes obligatoires de base et le fonds de solidarité vieillesse (FSV) atteindrait 66 Md€ en 2019, dont 52 Md€ au titre des seuls allègements généraux de cotisations. En réintégrant les principaux dispositifs omis dans cette présentation, la Cour constate que ce coût dépasse 90 Md€.

Les « niches sociales » soulèvent plusieurs enjeux : l'information du Parlement et des citoyens, l'atteinte des objectifs qui leur sont assignés, leur correcte application par les entreprises, leur coût pour les finances publiques et, à montant donné de recettes, l'arbitrage souhaitable entre l'étendue de l'assiette et le niveau du taux de prélèvement, ainsi que les écarts acceptables de traitement entre entreprises et entre salariés.

Malgré de réels progrès, le recensement des « niches sociales » et le chiffrage de leur coût présentent encore des lacunes qui conduisent à minorer ce dernier (I). Ces dispositifs dérogatoires sont insuffisamment encadrés, qu'il s'agisse de l'évolution de leur coût, de l'appréciation de leur efficacité au regard de leurs objectifs ou de la maîtrise des risques liés au recouvrement des prélèvements sociaux (II). Il convient de clarifier la norme de référence des « niches sociales » et de réduire leur coût lorsque leur efficacité n'est pas démontrée (III).

I - Une multiplicité de dispositifs aux coûts souvent mal retracés

Depuis le projet de loi de financement de la sécurité sociale (PLFSS) pour 2006, l'objet et le coût des « niches sociales » dans le champ des régimes obligatoires de base et du FSV sont décrits dans un document particulier, l'annexe 5 aux PLFSS annuels. Depuis le PLFSS 2014, ce document précise la notion de droit commun, aussi appelée norme de référence, à laquelle les « niches sociales » dérogent, par un tableau qui rassemble les taux de référence retenus pour les différents types de prélèvements.

Dans son rapport annuel sur la sécurité sociale de 2013⁹⁴, la Cour soulignait que les dispositifs dérogatoires ainsi que leur coût étaient incomplètement recensés dans l'annexe 5. Depuis lors, d'importants progrès ont été accomplis afin d'améliorer ce document essentiel pour la bonne information du Parlement et des citoyens : comme indiqué, des précisions ont été apportées à la définition de la norme de référence, les dispositifs dérogatoires concernant la CSG sont désormais décrits et la méthode d'estimation du coût des exemptions d'assiette a été corrigée.

Selon l'annexe 5 au PLFSS 2019, pas moins de 90 dispositifs distincts s'appliqueraient aux recettes des régimes obligatoires de base de sécurité sociale et du FSV. Selon le tableau de synthèse figurant à cette annexe, le coût prévisionnel des « niches » atteindrait 64,2 Md€ en 2019 et, après correction de certaines erreurs matérielles, 66,4 Md€, dont 52 Md€ au titre des seuls allègements généraux de cotisations.

Ces montants correspondent au coût brut des « niches sociales » en fonction des taux de référence retenus pour les prélèvements sociaux. Ils ne sauraient être interprétés comme les recettes supplémentaires pour la sécurité sociale qui résulteraient de la suppression de ces dispositifs dérogatoires, qui s'inscriraient à un niveau nécessairement moins élevé. Dans cette hypothèse en effet, les bénéficiaires des dispositifs dérogatoires prendraient de nouvelles décisions en matière d'emploi, de rémunération des salariés et d'investissement, qui rétroagiraient sur les recettes affectées à la sécurité sociale et, plus globalement, sur les recettes publiques.

⁹⁴ Cour des comptes, *Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale, septembre 2013*, chapitre V La maîtrise des niches sociales : un enjeu toujours majeur, p. 143-171, La Documentation française, disponible sur www.ccomptes.fr.

Tableau n° 16 : coût des « niches sociales » d'après le tableau de synthèse de l'annexe 5 au PLFSS 2019 (régimes obligatoires de base de sécurité sociale et FSV, en Md€)

Dispositifs	Annexe publiée	Annexe corrigée d'erreurs matérielles
Allègements généraux	49,6	52,0
Allègement général dégressif	19,6	19,6
Réduction de 6 points de cotisations maladie	22,2	22,2
Réduction de 1,8 point de cotisations famille	7,5	7,8
Application des réductions maladie et famille aux régimes spéciaux	-	0,5
Baisse de taux de cotisations des travailleurs indépendants	0,4	2,0
Exonérations ciblées	7,0	6,8
Exemptions d'assiette	7,6	7,6
Total	64,2	66,4

Source : Cour des comptes, d'après la version publiée de l'annexe 5 au PLFSS 2019 et sur la base de corrections transmises par la direction de la sécurité sociale.

Toutefois, le recensement et le chiffrage du coût des dispositifs dérogatoires à l'annexe 5 demeurent incomplets. De plus, le tableau de synthèse ne retrace qu'une partie des coûts chiffrés dans ce document. Sans prétendre à l'exhaustivité, tant ces dispositifs sont nombreux et souvent difficiles à chiffrer, la Cour évalue pour 2019 à plus de 90 Md€ le montant prévisionnel des principales exonérations et exemptions applicables aux recettes des régimes obligatoires de base de sécurité sociale et du FSV, dont 52 Md€ au titre des seuls allègements généraux.

A - Un recensement incomplet et fluctuant

Dans les annexes 5 aux PLFSS annuels, la norme de référence retenue pour recenser les « niches sociales » n'est pas définie de manière stable, ni toujours appliquée telle quelle. Par ailleurs, selon une interprétation contestable de la notion de perte de recettes, cette norme conduit à exclure certaines prises en charge de cotisations assurées par la sécurité sociale elle-même.

1 - Une norme variable dans le temps et inégalement appliquée, notamment pour les allègements généraux de cotisations

Au gré des années, certaines mesures d'allègement de cotisations sociales sont considérées tantôt comme des « niches », tantôt comme des éléments de la norme dans les annexes 5 aux PLFSS annuels successifs.

Ainsi, après avoir été intégrée à la norme dans l'annexe 5 au PLFSS 2016, la réduction de 1,8 point de cotisations patronales famille est comptée au titre des « niches » dans les PLFSS suivants. Inversement, la réduction de 2,15 points du taux de cotisation famille des travailleurs non salariés a été considérée comme une « niche » dans le PLFSS 2018, puis a été intégrée à la norme dans le PLFSS 2019, ce qui a eu pour effet de réduire de 1,5 Md€ le montant affiché des « niches sociales ».

Par ailleurs, dans l'annexe 5 au PLFSS d'une même année, la liste des dispositifs dérogatoires, ainsi que leur chiffrage ne sont pas toujours cohérents avec la norme de référence indiquée.

Ainsi, dans l'annexe au PLFSS 2019, la réduction de 1,8 point de cotisations patronales famille figure au nombre des « niches sociales », alors que la norme est définie sur la base d'un taux de cotisation famille de 3,45 points, donc déjà minoré de cette réduction. De même, l'annexe recense comme « niches » les taux spécifiques de CSG applicables aux revenus de remplacement et chiffre leur coût par rapport au taux applicable aux revenus d'activité, alors que ces taux spécifiques sont présentés comme participant à la norme de référence.

S'agissant des impôts et taxes affectés à la sécurité sociale, l'annexe 5 au PLFSS 2019 recense des « niches » relatives à la taxe sur les salaires, à la contribution sociale de solidarité des sociétés (CSSL) et aux taxes pharmaceutiques. En revanche, les taux dérogatoires de cotisations sur les alcools outre-mer n'y ont jamais figuré. En cohérence avec la norme de référence affichée, cette omission devrait être corrigée.

Ainsi, les critères de définition de la norme retenus dans les annexes 5 aux PLFSS devraient être explicités, garantir la cohérence des dispositifs recensés avec la norme affichée et être appliqués de manière complète et stable d'un projet de loi de financement à l'autre.

2 - Un périmètre de recensement qui exclut les « niches » relevant de politiques propres à la sécurité sociale

L'annexe 5 ne répertorie pas comme « niches sociales » les dispositifs de prise en charge par l'assurance maladie d'une partie des cotisations sociales des praticiens et auxiliaires médicaux conventionnés,

pour un montant de 2,2 Md€ en 2017, et par la branche famille des cotisations et contributions sociales dues sur les salaires des assistantes maternelles et gardes d'enfant dans le cadre de la prestation d'accueil du jeune enfant (PAJE), soit 2,4 Md€ en 2017.

Le motif invoqué pour ces exclusions est que les branches de sécurité sociale comptabilisent en produits les prises en charge reçues. Tout comme ceux déjà recensés à l'annexe 5 au titre des politiques de soutien à l'emploi, au pouvoir d'achat ou à la compétitivité, ces dispositifs conduisent néanmoins à réduire le prélèvement supporté par certaines catégories de cotisants par rapport au barème qui leur serait normalement applicable et les recettes de la sécurité sociale prise dans son ensemble, ce qui correspond à la définition d'une « niche sociale ». Dans ces conditions, il conviendrait également de les retracer à l'annexe 5 aux PLFSS annuels.

B - Un chiffrage lui aussi incomplet du coût des « niches »

Toutes les « niches » recensées à l'annexe 5 ne sont pas chiffrées. En outre, des biais méthodologiques viennent minorer le coût des exemptions applicables à l'assiette des prélèvements sur les salaires.

1 - L'absence de chiffrage du coût de nombreux dispositifs

Dans l'annexe 5 au PLFSS, les coûts de nombreux dispositifs d'exemption d'assiette ne sont pas chiffrés. Cette situation concerne non seulement des assiettes forfaitaires dont le coût est difficilement chiffrable faute de données sur les assiettes réelles, mais aussi des assiettes non soumises à cotisations mais déclarées au réel au titre de la CSG, pour lesquelles un chiffrage du coût est donc possible (indemnités des élus locaux et des membres du Conseil économique, social et environnemental notamment).

Le chiffrage du coût des « niches » relatives à la CSG sur les revenus de remplacement vise les seules pensions de base et allocations chômage. Près de 3,5 Md€ de pertes de recettes sont ainsi érudées au titre des retraites complémentaires, ainsi que 0,9 Md€ au titre des indemnités journalières maladie, maternité et AT-MP et des rentes viagères et versements en capital de la branche AT-MP.

Les « niches » répertoriées à l'annexe 5 au titre des impôts et taxes affectés ne sont pas toutes assorties d'un chiffrage. Ces lacunes concernent notamment les exemptions de taxes sur les salaires (indemnités de rupture du contrat de travail, aides diverses consenties par les employeurs), les

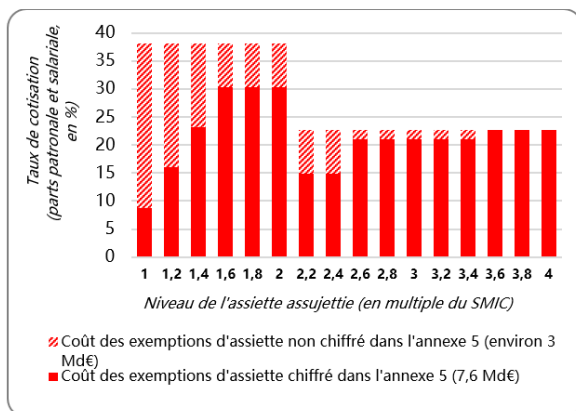
exonérations de contribution sociale de solidarité des sociétés (CSSS) accordées à certains types de coopératives ou encore diverses « niches » relatives aux taxes dont sont redevables les entreprises du secteur pharmaceutique.

L'annexe 5 devrait chiffrer la totalité des dispositifs répertoriés, en donnant la priorité à ceux non encore chiffrés relatifs à la CSG et aux autres impôts et taxes affectés. Par ailleurs, le coût des réductions de cotisations famille et maladie devrait prendre en compte l'incidence de leur application depuis 2019 aux cotisations dues par les employeurs relevant de certains régimes spéciaux (500 M€).

2 - Une présentation qui minore le coût des exemptions d'assiette

Dans l'annexe 5 aux PLFSS annuels, la perte de recettes liée aux exemptions d'assiette est calculée en prenant pour référence, non pas le taux de droit commun correspondant au barème des cotisations sociales, mais un taux moyen effectif, calculé à partir de la distribution des rémunérations des salariés auxquels s'appliquent les exemptions et minoré de l'incidence des réductions liées aux allègements généraux. Or, le coût affiché par ailleurs au titre des allègements généraux porte uniquement sur les assiettes assujetties, à l'exclusion des assiettes exemptées.

Graphique n° 7 : un chiffrage partiel dans l'annexe 5 du coût des exemptions d'assiette des cotisations sociales (régimes obligatoires de base de sécurité sociale)



Lecture : pour un niveau d'assiette assujettie de 1,2 fois le salaire minimum, le coût des exemptions d'assiette des cotisations sociales chiffré dans l'annexe 5 est calculé sur la base d'un taux réduit de cotisation de 16 % et non du taux de droit commun de 38 %.

Note : le taux de cotisation de droit commun retenu pour la branche AT-MP correspond à la moyenne nationale du taux net prévue pour 2018 (2,22 %).

Source : Cour des comptes.

Dans ces conditions, la perte de recettes correspondant à ce qu'induirait l'application des allègements généraux aux assiettes exemptées n'est comptabilisée à aucun endroit dans l'annexe 5. Selon les données fournies par le ministère chargé de la sécurité sociale, cette omission induirait une minoration du coût global des « niches » de près de 3 Md€ en 2019. Ce montant devrait être intégré à l'évaluation du coût des « niches sociales » opérée par l'annexe 5.

Par ailleurs, à l'annexe 5, la perte de cotisations liée aux exemptions d'assiette est minorée du montant des recettes retirées des contributions spécifiques appliquées à certains éléments de l'assiette afin de compenser les exemptions : forfait social, contributions sur les « retraites chapeaux », sur les attributions d'actions gratuites et les stock-options ou encore sur les indemnités de mise à la retraite. Pour 2017, le montant des « niches » à l'annexe 5 est ainsi minoré de 6,2 Md€.

Si ce choix est justifié par l'objet de ces prélèvements, qui visent à faire malgré tout contribuer certaines assiettes au financement de la sécurité sociale, la perte de cotisations liées aux exemptions d'assiette devrait également être présentée pour son montant brut, et non pas seulement pour son montant net des contributions spécifiques.

De plus, la contraction du coût des exemptions et du rendement des contributions spécifiques conduit à occulter les dérogations qui affectent les contributions spécifiques elles-mêmes. À titre d'illustration, des taux réduits ont été instaurés pour le forfait social en 2015 sur certaines assiettes et d'autres sont prévus à partir de 2019, pour un coût de 600 M€. Ces « niches de niches » devraient elles aussi être identifiées dans l'annexe 5.

C - Un coût total des « niches » supérieur à celui affiché dans le tableau de synthèse des PLFSS

1 - Un coût total à majorer d'environ 25 Md€

Comme indiqué, le tableau de synthèse de l'annexe 5 au PLFSS 2019 fait état, après correction d'erreurs matérielles, d'un montant prévisionnel de 66,4 Md€ de « niches sociales » pour 2019 au titre des régimes de base de sécurité sociale et du FSV.

**Tableau n° 17 : tableau complété du coût total des principales
« niches sociales » en 2019
(régimes obligatoires de base de sécurité sociale et FSV, en Md€)**

Dispositifs	Coût estimé
Coût total dans le tableau de synthèse de l'annexe 5 au PLFSS	64,2
Correction d'erreurs matérielles	2,2
Application des réductions générales de cotisations maladie et famille aux employeurs des régimes spéciaux	0,5
Autres erreurs de sens variable	1,7
Coût total dans le tableau de synthèse de l'annexe 5 au PLFSS corrigé des erreurs matérielles	66,4
Dispositifs omis	4,6
Prises en charge de cotisations par la sécurité sociale (praticiens et auxiliaires médicaux, PAJE)	4,6
Dispositifs mentionnés mais non chiffrés à l'annexe 5 au PLFSS	9,1
Déduction forfaitaire spécifique	1,0
Exclusion partielle des indemnités des élus locaux	0,9
Exonération et taux réduits de CSG sur les revenus de remplacement autres que les retraites de base et les allocations chômage	4,3
Équivalent des allègements généraux sur les assiettes exemptées	2,9
Dispositifs chiffrés à l'annexe 5 au PLFSS mais non repris dans le tableau de synthèse	11,2
Abattements d'assiette de CSG représentative de frais professionnels	1,2
Exonération et taux réduits de CSG sur les retraites de base et les allocations chômage	4,3
« Niches » sur les prélèvements sociaux sur le capital	2,1
« Niches » sur les autres impôts et taxes affectés	3,6
Coût total complété et rectifié par la Cour	91,3

Source : Cour des comptes, d'après l'annexe 5 au PLFSS 2019, des éléments des rapports de la CCSS et d'autres éléments communiqués par le ministère chargé de la sécurité sociale.

Ce tableau couvre uniquement les « niches » relatives aux cotisations sociales⁹⁵ sur les revenus d'activité qui prennent la forme d'exonérations ou d'exclusions d'assiette, à l'exception d'autres dérogations : assiettes forfaitaires au titre des revenus d'activité ; « niches » affectant les prélèvements sociaux sur les revenus de remplacement et du capital, ainsi que les autres impôts et taxes affectés.

⁹⁵ Ainsi que les pertes de CSG, qui sont comprises dans le coût indiqué au titre des exemptions d'assiette, sans toutefois que cela soit précisé.

En effet, il reproduit les écueils identifiés *supra* : dispositifs non répertoriés (A -) et dispositifs non ou incomplètement chiffrés (B -). De plus, il n'intègre pas le coût d'autres « niches » (ou subdivisions de « niches ») pourtant détaillé à l'annexe 5.

Après correction des principales lacunes d'information et de diverses erreurs matérielles, et sans même neutraliser l'effet des contributions spécifiques qui minorent le coût brut des exemptions d'assiette (voir B - 2 - *supra*)⁹⁶, le montant prévisionnel des « niches sociales » affectées aux régimes de base de sécurité sociale et au FSV ressort à plus de 90 Md€ en 2019, dont 52 Md€ au titre des seuls allègements généraux.

2 - Une distinction à préserver entre le coût des « niches » pour la sécurité sociale et celui pour les entités tierces

L'article LO. 111-4 du code de la sécurité sociale qui prévoit l'annexe 5 aux PLFSS annuels indique qu'elle concerne les prélèvements affectés aux régimes obligatoires de base de sécurité sociale et aux organismes concourant à leur financement (FSV).

Or, l'extension du champ d'application de l'allègement général dégressif aux cotisations patronales des régimes conventionnels de retraite complémentaire et d'assurance chômage des salariés à compter de 2019 a conduit le ministère chargé de la sécurité sociale à intégrer le coût de cette extension au tableau de synthèse à l'annexe 5 au PLFSS 2019, pour près de 6,7 Md€.

Compte tenu du champ de l'annexe 5 fixé par les dispositions organiques du code de la sécurité sociale, il conviendrait de réserver le tableau de synthèse aux pertes de recettes situées dans le champ de la LFSS.

En revanche, une information sur le coût des « niches sociales » pour les régimes de retraite complémentaire et d'assurance chômage des salariés pourrait être utilement retracée dans une rubrique spécifique, à créer à l'annexe 5. En toute logique, devraient alors être répertoriées dans cette rubrique les pertes de recettes liées aux exemptions d'assiette, qui peuvent être estimées à près de 10 Md€ (au regard d'assiettes exemptées de plus de 50 Md€ en 2017). Le coût de « niches » de moindre importance devrait également y figurer (comme les exonérations en faveur des apprentis et des volontaires pour l'insertion pour les cotisations

⁹⁶ Faute d'estimation disponible pour 2019.

d'assurance chômage, pour près de 120 M€ en 2017, et les cotisations ARRCO, soit près de 140 M€).

II - Un encadrement nettement insuffisant du coût des « niches sociales »

Dans son rapport annuel sur la sécurité sociale de 2013⁹⁷, la Cour avait souligné que le coût des « niches sociales » était insuffisamment maîtrisé, malgré les démarches d'encadrement de ce dernier et d'évaluation de l'efficacité de ces dispositifs engagées par les lois pluriannuelles de programmation des finances publiques. Cette situation n'a pas évolué. De plus, l'application des dispositifs dérogatoires par les entreprises qui en bénéficient est insuffisamment contrôlée.

A - Un quasi-doublement depuis 2013 du coût affiché des « niches sociales »

Sur le champ couvert par les tableaux de synthèse des annexes 5 aux PLFSS annuels, soit les exonérations et exemptions de cotisations sociales affectées aux régimes de base de sécurité sociale, et après correction d'erreurs matérielles, le coût des « niches sociales » a augmenté de 32,8 Md€ entre 2013 et 2019, passant de 34 Md€ à plus de 66 Md€.

Outre l'effet de l'évolution spontanée de l'assiette des prélèvements (+4,2 Md€), cette hausse résulte de 28,6 Md€⁹⁸ de mesures nouvelles⁹⁹ entre 2013 et 2019, dont 26,2 Md€ pour les allègements généraux de cotisations sociales, 1,6 Md€ pour les exonérations ciblées et 800 M€ pour les exemptions d'assiette. Une part prépondérante des pertes de recettes correspondantes pour la sécurité sociale est compensée par l'État.

⁹⁷ Cour des comptes, *Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale, septembre 2013*, chapitre V La maîtrise des niches sociales : un enjeu toujours majeur, p. 143-171, La Documentation française, disponible sur www.ccomptes.fr.

⁹⁸ Hors le coût de la suppression de 2,15 points de cotisations famille des travailleurs indépendants en 2018 (1,5 Md€), considérée comme une évolution du barème à l'annexe 5 au PLFSS 2019.

⁹⁹ Par construction, les mesures de périmètre entre catégories de dispositifs (notamment entre allègements généraux et exonérations ciblées), qui consistent en le remplacement de certains dispositifs par d'autres, n'ont pas d'incidence sur le coût total des « niches ».

Tableau n° 18 : évolution du coût des exonérations et exemptions de cotisations sociales affectées aux régimes de base couvertes par le tableau de synthèse de l'annexe 5 aux PLFSS (2013-2019, en Md€)

Dispositifs	Mesures nouvelles	Mesures de périmètre	Évolution spontanée	Total
Allègements généraux	+26,2	+1,7	+3,4	+31,3
Exonérations ciblées	+1,6	-1,7	-0,2	-0,3
Exemptions d'assiette	+0,8	0	+1,0	+1,8
Total	+28,6	0	+4,2	+32,8

Source : calculs Cour des comptes, d'après les annexes aux PLFSS.

Par ailleurs, l'élargissement à compter de 2019 des allègements généraux et de certaines exonérations ciblées aux cotisations des régimes conventionnels de retraites complémentaires et d'assurance chômage des salariés a entraîné une augmentation de 7,2 Md€ du coût prévisionnel des « niches sociales ».

1 - D'importantes mesures nouvelles concentrées sur les allègements généraux

Sur le champ des exonérations et exemptions de cotisations affectées aux régimes de base de sécurité sociale, celui couvert par le tableau de synthèse de l'annexe 5 au PLFSS, les allègements généraux représentent l'essentiel de l'augmentation du coût des « niches sociales ». Leur montant est en effet passé de 20,7 Md€ en 2013 à 52 Md€ en prévision en 2019 (+31,3 Md€).

Au-delà de l'effet de l'évolution spontanée de l'assiette (+3,4 Md€), cette augmentation traduit la création de nouveaux dispositifs et l'extension de dispositifs existants d'allègements généraux, pour un montant total de 27,9 Md€¹⁰⁰. Il s'agit pour l'essentiel des mesures du pacte de responsabilité mises en œuvre entre 2014 et 2017 (9 Md€), ainsi que de la transformation du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) en des allègements généraux de cotisations¹⁰¹ et de l'intégration de certaines exonérations ciblées à ces derniers (18 Md€).

¹⁰⁰ Ce montant se décompose en 26,2 Md€ de mesures nouvelles et 1,7 Md€ de mesures de périmètre liées à l'intégration d'exonérations ciblées aux allègements généraux.

¹⁰¹ Cette réforme s'est traduite par la création d'une nouvelle réduction de 6 points des cotisations patronales maladie jusqu'à 2,5 fois le SMIC et par un renforcement de l'allègement général dégressif (avec un point de sortie restant fixé à 1,6 SMIC).

À titre de comparaison, une seule mesure de réduction du coût des allègements généraux est intervenue depuis 2013 : la prise en compte des temps de pause dans le calcul de l'allègement général dégressif à compter de 2015, pour un montant modeste (200 M€).

Sur le champ des régimes conventionnels (assurance chômage et retraites complémentaires), l'extension de l'allègement général dégressif aux cotisations patronales de retraite complémentaire et d'assurance chômage des salariés est par ailleurs à l'origine de 6,7 Md€ de pertes supplémentaires de recettes en 2019.

Pour une part, la hausse du coût des allègements généraux sur le champ des régimes de base et conventionnels traduit l'intégration à ces derniers de cinq exonérations ciblées¹⁰² en 2019. Cet effet de bascule est à l'origine d'une augmentation de 200 M€ du coût net des « niches sociales » pour les régimes de base de sécurité sociale¹⁰³ et de 400 M€ pour les retraites complémentaires et l'assurance chômage. Le surcoût pour les finances publiques s'établit à un niveau moins élevé, de l'ordre de 400 M€, les bénéficiaires de ces réductions percevant auparavant le CICE (à hauteur d'environ 200 M€).

2 - L'absence d'économies nettes sur les exonérations ciblées

Les créations et extensions d'allègements généraux de cotisations entre 2013 et 2019 ne se sont pas accompagnées d'une réduction des pertes de recettes liées aux exonérations ciblées de cotisations sociales.

Sur le champ des exonérations et exemptions de cotisations affectées aux régimes de base de sécurité sociale, et après neutralisation des mesures de périmètre correspondant à l'intégration de certaines exonérations ciblées dans les allègements généraux¹⁰⁴, les mesures nouvelles relatives aux exonérations ciblées se sont en effet traduites par une hausse nette de 1,6 Md€ du coût des « niches sociales ».

¹⁰² Pour les seuls employeurs éligibles aux allègements généraux. Il s'agit des exonérations de cotisations patronales pour les apprentis, pour les contrats de professionnalisation, pour les contrats d'accompagnement dans l'emploi, pour les associations intermédiaires et pour les ateliers et chantiers d'insertion.

¹⁰³ Soit une augmentation de 1,5 Md€ du montant affiché des allègements généraux et une diminution concomitante de 1,3 Md€ des exonérations ciblées.

¹⁰⁴ Voir *supra*.

La principale mesure d'augmentation concerne la création, au 1^{er} janvier 2019, d'une exonération de cotisations salariales vieillesse sur les heures supplémentaires, pour un montant de 1,9 Md€¹⁰⁵. L'ensemble des autres mesures se solde par une modeste économie de 300 M€. En particulier, la refonte en 2019 de trois exonérations ciblées bénéficiant aux entreprises implantées dans les DOM, aux aides à domicile auprès de personnes fragiles et aux travailleurs occasionnels agricoles entraîne une réduction de l'ordre de 150 M€ du coût de ces dispositifs pour les régimes de base de sécurité sociale.

Sur le champ des régimes conventionnels (assurance chômage et retraites complémentaires), les mesures nouvelles relatives aux exonérations ciblées ont quant à elles un coût net de 700 M€. Ce montant correspond à l'élargissement en 2019 aux cotisations de ces régimes des exonérations ciblées relatives aux entreprises implantées outre-mer, aux aides à domicile auprès de personnes fragiles et, pour une période de deux ans, aux travailleurs occasionnels agricoles.

Au total, la révision des trois dispositifs précités se traduit par une augmentation nette de près de 550 M€ du coût des « niches sociales » sur le champ des exonérations et exemptions de cotisations affectées aux régimes de base de sécurité sociale et aux régimes conventionnels. Si l'on ajoute le coût net du basculement de certaines exonérations ciblées vers les allègements généraux (soit 600 M€¹⁰⁶), les refontes d'exonérations ciblées par la LFSS 2019 augmentent ainsi de près de 1,2 Md€ le coût global des dispositifs dérogatoires. Le surcoût pour les finances publiques s'établit à un niveau moins élevé, voisin de 400 M€, les bénéficiaires de ces mesures percevant auparavant le CICE (à hauteur de 800 M€ environ).

3 - Des pertes de recettes pour la sécurité sociale majoritairement compensées par l'État

Depuis 1994, des dispositions législatives¹⁰⁷ posent le principe d'une compensation financière intégrale par l'État des pertes de recettes subies par les régimes de sécurité sociale du fait de mesures de réduction de cotisations ou de contributions sociales.

¹⁰⁵ La LFSS pour 2019 avait fixé au 1^{er} septembre 2019 l'entrée en vigueur de cette mesure, pour un coût de 600 M€ en 2019. La loi du 24 décembre 2018 portant mesures d'urgence économiques et sociales a avancé celle-ci au 1^{er} janvier 2019, pour un coût supplémentaire de 1,3 Md€ en 2019.

¹⁰⁶ Voir 1-, dernier paragraphe *supra*.

¹⁰⁷ Codifiées à l'article L. 131-7 du code de la sécurité sociale.

À compter de la loi organique du 2 août 2005 sur les lois de financement de la sécurité sociale, seules des LFSS peuvent autoriser des dérogations à ce principe¹⁰⁸.

Si de telles dérogations ont été systématiquement prévues pour les allègements généraux depuis 2011, elles n'ont visé qu'à permettre des compensations prenant la forme d'affectations de recettes fiscales ou de transferts de dépenses pour solde de tout compte. Ainsi, jusqu'en 2019, le montant des allègements généraux, tel que retracé dans les annexes 5 aux PLFSS annuels, soit près de 52 Md€ en 2019 pour les seuls régimes de base et près de 59 Md€ en tenant compte des régimes conventionnels et d'autres entités (FNAL, CNSA), est effectivement compensé par l'État¹⁰⁹. Par ailleurs, l'État compense sur crédits budgétaires le coût de la plupart des exonérations ciblées de cotisations sociales, pour 5,6 Md€ en 2019¹¹⁰.

Toutefois, dans le cadre de la rénovation des relations financières entre l'État et la sécurité sociale annoncée par les pouvoirs publics en amont de la présentation du PLFSS 2019, dans le contexte d'un déficit du budget de l'État toujours élevé, des dérogations au principe de compensation vont désormais être mises en œuvre pour des montants significatifs. Dès 2019, 1,6 Md€ de mesures d'augmentation de « niches sociales » ne sont pas compensées. Pour les années suivantes, les lois financières pour 2019 ont prévu de réduire à hauteur de 5 Md€ d'ici 2022 le montant de la compensation au titre de la transformation du CICE en des allègements généraux de cotisations. L'évolution de la trajectoire financière de la sécurité sociale depuis l'adoption de la LFSS 2019 pourrait cependant conduire à ajuster le calendrier ou le montant de la rétrocession de recettes de la sécurité sociale à l'État¹¹¹.

¹⁰⁸ Ces dispositions sont codifiées à l'article LO. 111-3 du code de la sécurité sociale.

¹⁰⁹ Du reste, le socle des allègements généraux avant le pacte de responsabilité, soit plus de 21 Md€, était surcompensé par l'État pour près de 2 Md€ fin 2016. Voir Cour des comptes, *Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale, septembre 2017*, chapitre IV Le pilotage de la trajectoire financière de la sécurité sociale : créer les conditions d'un équilibre durable, p. 163-210, La Documentation française, disponible sur www.ccomptes.fr.

¹¹⁰ Dans l'annexe 5 au PLFSS 2019, les exonérations ciblées non compensées s'élèvent à 1,2 Md€. Sur les 5,6 Md€ destinés à compenser des exonérations ciblées, 2,3 Md€ concernent des exonérations ciblées auparavant non compensées et dont la compensation par la voie de crédits budgétaires à partir de 2017 participe à celle des nouveaux allègements généraux décidés dans le cadre du pacte de responsabilité.

¹¹¹ Voir le chapitre 1 du présent rapport, La situation et les perspectives financières de la sécurité sociale : un retour à l'équilibre repoussé, une maîtrise des dépenses à renforcer.

En tout état de cause, l'annexe 5 aux PLFSS annuels retrace les seules compensations de « niches sociales » qui prennent la forme de dépenses du budget de l'État. Or ce mode de compensation a aujourd'hui un caractère minoritaire.

Conformément aux dispositions législatives de nature organique du code de la sécurité sociale¹¹², une annexe 6 au PLFSS est consacrée aux relations financières de la sécurité sociale avec les autres administrations publiques, principalement l'État. Néanmoins, l'objet de l'annexe 5 fixé par ces mêmes dispositions vise « les modalités et le montant de la compensation financière » à laquelle donne lieu l'ensemble des mesures dérogatoires. Dans ces conditions, l'annexe 5 devrait fournir chaque année un bilan complet des compensations assurées par l'État, en regard des montants de « niches » recensées, quel qu'en soit le mode de réalisation : crédits budgétaires, affectation de recettes fiscales, transferts de dépenses.

B - Des mécanismes de plafonnement ou de révision des « niches sociales » de faible portée

Les dispositifs visant à encadrer le coût des dispositifs dérogatoires et à favoriser leur révision en fonction de l'évaluation de leur impact ont aujourd'hui des effets mineurs. Ils devraient être renforcés.

1 - Un plafonnement inopérant du coût global des « niches sociales » par les lois de programmation des finances publiques

Les lois de programmation des finances publiques (LPFP) successives ont instauré diverses formes d'encadrement du coût des « niches sociales ». Sur la période la plus récente, la LPFP 2014-2019 avait ainsi prévu la stabilisation du montant des dispositifs dérogatoires d'une année sur l'autre. La LPFP 2018-2022 a desserré cette contrainte en prévoyant un plafonnement de la part des « niches » dans le total des recettes de la sécurité sociale. Ni l'une, ni l'autre de ces modalités d'encadrement ne semble opérante.

¹¹² Article LO. 111-4 du code de la sécurité sociale.

a) Une règle de la LPFP 2014-2018 peu suivie et non respectée

La LPFP 2014-2019 avait posé une règle de stabilisation en valeur du montant des « niches sociales ».

Son application n'a fait l'objet d'aucun suivi particulier dans le cadre des PLFSS 2015, 2016 et 2017. Seul le rapport préparatoire au débat d'orientation sur les finances publiques (DOFP) de juin 2017 a fourni des éléments de suivi, mais pour la seule année 2015. Lors de la discussion du projet de LPFP 2018-2022, des éléments relatifs à 2016 ont finalement été portés à la connaissance du Parlement.

À partir des annexes 5 aux PLFSS successifs, la Cour a établi le bilan sur la période 2015-2017 de la mise en œuvre de cette règle et constaté que, quelle que soit l'interprétation susceptible d'être donnée aux exclusions prévues à son périmètre¹¹³, elle n'a pas été respectée.

Fin 2017, le coût total des « niches » sur le périmètre des tableaux de synthèse de l'annexe 5, à méthodologie constante, a ainsi augmenté de près de 2,3 Md€ par rapport à 2014, hors mesures du pacte de responsabilité. En excluant la totalité du coût des allègements généraux, une augmentation, plus limitée, de 0,7 Md€, est encore constatée. Cette progression est toutefois minorée par l'effet baissier de la réduction générale de 1,8 point de cotisations famille sur le montant des exonérations ciblées¹¹⁴. En neutralisant cet effet, l'écart par rapport à l'objectif de stabilité atteint près de 1,5 Md€ entre 2014 et 2017.

b) De nouvelles règles de la LPFP 2018-2022 peu contraignantes et dont l'application est mal mesurée

La LPFP 2018-2022 a instauré un dispositif moins contraignant d'encadrement du coût des « niches sociales », en remplaçant le plafond en montant de la précédente loi de programmation par un plafond exprimé en pourcentage des recettes de la sécurité sociale.

¹¹³ Exclusion des seules mesures nouvelles de renforcement de l'allègement général dégressif, ou bien de l'ensemble des mesures nouvelles à caractère général (dont la baisse de 1,8 point de cotisations famille jusqu'à 3,5 SMIC) ou encore de l'ensemble du coût des allègements généraux (y compris leur évolution spontanée).

¹¹⁴ Les taux de cotisations famille utilisés pour évaluer le coût des exonérations ciblées et des exemptions d'assiette ont intégré la réduction de 1,8 point applicable aux salaires inférieurs à 3,5 SMIC. Cela conduit à réduire le coût différentiel des exonérations ciblées et des exemptions sans affecter celui des « niches » prises dans leur ensemble.

Cette règle permet ainsi, si la masse salariale progresse par exemple de 3 %, de donner une marge d'augmentation des dispositifs dérogatoires de plus de 1,8 Md€, couvrant notamment leur évolution spontanée.

De plus, le plafond est fixé à 14 % des recettes, alors que le pourcentage anticipé en 2019 une fois opérée la transformation du CICE en des allègements généraux était estimé à 13,1 %. Au moment de son entrée en vigueur, il laissait ainsi une « marge » de 0,9 point de recettes, soit 4,6 Md€, pour d'éventuelles nouvelles hausses de « niches » non encore décidées.

Par ailleurs, la règle de plafonnement en pourcentage des recettes de la sécurité sociale est de fait appliquée aux seuls dispositifs dérogatoires portant sur les revenus d'activité : si l'article 21 de la LPFP définit le champ d'application de la règle comme correspondant aux « exonérations ou abattements d'assiette et réductions de taux s'appliquant aux cotisations et contributions de sécurité sociale affectées aux régimes obligatoires de base ou aux organismes concourant à leur financement », le champ effectivement pris en compte est celui du tableau de synthèse de l'annexe 5, qui comprend uniquement les dispositifs dérogatoires relatifs aux revenus d'activité. Dès lors, la création d'un nouveau taux réduit de CSG sur les pensions de retraite par la loi portant mesures d'urgence économiques et sociales du 24 décembre 2018, pour un coût de près de 1,3 Md€ en 2019, échappe à cette contrainte. Il conviendrait au contraire que la règle de maîtrise du coût global des « niches » vise le champ le plus large possible de dispositifs dérogatoires.

Enfin, la vérification du respect de la règle de la LPFP 2018-2022 est dès à présent mal assurée dans l'annexe 5 au PLFSS 2019, qui chiffre à 12,3 % le ratio de coût prévisionnel des « niches » en 2019. Après correction de certaines erreurs et omissions et de certains biais méthodologiques relevés *supra*¹¹⁵ et prise en compte des amendements votés en LFSS et de la loi portant mesures d'urgence économiques et sociales (+1,5 Md€), ce ratio se situerait en réalité plutôt à 13,8 %.

¹¹⁵ Notamment en réintégrant le coût de la baisse de 2,15 points des cotisations famille des non-salariés (+1,5 Md€) et celui de l'extension aux régimes spéciaux des réductions famille et maladie (+0,5 Md€) et en neutralisant l'effet baissier de la réduction de 6 points de cotisations maladie sur le coût des exemptions d'assiette (+1 Md€).

2 - Des évaluations des « niches » sociales sans effet perceptible sur les choix publics

Depuis 2009, les lois de programmation des finances publiques successives posent le principe d'une évaluation de l'efficacité des « niches » sociales. Les deux dernières lois marquent cependant un recul sur ce point : la LPFP 2014-2019 ne prévoyait plus que l'évaluation des mesures à venir ; dans une annexe, la LPFP 2018-2022 se borne à mentionner que la limitation à trois ans de la durée d'application des mesures nouvelles doit inciter à leur évaluation.

De fait, l'évaluation de l'efficacité des dispositifs dérogatoires apparaît partielle et inégalement robuste. De plus, comme l'a relevé la Cour¹¹⁶, la présentation à l'annexe 5 au PLFSS des résultats des évaluations demeure imprécise. Enfin, lorsque des évaluations constatent l'inefficacité de certaines « niches », celles-ci ne sont que rarement remises en question.

a) Des évaluations partielles et insuffisamment robustes

L'évaluation de l'efficacité des « niches » sociales désigne la mesure de l'effet propre de ces dispositifs sur la réalisation des objectifs qui leur sont fixés. La relation de cause à effet entre le dispositif et la réalisation de l'objectif peut notamment être appréciée à l'aide de méthodes statistiques *ex post* reposant sur l'échantillonnage et la reconstitution d'une situation contrefactuelle, autrement dit de la situation dans laquelle le dispositif considéré n'aurait pas existé, toutes choses égales par ailleurs.

La quasi-totalité des développements sur l'évaluation de l'annexe 5 au PLFSS 2019 s'appuie sur le recensement des travaux d'évaluation de l'efficacité des « niches » effectué en 2011 par le comité d'évaluation des dépenses fiscales et des « niches » sociales¹¹⁷ et sur une revue de dépenses de 2015 consacrée aux exonérations et exemptions spécifiques¹¹⁸.

Seuls 12 dispositifs dérogatoires sur les 88 examinés dans ces travaux et figurant toujours à l'annexe 5 au PLFSS 2019 ont été évalués *ex post* par des méthodes statistiques avec contrefactuel. Tel est le cas de l'allègement général dégressif et des exonérations sur les emplois à domicile et les contrats d'apprentissage. En revanche, aucune évaluation

¹¹⁶ Cour des comptes, *Référé*, Le pilotage et le suivi des allègements généraux de cotisations sociales patronales sur les bas salaires, en tant qu'instruments de la politique de l'emploi, 5 février 2015, 4 p., disponible sur www.ccomptes.fr.

¹¹⁷ Rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et niches sociales, juin 2011.

¹¹⁸ Rapport IGAS-IGF n° 2015-M-016-01, *Revue de dépenses sur les exonérations et exemptions de charges sociales spécifiques*, juin 2015.

de ce type n'a eu lieu pour les cinq exemptions d'assiette de cotisations ou de CSG et CRDS supérieures à 500 M€ en 2017 : intéressement ; retraite supplémentaire et prévoyance complémentaire (santé, invalidité, décès) ; titres restaurant ; avantages accordés au titre des activités sociales et culturelles des comités d'entreprise ; indemnités de rupture du contrat de travail ou de cessation forcée des fonctions pour les mandataires sociaux. Dès lors, une incertitude apparaît par exemple quant à l'effet sur les revenus salariaux des exemptions relatives à l'intéressement et aux titres restaurant, ces avantages étant susceptibles de se substituer à d'autres éléments de rémunération.

Pour 28 autres dispositifs de l'annexe 5 au PLFSS 2019 couverts par le rapport du comité d'évaluation de 2011 ou la revue de dépenses de 2015, leurs effets ne peuvent être approchés de manière robuste par les éléments avancés à cette fin (comparaison de la situation des bénéficiaires et de non-bénéficiaires, sans que ces deux groupes soient toujours comparables ; simple observation de l'évolution d'un indicateur de résultat, qui ne permet pas d'apprécier si le dispositif concerné a eu un effet sur ses bénéficiaires, etc.).

Enfin, pour les 48 dispositifs restants, dont 10 supérieurs à 100 M€, aucun élément d'évaluation de leur efficacité n'est disponible.

b) Une présentation incomplète des résultats des évaluations

Si depuis l'annexe 5 au PLFSS 2016, il est fait mention des résultats des évaluations dans les fiches relatives à chaque dispositif, le niveau de robustesse de la méthode utilisée n'est généralement pas précisé. Ainsi, les développements consacrés à l'exemption d'assiette relative aux stagiaires en milieu professionnel mentionnent que les deux rapports précités ont évalué positivement ce dispositif ; or le seul élément d'appréciation qui y figure pour tenter d'apprécier l'effet propre de l'exclusion d'assiette sur le nombre de stages rémunérés – le taux de recours à ce dispositif – ne permet pas d'établir l'existence d'un lien de causalité.

À l'inverse, pour les dispositifs ayant fait l'objet d'une évaluation *ex post* par des méthodes statistiques avec contrefactuel, cet élément de robustesse n'est généralement pas indiqué. Dans l'annexe 5 au PLFSS 2019, tel est le cas pour la fiche relative aux exonérations de cotisations patronales dans les zones franches urbaines (ZFU), qui fait état d'effets d'aubaine sans mentionner la source¹¹⁹.

¹¹⁹ Voir par exemple RATHELOT, Roland, SILLARD, Patrick, Zones franches urbaines : quels effets sur l'emploi salarié et les créations d'établissement ?, *Économie et statistique*, vol. 415, n° 1, 2008, p. 81-96.

Par ailleurs, les éléments d'évaluation du rapport du comité d'évaluation de 2011 et de la revue de dépenses de 2015 ne sont pas systématiquement repris dans les fiches par dispositif de l'annexe 5. Ainsi, la fiche relative à l'exemption de l'assiette de CSG pour les compléments parentaux ne fait état d'aucun élément d'évaluation ; le rapport du comité d'évaluation avait pourtant produit une analyse de ses effets redistributifs, qui ne tenait cependant pas compte des changements de comportement liés à l'existence même du dispositif.

c) Une quasi-absence de prise en compte des évaluations négatives

Les travaux d'évaluation du rapport du comité d'évaluation de 2011 et de la revue de dépenses de 2015 font état de l'évaluation défavorable d'un nombre significatif de « niches » sociales.

Parmi les 56 dispositifs de l'annexe 5 au PLFSS 2019 sous revue dans le rapport de 2011, 16 sont considérés comme inefficaces car ne produisant pas les effets attendus au regard des objectifs assignés, dont sept parmi les dispositifs d'un coût supérieur à 100 M€ en 2015 : indemnités de rupture du contrat de travail ou de cessation forcée des fonctions de mandataires sociaux ; titres restaurant ; chèques vacances ; chèque emploi service universel préfinancé par le comité d'entreprise ; compléments parentaux ; taxe sur les salaires et travailleurs indépendants en outre-mer.

Quant aux 73 dispositifs de l'annexe 5 au PLFSS 2019 examinés par la revue de dépenses de 2015, 25 sont évalués négativement, dont 12 parmi les dispositifs supérieurs à 100 M€ en 2015. Ce recensement ne distingue cependant pas les évaluations de l'efficacité et les travaux limités à l'analyse de critères d'efficience.

Or les dispositifs dérogatoires évalués négativement sont rarement révisés. Si l'on met à part les évolutions ayant paradoxalement conduit à élargir le champ des dispositifs, sur les 19 dispositifs considérés comme inefficaces par le rapport de 2011, seuls neuf ont été modifiés et trois supprimés. De même, sur les 27 dispositifs évalués négativement par la revue de dépenses de 2015, seuls 10 ont été modifiés et cinq supprimés.

Outre la présentation incomplète des résultats d'évaluation à l'annexe 5 aux PLFSS annuels, le faible niveau de robustesse des évaluations négatives concourt vraisemblablement à expliquer leur rare prise en compte. En particulier, sur les sept dispositifs supérieurs à 100 M€ évalués négativement par le rapport de 2011, aucun n'avait fait l'objet d'une évaluation par des méthodes statistiques *ex post* avec contrefactuel.

C - Des risques encore insuffisamment pris en compte pour le recouvrement des prélèvements sociaux

Au regard des enjeux financiers, le réseau des URSSAF devrait s'attacher à réduire plus fortement les risques liés à l'application des dispositifs dérogatoires par les entreprises, en ciblant plus efficacement les contrôles d'assiette, et, en amont, en détectant et en corrigeant un nombre accru d'anomalies dans les déclarations elles-mêmes.

1 - Les « niches » sociales, second motif de régularisation des déclarations des cotisants après le travail dissimulé

Les dispositifs dérogatoires à l'assujettissement aux prélèvements sociaux sont l'une des principales sources d'irrégularités déclaratives de ces derniers. Dans le cadre des contrôles sur pièces et sur place réalisés par les URSSAF, en 2017, les régularisations¹²⁰ liées aux montants d'assiette ou de réduction déclarés à ce titre ont atteint 350 M€, soit 24 % du total des régularisations, ce qui en fait le second motif après le travail dissimulé (34 % des régularisations). À cet égard, le repli sur la période récente de la part des régularisations liées aux « niches » (elle atteignait 35 % en 2013) résulte en partie du quasi-doublement des régularisations liées au travail dissimulé (489 M€ en 2017, contre 261 M€ en 2013).

La place des dispositifs dérogatoires parmi les motifs de régularisation découle notamment de la complexité et de l'instabilité des règles. Ainsi, d'après l'ACOSS¹²¹, l'intégration en 2015 de nouveaux prélèvements dans le champ de l'allègement général dégressif aurait suscité de nombreuses irrégularités déclaratives. Encore aujourd'hui, l'annualisation en 2011 du calcul de l'allègement général dégressif engendre de telles irrégularités.

En outre, les erreurs déclaratives des entreprises et de leurs mandataires (experts comptables) sont favorisées par la multiplicité¹²² des rubriques déclaratives (« code type personnel » ou CTP) à utiliser, l'application de logiques différentes à la définition de l'objet de ces rubriques et l'imprécision de la définition même de cet objet pour une partie d'entre elles.

¹²⁰ Les régularisations correspondent à la somme, en valeur absolue, des redressements (sommes versées par les entreprises aux URSSAF) et des restitutions (sommes reversées par les URSSAF aux entreprises).

¹²¹ ACOSS, *Rapport d'activité thématique 2016 relatif au contrôle et à la lutte contre la fraude au prélèvement social*, juillet 2017.

¹²² 9 CTP possibles pour les exonérations ciblées dans les DOM ; 7 pour les apprentis.

2 - Un ciblage des contrôles sur place qui ne tient pas nécessairement compte des risques liés aux « niches » sociales

Les contrôles comptables d'assiette réalisés sur place par les inspecteurs des URSSAF représentent l'essentiel des régularisations issues des contrôles visant la détection d'irrégularités sur des assiettes déclarées¹²³.

À ce titre, les TPE-PME font l'objet de contrôles ponctuels. En 2018, 80 % des TPE-PME contrôlées ont été sélectionnées sur la base de critères définis de manière autonome par les URSSAF, sans que ces dernières ne soient tenues de retenir les critères susceptibles de révéler des irrégularités liées aux dispositifs dérogatoires (comme la présence de certaines rubriques déclaratives ou le nombre de rubriques utilisées).

Afin de mieux prendre en compte les risques les plus significatifs, l'ACOSS développe depuis 2014 une nouvelle méthode de ciblage des contrôles par exploration de données (*data mining*), qui consiste à sélectionner les entreprises à l'aide d'une prédiction du risque d'irrégularité issue d'un modèle statistique établi à partir d'un large éventail de données historiques. Cependant, en 2018, seules 12,5 % des TPE-PME contrôlées ont été sélectionnées par cette méthode ; l'ACOSS a pour objectif de porter ce taux à 20 % en 2019.

Conformément à la convention d'objectifs et de gestion (COG) avec l'État pour les années 2018 à 2022, l'ACOSS devrait développer la part des contrôles ciblés par exploration de données, en outillant les URSSAF à cette fin et en renforçant le dialogue de gestion avec ces dernières sur les points réglementaires effectivement couverts lors de contrôles sur place.

3 - Des contrôles automatisés de cohérence loin d'exploiter tout le potentiel de la DSN

Afin de favoriser la détection et la régularisation à grande échelle des incohérences et irrégularités qui affectent les déclarations de prélèvements sociaux, les URSSAF effectuent des contrôles automatisés de cohérence d'une partie des données déclarées. Toutefois, parmi les

¹²³ Les contrôles comptables d'assiette représentaient, en 2016, 62 % du montant total des régularisations, contre 1 % pour les contrôles partiels d'assiette sur pièces. Ces deux types de contrôles se distinguent des actions contre le travail illégal (37 % des régularisations), qui visent davantage la détection d'assiettes non déclarées.

18 « niches » dont le coût dépasse 100 M€, seules huit faisaient l'objet de tels contrôles en 2018¹²⁴.

À cet égard, les contrôles automatisés de cohérence relatifs à ces dispositifs n'épuisent pas les possibilités offertes par la déclaration sociale nominative (DSN), généralisée courant 2017 à l'ensemble des employeurs du secteur privé.

Conformément à ses engagements, l'ACOSS a expérimenté en 2018 trois nouveaux contrôles automatisés de cohérence. Cependant, à ce stade, un seul contrôle, portant sur l'éligibilité de l'employeur et du salarié à l'allègement général dégressif, a été généralisé (en février 2019).

L'ACOSS devrait généraliser les contrôles automatisés de cohérence à partir des données de la DSN, en priorisant à ce titre la mise en place de deux contrôles portant sur l'application des allègements généraux : la comparaison entre le montant d'exonération déclaré par l'employeur au niveau agrégé et la somme des montants déclarés par salarié ; le recalcul des montants d'exonération déclarés par salarié à partir des données individuelles de rémunération, de quotité de travail et de nombre d'heures supplémentaires ou complémentaires. Par la suite, l'ACOSS devrait étendre ce type de contrôle aux dispositifs dont le coût dépasse 100 M€ et qui sont déjà dotés de contrôles automatisés de cohérence¹²⁵. Enfin, pour les autres dispositifs dépassant ce montant, de tels contrôles devraient être mis en œuvre chaque fois que cela est possible, tant pour les exonérations¹²⁶ que pour les exemptions d'assiette¹²⁷.

Par ailleurs, les procédures de gestion et le dispositif de contrôle interne du réseau des URSSAF devraient être révisés afin de garantir que toutes les anomalies déclaratives détectées par des contrôles automatisés de cohérence sont signalées aux cotisants (idéalement par courriel), que l'ensemble de ces derniers sont relancés en cas de défaut de réponse et que la situation de la totalité d'entre eux donne lieu à une régularisation. L'audit des comptes 2018 de l'activité de recouvrement par la Cour fait en effet

¹²⁴ L'allègement général dégressif, la réduction proportionnelle de cotisations famille jusqu'à 3,5 fois le salaire minimum, les contrats d'accompagnement dans l'emploi (CUI-CAE), les contrats d'apprentissage, la réduction de cotisations pour les entreprises en outre-mer (LODEOM), la déduction forfaitaire de 1,5 euro sur les heures supplémentaires pour les entreprises de moins de 20 salariés, l'aide aux chômeurs créant ou reprenant des entreprises (ACCRE) et les jeunes entreprises innovantes (JEI).

¹²⁵ Comme les dispositifs LODEOM, ACCRE et JEI.

¹²⁶ Comme les aides à domicile employées par une association ou une entreprise auprès d'une personne fragile.

¹²⁷ Comme les titres restaurant, l'intéressement et les chèques vacances.

apparaître que certains rapprochements automatisés¹²⁸ ont été interrompus ou n'entraînent pas la relance des cotisants en anomalie, et que cette relance n'est pas toujours garantie par un dispositif de contrôle interne¹²⁹.

III - Clarifier le périmètre des « niches sociales » et en réduire le coût

Au sein de ces dispositifs, les exonérations de cotisations sociales se décomposent elles-mêmes en deux catégories : les allègements généraux, qui bénéficient à l'ensemble des employeurs de salariés, et les exonérations ciblées en faveur de certains secteurs d'activité, territoires et publics. La norme de référence devrait être adaptée afin de traduire cette réalité. Au-delà des évolutions qu'il pourrait apparaître justifié d'apporter au profil des allègements généraux, il importe d'encadrer effectivement le coût des autres dispositifs, en les remettant en cause quand leur efficacité est démentie par des évaluations robustes et en plafonnant ce coût tant qu'elle n'est pas démontrée.

A - Un contexte renouvelé pour l'intégration des allègements généraux au barème des cotisations

1 - Une intégration souhaitable des allègements généraux au barème des cotisations

La multiplicité et l'ampleur des « niches sociales » induisent un décalage entre les taux de prélèvement de droit commun et le niveau effectif des prélèvements sociaux. Cet écart, qui s'élargit à mesure du renforcement des allègements généraux de cotisations, affecte la lisibilité des prélèvements sur les revenus salariaux. Le manque de lisibilité qui en résulte peut porter préjudice à l'attractivité de la France aux yeux des acteurs économiques nationaux et internationaux.

¹²⁸ Cas du traitement informatique TDD3 (contrats uniques d'insertion – contrats d'accompagnement dans l'emploi, apprentissage).

¹²⁹ Pas de contrôle spécifique du traitement par les URSSAF des anomalies liées à l'allègement général dégressif (traitement informatique TD84) et absence de contrôle du traitement des anomalies liées aux jeunes entreprises innovantes (traitement TV65).

À la demande du Parlement, le Cour avait étudié dès 2008¹³⁰ la possibilité d'intégrer l'allègement général dégressif, qui représente 19,6 Md€ en 2019 sur le seul champ des régimes de base, au barème des cotisations sociales. En 2012, elle a constaté que la compensation financière de l'allègement général dégressif sous forme d'affectation de recettes fiscales pour solde de tout compte à partir de 2011 supprimait l'une des principales objections à cette « barémisation » et recommandé une telle évolution. En 2015¹³¹, elle a réitéré cette recommandation à l'occasion de l'élargissement des allègements généraux induit par la transformation du CICE en des baisses de cotisations sociales.

Plus récemment, le Haut Conseil du financement de la protection sociale (HCFiPS) a rappelé les avantages de la « barémisation », tout en soulignant les difficultés opérationnelles de sa mise en œuvre, que renforcent l'élargissement de l'allègement dégressif aux régimes conventionnels et la perspective d'un système universel de retraite par points faisant dépendre les droits à pension du montant des cotisations¹³².

2 - Des préalables à lever

S'agissant des cotisations aux régimes de retraite, le maintien du même niveau d'acquisition des droits à pension avant et après « barémisation » nécessiterait la mise en place de mécanismes spécifiques de calcul des droits, dans le cadre d'un régime fonctionnant par points.

Par ailleurs, pour ce qui concerne les allègements proportionnels de cotisations famille et maladie instaurés en 2015 et 2019 (soit une baisse de 1,8 point de cotisations famille pour les salaires inférieurs à 3,5 SMIC et de 6 points de cotisations maladie pour ceux inférieurs à 2,5 SMIC), une « barémisation » aurait avantage à tirer les conséquences de nouvelles évaluations de l'efficacité du profil des allègements généraux au regard de leurs points de sortie et des effets de seuil qui en découlent. Ces évaluations pourraient être menées dans le cadre du comité de suivi des aides publiques

¹³⁰ Cour des comptes, *Communication à la commission des affaires culturelles, familiales et sociales de l'Assemblée nationale*, L'intégration dans un barème des taux de cotisations patronales et des exonérations bas salaires et sur les heures supplémentaires, mai 2008, 57 p., disponible sur www.ccomptes.fr.

¹³¹ Cour des comptes, *Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale, septembre 2015*, chapitre IV Les cotisations sociales : une place prépondérante mais en déclin dans le financement de la sécurité sociale, une cohérence et une lisibilité à rétablir, p. 143-180, La Documentation française, disponible sur www.ccomptes.fr.

¹³² Haut conseil du financement de la protection sociale, *Rapport sur l'état des lieux et les enjeux des réformes pour le financement de la protection sociale*, mai 2018.

aux entreprises (COSAPE) placé auprès du Premier ministre, au moyen d'appels à projet de recherche cofinancés par France Stratégie.

En effet, le point de sortie actuel, relativement élevé, des allègements de cotisations maladie et famille peut soulever des interrogations quant à leur efficacité en matière de créations nettes d'emploi et de compétitivité. Si les études portant sur les variations du coût du travail entre 1 et 1,6 fois le SMIC suggèrent généralement un effet positif sur l'emploi¹³³, bien que d'ampleur variable, en revanche, les évaluations portant sur des variations du coût du travail à des niveaux de salaire plus élevés conduisent à des résultats nettement plus contrastés.

Ainsi, les deux études réalisées à la demande de France Stratégie sur le CICE, dont le point de sortie était fixé à 2,5 fois le SMIC, concluent pour l'une¹³⁴ à un effet positif sur l'emploi, mais assez modeste au regard de l'importance de la baisse du coût du travail, et pour l'autre¹³⁵, à l'absence d'effet significatif. L'avantage procuré par le CICE se serait en partie traduit par une hausse du salaire horaire des professions intermédiaires, soit un résultat comparable à celui observé dans d'autres pays à la suite de baisses non ciblées de prélèvements sur les revenus du travail.

Effets sur les salaires des politiques de baisses non ciblées des prélèvements sur les revenus du travail

Sur le plan théorique, si le salaire minimum est fixé à un niveau supérieur au salaire d'équilibre, une baisse des cotisations patronales sur les revenus du travail au niveau du salaire minimum peut entraîner une hausse de l'emploi sans augmentation des salaires. En revanche, lorsque le salaire résulte directement de la confrontation de l'offre avec la demande de travail, ce qui est vraisemblable à des niveaux de salaire plus élevés, l'effet sur l'emploi est susceptible d'être atténué par une hausse des salaires d'autant plus forte que l'offre de travail est peu sensible aux variations de salaire.

¹³³ Pour cet intervalle de rémunération, l'élasticité estimée de l'emploi au coût du travail, soit la variation en pourcentage de l'emploi lorsque le coût du travail augmente de 1 %, oscillerait entre -0,25 et -1,5. Voir L'HORTY, Yannick, MARTIN, Philippe, MAYER, Thierry, Baisses de charges : stop ou encore ?, note du Conseil d'analyse économique n° 49, janvier 2019.

¹³⁴ TEPP, *Les effets du CICE sur l'emploi, les salaires et l'activité des entreprises : approfondissements et extensions pour la période 2013-2015*, septembre 2018.

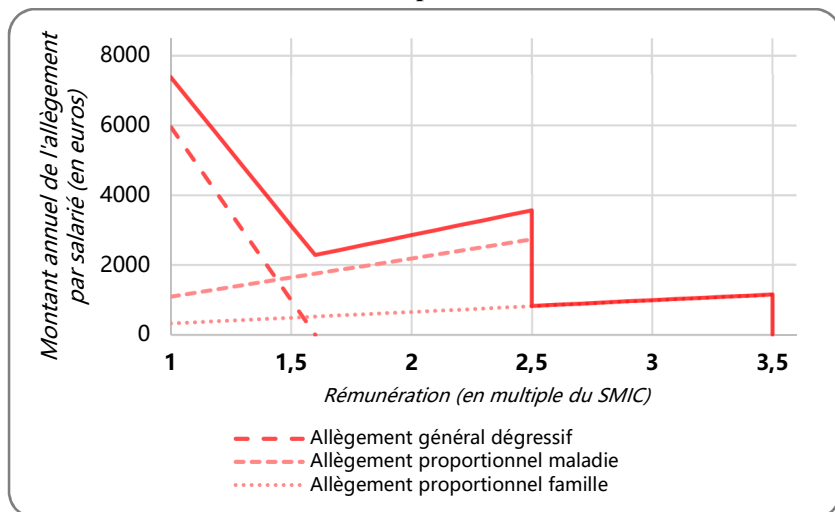
¹³⁵ LIEPP, *Évaluation interdisciplinaire des impacts du CICE en matière d'emploi et de salaires*, août 2018.

Les expériences étrangères de baisse des prélèvements sur les revenus du travail tendent à confirmer ce mécanisme. Ainsi, en Suède, la baisse uniforme de 10 points en 2002 du taux de taxation des salaires dans la partie nord du pays n'aurait eu que des effets très limités sur l'emploi, s'étant quasi intégralement répercutée en une hausse des salaires¹³⁶.

Quant aux effets des allègements sur la compétitivité, les travaux d'évaluation sont moins nombreux, mais ne trouvent à ce jour d'effet significatif sur les exportations ni pour le CICE, ni pour la réduction de 1,8 point du taux de cotisation famille¹³⁷.

Enfin, bien qu'aucun effet de ce type n'ait été mis en évidence à ce jour¹³⁸, les ressauts de cotisations induits par le franchissement des points de sortie à 2,5 et 3,5 fois le SMIC des allègements de cotisations maladie et famille pourraient affecter à terme la distribution des salaires.

**Graphique n° 8 : profil des allègements généraux
de cotisations patronales en 2019**



Source : Cour des comptes.

¹³⁶ BENNMARKE, Helge, MELLANDER, Erik, ÖCKERT, Björn, Do Regional Payroll Tax Reductions boost Employment?, *Labour Economics*, vol. 16, no. 5, 2009, p. 480-489.

¹³⁷ MALGOUYRES, Clément, MAYER, Thierry, Exports and Labor Costs: Evidence from a French Policy, *Review of World Economics*, vol. 154, n° 3, 2018, p. 429-454. MALGOUYRES, Clément, Coût du travail et exportations : analyses sur données d'entreprises, rapport de l'Institut des politiques publiques n° 20, janvier 2019.

¹³⁸ LIEPP, *Ibid*.

B - Encadrer les « niches sociales » en fonction d'une évaluation de leur efficacité

L'évaluation ne peut favoriser la maîtrise du coût des « niches sociales » qu'à certaines conditions. Il convient ainsi d'évaluer l'efficacité de ces dispositifs de manière robuste et d'en tirer les conséquences, en supprimant ou en clôturant ceux qui sont inefficaces. Dans l'attente des résultats de telles évaluations, l'efficacité incertaine des dispositifs qui n'ont toujours pas été évalués de manière robuste devrait conduire à en plafonner le coût. Enfin, il devrait être mis fin sans délai aux effets d'aubaine les plus manifestes.

1 - Évaluer les « niches » sociales avec des méthodes robustes et supprimer les dispositifs inefficaces ou inefficients

Il convient d'organiser au plus tôt l'évaluation de l'efficacité des dispositifs dérogatoires de plus de 100 M€ pour lesquels une évaluation par des méthodes statistiques *ex post* avec contrefactuel n'a encore jamais été réalisée¹³⁹. Ces travaux pourraient être inscrits au programme de travail des administrations économiques ou faire l'objet d'appels à projet de recherche à destination d'équipes universitaires reconnues pour leur expertise en matière d'évaluation quantitative des politiques publiques.

Quant aux dispositifs inférieurs à 100 M€, il conviendrait à tout le moins de mettre à jour le système de score mis au point dans la revue de dépenses de 2015 et calculé en fonction de critères d'efficience.

Ces évaluations devraient conduire à supprimer ou à fermer l'accès à de nouveaux bénéficiaires des dispositifs d'un coût supérieur à 100 M€ et évalués comme étant inefficaces par une évaluation robuste, ainsi que des dispositifs d'un coût inférieur pour lesquels le nombre d'indicateurs d'alerte issu du système de score précité excède un certain seuil.

¹³⁹ Soit quatorze dispositifs de plus de 100 M€ en 2017 : prévoyance complémentaire et retraite supplémentaire, déduction forfaitaire spécifique (DFS), titres restaurant, avantages accordés par les comités d'entreprise au titre de leurs activités sociales et culturelles, entreprises implantées dans les départements d'outre-mer, indemnités de rupture du contrat de travail ou de cession forcée des fonctions pour les mandataires sociaux, intéressement, participation, travailleurs occasionnels agricoles, chèque-repas du bénévole, chèques vacances, aide aux créateurs et repreneurs d'entreprise, prise en charge de cotisations des particuliers employeurs par la prestation d'accueil du jeune enfant (PAJE) et taux réduit de taxe sur les salaires pour les départements d'outre-mer.

Cet exercice devrait être conduit de manière transparente, ce qui suppose que les résultats des évaluations et les réformes envisagées pour supprimer ou clôturer les dispositifs inefficaces soient présentés dans un tableau de synthèse publié dans la présentation générale de l'annexe 5 au PLFSS et comportant des informations détaillées. Pour chaque dispositif, ce tableau devrait ainsi indiquer les objectifs poursuivis, les références exactes des travaux d'évaluation, la méthode utilisée¹⁴⁰, les résultats précis¹⁴¹, ainsi que la nature et l'échéance des évolutions envisagées lorsque les évaluations concluent à l'inefficacité du dispositif.

2 - À défaut d'évaluation robuste, organiser l'attrition des dispositifs les plus coûteux

Pour les dispositifs supérieurs à 100 M€ n'ayant pas encore fait l'objet d'une évaluation robuste, la valeur de référence pour le calcul de l'avantage ou du niveau du plafonnement devrait à tout le moins être gelée tant que leur efficacité n'a pas été démontrée.

L'avantage procuré par la plupart des dispositifs d'exemptions d'assiette est d'ores et déjà plafonné. Pour ces dispositifs, la valeur retenue pour plafonner l'avantage pourrait être gelée. Ainsi, les plafonds exprimés en euros ne seraient pas revalorisés¹⁴² ; la valeur de référence des plafonds exprimés en pourcentage du plafond annuel de la sécurité sociale (PASS)¹⁴³ ou du salaire minimum¹⁴⁴ serait figée à celle à fin 2019. Quant aux rares dispositifs pour lesquels l'avantage n'est pas plafonné¹⁴⁵, il conviendrait de même de le plafonner en valeur.

¹⁴⁰ Par exemple, évaluation *ex post* par des méthodes statistiques avec contrefactuel, simple indicateur de résultat, analyse qualitative, autre méthode.

¹⁴¹ Par exemple, le nombre d'emplois créés, le surcroît de probabilité de trouver un emploi stable ou de recourir à un emploi à domicile, etc. Lorsque les estimations présentent une forte variance, un intervalle de confiance devrait être précisé.

¹⁴² Déduction forfaitaire spécifique (DFS), titres restaurant, avantages accordés par les comités d'entreprise au titre de leurs activités sociales et culturelles (CESU préfinancé) et chèque-repas du bénévole.

¹⁴³ Prévoyance complémentaire et retraite supplémentaire, indemnités de rupture du contrat de travail ou de cession forcée des fonctions pour les mandataires sociaux, intéressement et participation.

¹⁴⁴ Chèques vacances (pour les entreprises dépourvues de comité d'entreprise).

¹⁴⁵ Avantages accordés par les comités d'entreprise au titre de leurs activités sociales et culturelles (hors CESU préfinancé) et contribution de ces derniers au financement des chèques vacances.

S'agissant des dispositifs d'exonération en fonction du salaire, seuls quelques dispositifs ont fait l'objet d'évaluations robustes (notamment l'aide à domicile employée par une association ou une entreprise auprès de personnes fragiles). Pour les autres, à moins qu'une extinction progressive ne soit programmée (exonérations en faveur des travailleurs occasionnels demandeurs d'emploi - TO-DE - du secteur agricole), la valeur du salaire minimum ou du plafond de la sécurité sociale qui sert de référence au calcul de l'avantage pourrait être gelée à son niveau à fin 2019.

3 - Circonscrire les effets d'aubaine les plus manifestes

Les dispositifs d'exemption d'assiette sont, pour la plupart, antérieurs à l'instauration de l'allègement général dégressif. Ils en renchérissent le coût en réduisant le niveau de rémunération servant de base au calcul du taux de l'allègement.

Cet effet a une ampleur particulière avec la déduction forfaitaire spécifique (DFS). Ce dispositif d'origine fiscale permet pour des raisons historiques aux employeurs de divers secteurs d'activité¹⁴⁶ d'évaluer de manière forfaitaire les frais professionnels à déduire de l'assiette des cotisations sociales. Dans de nombreux cas, ces déductions allant de 5 % à 40 % de l'assiette (dans la limite de 7 600 euros par salarié) conduisent à surestimer les frais professionnels par rapport à leur niveau réel.

Dès lors, la DFS conduit non seulement à exempter de toute cotisation de sécurité sociale une fraction du salaire, mais aussi à appliquer l'allègement général dégressif dans des conditions plus favorables que le droit commun. À titre d'illustration, un salarié rémunéré à 1,6 SMIC ne devrait pas être éligible à l'allègement général dégressif, sa rémunération équivalant au point de sortie du dispositif. Toutefois, après application d'une DFS à 40 %, son salaire abattu, devenu inférieur au SMIC, ouvre droit au taux maximum de la réduction générale dégressive. Au total, cet effet amplificateur de la DFS sur l'allègement général dégressif occasionne au régime général de sécurité sociale plus de 500 M€ de pertes de recettes, qui s'ajoutent au coût propre de ce dispositif (soit 1 Md€).

La suppression de l'effet d'aubaine supplémentaire apparu lors de l'instauration des allègements généraux de cotisations revêt un caractère prioritaire. Elle supposerait ainsi, pour les professions concernées par la

¹⁴⁶ De manière non limitative, le BTP (certains emplois), le nettoyage, l'aviation marchande, les médias, les visiteurs médicaux, les mannequins et les artistes. Selon l'estimation du ministère chargé de la sécurité sociale, 1,7 million de salariés entreraient dans le champ d'application de la DFS.

DFS, de réintégrer les éléments d'assiette abattus à la rémunération retenue pour calculer le taux de l'allègement général dégressif applicable.

Au-delà, la question de la pérennité de la DFS est posée au regard de l'étendue des allègements généraux comme de la suppression en 2001 de ce même dispositif dans le domaine fiscal (hormis pour les journalistes), qui constitue historiquement le motif de son application au domaine social.

Par ailleurs, la base de calcul de l'allègement général dégressif pourrait être élargie à d'autres éléments d'assiette exemptés déclarés dans la déclaration sociale nominative, leur non-prise en compte se traduisant, de même que pour la DFS, par un renchérissement du coût de l'allègement et un report de son point de sortie effectif au-delà de 1,6 fois le SMIC. Les cinq principaux éléments exemptés correspondent aux participations des employeurs à la prévoyance complémentaire et la retraite supplémentaire, à l'intéressement, à la participation, aux titres restaurant et aux plans d'épargne entreprise (soit 37,8 Md€ d'assiette exemptée au total en 2017).

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

Le coût global des « niches sociales » pour les régimes obligatoires de base de sécurité sociale et le FSV présenté à l'annexe 5 au PLFSS 2019 au titre de cette même année, soit 66 Md€, est amplement sous-évalué. Selon l'estimation de la Cour, il dépasserait 90 Md€ sur un périmètre plus exhaustif, quoiqu'encore incomplet, et même 100 Md€ en prenant aussi en compte les régimes conventionnels obligatoires de retraites complémentaires et d'assurance chômage des salariés.

Les lacunes relevées par la Cour dans la présentation des « niches sociales » donnée par l'annexe 5 aux PLFSS annuels ne permettent pas au Parlement de disposer d'une représentation exhaustive des dispositifs dérogatoires au droit commun de l'assujettissement aux prélèvements sociaux, ni de leur impact en termes de moindres recettes pour la sécurité sociale, avant comme après leur compensation éventuelle par l'État.

Le coût des « niches sociales » a fortement augmenté entre 2013 et 2019, sous l'effet de près de 29 Md€ de mesures nouvelles, essentiellement sous la forme de nouveaux allègements généraux de cotisations sociales et sans remise en cause de la plupart des dispositifs ciblés en faveur de secteurs d'activité, publics ou territoires particuliers.

À cet égard, la place aujourd'hui acquise par les allègements généraux de cotisations qui bénéficient à l'ensemble des employeurs de salariés interroge la définition même de la norme de référence en fonction de laquelle des règles particulières sont qualifiées de dérogatoires.

En tout état de cause, la règle de stabilisation du coût des dispositifs dérogatoires à l'assujettissement aux prélèvements sociaux fixée par la LPFP 2014-2019 n'a pas été respectée, y compris dans son interprétation la moins stricte. Le champ d'application incomplet et le caractère moins contraignant de la nouvelle règle définie par la LPFP 2018-2022 risquent de rendre inopérant ce levier d'encadrement.

L'évaluation continue à couvrir un champ partiel et est inégalement robuste sur le plan méthodologique. Seule une minorité de dispositifs a été évaluée selon les meilleures pratiques et les dispositifs évalués comme étant inefficaces ne sont que très rarement réduits ou supprimés.

Enfin, les risques que fait peser l'application des multiples dispositifs dérogatoires sur le recouvrement des prélèvements sociaux sont insuffisamment maîtrisés.

Une action déterminée s'impose par conséquent dans quatre directions : clarifier la norme de référence retenue pour l'identification des « niches », de façon articulée avec l'intégration souhaitable des allègements généraux au barème des cotisations sociales ; recenser et chiffrer exhaustivement les dispositifs dérogatoires, leur coût et leur compensation par l'État, quelles qu'en soient les modalités ; évaluer selon des méthodes robustes l'ensemble des dispositifs significatifs et en déduire des remises en cause, des adaptations ou, dans l'attente des évaluations, un gel des avantages qu'ils procurent ; réduire les risques liés au recouvrement des prélèvements sociaux.

La Cour formule ainsi les recommandations suivantes :

- 5. à l'annexe 5 au PLFSS, clarifier la norme de référence des « niches sociales », recenser et chiffrer ces dispositifs sur le champ le plus large de manière homogène et stable dans le temps et fournir une information exhaustive sur leur compensation financière par l'État, quelles qu'en soient les modalités (ministère chargé de la sécurité sociale) ;*
- 6. poursuivre l'évaluation des allègements généraux, évaluer par des méthodes statistiques robustes les « niches sociales » supérieures à 100 M€ et supprimer ou clôturer les dispositifs inefficaces (ministères concernés par les mesures dérogatoires) ;*
- 7. geler les valeurs de référence du calcul de l'avantage ou du plafond des « niches sociales » supérieures à 100 M€ dont l'efficacité n'a pas été démontrée par une évaluation fondée sur des méthodes statistiques robustes (ministère chargé de la sécurité sociale) ;*

8. *fiabiliser l'application des allègements généraux de cotisations par les entreprises en généralisant les contrôles automatisés de cohérence des montants d'exonération déclarés au titre de l'ensemble des salariés (au regard de la somme des montants déclarés par salarié) comme de chacun d'eux (au regard des données individuelles de rémunération et de durée du travail) (ACOSS).*
-