

## 6-4

# **BILAN COMPTABLE DU TRANSFERT DE RECETTES FISCALES EN COMPENSATION DES ALLEGEMENTS GENERAUX DE COTISATIONS ET DE L'EXONERATION DES HEURES SUPPLEMENTAIRES**

La loi de finances 2006 a profondément modifié le mécanisme de financement des exonérations générales : jusqu'au 31 décembre 2005, ces exonérations étaient compensées par l'Etat aux différents régimes de Sécurité sociale concernés via des dotations budgétaires ; à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, ces dotations ont été remplacées par l'affectation d'un panier de recettes fiscales. Un mécanisme d'équilibrage « à l'euro l'euro » avait été mis en œuvre pour l'année 2006 afin de garantir la neutralité de l'opération pour les régimes. Ce mécanisme a disparu à compter de 2007.

Par ailleurs, un nouveau dispositif d'exonération, concernant les heures supplémentaires et complémentaires et entré en vigueur le 1<sup>er</sup> octobre 2007 dans le cadre de la loi TEPA (travail, emploi et pouvoir d'achat), est financé lui aussi par l'affectation de recettes fiscales<sup>26</sup>. Le mécanisme de compensation à l'euro l'euro est prévu de manière pérenne pour ce dispositif.

### **Un traitement comptable compliqué par la cohabitation des logiques d'encaissements décaissements et de droits constatés**

Le financement des allègements généraux par une affectation de recettes fiscales en lieu et place de dotations budgétaires est effectué selon une logique d'encaissements-décaissements (E/D) : les recettes fiscales encaissées entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre d'une année servent à compenser les exonérations générales constatées entre ces mêmes dates.

Toutefois, en droits constatés (DC), système régissant les comptes des régimes de Sécurité sociale, les exonérations observées au cours d'une année civile diffèrent des exonérations dont les faits générateurs<sup>27</sup> se sont produits sur la même période. La comptabilité en droits constatés matérialise cette différence par l'inscription de produits à recevoir (PAR), correspondant à des montants enregistrés dans les comptes d'un exercice donné mais encaissés lors de l'exercice suivant.

### **Exercice 2007 : un bilan de la compensation des allègements généraux légèrement excédentaire**

A compter de l'exercice 2007, le mécanisme de compensation à l'euro l'euro qui prévalait en 2006 n'est plus juridiquement prévu, ce qui signifie qu'un écart positif ou négatif entre les recettes fiscales et les allègements aura des conséquences directes pour la Sécurité sociale.

Au moment de la préparation de la LFSS 2007, les allègements généraux avaient été évalués à 20,2 Md€ (E/D). Les recettes fiscales attendues étaient quant à elles évaluées à 20,4 Md€ (E/D). Le surplus de recettes ainsi attendu (environ 250 M€) devait être transféré à la CNAM. Toutefois, la révision des prévisions réalisée après la clôture des comptes de l'exercice 2006 a remis en cause ces anticipations (cf. tableau 1) ; au moment de la LFR 2007, c'est un déficit de plus de 900 M€ qui était attendu.

<sup>26</sup> Pour une présentation détaillée de la composition des deux paniers de recettes fiscales, se reporter au point thématique publié en mai 2008 par le Secrétariat général de la Commission des comptes de la Sécurité sociale (n°11).

<sup>27</sup> Le fait générateur étant ici la période d'emploi au titre de laquelle le salaire ouvrant droit à l'exonération est versé. Dans le cas général, il existe un décalage d'un mois entre ces deux événements.

**Tableau 1 - Evolution des prévisions et ajustements concernant l'exercice 2007**

*En encaissements-décaissements, en millions d'euros*

Date	Explication	Allégements généraux	Recettes fiscales	Ecart
Automne 2006 (LFSS 2007)		20 163	20 411	248
1 <sup>er</sup> semestre 2007	Dynamique supérieure (base 2006)	430	100	
	Régularisations sur les heures rémunérées	700		
	Modification du mode de calcul de l'allègement	100		
	Révisions des prévisions (dynamique 2007)	140	100	
		21 532	20 611	-921
Automne 2007 (LFR 2007)	Ajout au panier (taxe sur les salaires et droits tabacs)		1 010	
		21 532	21 621	89
Printemps 2008	Bilan effectif en encaissements-décaissements	21 463	21 617	154

Source: DSS

Plusieurs éléments ont modifié les données relatives à la compensation des allègements. Tout d'abord, les pertes de recettes induites par les allègements généraux se sont révélées, au cours de l'exercice 2006, supérieures à ce qui avait été initialement prévu, ce qui a relevé la base de la prévision 2007 d'environ 430 M€.

Ensuite, des régularisations relatives à la prise en compte des heures rémunérées non travaillées dans le calcul des allègements « Fillon » se sont traduites par un surcoût de l'ordre de 700 M€ imputé en 2007 au titre des exercices 2006 et 2007.

Enfin, la loi TEPA a modifié le mode de calcul des allègements afin de neutraliser les heures supplémentaires dans le calcul de la réduction. Ceci a un impact de 100 M€ en encaissements-décaissements sur 2007.

Ces trois éléments se traduisent donc par un manque à gagner supplémentaire d'un peu plus de 1,2 Md€. Par ailleurs, la révision des prévisions opérée à l'été 2007 met en évidence une perte de cotisations non anticipée de 140 M€. Ces différentes révisions conduisent à une perte totale de cotisations du fait des allègements généraux d'environ 21,5 Md€, supérieure de 1,3 Md€ à la prévision de la LFSS.

D'un autre côté, le rendement du panier fiscal en 2007 est réévalué à 20,6 Md€ compte tenu de la plus-value de 100 M€ enregistrée en 2006 et de la révision du rendement du panier à l'été 2007 (rendement supplémentaire de 100 M€). A l'automne 2007, un écart négatif de plus de 900 M€ en encaissements-décaissements était donc attendu.

**Tableau 2 - Bilan 2007 de la compensation des pertes de recettes liées aux allègements généraux par le panier de recettes fiscales**

	Opérations observées en 2007 afférentes à 2006 (1)	Opérations observées en 2007 afférentes à 2007 (2)	Opérations observées en 2008 afférentes à 2007 (3)
Perte de cotisations	2 153	19 310	2 432
Recettes fiscales	2 266	19 351	2 429
<b>Ecart</b>	<b>113</b>	<b>41</b>	<b>-3</b>
<i>Bilan en encaissements-décaissements</i>			
Perte de cotisations (1) + (2)	21 463		
Recettes fiscales (1) + (2)	21 617		
<b>Solde global (en E/D)</b>	<b>154</b>		
<i>Bilan en droits constatés</i>			
Perte de cotisations (2)+(3)	21 742		
Recettes fiscales (2)+(3)	21 780		
Solde avant facturation de l'écart en E/D	37		
Facturation à l'Etat de l'écart négatif en E/D	0		
Produits comptabilisés	21 780		
<b>Solde global (en droits constatés)</b>	<b>37</b>		

Source : Régimes de sécurité sociale

La LFR 2007 a alors complété le panier de recettes en transférant à la sécurité sociale les parts de la taxe sur les salaires (5%) et des droits de consommation sur les tabacs (5,21%) qui demeuraient jusque-là affectées à l'Etat. Ces recettes supplémentaires venaient majorer le panier fiscal de 1 Md€, ce qui devait conduire à un léger excédent d'environ 90 M€ en encaissements-décaissements. Le bilan 2007 en encaissements-décaissements fait finalement apparaître un excédent plus élevé que prévu se montant à 154 M€ (cf. tableau 2) : 113 M€ sur les opérations afférentes à 2006 et 41 M€ sur les opérations afférentes à 2007.

Les recettes afférentes à 2007 encaissées début 2008 se sont élevées à 2 429 M€, soit un montant inférieur de 3 M€ aux pertes de cotisations enregistrées début 2008 au titre de 2007. En ajoutant ces -3 M€ aux 41 M€ encaissés en 2007 et rattachés à 2007, le bilan fait donc apparaître en 2007 un excédent en droits constatés de 37 M€ (du fait des arrondis).

### **L'exonération des heures supplémentaires en 2007 : un bilan équilibré par construction**

Initialement, l'impact pour les recettes de la Sécurité sociale de l'exonération des heures supplémentaires était estimé à 4,1 Md€ en année pleine, et 273 M€ au titre de l'exercice 2007 (E/D). La recette fiscale affectée à la sécurité sociale destinée à couvrir les pertes de cotisations induites par cette mesure en 2007 est une part (22,38%) de la taxe sur les véhicules des sociétés (TVS), part qui devait générer 273 M€ de recettes (E/D).

Fin décembre, les exonérations liées aux heures supplémentaires ont finalement généré un manque à gagner de 263 M€, tandis que la taxe sur les véhicules des sociétés a rapporté 260 M€. En vertu du mécanisme de compensation à l'euro l'euro, l'écart de 3 M€ a donc donné lieu à une facturation d'un même montant adressée à l'Etat (cf. tableau 3).

Le passage de la logique d'encaissements-décaissements à la logique de droits constatés est également complexe. Bien qu'il n'existe aucun mécanisme de compensation en droits constatés, le législateur a en effet souhaité que l'opération d'exonération des heures supplémentaires n'ait pas d'incidence sur le solde comptable des caisses.

La perte de cotisations liée aux exonérations sur les heures supplémentaires et complémentaires s'élève pour l'année 2007, en droits constatés, à 654 M€ (263 M€ enregistrés entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre et 391 M€ constatés en janvier 2008 au titre de 2007). Du côté des recettes fiscales, aux montants enregistrés en caisse (260 M€ au titre de la TVS et 3 M€ au titre de la dette de l'Etat) s'ajoutent les montants correspondant aux PAR 2007, sachant que :

- la TVS donnant lieu à un seul versement en fin d'année, elle ne génère aucun PAR (pas de décalage entre l'exercice d'encaissement et l'exercice de rattachement du fait générateur) ;
- la TVA sur les producteurs d'alcools, dont le produit est perçu avec environ un mois de décalage, a donné lieu à l'inscription d'un PAR d'un montant de 223 M€ ;
- 168 M€ ont été enregistrés au titre de la contribution sociale sur les bénéfices des sociétés, dernier impôt affecté à la sécurité sociale pour compenser ces exonérations, afin d'équilibrer les comptes en droits constatés.

Pour l'exercice 2007, les mécanismes prévus dans le cadre de la loi TEPA viennent donc compenser les pertes de cotisations liées aux exonérations sur les heures supplémentaires, assurant ainsi l'équilibre de l'opération en droits constatés.

### **Exercice 2008 : le bilan de la compensation des allègements généraux et de l'exonération des heures supplémentaires devrait être équilibré**

En droits constatés, la prévision de rendement du panier de recettes fiscales en 2008 pour le régime général s'établit à 21,9 Md€ (23,15 Md€ pour tous régimes), ce qui devrait compenser les allègements généraux, évalués également par l'ACOSS à 21,9 Md€ pour 2008.

L'exonération des heures supplémentaires devrait générer un manque à gagner pour le régime général de 3,3 Md€, compensé intégralement par les recettes fiscales.

**Tableau 3 - Bilan 2007 de la compensation des pertes de recettes liées aux exonérations sur les heures supplémentaires par le panier de recettes fiscales**

	Opérations observées en 2007 afférentes à 2006 (1)	Opérations observées en 2007 afférentes à 2007 (2)	Opérations observées en 2008 afférentes à 2007 (3)
Perte de cotisations	0	263	391
Recettes fiscales	0	260	391
<b>Ecart</b>	<b>0</b>	<b>-3</b>	<b>0</b>
<i>Bilan en encaissements-décaissements</i>			
Perte de cotisations (1) + (2)	263		
Recettes fiscales (1) + (2)	260		
<b>Solde global (en E/D)</b>	<b>-3</b>		
<i>Bilan en droits constatés</i>			
Perte de cotisations (2)+(3)	654		
Recettes fiscales (2)+(3)	651		
Solde avant facturation de l'écart en E/D	-3		
Facturation à l'Etat de l'écart négatif en E/D	<b>3</b>		
Produits comptabilisés	654		
<b>Solde global (en droits constatés)</b>	<b>0</b>		

Source : Régimes de sécurité sociale

**Tableau 4 - Bilan comptable 2007 de l'affectation du panier de recettes, par régime**

(en droits constatés, en M€)	Allègements généraux			Exonération des heures supplémentaires		
	Produits de recettes fiscales	Allègements généraux	Ecart	Produits de recettes fiscales	Exonération des heures supplémentaires	Ecart
CNAM-Maladie	8 738	8 745	-7	109	110	-1
CNAM-AT	1 809	1 801	8	16	16	0
CNAF	3 695	3 692	3	26	26	0
CNAV	6 405	6 392	13	461	463	-2
<b>Total régime général</b>	<b>20 647</b>	<b>20 629</b>	<b>18</b>	<b>611</b>	<b>614</b>	<b>-3</b>
Salariés agricoles	1 067	1 048	19	39	39	0
SNCF	25	26	-1			
CRPCEN	25	23	2	0,1	0,1	0
ENIM	12	13	0			
Mines	3	3	0			
RATP	0,5	0,6	0			
<b>Total général</b>	<b>21 780</b>	<b>21 742</b>	<b>37</b>	<b>651</b>	<b>654</b>	<b>-3</b>

*Ecart* : au premier ordre, il s'agit de l'impact comptable 2007 de la substitution dotations budgétaires / panier de recettes fiscales dans le mécanisme de financement des allègements généraux (exonération des heures supplémentaires) *avant prise en compte des relations financières entre régimes*.

Ainsi, le régime général a inscrit dans ses comptes 2007 pour 18 M€ de produits de recettes fiscales en plus que ce qu'il aurait enregistré comme prises en charge de cotisations par l'Etat au titre des allègements généraux dans l'ancien système (avant 2006). Le régime des salariés agricoles a enregistré un excédent de 19 M€. Or, ce régime étant financièrement intégré au régime général, cela se traduit comptablement pour ce dernier par une amélioration de son solde de 37 M€ (18 M€ + 19 M€).

*Note complémentaire* : les recettes fiscales affectées aux régimes des salariés agricoles, au régime des mines, à la SNCF et à la RATP viennent compenser notamment les exonérations de cotisations patronales famille. La part de ces recettes venant couvrir les exonérations famille, qui représentent un montant de 0,2 Md€ en 2007, est retracée in fine dans les comptes de la CNAF. Ainsi le montant de recettes fiscales affectées à la compensation des exonérations générales en 2007 enregistré dans les comptes des régimes général est de 20,8 Md€ (20,6 + 0,2). C'est ce montant qui est détaillé dans la fiche 3-3 consacrée aux recettes fiscales du régime général.