

Chapitre V

Le financement de la sécurité sociale par l'impôt

PRESENTATION

Distincts des cotisations sociales et de la contribution sociale généralisée (CSG)¹²², les impôts et taxes affectés (ITAF) au financement de la sécurité sociale regroupent un ensemble hétérogène d'impôts, ou de parts d'impôt, dont le montant cumulé atteignait 54 Md€ en 2011¹²³, soit 12 % des recettes des régimes de base et dont la caractéristique commune réside dans la qualification d'impositions de toute nature affectées à la sécurité sociale.

Longtemps demeurée marginale, la fiscalité affectée n'a atteint une dimension significative qu'à partir des années 2000, marquées par l'impact croissant des allègements de cotisations sociales sur les recettes de la sécurité sociale. Depuis 2006, la part des ITAF dans les ressources des régimes de base et en particulier du régime général, est en constante progression, l'apport de ressources nouvelles à la sécurité sociale empruntant davantage la voie d'une augmentation de leur nombre et de leur produit plutôt que celle d'un relèvement de la contribution sociale généralisée (I).

Cet ensemble constitue désormais de facto, aux côtés des cotisations et de la CSG, un troisième pilier du financement de la sécurité sociale. Il se présente cependant comme un agrégat foisonnant, principalement assis sur la consommation et dont le dynamisme contrasté fragilise certains régimes et branches. Il apparaît instable, d'une lisibilité insuffisante, peu responsabilisant dans ses modalités pour les organismes de sécurité sociale qui en bénéficient et la gestion de ces impôts et taxes, éclatée entre plusieurs administrations, n'est pas suffisamment transparente (II).

Une meilleure structuration de ce dispositif au sein de l'ensemble des ressources de la sécurité sociale apparaît désormais nécessaire, afin de garantir la transparence, la pérennité et la stabilité de son financement (III).

122. La contribution sociale généralisée n'est pas comprise dans le périmètre du présent chapitre. Elle fera l'objet d'investigations spécifiques de la Cour.

123. Hors prélèvements alimentant la caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CNSA), le fonds national des solidarités actives (FNSA) et le fonds CMUC.

I - Une place croissante dans le financement de la sécurité sociale

Trois principales catégories de recettes devraient assurer en 2012 plus de 90 % des ressources des régimes de base¹²⁴ : les cotisations, pour 64 %, soit 280 Md€, la CSG, pour 16 %, soit 72 Md€, enfin les impôts et taxes affectés (ITAF), pour 12 %, soit 54 Md€.

Cette dernière catégorie dont les contours varient selon les années et selon les documents budgétaires, rapports et annexes joints aux projets de loi de finances et aux projets de loi de financement de la sécurité sociale¹²⁵, rassemblait en 2011 une cinquantaine d'impôts et taxes différents, auxquels la loi de finances initiale pour 2012 a ajouté une taxe sur les sodas et les boissons sucrées, ainsi que les taxes qui finançaient jusqu'alors directement l'agence française de sécurité sanitaire des produits de santé (AFSSAPS).

Sur cet ensemble, les dix premiers prélèvements représentaient 85 % du produit total en 2011 et les trois premiers (taxe sur les salaires, droits de consommation sur les tabacs et TVA sur certains produits -tabacs, alcools, produits pharmaceutiques-) 61 %.

124. Les autres recettes sont composées essentiellement de transferts en provenance d'organismes tiers (notamment du fonds de solidarité vieillesse -FSV- et de la caisse nationale de solidarité pour l'autonomie -CNSA-) et de contributions publiques principalement de l'Etat (comme les subventions aux régimes spéciaux de retraite).

125. Les annexes au PLF « voies et moyens » et « bilan des relations financières entre l'Etat et la protection sociale » ajoutent aux ITAF répertoriés par la commission des comptes de la sécurité sociale les ressources du fonds CMUC et du FNSA. L'annexe 6 du PLFSS retient le même périmètre, dont sont cependant exclues diverses taxes affectées à des régimes particuliers, telles la contribution tarifaire d'acheminement revenant à la caisse nationale des industries électriques et gazières (CNIEG). L'annexe 4 au PLFSS, qui contient une évaluation des recettes des régimes de sécurité sociale par grande catégorie, dont les ITAF, ignore les prélèvements effectués au profit du fonds CMUC et du FNSA, comme le fait le rapport sur les prélèvements obligatoires et leur évolution, qui est le seul document budgétaire à présenter des données sur les ITAF en droits constatés. L'ensemble de ces documents répertorient la CSG et la CRDS parmi les taxes affectées.

Principaux impôts et taxes affectés à la sécurité sociale*En M€*

	2010	2011
Taxe sur les salaires	11 437	11 644
Droit de consommation sur les tabacs	8 257	10 908
TVA « sectorielles » (tabacs, alcools, produits pharmaceutiques)	8 544	10 114
Contribution de solidarité sur les sociétés (C3S) de base et additionnelle	5 089	5 255
Droit de consommation sur les alcools	2 111	2 126
Prélèvement social sur les produits de placements	1 170	1 808
Prélèvement social sur les revenus du patrimoine	916	1 058
Contribution sociale sur les bénéfices	823	850
Taxe sur les véhicules de société	995	928
Contribution sur les contrats d'assurance en matière de circulation de véhicules terrestres à moteur	946	972
Forfait social	632	1 056
Taxe sur les conventions d'assurance sur les contrats assurance maladie		891
Taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation (« exit tax »)		836
Total	40 920	48 446
Ensemble des ITAF (tous régimes et fonds)	45 915	53 691

Source : DSS, ACOSS, DGFIP ; données en encaissements/décaissements

Les nouvelles mesures de recettes adoptées fin 2011¹²⁶, essentiellement dans le cadre de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2012 et de la loi de finances rectificative du 19 septembre 2011, se traduisent par une prévision d'accroissement de plus de 3 Md€ du produit des ITAF pour 2012. Au-delà, les mesures additionnelles adoptées en 2012 au terme du vote de la loi de finances rectificative du 16 août 2012 devraient se traduire en année pleine par une augmentation du rendement

126. Les principales sont le relèvement de 2,2 % à 3,4 % du taux du prélèvement social sur les revenus du capital, la hausse du taux du forfait social de 6 % à 8 %, le passage de 3,5 % à 7 % du taux de la TSCA sur les contrats solidaires et responsables et l'effet de la hausse de 6 % des prix du tabacs aux 1er octobre 2011 et 2012.

des ITAF de plus de 2 Md€¹²⁷, tandis que leur impact sur 2012 serait limité à moins de 0,8 Md€. Le montant total des ITAF devrait ainsi, toutes choses égales par ailleurs, s'élever à près de 60 Md€ dès 2013.

L'importance de ces prélèvements est le résultat d'une évolution relativement récente, qui remonte au début de la décennie 2000.

A – Un mode de financement marginal jusqu'au début des années 2000

1 – Un financement fiscal longtemps confiné aux régimes des non-salariés et aux fonds de financement

Avant 2000, les ITAF n'ont représenté une part significative des ressources que dans le cas des régimes des non-salariés, leur affectation étant destinée à pallier l'insuffisance des cotisations. Le régime des exploitants agricoles a ainsi été financé depuis l'origine pour plus d'un tiers de ses ressources par des taxes affectées, dont une fraction de TVA jusqu'en 2004. Les régimes des non-salariés non agricoles, aujourd'hui regroupés au sein du RSI, sont quant à eux financés depuis 1970 par la contribution de solidarité sur les sociétés (C3S), à hauteur d'environ un cinquième de leurs recettes totales.

2 – Un régime général peu concerné jusqu'à une période récente

En revanche, le régime général n'a jamais vu son financement par ITAF dépasser la part de 2,5 % avant 2000. Après la mise en place temporaire de taxes sur le revenu imposable au profit de la CNAV, c'est la branche maladie qui a reçu à partir de 1995 l'essentiel des impôts nouvellement affectés (essentiellement des fractions de droits de consommation sur le tabac), le financement fiscal des branches vieillesse et famille étant limité aux prélèvements sur les revenus du capital.

127. Soit 2,6 Md€ au titre de l'augmentation de deux points du taux du prélèvement social sur les revenus du capital (mesure conservée de la LFR de mars 2012), 2,3 Md€ au titre du passage de 8 % à 20 % du taux du forfait social, 0,3 Md€ au titre du relèvement du prélèvement social sur les « stock-options » et de l'assujettissement aux prélèvements sociaux des revenus immobiliers des non-résidents, desquels il faut déduire 3 Md€ au titre de la réduction du champ des exonérations sur les heures supplémentaires aux entreprises de moins de 20 salariés, qui se traduit par une réduction des transferts d'impôts affectés jusqu'ici à sa compensation (la TVA sur les alcools, une fraction de droits sur les tabacs et le produit de la contribution sociale sur les bénéfices).

Etant donné le poids du régime général dans l'ensemble des régimes de base, la part du financement par ITAF dans les ressources totales de ces régimes est donc demeurée marginale avant 2000, ne dépassant pas la barre de 4 %.

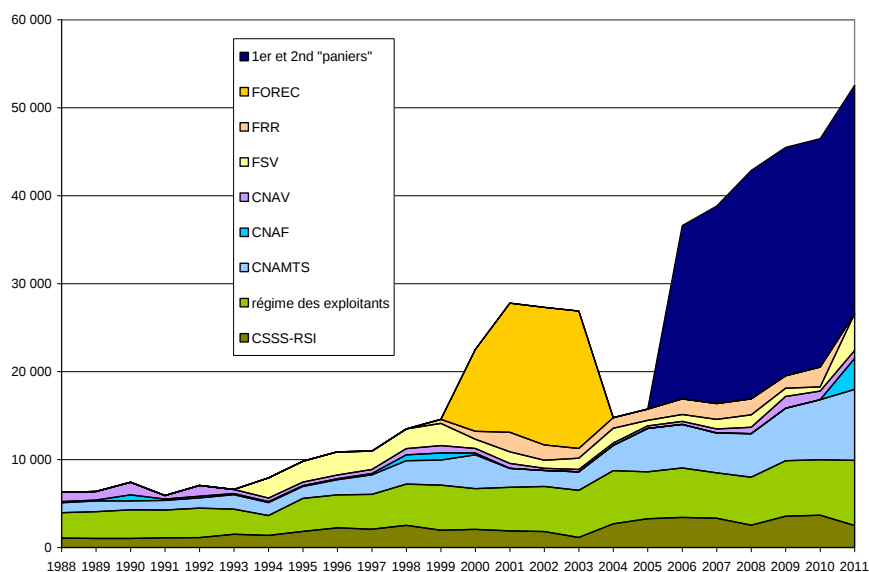
B – La montée en puissance de la fiscalité affectée à la sécurité sociale

La montée en puissance des ITAF sur la décennie 2000 s'explique d'une part par la nécessité de financer le coût croissant des allègements de cotisations sociales, qui pesait alors essentiellement sur le budget de l'Etat en vertu du principe de compensation posé par la loi de 1994 et d'autre part, par le souci d'apporter des ressources nouvelles pour réduire le déficit de la sécurité sociale et financer la dette sociale sans augmenter la CSG, la CRDS ou les cotisations.

La recherche d'une solution optimale pour financer les allègements de charges s'est traduite par un mouvement d'aller-retour entre débudgétisation et rebudgétisation, qui s'est dénoué en 2006 par la mise en place d'un dispositif affectant directement des ITAF aux régimes et branches concernés.

Evolution du montant des impôts affectés aux fonds et aux principaux régimes de base entre 1988 et 2011¹²⁸

En M€



Source : Données issues des rapports de la commission des comptes de la sécurité sociale

1 – Le financement des allègements de cotisations sociales

Les ITAF ont été progressivement mobilisés pour financer la politique d'allègement des cotisations patronales sur les bas salaires menée par les gouvernements successifs, renforcée à partir de 1998 par la mise en place de la réduction du temps de travail.

L'instauration en 2000 d'un fonds dédié, le FOREC, lui-même financé exclusivement par des recettes fiscales affectées, a conduit à un doublement de la part des ITAF au sein du financement de la sécurité sociale. Cette opération a permis de ne pas répercuter sur les dépenses de

128. Les « premier et second paniers » renvoient à l'ensemble d'impôts et taxes affectés aux différents régimes et branches de sécurité sociale pour compenser l'impact sur leur financement des allègements de charge décidés dans le cadre de la loi du 17 janvier 2003 relative aux salaires, au temps de travail et au développement de l'emploi (« premier panier » compensant les allègements généraux « Fillon ») et dans le cadre de la loi du 21 août 2007 sur le travail, l'emploi et le pouvoir d'achat (« second panier » compensant les exonérations « TEPA » sur les heures supplémentaires).

l'Etat l'augmentation du coût des allègements de cotisations (+25 % en 2001). Objet de nombreuses critiques, notamment de la Cour¹²⁹, le FOREC a été supprimé à compter du 1^{er} janvier 2004.

Le FOREC

Le fonds de financement de la réforme des exonérations de charges sociales (FOREC) a été créé par la LFSS pour 2000 sous la forme d'un établissement public de l'Etat. Chargé d'assurer le financement de la compensation des exonérations de cotisations sociales sur les bas salaires, notamment au titre de la réduction du temps de travail, ce fonds était alimenté en recettes par différents impôts et taxes affectés, pour partie nouveaux, pour partie affectés antérieurement au budget de l'Etat, ou enfin dirigés auparavant vers l'assurance-maladie (droits tabacs, taxe sur les véhicules terrestres à moteur) et vers le fonds de solidarité vieillesse (FSV).

Durant ses trois années d'existence (2000-2003), le FOREC a fait l'objet de nombreuses critiques, portant notamment sur les éléments suivants :

- la présence parmi ses ressources de prélèvements auparavant dirigés vers la CNAMTS et le FSV revenait à faire financer par la sécurité sociale une partie du coût des « 35 heures » ;
- constitué tardivement¹³⁰, il affichait en 2000 et 2001 des déficits de 1,7 Md€ et 0,7 Md€, représentatifs d'une créance de l'ACOSS sur l'Etat, garant en dernier ressort du FOREC. La dette de l'Etat a finalement été apurée par des versements de la CADES à l'ACOSS en 2003 et 2004 ;
- les dynamiques divergentes des exonérations de charges et des recettes du fonds ne permettaient d'assurer son équilibre annuel qu'au prix d'ajustements permanents des ressources affectées.

La suppression du FOREC a été alors présentée comme une mesure de clarté et de sincérité du budget de l'Etat organisant le retour à une inscription en dépense budgétaire du coût d'un dispositif en faveur de l'emploi désormais unifié dans le cadre de l'allègement dit « Fillon » sur les bas salaires instauré en 2003. Dans le même temps, l'ensemble des recettes du fonds a été réaffecté à l'Etat. Cette suppression a ramené fin 2004 la proportion des ITAF dans les ressources du régime général à son niveau de 1985, soit moins de 1,5 %.

129. Après avoir demandé l'établissement d'un compte consolidé du FOREC et des organismes de sécurité sociale (RALFSS 2001), la Cour a insisté sur l'absence de lisibilité liée aux ajustements annuels successifs (RALFSS 2002).

130. Alors que le FOREC a été créé en janvier 2000, les conventions entre l'ACOSS et l'Etat n'ont été signées qu'en décembre 2000 et janvier 2001.

Après deux années de financement budgétaire des exonérations de charges sociales, la réforme de 2006 a consisté à affecter directement aux régimes de sécurité sociale un panier de recettes fiscales pour compenser le coût de ces exonérations, de manière à faire échapper l'évolution dynamique de cette dépense aux contraintes de la norme de dépenses publiques retenue pour la préparation des lois financières et affichée dans le programme de stabilité présenté au niveau européen.

Cette réforme a conduit instantanément à un doublement du poids des ITAF dans les recettes de l'ensemble des régimes. Le dynamisme du coût de ces allègements, intégralement compensé par des ajustements sur le périmètre des impôts affectés et l'affectation de nouvelles taxes pour le financement des exonérations sur les heures supplémentaires, au sein d'un « second panier », ont accentué en 2007 et 2008 la progression du poids du financement fiscal des régimes de base.

En organisant un allègement supplémentaire des cotisations sociales, portant sur les cotisations patronales familiales, compensé par un relèvement de 1,6 point de la TVA à taux normal et une hausse du taux du prélèvement social sur les revenus du capital, la loi de finances rectificative de mars 2012 visait à prolonger ce mouvement. Cette mesure a été abrogée par la loi de finances rectificative du 16 août 2012, qui a également supprimé à compter du 1er septembre 2012 l'essentiel des exonérations de charges sur les heures supplémentaires.

2 – L'apport de ressources supplémentaires

Indépendamment du financement des allègements de cotisations, le financement par recettes fiscales affectées a été retenu de façon quasiment systématique au cours des dernières années pour apporter de nouvelles ressources à la sécurité sociale.

a) Le besoin de financer une partie du coût de la réforme des retraites

La réforme des retraites de 2010 s'est accompagnée, pour la sécurité sociale, par un apport de 3,7 Md€ en 2011, dont 1,7 Md€ proviennent d'un accroissement net du produit des ITAF, notamment par transfert de fractions de TVA (TVA sectorielles sur le secteur médical) et de droits tabacs. Ces recettes nouvelles ont conduit au final à un accroissement des ressources du FSV afin que ce dernier finance une

partie du coût des minima de pensions bénéficiant aux retraités du régime général et des régimes alignés¹³¹.

b) Une substitution en 2011 à une augmentation de CRDS

Le financement de la reprise de dette sociale par la CADES votée en LFSS 2011 s'est traduit quant à lui par un apport de 3,5 Md€ d'ITAF à la CNAF en contrepartie d'un transfert de CSG vers la CADES. Pour cette opération, les nouvelles taxes affectées, au demeurant non pérennes, ont été une alternative à un relèvement de la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS).

c) Le choix de la fiscalité pour compenser des niches sociales et pour réduire les déficits de l'assurance maladie

La réduction des niches sociales s'est opérée par la création ou l'augmentation de taux de taxes ad hoc assises sur des éléments d'assiettes exemptés de cotisations sociales. Il en est ainsi du forfait social, assis pour l'essentiel sur l'intéressement et la participation et dont le taux aura été multiplié par dix depuis sa création en 2009. Son rendement devrait ainsi passer de 1,1 Md€ en 2011 à près de 3,8 Md€ en 2013 en raison du relèvement de son taux à 20 % par la loi de finances rectificative d'août 2012. De nombreuses autres taxes ont de fait été créées, ou ont vu leur taux augmenter depuis 2005, pour financer les dépenses d'assurance maladie (contributions sociales sur les « stock-options » en 2008, contributions sur les revenus du capital-risque, prélèvements sur les jeux et les appels surtaxés en 2010, C3S additionnelle en 2005), souvent en restaurant l'universalité du prélèvement social.

Au cours de la période 2005-2012, la fiscalité affectée a ainsi été systématiquement préférée à l'apport de ressources nouvelles par des mesures portant sur les cotisations sociales ou la CSG. Ce mouvement traduit une volonté de contenir, dans la recherche d'un meilleur équilibre des comptes sociaux, le poids des ressources assises sur le travail, de diversifier les modalités de financement de la protection sociale mais aussi une préférence pour des ajustements plus diffus et moins visibles que des augmentations de CSG, de CRDS ou de cotisations sociales. Il a

131. Le schéma de financement correspondant prévoit que la CNAMTS bénéficie d'un transfert de TVA (1 Md€) et de droits tabac (350 M€) en provenance de l'Etat ainsi que d'une augmentation du taux du forfait social (350 M€). En contrepartie, elle cède au FSV le produit de la C3S additionnelle (1 Md€) et une part du produit du forfait social (700 M€).

abouti à une profonde redéfinition des lignes de partage des différents modes de financement des régimes de sécurité sociale, entre cotisations, CSG, fiscalité affectée, selon une démarche essentiellement opportuniste.

C – Un degré de fiscalisation hétérogène entre les différentes branches et les différents régimes

Au-delà de leur affectation à la sphère sociale, la répartition des ITAF par régime et par branche a fait l'objet de modifications incessantes. Ces dernières ont constitué au cas par cas des réponses de circonstance à des questions de financement à court terme. Elles aboutissent à une situation très hétérogène au regard du degré de fiscalisation de chaque branche.

Ainsi, si toutes les branches ont été concernées par la montée en charge du financement fiscal des allègements de cotisations entre 2005 et 2008, comme le montre le tableau ci-après, la branche maladie voit sa part de fiscalité progresser encore nettement au-delà de 2009 (sous l'effet notamment de la mise en place du forfait social pour le régime général et de l'affectation de la taxe sur les véhicules de société au régime des exploitants agricoles). Mais en 2011, c'est la branche famille qui reçoit le plus d'ITAF en part relative après les opérations liées au financement de la reprise de dette par la CADES. En revanche, la branche AT-MP a vu son financement par la fiscalité quasiment disparaître en 2011 : elle ne reçoit plus de compensation au titre des allègements dits « Fillon » puisque le périmètre de ceux-ci n'intègre plus depuis 2011 les cotisations AT-MP.

Evolution de la part des ITAF dans les ressources de l'ensemble des régimes de base entre 2005 et 2011

	<i>En %</i>						
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011 (p)
Toutes branches	4,8	9,4	9,6	10,1	10,9	10,9	11,8
Maladie	7,6	12,2	11,8	12,1	13,6	13,7	14,7
Vieillesse*	3,6	7,1	7,5	8,2	8,7	8,4	8,4
Famille	0,8	6,6	7,3	7,4	7,4	7,9	15,1
AT-MP	2,0	15,3	17,2	18,0	18,0	16,8	1,5

**hors prise en compte des ITAF finançant le FSV*

Source : Données PLFSS, calculs Cour des comptes

1 – Le régime général désormais premier bénéficiaire de la fiscalité affectée

Le régime général, principal concerné par les allègements généraux de charges sociales ainsi que par la reprise de dette opérée en 2011 et par le volet recettes de la réforme des retraites, a vu sa proportion de financement fiscal pratiquement décupler entre 2004 et 2011. Elle est désormais légèrement supérieure à 12 %. Le régime concentre maintenant 75 % du produit des impôts affectés à l'ensemble des régimes de base.

2 – Des régimes des non-salariés aux ressources fiscales toujours significatives

L'apport de la C3S demeure important pour les branches vieillesse du régime des indépendants (plus de 20 %). Il a en revanche été fortement réduit pour la branche maladie du RSI en 2011 avec le transfert de 30,89 % du produit de la C3S vers le régime des exploitants agricoles, destiné à neutraliser les effets de la suppression de la compensation démographique maladie entre ces deux régimes.

Outre ce transfert, la branche maladie du régime des exploitants agricoles avait déjà bénéficié de l'apport du produit de la taxe sur les véhicules de société en 2009. Cette branche est dorénavant financée à hauteur de plus de 60 % par des ITAF.

*
* *

Représentant aujourd'hui près de 12 % des ressources de l'ensemble des régimes de base, la fiscalité affectée fait ainsi désormais figure de troisième pilier du financement de la sécurité sociale, aux côtés des cotisations et de la CSG.

II - Une source de financement dépourvue de lisibilité et de cohérence d'ensemble

Si les impôts et taxes affectés permettent une diversification d'assiette dans le financement de la sécurité sociale, les bénéfices que l'on aurait pu en attendre sont obérés par l'instabilité et la complexité de ce dispositif. Celui-ci est de ce fait insuffisamment responsabilisant et pose de sérieux problèmes de pilotage.

A – Des avantages limités en termes de diversification d’assiette et de dynamisme des prélèvements

1 – Un dispositif qui fait une part importante aux impôts et taxes assis sur la consommation

Les ITAF assis sur la consommation constituaient de loin en 2011 la catégorie la plus importante : à 26,4 Md€, ils représentaient 49 % du total¹³². Les ITAF assis sur la consommation recouvrent pour l’essentiel les droits sur les alcools et les tabacs, pour un montant de 14,5 Md€ en 2011. A ces taxes « comportementales » s’adjoignaient jusqu’à la fin 2011 les TVA sectorielles sur l’alcool, le tabac, le médicament et certaines prestations de santé.

Les recettes de TVA dirigées vers la sécurité sociale

Le BAPSA¹³³ a été financé jusqu’en 2004 par une part des recettes de TVA, représentant 0,70 % des recettes totales nettes. Le montant affecté à ce titre au régime agricole s’élevait à 4,1 Md€ en 2000 et 2001.

Les parts de TVA dites « sectorielles » ont été introduites lors de la constitution en 2006 du panier destiné à financer les allègements généraux de charges sociales et ont concerné dans un premier temps les ventes de tabacs (recette de 3 472 M€ en 2011) et de produits pharmaceutiques (3 502 M€ en 2011). Calculés en fonction de la TVA brute comptabilisée sur ces produits, ces transferts ont également porté à partir de 2008 sur les ventes des producteurs de boissons alcoolisées (2 100 M€ en 2011), cette TVA sectorielle étant affectée au panier finançant les exonérations sur les heures supplémentaires.

La LFSS pour 2011 a enfin transféré à la CNAMTS la TVA brute comptabilisée sur plusieurs acteurs de la santé, le produit total des TVA sectorielles atteignant 10,1 Md€ en 2011.

La loi de finances rectificative du 14 mars 2012 devait amplifier ce phénomène de transfert, en augmentant de 1,6 point le taux normal de TVA à compter du 1er octobre 2012 et en affectant le produit de cette augmentation (10,6 Md€ en année pleine) à la branche famille. Cette mesure a été abrogée par celle d’août 2012. Ce texte n’a en revanche pas remis en cause le remplacement des TVA sectorielles par l’affectation à la sécurité sociale d’un pourcentage équivalent des recettes totales de TVA

132. A ces montants pourraient s’adjoindre certains ITAF répertoriés plus loin parmi les impôts et taxes prélevés sur les entreprises, mais qui pourraient aussi bien être présentés comme assis sur la consommation des ménages : il en est ainsi par exemple de la taxe sur les conventions d’assurance sur les contrats d’assurance-maladie (789 M€ en 2011) ou de la contribution sur les contrats d’assurance en matière de circulation de véhicules terrestres à moteur (972 M€ en 2011).

133. Budget annexe des prestations sociales agricoles.

nette, qui accompagnait l'instauration de la TVA dite « compétitivité ». Toutefois, en revenant sur l'essentiel des exonérations sur les heures supplémentaires, il supprime l'affectation de TVA qui compensait en partie le coût de ces exonérations. Seule la CNAMTS serait ainsi dorénavant affectataire d'une part de la TVA nette (soit 5,75 %).

Les recettes de TVA transférées à la sécurité sociale ont évolué de la manière suivante depuis 2006 :

En M€	2006	2007	2008	2009	2010	2011
TVA transférée	5 847	6 118	8 372	8 451	8 544	10 114

La LFR d'août 2012 aura pour effet de réduire ces transferts de près de 2,1 Md€, toutes choses égales par ailleurs, à compter de 2013.

Les impôts et taxes assis sur les rémunérations s'élevaient à 14 Md€ en 2011, soit 26 % du rendement total. En sus des taxes destinées à limiter l'effet des niches sociales (cf. supra), cette catégorie comprend à titre principal la taxe sur les salaires, qui se place par son rendement brut annuel au premier rang des ITAF (11,7 Md€ prévus en 2011)¹³⁴.

Les impôts et taxes prélevés directement sur les entreprises représentaient pour leur part 10,2 Md€ en 2011, soit 19 % des ITAF dirigés vers la sécurité sociale, la part la plus importante étant prise par la C3S de base et additionnelle (au total 5,3 Md€), suivie par la taxe sur les véhicules de société (928 M€) et par la contribution sociale sur les bénéfices (850 M€).

Les prélèvements dits « de 2% » sur les revenus du capital s'élevaient enfin à 2,9 Md€ en 2011, soit 5 % des ITAF¹³⁵. Ces prélèvements ont augmenté de 38 % par rapport à 2010, en raison notamment de la taxation au fil de l'eau des compartiments euro des contrats d'assurance-vie multi-support, décidée dans le cadre de la reprise de dette de 2010.

134. Son rendement net pour les finances publiques est cependant significativement inférieur. En dehors des 2,5 Md€ prélevés sur les banques et assurances, la taxe sur les salaires est en effet payée à hauteur de 38 % par les cliniques, laboratoires et hôpitaux et à hauteur de 15 % par des organismes publics tels que les caisses de sécurité sociale et donc financée en grande partie par l'assurance maladie.

135. Hors CSG et CRDS.

2 – Des apports en termes de dynamique de prélèvement à la fois limités et ambigus

La diversification des recettes par le biais des ITAF pouvait répondre au souci de protéger la sécurité sociale contre les fluctuations du PIB et de la masse salariale qui pèsent sur ses ressources. En réalité, ce résultat n'est que partiellement atteint, un certain nombre d'ITAF restant significativement corrélés au PIB.

a) Une dynamique de moyen terme proche de celle de la masse salariale et du PIB

Pondérés de leurs rendements 2011, les principaux ITAF¹³⁶ présentent sur les 12 dernières années une croissance moyenne de 3,1 %, légèrement inférieure à celle de la masse salariale et une volatilité similaire. Une analyse plus fine montre que deux taxes (la taxe sur les salaires et la C3S de base) dégagent une croissance moyenne supérieure à celle de la masse salariale tout en étant corrélées au PIB. En revanche, les taxes assises sur la consommation de produits particuliers ont évolué sur le passé moins favorablement que la masse salariale (à l'exception de la TVA sur les produits pharmaceutiques) tout en étant beaucoup moins corrélées au PIB. Un impôt se distingue enfin par sa volatilité très élevée : il s'agit de la contribution sociale sur les bénéfices (CSB).

Globalement, l'apport des ITAF à la dynamique des prélèvements sociaux n'est pas très différent de celui assuré par la CSG sur les revenus d'activité et sur les revenus du capital.

136. Il s'agit des impôts suivants, représentant 85 % du produit total des ITAF au sens de la commission des comptes de la sécurité sociale (CCSS) en 2011 : taxe sur les salaires, droits tabacs, C3S, contribution sociale sur les bénéfices, taxe sur les véhicules de société, taxe assurances sur les véhicules terrestres à moteur, TVA sur les produits pharmaceutiques, contribution prévoyance complémentaire, taxes sur les boissons alcoolisées. La TVA sectorielle sur les alcools n'a pas été prise en considération, son affectation à la sécurité sociale étant trop récente pour apprécier son évolution sur plusieurs années.

Evolution et élasticité par rapport au PIB des principaux ITAF

	Produit 2011 (M€)	Taux d'évolution annuel moyen depuis 1998*	Volatilité **	Coefficient de corrélation au PIB	Elasticité au PIB en valeur
Masse salariale du privé		3,5%	0,6	0,87	0,9
Assiette « 2% » du capital		3,1%	2,4	0,83	3,0
Taxe sur les salaires	11 644	4,1%	0,4	0,74	0,6
Droits tabacs	10 908	2,4%	0,8	-0,35	n.s.
Contribution de solidarité sur les sociétés de base	4 271	4,4%	0,9	0,94	2,0
TVA sur les tabacs	3 472	2,1%		-0,06	n.s.
Taxes sur les boissons alcoolisées	3 139	1,1%	2,2	-0,11	n.s.
Contribution sociale sur les bénéfices	850	2,1%	13,7	0,65	8,7
Taxe sur les véhicules de société	928	n.s.		n.s.	n.s.
Taxe assurance véhicules	972	1,4%	3,7	0,1	n.s.
TVA pharmacie	3 389	3,2%	0,6	0,04	n.s.
TVA alcools	2 130	n.s.	n.s.	n.s.	n.s.
Contribution prévoyance complémentaire	736	4,8%	1,3	0,28	n.s.
Moyenne des ITAF		3,1%			

*ou plus récemment selon l'année de création de certaines taxes

**mesurée comme le rapport entre l'écart-type sur les taux annuels d'évolution et le taux moyen d'évolution

Source : Calculs Cour des comptes sur données CCSS, DGDDI et DGFIP

b) Néanmoins une évolution déconnectée de la conjoncture pour certaines taxes

En sus des taxes portant sur les assurances, qui ne présentent pas de corrélation marquée avec la conjoncture, les droits de consommation sur les tabacs et les boissons alcoolisées et les parts de TVA brute collectée sur ces secteurs ont une évolution déconnectée de celles du PIB et de la masse salariale. Le potentiel de croissance des ITAF sur les tabacs et les alcools est lié à la possibilité d'augmenter leurs taux ou le prix minimum de ces produits (cigarettes).

Les recettes (droits de consommation et TVA sectorielles) procurées par les tabacs et les alcools font cependant dépendre l'équilibre financier des régimes d'une consommation qu'il est par ailleurs souhaité limiter pour des raisons de santé publique. Avec l'entrée en vigueur de la LFR 2012, la substitution d'une fraction de la TVA nette globale au produit des TVA sectorielles atténuerait cependant cette dépendance financière.

c) Des dynamiques contrastées selon les régimes et branches

Si leur dynamique est en moyenne comparable à celle du PIB et de la masse salariale (cf. infra), les ITAF connaissent individuellement des évolutions différenciées qui peuvent favoriser ou au contraire pénaliser des branches ou des régimes donnés.

La CNAF s'est ainsi vu réserver au fil des ans des taxes particulièrement peu dynamiques, ce constat valant aussi pour le prélèvement sur les contrats d'assurance automobile qui lui sera affecté à compter de 2013.

Elle s'est également vu allouer le produit du prélèvement annuel sur les compartiments en euros des contrats d'assurance-vie multi-supports, qui étaient auparavant taxés au dénouement du contrat. Si les montants attribués à la branche famille à ce titre ont été fixés de façon forfaitaire et intangible pour chacune des prochaines années¹³⁷, ce qui la met en principe à l'abri des fluctuations conjoncturelles enregistrées sur ce type de placements, les autres bénéficiaires, au premier rang desquels l'assurance-maladie¹³⁸, risquent d'être affectés en 2012 et 2013 par le mouvement de décollecte observé à partir de la mi-2011.

La branche vieillesse des exploitants agricoles, attributaire des droits sur les alcools (2 126 M€ prévus en 2011) marqués par une faible croissance annuelle moyenne sur les dix dernières années, s'est pour sa part vu affecter par la LFSS pour 2012 un peu plus de 60 % des droits sur les bières et les boissons non alcoolisées (soit 230 M€), dont le dynamisme est faible. La taxe sur les véhicules de société allouée à la branche maladie du régime des exploitants agricoles connaît pour sa part une érosion tendancielle qui ne peut être contrebalancée qu'au prix d'ajustements réguliers de son assiette.

137. La séquence de ces montants prévoit une diminution progressive depuis 1,6 Md€ en 2011 jusqu'à 0 en 2020.

138. L'assurance-maladie est attributaire de 5,95 points de CSG placements, soit 73 % du produit de cet impôt après la ponction au profit de la CNAF prévue par la loi de finances pour 2011.

B – Un dispositif instable et peu responsabilisant

Les modifications incessantes des allocations d'impôts et taxes, au cours des dernières années, les nouvelles répartitions entre branches, les créations de nouvelles taxes destinées à financer des dépenses croissantes ont accentué la complexité d'un dispositif devenu désormais peu lisible et au pilotage administratif insuffisamment efficient.

1 – Une instabilité entretenue par une application stricte du principe de compensation

La loi n° 94-637 du 25 juillet 1994 dite « loi Veil » a fixé le principe de la compensation financière par l'Etat des exonérations de charges sociales, inscrit à l'article L. 137-6 du code de la sécurité sociale.

Le passage en 2006 à un financement des allègements de cotisations sociales par des impôts et taxes affectés ouvrait la voie à une plus grande sécurisation des ressources de la protection sociale. Cette perspective est restée très largement virtuelle. Dès 2007, l'accroissement du coût des allègements a été financé par un réajustement de près d'1 Md€ des recettes fiscales dirigées vers la sécurité sociale, tandis qu'à l'inverse les excédents constatés en 2009 et 2010 sur le panier de recettes affectées étaient repris par l'Etat pour financer ses dettes à l'égard de la sécurité sociale¹³⁹.

De même, les excédents générés par l'annualisation du calcul des allègements généraux (2 Md€ d'économies prévues pour 2011) et par la fin de la neutralisation des heures supplémentaires dans le calcul des allègements généraux (600 M€ d'économies prévues pour 2012) ont été utilisés pour financer la réforme des retraites puis pour compléter les ressources finançant les allègements « TEPA », qui s'avéraient insuffisantes.

Afin de compenser strictement, exercice budgétaire après exercice budgétaire, le coût des allègements de charges, l'Etat a procédé à des ajustements multiples et fréquents de la liste et de la part des impôts et taxes affectées à la sécurité sociale, au gré des lois de finances et de financement initiales et rectificatives. A titre d'exemple, après avoir été affecté pour partie au panier consacré au financement des heures supplémentaires (2nd panier dit TEPA), le produit de la taxe sur les véhicules de société a été affecté par la LFR 2008 à la résorption des dettes de l'Etat vis-à-vis du RSI et des régimes spéciaux, avant d'être

139. L'excédent de 1,6 Md€ repris par l'Etat en 2010 a néanmoins été restitué l'année suivante dans la base fiscale des recettes affectées.

transféré par la LFI 2009 de ce 2nd panier vers la caisse centrale de la mutualité sociale pour le financement de la branche maladie des exploitants agricoles. Pour le reste, une grande partie des ajustements s'est opérée à travers la modification des clés de répartition des droits sur les tabacs entre l'Etat et la sphère sociale.

Dans le même temps, le compte scrupuleux des transferts de charges entre les différents financeurs publics se déboucle régulièrement, s'agissant de la sécurité sociale, par des ajustements portant sur des ITAF. Ainsi, en loi de finances pour 2012, la budgétisation du financement de l'AFSSAPS a conduit à une reprise par l'Etat d'une fraction du produit de la TVA « fabricants de lunettes » affectée à la CNAMTS en 2011.

2 – Une lisibilité insuffisante

Alors que l'affectation d'impôts, comme alternative à un financement par dotations, devait contribuer à clarifier le financement de la sphère sociale, le dispositif est ainsi devenu illisible et déresponsabilisant.

a) Des ITAF qui ne sont pas perçus comme des ressources propres de la sécurité sociale

L'affectation d'impôts et taxes est parfois présentée comme une clarification du financement des branches et des régimes, qui disposeraient ainsi de ressources propres complémentaires des recettes collectées auprès de leurs cotisants.

Cette clarification suppose, pour être effective, une certaine constance dans les affectations, une dynamique en ligne avec l'évolution des dépenses et une volatilité limitée. L'instabilité chronique de la répartition des ITAF entre les branches et les régimes ne permet pas de les considérer comme des ressources propres de nature à sécuriser le financement de la sécurité sociale, à l'exception de quelques taxes épargnées par ce mouvement incessant (taxes sur le secteur des médicaments au profit de la CNAM, ou taxes sur les huiles et sur les farines au profit du régime des exploitants agricoles, fraction de la C3S calculée de manière à équilibrer le régime des indépendants).

A cette instabilité s'ajoute l'absence de fléchage explicite en direction de la sécurité sociale. L'affectation à la sécurité sociale des TVA dites « sectorielles » était ainsi dépourvue de visibilité pour le consommateur final, comme l'avait été le préciput de 0,70 % de la TVA finançant le régime agricole à l'époque du BAPSA et comme risque de

l'être le pourcentage du produit total de la TVA nette destiné à remplacer en 2012 les TVA sectorielles.

b) Des financements qui manquent de clarté

Contrairement à la CSG et à la CRDS, dont les taux de prélèvement apparaissent sur les bulletins de salaires et sur les avis d'imposition, les ITAF sont dépourvus de visibilité pour ceux qui, directement ou indirectement, les acquittent, alors qu'il s'agit d'un prélèvement soit sur les marges des entreprises, soit sur le pouvoir d'achat par le biais de leur répercussion dans les prix. La finalité de la cinquantaine d'impôts et taxes ainsi affectés à la sécurité sociale n'est pas davantage connue de ceux qui en bénéficient in fine. L'absence de clarté de ces modes de financement en fait un dispositif largement déresponsabilisant, comme le montre notamment la C3S.

La contribution sociale de solidarité sur les sociétés (C3S)

Le régime social des indépendants recouvre la contribution sociale de solidarité sur les sociétés (C3S), créée en 1970 pour compenser les pertes de ressources des régimes de protection sociale des non-salariés non-agricoles consécutives à la dégradation de l'équilibre démographique de ces régimes lié au développement de l'emploi salarié¹⁴⁰.

Affectée en priorité aux régimes de base du régime social des indépendants, la C3S permet d'équilibrer automatiquement ses comptes structurellement déficitaires, en particulier ceux des régimes vieillesse à hauteur d'un peu plus de 20 % de leurs ressources. A cette forme de déresponsabilisation d'un régime par un impôt affecté s'ajoute la faible lisibilité de l'affectation du solde de C3S au fonds spécial vieillesse et, depuis 2011, à la mutualité sociale agricole.

3 – Des relations entre l'Etat et la sécurité sociale trop peu formalisées

Le recouvrement des impôts et taxes affectés à la sécurité sociale est éclaté entre la direction générale des finances publiques (DGFIP), qui assurait 55 % de la collecte en 2010, la direction générale des douanes et

140. La C3S a été instituée par la loi n° 70-13 du 3 janvier 1970 et complétée par une C3S dite additionnelle instaurée par la loi n° 2004-810 du 13 août 2004. Ces contributions, dont le rendement atteignait 5,3 Md€ en 2011, soit plus de 10 % du rendement de l'impôt sur les sociétés, sont acquittées par les sociétés dont le chiffre d'affaires est supérieur à 760 000 €. Contrairement à la TVA, elle est cumulative aux différents stades du circuit économique, sans possibilité de déduction de la taxe payée en amont.

des droits indirects (DGDDI), qui en assurait 28 %, l'ACOSS (7 %) et le RSI au titre de la C3S (10 %). Effectuée en majorité en dehors de la sphère sociale, la gestion de ces ITAF n'a pas toutes les qualités qui pourraient être attendues d'une gestion déléguée.

La DGDDI, qui ne possédait pas d'application d'assiette, n'était pas capable de ce fait jusqu'il y a peu de reconstituer les droits liquidés par mois de taxation. La mise en place depuis mars 2011 d'un téléservice d'assiette a visé à remédier à ces difficultés

Les impôts et taxes collectés par les services des finances sont d'abord centralisés par le service du contrôle budgétaire et comptable du ministère des finances, avant d'être reversés à l'ACOSS avec un décalage de un à quelques jours. Une accélération des versements permettrait de progresser dans le sens d'une plus grande neutralité des relations financières Etat-sécurité sociale.

Plus généralement, l'effort fait au cours des dernières années pour doter les différents régimes et branches de ressources fiscales dédiées n'a pas été accompagné d'un renforcement du dialogue entre les services chargés de collecter ces impôts et taxes et les administrations de sécurité sociale. Ces dernières n'ont de ce fait qu'une connaissance imparfaite des recettes destinées à assurer leur équilibre financier.

La perspective d'une affectation stable et définitive, susceptible de transformer les ITAF en véritables ressources propres des régimes (cf. infra), doit nécessairement s'accompagner en tout état de cause de la mise en place des moyens, pour les caisses bénéficiaires, de piloter pleinement ces ressources depuis l'établissement des prévisions de produit jusqu'aux enregistrements comptables des restes à recouvrer, en passant par le suivi infra annuel du recouvrement et la capacité de solliciter des mesures correctives. Sans remettre en cause l'identité des services de recouvrement, cette appropriation du pilotage des ITAF, au moins par l'ACOSS, suppose l'établissement de conventions nettement plus exigeantes qu'aujourd'hui sur la nature des obligations des services chargés de la gestion de l'impôt en matière de fourniture d'informations et d'engagements sur les moyens de contrôle et de recouvrement.

III - Une meilleure structuration de ce dispositif désormais indispensable

Le mouvement de fiscalisation de la protection sociale par le biais d'impôts et taxes affectés est, toutes choses égales par ailleurs, probablement appelé à durer, voire à se renforcer pour autant que d'autres choix ne soient pas faits en matière de diversification de recettes par un recours accru à la CSG. En effet, le financement de dépenses croissantes sans peser sur le coût du facteur travail est une nécessité pour des considérations de compétitivité. De plus, un mouvement massif de rebudgétisation comme en 2004 est désormais plus difficile à mettre en œuvre au regard des masses financières en jeu. Enfin, la substitution de dotations de l'Etat à tout ou partie des impôts aujourd'hui affectés aux différents régimes affaiblirait la préoccupation d'une plus grande responsabilisation des régimes sur leurs recettes et la maîtrise du solde de la sécurité sociale.

La première exigence reste le retour à l'équilibre des comptes sociaux, en premier lieu par des efforts d'économies et de réductions des niches sociales, ensuite, si le recours à des recettes supplémentaires s'avère inévitable, par la mobilisation de prélèvements clairs et responsabilisants.

Le maintien de ce qui est devenu un troisième pilier appelle cependant des clarifications de plusieurs ordres en ce qui concerne la structure du financement de la sécurité sociale.

A – L'intégration des allègements généraux de charges dans le barème des cotisations sociales

La perspective d'une telle intégration était clairement associée à l'affectation en 2006 de recettes fiscales au financement des allègements généraux de charges sociales. La Cour avait examiné en 2008 les avantages et les limites d'une telle « barémisation » de l'allègement dit « Fillon »¹⁴¹, c'est-à-dire la fixation de taux de cotisation patronale nets, ceux réellement supportés par les entreprises, au lieu de l'affichage de taux bruts, plus élevés, sans prise en compte des allègements. Elle soulignait alors, outre l'incidence d'un tel dispositif sur les systèmes connexes d'exonérations ciblées et sur les heures supplémentaires, que

141. Communication du 19 mai 2008 à la commission des affaires culturelles, familiales et sociales de l'Assemblée nationale.

cette voie supposait l'abandon du principe de compensation à l'euro près dans le cadre du « panier » fiscal.

De ce point de vue, les modifications des modalités de calcul des allègements introduites en 2011 et 2012 se sont accompagnées d'un changement majeur en ce sens de leur mode de compensation.

De fait, en déconnectant l'affectation des recettes destinées à financer les allègements dits « Fillon » de l'évolution ultérieure du coût de ces allègements généraux sur les bas salaires, la LFSS pour 2011 a restreint le champ de la compensation annuelle intégrale aux allègements liés aux heures supplémentaires (allègements dits « TEPA »), dont le bénéfice devrait dorénavant être restreint aux entreprises de moins de 20 salariés.. Cette déconnection permet d'éviter les ajustements annuels incessants, en laissant évoluer les prélèvements une fois les bases fiscales arrêtées et favorise l'intégration dans le barème des allègements de cotisations.

Dans ces conditions, l'intégration dans le barème de cotisations des allègements généraux mettrait fin à l'affichage d'un niveau de prélèvements sur les salaires plus élevé qu'il n'est en réalité et qui peut fausser l'appréciation que portent les acteurs économiques sur la compétitivité de notre pays, comme l'a rappelé la Cour en 2011 dans son rapport sur les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne¹⁴². Favorisée par le passage d'une compensation annuelle stricte à une compensation par transfert d'impôts, elle ferait rentrer dans la norme des exonérations présentées jusqu'alors comme des exceptions à l'universalité des prélèvements et créerait un contexte adapté à la consolidation du troisième pilier de financement que constitue désormais la fiscalité affectée.

L'annualisation du calcul des allègements dits "Fillon" depuis 2011 devra être pris en compte dans les conditions pratiques de mise en œuvre d'une telle barémisation.

B – Une nouvelle articulation des procédures de vote annuel des recettes fiscales

Le mouvement de fiscalisation du financement de la sécurité sociale par les impôts et taxes affectés contribue à une imbrication des sources de financement de l'Etat et de la sécurité sociale qui affaiblit la lisibilité d'ensemble des finances publiques.

142. Rapport public thématique sur « les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne », mars 2011, p. 236 et 237.

Alors que les engagements de la France dans un cadre européen sur une trajectoire de redressement budgétaire s'expriment à l'échelle de l'ensemble des administrations publiques, les votes de dispositions fiscales ayant des effets sur les ressources de la sécurité sociale soit en lois de finances, soit en loi de financement de la sécurité sociale, ne facilitent pas pour la représentation nationale une vue d'ensemble des enjeux de financement de la protection sociale.

L'amélioration de la lisibilité de ce qui est devenu un troisième pilier de financement de la sécurité sociale et le renforcement de la cohérence des décisions fiscales intéressant la sécurité sociale doivent conduire à poser la question de l'articulation des procédures de vote de lois de finances et de lois de financement de la sécurité sociale, comme l'a déjà proposé la Cour en faisant le bilan de dix ans de mise en œuvre de la loi organique sur les finances publiques¹⁴³. Elle suggérerait à cet égard d'organiser une discussion générale unique suivie d'un examen des volets respectifs des deux textes relatifs aux recettes, puis de passer à l'examen des dépenses. Cette réforme permettrait une approche plus globale et plus cohérente, en évitant par exemple que des recettes non encore votées en loi de finances soient considérées comme des ressources en loi de financement de la sécurité sociale. Elle apparaît d'autant plus souhaitable que le changement des modalités de compensation des allègements de cotisations suppose pour être tenable à terme pour l'équilibre de la sécurité sociale un choix de recettes fiscales affectées dont la dynamique soit globalement en ligne avec celle de leurs coûts.

C – Les voies possibles d'une refonte du dispositif

Le caractère plus ou moins contributif des dépenses financées par les différentes branches des différents régimes devrait normalement déterminer dans un premier temps le partage du financement de chaque branche entre cotisations, CSG et impositions et taxes affectées. Au-delà, la capacité des différentes branches à supporter des recettes soit moins dynamiques, soit plus variables que la masse salariale, devrait être évaluée. Cette capacité, qui dépend notamment de la nature des dépenses financées, devrait en effet être prise en compte pour répartir le produit des taxes les plus volatiles ou les plus atones.

Une meilleure structuration interne du bloc des ITAF permettrait en tout état de cause de mettre un terme à l'émiettement excessif des

143. Rapport public thématique sur « la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un bilan pour de nouvelles perspectives », novembre 2011, p. 141, 146 et 147.

taxes qui le constituent et aux défauts de la répartition empirique de celles-ci entre branches et régimes. Au-delà, la contribution de la fiscalité au financement de la sécurité sociale pourrait être rendue plus manifeste par son ancrage autour de quelques impôts significatifs.

1 – La réduction du nombre global de taxes affectées

La multiplication de taxes à assiette et rendement réduits nuit à la lisibilité du financement des régimes et leur affectation à la sécurité sociale rend plus difficile leur intégration dans toute réforme globale de la fiscalité. Une réduction du nombre des ITAF limiterait alors les inconvénients de l'émission actuel. Il conviendrait sans doute alors de réexaminer l'intérêt de maintenir l'affectation de taxes dont l'assiette est susceptible de placer la sécurité sociale en porte-à-faux par rapport aux politiques de santé publique (consommation de tabacs et d'alcools).

En tout état de cause, les taxes spécifiquement créées dans le cadre de la réduction des niches sociales, en tant qu'elles visent à compléter l'assiette effective des cotisations sociales, devraient sans aucun doute demeurer des ressources de la sécurité sociale.

2 – L'ancrage des ITAF autour d'un grand impôt de référence

La restructuration du bloc des ITAF ne pouvant s'opérer qu'à prélèvements constants, elle aurait nécessairement pour corollaire de la réduction du nombre de taxes l'émergence d'un impôt prépondérant parmi les recettes fiscales affectées à la sécurité sociale. Différentes options sont envisageables à cet égard :

a) Un partage accru du produit de la TVA

Cette option ne ferait au final que prolonger le mouvement d'affectation de parts croissantes de TVA au financement de la sécurité sociale depuis 2006. Toutes choses égales par ailleurs, seraient alors à réaffecter à l'Etat une partie des impôts inclus aujourd'hui dans les ITAF, en contrepartie d'une hausse de la fraction de TVA affectée à la sécurité sociale.

b) Le recours aux taxes environnementales

Considérées comme moins défavorables au facteur travail que ne le sont les cotisations, les taxes environnementales pourraient, si elles étaient mises en place de façon significative, constituer une diversification de l'assiette des recettes fiscales finançant la sécurité

sociale. A cet égard, le régime des exploitants agricoles bénéficie déjà de la taxe sur les véhicules de sociétés¹⁴⁴, mais son champ d'application est limité. Plus généralement, la Cour a estimé¹⁴⁵ que la taxation des transports routiers souffrait en France d'un émiettement préjudiciable à son efficacité depuis la suppression de la taxe annuelle sur les véhicules de particuliers et que la fiscalité environnementale restait plus faible en France qu'en Allemagne, en raison notamment des difficultés rencontrées dans la mise en place d'une contribution « carbone ».

Sans négliger le fait que la fiscalité environnementale poursuit des objectifs économiques distincts de ceux du financement de la protection sociale, un renforcement de ces prélèvements serait dès lors susceptible de générer des recettes qui pourraient être affectées à la sécurité sociale, en substitution d'ITAF qui seraient rétrocédés à l'Etat. Ce type de prélèvement présente toutefois, par construction, un faible dynamisme toutes choses égales par ailleurs puisqu'en agissant sur les comportements nuisibles à l'environnement il a pour effet de réduire sa propre assiette de taxation¹⁴⁶.

c) Un rapprochement entre ITAF et CSG

Un certain nombre de prélèvements sociaux comptés au nombre des ITAF ont en effet déjà une assiette et des modalités de recouvrement strictement identiques à la CSG (prélèvements sur les revenus du capital notamment) et pourraient être purement et simplement fusionnés avec celle-ci¹⁴⁷. Ce constat pourrait conduire à modifier à la marge la ligne de partage actuelle entre ITAF et CSG.

A terme pourrait se poser également la question d'une suppression des taxes visant la compensation partielle de diverses niches sociales au profit d'une intégration des éléments de revenus correspondants dans l'assiette des cotisations sociales. Les revenus soumis au forfait social seraient alors les premiers concernés par une telle intégration.

144. Cette taxe est calculée en fonction de la catégorie d'émission de CO₂ du véhicule.

145. Rapport thématique précité de mars 2011 sur les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne, p. 240.

146. L'exemple de la taxe sur les véhicules de société montre cependant que la tendance à l'érosion de l'assiette peut être compensée par une modulation des modalités de prélèvement (règles d'assiette ou taux).

147. Un point de CSG représente en 2012 8,4 Md€ sur les revenus d'activité, 2,5 Md€ sur les revenus de remplacement et 1,3 Md€ sur les revenus du capital.

Plus généralement, à niveau de prélèvements constant, le maintien de l'affectation d'impôts et taxes divers à la sécurité sociale pourrait être réexaminé si les différents prélèvements sur le revenu (IR et CSG) faisaient à terme l'objet d'une réforme en profondeur. Une telle réforme ouvrirait la voie à une nouvelle répartition entre l'Etat et la sécurité sociale des recettes fiscales assises sur les revenus au sens large et rendrait probablement moins nécessaire l'affectation d'impôts et taxes spécifiques à la sécurité sociale.

*
* *

Sans viser l'exhaustivité, les différentes hypothèses ainsi évoquées soulignent que le recentrage nécessaire du financement fiscal de la sécurité sociale autour d'un nombre plus réduit d'impôts suppose des choix et des arbitrages délicats, mais indispensables, à peser très attentivement en particulier en termes de dynamique des ressources de régimes sociaux et de compétitivité des entreprises. Pour autant, la dimension désormais prise dans le financement de la sécurité sociale par des ITAF attribués au coup par coup sans vision d'ensemble ni prospective ne permet plus de les éluder, sauf à fragiliser gravement notre protection sociale par le maintien d'ajustements incessants de court terme.

CONCLUSION

Représentant désormais une part significative du financement de la Sécurité sociale, la fiscalité qui lui est affectée constitue aujourd'hui un ensemble très hétérogène résultant à la fois de sédimentations historiques et de réponses de circonstance à des besoins de financement à court terme. Aux côtés des cotisations sociales et de la CSG, est apparu ainsi un troisième pilier de financement qui appelle désormais des choix essentiels pour définir plus clairement les lignes de partage et d'évolution de ces différentes ressources.

Le dispositif actuel se caractérise par un foisonnement de taxes, recouvrées par divers services, dont les assiettes sont très variées, nuisant à la lisibilité et au pilotage du financement de la sécurité sociale. La croissance spectaculaire de ce mode de financement depuis le début des années 2000 a permis d'éviter des hausses de CSG, de CRDS ou de cotisations pour financer des déficits sociaux récurrents et la progression de la dette sociale, ainsi que de placer la dynamique de ces prélèvements en dehors des contraintes de la norme d'évolution des dépenses affichée dans les documents budgétaires et le programme de stabilité. Elle s'est accompagnée d'une grande complexité et d'une instabilité accrue aussi

bien dans le périmètre des impôts globalement affectés à la sphère sociale que dans leur répartition par branches.

Le recentrage du financement fiscal de la sécurité sociale sur un nombre plus réduit d'impôts devrait s'opérer dans le souci d'assurer une transparence des flux de ressources, un dynamisme de la recette au moins équivalent à celui obtenu jusqu'à présent sur l'ensemble des ITAF, tout en maintenant une diversification des assiettes par rapport à celle reposant sur le travail.

Sans jamais négliger la priorité à la maîtrise des dépenses et dans une approche à prélèvements obligatoires globalement constants, différentes voies devraient être examinées parmi lesquelles la montée en charge du partage de la TVA entre l'Etat et la sécurité sociale, le renforcement de la fiscalité environnementale et l'affectation de son produit à la protection sociale ou encore un nouveau partage entre l'Etat et la sécurité sociale des recettes fiscales tirées des revenus au sens large. La réarticulation souhaitable des modalités de présentation et de discussion des lois de finances et des lois de financement de la sécurité sociale permettrait en ce sens de mieux prendre la mesure des enjeux et des voies d'action possible et aiderait à la clarification indispensable de l'architecture du financement de la sécurité sociale.

RECOMMANDATIONS

14. Examiner le degré de fiscalisation souhaitable pour le financement de chacune des branches de la sécurité sociale (orientation).

15. Intégrer dans le barème des cotisations sociales patronales les allègements généraux de charges.

16. Redéfinir et simplifier la fiscalité affectée à la sécurité sociale dans le cadre d'une consolidation de ce 3^{ème} pilier de financement.

17. Organiser un examen commun des volets recettes du projet de loi de finances (PLF) et du projet de loi de financement de la sécurité sociale (PLFSS).
