

## LA DÉFISCALISATION DES HEURES SUPPLÉMENTAIRES : LES ENSEIGNEMENTS DE L'EXPÉRIENCE FRANÇAISE

Les notes de l'IPP

n°1

Mars 2012

Pierre Cahuc  
Stéphane Carcillo

[www.ipp.eu](http://www.ipp.eu)

### Résumé

La loi TEPA du 1er octobre 2007 a considérablement allégé la fiscalité sur les heures supplémentaires. Son objectif était de diminuer le coût du travail afin d'augmenter les heures travaillées et le revenu des salariés. Cette étude évalue son impact, en comparant l'évolution, avant et après la réforme, du nombre d'heures travaillées par les salariés transfrontaliers avec celles des salariés résidant près de la frontière tout en travaillant en France. Les premiers n'ont pas été affectés par la réforme alors que les seconds l'ont été. Les résultats indiquent que la défiscalisation des heures supplémentaires n'a pas pleinement atteint son objectif : si les salariés concernés ont bien bénéficié d'un surcroît de rémunération, ce n'est pas en moyenne en travaillant plus. La réforme n'a eu aucun impact significatif sur le nombre d'heures travaillées. Elle a en revanche suscité une optimisation fiscale des salariés qualifiés qui ont déclaré plus d'heures supplémentaires - afin de bénéficier de la défiscalisation - mais qui n'ont pas travaillé plus. ■

- La loi TEPA de 2007 propose une défiscalisation des heures supplémentaires pour un coût annuel de 4,5 milliards d'euros
- Le nombre d'heures supplémentaires déclarées a certes augmenté mais....
- ...la loi n'a eu aucun effet significatif sur le nombre d'heures réellement travaillées.
- Cela confirme l'importance de faire porter les mesures fiscales sur des assiettes facilement vérifiables et contrôlables.



L'Institut des politiques publiques (IPP) est développé dans le cadre d'un partenariat scientifique entre PSE et le CREST. L'IPP vise à promouvoir l'analyse et l'évaluation quantitatives des politiques publiques en s'appuyant sur les méthodes les plus récentes de la recherche en économie.

## Défiscaliser les heures supplémentaires

En France, depuis le 1er octobre 2007, avec la loi «en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat» (dite loi TEPA), la rémunération des heures supplémentaires est exonérée d'impôt et d'une partie importante des cotisations sociales. Cette défiscalisation avait pour objectif de remettre en cause la politique des 35 heures (dont les effets sur l'emploi peuvent être légitimement discutés), sans pour autant modifier la durée légale du travail de 35 heures, à laquelle une grande partie des Français semblait attachée. La loi TEPA a ainsi uniformisé le taux de majoration des heures supplémentaires en le portant à 25 % quelle que soit la taille de l'entreprise<sup>1</sup> et, dans le même temps, elle a allégé de manière forfaitaire les cotisations sociales patronales sur ces heures tout en les exonérant totalement d'impôt sur le revenu et de cotisations sociales salariales. Pour les salariés, le gain potentiel est non négligeable : les heures supplémentaires rapportent de 30 à 50 % de plus après la réforme qu'auparavant, selon le niveau de salaire et la taille de l'entreprise.

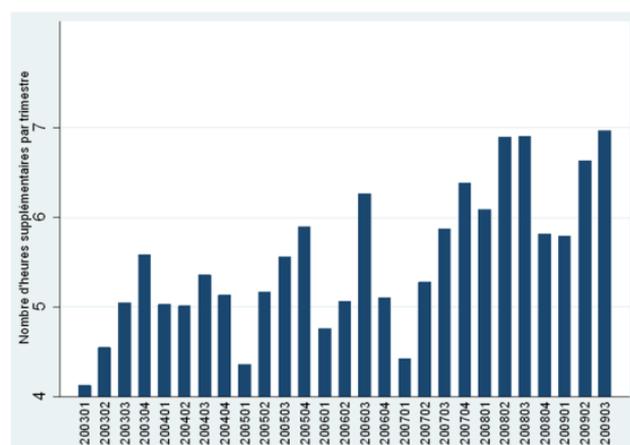
Aux yeux de ses promoteurs, la défiscalisation des heures supplémentaires, qui coûte chaque année environ 4,5 milliards d'euros, apparaissait un instrument idéal pour dynamiser l'économie française en incitant les salariés à « travailler plus ».

D'autres pays européens ont adopté des réformes similaires. Depuis 1996, l'Autriche exonère d'impôt sur le revenu la majoration de rémunération des heures supplémentaires avec un maximum de 10 heures par mois. En Belgique, les impôts et charges sociales sur la majoration des heures supplémentaires sont réduits depuis 2005. L'Italie a introduit une mesure similaire en 2008, mais l'a supprimée à la fin de la même année face à la montée du chômage. Le Luxembourg, enfin, prévoit depuis début 2008 des exonérations d'impôts et de charges sociales pour les heures rémunérées au-delà de la durée légale. Bien qu'aucun de ces pays n'ait engagé une réforme d'une ampleur aussi grande qu'en France, le raisonnement selon lequel la défiscalisation des heures supplémentaires constitue un levier efficace pour accroître les heures de travail semble convaincre un nombre significatif de décideurs politiques en Europe.

L'analyse économique donne un éclairage différent. Elle souligne que l'impôt, pour être efficace, doit définir une assiette facilement vérifiable par l'administration. Or, dans la plupart des cas, la durée du travail est difficilement contrôlable par un tiers dès lors qu'employeurs et salariés ont un intérêt commun à ne pas la révéler. Et tel est bien le cas avec la défiscalisation des heures supplémentaires : employeurs et salariés ont intérêt à déclarer des heures supplémentaires afin de bénéficier des réductions fiscales. Ce problème est d'autant plus saillant qu'avant la loi TEPA, les contraintes qui limitaient les heures supplémentaires conduisaient de nombreux employeurs à les rémunérer sous forme de primes. Avec la défiscalisation, il peut y avoir intérêt à abandonner cette pratique et à payer des heures supplémentaires, de manière à payer moins d'impôt. La défiscalisation des heures supplémentaires peut alors entraîner un accroissement des heures déclarées sans changement de la durée effective du travail. Il n'est donc pas évident que cette mesure, par ailleurs coûteuse, ait entraîné un accroissement effectif de la durée du travail.

À partir des données de l'enquête Emploi de l'Insee, notre étude (Cahuc et Carcillo, 2011) montre que les heures supplémentaires rémunérées et déclarées par les salariés sont plus nombreuses après 2007 qu'avant la réforme (cf. graphique 1). Cependant, l'accroissement des heures supplémentaires rémunérées à partir de 2007 n'est pas nécessairement lié à la réforme. Il peut provenir d'une utilisation plus intensive des heures supplémentaires par les entreprises qui ont choisi de réduire leurs embauches parce qu'elles anticipaient l'entrée dans la récession. En outre, même si l'accroissement des heures supplémentaires rémunérées est bien lié à la réforme, il est possible qu'il n'ait pas entraîné une hausse des heures réellement travaillées.

Graphique 1: Nombre d'heures supplémentaires rémunérées par trimestre des salariés à temps plein du secteur marchand non agricole.



Lecture : Au troisième trimestre 2009, le nombre moyen d'heures supplémentaires était de 7 heures par salarié.

Champ : Salariés à temps plein du secteur marchand non agricole.

Source : enquête Emploi, Insee, 2003-2009.

Ce scénario est plausible dans la mesure où une partie importante des heures supplémentaires travaillées ne sont pas explicitement rémunérées. En effet, avant octobre 2007, les salariés dont le contrat de travail stipulait une durée hebdomadaire de 35 heures travaillaient en moyenne 37 heures et ne déclaraient que 0,4 heure supplémentaire rémunérée par semaine. Si la réglementation de la durée du travail avait été rigoureusement respectée, il aurait dû y avoir deux heures rémunérées par semaine et la corrélation entre heures supplémentaires rémunérées et heures travaillées des salariés dont le contrat de travail stipule une durée de travail hebdomadaire de 35 heures aurait dû être proche de 1. Or, elle est égale à 0,39 avant octobre 2007. En substance, les heures supplémentaires rémunérées et la durée du travail varient le plus souvent de manière indépendante et il n'est pas du tout évident qu'un accroissement des heures supplémentaires rémunérées se traduise par une augmentation équivalente de la durée du travail.

« La défiscalisation des heures supplémentaires peut alors entraîner un accroissement des heures déclarées sans changement de la durée effective du travail »

1. Par définition, toute heure de travail effectuée au-delà de la durée légale des 35 heures hebdomadaires est une heure supplémentaire. Jusqu'au 1er octobre 2007, elle donne droit à une majoration de rémunération variant au minimum entre 10 % et 50 % du salaire de l'heure normale selon la taille de l'entreprise (10 % minimum dans les entreprises d'au plus 20 salariés, 25 % minimum au-delà), les accords de branche en vigueur (qui peuvent prévoir des taux plus favorables), et le nombre d'heures effectuées (50 % de majoration minimum au-delà de 8 heures supplémentaires par semaine).

## Evaluer la réforme : trouver des populations comparables

Pour évaluer l'impact de la défiscalisation sur les heures supplémentaires déclarées à l'administration et sur les heures effectivement travaillées, nous comparons l'évolution des heures supplémentaires rémunérées et des heures travaillées de deux groupes d'individus, dont l'un est affecté par la réforme et l'autre non. Le groupe « traité » est constitué de salariés qui résident et travaillent en France. Le groupe « témoin » est composé de salariés qui résident en France mais travaillent à l'étranger dans des régions limitrophes de la France.

Ces travailleurs transfrontaliers n'ont pas bénéficié de la défiscalisation des heures supplémentaires jusqu'au mois de janvier 2010<sup>2</sup>.

Si la réforme a bien eu les effets escomptés et si d'autres événements n'ont pas modifié les heures relatives des deux groupes de salariés, les heures supplémentaires et les heures travaillées des salariés français qui travaillent dans des régions proches de celles des travailleurs transfrontaliers auraient dû augmenter, relativement à celles des travailleurs transfrontaliers, à partir du quatrième trimestre 2007.

« Nous comparons [...] deux groupes d'individus, dont l'un est affecté par la réforme et l'autre non »

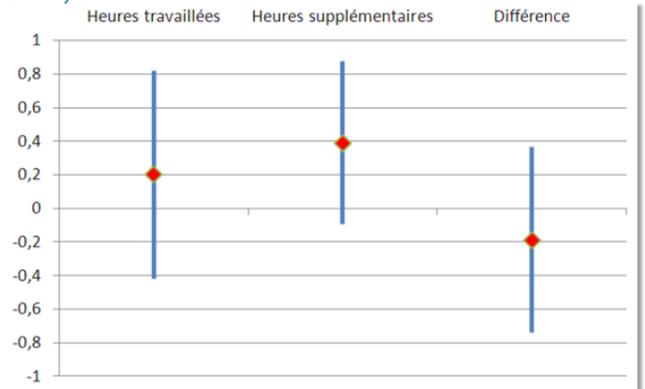
Afin de nous assurer de la pertinence des résultats obtenus, nous prenons en compte les différences de conjoncture entre pays, la possibilité de tendances temporelles spécifiques à chaque pays, les évolutions des cadres réglementaires de part et d'autre des frontières ainsi que les différences entre les deux groupes de salariés étudiés. Pour éviter les biais éventuellement induits par la modification de la composition des deux groupes au cours du temps, nous comparons l'évolution de la durée du travail et des heures supplémentaires pour un même ensemble de travailleurs avant et après la réforme. Enfin, pour nous assurer que les variations de la durée du travail et des heures supplémentaires ne proviennent pas de changements du taux d'emploi des deux groupes, nous restreignons l'échantillon aux individus qui conservent le même emploi à partir du quatrième trimestre 2007.

Pour vérifier la robustesse de nos résultats, nous adoptons une approche complémentaire, similaire à celle qui vient d'être décrite, mais qui consiste à choisir un autre groupe d'individus qui n'ont pas été directement concernés par la réforme : les travailleurs non salariés. En effet, la défiscalisation des heures supplémentaires ne concerne que les salariés, à l'exclusion des travailleurs indépendants qui n'emploient pas de salariés. Si la défiscalisation des heures supplémentaires a réellement eu un impact sur la durée du travail des salariés, on devrait observer une rupture dans l'évolution de l'écart de la durée du travail des salariés et des indépendants à partir d'octobre 2007. Pour comparer l'évolution de groupes aussi proches que possible, nous comparons les travailleurs indépendants qui n'emploient pas de salariés aux salariés qui travaillent dans de très petites entreprises n'ayant qu'un seul salarié.

## La défiscalisation des heures supplémentaires n'a pas augmenté le nombre d'heures réellement travaillées

Après octobre 2007, les heures supplémentaires des salariés travaillant en France ont augmenté relativement à celles des salariés transfrontaliers, qui ne sont pas concernés par la défiscalisation des heures supplémentaires (cf. [graphique 2](#)). Cette différence n'est toutefois pas statistiquement significative.

Graphique 2 : Estimation de la variation des heures après-avant octobre 2007 pour l'ensemble des salariés travaillant en France près de la frontière (groupe test), par rapport aux salariés transfrontaliers (groupe témoin).



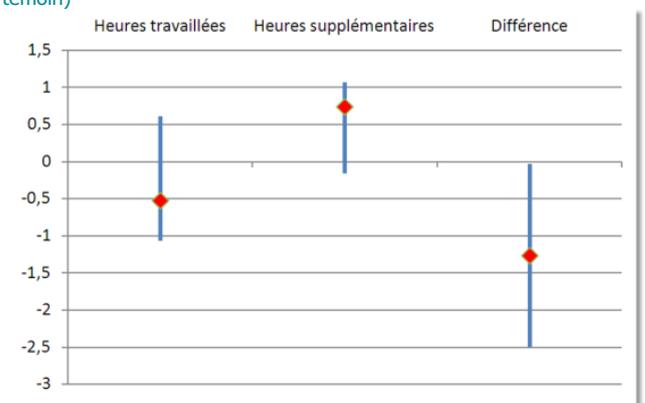
**Lecture** : Les heures supplémentaires des salariés bénéficiant de la défiscalisation ont crû de 0,4 heure par semaine par rapport à ceux qui n'en ont pas bénéficié, avec un intervalle de confiance à 95 % compris entre 0,09 et 0,87.

**Champ** : Salariés à temps plein du secteur marchand non agricole, résidant près d'une frontière.

**Source** : Calculs des auteurs à partir de l'enquête Emploi, Insee, 2003-2009.

L'examen de l'évolution de la durée du travail et des heures supplémentaires des différentes catégories de salariés permet de préciser ce constat. L'évolution des heures supplémentaires et des heures travaillées des salariés qualifiés (cadres, techniciens et professions intellectuelles ou artistiques) est indiquée dans le [graphique 3](#). On observe que les heures supplémentaires des salariés travaillant en France ont augmenté relativement à celle des transfrontaliers après octobre 2007, mais que les heures de travail ont suivi une évolution inverse.

Graphique 3 : Estimation de la variation des heures après-avant octobre 2007 pour les salariés qualifiés travaillant en France près de la frontière (groupe test), par rapport aux salariés qualifiés transfrontaliers (groupe témoin)



**Lecture** : Les heures supplémentaires des salariés bénéficiant de la défiscalisation ont crû de 0,7 heure par semaine par rapport à ceux qui n'en ont pas bénéficié, avec un intervalle de confiance à 95 % compris entre 0,16 et 1,06.

**Champ** : Salariés à temps plein du secteur marchand non agricole, qualifiés, résidant près d'une frontière.

**Source** : Calculs des auteurs à partir de l'enquête Emploi, Insee, 2003-2009.

2. Circulaire parue au Bulletin officiel des Impôts n° 7, 14 Janvier 2010

Ainsi, les heures supplémentaires des salariés bénéficiant de la défiscalisation ont augmenté par rapport à ceux qui n'en ont pas bénéficié. Mais les heures travaillées des salariés bénéficiant de la réforme ont dans le même temps diminué par rapport aux heures travaillées par ceux qui n'ont pas été touchés par la défiscalisation. Ces évolutions proviennent vraisemblablement des opportunités de déclaration d'heures fictives. Il est en effet difficile de contrôler les heures travaillées des salariés qui ont une grande autonomie dans l'organisation de leur travail : les cadres, techniciens et salariés des professions intellectuelles et artistiques sont généralement dans cette situation. L'administration fiscale peut très difficilement contrôler la réalité de leur temps de travail.

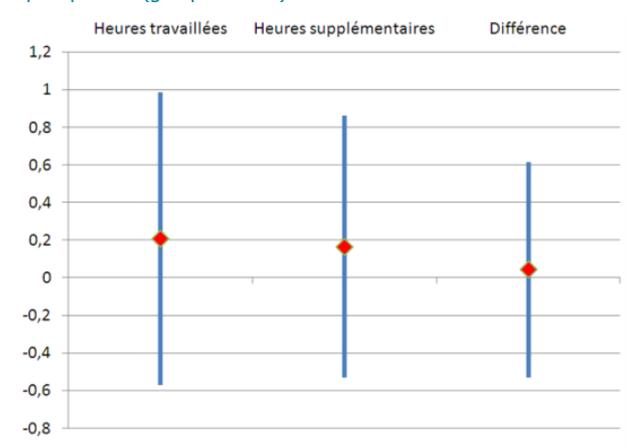
Dans ces circonstances, la défiscalisation des heures supplémentaires peut constituer un pur cadeau fiscal, qui permet d'alléger l'impôt indépendamment de la durée travaillée, conduisant à une diminution de la durée effectivement travaillée. Or c'est précisément ce que l'on observe pour les salariés qualifiés, qui peuvent le plus facilement moduler la répartition de leurs heures travaillées : pour ce groupe, la réforme a eu exactement l'effet inverse de celui recherché !

Nos résultats suggèrent que ce phénomène a été de grande ampleur puisque la réforme a conduit à un accroissement de 1,3 heure supplémentaire déclarée par semaine par rapport à la variation de la durée du travail réellement effectuée pour cette catégorie de salariés. De plus, on n'observe pas de phénomène similaire en octobre 2006 ou en octobre 2008, ce qui indique que cette évolution n'est pas habituelle, mais vraisemblablement due à la réforme introduite par la loi TEPA.

« Ces évolutions  
proviennent  
vraisemblablement  
des opportunités  
de déclaration  
d'heures fictives »

À l'opposé des cadres, techniciens et professions intellectuelles ou artistiques, les ouvriers ont généralement une durée du travail fixée de manière rigide, donc plus facilement vérifiable par un tiers.

Graphique 4 : Estimation de la variation des heures après-avant octobre 2007 pour les salariés peu ou pas qualifiés travaillant en France près de la frontière (groupe test), par rapport aux salariés transfrontaliers peu ou pas qualifiés (groupe témoin)



**Lecture** : Les heures supplémentaires des salariés bénéficiant de la défiscalisation ont crû de 0,16 heure par semaine par rapport à ceux qui n'en ont pas bénéficié, avec un intervalle de confiance à 95 % compris entre 0,53 et 0,86.

**Champ** : Salariés à temps plein du secteur marchand non agricole, peu ou pas qualifiés, résidant près d'une frontière.

**Source** : Calculs des auteurs à partir de l'enquête Emploi, Insee, 2003-2009.

Pour ce groupe de salariés, la défiscalisation des heures supplémentaires n'a eu aucun impact statistiquement significatif, ni sur les heures travaillées ni sur les heures supplémentaires (graphique 4). En particulier, on n'observe aucune différence entre l'évolution des heures travaillées et celle des heures supplémentaires pour ces salariés dont l'optimisation fiscale est moins aisée.

Finalement, nos résultats indiquent que la défiscalisation des heures supplémentaires n'a pas significativement accru la durée du travail. En outre, elle a suscité une optimisation fiscale. Ce constat est confirmé par la comparaison de l'évolution de la durée du travail des salariés employés dans de très petites entreprises avec celle des travailleurs indépendants qui n'ont pas été directement affectés par la réforme.

Cette évaluation s'est concentrée sur l'impact de la mesure sur les heures travaillées. D'autres dimensions pourraient être explorées, par exemple l'emploi ou la motivation des salariés. Le fait que les heures travaillées n'augmentent pas après octobre 2007 suggère cependant que les effets de la mesure sur l'emploi sont vraisemblablement limités. Plus généralement, cette évaluation de l'impact de la défiscalisation des heures supplémentaires souligne que l'efficacité des mesures fiscales est conditionnée en grande partie par la nature de l'assiette fiscale, qui doit idéalement être facile à contrôler par l'administration et peu manipulable par les contribuables.

#### Référence de l'étude

Cahuc, P. et Carcillo, S. (2011) : "The Detaxation of Overtime Hours: Lessons from the French Experiment", IZA Discussion Paper No. 5439.

#### Auteurs

Pierre Cahuc est directeur du laboratoire de macroéconomie au CREST et professeur d'économie à l'ENSAE et à l'Ecole Polytechnique.

Stéphane Carcillo est maître de conférence à l'Université Paris 1 et économiste à l'OCDE.