



Cour des comptes



# Premiers engagements

Réduction groupe cible pour les cotisations patronales à l'ONSS



Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants  
*Bruxelles, janvier 2021*





Cour des comptes

# Premiers engagements

Réduction groupe cible pour les cotisations patronales à l'ONSS



Rapport adopté le 27 janvier 2021 par l'assemblée générale de la Cour des comptes



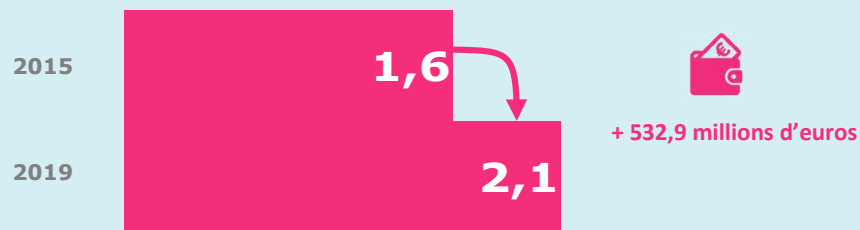
## Chiffres-clés

## Premiers engagements

Réductions ONSS groupe cible

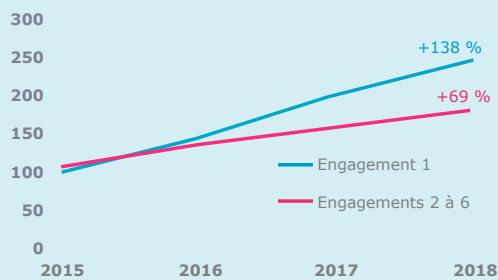
### Un coût sous-estimé

Coût estimé (période 2016-2020 ; en milliards d'euros)



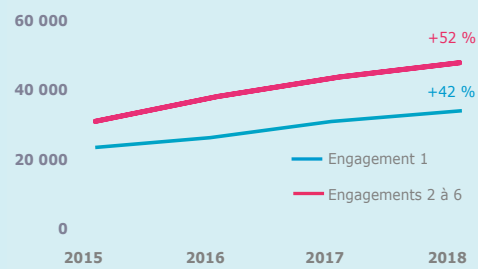
### Un coût qui augmente beaucoup plus vite que l'emploi

Coût  
(millions d'euros)



Le coût augmente le plus vite pour le premier engagement

Emploi  
(équivalents temps plein)



Le volume de travail augmente le plus vite pour les engagements 2 à 6

Un coût par équivalent temps plein qui augmente de 2015 à 2018

+ 68 %

€ 7.396  
Engagement 1

+ 11 %

€ 3.775  
Engagements 2 à 6



# Premiers engagements - Réduction groupe cible pour les cotisations patronales à l'ONSS

Pour inciter les entrepreneurs à engager leurs premiers membres du personnel, le gouvernement octroie des réductions sur les cotisations sociales versées par les employeurs pour leurs premiers travailleurs. Il s'agit des « réductions groupe cible pour premiers engagements ». Ces réductions existent depuis plusieurs dizaines d'années, mais ont été étendues en 2016. Avant cela, la mesure prenait la forme de réductions forfaitaires octroyées durant un nombre limité de trimestres. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, les entrepreneurs bénéficient d'une dispense totale des cotisations patronales sur leur premier engagement, sans limite de temps. Cette mesure avait pour but de soutenir l'emploi et la viabilité des entreprises. Les réductions qui s'appliquaient jusqu'alors du premier au cinquième engagement s'appliquent désormais du deuxième au sixième engagement.

La Cour des comptes a examiné l'évolution de l'emploi et de la viabilité des entreprises depuis l'introduction de la dispense illimitée, celle du coût de la mesure et la capacité de l'ONSS à détecter et à combattre le recours irrégulier et impropre à la mesure.

La Cour des comptes estime qu'il est difficile d'apprécier l'effet direct de la mesure sur l'emploi. Depuis son introduction, peu d'employeurs supplémentaires, voire aucun n'a procédé à un premier engagement en comparaison de l'évolution relevée auparavant. Le nombre d'employeurs qui appliquent la réduction pour premiers engagements et le volume de travail qui en résulte n'augmentent pas plus rapidement que dans le cadre des réductions forfaitaires accordées pour l'engagement du deuxième au sixième travailleur. Certains éléments indiquent toutefois que la viabilité des employeurs s'est améliorée. Depuis l'introduction de la dispense totale, plus d'employeurs demeurent actifs et l'emploi augmente légèrement plus vite auprès des employeurs qui appliquent la mesure. Il n'est toutefois pas exclu que l'amélioration de la viabilité soit due en partie à un glissement de l'emploi existant vers de nouvelles entreprises. Par ailleurs, la viabilité et l'évolution de l'emploi peuvent aussi être influencées par d'autres mesures, comme le tax shift, ou par la conjoncture économique.

L'introduction de la dispense illimitée est peu efficiente en termes de coûts par rapport aux réductions forfaitaires. Bien que le coût de la dispense illimitée (cotisations sociales moins élevées) ait fortement augmenté (68,6 %) entre 2015 et 2018, le volume de travail n'a pas progressé dans les mêmes proportions. Cette hausse du coût serait surtout due au fait que la mesure est appliquée à des salaires plus élevés. En revanche, le coût par ETP des réductions forfaitaires du deuxième au sixième engagement augmente beaucoup plus lentement que pour le premier engagement, alors que le volume de travail croît davantage en termes relatifs. Cela indique que, comparées à la dispense illimitée, les réductions forfaitaires sont plus efficaces du point de vue du coût pour stimuler l'emploi.

Le gouvernement a donc sous-estimé le coût des réductions groupe cible. Il avait estimé le coût supplémentaire à 509 millions d'euros pour l'ensemble des réductions groupe cible pour premiers

engagements durant la période 2016-2020, mais ce coût atteint en réalité probablement plus d'un milliard d'euros.

La réglementation complexe, qui donne parfois lieu à des incohérences lors de son application, rend le contrôle de l'ONSS très laborieux et contraint ce dernier à effectuer de nombreux contrôles manuellement. Chaque année, l'ONSS affecte 56 ETP et 8,1 millions d'euros aux contrôles. De cette façon, les contrôles ne couvrent pas suffisamment les risques. En raison du nombre élevé de réductions à contrôler, l'ONSS ne peut pas toutes les vérifier, ni contrôler tous les indices éventuels d'utilisation impropre. En outre, les contrôles sont assez faciles à contourner et l'ONSS ne peut pas toujours agir contre certaines formes d'utilisation impropre (pas de véritables emplois supplémentaires, application systématique à des salaires élevés, employeurs qui cumulent de nombreuses réductions élevées, grands employeurs (autres que des PME) qui peuvent utiliser la mesure).

La Cour des comptes a relevé des indices d'utilisation impropre (employeurs qui demandent trop souvent un code de réduction particulier ou qui appliquent la réduction sans y avoir droit, etc.). Les employeurs contestent régulièrement devant le tribunal le résultat des contrôles et les annulations par l'ONSS.

Le gouvernement a annoncé la prolongation, après 2020, de la dispense illimitée de cotisations patronales pour le premier travailleur, mais aussi que le système des réductions groupe cible sera évalué en 2021. Dans le cadre de cette évaluation, la Cour préconise d'envisager, pour les nouveaux employeurs, de convertir la dispense illimitée en un montant forfaitaire limité dans le temps. Limiter le montant et la durée de la réduction réduit le risque d'utilisation impropre, tout en conservant le mécanisme de la mesure. En outre, le coût sera alors plus facilement maîtrisable.

Les employeurs qui ont obtenu la dispense illimitée au cours de la période 2016-2020 conserveront ce droit après 2020, quel que soit le nouveau système appliqué à partir de 2021. La Cour recommande d'évaluer si ces dispenses illimitées doivent également être limitées, par exemple en imposant un plafond pour les salaires. Vu que cette dispense continue de s'appliquer indéfiniment, les montants peuvent devenir élevés, surtout si les salaires auprès d'un employeur et les réductions qui s'y appliquent progressent à la suite d'une croissance des activités et de l'emploi. Ainsi, des subventions salariales peuvent être accordées pour des salaires élevés auprès de grands employeurs, ce qui n'est pas en rapport avec l'objectif de la mesure.

La Cour des comptes recommande en outre d'adapter la réglementation afin qu'il soit plus difficile de contourner les conditions liées à l'octroi de la mesure et les contrôles.

L'ONSS doit affiner ses contrôles des réductions pour premiers engagements à l'aide d'analyses de risques et du *datamining*. Les indices d'utilisation impropre lors de certaines applications de la mesure que la Cour a transmis à l'ONSS à partir de sa propre analyse de données pourraient servir de points de repère à cet effet. L'ONSS a déjà fait savoir entre-temps qu'il continuerait à adapter sa stratégie de contrôle sur cette base.

Dans leurs réponses, le ministre des Affaires sociales et de la Santé publique et le ministre des Classes moyennes, des Indépendants, des PME et de l'Agriculture, des Réformes institutionnelles et du Renouveau démocratique indiquent que les résultats de l'audit seront exploités dans le cadre de l'évaluation des réductions groupe cible prévue en 2021.







Chiffres-clés	3
<b>Chapitre 1</b>	
<b>Introduction</b>	<b>13</b>
1.1 Thème d’audit	13
1.2 Conditions	14
1.3 Audit	16
1.3.1 Questions et normes d’audit	16
1.3.2 Méthodes d’audit	16
1.4 Procédure	17
<b>Chapitre 2</b>	
<b>Emploi et viabilité</b>	<b>19</b>
2.1 Introduction	19
2.2 Emploi	19
2.2.1 Évolution du nombre d’employeurs bénéficiant des réductions groupe cible	19
2.2.2 Évolution du nombre de nouveaux employeurs	20
2.2.3 Évolution du nombre d’ETP	21
2.3 Viabilité	22
2.3.1 Taux de survie des employeurs	22
2.3.2 Évolution de l’emploi	23
2.4 Conclusion partielle	25
<b>Chapitre 3</b>	
<b>Coût</b>	<b>27</b>
3.1 Introduction	27
3.2 Estimations	27
3.3 Coût réel	29
3.4 Conclusion partielle	31
<b>Chapitre 4</b>	
<b>Contrôle et utilisation impropre</b>	<b>33</b>
4.1 Introduction	33
4.2 Contrôle par l’ONSS	33
4.2.1 Contrôles automatiques	33
4.2.2 Contrôles manuels	34
4.3 Contrôle problématique	37
4.3.1 Contrôles vastes, complexes et longs	37
4.3.2 Contestations	41
4.3.3 Charges et produits du contrôle	42
4.4 Utilisation impropre	43
4.4.1 Contournement par le biais d’un emploi temporaire	43
4.4.2 Poursuite	44
4.4.3 Salaires élevés	44
4.4.4 Grands employeurs	45
4.5 Conclusion partielle	46

**Chapitre 5****Conclusions et recommandations** 47

5.1 Conclusions 47

5.2 Recommandations 48

**Annexes****Annexe 1** Lettre du ministre des Affaires sociales et de la Santé publique 53**Annexe 2** Lettre du ministre des Classes moyennes, des Indépendants, des PME  
et de l'Agriculture 55





## Chapitre 1

# Introduction

### 1.1 Thème d'audit

La mesure « réduction groupe cible pour premiers engagements » réduit les cotisations sociales patronales dues par les entreprises et les indépendants qui engagent du personnel pour la première fois. Cette mesure avait été instaurée dès 1982<sup>1</sup>. Elle a toutefois été étendue en plusieurs phases au cours des dernières années. Le nombre d'engagements donnant droit à une réduction groupe cible est ainsi passé d'un à six et les montants de la réduction ont été augmentés systématiquement.

La modification la plus importante est intervenue en 2016. Jusqu'en 2015, des réductions forfaitaires limitées dans le temps étaient octroyées pour les cinq premiers engagements<sup>2</sup>. En 2016, une dispense illimitée a été introduite pour le premier engagement. Depuis lors, les employeurs ne doivent plus payer de cotisations patronales pour le premier engagement, sans limite dans le temps. Les réductions qui s'appliquaient jusqu'alors du premier au cinquième engagement s'appliquent à présent du deuxième au sixième engagement. Une mesure transitoire a été prévue pour les premiers engagements en 2015. L'employeur a obtenu une dispense totale pour les trimestres restants au cours desquels il devait normalement recevoir une dispense partielle des cotisations patronales.

Le 1<sup>er</sup> janvier 2017, les réductions de cotisations applicables du troisième au sixième engagement ont aussi été relevées à un même niveau.

Le tableau 1 présente l'évolution des totaux des réductions de cotisations.

**Tableau 1** – Montants des réductions de cotisations de 2012 à 2020 (en euros)

Engagement	1/10/2012	1/1/2014	1/1/2015	1/1/2016	1/1/2017
1 <sup>er</sup>	13.100	13.100	13.750	Illimité	Illimité
2 <sup>e</sup>	8.200	8.200	8.850	13.750	13.750
3 <sup>e</sup>	6.600	6.600	7.050	8.850	11.250
4 <sup>e</sup>		6.600	6.600	7.050	11.250
5 <sup>e</sup>		6.600	6.600	6.600	11.250
6 <sup>e</sup>				6.600	11.250
<b>Total</b>	<b>27.900</b>	<b>41.100</b>	<b>42.850</b>	<b>42.850</b> + 1 <sup>er</sup> travailleur	<b>58.750</b> + 1 <sup>er</sup> travailleur

Source : ONSS

- 1 Arrêté royal du 13 octobre 1981 modifiant l'arrêté royal du 12 août 1981 accordant des primes de réadaptation et des primes d'adaptation aux employeurs assujettis pour la première fois à la sécurité sociale des travailleurs au cours de l'année 1981 ou de l'année 1982.
- 2 Le premier engagement effectué avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016 donnait droit à des réductions forfaitaires pour treize trimestres au choix au cours d'une période de vingt trimestres suivant l'engagement.

Le tableau 2 donne un aperçu des réductions de cotisations qui sont applicables par trimestre depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017.

**Tableau 2 – Réductions des cotisations patronales pour les premiers engagements à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2017 (en euros)**

Travailleurs	Trimestre			Total
	1-5	6-9	10-13	
1	Cotisations patronales totales			
2	1.550	1.050	450	13.750
3-6	1.050	1.050	450	11.250

Source : ONSS

L'arrêté royal<sup>3</sup> qui règle l'élargissement de la réduction groupe cible prévoit que la dispense illimitée pour le premier engagement s'applique seulement entre le 1<sup>er</sup> janvier 2016 et le 31 décembre 2020. Il ne fixe par contre aucun délai pour les réductions groupe cible applicables du deuxième au sixième engagement. Sans nouvel arrêté royal, il ne sera plus possible de bénéficier d'une réduction pour le premier engagement à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2021, alors qu'elle subsistera pour le deuxième au sixième engagement. À l'approche d'une éventuelle modification de cet arrêté royal, la Cour des comptes a estimé opportun d'examiner l'incidence de la dispense de cotisations illimitée. Entre-temps, il a été annoncé<sup>4</sup> que la dispense pour l'engagement du premier travailleur sera prolongée après 2020, mais qu'une évaluation du système aura lieu en 2021 en concertation avec les partenaires sociaux. Cette évaluation pourra déboucher sur une adaptation du système. Les résultats de cet audit peuvent y contribuer.

## 1.2 Conditions

Tous les employeurs peuvent demander une réduction groupe cible pour premiers engagements lorsqu'ils engagent leurs six premiers travailleurs. Il convient d'examiner, pour tout nouvel engagement (X), si le nombre de travailleurs actifs n'a dépassé X-1 à aucun moment des quatre trimestres précédant celui de l'engagement. Pour un premier engagement, aucun travailleur ne peut donc avoir été actif à un quelconque moment des quatre trimestres précédents ; pour le deuxième, il ne peut jamais y avoir eu plus d'un travailleur simultanément ; pour un troisième, jamais plus de deux, et ainsi de suite. Il faut donc déterminer le nombre de travailleurs actifs en même temps pour chaque jour au cours des quatre trimestres écoulés.

Par « actif », on entend en l'occurrence des contrats de travail en cours simultanément. Si, par exemple, un employeur emploie deux travailleurs sous contrat de travail pour l'ensemble du trimestre et que A travaille le lundi et B le mardi, il s'agit de deux travailleurs simultanés. Si A travaille le lundi avec un contrat de travail d'un jour et B le mardi avec un contrat de travail d'un jour, il n'y a qu'un seul travailleur actif à chaque moment. Dans ce dernier cas,

<sup>3</sup> Arrêté royal du 16 mai 2013 pris en exécution du chapitre 7 du titre IV de la loi-programme du 24 décembre 2002 (I), visant à harmoniser et à simplifier les régimes de réductions de cotisations de sécurité sociale.

<sup>4</sup> Accord de gouvernement (2020), Bruxelles, p. 34.



l'employeur peut prétendre à une réduction groupe cible pour un deuxième engagement au trimestre suivant.

Pour déterminer le numéro de rang de l'engagement, il n'est pas tenu compte du fait que les travailleurs soient ou non actifs simultanément. Par exemple, si trois travailleurs sont actifs pendant un trimestre déterminé, l'employeur peut avoir droit à une réduction pour un premier, deuxième et troisième engagement<sup>5</sup>.

#### *Du deuxième au sixième engagement*

Du deuxième au sixième engagement, les réductions sont seulement accordées pour treize trimestres. Elles sont à utiliser dans les vingt trimestres qui suivent le trimestre durant lequel l'employeur a ouvert le droit pour la première fois. Ces réductions diminuent au fil des trimestres (voir [tableau 2](#)). Le droit à une réduction groupe cible peut toutefois toujours être rouvert si le nombre d'emplois des quatre trimestres précédents est inférieur au nombre requis pour bénéficier de la réduction. Par exemple, si un employeur a obtenu une réduction groupe cible pour un sixième engagement et n'emploie par la suite jamais plus de cinq travailleurs en même temps pendant quatre trimestres, il a à nouveau droit à la réduction groupe cible et au forfait de réduction le plus élevé (trimestre 1-5) lorsqu'il engage un sixième travailleur.

Une caractéristique importante de la réduction groupe cible réside dans le fait que le droit est accordé sur la base du nombre de travailleurs, mais qu'il est octroyé à l'employeur. Le droit n'est donc pas lié à un travailleur donné. L'employeur peut donc appliquer la réduction au travailleur de son choix. Même si le premier travailleur n'est plus actif auprès de l'employeur, ce dernier peut continuer à appliquer la réduction à un autre travailleur.

Si les travailleurs qui ouvrent le droit ne doivent remplir aucune condition spécifique, certains statuts particuliers sont exclus<sup>6</sup>. Aucune prestation minimale n'est applicable pour ouvrir le droit, ce qui signifie qu'un travailleur inscrit seulement pour quelques heures, par exemple dans le cadre d'un flexi-job ou du travail occasionnel dans l'horeca, ouvre déjà le droit à la réduction groupe cible. Cependant, dans des cas déterminés, le travailleur auquel la réduction est appliquée doit effectuer un minimum de prestations<sup>7</sup>.

5 Si toutes les conditions sont remplies.

6 Tous les travailleurs soumis à la loi du 27 juin 1969 concernant la sécurité sociale des travailleurs peuvent ouvrir le droit à la réduction. Les statuts particuliers suivants n'entrent pas en considération : les jeunes jusqu'au 31 décembre de l'année au cours de laquelle ils atteignent 18 ans ; les apprentis dans le cadre d'une formation en alternance visés à l'article 1<sup>er</sup> bis de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 ; les travailleurs domestiques ; les travailleurs occasionnels dans le secteur de l'agriculture et de l'horticulture ; tous les autres travailleurs qui ne relèvent pas de la loi du 27 juin 1969 (étudiants jobistes, personnes en formation professionnelle individuelle, bénévoles, certains stagiaires, etc.).

7 La réduction s'applique uniquement aux travailleurs ayant presté au moins 0,275 équivalent temps plein (ETP) au cours d'un trimestre, sauf si le travailleur est employé en vertu d'un contrat de travail à mi-temps au moins.

## 1.3 Audit

### 1.3.1 Questions et normes d'audit

La Cour des comptes a examiné si l'élargissement, en 2016, de la réduction groupe cible pour premiers engagements a atteint son objectif, qui consiste à améliorer la viabilité des indépendants et des PME et à promouvoir la création d'emplois. Elle a aussi analysé si la mesure s'accompagne d'effets indésirables. Elle a vérifié si l'ONSS est capable de contrôler les conditions de la réduction groupe cible pour premiers engagements et d'identifier, de détecter et de combattre le recours impropre à la mesure. Enfin, elle a aussi tenté d'estimer le coût de l'élargissement de 2016 et son incidence sur le financement de la sécurité sociale à long terme. Elle a articulé son audit autour de trois questions :

1. Comment l'emploi et la viabilité auprès des utilisateurs de la mesure groupe cible pour premiers engagements ont-ils évolué depuis l'élargissement de 2016 ?
2. Comment évolue le coût de la réduction groupe cible pour premiers engagements ?
3. L'ONSS est-il capable de détecter et combattre le recours impropre à la réduction groupe cible pour premiers engagements ?

Le cadre normatif de cet audit se compose pour l'essentiel des objectifs de la mesure définis dans la législation et la réglementation : l'arrêté royal du 16 mai 2013 pris en exécution du chapitre 7 du titre IV de la loi-programme du 24 décembre 2002 (I), visant à harmoniser et à simplifier les régimes de réductions de cotisations de sécurité sociale ainsi que la loi-programme du 24 décembre 2002. Les objectifs de la mesure sont par ailleurs spécifiés dans l'accord de gouvernement de 2014, les notes de politique générale des ministres compétents et les réponses du gouvernement aux questions écrites et orales des députés.

### 1.3.2 Méthodes d'audit

L'audit repose en grande partie sur des documents et données chiffrées fournis par l'ONSS et sur des entretiens avec des collaborateurs de l'institution. La Cour a aussi analysé les données d'emploi anonymisées fournies par l'ONSS<sup>8</sup>.

Les chiffres utilisés vont du premier trimestre 2013 au troisième trimestre 2019. Les résultats de cet audit n'intègrent dès lors pas l'incidence de la covid-19 sur l'emploi et la poursuite de l'utilisation de la réduction groupe cible pour premiers engagements. Les constats peuvent toutefois servir à préparer la politique future, notamment lorsqu'il s'agira de maintenir ou non sous sa forme actuelle cette réduction groupe cible mettant l'accent sur le premier travailleur, compte tenu en particulier des conséquences de la crise sanitaire.

---

<sup>8</sup> Il s'agit de toutes les données d'emploi de tous les employeurs à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013 pour autant qu'ils aient eu recours à la réduction illimitée pour le premier travailleur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016.

#### 1.4 Procédure

Janvier 2020	Annnonce de l’audit à la ministre des Affaires sociales et de la Santé publique, au ministre des Classes moyennes, des Indépendants, des PME, de l’Agriculture et de l’Intégration sociale ainsi qu’à l’administrateur général de l’ONSS
Janvier à mai 2020	Travaux d’audit
Septembre 2020	Envoi du projet de rapport au ministre des Affaires sociales et de la Santé publique, au ministre des Classes moyennes, des Indépendants, des PME et de l’Agriculture, des Réformes institutionnelles et du Renouveau démocratique ainsi qu’à l’administrateur général de l’ONSS
25 novembre 2020	Réponse de l’ONSS
4 décembre 2020	Réponse du ministre des Affaires sociales et de la Santé publique
21 décembre 2020	Réponse du ministre des Classes moyennes, des Indépendants, des PME et de l’Agriculture, des Réformes institutionnelles et du Renouveau démocratique



## Chapitre 2

# Emploi et viabilité

### 2.1 Introduction

La dispense illimitée de cotisations patronales pour un premier engagement devait aider un maximum d'indépendants à franchir le pas de l'engagement. Outre l'objectif général de renforcer la compétitivité des entreprises et de les aider à engager des travailleurs supplémentaires, aucun objectif<sup>9</sup> ou indicateur formel concret n'a été fixé lors des modifications successives. La mesure a été introduite en même temps que la première phase du tax shift, qui devait aussi avoir une incidence importante sur l'emploi. La Banque nationale et le Bureau fédéral du plan, notamment, ont réalisé des estimations explicites des éventuels emplois supplémentaires et de l'incidence économique liés au tax shift.

La réglementation ne contient aucune évaluation *ex post* de la mesure ni d'indicateurs de suivi des objectifs.

La Cour des comptes a examiné si ces élargissements, dont l'aspect le plus important est la dispense illimitée pour le premier travailleur, ont une incidence sur l'augmentation et la viabilité de nouveaux employeurs et la création d'emplois supplémentaires.

### 2.2 Emploi

#### 2.2.1 Évolution du nombre d'employeurs bénéficiant des réductions groupe cible

Le [tableau 3](#) donne un aperçu du nombre d'employeurs qui demandent une réduction groupe cible. Il s'agit tant des nouvelles réductions accordées durant l'année concernée que des réductions en cours cette année-là, mais déjà accordées les années précédentes. L'augmentation la plus importante en chiffres absolus concerne les employeurs qui ont demandé la réduction groupe cible pour un premier travailleur. L'augmentation en chiffres absolus s'élève à près de 15.000 employeurs (46,7 %) pour la période 2015-2019/3. En pourcentage, la hausse concernant les premiers engagements ne dépasse toutefois pas celle constatée pour les deuxième à sixième engagements : augmentation absolue de 26.980 employeurs, c'est-à-dire une progression de 62,7 %. Depuis l'introduction de la dispense illimitée, le nombre d'employeurs qui ont effectué leur premier engagement n'a dès lors pas augmenté plus vite que le nombre de ceux qui ont effectué leurs deuxième à sixième engagements moyennant une réduction forfaitaire.

<sup>9</sup> Des objectifs informels existent toutefois, par exemple dans les réponses aux questions parlementaires. On espérait ainsi que 10 % des 320.000 à 330.000 indépendants – personnes physiques ou entreprises – recruteraient du personnel sur une période de cinq ans.

**Tableau 3** – Nombre d'employeurs qui demandent une réduction groupe cible (2015-2019/3 ; moyenne par an pour tous les trimestres et pour 2019, les trois premiers trimestres uniquement)

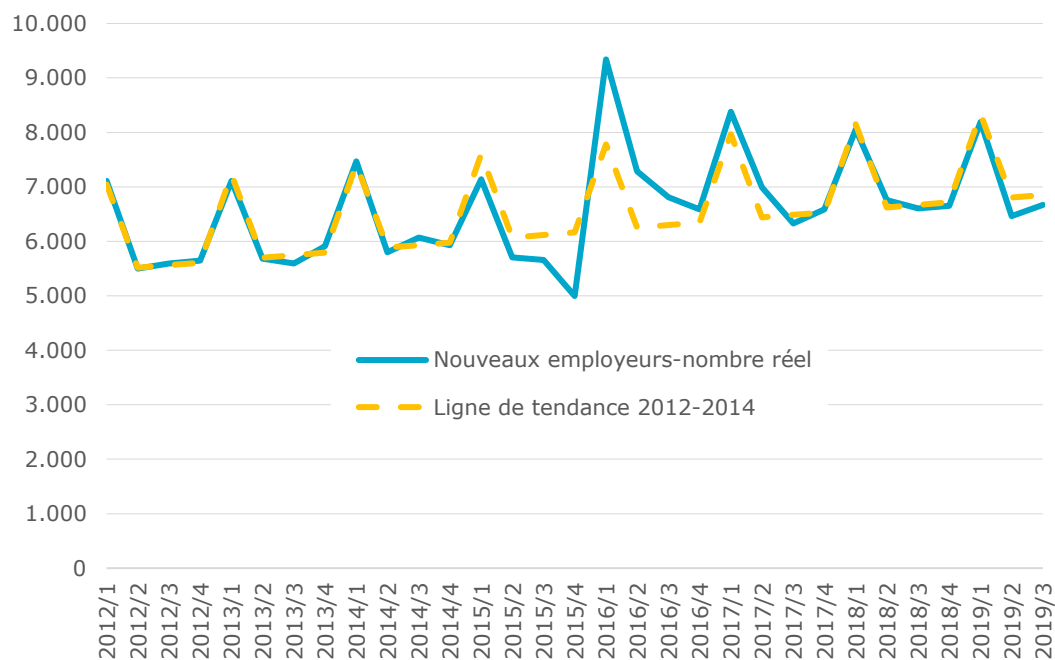
Engagement	2015	2016	2017	2018	2019	Augmentation 2015-2019	
						Chiffres absolus	%
1 <sup>er</sup>	32.022	36.878	41.500	44.545	46.990	14.968	46,7 %
2 <sup>e</sup>	19.441	20.891	22.419	23.786	24.025	4.584	23,6 %
3 <sup>e</sup>	11.868	12.214	12.652	14.300	16.879	5.011	42,2 %
4 <sup>e</sup>	6.465	9.115	9.600	11.027	11.766	5.301	82,0 %
5 <sup>e</sup>	5.256	7.291	7.609	8.820	9.387	4.131	78,6 %
6 <sup>e</sup>	-	2.395	4.941	6.814	7.952	5.557 (2016-2019)	232,0 % (2016-2019)

Source : statistiques de l'ONSS

### 2.2.2 Évolution du nombre de nouveaux employeurs

On peut se demander dans quelle mesure l'introduction de la dispense illimitée en 2016 a conduit à une augmentation des « nouveaux » employeurs par rapport à la période avant 2016. Un « nouvel employeur » est un employeur qui a occupé du personnel au cours du trimestre concerné mais pas au cours des quatre trimestres précédents.

**Graphique 1** – Nombre de nouveaux employeurs par trimestre par rapport à leur nombre si la tendance 2012-2014 s'était poursuivie (2012/1-2019/3)



Source : ONSS, calculs de la Cour des comptes

Le graphique 1 donne un aperçu du nombre de nouveaux employeurs par trimestre. Ce nombre est indépendant de la réduction groupe cible éventuelle, puisque les employeurs ne demandent pas tous une réduction. Le nombre réel de nouveaux employeurs est indiqué pour chaque trimestre. La ligne de tendance extrapole le nombre d'employeurs à partir des données 2012 à 2014 ; elle indique, en d'autres termes, comment le nombre de nouveaux employeurs aurait évolué si la tendance 2012-2014 s'était poursuivie dans le temps<sup>10</sup>.

Le graphique montre que le nombre de nouveaux employeurs augmente fortement après l'introduction de la mesure au premier trimestre 2016. Cette augmentation semble en partie causée par un report de l'engagement en 2015. Le nombre de nouveaux employeurs diminue surtout au quatrième trimestre 2015 (2015/4) par rapport aux trimestres précédents, ce qui semble indiquer que les employeurs ont reporté l'engagement pour pouvoir bénéficier de la dispense illimitée<sup>11</sup>. À partir du troisième trimestre 2017, le nombre de nouveaux employeurs rejoint presque la tendance relevée avant l'instauration de la dispense illimitée.

Au cours de la période 2015-2019/3, 131.211 nouveaux employeurs se sont inscrits auprès de l'ONSS. Si la tendance 2012-2014 s'était poursuivie, ce nombre aurait atteint 130.203<sup>12</sup>. En d'autres termes, le nombre réel de nouveaux employeurs dépasse de 0,8 % le nombre qui aurait été constaté si la tendance 2012-2014 s'était poursuivie. Cela suggère que la dispense illimitée a peu incité les entrepreneurs à procéder à leur premier engagement.

On pourrait toutefois invoquer que, sans la dispense, le nombre aurait peut-être diminué et que la mesure a donc eu un effet positif. Cette hypothèse semble cependant peu vraisemblable. Le [tableau 3](#) montre en effet que le nombre d'employeurs qui demandent les réductions groupe cible du troisième au sixième engagement augmente aussi vite, voire plus vite que le nombre de ceux qui demandent une dispense pour le premier engagement. Outre les réductions groupe cible, d'autres mesures de réduction des charges stimulent par ailleurs les engagements, dont le tax shift.

### 2.2.3 Évolution du nombre d'ETP

Outre le nombre de nouveaux employeurs, le volume de travail découlant de la mesure (nombre d'équivalents temps plein – ETP – supplémentaires) constitue aussi un facteur important. Le [tableau 4](#) présente l'évolution des ETP pour lesquels une réduction groupe cible a été demandée.

<sup>10</sup> Valeurs prédites à partir d'une régression linéaire  $ETP_i = a + b * Trimestre_i + c * Premier\ trimestre_i$ , où  $Trimestre_i$  est le numéro du trimestre et  $Premier\ trimestre_i$  est une variable dichotomique indiquant si le trimestre concerné est le premier trimestre de l'année. Le modèle a un coefficient de détermination  $R^2$  de 0,979.

<sup>11</sup> La mesure a été annoncée après le conseil des ministres du 30 octobre 2015. Au dernier trimestre 2015, les employeurs étaient donc déjà au courant de la réduction illimitée applicable à partir de 2016.

<sup>12</sup> La tendance se limite à la période 2012-2014, parce qu'il est probable que des employeurs aient modifié leur comportement dès 2015, sans doute en raison de la mesure.

**Tableau 4 – Nombre d'ETP pour lesquels une réduction groupe cible a été demandée (2015-2019/4)**

Engagement	2015	2016	2017	2018	2019	Augmentation 2015-2019		2015-2019/ total
						Chiffres absolus	%	
1 <sup>er</sup>	23.257	26.392	30.378	32.969	35.910	12.653	54,4 %	36,3 %
2 <sup>e</sup>	14.198	15.536	16.659	17.494	17.565	3.367	23,7 %	9,7 %
3 <sup>e</sup>	8.802	8.969	9.184	10.456	12.816	4.014	45,6 %	11,5 %
4 <sup>e</sup>	4.865	7.051	7.684	8.234	9.306	4.441	91,3 %	12,7 %
5 <sup>e</sup>	4.096	5.767	6.270	6.919	7.860	3.764	91,9 %	10,8 %
6 <sup>e</sup>	0	1.708	4.823	5.527	6.620	6.620		19,0 %
<b>Total</b>	<b>55.218</b>	<b>65.422</b>	<b>74.999</b>	<b>81.600</b>	<b>90.077</b>	<b>34.859</b>	<b>63,1 %</b>	<b>100,0 %</b>
2 <sup>e</sup> - 5 <sup>e</sup>	31.960	37.323	39.797	43.104	47.547	15.587	48,8 %	44,7 %
2 <sup>e</sup> - 6 <sup>e</sup>	31.961	39.031	44.620	48.630	54.167	22.206	69,5 %	63,7 %

Source : statistiques de l'ONSS

Le nombre d'ETP a augmenté au total de 34.859 unités (63,1 %) entre 2015 et 2019. Pour les premiers engagements, il a augmenté de 54,4 %, soit légèrement plus que pour l'engagement du deuxième au cinquième travailleur, qui enregistre une hausse de 48,8 %. L'augmentation la plus marquée concerne les sixièmes engagements vu que cette catégorie a été créée pendant la période examinée. Ces chiffres montrent à nouveau que, malgré la dispense illimitée, l'augmentation des premiers engagements n'est pas beaucoup plus élevée que celle des autres engagements, qui donnent droit à des réductions forfaitaires.

L'augmentation totale en ETP sur la période 2015-2019 peut être imputée à 36,3 % à la réduction pour le premier travailleur et à 63,7 % à la réduction pour les cinq travailleurs suivants. L'analyse du coût donne toutefois un ratio inversé (voir [point 3.3](#)).

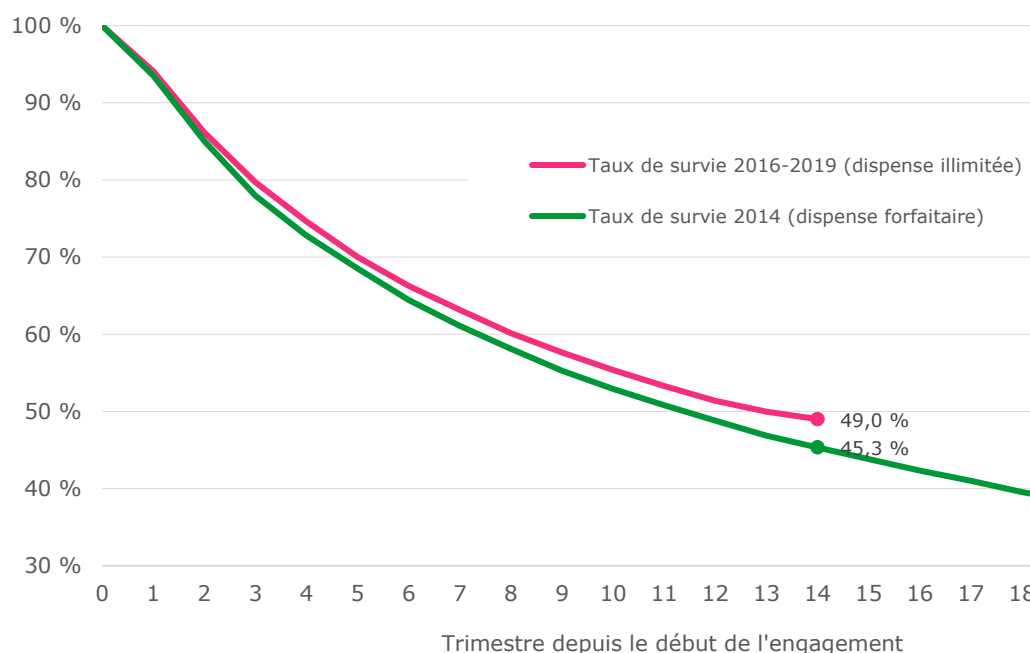
## 2.3 Viabilité

### 2.3.1 Taux de survie des employeurs

L'analyse qui précède donne un premier aperçu des effets que la mesure a eus sur les nouveaux emplois, c'est-à-dire sur la propension des entrepreneurs à engager pour la première fois du personnel. Un autre aspect concerne la durabilité de l'emploi et la viabilité de l'entreprise. Les entreprises ne se révèlent pas toujours viables, mais les incitants financiers supplémentaires liés à la dispense illimitée pour le premier travailleur peuvent permettre à plus d'employeurs de survivre à terme.



**Graphique 2 – Taux de survie des employeurs par trimestre depuis le début de l'engagement (2014-2019/3)<sup>13</sup>**



Source : ONSS, calculs de la Cour des comptes

Le graphique 2 donne un aperçu du taux de survie escompté des employeurs par trimestre, à partir du trimestre au cours duquel l'engagement a débuté. Il distingue les employeurs qui ont recours à la dispense illimitée depuis 2016 de ceux qui ont effectué leurs premiers engagements en 2014 et ont pu bénéficier de la dispense forfaitaire.

Le graphique montre que les employeurs ont un taux de survie légèrement supérieur depuis l'introduction de la dispense illimitée : après le premier engagement en 2016, 49 % d'entre eux étaient toujours actifs au bout de 14 trimestres, contre seulement 45,3 % de ceux ayant engagé pour la première fois en 2014. L'introduction de la dispense illimitée aurait dès lors eu un effet légèrement positif sur la viabilité des entreprises, parce que l'emploi est devenu un peu plus durable.

### 2.3.2 Évolution de l'emploi

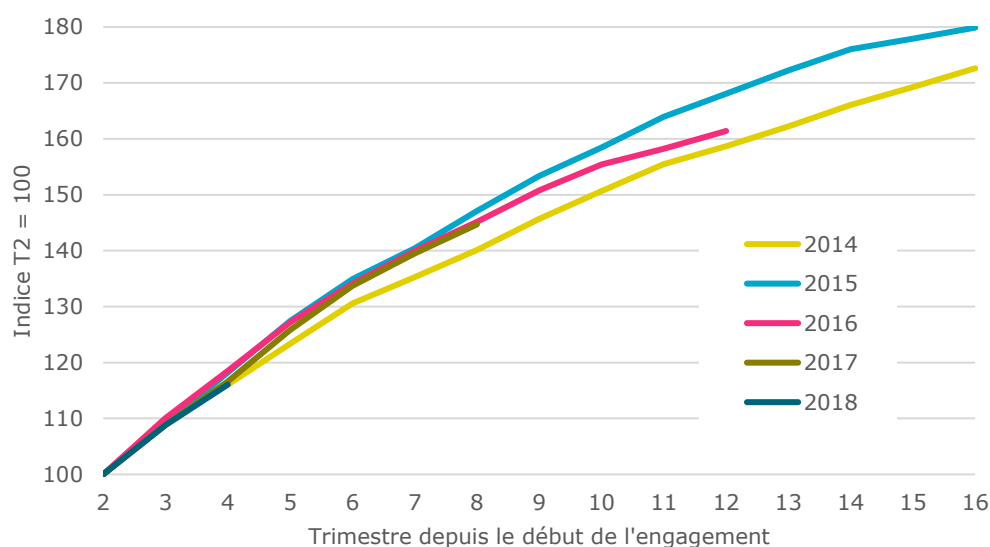
Outre le taux de survie des employeurs, l'évolution de l'emploi créé auprès de ces employeurs peut aussi donner une idée de l'effet de la mesure. Il se peut ainsi que la dispense illimitée n'incite plus en elle-même les entrepreneurs à créer de nouveaux emplois, mais que les

<sup>13</sup> Les lignes correspondent à la fonction de survie estimée de l'estimateur de Kaplan-Meier. Le *log rank test* de cet estimateur a débouché sur une valeur  $p < 0,0001$ . Cela signifie que le taux de survie des employeurs ayant engagé pour la première fois en 2016-2019 est significativement meilleur que celui de ceux qui se sont lancés en 2014. L'analyse ne tient compte que des employeurs qui ont demandé la réduction pour un premier engagement (réduction forfaitaire pour les employeurs qui ont engagé en 2014 et réduction illimitée pour ceux qui se sont lancés en 2016-2019). Le calcul ne tient pas compte des employeurs qui ont réintroduit une demande après n'avoir occupé aucun travailleur pendant un trimestre. Les employeurs sont donc considérés comme « morts » dès qu'ils n'ont pas occupé de travailleurs pendant un trimestre. L'analyse exclut 2015, puisque les employeurs qui ont engagé pour la première fois cette année-là ont pu bénéficier tant de la dispense forfaitaire que de la dispense illimitée grâce à la mesure transitoire.

employeurs connaissent une croissance plus rapide dès qu'ils se sont lancés grâce aux charges sociales réduites à payer pour leur premier travailleur. La Cour a dès lors examiné l'évolution de l'emploi auprès des employeurs qui bénéficient de la réduction groupe cible pour le premier engagement.

Le graphique 3 donne un aperçu du nombre total d'emplois chez les employeurs qui ont demandé la réduction groupe cible, suivant l'année au cours de laquelle ils se sont lancés et à partir du trimestre de l'engagement<sup>14</sup>. Seuls les employeurs ayant « survécu » jusqu'au troisième trimestre 2019 sont pris en compte. Le graphique montre l'augmentation du nombre d'emplois chez les employeurs encore actifs.

**Graphique 3** – Nombre total d'emplois auprès des employeurs ayant bénéficié de la réduction groupe cible entre 2014 et 2018, en fonction de l'année et du trimestre depuis l'engagement (indice T2 = 100)<sup>15</sup>



Source : ONSS, calculs de la Cour des comptes

Le graphique montre que les employeurs qui ont effectué leur premier engagement en 2016-2018 créent un peu plus d'emplois que ceux qui se sont lancés en 2014, mais un peu moins que ceux qui ont débuté en 2015. Les écarts sont toutefois limités et l'évolution suit en grande partie la même courbe que celle des employeurs qui ont engagé leur premier travailleur en 2014. Cela porte à croire que la dispense illimitée pour le premier engagement introduite en 2016 n'a pas été déterminante dans l'augmentation du nombre d'emplois.

<sup>14</sup> Comme le nombre total d'ETP est fortement influencé par quelques très gros employeurs, les employeurs dont le nombre d'ETP dépassait le 99<sup>e</sup> percentile (16,11 ETP) sont exclus de l'analyse pour ce graphique. La catégorie des grands employeurs comprend probablement aussi des restructurations d'entreprises existantes qui ne concernent donc pas des employeurs qui engagent pour la première fois.

<sup>15</sup> Le nombre absolu d'ETP est divisé chaque trimestre par le nombre d'ETP au T2 et multiplié par 100. Ainsi, T2 est chaque fois égal à 100 et tous les autres trimestres montrent l'augmentation relative par rapport au T2. Les évolutions relatives peuvent ainsi être comparées indépendamment des chiffres absolus.

## 2.4 Conclusion partielle

La réduction groupe cible pour premiers engagements avait pour objectif d'inciter les entrepreneurs à se lancer en tant qu'employeur et à améliorer la viabilité des entreprises. Aucun objectif plus concret n'a été formulé.

La Cour des comptes constate que le nombre d'employeurs bénéficiant de réductions de cotisations augmente de manière constante. Toutefois, le nombre d'employeurs qui engagent pour la première fois n'augmente pas de manière notable en comparaison avec la période avant l'introduction de la dispense illimitée pour le premier engagement, au cours de laquelle une réduction forfaitaire était applicable. Une augmentation passagère a marqué 2016, mais elle semble résulter en partie du comportement des employeurs, qui ont reporté leur premier engagement, prévu en 2015, jusqu'à l'entrée en vigueur de la dispense illimitée. Le nombre d'employeurs bénéficiant de la dispense illimitée et le volume de travail auquel la mesure est appliquée augmentent à peine plus vite dans le cadre de la dispense illimitée pour le premier engagement que dans celui des réductions forfaitaires accordées pour les cinq engagements suivants. La dispense illimitée de cotisations patronales pour le premier engagement n'a donc pas conduit d'emblée à un nombre important d'emplois supplémentaires. À côté de l'extension des réductions groupe cible, d'autres facteurs peuvent avoir influencé l'évolution de l'emploi, comme le tax shift, d'autres mesures, la conjoncture économique, etc.

Un meilleur taux de survie s'observe toutefois depuis que la mesure a été introduite. Ainsi, les employeurs ayant engagé pour la première fois en 2016-2019 sont plus nombreux à être encore actifs après quatorze trimestres que ceux qui ont commencé à engager en 2014. Parmi les employeurs qui restent actifs, le nombre total d'emplois évolue un peu plus favorablement auprès de ceux qui se sont lancés en 2016 qu'auprès de ceux qui ont engagé pour la première fois en 2014. Cette évolution est néanmoins un peu moins favorable qu'auprès des employeurs ayant engagé leur premier travailleur en 2015. Cela pourrait indiquer que la viabilité de ces entreprises a augmenté légèrement, mais cette amélioration peut aussi résulter de l'élargissement des réductions applicables aux deuxième à sixième engagements ainsi que d'autres facteurs, comme le tax shift, d'autres mesures ou la conjoncture économique.



## Chapitre 3

# Coût

### 3.1 Introduction

La conversion de la dispense forfaitaire en une dispense illimitée pour le premier engagement a rendu le coût de la mesure bien plus difficile à maîtriser. Alors qu'il était maîtrisé auparavant grâce à un forfait maximum et à une durée limitée, le coût peut à présent augmenter de manière illimitée en fonction des salaires auxquels la dispense est applicable et parce que celle-ci est sans limite dans le temps. Ce chapitre examine la manière dont le coût a été estimé et dont il a évolué en réalité au cours des dernières années.

### 3.2 Estimations

Pour décider de réductions de cotisations, le gouvernement se base sur les chiffres budgétaires les plus récents fournis par le comité de gestion de la sécurité sociale (CGSS) et calculés par l'ONSS. Cette estimation est effectuée dans l'hypothèse d'une politique constante en tenant compte des chiffres d'exécution du budget les plus récents, des mesures budgétaires antérieures déjà en vigueur et des prévisions économiques du Bureau fédéral du plan<sup>16</sup>. Une fois qu'il a pris sa décision, le gouvernement peut en suivre l'incidence financière à l'aide des rapports périodiques du CGSS.

**Tableau 5 – Coût estimé des mesures budgétaires – conseil des ministres du 11 octobre 2015**  
(en millions d'euros)

Mesure budgétaire	2016	2017	2018	2019	2020
Dispense intégrale pour le 1 <sup>er</sup> travailleur et glissement des 1 <sup>er</sup> à 5 <sup>e</sup> travailleurs vers les 2 <sup>e</sup> à 6 <sup>e</sup> travailleurs	20,1	29,3	36,7	63,1	94,8
Augmentation des réductions à partir de 2015	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0
Nouvelles réductions pour les 3 <sup>e</sup> à 6 <sup>e</sup> travailleurs		30,0	30,0	30,0	30,0
<b>Coût supplémentaire par an</b>	<b>49,1</b>	<b>88,3</b>	<b>95,7</b>	<b>122,1</b>	<b>153,8</b>
<b>Cumulé</b>	<b>49,1</b>	<b>137,4</b>	<b>233,1</b>	<b>355,2</b>	<b>509,0</b>

Source : notifications budgétaires du conseil des ministres du 11 octobre 2015

<sup>16</sup> À l'occasion de la confection du budget ou du contrôle budgétaire, l'ONSS-Gestion globale est prié, via une circulaire approuvée en conseil des ministres, d'établir un budget (une estimation) à politique inchangée en tenant compte des mesures prises lors de l'exercice budgétaire précédent. Cette circulaire mentionne les divers paramètres à prendre en compte dans les calculs.

Le tableau 5 donne un aperçu du coût annuel estimé au moment de la décision d'élargissement. Le coût a été scindé en trois parties :

1. la création de la dispense illimitée et le glissement de la réduction des premier au cinquième travailleurs vers les deuxième au sixième travailleurs ;
2. l'application des nouveaux montants aux engagements effectués en 2015 ;
3. l'harmonisation des montants des réductions pour les engagements des troisième au sixième travailleurs.

Les mesures cumulées devaient faire augmenter les coûts de 509 millions d'euros au cours de la période 2016-2020. À la clôture de l'audit, l'ONSS n'était pas en mesure de communiquer les calculs détaillés de cette estimation à la Cour des comptes.

Les estimations ultérieures du CGSS ont dû être systématiquement revues à la hausse<sup>17</sup>, à mesure que de nouveaux chiffres des réalisations étaient disponibles. Le coût total 2016-2020 peut à présent être estimé à 2.147,6 millions d'euros<sup>18</sup>. Lors de l'élargissement de la réduction groupe cible fin 2015, le coût pour la même période avait été estimé à environ 1.614,7 millions d'euros<sup>19</sup>. En 2015, le coût total avait donc été sous-estimé de 532,9 millions d'euros. Ces sous-estimations peuvent être liées à d'éventuels changements de comportement des employeurs (comme l'application des réductions illimitées aux salaires les plus élevés ; voir ci-après) dont il n'a pas été suffisamment tenu compte.

#### 2021-2024

Le CGSS a effectué en juin 2019 une première estimation pluriannuelle au sujet des années 2021-2024. Cette estimation se basait sur la réglementation actuelle et partait donc de l'hypothèse que l'arrêté royal ne serait pas prolongé. À partir de 2021, le premier travailleur n'ouvrirait plus de droit à une dispense. Le CGSS estimait le coût de l'ensemble des réductions (du premier au sixième travailleur) à 2.782,3 millions d'euros pour les années 2021 à 2024. La dispense pour le premier travailleur représente toutefois une part importante de ce montant, à savoir 1.755,4 millions d'euros.

Initialement<sup>20</sup>, l'ONSS avait effectué un calcul pour le CGSS en se basant sur une prolongation de la dispense illimitée après 2020. Le coût estimé pour la période 2021-2024 atteignait ainsi près de 4 milliards d'euros pour l'ensemble des réductions, dont près de 3 milliards uniquement pour la dispense liée au premier travailleur. Entre-temps, la méthode d'estimation a été affinée à partir du 63<sup>e</sup> rapport du CGSS, de sorte que cette estimation doit encore être adaptée en fonction de la décision du gouvernement de prolonger la mesure et en tenant compte de l'incidence de la crise de la covid-19.

<sup>17</sup> À partir du 63<sup>e</sup> rapport, l'ONSS applique une autre méthode d'estimation basée sur un modèle de régression. Cette méthode devrait donner de meilleurs résultats à l'avenir.

<sup>18</sup> Il s'agit d'une combinaison du coût réel de l'exécution de 2016 à 2018 (voir [tableau 6](#)) et du coût estimé pour 2019 et 2020 selon le 63<sup>e</sup> rapport du CGSS du 11 mars 2020 adressé au gouvernement.

<sup>19</sup> La somme du coût estimé dans le budget pluriannuel du 52<sup>e</sup> rapport du CGSS au gouvernement (dans lequel le chiffre de 2019 a été repris pour 2020 à défaut d'estimation) et du coût supplémentaire tel qu'estimé par le conseil des ministres du 11 octobre 2015. Il s'agit d'une estimation réalisée par la Cour des comptes.

<sup>20</sup> Ce calcul n'a toutefois pas été soumis au gouvernement, vu que les notes du CGSS se basent toujours sur la réglementation telle qu'elle est connue.

### 3.3 Coût réel

Le coût réel de la réduction groupe cible, c'est-à-dire la diminution des recettes de la sécurité sociale, est détaillé au tableau 6. Le coût annuel des réductions groupe cible est passé de 210,4 millions d'euros en 2015 à 427,4 millions d'euros en 2018 (+217,1 millions d'euros ou +103,2 %). L'augmentation la plus forte se situe au niveau des premiers engagements, dont le coût est passé de 102,1 à 243,8 millions d'euros au cours de la même période (+141,8 millions d'euros ou +138,9 %), mais celle concernant les deuxième à sixième engagements est aussi importante, à savoir de 108,3 à 183,6 millions d'euros (+75,3 millions d'euros ou +69,5 %). Cette augmentation est imputable dans une certaine mesure à l'ajout du sixième engagement<sup>21</sup>.

**Tableau 6** – Diminution des recettes pour la réduction groupe cible pour premiers engagements, 2015-troisième trimestre 2019 (en millions d'euros)

Engagement	2015	2016	2017	2018	2019 (jusqu'au 3 <sup>e</sup> trimestre)	Écart 2015-2018
1	102,1	145,8	201,5	243,8	194,0	141,8
2 à 6	108,3	139,2	160,5	183,6	155,7	75,3
<b>Total</b>	<b>210,4</b>	<b>285,0</b>	<b>361,9</b>	<b>427,4</b>	<b>349,7</b>	<b>217,1</b>

Source : ONSS, calculs de la Cour des comptes

La dernière colonne du tableau 4 (voir point 2.2.3) indique la part de chaque réduction groupe cible dans l'augmentation totale exprimée en ETP entre 2015 et 2019. Il en ressort que 36,3 % de l'augmentation totale en ETP peut être attribuée à la réduction pour le premier travailleur et 63,7 % de celle-ci à la réduction pour l'engagement des cinq travailleurs suivants.

Le ratio est toutefois inversé au niveau des coûts. Ainsi, l'augmentation de 217,1 millions d'euros du coût total des réductions groupe cible au cours de la période 2015-2018<sup>22</sup> est imputable à raison de 65,3 % (ou 141,8 millions d'euros) à la réduction pour le premier engagement et seulement à 34,7 % (75,3 millions d'euros) aux réductions groupe cible pour les cinq engagements suivants. Le coût des réductions groupe cible pour les premiers engagements a donc augmenté environ deux fois plus vite que celui des réductions pour les engagements suivants, alors que le nombre de nouveaux employeurs et le nombre d'ETP dans le cadre de la réduction groupe cible pour premiers engagements n'ont pas augmenté beaucoup plus qu'au niveau des autres engagements. Cela indique que l'introduction de la dispense pour le premier engagement a entraîné une forte augmentation du coût sans engendrer des résultats supplémentaires considérables en matière d'emploi.

Par conséquent, le coût par ETP a aussi augmenté pour la sécurité sociale, comme le montre le tableau 7. En 2015, la réduction groupe cible pour un premier engagement coûtait 4.388 euros par an par ETP. En 2018, ce coût s'élève déjà à 7.396 euros, ce qui représente une augmentation de 68,6 %. En d'autres termes, en trois ans, un même ETP coûte beaucoup plus qu'avant l'introduction de la dispense illimitée. Le coût des réductions

<sup>21</sup> Le coût des deuxième à cinquième engagements augmente de 50,7 % au cours de la période concernée. L'incidence la plus grande se situe donc au niveau du sixième engagement.

<sup>22</sup> Le coût total pour 2019 n'était pas encore connu.

forfaitaires pour les deuxième à cinquième engagements n'augmente que de 11,8 % au cours de la même période.

**Tableau 7 – Coût des réductions groupe cible 2015-2018, par an et par ETP (en euros)**

	2015	2016	2017	2018	Écart 2015-2018
1	4.388	5.526	6.632	7.396	68,6 %
2	3.092	3.812	4.094	4.178	35,1 %
3	3.444	3.363	3.335	3.436	-0,2 %
4	3.808	3.425	3.388	3.595	-5,6 %
5	3.804	3.273	3.297	3.562	-6,3 %
6	0	3.968	3.095	3.677	
<b>Total</b>	<b>3.810</b>	<b>4.357</b>	<b>4.826</b>	<b>5.238</b>	<b>37,5 %</b>
2 <sup>e</sup> - 5 <sup>e</sup>	3.389,48	3.547,85	3.656,98	3.787,94	11,8 %

Source : ONSS, calculs de la Cour des comptes

Le coût croissant de la dispense pour le premier travailleur résulte de l'application de celle-ci à des salaires de plus en plus élevés. Le tableau 8 donne un aperçu des déciles des salaires mensuels bruts par an. Les déciles correspondent à une subdivision en dix tranches égales<sup>23</sup> de tous les salaires mensuels bruts auxquels des réductions de cotisations pour le premier engagement ont été appliquées (du plus bas au plus élevé).

Le tableau 8 montre que les trois premiers déciles ont augmenté de 9,6 % par rapport à 2019, tandis que le neuvième décile augmente de 16,4 %. Cela indique que les employeurs appliquent la réduction groupe cible à des salaires de plus en plus élevés.

**Tableau 8 – Déciles des salaires mensuels bruts des travailleurs auxquels la réduction groupe cible pour premier engagement a été appliquée, 2013-2019/3 (en euros)<sup>24</sup>**

Année	Décile								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
2013	1.550	1.681	1.784	1.887	1.990	2.121	2.293	2.527	3.111
2014	1.564	1.705	1.809	1.913	2.008	2.140	2.315	2.557	3.146
2015	1.567	1.712	1.817	1.919	2.012	2.145	2.326	2.578	3.157
2016	1.583	1.728	1.848	1.944	2.042	2.186	2.389	2.658	3.267
2017	1.619	1.766	1.884	1.982	2.091	2.249	2.453	2.734	3.370
2018	1.666	1.818	1.939	2.040	2.157	2.322	2.534	2.833	3.509
2019	1.700	1.855	1.977	2.079	2.207	2.384	2.602	2.923	3.622
<b>Écart 2013-2019</b>	<b>9,6 %</b>	<b>10,4 %</b>	<b>10,8 %</b>	<b>10,1 %</b>	<b>10,9 %</b>	<b>12,4 %</b>	<b>13,4 %</b>	<b>15,7 %</b>	<b>16,4 %</b>

Source : ONSS, calculs de la Cour des comptes

<sup>23</sup> Le premier décile correspond au montant auquel 10 % de tous les salaires sont inférieurs et 90 % des salaires sont supérieurs. Le cinquième décile correspond à la médiane : 50 % des salaires sont inférieurs à ce montant et 50 % y sont supérieurs. Le neuvième décile correspond au montant auquel 90 % des salaires sont inférieurs et 10 % sont supérieurs.

<sup>24</sup> Le dixième décile correspond au salaire le plus élevé. Celui-ci n'est pas indiqué, parce qu'il ne dépend que d'un seul chiffre et fluctue donc trop.



L'écart est plus évident lorsqu'on examine le coût de chaque décile. Le tableau 9 donne un aperçu du montant total des réductions de cotisations par décile. Le décile 1 représente 5,6 millions d'euros en 2013, ce qui signifie que les réductions de cotisations appliquées aux 10 % de salaires les plus bas ont coûté 5,6 millions d'euros en 2013. Les 10 % de salaires les plus élevés (décile 10) ont représenté 11,8 millions d'euros en 2013. Ce sont surtout les cotisations appliquées aux salaires les plus élevés qui augmentent rapidement : alors que le coût relatif aux 10 % de salaires les plus bas a augmenté de 38 % entre 2013 et 2018, celui des réductions appliquées aux 10 % de salaires les plus élevés a progressé de 480 % sur la même période. Le rapport entre le coût relatif aux 10 % de salaires les plus élevés et celui relatif aux 10 % de salaires les plus bas s'élevait à 2,1 (11,8/5,6) en 2013, tandis qu'il atteignait 8,8 (68,3/7,7) en 2018. Les 20 % de salaires les plus élevés (déciles 9 et 10) représentaient 24,1 % (11,3+11,8/95,6) du coût total de la réduction pour un premier engagement en 2013 et 42,9 % (36,2+68,3/243,8) en 2018. Ces chiffres montrent que ce sont surtout les salaires les plus élevés qui font augmenter le coût (voir aussi [point 4.4.3](#)).

**Tableau 9** – Coût total des réductions de cotisations en fonction du décile des salaires mensuels bruts, 2013-2018 (en millions d'euros)<sup>25</sup>

Année	Décile									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2013	5,6	7,6	8,4	9,2	9,6	10,2	10,9	11,2	11,3	11,8
2014	5,6	7,9	8,7	9,5	9,8	10,6	11,5	11,5	11,6	12,1
2015	5,7	8,0	9,2	9,7	10,2	10,8	11,8	12,0	12,4	12,8
2016	5,5	8,2	9,6	10,8	11,6	13,4	15,2	17,2	20,6	36,7
2017	6,4	9,9	11,5	13,2	14,4	17,4	20,4	23,7	29,1	56,6
2018	7,7	11,8	13,4	15,3	17,0	20,8	24,2	29,1	36,2	68,3
<b>Écart 2013-2018</b>	<b>38 %</b>	<b>56 %</b>	<b>60 %</b>	<b>67 %</b>	<b>78 %</b>	<b>104 %</b>	<b>122 %</b>	<b>160 %</b>	<b>221 %</b>	<b>480 %</b>

Source : ONSS, calculs de la Cour des comptes

### 3.4 Conclusion partielle

Le gouvernement a clairement sous-estimé le coût de l'élargissement de la réduction groupe cible pour premiers engagements en 2016 et 2017 lorsqu'il a adopté la mesure. Entre 2015 et 2018, les coûts réels de la réduction groupe cible ont déjà augmenté de plus de 217 millions d'euros (103,2 %). Le surcoût initialement estimé pour la période 2016-2020 (environ 509 millions d'euros) pourrait atteindre un demi-milliard d'euros de plus d'après les dernières estimations de l'ONSS.

Cette sous-estimation est en grande partie liée à la forte augmentation du coût relatif à la réduction pour le premier engagement, qui a déjà doublé en deux ans. Le coût par ETP des réductions forfaitaires pour les deuxième à sixième engagements augmente beaucoup plus lentement. Cela indique que l'introduction de la dispense illimitée pour un premier engagement est peu efficace en termes de coûts : bien que le coût ait fortement augmenté, le volume de travail n'a pas augmenté dans une même proportion. Le nombre d'ETP

<sup>25</sup> L'année 2019 n'est pas reprise, parce que le coût du dernier trimestre n'était pas encore disponible.

progresse plus lentement que le coût, de sorte qu'en 2018, la mesure coûtait déjà 68,6 % de plus par ETP qu'en 2015. La hausse du coût ne s'explique donc pas par une augmentation du volume de travail. Des indications montrent que le coût augmente parce que la réduction est de plus en plus souvent appliquée à des salaires plus élevés.

En juin 2019, l'ONSS estimait que le coût total augmenterait jusqu'à 2,8 milliards d'euros, dont 1,8 milliard pour la réduction pour le premier engagement, pour autant que le régime ne soit pas prolongé après 2020. La prolongation après 2020 de la dispense illimitée, annoncée entre-temps, coûterait 1,2 milliard d'euros supplémentaires pour la période 2021-2024 d'après l'ONSS. Cette estimation doit encore être actualisée.

## Chapitre 4

# Contrôle et utilisation impropre

### 4.1 Introduction

Les modifications successives de la mesure de réduction groupe cible (voir [chapitre 1](#)) et le fait que l'employeur puisse décider du trimestre et du travailleur pour lequel il demande la réduction rendent l'application de cette mesure complexe et augmentent le risque d'erreurs. En outre, il n'est pas inconcevable qu'en raison du caractère illimité des réductions groupe cible, tant en termes de montants qu'en termes de temps, des constructions soient imaginées non pas pour créer des emplois supplémentaires, mais uniquement pour éluder des cotisations sociales.

Ce chapitre examine la manière dont l'ONSS contrôle les demandes de réduction groupe cible pour premiers engagements, les problèmes rencontrés à cette occasion et les charges et produits qui en découlent. En outre, quelques formes spécifiques d'utilisation impropre que la Cour a constatées sur la base d'une analyse des données relatives aux réductions groupe cible demandées sont commentées, en particulier concernant le premier engagement.

### 4.2 Contrôle par l'ONSS

L'employeur<sup>26</sup> demande chaque trimestre à l'ONSS d'appliquer la réduction groupe cible pour premiers engagements en indiquant dans la déclaration DMFA<sup>27</sup> le code de la réduction, la date du début de ce droit et le montant de la réduction<sup>28</sup>. L'application des réductions est soumise, d'une part, à des contrôles automatisés portant sur la déclaration DMFA et, d'autre part, à des contrôles manuels effectués par la direction du contrôle de l'ONSS.

Comme les contrôles relatifs à la dispense pour le premier engagement et aux réductions pour les cinq engagements suivants sont réalisés simultanément par les services de contrôle, les contrôles de toutes les réductions sont examinés ensemble ci-après.

#### 4.2.1 Contrôles automatiques

Une fois que les employeurs ont introduit la déclaration DMFA, un certain nombre de contrôles automatiques ont lieu concernant les conditions d'admission les plus simples. Ces contrôles peuvent déboucher sur un refus de la demande et l'employeur doit introduire une

<sup>26</sup> Le terme « employeur » signifie en l'occurrence l'employeur même ou le secrétariat social ou prestataire de services qui établit la déclaration.

<sup>27</sup> DMFA est l'abréviation de « déclaration multifonctionnelle/multifunctionele aangifte ». L'employeur introduit via cette déclaration les données relatives au salaire et au temps de travail de ses travailleurs sur la base desquelles les cotisations dues sont calculées et les réductions applicables sont déduites.

<sup>28</sup> L'indication d'un montant de réduction est optionnel. En cas d'absence de montant ou d'erreur, l'ONSS effectue lui-même la correction.

nouvelle déclaration. Dans d'autres cas, la réduction est annulée ou seul le montant de la réduction est adapté, mais la déclaration DMFA est maintenue.

#### 4.2.2 Contrôles manuels

Chaque réduction groupe cible demandée (tant pour un premier engagement que pour les cinq suivants) est signalée auprès des services de contrôle de l'ONSS en tant qu'anomalie. Cela signifie que la déclaration concernée doit être contrôlée manuellement. La direction du contrôle de l'ONSS contrôle principalement deux éléments : le respect des conditions d'application de la réduction groupe cible (c'est-à-dire l'ouverture du droit) et l'existence d'une même unité technique d'exploitation (UTE) (voir [point 4.2.2.2](#)).

##### 4.2.2.1 Droit à une réduction

Il n'est pas possible de vérifier automatiquement si un employeur a droit à une réduction. Pour chaque nouvel engagement, il convient de vérifier s'il y a bien un ou plusieurs nouveaux emplois au cours du trimestre de la demande (voir [point 1.2](#))<sup>29</sup>. L'ONSS utilise à cet effet toutes les données dont il dispose (répertoire des employeurs, Dimona<sup>30</sup>, DMFA, etc.).

Dès que le droit a été octroyé, l'ONSS contrôle durant les trimestres suivants notamment si :

1. la date d'ouverture du droit indiquée est correcte ;
2. la réduction demandée correspond au nombre de travailleurs employés au cours du trimestre concerné (par exemple, il doit y avoir au moins cinq travailleurs actifs au cours du trimestre pour bénéficier de la réduction groupe cible pour le cinquième travailleur) ;
3. le nombre de réductions trimestrielles accordées n'est pas dépassé (du deuxième au sixième engagement : maximum treize trimestres plus un nombre maximum de trimestres en fonction du montant forfaitaire).

Si l'ONSS refuse le droit, il annule la réduction et envoie, à l'employeur ou à son prestataire de services, un avis rectificatif<sup>31</sup>. Il réclame ensuite les réductions indues appliquées par le passé auprès de l'employeur<sup>32</sup>.

<sup>29</sup> Cette vérification peut être effectuée manuellement ou à l'aide d'un logiciel, mais les services de contrôle doivent l'effectuer séparément pour chaque dossier.

<sup>30</sup> La Dimona (déclaration immédiate/*onmiddellijke aangifte*) est l'avis électronique au moyen duquel l'employeur déclare à l'ONSS toute entrée en service ou tout départ d'un travailleur. La Dimona est utilisée pour vérifier facilement le nombre d'emplois au cours des quatre trimestres précédents. Cette vérification peut aussi être effectuée via un outil développé spécifiquement à cet effet.

<sup>31</sup> L'ONSS a récemment décidé, afin d'augmenter la sécurité juridique, d'envoyer une lettre recommandée aux employeurs pour chaque annulation de la réduction groupe cible pour premiers engagements liée à d'autres motifs qu'une même UTE.

<sup>32</sup> L'ONSS peut aussi apporter des corrections lorsque l'employeur a appliqué un code de réduction erroné. Cela entraîne l'annulation de la réduction existante et la création d'une nouvelle réduction au moyen d'une déclaration rectificative. Aucune sanction supplémentaire n'est appliquée dans ce cas.

#### 4.2.2.2 *Même unité technique d'exploitation (UTE)*

Les employeurs peuvent transférer des travailleurs qu'ils emploient déjà vers une société nouvellement créée pour ainsi profiter de la réduction groupe cible. Pour éviter cela, des conditions ont été prévues dans la réglementation pour lutter contre l'évasion de cotisations sociales. La réduction groupe cible n'est dès lors possible que si un emploi supplémentaire est créé dans l'UTE globale à laquelle l'entreprise appartient.

#### *Interdépendance économique et sociale*

L'UTE est un cadre dans lequel l'interdépendance entre des entreprises est examinée, par exemple, des filiales et une société mère, la reprise d'une société par une autre, la poursuite d'une société après une faillite. Cette interdépendance peut donner lieu à la suppression de la réduction groupe cible.

L'UTE n'est pas définie dans la législation relative à la réduction groupe cible pour premiers engagements<sup>33</sup>. Bien qu'il existe une définition légale de l'UTE<sup>34</sup>, la réglementation concernant la réduction groupe cible n'y fait pas explicitement référence. L'ONSS s'appuie dès lors surtout sur la jurisprudence de la Cour de cassation pour contrôler les réductions groupe cible. Celle-ci a souligné à plusieurs reprises qu'il n'était question d'une même UTE que si les entreprises étaient interdépendantes sur la base de critères tant sociaux qu'économiques.

Deux entreprises sont interdépendantes au point de vue social lorsque deux (ou plusieurs) entités juridiques sont liées par au moins une personne commune, par exemple, un travailleur qui a été employé dans deux entités ou un dirigeant d'entreprise ou un administrateur qui est ou a été actif dans plusieurs entités.

Les critères économiques visent une interdépendance du point de vue de l'activité ou de l'exploitation. Pour ces aspects, l'ONSS examine notamment :

- le lieu : les activités sont-elles exercées au même endroit ou à proximité ?
- les activités : s'agit-il d'activités apparentées et/ou complémentaires ?
- le matériel : le matériel est-il en tout ou en partie commun ?
- la clientèle : les entreprises ont-elles les mêmes clients ?

Si le critère social et le critère économique sont tous deux remplis, les entreprises sont considérées comme faisant partie de la même unité technique d'exploitation. Dans ce cas, il convient de vérifier si un emploi supplémentaire a été créé au sein de l'unité technique d'exploitation dans son ensemble. C'est la raison pour laquelle le calcul porte sur le nombre de travailleurs actifs dans la même UTE le jour de l'engagement du nouveau travailleur. Il s'agit d'un emploi supplémentaire si ce nombre est plus élevé que le nombre maximum de travailleurs<sup>35</sup> qui étaient employés simultanément dans l'UTE au cours des douze mois précédant le nouvel engagement. Si aucun emploi supplémentaire n'est constaté, le nouveau

<sup>33</sup> Articles 342 à 344 de la loi-programme du 24 décembre 2002.

<sup>34</sup> Article 14 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie.

<sup>35</sup> Calculé en nombre de personnes, c'est-à-dire en postes de travail et non en ETP. Dans la pratique, il peut donc arriver que le premier engagement crée plus d'emplois en ETP, mais pas en postes de travail et que la réduction soit donc supprimée.

travailleur remplace un travailleur existant et l'employeur n'a donc pas droit à la réduction groupe cible.

L'emploi supplémentaire au sein d'une même UTE est donc évalué sur une base différente que le nombre de travailleurs actifs simultanément auprès du même employeur. Pour les UTE, le nombre de travailleurs est calculé sur les douze mois qui précèdent le jour de l'engagement du travailleur. Lors du calcul de l'emploi auprès de l'employeur même (voir [point 1.2](#)), on examine les quatre trimestres qui précèdent celui de l'engagement.

#### *Contrôles relatifs aux UTE*

Lorsque la dispense pour le premier engagement a été instaurée, l'ONSS a décidé d'intensifier et de systématiser les contrôles spécifiques relatifs à l'existence d'une même UTE pour lutter contre l'évasion de cotisations sociales. Ainsi, pour les premières demandes de réduction, l'ONSS dresse chaque trimestre une liste d'employeurs qui peuvent faire partie d'une même UTE. Cette liste résulte d'une exploration de données (*datamining*) visant à rechercher des liens entre différents employeurs sur la base de personnes (travailleurs, employeur, administrateurs, etc.) et d'activités (adresse) communes. Au niveau du *datamining*, l'accent est mis sur le critère social. Outre l'adresse, il n'existe actuellement pas d'élément utilisable permettant de contrôler le critère économique sur la base du *datamining*.

La liste est utilisée comme ligne directrice. Ensuite, les contrôleurs doivent vérifier manuellement si les présomptions sont correctes. Les données dont l'ONSS dispose (voir ci-dessus) peuvent être complétées par des informations publiques provenant, par exemple, du *Moniteur belge*, des sites internet des entreprises, etc. Pour chaque employeur, l'ONSS examine s'il y a des indications suffisantes d'une interdépendance sociale et économique entre les employeurs concernés et si, donc, il est question d'une même UTE. Ce processus est long et complexe (voir ci-après).

S'ils constatent l'existence d'une même UTE, les contrôleurs doivent compter le nombre de travailleurs actifs simultanément dans toute l'unité<sup>36</sup>. S'il s'avère alors qu'il n'y a pas d'emploi supplémentaire, la réduction groupe cible est refusée. Les réductions demandées sont annulées et le remboursement de celles déjà appliquées est, si possible, réclamé. L'employeur et son secrétariat social en sont informés par courrier.

#### *Reprises : effet collatéral particulier*

La réglementation relative aux UTE peut avoir un effet collatéral important en cas de reprise. Par exemple, lorsqu'une entreprise en faillite est reprise et que l'activité est poursuivie au même endroit, avec les mêmes clients, etc., il existe une interdépendance économique entre l'ancienne et la nouvelle entreprise. En outre, si le nouvel employeur reprend le personnel de l'entreprise en faillite, il existe aussi une interdépendance sociale. Dans ce cas, la nouvelle entreprise ne peut pas prétendre à la réduction groupe cible, même si elle a engagé de nouveaux travailleurs. En effet, une même UTE s'est créée et les engagements n'entraînent pas d'emplois supplémentaires. En revanche, si le nouvel employeur ne reprend pas le personnel de l'entreprise en faillite et engage d'autres personnes, le droit à

---

<sup>36</sup> Il existe un programme spécifique à cet effet qui calcule le nombre de travailleurs durant les douze mois précédant la date du nouvel engagement en fonction du trimestre concerné, des employeurs indiqués et de la date d'ouverture du droit.

la réduction groupe cible s'ouvre bien. Il n'existe alors aucune interdépendance sociale et il n'est donc pas question d'une même UTE entre l'ancienne et la nouvelle entreprise. Or, dans ce cas, il n'y a pas non plus d'emplois nets supplémentaires. Cette situation pourrait inciter les employeurs à ne pas reprendre le personnel de l'ancienne entreprise pour pouvoir bénéficier de la réduction groupe cible. Il s'agit là d'un possible effet collatéral indésirable de la réglementation.

### 4.3 Contrôle problématique

Les contrôles de l'ONSS présentent plusieurs problèmes : tout d'abord, ils sont vastes, complexes et longs. Ensuite, l'ONSS doit assez souvent faire face à des contestations de l'employeur lorsqu'il constate l'existence d'une même UTE. Enfin, les contrôles ne sont pas toujours concluants et ils sont relativement faciles à contourner en raison de la spécificité de la réglementation.

#### 4.3.1 Contrôles vastes, complexes et longs

##### Généralités

Le contrôle du droit à la réduction groupe cible pour premiers engagements constitue une des tâches les plus vastes de la direction du contrôle de l'ONSS. Sur le nombre total d'anomalies<sup>37</sup> que cette direction doit examiner chaque année, la part des premiers engagements a atteint 31,6 % en 2019. Le tableau 10 donne un aperçu de l'évolution entre 2016 et 2019. D'après la direction, environ 56 des quelque 173 ETP qui contrôlent le secteur privé<sup>38</sup> sont affectés au contrôle de ces réductions (voir aussi [point 4.3.3](#)).

**Tableau 10** – Nombre d'anomalies à traiter par la direction du contrôle (situation fin février 2020)<sup>39</sup>

Année	Nombre total d'anomalies	Anomalies premiers engagements – vérification du droit à la réduction <sup>(*)</sup>	%
2016	1.828.030	443.255	24,2 %
2017	1.900.999	492.864	25,9 %
2018	1.802.925	553.405	30,7 %
2019	1.851.678	585.019	31,6 %

<sup>(\*)</sup> Outre l'anomalie « vérification du droit à la réduction », le gestionnaire de dossier devait aussi traiter 598 autres anomalies lors de l'analyse. Il s'agit de validations, d'annulations ou de corrections à apporter une fois que la déclaration DMFA a été modifiée par le gestionnaire de dossier lui-même.

Source : ONSS

<sup>37</sup> En d'autres termes, toutes les erreurs générées à la suite de la déclaration DMFA pour l'ensemble des données introduites, qui nécessitent encore un traitement par la direction du contrôle. Certaines anomalies sont, par contre, résolues par l'employeur ou le secrétariat social/prestataire de services, par le système informatique ou par un autre service de l'ONSS (par exemple, l'inspection).

<sup>38</sup> Il existe aussi une section chargée du contrôle des déclarations des employeurs publics.

<sup>39</sup> Les chiffres indiqués reflètent la situation fin février 2020, mais il faut tenir compte du fait que des déclarations DMFA relatives aux années précédentes peuvent encore être introduites en 2020, voire plus tard.

La direction du contrôle n'est pas en mesure de traiter toutes les anomalies liées aux premiers engagements en raison de l'ampleur de la tâche. Le tableau 11 donne un aperçu du nombre d'anomalies qui ont dû être traitées chaque année, la part de celles-ci qui n'ont pas encore été traitées et le pourcentage de réductions qui ont été annulées à la suite d'un contrôle.

**Tableau 11** – Nombre d'anomalies soumises et traitées et pourcentage de réductions de cotisations annulées (2016-2019, situation début mars 2020)<sup>40</sup>

Année	À analyser		Traitées		% traitées		Annulées	
	1	2-6	1	2-6	1	2-6	Nombre	%
2016	58.011	385.244	53.871	351.052	92,9 %	91,1 %	22.006	5,4 %
2017	125.422	367.442	104.635	302.744	83,4 %	82,4 %	21.698	5,3 %
2018	179.474	373.931	125.085	250.954	69,7 %	67,1 %	20.625	5,5 %
2019	213.664	362.114	87.834	135.541	41,1 %	37,4 %	9.762	4,4 %

Source : ONSS

Le pourcentage décroissant d'anomalies traitées s'explique par le fait que l'ONSS n'a pas encore pu traiter toutes les nouvelles anomalies des dernières années. Il subsiste cependant aussi encore un nombre relativement important d'anomalies de 2016, 2017 et 2018 à traiter. Un nombre significatif d'anomalies ne sont donc pas contrôlées, de sorte que des utilisations impropres risquent de ne pas être rectifiées. Vu que le pourcentage de réductions de cotisations finalement annulées oscille autour de 5 %, l'ONSS manque une occasion de récupérer des réductions de cotisations indues. La non-détection d'erreurs peut avoir des conséquences financières relativement importantes pour la sécurité sociale, surtout dans le domaine des premiers engagements, qui peuvent ouvrir un droit pour plusieurs années et pour des montants élevés.

<sup>40</sup> Le nombre d'anomalies est supérieur au nombre de réductions groupe cible, parce qu'une réduction groupe cible peut parfois être répartie entre plusieurs lignes d'emploi pour le même travailleur et le même employeur dans la déclaration DMFA. Par conséquent, le nombre d'anomalies par an est supérieur au nombre de travailleurs au cours de la même année.



Lors de son analyse des réductions groupe cible accordées aux nouveaux employeurs à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016, la Cour des comptes a constaté divers cas d’octrois indus potentiels<sup>41</sup> :

1. Certains employeurs ont reçu des réductions forfaitaires pour un nombre de trimestres supérieur au plafond, sans qu’il y ait de réouverture du droit. Ces réductions représentaient au total 2 millions d’euros<sup>42</sup>.
2. Pour un certain nombre d’employeurs, il est possible que la dispense totale pour le premier travailleur ait été appliquée à tort (en raison de l’existence d’un emploi au cours des quatre trimestres précédents) ou de manière erronée<sup>43</sup> en 2016.
3. Dans quelques cas, une réduction spécifique est appliquée à de nombreuses reprises (jusqu’à quatorze fois) au cours d’un même trimestre par un même employeur. Ce constat doit être analysé plus en détail. En effet, cette réduction peut difficilement découler à chaque fois de la poursuite des activités après une reprise (voir point 4.4.2). Ces réductions représentaient un total de 0,4 million d’euros.

La Cour a soumis sa méthode de contrôle pour les cas ci-dessus à la direction du contrôle, qui s’est engagée à examiner ces cas. À partir des listes de cas suspects transmises par la Cour, l’ONSS a pu récupérer 148.958,61 euros après contrôle du troisième point. Concernant les points 1 et 2, les services de contrôle procèdent encore à des examens supplémentaires, dont le résultat n’était pas encore disponible à la clôture de l’audit.

Le nombre élevé d’anomalies entraîne aussi des délais de traitement relativement longs. Ainsi, 70 % des anomalies relatives à 2016 ont été traitées dans la première année qui suit le trimestre de la déclaration, 22 % dans la deuxième année, 7 % dans la troisième année et presque 1 % dans la quatrième année. Les employeurs ne sont dès lors informés que bien plus tard des annulations et de l’obligation de rembourser les réductions dont ils ont bénéficié indûment. Si les réductions obtenues pendant plusieurs années s’accumulent en raison de longs délais, les employeurs doivent rembourser soudainement une grosse somme d’argent, alors qu’ils pensaient que la réduction groupe cible était acquise depuis plusieurs années. Cela peut avoir de lourdes conséquences financières pour ces employeurs. Entre-temps, l’ONSS se focalise sur des dossiers plus récents<sup>44</sup>.

### UTE

Environ 1.240 nouvelles UTE potentielles viennent s’ajouter chaque trimestre à la liste de contrôle. Vu le nombre élevé d’employeurs à contrôler quant à l’existence d’une UTE, les contrôles ne peuvent pas tous être effectués. Le graphique 4 l’illustre. Comme les contrôles réguliers, de nombreux contrôles UTE sont sans doute encore en cours pour ces dernières années.

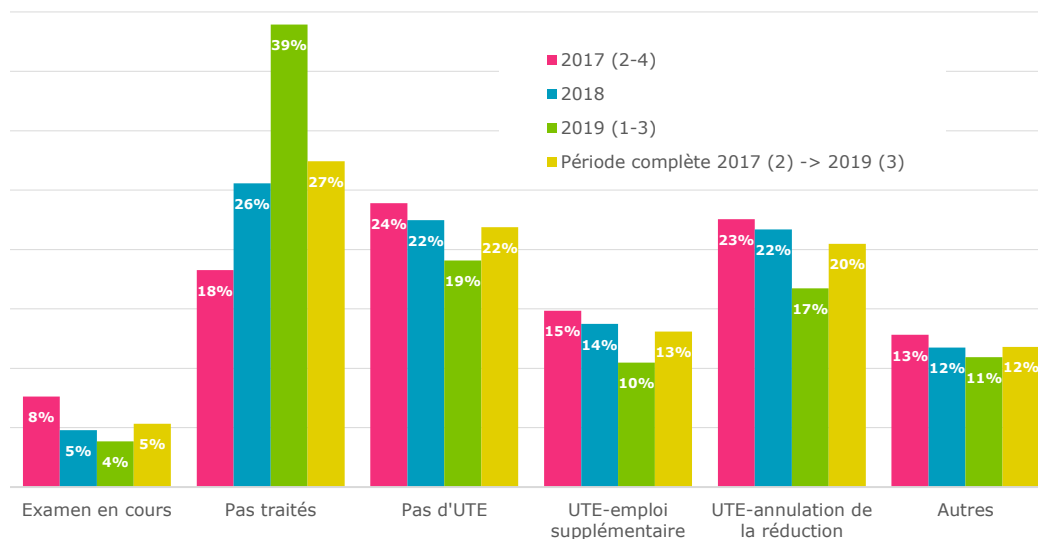
<sup>41</sup> En raison de la réglementation relative à la protection des données à caractère personnel, la Cour a dû utiliser des données totalement anonymisées, de sorte qu’elle n’a pas pu vérifier les erreurs constatées à l’aide des dossiers de déclaration.

<sup>42</sup> Ainsi, en ce qui concerne la première tranche de la réduction forfaitaire pour le deuxième engagement (maximum 1.550 euros par trimestre), la Cour a trouvé 647 employeurs ayant bénéficié de réductions pendant plus de cinq trimestres (même treize trimestres pour un employeur), qui ne peuvent pas toujours être liées à la réouverture du droit. Un compteur a été intégré dans le système de gestion de l’ONSS qui suit, au niveau de l’employeur, le nombre de fois qu’un code a été appliqué pour une certaine date d’ouverture de droit, mais il n’entraîne pas de blocage et constitue uniquement un outil permettant au gestionnaire de dossier de vérifier si le nombre de réductions pour le code en question a été appliqué correctement.

<sup>43</sup> Ainsi, l’engagement d’un premier travailleur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015 entraîne une dispense totale, mais pour treize trimestres maximum. Cependant, il convient d’indiquer un autre code de réduction à cet effet.

<sup>44</sup> Ainsi, il a entamé le quatrième trimestre 2019 début 2020.

**Graphique 4 – Résultats du contrôle des listes des unités techniques d'exploitation (UTE) par année de déclaration<sup>(\*)</sup> (situation au 1<sup>er</sup> mars 2020)**



<sup>(\*)</sup> La première liste de contrôle a été établie au deuxième trimestre 2017. Le graphique reprend les résultats jusqu'à la liste de contrôle du troisième trimestre 2019.

Source : ONSS

Sur l'ensemble de la période, 20,5 % des dossiers à examiner (c'est-à-dire 30,4 % des décisions) débouchent sur l'annulation des réductions, soit environ 254 par trimestre. Cette décision peut évidemment porter sur l'annulation de plusieurs réductions groupe cible auprès de l'employeur contrôlé, réparties sur plusieurs trimestres, de sorte que les montants peuvent être élevés.

Une suppression ne s'avère parfois pas opportune (voir catégorie Autres du graphique 4), par exemple lorsque l'employeur - avec qui l'employeur qui a introduit la demande forme une UTE - ne compte que des travailleurs qui ne sont pas pris en compte pour le contrôle de l'emploi supplémentaire (par exemple des étudiants). L'examen n'est généralement pas non plus poursuivi en cas de faillite, car le recouvrement sera d'office très difficile.

Si les informations (publiques ou internes) disponibles ne suffisent pas pour déterminer de manière univoque qu'il s'agit d'une même UTE, la direction du contrôle peut aussi charger les services d'inspection de l'ONSS d'effectuer un contrôle sur place<sup>45</sup>. Généralement, l'examen débouche sur un procès-verbal d'audition de la personne habilitée de l'entreprise, qui peut éventuellement être complété par des auditions d'un ou de plusieurs travailleurs et d'observations sur place. L'inspection ne prend pas position au sujet du dossier et transmet les informations aux services de contrôle, qui prennent une décision définitive.

Fin 2019, 41 % des 661 dossiers ouverts auprès des services d'inspection dataient de 2017 et 38 % de 2018. La cause de ces retards réside dans le nombre élevé de tâches dont les services d'inspection sont chargés et dans le départ de plusieurs inspecteurs, qui ne peuvent pas être remplacés ou ne le sont pas en temps voulu.

<sup>45</sup> Certaines demandes de contrôle ne portent pas sur l'aspect « UTE », mais, par exemple, sur de nouveaux employeurs qui engagent de nombreux travailleurs sur une courte période ou qui emploient des personnes pour lesquelles ils ont introduit une Dimona mais pas une DMFA.

La Cour des comptes constate encore ce qui suit :

- L'évaluation d'une UTE ne tient pas encore compte des éventuelles indications dont disposerait l'ONSS au sujet d'abus (possibles) ou de non-respect fréquent des réglementations par l'employeur ou ses mandataires.
- Aucune liste distincte n'est dressée concernant la première demande de réduction pour les deuxième à sixième engagements. Le risque qu'il s'agisse d'une même UTE doit dans ce cas être examiné via le contrôle régulier. Vu que les anomalies ne sont pas toutes contrôlées, il se peut que des UTE qui se sont créées après le premier engagement échappent ainsi au contrôle<sup>46</sup>.
- Lorsque des employeurs figurent sur la liste des UTE potentielles, mais que le contrôle régulier des conditions montre qu'il n'existe pas de droit à une réduction groupe cible pour le premier engagement, la réduction est annulée et le contrôle est arrêté. Il y a toutefois un risque que, lors de l'engagement du deuxième au sixième travailleur, l'existence éventuelle d'une même UTE ne soit plus examinée.

#### 4.3.2 Contestations

L'employeur qui conteste le point de vue de l'ONSS peut soumettre ses arguments à la direction du contrôle. Dans sa réponse à l'employeur, l'ONSS indique les raisons pour lesquelles il maintient ou modifie son point de vue. Il n'enregistre pas systématiquement dans quelle mesure ces contestations lui font modifier sa position.

L'employeur peut aussi introduire un recours contre la décision auprès du tribunal du travail. Dans ce cas, la direction du contentieux de l'ONSS reprend le dossier.

L'ONSS n'est pas en mesure de fournir des informations univoques quant au nombre de dossiers de contentieux judiciaire concernant les réductions groupe cible et quant à leur résultat. Un comptage des dossiers dans lesquels il a été statué en 2019 sur l'existence d'une UTE a révélé qu'il y avait eu 72 jugements ou arrêts, dont 51 positifs pour l'ONSS et 21 négatifs<sup>47</sup>. Environ la moitié de tous les recours intentés par les employeurs contre l'ONSS serait liée à des premiers engagements. La plupart des contestations dans ce cadre concernent l'aspect UTE et, dans une moindre mesure, le calcul de l'emploi supplémentaire.

Le principal problème réside dans l'absence de définition claire de la notion d'UTE à l'article 344 de la loi-programme du 24 décembre 2002. L'ONSS a dû dès lors fixer lui-même les critères en se basant sur l'article 14 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie. Les critères qu'il a ainsi définis visent à démontrer, d'une part, l'interdépendance sociale et, d'autre part, l'interdépendance économique (voir [point 1.2](#)).

Il n'est toutefois pas possible d'appliquer cet article 14 à la lettre vu qu'il définit la notion d'UTE dans le contexte de la création d'un conseil d'entreprise. Une différence importante entre l'UTE définie dans cet article et celle utilisée lors de l'application de la mesure relative aux premiers engagements, qui est aussi souvent abordée dans la jurisprudence de la Cour

<sup>46</sup> Par exemple, une entreprise qui, après un premier engagement, reprend une autre entreprise comptant déjà des travailleurs, de sorte qu'il y a tout de même des caractéristiques communes.

<sup>47</sup> Les affaires dans lesquelles un jugement ou un arrêt a été prononcé en 2019 peuvent avoir été entamées avant 2019.

de cassation, réside dans le fait que les critères sociaux priment dans le cadre de l'article 14. En ce qui concerne les premiers engagements, l'interdépendance tant économique que sociale doit être démontrée. L'ONSS peut démontrer assez facilement l'interdépendance sociale (vu qu'il dispose de toutes les données sociales), mais beaucoup moins facilement l'interdépendance économique. Bien que les jugements négatifs des tribunaux du travail soient plutôt exceptionnels à ce sujet, l'exemple ci-dessous montre malgré tout que l'interdépendance économique fait souvent l'objet d'interprétations divergentes et qu'il faut parfois trancher sur des détails (comme le mode de préparation dans les restaurants pour déterminer s'il est question d'une même UTE ou pas). De ce fait, le contrôle demande énormément de travail et entraîne facilement des contestations. Une approche semblable à celle de l'article 14 de la loi du 20 septembre 1948 serait plus souhaitable pour l'ONSS<sup>48</sup>.

Le constat de l'interdépendance économique est beaucoup plus sujet à interprétation que celui de l'interdépendance sociale. Citons, à titre d'exemple, un procès intenté contre l'ONSS par un exploitant de deux *fast-foods*, faisant chacun partie d'une chaîne internationale différente. L'ONSS avait supprimé les réductions en raison de l'existence d'une même UTE. Le tribunal du travail a donné tort à l'ONSS, estimant que ce n'était pas le cas, parce que les deux restaurants étaient situés à quelques kilomètres l'un de l'autre, qu'ils n'utilisaient pas de matériel commun et qu'ils avaient un mode de préparation et une clientèle différents.

L'ONSS a intenté un recours devant la cour du travail, qui a confirmé l'interprétation de l'Office. La cour a estimé que l'interdépendance économique était établie, vu que les deux chaînes utilisaient une application et un système de réductions similaires et que les produits vendus, la clientèle et les prix coïncidaient aussi en grande partie. D'après la cour du travail, les différences mineures de mode de préparation (en l'occurrence, le fait qu'un restaurant utilise des tomates fraîches et l'autre des tomates en boîte) ne sont pas pertinentes.

### 4.3.3 Charges et produits du contrôle

Comme mentionné au point 4.3.1, environ 56 ETP sont affectés au contrôle des réductions groupe cible pour premiers engagements. L'ONSS estime les coûts directs totaux de ce contrôle à 5,1 millions d'euros par an et les coûts totaux, services d'appui compris, à 8,1 millions d'euros. Ce montant représente 1,89 % du coût de la mesure premiers engagements en 2018<sup>49</sup> (voir tableau 6).

Outre le coût du contrôle même, il y a aussi le coût des litiges, qui couvre les frais de personnel du service juridique de l'ONSS ainsi que les frais de justice et les frais d'avocat. Les frais de personnel des services d'inspection doivent également être pris en compte. L'ONSS n'a toutefois pas pu estimer ces frais supplémentaires.

Finalement, les contrôles conduisent à des annulations de réductions dans certains cas. Au cours de la période 2016-2019, les annulations de réductions se sont élevées à 100,1 millions d'euros, dont 71,3 millions d'euros ont été annulés par l'ONSS. Par ailleurs, le contrôle de l'ONSS a entraîné de nouvelles réductions pour un montant de 3,7 millions

<sup>48</sup> Cela rend plus simple la qualification en tant que même unité technique d'exploitation en cas de doute au sujet de l'interdépendance économique. Cela ne génère pas de problème pour les entreprises qui ont des activités clairement séparées.

<sup>49</sup> L'ONSS gère au total 83 milliards d'euros. Ses frais de gestion atteignent 224 millions d'euros (2018). La gestion des 83 milliards d'euros coûte donc 0,27 %. Les frais de gestion de la mesure premiers engagements (1,89 % du coût de la mesure) sont donc élevés pour l'ONSS par rapport à la gestion globale des moyens.

d'euros. Le produit du contrôle s'élève donc à 67,6 millions d'euros sur ces quatre années, soit 16,9 millions d'euros en moyenne par an. 37,8 millions d'euros de ce produit net (56 %) provient de l'annulation de réductions pour le premier engagement.

#### 4.4 Utilisation impropre

La Cour des comptes a également examiné dans quelle proportion il pouvait être question d'utilisation impropre, c'est-à-dire que la mesure premiers engagements soit utilisée à d'autres fins que celles visées par le législateur. Plusieurs exemples sont cités ci-après d'employeurs qui utilisent certes la réduction groupe cible pour premiers engagements dans le cadre légal, mais de manière difficilement conciliable avec les objectifs mentionnés au chapitre 2, à savoir aider les employeurs à franchir le pas de l'engagement, renforcer la compétitivité des entreprises et les aider à engager des travailleurs supplémentaires.

##### 4.4.1 Contournement par le biais d'un emploi temporaire

Le contrôle des UTE est relativement facile à contourner, de sorte que des cotisations sociales peuvent être éludées. L'emploi supplémentaire est comptabilisé le premier jour de l'engagement. Un emploi supplémentaire peut être créé rapidement et temporairement à l'aide de contrats temporaires, par exemple, un contrat d'un jour ou un flexi-job<sup>50</sup>. Ainsi, un emploi supplémentaire est créé le jour de cet engagement et le droit à la réduction groupe cible s'ouvre.

1. Un grand employeur possède une société X. Il crée une nouvelle société Y. Le jour N, un nouveau travailleur A est engagé au sein de la société Y avec un contrat temporaire d'un jour. Le jour N+1, l'employeur convient avec le travailleur B qu'il démissionne de la société X pour intégrer la société Y. L'employeur demande une réduction groupe cible pour le travailleur B.

*L'ONSS accepte la réduction groupe cible : X et Y forment une même UTE, mais un emploi supplémentaire a bien été créé : grâce à l'engagement du travailleur A, il y a un emploi supplémentaire le jour N. L'UTE compte un travailleur de plus que le nombre maximum de travailleurs des douze mois précédents. Le droit à la réduction groupe cible est ouvert par le travailleur A. L'employeur peut à présent demander une dispense de cotisations sociales pour le travailleur B jusqu'à la cessation des activités de l'entreprise Y.*

2. L'exploitant d'un établissement horeca est indépendant et emploie deux travailleurs X et Y. Il décide de créer une société. Le jour 1 de la nouvelle société, il organise une fête pour ses clients habituels. Il engage deux flexi-jobbers pour effectuer le travail supplémentaire ce jour-là. Le jour 2, les travailleurs X et Y quittent l'exploitation indépendante et sont engagés dans la société.

*L'ONSS accepte la réduction groupe cible : l'exploitation indépendante et la société constituent une même UTE, mais il est bien question d'emploi supplémentaire ; il y a au sein de l'UTE deux travailleurs de plus que le nombre de travailleurs actifs des douze mois précédents. Par conséquent, l'employeur a droit à la réduction groupe cible pour le premier et le deuxième engagement. L'employeur peut ainsi réengager son personnel existant tout en bénéficiant d'une dispense de cotisations patronales pour le premier travailleur et d'une réduction des cotisations patronales pour le deuxième.*

<sup>50</sup> Un flexi-job peut ouvrir le droit à la réduction groupe cible, mais ne peut pas donner lieu à la réduction, étant donné que l'employeur ne paie pas des cotisations patronales ordinaires pour un flexi-job, mais une cotisation spéciale.

Les exemples ci-dessus montrent qu'il est relativement simple d'éluider les cotisations sociales en déplaçant des emplois existants vers de nouvelles sociétés. Bien que de telles constructions entraînent également des coûts, elles peuvent malgré tout s'avérer rentables pour les entreprises, puisque la réduction pour premiers engagements est illimitée en termes de montant et de temps.

L'ONSS avertit les employeurs dans ses instructions administratives qu'il interviendra contre ce genre d'augmentations artificielles. En pratique, l'ONSS ne peut pas les contrôler. Même s'il peut faire des constats a posteriori, il ne peut pas démontrer que le personnel n'a été engagé que pour ouvrir le droit. En pratique, les cas d'augmentation artificielle du nombre de travailleurs connus de l'ONSS ne donnent pas lieu à l'annulation de réductions de cotisations.

#### 4.4.2 Poursuite

Lorsqu'une entreprise qui a droit à la réduction groupe cible est intégrée dans une autre structure juridique à la suite, par exemple, d'une fusion ou d'une reprise, le droit à la réduction groupe cible peut se poursuivre dans certains cas<sup>51</sup>. Les employeurs souhaitant continuer à bénéficier de ce droit doivent en faire la demande auprès des services de contrôle de l'ONSS. L'employeur repreneur doit toutefois accepter explicitement la responsabilité solidaire des éventuelles dettes sociales de l'employeur initial. Il s'agit tant des dettes connues au moment de la poursuite du droit que des dettes sociales inconnues à ce moment-là.

Lors de la fusion de sociétés bénéficiant chacune de certaines réductions, la nouvelle entreprise pourrait avoir droit à la réduction groupe cible pour le premier engagement à plusieurs reprises. La dispense illimitée pourrait donc être appliquée plus d'une fois par trimestre. Cette situation est à nouveau très éloignée des objectifs de la mesure, à savoir inciter les nouveaux employeurs à procéder à leur premier engagement.

En ce qui concerne la réduction illimitée à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016, l'ONSS a constaté dans 131 cas que l'employeur a appliqué plus d'une réduction illimitée au cours d'un trimestre<sup>52</sup>. Dans 106 cas, la même réduction avait été appliquée deux fois au cours d'un trimestre et, dans douze cas, elle l'avait même été à trois reprises. Il existe cependant aussi des abus, par exemple l'application de la réduction illimitée à quatorze reprises sur un même trimestre, ce qui résulte probablement d'une application impropre ou erronée.

#### 4.4.3 Salaires élevés

Le plus intéressant pour les employeurs consiste évidemment à appliquer la dispense illimitée aux salaires les plus élevés. La mesure risque dès lors d'être utilisée comme subvention salariale pour les salaires élevés. Il avait déjà été démontré au chapitre 3 que la mesure était de plus en plus souvent appliquée aux salaires les plus élevés, ce qui augmente le coût pour la sécurité sociale (voir [point 3.3](#)).

<sup>51</sup> Article 353ter de la loi-programme du 24 décembre 2002.

<sup>52</sup> Il y a aussi des trimestres pour lesquels des employeurs ont appliqué plus d'une fois la même réduction limitée du deuxième jusqu'au sixième engagement ainsi que la même réduction pour un premier engagement avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016.

Le tableau 12 donne un aperçu de la somme annuelle des réductions de cotisations pour l'ensemble des travailleurs dont le salaire brut mensuel dépasse 10.000 euros. Sur l'ensemble de la période (2013-2019/3), les dispenses illimitées accordées pour ces salaires ont atteint 34 millions d'euros. On constate une augmentation considérable : alors que les réductions de cotisations pour les salaires mensuels bruts de plus de 10.000 euros s'élevaient à 0,4 million d'euros en 2013, elles sont passées à 9,9 millions d'euros en 2018. L'augmentation se poursuit vu que le coût relatif aux trois premiers trimestres de 2019 est déjà supérieur à celui de toute l'année 2018. On constate également des excès à ce niveau. Ainsi, le salaire mensuel brut le plus élevé auquel la réduction illimitée a été appliquée atteignait plus de 3 millions d'euros, ce qui représente une réduction de cotisations de près de 2 millions d'euros pour un trimestre et pour un seul employeur.

**Tableau 12** – Somme des réductions de cotisations pour les salaires mensuels bruts supérieurs à 10.000 euros, par an, 2013-2019/3 (en millions d'euros)

Année	Réductions de cotisations
2013	0,4
2014	0,5
2015	0,5
2016	4,1
2017	7,6
2018	9,9
2019 (1-3)	11,0
<b>Total</b>	<b>34,0</b>

Source : ONSS, calculs de la Cour des comptes

Grâce à cette mesure, les employeurs bénéficient de réductions de cotisations sociales considérables sur les salaires les plus élevés. Sur l'ensemble de la période 2016-2019/3, 111 employeurs ont chacun reçu plus de 100.000 euros de réductions de cotisations pour leur premier travailleur, ce qui représente au total 19 millions d'euros de réductions.

Pour détecter les cas éventuels d'abus, l'ONSS établit chaque trimestre depuis 2019 une liste des employeurs qui demandent pour la première fois la réduction pour premiers engagements lorsque cette réduction dépasse un certain montant et qu'il n'existe pas de caractéristiques communes avec un autre employeur. En pareils cas, il examine expressément s'il s'agit ou non d'une même UTE.

#### 4.4.4 Grands employeurs

Les grands employeurs peuvent obtenir une dispense pour leur premier engagement grâce à la poursuite d'un droit antérieur (voir [point 4.4.2](#)) ou à une croissance rapide. Dans ce cas également, l'aide financière n'est plus en rapport avec les objectifs de la mesure.

Au cours de la période 2016-2019/3, la dispense illimitée pour un premier travailleur a été appliquée 760 fois par une entreprise qui employait 50 ETP ou plus au cours de ce trimestre<sup>53</sup>, ce qui a débouché sur des réductions de 2,5 millions d'euros.

#### 4.5 Conclusion partielle

Il est très difficile pour l'ONSS de contrôler le respect des conditions de la réduction groupe cible pour premiers engagements et cela lui demande beaucoup de travail. L'Office y affecte 56 ETP, qui représentent un coût annuel de plus de 8,1 millions d'euros. En raison de la complexité de la réglementation, la procédure de contrôle est assez compliquée, de sorte que de nombreux cas doivent être contrôlés manuellement. En outre, l'ONSS est assez souvent confronté à des contestations devant les tribunaux. Ces affaires ont généralement une issue positive pour l'ONSS. Néanmoins, le nombre de procès intentés contre l'Office est relativement élevé, car l'existence d'une même UTE est difficile à démontrer, ce qui entraîne probablement un sentiment d'insécurité juridique auprès des employeurs.

Les contrôles manuels de l'ONSS ne couvrent pas suffisamment les risques. Premièrement, l'ONSS ne peut pas contrôler l'ensemble des réductions en raison de leur nombre élevé et du volume de travail que requièrent ces contrôles. Deuxièmement, les contrôles sont assez faciles à contourner et l'ONSS peut difficilement agir contre certaines formes d'utilisation impropre.

Ainsi, la réduction groupe cible pour le premier engagement, conçue pour stimuler financièrement les nouveaux employeurs et promouvoir l'emploi, est utilisée pour subventionner des salaires parfois très élevés ou encore de grandes entreprises. Elle peut même parfois être appliquée en respectant la réglementation à la lettre, même si aucun emploi supplémentaire n'est réellement créé. En pareils cas, la mesure n'est pas adaptée à son objectif.

L'utilisation impropre peut aussi consister à déplacer de l'emploi existant vers une nouvelle entreprise afin de pouvoir prétendre aux réductions et ainsi d'éluder les cotisations sociales. Il n'est pas exclu que l'amélioration de la viabilité des entreprises constatée au [chapitre 2](#) s'explique en partie par ce phénomène : des entreprises existantes rentables sont converties en un nouvel employeur, ce qui augmente artificiellement le taux de survie et la croissance de l'emploi.

---

<sup>53</sup> D'après la définition européenne, une entreprise est petite lorsque (entre autres) le nombre d'ETP est inférieur à 50.



## Chapitre 5

# Conclusions et recommandations

### 5.1 Conclusions

Afin d'améliorer la compétitivité des PME et de favoriser la création d'emplois au sein de ces dernières, le gouvernement a instauré une dispense illimitée des cotisations patronales pour le premier travailleur en 2016. Les employeurs qui engagent un premier travailleur au cours de la période 2016-2020 obtiennent ainsi une dispense totale des cotisations sociales pour une durée illimitée. L'arrêté royal ayant introduit cette dispense illimitée est venu à échéance fin 2020.

La Cour des comptes a examiné l'évolution de l'emploi et de la viabilité des entreprises depuis l'introduction de la dispense illimitée, l'évolution du coût de la mesure et la capacité de l'ONSS à détecter et à combattre le recours irrégulier et impropre à la réduction groupe cible pour premiers engagements.

La Cour estime qu'il est difficile d'apprécier l'effet direct de cette mesure sur l'emploi. Depuis son introduction, peu d'employeurs supplémentaires, voire aucun n'a procédé à un premier engagement en comparaison de l'évolution relevée avant l'introduction de la mesure. Le nombre d'employeurs qui appliquent la réduction pour le premier engagement et le volume de travail qui en résulte n'augmentent pas plus rapidement que dans le cadre des réductions forfaitaires accordées pour l'engagement du deuxième au sixième travailleur. Certains éléments indiquent toutefois que la viabilité des employeurs s'est améliorée. Depuis l'introduction de la dispense totale, davantage d'employeurs demeurent actifs et l'emploi augmente légèrement plus vite auprès des employeurs qui appliquent la mesure. Il n'est pas exclu que l'amélioration de la viabilité soit due en partie à un glissement de l'emploi existant vers de nouvelles entreprises. Par ailleurs, la viabilité et l'évolution de l'emploi peuvent aussi être influencées par l'effet d'autres mesures, comme le tax shift, ou par la conjoncture économique.

Le gouvernement a sous-estimé le coût des réductions groupe cible. Le coût supplémentaire engendré par l'ensemble des réductions groupe cible pour premiers engagements au cours de la période 2016-2020 avait été estimé à 509 millions d'euros, mais atteint en réalité probablement plus d'un milliard d'euros. L'introduction de la dispense illimitée semble peu efficiente en termes de coûts : bien que le coût (cotisations sociales réduites) ait fortement augmenté, le volume de travail n'a pas augmenté dans la même proportion. Le coût par ETP en 2018 dépasse ainsi déjà celui de 2015 de 68,6 %. Des indications montrent que le coût plus élevé peut s'expliquer par le fait que la dispense est de plus en plus souvent appliquée à des salaires plus élevés.

Le coût par ETP des réductions forfaitaires pour l'engagement du deuxième au sixième travailleur augmente beaucoup moins vite que celui lié à la dispense pour le premier engagement. Vu que l'augmentation du coût est limitée dans le cadre d'un système de réductions forfaitaires, celles-ci sont plus efficaces que la dispense illimitée pour stimuler l'emploi. Si l'on réintroduisait la dispense forfaitaire d'avant 2016, l'ONSS estime que la mesure premiers engagements coûterait 2,8 milliards d'euros au cours de la période 2021-2024. Il estimait initialement le coût supplémentaire de la prolongation de la dispense illimitée pour la même période à 1,2 milliard d'euros (donc 4 milliards d'euros au total).

La réglementation complexe, qui donne parfois lieu à des incohérences lors de son application, rend le contrôle de l'ONSS très laborieux et contraint ce dernier à effectuer de nombreux contrôles manuellement. Ainsi, 56 ETP et 8,1 millions d'euros sont consacrés aux contrôles chaque année. Les contrôles ne couvrent pas suffisamment les risques. En raison du nombre élevé de réductions à contrôler, l'ONSS ne peut pas toutes les vérifier, ni contrôler tous les indices éventuels d'utilisation impropre. La Cour des comptes a constaté des indices d'utilisation irrégulière (employeurs qui demandent trop souvent un code de réduction particulier ou qui appliquent la réduction sans y avoir droit, etc.). Les employeurs contestent régulièrement devant le tribunal le résultat des contrôles et les annulations par l'ONSS.

En outre, les contrôles sont assez faciles à contourner et l'ONSS ne peut pas toujours agir contre certaines formes d'utilisation impropre, à savoir les utilisations conformes aux conditions, mais qui ne sont pas ou pas tout à fait en rapport avec les objectifs de la mesure (pas de véritables emplois supplémentaires, application systématique à des salaires élevés, employeurs qui cumulent de nombreuses réductions élevées, grands employeurs (autres que des PME) qui peuvent bénéficier de la mesure).

## 5.2 Recommandations

Le gouvernement a annoncé la prolongation, après 2020, de la dispense illimitée de cotisations patronales pour le premier travailleur, mais aussi que le système des réductions groupe cible sera évalué en 2021. Lors de l'évaluation, il pourrait être envisagé de convertir cette dispense illimitée pour les nouveaux travailleurs en un montant forfaitaire. En limitant la réduction en termes de montant et de durée, le risque d'utilisation impropre sera considérablement réduit et le mécanisme de la mesure sera conservé. En outre, le coût sera alors plus facilement maîtrisable.

Les employeurs qui ont obtenu la dispense illimitée au cours de la période 2016-2020 conserveront ce droit après 2020, quel que soit le nouveau système appliqué à partir de 2021. La Cour recommande d'évaluer si ces dispenses illimitées doivent également être limitées, par exemple en imposant un plafond pour les salaires. Vu que cette dispense continue de s'appliquer indéfiniment, les montants peuvent devenir élevés, surtout si les salaires auprès d'un employeur et les réductions qui s'y appliquent progressent à la suite d'une croissance des activités et de l'emploi. Ainsi, des subventions salariales peuvent être accordées pour des salaires élevés auprès de grands employeurs, ce qui n'est pas en rapport avec l'objectif de la mesure.

La Cour des comptes recommande, en outre, d'adapter la réglementation de manière à entraver le contournement de la condition relative à l'emploi supplémentaire.

Enfin, le gouvernement peut aussi examiner, en cas de modification de la réglementation, si les critères de détermination d'une UTE peuvent être définis de manière plus claire. Si la priorité est accordée à l'interdépendance sociale, comme c'est le cas dans une autre définition légale de l'UTE, cette interdépendance est plus facile à constater pour l'ONSS et à démontrer de manière univoque. En outre, cela augmenterait le sentiment de sécurité juridique auprès des employeurs. Le mode de calcul de l'emploi supplémentaire dans le cas d'une même UTE pourrait également être harmonisé avec celui de l'emploi supplémentaire auprès de l'employeur qui introduit une première demande.

L'ONSS doit affiner ses contrôles des réductions pour premiers engagements à l'aide d'analyses de risques et du *datamining*. Les indices d'utilisation impropre lors de certaines applications de la mesure que la Cour a transmis à l'ONSS à partir de sa propre analyse de données pourraient servir de points de repère à cet effet. L'ONSS a déjà fait savoir entre-temps qu'il continuerait à adapter sa stratégie de contrôle sur cette base.

Dans leurs réponses, le ministre des Affaires sociales et de la Santé publique et le ministre des Classes moyennes, des Indépendants, des PME et de l'Agriculture, des Réformes institutionnelles et du Renouveau démocratique indiquent que les résultats de l'audit seront exploités dans le cadre de l'évaluation des réductions groupe cible prévue en 2021.







Annexe 1

Lettre du ministre des Affaires sociales et de la Santé publique



CABINET DU VICE-PREMIER MINISTRE ET  
MINISTRE DES AFFAIRES SOCIALES ET DE LA SANTE PUBLIQUE  
**FRANK VANDENBROUCKE**

Cour des Comptes  
A l'attention de Monsieur  
Philippe Roland  
Premier Président  
Rue de la régence 2  
1000 Bruxelles

**DATE**

Monsieur le Premier Président de la Cour des comptes,

**CONCERNE**

Votre lettre du 23 octobre  
2020  
Ré A4-3-724-299-B4  
Audit de l'ONSS premiers  
engagements

Comme suite à votre lettre du 23 octobre 2020 ( réf A4-3-724-299-B4), m'invitant à faire mes remarques au sujet du rapport de la Cour des Comptes relatif à l'audit de l'ONSS ayant pour objet les premiers engagements, j'attire votre attention sur le fait que conformément à l'accord de Gouvernement, au cours de l'année 2021, une évaluation du système aura lieu, en concertation avec les partenaires sociaux.

**CONTACT**

Marc Hubin  
T +32 (0) 475 31 60 98

**IDENTIFIANT**

MHN/ 30.00.31

J'ai chargé l'Office national de sécurité sociale de procéder à une évaluation du système existant au plus tard le 31 mars 2021. L'objectif est d'éviter le non-recours en simplifiant et en automatisant le système, mais aussi de prévenir l'utilisation excessive et les abus.

L'évaluation précitée permettra une amélioration de la réglementation, éventuellement, en ce qui concerne la notion d'unité technique d'exploitation, en étudiant la possibilité de limiter l'exonération des cotisations pour le premier emploi, aux salaires qui ne dépassent pas un certain montant, en affinant les contrôles des réductions pour premiers engagements à l'aide d'analyses de risques et du datamining..... Mais il est prématurer d'envisager certaines mesures avant une évaluation approfondie du système.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Premier Président, l'assurance de ma parfaite considération.

Le Vice-Premier ministre et ministre des Affaires sociales,

Frank Vandebroucke

ONTVANGEN 04 DEC. 2020





## Annexe 2

## Lettre du ministre des Classes moyennes, des Indépendants, des PME et de l'Agriculture



Le Ministre des Classes moyennes, des Indépendants, des PME,  
de l'Agriculture, des Réformes institutionnelles et du Renouveau  
démocratique

Bruxelles, le 17 DEC. 2020

Delphine PAUL  
Cellule PME  
[delphine.paul@clarinval.belgium.be](mailto:delphine.paul@clarinval.belgium.be)

Rue de la Régence 2  
1000 BRUXELLES

Votre courrier du :

Vos références :

Nos références :  
Gde-DP/gd/1963

Annexe(s) :  
1 annexe

**Objet : Projet de rapport portant sur l'audit de la Cour des comptes sur la mesure  
« réduction du groupe cible pour premiers engagements »**

Monsieur

Par la présente, j'accuse bonne réception du projet de rapport portant sur l'audit de la Cour des comptes sur la mesure « réduction du groupe cible pour premiers engagements ». Votre projet de rapport a retenu toute mon attention.

Des chiffres que me transmet mon administration (qui proviennent de l'ONSS), je ne peux que constater le succès de la mesure à l'examen, communément appelée « zéro coti ». Je me permets de vous transmettre les derniers chiffres reçus dans le présent courrier.

Au cours du premier trimestre 2020, le nombre d'employeurs qui bénéficient de la mesure « zéro coti » est de 49.740. Ces employeurs se retrouvent majoritairement dans les secteurs du commerce (9.517), de la construction (7.641), des activités spécialisées, scientifiques et techniques (6.106) et de l'horeca (5.795). À titre de comparaison, le nombre d'employeurs recourant à la mesure s'élevait à 5.921 au premier trimestre 2016, 22.188 au premier trimestre 2017, 33.611 au premier trimestre 2018 et 43.197 au premier trimestre 2019.

Cette hausse constante du nombre d'employeurs ayant recours à la mesure depuis son entrée en vigueur bénéficie à la création d'emplois dans notre pays. Elle permet d'aider plusieurs centaines de milliers d'indépendants à franchir le pas de l'engagement. La pérennisation de la mesure me semble d'autant plus pertinente dans le contexte sanitaire très troublé que nous traversons, avec les conséquences économiques souvent lourdes pour celles et ceux qui ont le courage de lancer leur activité.

Enfin, je vous indique qu'il est prévu qu'une évaluation de la mesure soit faite par le Comité de gestion de l'ONSS au cours du premier trimestre 2021, et que des adaptations pourront y être apportées le cas échéant.

Vous souhaitant bonne réception de la présente, je vous prie de croire, Monsieur, à l'assurance de ma parfaite considération.

**David CLARINVAL**

A handwritten signature in blue ink, consisting of a large, stylized 'D' followed by several loops and a horizontal line at the bottom.

**DAVID CLARINVAL**

Ministre des Classes moyennes, des Indépendants, des PME et de l'Agriculture,  
des Réformes institutionnelles et du Renouveau démocratique  
Minister van Middenstand, Zelfstandigen, KMO's en Landbouw,  
Institutionele Hervormingen en Democratische Vernieuwing

**Réponse à la question parlementaire écrite n°33, posée par Steven Matheï,  
Parlementaire, datée du 19 novembre 2020, concernant « Premier engagement sans  
cotisation patronale ».**

Réponse 1 :

Au 1<sup>er</sup> trimestre 2020, le nombre d'employeurs ayant recours à la mesure « zéro cotisation » est de 49.740. Les résultats par trimestre et par province depuis le 1<sup>er</sup> trimestre 2016 sont dans le tableau 1. L'ONSS n'effectue pas de distinction selon le statut juridique de l'employeur (indépendant ou non). Ce sont les dernières données disponibles de l'ONSS.

Réponse 2 :

Le nombre d'employeurs ayant recours à la mesure « zéro cotisation » selon les secteurs d'activité NACE au 1<sup>er</sup> trimestre 2020 est donné dans le tableau 2. Les employeurs ayant recours à cette mesure sont majoritairement dans les secteurs du commerce (9.517), de la construction (7.641), des activités spécialisées et scientifiques (6.106) et de l'horeca (5.795).

Les données historiques sur les employeurs ayant recours à la mesure « zéro cotisation » par secteur d'activité sont données sur le site de l'ONSS à la page suivante : <https://www.rsz.fgov.be/fr/statistiques/statistiques-en-ligne/reductions-de-cotisations-pour-les-premiers-engagements-ou-plans->

Le SPF Economie ne dispose pas des données par secteur d'activité selon les provinces.

Tableau 1/ Tabel 1

Nombre d'employeurs qui bénéficient une réduction 'Plan +1' selon le trimestre et la province.  
Aantal werkgevers die de 'Plus1-vermindering' ontvangen volgens het kwartaal en de provincie.

Nombre d'employeurs / Aantal werkgevers	Trimestre / Kwartaal							
	2016/1	2016/2	2016/3	2016/4	2017/1	2017/2	2017/3	2017/4
<i>Province / Provincie</i>								
<i>Bruxelles / Brussel</i>	1.029	1.835	2.404	3.127	3.817	4.292	4.650	5.224
<i>Anvers / Antwerpen</i>	915	1.686	2.278	2.900	3.556	4.084	4.561	5.032
<i>Brabant Flamand / Vlaams-Brabant</i>	418	765	1.061	1.353	1.657	1.930	2.167	2.365
<i>Flandre Occidentale / West-Vlaanderen</i>	607	1.053	1.453	1.756	2.143	2.558	2.866	3.100
<i>Flandre Orientale / Oost-Vlaanderen</i>	703	1.212	1.629	2.069	2.510	2.795	3.152	3.545
<i>Limbourg / Limburg</i>	383	737	1.024	1.254	1.536	1.771	1.993	2.202
<i>Brabant Wallon / Waals-Brabant</i>	294	524	701	907	1.109	1.246	1.411	1.550
<i>Hainaut / Henegouwen</i>	605	1.099	1.472	1.891	2.257	2.606	2.836	3.154
<i>Liège / Luik</i>	587	1.031	1.457	1.808	2.140	2.475	2.715	2.968
<i>Namur / Namen</i>	128	226	339	402	486	550	630	661
<i>Luxembourg / Luxemburg</i>	252	475	675	839	977	1.140	1.285	1.366
<b>Total Belgique / Totaal België</b>	<b>5.921</b>	<b>10.643</b>	<b>14.493</b>	<b>18.306</b>	<b>22.188</b>	<b>25.447</b>	<b>28.266</b>	<b>31.367</b>

Openbaar bestuur en defensie; verplichte sociale verzekeringen	
Enseignement / Onderwijs	548
Santé humaine et action sociale Menselijke gezondheidszorg en maatschappelijke dienstverlening	2.589
Arts, spectacles et activités récréatives / Kunst, amusement en recreatie	1.243
Autres activités de service / Overige diensten	2.557
Activités des ménages en tant qu'employeurs Huishoudens als werkgever van huishoudelijk personeel	1.240
Activités des organisations et organismes extraterritoriaux Extraterritoriale organisaties en lichamen	21
<b>Total / Totaal</b>	<b>50.361</b>

Source / Bron: ONSS/RSZ

**Le ministre des Classes moyennes, des Indépendants, des PME et de l'Agriculture,  
des Réformes institutionnelles et du Renouveau démocratique**

**De minister van Middenstand, Zelfstandigen, KMO's en Landbouw,  
Institutionele Hervormingen en Democratische Vernieuwing**

David Clarinval

Personne de contact/Contactpersoon :

Nom/Naam: Christophe HERINCKX

Téléphone + GSM/Telefoonnr 02 277 98 36

E-mail/E-mail: christophe.herinckx@economie.fgov.be



Il existe aussi une version néerlandaise de ce rapport.  
*Er bestaat ook een Nederlandse versie van dit verslag.*

Vous pouvez consulter ou télécharger ce rapport  
sur [www.courdescomptes.be](http://www.courdescomptes.be)



**DÉPÔT LÉGAL**  
D/2021/1128/05

**PRÉPRESSE ET IMPRESSION**  
Imprimerie centrale de la Chambre des représentants

**PHOTO DE COUVERTURE**  
Shutterstock

**ADRESSE**  
Cour des comptes  
Rue de la Régence 2  
B-1000 Bruxelles

**TÉL.**  
+32 2 551 81 11

[www.courdescomptes.be](http://www.courdescomptes.be)