

## **DÉPENSE FISCALE N°120109**

**Exonération du salaire des apprentis**

# SOMMAIRE

<b>1. IDENTITÉ DE LA DÉPENSE .....</b>	<b>2</b>
1.1. Description juridique et technique.....	2
1.1.1. <i>Objectifs de la mesure</i> .....	3
1.1.2. <i>Description de la disposition</i> .....	3
1.2. Historique du dispositif.....	3
1.3. Recensement des autres dispositifs et/ou dépenses budgétaires concourant au même objectif .....	4
<b>2. CHIFFRAGE DE LA MESURE ET IDENTIFICATION DES BÉNÉFICIAIRES .....</b>	<b>4</b>
2.1. Norme fiscale de référence par rapport à laquelle est effectué le chiffrage .....	4
2.2. Evaluation du coût de la mesure.....	4
2.2.1. <i>Description du coût sur les années 2008-2010</i> .....	4
2.2.2. <i>Explication des évolutions</i> .....	5
2.3. Analyse des modalités de chiffrage.....	5
2.4. Nombre et caractéristiques des bénéficiaires.....	6
<b>3. EVALUATION.....</b>	<b>6</b>

## Synthèse

Le dispositif d'exonération d'impôt sur le revenu du salaire des apprentis vise à rendre l'apprentissage plus attractif du point de vue de la rémunération pour favoriser le développement de l'apprentissage et réduire les ruptures de contrat dans ce cadre. Le coût du dispositif est estimé à 265 millions d'euros en 2010. Il concerne chaque année la totalité des jeunes inscrits en apprentissage soit 425 000 jeunes depuis l'année scolaire 2007-2008 mais seuls ceux dont le foyer fiscal est imposable en bénéficient effectivement.

Il semble que le développement de « l'offre d'apprentis » se heurte à d'autres contraintes que celles inhérentes à l'attractivité financière de la filière. Par exemple, le nombre de places disponibles en CFA peut varier sensiblement d'une région à l'autre, avec des places en CFA nettement excédentaires ou déficitaires selon la région<sup>1</sup>. Plus généralement, la comparaison avec l'Allemagne montre que le développement de l'apprentissage ne passe pas nécessairement par le renforcement des mesures d'incitations financières.

Dès lors il n'apparaît pas certain qu'une telle incitation fiscale pour accroître l'« offre » d'apprentis soit efficace. De plus, le dispositif ne concerne par définition que les foyers imposables, si bien qu'il est sans impact sur les jeunes d'origine modeste (pourtant probablement les plus sensibles aux contraintes financières). Enfin le plafond apparaît élevé (1 Smic annuel) au regard des minima de salaire en apprentissage et des pratiques effectives de rémunération (à l'exception des formations supérieures). C'est pourtant concernant les métiers moyennement qualifiés que l'apprentissage semble particulièrement efficace pour l'insertion professionnelle et qu'il emporte le plus d'externalités positives.

Au total, une suppression ou un re-calibrage du dispositif apparaît envisageable ; l'alignement du plafond sur celui de l'exonération relative aux étudiants de moins de 26 ans (à 3 Smic mensuel) assurerait une cohérence entre les deux dispositifs. Une suppression de l'exonération relative à l'apprentissage sans modifier celle relative aux étudiants ne serait en revanche pas conciliable avec l'objectif d'encourager l'apprentissage par rapport aux autres modes de formation.

---

<sup>1</sup> Bref n°217, Céreq, « 1995-2003, l'apprentissage aspiré par le haut », JJ Arrighi et D. Brochier.

## Dépense fiscale n°120109

### 1. Identité de la dépense

La dépense fiscale considérée est une exonération plafonnée d'imposition à l'impôt sur le revenu pour les salaires des apprentis.

#### 1.1. Description juridique et technique

Mission	Programme	Impôt concerné	Numéro de la DF	Code	Article(s)	Création/modification
Travail et emploi  A titre subsidiaire : Enseignement scolaire	Accompagnement des mutations économiques et développement de l'emploi (P103)  A titre subsidiaire : Enseignement scolaire public du second degré (P141) ; Recherche et enseignement supérieur / Vie étudiante (P231)	IR	120109	Code général des impôts	81 bis	1977/2005

Nombre de bénéficiaires (2009)	Estimation du coût en 2010 ( M€) PLF 2011	Méthode de chiffrage	Fiabilité du chiffrage	Source du chiffrage
Non déterminé (ménages) 424 000 ménages en 2008 (1)	2010 : 265 millions € (2011 : 275 millions €)	Reconstitution de base taxable à partir de données autres que fiscales	Bonne	Direction de la législation fiscale

(1) : estimation PLF -2011 ; calculé comme le nombre d'apprentis.

### **1.1.1. Objectifs de la mesure**

La mesure vise à développer l'apprentissage pour améliorer les transitions des études vers l'emploi. L'exposé des motifs de la loi de programmation pour la cohésion sociale du 18 janvier 2005, qui relève la limite d'exonération du salaire de l'apprenti, indique que l'apprentissage est marqué par de nombreuses ruptures des contrats d'apprentissage. Elles seraient liées notamment aux difficultés rencontrées au plan matériel par les apprentis. L'exonération vise dès lors à améliorer les conditions du déroulement de la formation afin de limiter ce phénomène et de rendre l'apprentissage plus attractif.

### **1.1.2. Description de la disposition**

#### **1.1.2.1. Conditions d'éligibilité**

Aux termes de l'art 81 bis du CGI, les salaires versés aux apprentis munis d'un contrat répondant aux conditions posées par le code du travail (articles L6221-1 et suivants) sont exonérés de l'impôt sur le revenu. Le dispositif d'exonération prévu à l'art. 81 du CGI s'applique à l'apprenti personnellement imposable ou au contribuable qui l'a à sa charge.

#### **1.1.2.2. Montant de l'avantage fiscal**

L'exonération est plafonnée par apprenti au montant annuel du Smic sur la base d'un temps plein. Ce montant est obtenu en multipliant le Smic horaire brut au 1<sup>er</sup> juillet de l'année d'imposition (8,86 € en 2010) par 1 820 heures (35 heures x 52), soit 16 125 € pour 2010. En pratique, les apprentis sont généralement rémunérés à leur salaire minimum, allant de 25 à 78 % du Smic en fonction de leur âge et de leur ancienneté (sauf minima de nature conventionnelle plus élevés). Dès lors, le plafond de l'exonération ne concerne que peu d'apprentis, généralement en études supérieures.

#### **1.1.2.3. Modalités de gestion et de contrôle**

Le seuil au-delà duquel les sommes perçues par l'apprenti deviennent assujetties à l'impôt sur le revenu est révisé chaque année en fonction de l'évolution du Smic (cf. 1.1.2.2).

Il n'existe pas de modalités spécifiques de contrôle fiscal de cette mesure.

## **1.2. Historique du dispositif**

Le dispositif d'exonération est relativement ancien : la loi de finances du 30 décembre 1977 le met en place dans son article 4.

Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2004, les salaires des apprentis étaient exonérés pour leur fraction n'excédant pas la limite d'exonération prévue à l'article 5 du CGI en faveur des personnes âgées de moins de 65 ans. Ainsi, pour l'imposition des revenus de l'année 2004, cette limite d'exonération s'établissait à 7 640 €.

A compter de l'imposition des revenus de l'année 2005, l'article 26 de la loi du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale, qui modifie à cet effet l'article 81 bis du CGI, relève de manière substantielle la limite d'exonération des salaires des apprentis. En effet, cette limite est désormais égale au montant annuel du Smic.

### 1.3. Recensement des autres dispositifs et/ou dépenses budgétaires concourant au même objectif

L'exonération vise à renforcer l'attractivité de la rémunération des apprentis pour augmenter « l'offre d'apprentis » sur le marché du travail. On peut considérer que l'exonération de cotisation de sécurité sociale y contribue également (mais pour l'ensemble des apprentis et non seulement ceux dans les foyers imposables). La prise en charge par les OCTA de la formation des apprentis financée par la taxe d'apprentissage pourrait aussi entrer dans cette catégorie, si l'on considère qu'elle serait autrement à la charge de l'apprenti ou de sa famille.

Parallèlement à ces dispositifs bénéficiant directement aux apprentis ou à leur famille, il existe différentes mesures favorisant la demande : crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage, subvention régionale, dispositif d'exonération de cotisations sociales patronales, dispositif d'exonération de la taxe d'apprentissage.

Des aides à l'embauche ont en outre été décidées dans le cadre du plan jeunes pour les contrats en alternance (décrets n°2009-693, 694 et 695 du 15 juin 2009) mais celles-ci ont pris fin le 31 décembre 2010<sup>2</sup>.

## 2. Chiffrage de la mesure et identification des bénéficiaires

### 2.1. Norme fiscale de référence par rapport à laquelle est effectué le chiffrage

La norme fiscale de référence est la liquidation de l'impôt sur le revenu sans application de l'exonération du salaire des apprentis prévue à l'article 81 bis du code général des impôts.

### 2.2. Evaluation du coût de la mesure

#### 2.2.1. Description du coût sur les années 2008-2010

Tableau 1 : Estimation du coût de la dépense fiscale (PLF)

Exercice	Coût de la dépense en 2008	Coût de la dépense en 2009	Coût de la dépense en 2010	Coût de la dépense en 2011
PLF 2011 Evaluation des Voies et Moyens II		255 millions €	265 millions €	275 millions €
PLF 2010 Evaluation des Voies et Moyens II	240 millions €	340 millions €	350 millions €	

*Source : Projets de loi de finances pour 2010 et 2011.*

<sup>2</sup> Pour mémoire, il s'agit :

- du dispositif zéro charges apprenti pour les entreprises de plus de 11 salariés ;
- de l'aide forfaitaire de 1800 euros pour l'embauche de tout apprenti supplémentaire dans les entreprises de moins de 50 salariés ;
- de l'aide forfaitaire à l'embauche d'un jeune de moins de 26 ans en contrat de professionnalisation (aide de 1 000 euros portée à 2000 euros si le jeune n'est pas titulaire du baccalauréat).

## Dépense fiscale n°120109

### 2.2.2. Explication des évolutions

La progression de la dépense a été modérée depuis 2008, en cohérence avec celle des effectifs d'apprentis sur fond de crise économique. D'après les chiffres du Ministère de l'Education nationale, les effectifs d'apprentis ont nettement progressé entre 2005 et 2007, puis se sont stabilisés depuis 2007.

Année scolaire	2004-2005	2005-2006	2006-2007	2007-2008	2008-2009
Effectifs d'apprentis	368 988	385 859	407 809	425 162	427 650

Source : Ministère de l'Education Nationale – RERS 2010

### 2.3. Analyse des modalités de chiffrage

Le coût de l'exonération est estimé à partir de la détermination de la masse salariale à laquelle ont appliqué un taux marginal d'imposition. Le calcul est mené en séparant les apprentis de moins de 18 ans et ceux de 18 ans et plus, afin d'appliquer des taux marginaux d'imposition différents à ces deux catégories :

- Les deux masses salariales résultent des effectifs d'apprentis par âge et ancienneté en apprentissage multipliés par les rémunérations correspondantes ; ces rémunérations sont estimées sur la base des salaires minimaux pour les apprentis (croissants avec l'âge et l'ancienneté dans le contrat).
- Selon l'âge (moins de 18 ans versus 18 ans et plus), on applique à ces masses salariales la moyenne des taux marginaux d'impositions de deux catégories de ménages :
  - pour les apprentis de moins de 18 ans, on retient le taux marginal d'imposition moyen des foyers fiscaux ayant au moins 1 enfant âgé entre 15 et 18 ans et non scolarisé en collège ou en lycée ;
  - pour les apprentis de 18 ans et plus, on retient le taux marginal d'imposition moyen des foyers fiscaux ayant des enfants majeurs rattachés et non scolarisés.

Tableau 2 : Effectifs des apprentis

Effectifs des apprentis	Moins de 18 ans	De 18 à 20 ans	21 ans et plus
1ère année	102 284	84 843	32 413
2ème année	62 370	88 681	49 522
3ème année	175	1 225	6 137
Total	164 829	174 749	88 072

Tableau 3 : Revenu annuel pour un apprenti

En €	Moins de 18 ans	De 18 à 20 ans	21 ans et plus
1ère année	4 013	6 582	8 508
2ème année	5 940	7 865	9 792
3ème année	8 508	10 434	12 521

Tableau 4 : Masse salariale

En M€	Moins de 18 ans	De 18 à 20 ans	21 ans et plus
1ère année	410	558	276
2ème année	370	697	485
3ème année	1	13	77
Total	782	1 269	838

## Dépense fiscale n°120109

Tableau 5 : Paramètres fiscaux

TMI des contribuables ayant au moins 1 enfant âgé entre 15 et 18 ans et non scolarisé en collège ou lycée,	7 %
TMI des contribuables ayant des enfants majeurs rattachés et non scolarisés,	11,30 %
Déduction forfaitaire de 10 %	0,9
Taux de recouvrement	0,98

On aboutit par cette méthode à une dépense fiscale de l'ordre de 260 M€. Le PLF 2011 tablait sur un chiffrage de 265 M€. Cette estimation pourrait être un minorant puisque les salaires effectifs des apprentis sont parfois supérieurs à ces minima (minima conventionnels ou niveau d'étude élevé).

### 2.4. Nombre et caractéristiques des bénéficiaires

	2008	2009	2010
Nombre de bénéficiaires	424 000 ménages	Non déterminé	

Source : Projets de loi de finances pour 2010 et 2011.

Note : Calculé comme le nombre d'apprentis.

Le chiffre de 424 000 est proche du nombre de jeunes inscrits en apprentissage depuis l'année scolaire 2007-2008 (environ 425 000). L'application du taux marginal d'imposition moyen permet de tenir compte des foyers non imposables.

Les caractéristiques de l'ensemble des apprentis entrés en contrat d'apprentissage en 2008 figurent dans l'annexe relative à l'évaluation du «Crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage».

## 3. Evaluation

**L'apprentissage semble être un dispositif efficace pour favoriser l'insertion des jeunes dans l'emploi.** Toutes choses égales par ailleurs, en comparant à des jeunes de même caractéristiques, notamment ayant suivi la même formation (classe et spécialité) mais sans passer par l'apprentissage, ce type de formation augmenterait de 7 points la probabilité d'être en emploi 3 ans après par rapport à une formation par voie scolaire ; elle augmenterait à cet horizon le salaire de 3 % en moyenne<sup>3</sup>. Dès lors, la politique incitative en faveur de l'apprentissage apparaît fondée.

L'analyse montre que le développement de l'apprentissage est ralenti par des problèmes de demande de travail, mais également d'offre. L'offre de travail émanant des apprentis est contrainte par divers facteurs : freins culturels (problème d'image, filière parfois encore considérée comme peu valorisante), problème d'attractivité (rémunération parfois jugée insuffisante, contraintes horaires et pénibilité de certains métiers,), éloignement géographique du Centre de formation des apprentis (CFA) du lieu de résidence de l'apprenti. Le dispositif d'exonération d'impôt sur le revenu du salaire des apprentis vise à réduire l'un de ces freins en renforçant l'attractivité pécuniaire de l'apprentissage.

**L'apprentissage est beaucoup plus développé en Allemagne.** Dès lors, une comparaison avec ce pays apparaît intéressante (cf. la fiche relative au crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage). Les facteurs financiers (coût pour les entreprises, attractivité de la rémunération des apprentis) ne font pas apparaître de différentiel significatif en faveur de l'Allemagne et ne semblent donc pas jouer un rôle déterminant dans l'écart du nombre d'apprentis de part et d'autre du Rhin. La rémunération de l'apprenti, versée par l'entreprise

<sup>3</sup> Dominique Abriac, Roland Rathelot et Ruby Sanchez,, « L'apprentissage, entre formation et insertion professionnelles », Formations et emploi - Édition 2009, Insee.

et relevant de la seule négociation des branches<sup>4</sup>, est fonction de la convention collective et augmente à la fin de chaque année d'apprentissage : en général, elle représente environ un tiers de la rémunération d'une personne qualifiée formée<sup>5</sup>. En 2007, la rémunération mensuelle moyenne nette d'un apprenti était de l'ordre de 644 € (à l'Ouest<sup>6</sup>) contre environ 610 € en France la même année<sup>7</sup>, soit, dans les deux cas, approximativement 30 % du salaire net moyen. Ces chiffres n'intègrent pas pour la France l'exonération d'impôt alors que les alternants ne bénéficient d'aucun avantage fiscal en Allemagne. **Ainsi, le développement de l'alternance en France ne passe pas nécessairement par le renforcement des incitations financières.** La comparaison avec l'Allemagne souligne notamment dans ce pays la forte structuration de la filière de l'alternance et son intégration au système de formation initiale.

**De plus, même en acceptant l'efficacité des incitations financières en faveur des foyers des apprentis, leur forme et leurs modalités restent sans doute à discuter.** A la différence d'un crédit d'impôt, une exonération d'impôt limite l'incitation aux seuls foyers imposables. Or, l'objet du dispositif, indiqué dans l'exposé des motifs de la loi de programmation pour la cohésion sociale du 18 janvier 2005, est d'améliorer les conditions du déroulement de la formation des apprentis afin de limiter le phénomène des ruptures de contrats d'apprentissage et de rendre cette filière plus attractive. Dès lors il n'apparaît pas certain qu'une telle incitation fiscale pour accroître l'« offre » d'apprentis soit efficace.

De plus, le plafond apparaît élevé (1 Smic annuel) au regard des minima de salaire en apprentissage et des pratiques effectives de rémunération (à l'exception des formations supérieures). C'est pourtant concernant les métiers moyennement qualifiés que l'apprentissage semble particulièrement efficace pour l'insertion professionnelle et qu'il emporte le plus d'externalités positives.

Au total, une suppression ou un re-calibrage du dispositif apparaît envisageable ; l'alignement du plafond sur celui de l'exonération relative aux étudiants de moins de 26 ans (à 3 Smic mensuel) assurerait une cohérence entre les deux dispositifs. Une suppression de l'exonération relative à l'apprentissage sans modifier celle relative aux étudiants ne serait en revanche pas conciliable avec l'objectif d'encourager l'apprentissage par rapport aux autres modes de formation.

---

<sup>4</sup> A l'inverse de la France où la rémunération des apprentis est définie réglementairement en pourcentage du Smic brut et varie en fonction de la tranche d'âge et de l'année de formation.

<sup>5</sup> Pour rappel, il n'existe pas de salaire minimum fixé au niveau national en Allemagne.

<sup>6</sup> Une différence importante existe en effet en Allemagne entre l'Est et l'Ouest pour ce qui est des niveaux de salaires, et donc de la rémunération des apprentis. En 2007, le salaire moyen d'un apprenti était de 644 € à l'Ouest contre 541 € à l'Est.

<sup>7</sup> Rémunération mensuelle nette sur trois ans calculée à partir du Smic horaire brut au 1<sup>er</sup> juillet 2007 (8,44 €) et pondérée en fonction de la répartition des flux d'entrées en apprentissage par tranche d'âge.