

DÉPENSE FISCALE N°210311

Crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage

SOMMAIRE

1. IDENTITE DE LA DEPENSE	1
1.1. Description juridique et technique.....	1
1.1.1. <i>Objectifs de la mesure</i>	1
1.1.2. <i>Description de la disposition</i>	2
1.1.2.1. Conditions d'éligibilité	2
1.1.2.2. Montant de l'avantage fiscal	2
1.1.2.3. Modalités de gestion et de contrôle.....	3
1.2. Historique du dispositif.....	4
1.3. Recensement des autres dispositifs et/ou dépenses budgétaires concourant au même objectif	5
1.3.1. <i>Dispositifs en faveur de l'apprentissage</i> :	5
1.3.2. <i>Autres dispositifs favorisant la transition études emploi</i> :	7
2. CHIFFRAGE DE LA MESURE ET IDENTIFICATION DES BENEFICIAIRES.....	8
2.1. Norme fiscale de référence par rapport à laquelle est effectué le chiffrage	8
2.2. Évaluation du coût de la mesure.....	8
2.2.1. <i>Description du coût sur les années 2008-2010</i>	8
2.2.2. <i>Explication des évolutions</i>	9
2.3. Analyse des modalités de chiffrage	10
2.4. Nombre et caractéristiques des bénéficiaires.....	10
3. ÉVALUATION.....	11

Dépense fiscale n°210311

Synthèse

Le crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage vise à renforcer l'embauche d'apprentis en contrat d'apprentissage. Institué en 2005 par la loi n° 2005-32 du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale, ce dispositif s'inscrit dans le cadre d'une politique volontariste de développement de l'apprentissage. Son coût a été estimé à 440 millions € en 2010.

La hausse du nombre d'apprentis entre 2005 et 2007 (+10,6 %) laisse penser que les mesures prises en 2005 en faveur de l'apprentissage ont eu un impact positif sur le développement de ce type de formation, même si le climat conjoncturel favorable sur cette période a vraisemblablement aussi joué un rôle. L'absence de contrefactuel rend impossible l'évaluation rigoureuse de l'effet de ces dispositifs incitatifs (a fortiori s'agissant de l'impact du crédit d'impôt considéré isolément).

En revanche, la question du calibrage du crédit d'impôt pourrait être posée afin de mieux cibler le dispositif en faveur des jeunes les moins qualifiés.

1. Identité de la dépense

Le crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage constitue l'un des nombreux dispositifs visant à encourager les employeurs à embaucher des apprentis. Instauré par la loi n° 2005-32 du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale, il a bénéficié à 181 000 entreprises en 2009 pour un coût estimé à 440 millions €.

1.1. Description juridique et technique

Mission	Programme	Impôt concerné	Numéro de la DF	Code	Article(s)	Création/modification
Travail et emploi	Accompagnement des mutations économiques et développement de l'emploi (P103)	IR-IS	210311	Code général des impôts	244 quater G	2005/2006

Nombre de bénéficiaires (2009)	Estimation du coût en 2010 (M€) PLF 2011	Méthode de chiffrage	Fiabilité du chiffrage	Source du chiffrage
181 000 entreprises pour un effectif de 423 885 apprentis en décembre 2009	440 millions €	Reconstitution de base taxable à partir de données déclaratives fiscales	Très bonne	Direction de la législation fiscale

1.1.1. Objectifs de la mesure

La mesure vise à inciter 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 indique que, « de l'avis unanime, l'apprentissage apporte une réponse très adaptée, d'une part au besoin de qualification puis d'insertion professionnelle des jeunes,

d'autre part à la demande des entreprises de recruter des salariés qualifiés et rapidement employables ».

1.1.2. Description de la disposition

1.1.2.1. Conditions d'éligibilité

Les conditions d'éligibilité sont définies par l'art. 244 quater G du CGI. Les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A (*dispositions particulières à certaines entreprises nouvelles et aux jeunes entreprises innovantes*), 44 octies (*entreprises implantées dans les zones franches urbaines*), et - pour ce qui concerne les entreprises implantées en Corse - 44 decies, 44 terdecies (*emprises foncières libérées par la réorganisation des unités militaires et des établissements du ministère de la défense*), 44 quaterdecies (*entreprises provenant d'exploitations situées en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique ou à La Réunion*) et 44 quindecies (*entreprises implantées dans les zones de revitalisation rurale*), peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt lorsqu'elles ont employé dans l'année fiscale un ou plusieurs apprentis (contrat régi par les dispositions des articles L. 6221-1 à L. 6225-8 du code du travail consacrés au contrat d'apprentissage).

1.1.2.2. Montant de l'avantage fiscal

Le crédit d'impôt apprentissage est égal au nombre annuel moyen d'apprentis dans l'entreprise dont le contrat a atteint une durée d'au moins un mois dans l'entreprise multiplié par 1 600 €.

Ce montant est porté à 2 200 euros dans les cas suivants :

1. lorsque la qualité de travailleur handicapé est reconnue à l'apprenti (en application des articles L. 5213-1 et L. 5213-2 du code du travail) ;
2. lorsque l'apprenti bénéficie de l'accompagnement personnalisé et renforcé prévu par décret en application du 1° de l'article L. 5131-7 du code du travail (accompagnement personnalisé dans le cadre d'un CIVIS) ;
3. lorsque l'apprenti est employé par une entreprise portant le label " Entreprise du patrimoine vivant " au sens de l'article 23 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises ;
4. lorsque l'apprenti a signé son contrat d'apprentissage dans les conditions prévues à l'article L. 337-3 du code de l'éducation ;
5. lorsque l'apprenti a signé son contrat d'apprentissage à l'issue d'un contrat de volontariat pour l'insertion mentionné à l'article L. 130-1 du code du service national.

Le nombre moyen annuel d'apprentis s'apprécie en fonction du nombre d'apprentis dont le contrat avec l'entreprise a été conclu depuis au moins un mois. Ainsi, un apprenti présent dans l'entreprise depuis moins d'un mois ne peut être comptabilisé dans le calcul du nombre moyen annuel d'apprentis.

Exemple : L'entreprise E a employé les apprentis A et B pour des durées de présence respectives de 4 et 12 mois. Le nombre moyen annuel d'apprentis est donc de $16/12$ soit $1,33$. Le montant du crédit d'impôt apprentissage est donc de $2\ 128\ €$ (soit $1\ 600 \times 1,33$). Si le statut de ces apprentis avait permis à

Dépense fiscale n°210311

l'entreprise de faire porter le crédit d'impôt à 2 200 €, le montant de ce dernier aurait été de 2 933,3 € (soit 2 200 x 1,33)¹.

Le crédit d'impôt est plafonné par le montant des dépenses de personnel afférentes aux apprentis employés par l'entreprise, minoré des subventions publiques reçues en contrepartie de leur accueil par l'entreprise.

1.1.2.3. Modalités de gestion et de contrôle

I - Modalités de gestion :

Le crédit d'impôt s'applique aux entreprises soumises, en régime commun, à l'impôt sur le revenu (entreprises individuelles) et à celles soumises à l'impôt sur les sociétés (SA, SARL, EURL).

La gestion de ce dispositif fait l'objet d'une procédure comprenant un certain nombre d'étapes, qu'il s'agisse d'une déclaration au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés : l'entreprise doit notamment mentionner le montant du crédit d'impôt dans sa déclaration de résultat. Les données déclarées permettent d'alimenter les applications de gestion du SIE (Service des impôts des entreprises) et d'établir l'avis d'imposition ou de non imposition. Le crédit d'impôt apprentissage est ainsi pris en compte à ce stade : il vient en déduction de l'impôt dû et, le cas échéant, fait l'objet d'un remboursement lorsque le montant du crédit d'impôt excède celui de l'impôt dû.

1 - Utilisation du crédit d'impôt par une entreprise soumise à l'impôt sur le revenu

1ère étape :

L'entreprise doit porter sur sa déclaration de résultats, dans le cadre "imputation", le montant du crédit d'impôt apprentissage. Elle joint à sa déclaration de résultats le formulaire n° 2079-A-SD.

2ème étape :

L'entreprise doit reporter le montant du crédit d'impôt apprentissage sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042-C. Cette déclaration, intervenant en mai-juin, permet d'alimenter ILIAD, application de gestion du service des impôts des particuliers. Les données déclarées permettent, de manière automatisée, d'établir l'avis d'imposition ou l'avis de non imposition.

Le crédit d'impôt apprentissage est ainsi pris en compte : il vient en déduction de l'impôt sur le revenu dû et, le cas échéant, fait l'objet d'un remboursement lorsque le montant du crédit d'impôt excède celui de l'impôt dû.

2 - Utilisation du crédit d'impôt par une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés

Déclaration du résultat :

L'entreprise doit porter sur sa déclaration de résultats n° 2065, dans le cadre "imputation", le montant du crédit d'impôt apprentissage.

Liquidation de l'impôt sur les sociétés :

L'entreprise doit porter sur le relevé de solde d'impôt sur les sociétés n° 2572 le montant du crédit d'impôt sur une ligne spécifique "crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage". Afin que le crédit d'impôt soit pris en compte pour le calcul de l'impôt dû, l'entreprise joint également le formulaire n° 2079-A-SD.

¹ Source : extrait du Bulletin officiel des impôts 4 A-3-06, n° 13.

Dépense fiscale n°210311

Par ailleurs, la demande de remboursement de l'excédent de crédit d'impôt s'effectue en complétant le cadre "demande de remboursement de créances fiscales" du relevé de solde n° 2572 ou en complétant la rubrique "demande de remboursement de la créance" du formulaire n° 2079-A-SD pour les entreprises qui télérèglent l'impôt sur les sociétés.

Ces documents permettent d'alimenter les applications de gestion du SIE. Le crédit d'impôt apprentissage est ainsi pris en compte à ce stade : il vient en déduction de l'impôt sur les sociétés dû et, le cas échéant, l'excédent de crédit d'impôt fait l'objet d'un remboursement.

3 - Cas particulier du régime fiscal de groupe de sociétés

La société-mère d'une groupe fiscal doit d'une part joindre au relevé de solde n° 2572 d'impôt sur les sociétés du groupe les déclarations n° 2079-A-SD de l'ensemble des sociétés membres du groupe, et d'autre part reporter sur le relevé de solde la somme des montants mentionnés sur les déclarations jointes.

Les sociétés filles doivent seulement compléter le cadre "imputation" de leur déclaration de résultats.

Le crédit d'impôt apprentissage est ainsi pris en compte au moment de la liquidation de l'impôt sur les sociétés du groupe.

II - Modalités de contrôle :

Il n'existe pas de modalités spécifiques de contrôle fiscal de cette mesure. Les contrôles peuvent être effectués soit par voie de contrôle sur pièces, soit par voie de contrôle sur place (vérification de comptabilité).

1.2. Historique du dispositif

Ce dispositif a été institué par l'article 31 de la loi n° 2005-32 du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale.

L'article 26 de la loi n° 2005-841 du 26 juillet 2005 relative au développement des services à la personne et portant diverses mesures en faveur de la cohésion sociale a réduit de six mois à un mois la durée minimale d'embauche de l'apprenti.

L'article 45 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 a relevé de 1 600 € à 2 200 € le coefficient multiplicateur du nombre moyen d'apprentis dont le contrat a été conclu depuis au moins un mois servant au calcul du crédit d'impôt s'agissant de certaines catégories d'apprentis (apprentis bénéficiant de l'accompagnement personnalisé, apprentis handicapés, apprentis employés par une entreprise portant le label « Entreprises du patrimoine vivant »).

L'article 4 de la loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances a notamment créé un dispositif d'apprentissage ouvert aux jeunes dès 14 ans, codifié à l'article L 337-3 du Code de l'éducation.

Enfin, l'article 129 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 permet aux entreprises exonérées d'impôt sur les bénéfices en application de l'article 44 quinquies du CGI (relatif aux activités situées dans les zones de revitalisation rurale) de bénéficier du crédit d'impôt apprentissage.

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

1.3.1. Dispositifs en faveur de l'apprentissage :

Un cinquième environ du nombre de jeunes actifs est couvert par l'une des mesures de politique de l'emploi en faveur des jeunes. D'après les chiffres publiés par la DARES², les contrats d'apprentissage constituent de loin le premier dispositif de politique de l'emploi à destination des jeunes en nombre de bénéficiaires (60,8 % des jeunes faisant l'objet de politiques actives d'emploi en décembre 2009, soit 423 855 jeunes), suivis des contrats de professionnalisation jeunes (25 % soit 174 661 jeunes). Fin juin 2010, 78,7 % des jeunes couverts par une politique de l'emploi en faveur des jeunes (83,7 % pour les non qualifiés) le sont par les dispositifs en faveur de l'alternance (contrat d'apprentissage et contrat de professionnalisation jeunes).

a) Le contrat d'apprentissage bénéficie d'une exonération totale de cotisations salariales et d'exonérations significatives de cotisations patronales :

Pour les employeurs de moins de 11 salariés, aucune cotisation ou contribution d'origine légale ou conventionnelle n'est due (à l'exception de la cotisation AT-MP).

Les autres employeurs sont redevables des cotisations AT-MP et de la part patronale des cotisations aux régimes complémentaires de retraite, à l'AGFF, à l'assurance chômage, au Fonds national de garantie des salaires, de la contribution solidarité autonomie, de la cotisation au FNAL et du versement transport le cas échéant. Ces cotisations sont calculées forfaitairement sur une assiette égale à la fraction du Smic versée, sur la base de 169 heures par mois et diminuée de 11 points³.

Dans tous les cas, aucune cotisation salariale n'est due.

b) Le contrat d'apprentissage bénéficie en outre d'une subvention régionale :

Les contrats d'apprentissage ouvrent droit à une **indemnité compensatrice forfaitaire versée à l'employeur par la région**. Son montant annuel, variable suivant les régions, ne peut être inférieur à 1000 € par année de formation⁴.

c) Exonération et utilisation de la taxe d'apprentissage :

La taxe d'apprentissage (0,5 % de la masse salariale sauf majoration éventuelle pour les entreprises de plus de 250 salariés⁵) est due par les employeurs (personnes physiques ou morales) exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale. En sont exonérées, notamment, les entreprises qui emploient un ou plusieurs apprentis et pour lesquelles la masse salariale brute annuelle de l'entreprise n'excède pas six fois le montant du Smic annuel soit pour 2010 : 96 314 € (*Article 224 du code général des impôts*).

² DARES - Tableau de bord trimestriel « Activité des jeunes et politiques d'emploi » - septembre 2010

³ Par exemple, pour une rémunération mensuelle égale à 25 % du Smic, la base forfaitaire de calcul des cotisations s'élève à 14 % du Smic, soit au 1^{er} janvier 2010 : $8,86 \times 169 \times 14 \% = 209,6 \text{ €}$.

⁴ 1 200 € en Ile de France. Le montant est majoré de 300 € par an pour les entreprises de 250 salariés et plus.

⁵ Les entreprises d'au moins 250 salariés doivent s'acquitter de la Contribution supplémentaire à l'apprentissage égale à 0,1 % de la masse salariale lorsque le nombre moyen de salariés en contrat d'alternance (apprentissage et professionnalisation) est inférieur à 3 % de l'effectif moyen annuel de l'entreprise.

Dépense fiscale n°210311

La taxe d'apprentissage est destinée au financement et au développement de l'apprentissage (« quota »), mais également au financement des formations technologiques et professionnelles (« hors quota ») :

- **52 % du produit total de la taxe (« quota ») est réservé au développement et au financement de l'apprentissage.** Un versement de la péréquation de 22 % de la taxe est effectué directement auprès du Trésor Public ou par l'intermédiaire d'un organisme collecteur qui le reverse aux fonds régionaux d'apprentissage et de formation professionnelle. Par ailleurs, les employeurs d'apprentis sont tenus de verser un concours financier aux centres de formation d'apprenti (CFA), au moins égal au coût de l'apprenti (multiplié par le nombre d'apprentis employés par l'entreprise) fixé par les conventions de création des CFA ou des sections d'apprentissage⁶. Concernant les autres versements, l'employeur a la possibilité de désigner le ou les entités (organismes de formation) auxquelles il souhaite que soit attribué le montant de la taxe d'apprentissage payé – charge à l'organisme collecteur d'affecter ces sommes aux bénéficiaires correspondants. Si l'ensemble de ces concours est inférieur au quota (52 % de la taxe d'apprentissage), le solde est versé par l'employeur au Trésor public.
- **48 % (« hors quota »)** sert à financer toutes les formations technologiques et professionnelles (possibilité de verser à des organismes de formation même si aucun apprenti n'y a été formé) : participation aux frais de fonctionnement des CFA, subventions aux établissements d'enseignement dispensant les premières formations technologiques et professionnelles, et frais des stages organisés en milieu professionnel dans la limite de 4 % du montant total de la taxe due. Si ces dépenses sont inférieures au « hors quota » (48 % de la taxe d'apprentissage), le solde est versé par l'employeur au Trésor public.

Par ailleurs, les entreprises redevables de la taxe d'apprentissage doivent également s'acquitter d'une Contribution au développement de l'apprentissage (0,18 % de la masse salariale) reversée aux fonds régionaux de l'apprentissage et de la formation professionnelle.

d) L'exonération d'impôt sur le revenu pour les apprentis :

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 dans la limite du montant annuel du salaire minimum de croissance (Smic). Ce dispositif d'exonération s'applique à l'apprenti personnellement imposable ou au contribuable qui l'a à sa charge.

e) Pour mémoire, les aides à l'embauche décidées dans le cadre du plan jeunes pour les contrats en alternance (décrets n°2009-693, 694 et 695 du 15 juin 2009) ont pris fin le 31 décembre 2010.

Il s'agit :

- du dispositif « zéro charges apprenti » pour les entreprises de plus de 11 salariés ;
- de l'aide forfaitaire de 1 800 € pour l'embauche de tout apprenti supplémentaire dans les entreprises de moins de 50 salariés ;

⁶ Les Préfets de région doivent publier les coûts réels par apprenti au plus tard le 31 décembre de l'année au titre de laquelle la taxe d'apprentissage est due. À défaut d'une telle publication, les employeurs d'apprentis sont tenus de verser, dans la limite du « quota », un montant forfaitaire de 3 000 € par apprenti aux CFA ou sections d'apprentissage qui les accueillent.

Dépense fiscale n°210311

- de l'aide forfaitaire à l'embauche d'un jeune de moins de 26 ans en contrat de professionnalisation (aide de 1 000 € portée à 2 000 € si le jeune n'est pas titulaire du baccalauréat).

1.3.2. Autres dispositifs favorisant la transition études emploi :

a) Le contrat de professionnalisation (CP) constitue le dispositif se rapprochant le plus du contrat d'apprentissage (CA).

Comme le CA, le CP permet à un jeune d'être intégré dans un dispositif d'alternance entre l'entreprise et un institut de formation. A la différence du CA, les orientations et les modalités pratiques de mise en œuvre du CP sont définies par convention ou accord collectif de branche ou, à défaut, par un accord collectif conclu entre les organisations représentatives d'employeurs et de salariés signataires de l'accord constitutif d'un organisme collecteur paritaire interprofessionnel.

Si ces deux types de contrats paraissent proches, ils font l'objet d'utilisations différentes suivant la taille des entreprises, les métiers préparés et le niveau de formation des jeunes qui y souscrivent. Les CA sont majoritairement signés par des jeunes sans qualification tandis que les CP concernent dans 60 % des cas des publics de niveau bac ou plus. Par ailleurs, l'apprentissage forme plus souvent à des professions techniques tandis que les CP sont centrés sur les fonctions administratives ou commerciales. Le contrat de professionnalisation s'adresse aux jeunes âgés de 16 à 25 ans révolus, aux demandeurs d'emploi âgés de 26 ans et plus et aux bénéficiaires de certaines allocations ou contrats. Son objectif est de leur permettre d'acquérir une qualification professionnelle et de favoriser leur insertion ou réinsertion professionnelle.

Le CA est géré par les régions (responsables de l'ouverture de sections et de places en CFA) tandis que le CP est géré par les partenaires sociaux au niveau des branches à travers les OPCA.

Pour l'employeur, le coût de l'embauche d'un jeune en contrat de professionnalisation est sensiblement plus élevé, à âge et à qualification donnés, qu'en contrat d'apprentissage. Le différentiel d'aides publiques entre les deux contrats est le principal facteur explicatif de cette différence de coût. Par ailleurs, en termes bruts, le contrat de professionnalisation apparaît en moyenne mieux rémunéré que le contrat d'apprentissage. Cet écart parfois significatif entre les coûts des deux contrats en faveur du contrat d'apprentissage doit toutefois être mis en regard d'autres facteurs de coûts non monétaires : le contrat d'apprentissage requiert la mobilisation d'un maître d'apprentissage au sein de l'entreprise et implique proportionnellement une moindre proportion du temps passé en entreprise. Pour ce qui est du salaire net, la prise en charge des cotisations sociales dans le cadre du CA réduit l'essentiel des écarts de rémunération brute avec le CP.

Le différentiel d'aides publiques entre les deux contrats doit aussi être apprécié à l'aune des effets d'externalité pour la collectivité. En particulier, si ces deux contrats contribuent à un même objectif de qualification, l'apprentissage délivre un diplôme reconnu au niveau national alors que tel n'est pas toujours le cas pour le contrat de professionnalisation. Le développement d'un capital humain plus général dans le cas de l'apprentissage peut ainsi justifier un subventionnement plus élevé.

Dépense fiscale n°210311

b) Il existe d'autres mesures favorisant la transition études emploi. Parmi les nombreux dispositifs, on peut citer à titre d'exemple :

Le contrat d'insertion dans la vie sociale (CIVIS) s'adresse à des jeunes de 16 à 25 ans révolus (soit jusqu'à leur vingt sixième anniversaire) rencontrant des difficultés particulières d'insertion professionnelle. Il a pour objectif d'organiser les actions nécessaires à la réalisation de leur projet d'insertion dans un emploi durable.

Le PACTE est un mode de recrutement, sans concours, dans la fonction publique pour des emplois de catégorie C. Il s'adresse aux jeunes de 16 à 25 révolus sortis du système éducatif sans diplôme et sans qualification professionnelle reconnue et à ceux dont le niveau de diplôme est inférieur à celui attesté par un diplôme de fin de second cycle long de l'enseignement général, technologique ou professionnelle.

Le Contrat d'accompagnement formation (CAF), mis en œuvre en septembre 2009 dans le cadre du plan d'urgence pour l'emploi des jeunes, vise, grâce à des formations dans des métiers porteurs, à faciliter l'accès rapide à un emploi durable (y compris via les contrats en alternance). Il est destiné aux jeunes de 16 à 25 ans révolus, de niveau VI (sans qualifications) à II (bac + 3), inscrits à Pôle emploi ou en mission locale et à ceux, diplômés ou non, sortant récemment d'une formation initiale de l'enseignement.

2. Chiffrage de la mesure et identification des bénéficiaires

On dénombrait en décembre 2009 181 000 entreprises bénéficiaires du crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage pour un effectif de 423 885 apprentis. Le coût de la dépense était chiffré à 440 millions €.

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 ou de l'impôt sur les sociétés sans application du crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage prévu aux articles 244 quater G, 199 ter F, 220 H et 223 O-1-h du code général des impôts.

2.2. Évaluation du coût de la mesure

2.2.1. Description du coût sur les années 2008-2010

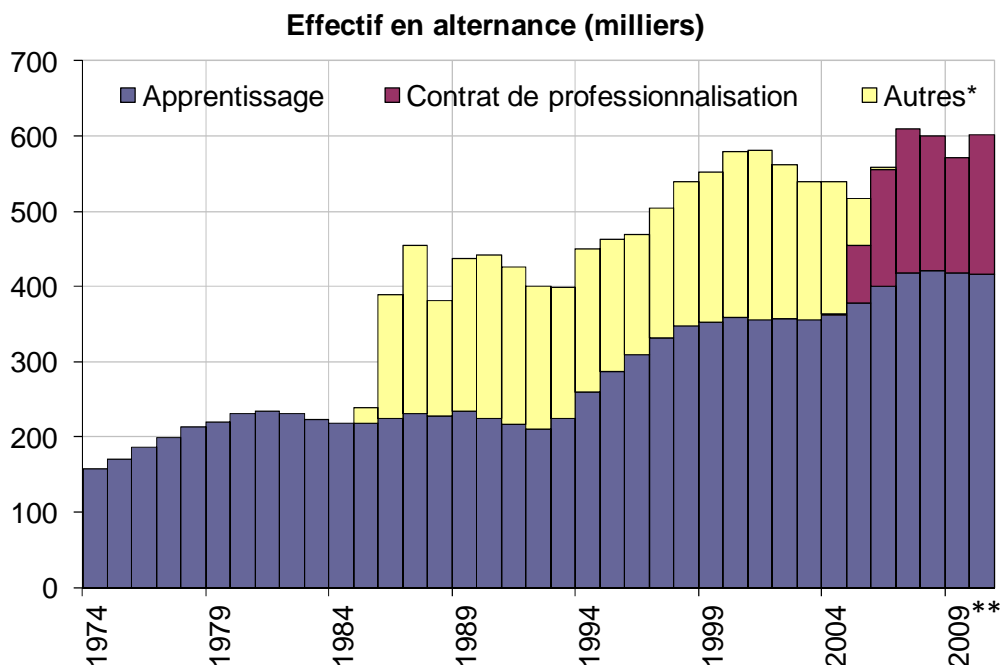
Tableau 1 : Estimation du coût de la dépense fiscale (PLF)

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 tome II		440 millions €	440 millions €	440 millions €
PLF 2010 Evaluation des Voies et Moyens tome II	420 millions €	370 millions €	370 millions €	

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

2.2.2. Explication des évolutions

D'après les données publiées par la DARES, entre 2005 et 2009, le nombre de contrats d'apprentissage est passé de 378 000 à 418 000 soit une progression de 10,6 % : On observe donc que l'essentiel de la progression s'est effectué les deux premières années suivant le vote de la loi de programmation pour la cohésion sociale (401 000 contrats en 2006 et 418 000 en 2007).



Source: Dares, prévisions 2010 DG-Trésor.

* Contrats de qualification, d'orientation et d'adaptation

** 2010 est une prévision basée sur des flux observés jusqu'en septembre

Ces évolutions s'inscrivent dans un contexte d'engagements politiques répétés. **La loi du 18 janvier 2005** de programmation pour la cohésion sociale a permis de dégager des financements supplémentaires :

- en relevant de 40 à 52 % la part de la taxe d'apprentissage réservée à l'apprentissage (dite quota) ;
- en créant le Fonds national de développement et de modernisation de l'apprentissage (FNDMA) qui reçoit 22 % de la taxe d'apprentissage, avec pour objectifs le renforcement de la péréquation entre les Régions et la conclusion de contrats d'objectifs et de moyens (COM) entre l'Etat et les régions ;
- en introduisant des aides fiscales : exonération d'impôt sur le revenu des apprentis et crédit d'impôt pour les entreprises.

Parallèlement, la loi de finances pour 2005 a créé la contribution au développement de l'apprentissage (CDA), ressource fiscale payée par les entreprises et dont le produit est reversé aux fonds régionaux de l'apprentissage et de la formation professionnelle continue.

Au regard de l'évolution du nombre d'apprentis entre 2005 et 2007 (+10,6 %), il semble que les mesures décidées en 2005 en faveur de l'apprentissage aient eu un impact. D'après la DARES, les dépenses publiques en faveur de l'apprentissage ont augmenté à la suite du plan de cohésion sociale, de 1,29 Md€ en 2005 à 1,57 Md€ en 2007. Cette hausse de l'effort public a été concomitante avec un accroissement de 40 000 apprentis. Toutefois, l'évolution conjoncturelle a probablement aussi joué un rôle, soutenant la demande d'apprentis avant la crise de 2008-2009, la pénalisant après.

2.3. Analyse des modalités de chiffrage

Le chiffrage est effectué par reconstitution de base taxable. Pour 2010, le chiffrage a été effectué à partir d'une extrapolation de la tendance sur la base des données disponibles jusqu'en mai 2010.

On obtient pour la partie IS : 93 018 entreprises bénéficiaires pour un coût de 312 M€.

On obtient pour la partie IR : 88 135 entreprises bénéficiaires pour un coût de 130 M€.

Au total :

Estimation du coût : (312 M€ + 130 M€), soit environ 440 M€.

Nombre total de bénéficiaires = (93 018 + 88 135), soit environ 181 000 bénéficiaires.

2.4. Nombre et caractéristiques des bénéficiaires

	2008	2009	2010
Nombre de bénéficiaires	175 000 entreprises pour un effectif de 419 456 apprentis en décembre 2008	181 000 entreprises pour un effectif de 423 885 apprentis en décembre 2009	nc

D'après les données publiées par la DARES et celles transmises par la Direction de l'évaluation, de la prospective et de la performance (DEPP) du ministère de l'Education nationale (MEN), les caractéristiques de l'ensemble des apprentis entrés en contrat d'apprentissage sur l'année scolaire 2008-2009 sont les suivantes :

a) Caractéristiques des apprentis :

Les apprentis de moins de 18 ans représentent en 2008 presque la moitié (47,5 %) du nombre total d'apprentis. 72,7 % des apprentis ont un niveau de formation à l'entrée inférieur au bac. Ils sont 55,8 % à préparer un diplôme inférieur au bac (CAP, BEP) et 42 % à préparer un diplôme de niveau bac (Bac professionnel et Brevet professionnel) et au-delà.

Tableau 2 : Répartition des effectifs d'apprentis par tranche d'âge et par ancienneté (Année scolaire 2008-2009)

Effectifs des apprentis	Moins de 18 ans	De 18 à 20 ans	21 ans et plus	Ensemble
1ère année	93 028 (22 %)	77 174 (18 %)	29 468 (7 %)	199 670 (47 %)
2ème année	56 714 (13 %)	80 664 (19 %)	45 006 (11 %)	182 384 (43 %)
3ème année	159 (0 %)	1 106 (0 %)	5 592 (1 %)	6 857 (2 %)
Cursus d'un an	3 137 (1 %)	15 826 (4 %)	19 77 (5 %)	38 739 (9 %)
Ensemble	153 038	174 770	99 842	427 650

Source : DEPP – MEN.

Tableau 3 : Répartition des effectifs d'apprentis par âge (au moment de l'inscription) en 2008

15	16	17	18	19	20	21	22 et plus
11,9 %	19,5 %	16 %	15,4 %	11,4 %	9 %	6,5 %	10,4 %

Source : DARES.

Tableau 4 : Répartition des effectifs d'apprentis par niveaux de formation en 2008

Niveau de formation à l'entrée				Niveau de formation préparée		
I à III (Bac + 2 et plus)	IV (Bac)	V (CAP, BEP)	V bis et VI (pas de diplôme)	I à III (Bac + 2 et plus)	IV (Bac pro, BP)	V (CAP, BEP)
11,1 %	16,3 %	34,0 %	38,7 %	21,0 %	20,9 %	55,8 %

Source : DARES.

b) Caractéristiques des entreprises :

En 2008, les apprentis ont été accueillis en majorité dans des très petites entreprises (à près de 60 % dans des entreprises de 9 salariés et moins). En revanche, 8,5 % seulement des apprentis ont été accueillis dans des entreprises de taille comprise entre 50 et 250 salariés. En proportion du total des effectifs salariés, les apprentis sont surreprésentés dans les entreprises de moins de 10 salariés.

Tableau 5 : Répartition des effectifs d'apprentis en comparaison du total des salariés par taille de l'entreprise (en nombre de salariés) en 2008

	0 à 4	5 à 9	10 à 49	50 à 199	200 à 249	250 et plus
Entrées en apprentissage	40,6 %	18,8 %	19,9 %	7,4 %	1,1 %	12,3 %
Effectifs salariés	12,2 %	12,1 %	29,1 %	23,9 %		22,7 %

Source : DARES, Unedic.

Tableau 6 : Répartition des effectifs d'apprentis par secteur d'activité en 2008 (secteurs concurrentiels)

	Agriculture sylviculture pêche	Industrie	Construction	Commerce	Service aux entreprises	Services aux particuliers	Autres secteurs du tertiaire
Entrées en apprentissage	2,6 %	20,9 %	24,6 %	21,3 %	7,0 %	17,6 %	5,9 %
Effectif salarié	2,1 %	19,6 %	9,3 %	18,4 %	24,9 %	12,8 %	12,8 %

Source : DARES et Insee.

3. Évaluation

L'apprentissage semble être un dispositif efficace pour favoriser l'insertion des jeunes dans l'emploi. Toute chose égale par ailleurs, en comparant à des jeunes à mêmes 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 moyenne⁷. Dès lors, le principe d'une politique incitative en faveur de l'apprentissage apparaît fondé.

Les mesures incitatives du Plan de cohésion sociale semblent avoir eu un effet positif au regard de la hausse du nombre d'apprentis entre 2005 et 2007 (+10,6 %). Toutefois, il n'existe pas à ce jour d'évaluation rigoureuse de l'effet de ces dispositifs incitatifs (a fortiori s'agissant de l'impact du crédit d'impôt considéré isolément), ce qui est lié notamment à la difficulté d'isoler un contrefactuel pour pouvoir juger des évolutions de l'emploi d'apprentis en l'absence de l'introduction des aides. Le climat conjoncturel favorable sur la période 2005-2007 a vraisemblablement joué un rôle, indépendamment des mesures du Plan de cohésion sociale. Depuis 2008, dans une conjoncture dégradée, le nombre d'apprentis semble se stabiliser autour de 420 000.

Devant ce déficit d'évaluation, une comparaison avec l'Allemagne apporte un éclairage intéressant. L'apprentissage y concerne des volumes nettement plus conséquents qu'en France : chaque année 1,6 million de jeunes suivent une formation en alternance (contre 600 000 en France). Les deux tiers des jeunes de 16-20 ans passent par l'alternance en Allemagne contre un tiers en France. Le nombre d'entrées en apprentissage est de 600 000 jeunes chaque année en Allemagne, comparé à 430 000 entrées en dispositif d'alternance en France sur l'année 2009. La durée moyenne d'un cycle d'apprentissage en Allemagne est plus longue qu'en France, ce qui explique l'écart plus important concernant les effectifs.

L'analyse du cas allemand suggère que l'écart s'expliquerait en grande partie par des facteurs non financiers (cf. encadré 1) : la filière d'apprentissage est plus structurée en Allemagne qu'en France ; l'orientation y est plus précoce ; les cycles de formation sont plus longs ; l'apprentissage bénéficie en aval d'un certain nombre de débouchés réservés.

⁷ Dominique Abriac, Roland Rathelot et Ruby Sanchez, « L'apprentissage, entre formation et insertion professionnelles », Formations et emploi - Édition 2009, Insee.

Encadré 1 : Le développement de l'apprentissage : les différences avec l'Allemagne

En Allemagne l'effectif d'apprentis sur l'ensemble des années du cycle de formation se situe à plus de 1,6 million, soit 11 % de la population des 15-29 ans en 2007, contre 5 % en France.

L'apprentissage a une place structurellement plus développée au sein du système de formation initiale en Allemagne. Ce dispositif est qualifié de « système dual » au sens où il est fondé sur l'alternance entre un stage en entreprise, réglementé par l'État, et des jours en école professionnelle, réglementés par les Länder. L'organisation est plus simple et homogène qu'en France, avec des cycles plus longs qu'en France :

- l'existence, au sein du premier cycle de l'enseignement secondaire, de voies différenciées autorise une certaine forme de fléchage précoce des parcours en direction de l'apprentissage, au contraire de la France qui a adopté le principe du collège unique. Cette orientation des élèves vers le système dual peut se réaliser d'autant plus tôt que l'apprentissage est accessible sans condition dès l'âge de 15 ans, contre 16 ans en France ;

- la durée moyenne d'un cycle d'apprentissage en Allemagne est de trois ans ; en France plus de 91 % des contrats d'apprentissage signés durent deux ans et moins (dont 22 % ont une durée inférieure ou égale à un an). 57 % des contrats de professionnalisation signés durent un an et moins⁸. Cette durée plus élevée expliquerait l'importance de l'effectif de jeunes concernés et ce alors que l'écart entre les flux d'entrées entre les deux pays paraît moindre : chaque année, 600 000 jeunes font le choix de l'apprentissage en Allemagne, comparé à 430 000 entrées en dispositif d'alternance en France sur l'année 2009 ;

- en outre, l'apprentissage s'inscrit en Allemagne dans un système de professions réglementées dont l'accès est conditionné au suivi d'un cursus dans le cadre du système dual. La plupart de ces métiers (360 métiers), régis par des « règlements de formation », ne sont ainsi accessibles que par la voie de l'apprentissage ;

- ce dispositif s'est accompagné d'un effort d'amélioration constante et progressive de ces contenus de formation ; la France a opté pour l'extension de la formule de l'alternance à une multitude de diplômes mais sans conditionner l'accès des métiers auxquels ils préparent à un passage par cette filière.⁹

- enfin, l'apprentissage semble bénéficier en Allemagne d'une image nettement plus positive qu'en France et moins dévalorisée par rapport aux formations purement scolaires.

Les entreprises allemandes ne versent pas de taxe d'apprentissage comme en France. En l'absence de mutualisation par une taxe dédiée, les entreprises qui décident d'embaucher des apprentis supportent individuellement la quasi-intégralité des coûts de la formation pratique (84 % sont pris en charge par les entreprises ; les coûts restants, c'est-à-dire les coûts de la formation en milieu scolaire, sont supportés par les Länder). Les entreprises qui ne fournissent pas de place d'apprentissage ne sont aucunement sollicitées financièrement pour participer à l'effort de formation.

⁸ Données DARES pour 2009 relatives aux entrées en contrat d'apprentissage et en contrat de professionnalisation.

⁹ Actuellement, en France, l'éventail des formations par apprentissage s'est considérablement élargi et couvre la majorité des diplômes technologiques et professionnels de l'Éducation nationale, mais aussi la plupart des titres et diplômes délivrés par les ministères de l'Agriculture, de la Jeunesse et des Sports, de la Santé, ainsi que par les chambres consulaires.

Dès lors il semble difficile de fixer en France un objectif ambitieux de développement de l'apprentissage sans réel changement organisationnel, notamment au sein du système de formation initiale. Des mesures structurelles plus que financières sont susceptibles d'être efficaces (orientation plus précoce vers l'apprentissage, simplification des démarches...).

L'objectif du crédit d'impôt est de soutenir l'embauche d'apprentis afin de lutter contre le fort chômage des jeunes. Cet objectif sous-entend que l'incitation de l'apprentissage doit être autant que possible sur des jeunes pouvant avoir des difficultés d'insertion sur le marché du travail, donc plutôt peu qualifié. **Or, le développement de l'apprentissage depuis 2004 est lié, dans une large mesure, à son développement aux niveaux supérieurs et équivalents au baccalauréat.** L'augmentation du nombre des apprentis tient essentiellement à une forte progression des élèves de niveaux I (diplômes ingénieurs, DESS, master), II (licence, maîtrise) et III (BTS/BTSA, DUT), dont la part passe de 12,2 % des effectifs d'apprentis durant l'année scolaire 1995-1996 à 33,4 % pour 2008-2009¹⁰. En 2008, 27,4 % des apprentis ont un niveau de formation à l'entrée supérieur ou égal au niveau bac et 42 % préparent un diplôme de niveau bac (bac professionnel et brevet professionnel) et au-delà (cf. supra).

Dès lors, le crédit d'impôt apprentissage bénéficie aussi à des jeunes ayant un niveau de qualification élevé. Il semble donc que cette situation soit peu en adéquation avec l'objectif initial du dispositif de « retour à l'emploi des jeunes les plus éloignés du marché du travail ». Elle le serait davantage avec un objectif de développement « quantitatif » de ce type de formation.

Dans ce contexte, un ciblage du crédit d'impôt apprentissage sur les apprentis les moins qualifiés pourrait être préférable. Par exemple, réduire au niveau des formations CAP-BEP limiterait à un peu plus de la moitié des foyers d'apprentis l'avantage fiscal (en 2008-2009, 232 000 apprentis de ce niveau, soit 54 % des apprentis). Cette évolution aurait un impact relativement limité sur les petites entreprises, l'apprentissage dans l'enseignement supérieur étant plus fréquent dans les entreprises de plus de 250 salariés (40 % de leurs contrats).

La question pourrait à l'inverse être posée d'étendre le crédit d'impôt aux entreprises employant des jeunes (moins de 26 ans) en contrat de professionnalisation. Ce dernier est nettement moins développé que le contrat d'apprentissage (les contrats d'apprentissage sont 2,7 fois plus nombreux en juin 2010). Or on constate que le coût de l'embauche en contrat d'apprentissage est nettement inférieur à celui en contrat de professionnalisation malgré des salaires nets relativement proches (cf. encadré 2). Les aides spécifiques au contrat d'apprentissage (entre 250 et 300 €/mois) représentent un peu plus de la moitié du différentiel de coût.

Cependant, par rapport à ce différentiel de coût et à la part liée aux aides publiques, il convient de rappeler que d'autres facteurs de coût « non monétaire » peuvent intervenir. Par ailleurs, des externalités différentes des deux contrats peuvent aussi justifier une subvention publique accrue :

- la formule d'apprentissage apparaît tout d'abord plus contraignante pour l'entreprise, du fait notamment de la nécessité de désigner un maître d'apprentissage pour l'apprenti qui présente les conditions de qualification et d'expérience professionnelle requises pour cette fonction ;
- la durée de formation du jeune apprenti est plus élevée et donc son temps de présence en entreprise plus réduit ;
- enfin, la formule de l'apprentissage vise l'acquisition d'un diplôme sanctionnant des compétences en capital humain plus général susceptibles de présenter des

¹⁰ RERS 2010 - DEPP (MEN)

Dépense fiscale n°210311

externalités positives, alors que le contrat de professionnalisation vise un capital humain plus spécifique.

Au total, il apparaît justifiable que le soutien public soit plus élevé pour le contrat d'apprentissage que pour le contrat de professionnalisation.

Encadré 2 : Coûts et rémunérations des dispositifs d'alternance ; contrat d'apprentissage et contrat de professionnalisation

L'apprentissage bénéficie d'aides spécifiques (cf. 1.3.1) : allègements de cotisations patronales supplémentaires par rapport aux allègements généraux, exonération totale de cotisations sociales, subvention régionale, crédit d'impôt.

Le tableau ci-dessous illustre l'ampleur de ces aides dans le cas d'un contrat d'apprentissage pour un jeune de 18 ans en 1^{ère} année d'apprentissage en niveau CAP-BEP. Concernant une entreprise de moins de 11 salariés, les aides à l'employeur représentent au total 47 % du coût du travail avant aides (mesuré dans une situation fictive où les apprentis bénéficieraient des allègements généraux de charges sur les bas salaires au même titre que les autres salariés). Ce taux est respectivement de 38 %, 39 % et 43 % dans les entreprises de 11 à 19 salariés, de 20 à 249 salariés et de 250 salariés et plus. L'apprentissage bénéficie par ailleurs d'une exonération totale de cotisations sociales salarié et d'une exonération plafonnée d'impôt sur le revenu pour le foyer fiscal de l'apprenti.

Par ailleurs, le contrat d'apprentissage est plus aidé que le contrat de professionnalisation. Hormis certaines aides ciblées sur des publics spécifiques (demandeurs d'emploi, travailleurs handicapés, salariés âgés de 45 ans et plus), le contrat de professionnalisation ne bénéficie que du régime d'exonération de droit commun (notamment allègements de charges sur les bas salaires). Par exemple, dans le cas d'une entreprise de 11 à 19 salariés, le coût net pour l'entreprise est de 403 € par mois dans le cas de l'apprentissage, contre 877 € dans celui du contrat de professionnalisation (soit deux fois plus élevé), alors même que les salaires nets sont très proches (respectivement 560 et 590 €/mois).

**Tableau 7 : Coût d'un contrat d'apprentissage au 1^{er} janvier 2011
Niveau CAP-BEP, en 1^{ère} année, jeune de 18 ans, en €/mois**

Salaire brut		Contrat d'apprentissage 560 (41 % du SMIC)			
		< 11 salariés	de 11 à 19 salariés	de 20 à 249 salariés	plus de 250 salariés
Selon la taille de l'entreprise					
Coût du travail ex ante (allègements généraux déduits)		636	654	673	673
Salaire net		560	560	560	560
Aides	Exonérations supplémentaires	-66	-17	-31	-31
	Crédit d'impôt	-133	-133	-133	-133
	Subvention régionale	-100	-100	-100	-125
	Total	-299	-251	-264	-289
Coût du travail après aides		338	403	410	385
Salaire brut		Contrat de professionnalisation 751 (55 % du SMIC)			
		< 11 salariés	de 11 à 19 salariés	de 20 à 249 salariés	plus de 250 salariés
Selon la taille de l'entreprise					
Salaire net		590	590	590	590
Coût du travail (allègements généraux déduits)		854	877	903	903

Les deux tableaux suivants présentent plus succinctement les salaires nets et les coûts nets pour l'employeur d'un alternant en fonction des différentes situations. Quel que soit le cas de figure, le coût net reste toujours significativement plus faible pour l'apprentissage. Le coût net pour l'entreprise d'un apprenti représente de 40 à 100 % du salaire net contre 150 % dans le cas du contrat de professionnalisation.

**Tableau 8 : Coût et salaire net d'un alternant au 1^{er} janvier 2011
Entreprise de 11 à 19 salariés**

Année	Âge	Apprentissage	
		Salaire net (€/mois)	Coût net pour l'entreprise (€/mois)
1 ^{ère} année	16-17	341	144
	18-20	560	403
	21 et +	723	598
2 ^{ème} année	16-17	505	338
	18-20	669	533
	21 et +	833	727
3 ^{ème} année	16-17	723	598
	18-20	887	792
	21 et +	1 065	1 003
		Contrat de professionnalisation	
Niveau*	Âge	Salaire net (€/mois)	Coût net pour l'entreprise (€/mois)
Niveau V et moins	16-20	590	877
	21-25	750	1 116
	26 et +	1 072	1 555
Niveau IV et plus	16-0	697	1 037
	21-25	858	1 276
	26 et +	1 072	1 595

Dépense fiscale n°210311

* : Niveau V et moins correspond au CAP-BEP ; niveau IV au baccalauréat.

Tableau 9 : Coût et salaire net d'un alternant au 1^{er} janvier 2011
Entreprise de 20 à 249 salariés

Apprentissage			
Année	Âge	Salaire net (€/mois)	Coût net pour l'entreprise (€/mois)
1ère année	16-17	341	147
	18-2	560	410
	21 et +	723	607
2ème année	16-17	505	344
	18-20	669	541
	21 et +	833	738
3ème année	16-17	723	607
	18-20	887	804
	21 et +	1 065	1 017
Contrat de professionnalisation			
Niveau*	Âge	Salaire net (€/mois)	Coût net pour l'entreprise (€/mois)
Niveau V et moins	16-20	590	903
	21-25	750	1 150
	26 et +	1 072	1 643
Niveau I et plus	16-20	697	1 068
	21-25	858	1 314
	26 et +	1 072	1 643

* : Niveau V et moins correspond au CAP-BEP ; niveau IV au baccalauréat.