



Inspection générale
des affaires sociales
RM2011-209P

Evaluation des modalités de recouvrement et de contrôle de la contribution supplémentaire à l'apprentissage dans le cadre de la mise en œuvre du bonus-malus

ETUDE

Établi par

Yann-Gaël AMGHAR

Laurence ESLOUS

Claire SCOTTON

Membres de l'Inspection générale des affaires sociales

Synthèse

[1] Par lettre du 23 mai 2011, les directeurs de cabinet du Ministre du travail, de l'emploi et de la santé et du Ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'État ont demandé aux chefs de service de l'inspection générale des affaires sociales (Igas) et de l'inspection générale des finances (IGF) d'étudier les pistes d'amélioration de la procédure de recouvrement et de suivi de la contribution supplémentaire à l'apprentissage (CSA)¹.

[2] Compte tenu du calendrier de la réforme, et des divergences apparues entre les deux inspections sur le cadrage de la mission, la mission n'a pas pu établir de rapport conjoint avec l'inspection générale des finances dans des délais compatibles avec le travail en cours réalisé par la DGEFP. Ce rapport constitue donc la réponse de l'inspection générale des affaires sociales à la commande.

1. Un dispositif de financement de l'alternance complexe et peu transparent, dans lequel la contribution supplémentaire à l'apprentissage ne représente qu'une part marginale

[3] La mission s'est attachée à remettre en perspective les enjeux attachés à la réforme de la contribution supplémentaire à l'apprentissage au regard du dispositif de financement de l'alternance. En raison de la multiplicité des acteurs (Régions, Etat, organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage, établissements de formation, alternants), et de la complexité du dispositif de financement, il a été difficile d'évaluer la dépense totale en faveur de l'alternance. La mission l'estime à 11Mds€. Seuls 0,6 % proviennent de la contribution supplémentaire à l'apprentissage. La CSA représente une part également marginale (2,4 %) du produit des trois taxes finançant l'apprentissage (taxe d'apprentissage, contribution au développement de l'apprentissage, contribution supplémentaire à l'apprentissage).

[4] Selon la mission, les effets de la contribution supplémentaire à l'apprentissage sur l'efficacité du dispositif de financement de l'alternance sont incertains, et doivent être suivis.

2. Un dispositif de collecte et de contrôle des trois taxes de l'apprentissage insatisfaisant

[5] La collecte de la CSA, comme celle de la taxe d'apprentissage et de la contribution au développement de l'apprentissage, est réalisée par 147 organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage (OCTA). L'analyse du cadre juridique et de l'organisation de la collecte réalisée par les OCTA, ainsi que les enseignements tirés des rapports antérieurs portant sur le sujet, amènent à faire le constat d'un dispositif de collecte et de contrôle des trois taxes de l'apprentissage insatisfaisant.

Le cadre juridique, peu contraignant, fait peser de faibles obligations sur les organismes collecteurs.

[6] Selon les textes transmis par la DGEFP à la mission, leur compétence en matière de contrôle des déclarations des entreprises redevables est limitée au contrôle des fonds versés aux établissements de formation bénéficiaires. Dans les faits, les OCTA réalisent un simple contrôle de cohérence entre les informations déclarées par les entreprises et les sommes versées au titre des trois taxes. Les obligations déclaratives des entreprises ont été d'ailleurs limitées.

¹ Pièce jointe n°1

- [7] L'organisation de la collecte par les OCTA n'est pas plus encadrée. Chaque OCTA élabore son propre bordereau de versement des taxes, rempli par les entreprises. Aucune obligation de contrôle interne ne leur est imposée. Aucun plan comptable n'a été mis en œuvre, contrairement à ce qui prévaut pour les Organismes Paritaires Collecteurs Agréés (OPCA).

Le maillage d'organismes collecteurs est trop peu structuré.

- [8] Il demeure 147 organismes collecteurs, dont le tiers seulement assure l'essentiel de la collecte des trois taxes. Trois éléments expliquent cette situation :

- la pluralité des voies d'habilitation à collecter les taxes ;
- le niveau relativement bas des seuils de collecte, et le fait que ces seuils ne s'imposent pas à tous les OCTA selon leur voie d'habilitation ;
- la possibilité laissée aux entreprises de choisir un ou plusieurs OCTA. Les remontées d'informations lacunaires en provenance des OCTA ne permettent pas de quantifier précisément ce phénomène.

- [9] Aucune tête de réseau ne vient appuyer les OCTA dans leurs tâches.

Un contrôle de premier et de deuxième niveau défaillant

- [10] La possibilité laissée aux entreprises de choisir plusieurs OCTA, conjuguée à l'absence de consolidation et de croisement de données entre OCTA empêche tout contrôle du champ des redevables par les OCTA. De plus, du fait de la concurrence entre organismes pour être choisi par les entreprises comme collecteurs, les OCTA considèrent davantage les redevables comme des « clients » que comme des redevables à contrôler.

- [11] Le contrôle de deuxième niveau n'est guère plus satisfaisant. La DGFIP n'assure aucun contrôle particulier sur les déclarations des entreprises en matière de taxes finançant l'apprentissage, et ne contrôle pas l'activité de collecte des OCTA. Les services de contrôle du ministère de l'emploi ont réalisé quelques contrôles d'OCTA depuis 2007. Cependant, les autres missions de ces services paraissent prioritaires (notamment le contrôle de l'utilisation du fonds social européen). Dans ce contexte de moyens humains restreints, aucune cartographie des risques liée à la collecte n'est réalisée afin de cibler les contrôles. De plus, le cadre relativement flou dans lequel s'exerce l'activité des OCTA complexifie l'exercice du contrôle de deuxième niveau.

De nombreux rapports d'inspection et de la Cour des comptes font état de ces problèmes.

- [12] La mission regrette que les recommandations permettant de mieux structurer et encadrer la collecte des taxes n'aient pas été mises en œuvre.

- [13] Dans l'hypothèse d'un maintien de la collecte par les OCTA, la mission préconise en particulier une extension et un relèvement des seuils de collecte. De plus, il convient de limiter à un seul organisme de collecte le choix d'une entreprise pour verser l'ensemble des taxes dues. Par ailleurs, des obligations de contrôle interne et de contrôle des déclarations des entreprises devraient être instaurées et renforcées pour les OCTA, sur les trois taxes de l'apprentissage. Un plan comptable devrait être établi. L'opportunité de faire du fonds paritaire de sécurisation des parcours professionnels la tête de réseau des OCTA est à étudier.

- [14] Les taxes de l'apprentissage étant assises sur une assiette proche de celle des cotisations sociales, un transfert aux URSSAF de tout ou partie de l'activité des OCTA est une option étudiée. Au vu de la lecture de ces rapports et de ses propres réflexions, la mission dresse les constats suivants :

- *Le transfert du seul contrôle des déclarations des entreprises aux URSSAF paraît onéreux.* Selon une mission inter-inspections de 2005, ce transfert aurait un coût de 2,5 M€ par an, soit 9 % du produit des trois taxes.
- *Pour être efficient, le transfert de l'ensemble de la collecte aux URSSAF supposerait une réforme d'ensemble du dispositif de financement de l'apprentissage.* Outre le fait qu'une telle réforme serait peu acceptable pour les OCTA, les URSSAF pourraient difficilement

assurer à moindre coût l'ensemble des activités réalisées aujourd'hui par les OCTA, notamment concernant le transfert des fonds vers les différents établissements de formation. Une simplification du dispositif serait probablement nécessaire. Une réflexion préalable devrait donc être menée sur l'efficacité du dispositif actuel basé sur le lien école-entreprise, via les dépenses libératoires de la taxe professionnelle affectées par les entreprises aux établissements de leur choix.

- *Le transfert aux URSSAF de la collecte des fonds destinés au FNDMA et de la CDA ne serait qu'un expédient dont l'efficacité reste à démontrer.* Les URSSAF pourraient collecter les 1,2 Md€ de fonds destinés au FNDMA (22 % de la taxe d'apprentissage et la contribution supplémentaire à l'apprentissage) et la contribution au développement de l'apprentissage par les URSSAF. Les dépenses destinées aux établissements de formation (soit les 30 % du quota, et le hors quota de la taxe d'apprentissage) transiteraient toujours par les OCTA. Une telle solution, dont le coût n'a pas été chiffré, n'aboutirait pas à la réforme indispensable des OCTA, et ne permettrait pas de résoudre le problème de l'emploi des fonds, et des besoins des bénéficiaires finaux, à savoir les alternants et les établissements de formation.

- [15] L'ensemble de ces lacunes a affecté les modalités de collecte et de contrôle de la contribution supplémentaire à l'apprentissage depuis sa création.

3. La réforme de la contribution supplémentaire à l'apprentissage votée en juillet 2011 soulève de nombreuses questions

Les effets du bonus-malus sont incertains.

- [16] Les effets du bonus-malus voté en juillet 2011 sont incertains. Le pilotage budgétaire de la réforme paraît de ce fait difficile à anticiper. En particulier, les calculs réalisés par la mission font apparaître que le bonus-malus ne présente que rarement un caractère incitatif pour les entreprises à embaucher de nouveaux alternants. La mission propose un nouveau mode de calcul qui pallie les problèmes soulevés.

Le renforcement du contrôle envisagé par la DGEFP ne concerne que la CSA.

- [17] Dans le cadre de la réforme du bonus-malus, la DGEFP envisage de renforcer les obligations de contrôle sur la seule contribution supplémentaire à l'apprentissage² : contrôle de premier niveau sur les déclarations des entreprises par les OCTA, et contrôle de deuxième niveau réalisé par les services de contrôle du ministère de l'emploi. Or, la CSA ne représente que 2,4 % du produit des trois taxes. De plus, les OCTA collectent pour le Trésor public des sommes d'un montant proportionnellement important (1,2 Md€ sur 2,8 Md€ en 2010). De ce fait, la mission considère qu'un renforcement du dispositif de contrôle pour l'ensemble des trois taxes est nécessaire.

Le dispositif envisagé, tel que transmis à la mission à la date du 20 juin 2011, paraît fragile.

- [18] Le dispositif envisagé nécessite des démarches complémentaires, parfois urgentes, de la DGEFP auprès de la CNAV, de la CNIL, de la DGFIP et de la DGT. L'assise juridique des suites données au contrôle des services du ministère de l'emploi paraît fragile. La mise en œuvre de ce contrôle de deuxième niveau nécessite des moyens humains qui ne doivent pas être sous-estimés.

² Dans le projet de la DGEFP, seule l'instauration d'un bordereau unique de collecte concerne les trois taxes de l'apprentissage.

Sommaire

SYNTHESE	3
INTRODUCTION.....	13
1. UN DISPOSITIF DE FINANCEMENT DE L'ALTERNANCE COMPLEXE ET PEU TRANSPARENT	14
1.1. <i>La politique en faveur de l'alternance repose sur l'apprentissage et la professionnalisation</i>	14
1.1.1. L'apprentissage et la professionnalisation : deux filières bien distinctes.....	14
1.1.2. La croissance continue des contrats d'apprentissage sur longue période.....	16
1.2. <i>La dépense totale en faveur de l'alternance serait de plus de 11Mds€ en 2008</i>	17
1.2.1. La dépense en faveur de l'apprentissage est évaluée à 7,7 Md€ par la mission.....	17
1.2.2. La dépense en faveur des contrats de professionnalisation, bien qu'imparfaitement appréhendée par la mission, est estimée à 3,6 Mds€	20
1.3. <i>La contribution supplémentaire à l'apprentissage représente 0,6 % de la dépense en faveur de l'alternance.....</i>	21
1.3.1. La contribution supplémentaire à l'apprentissage est la plus récente des trois taxes créées pour le développement de l'apprentissage.....	21
1.3.2. La collecte de ces taxes repose sur les organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage	22
1.3.3. Le produit de la contribution supplémentaire à l'apprentissage serait de 68,4M€ en 2010, soit 2,4 % du total des trois taxes (2,8Mds€ en 2010)	23
1.3.4. Le produit des taxes reversé au Trésor public est réparti entre les régions	25
2. UN DISPOSITIF DE COLLECTE ET DE CONTROLE INSATISFAISANT	26
2.1. <i>Un cadre juridique peu contraignant</i>	26
2.1.1. Des conditions d'habilitation des organismes collecteurs peu exigeantes	26
2.1.2. Des obligations de contrôle de la collecte par les organismes collecteurs peu définies.....	27
2.1.3. Des obligations déclaratives des entreprises allégées.....	28
2.2. <i>Un maillage d'organismes collecteurs peu structuré</i>	29
2.2.1. Un dispositif de collecte trop dispersé.....	29
2.2.2. Un dispositif morcelé qui fait obstacle à un réel contrôle des entreprises redevables par les OCTA.....	30
2.3. <i>Un contrôle de fait très restreint des organismes collecteurs sur les déclarations des entreprises</i>	31
2.3.1. Un positionnement ambigu vis-à-vis des entreprises redevables	31
2.3.2. Des difficultés d'organisation interne qui obèrent les capacités de contrôle.....	32
2.3.3. La publication problématique des listes d'établissements bénéficiaires par les services de l'Etat.....	33
2.4. <i>L'absence de contrôle spécifique par les services fiscaux sur les déclarations des entreprises</i>	33
2.5. <i>Un contrôle de deuxième niveau sur l'activité des organismes collecteurs trop lacunaire</i>	34
2.5.1. Des services de contrôle du ministère de l'emploi peu et mal mobilisés sur le contrôle des OCTA	34
2.5.2. L'absence de contrôle exercé sur les organismes collecteurs par les services du ministère des finances	36

2.6. Des rapports d'inspection nombreux, trop partiellement pris en compte	37
2.6.1. Des procédures allégées, mais les préconisations de réformes structurantes restées sans suite	37
2.6.2. Aucun système de contrôle intégré et automatisé de l'assiette et du respect par les entreprises de leurs obligations fiscales n'a été mis en place	38
2.6.3. La question en suspens du transfert de la collecte aux URSSAF	39
2.7. Des lacunes qui ont affecté les modalités de collecte et de contrôle de la contribution supplémentaire à l'apprentissage depuis sa création	39
3. UN DISPOSITIF DE CONTROLE DU BONUS-MALUS SUR LA CONTRIBUTION SUPPLEMENTAIRE A L'APPRENTISSAGE QUI APPELLE DE NOMBREUSES QUESTIONS	40
3.1. Le dispositif de liquidation du bonus malus est relativement complexe, ses incitations financières peu lisibles et incertaines dans leurs effets	40
3.1.1. Le taux de la taxe est modulé selon plusieurs critères	40
3.1.2. Les modalités de calcul de l'incitation ne rendent pas le signal prix directement lisible par les acteurs économiques	41
3.1.3. Les effets micro-économiques du bonus malus sont incertains	42
3.1.4. Les incertitudes sur les effets du dispositif rendent difficile son pilotage budgétaire	43
3.2. Le dispositif envisagé par la DGEFP repose sur la mise en œuvre de modalités spécifiques de contrôle de la contribution supplémentaire à l'apprentissage	44
3.2.1. Un renforcement du contrôle de premier niveau sur les déclarations des entreprises par les OCTA, principalement axé sur la CSA	44
3.2.2. Le renforcement du contrôle de deuxième niveau exercé par les services de contrôle du ministère de l'emploi prévu pour la seule contribution supplémentaire à l'apprentissage	45
3.3. Le dispositif de recoupement des déclarations des entreprises avec les données des DADS nécessite des démarches complémentaires de la DGEFP	47
3.3.1. La mise au point de la convention avec la CNAV nécessite des échanges et des démarches techniques	47
3.3.2. Les modalités de suivi du dispositif transitoire restent à définir concernant les accords de branche	48
3.3.3. L'accès des services de la DGEFP aux données des DADS suppose des démarches auprès de la CNIL qui n'avaient pas été engagées début octobre	49
3.4. Les modalités de mise en œuvre des contrôles nécessitent encore d'importantes précisions	49
3.4.1. Renvoyées aux dispositions relatives à la formation professionnelle, les suites données au contrôle sont insuffisamment définies et assises juridiquement	49
3.4.2. La mise en œuvre de ce contrôle de deuxième niveau est difficile	51
CONCLUSION	53
LES RECOMMANDATIONS DE LA MISSION	55
LETTRE DE MISSION	57
LISTE DES PERSONNES RENCONTREES	61

ANNEXE 1 : LES EFFECTIFS ET LE FINANCEMENT DE L'ALTERNANCE 63

1. LES PRINCIPALES CARACTERISTIQUES DES CONTRATS D'APPRENTISSAGE ET DES CONTRATS DE PROFESSIONNALISATION.....	64
1.1. Deux dispositifs juridiques auxquels recourent des publics et des employeurs assez différenciés	64
1.1.1. Deux dispositifs distincts dans leurs finalités et leur cadre institutionnel	64
1.1.2. La différenciation des publics bénéficiaires reflète ces finalités distinctes	65
1.1.3. Un recours par les employeurs diversifié selon leurs secteurs d'activité économique66	
1.1.4. Un recours plus large à l'alternance des entreprises et établissement de moins de 50 salariés.	67
1.2. Un développement de l'alternance surtout fondé sur l'apprentissage et de nouveaux usages de celui-ci	67
1.2.1. Sur la période récente, le nombre d'entrées en alternance a crû fortement entre 2005 et 2008, a nettement diminué en 2009 et s'est ensuite stabilisé en 2010 au niveau de 2009	67
1.2.2. Sur longue période, les effectifs entrant en apprentissage ont augmenté à un rythme soutenu, tandis que les autres contrats d'alternance sont restés fluctuants et ont diminué en part relative	68
1.2.3. Le développement de l'apprentissage se concentre sur les niveaux de qualification les plus élevés	69
2. LA DEPENSE TOTALE EN FAVEUR DE L'ALTERNANCE.....	70
2.1. Les données publiques sur l'évaluation de la dépense totale en faveur de l'alternance.....	70
2.1.1. Le compte national de l'apprentissage et de la formation professionnelle évalué à 6,2 milliards d'euros en 2008 les dépenses en faveur de l'alternance des jeunes, dont 4,8 milliards d'euros pour l'apprentissage.....	70
2.1.2. Les travaux du CNFPTLV sur l'apprentissage permettent une approche complémentaire de celle de la DARES.....	74
2.2. Après prise en compte de la contribution des organismes de sécurité sociale, la mission évalue la dépense nationale pour l'alternance à plus de 11 Mds€, dont 7,7 Mds€ pour l'apprentissage et 3,6 Mds € pour les contrats de professionnalisation	75
2.2.1. La dépense nationale en faveur des contrats d'apprentissage est évaluée à 7,7 Mds € par la mission.....	75
2.2.2. La dépense en faveur des contrats de professionnalisation, bien qu'imparfaitement appréhendée par la mission, est estimée à 3,6 Mds€	76
3. DES CIRCUITS COMPLEXES QUI NE PERMETTENT PAS D'IDENTIFIER PRECISEMENT LES EFFORTS FINANCIERS POUR L'APPRENTISSAGE DE CHAQUE FINANCEUR INITIAL.....	77
3.1. Présentation des circuits de financement de l'alternance	77
3.2. Les efforts financiers de chaque acteur et leur destination finale restent imparfaitement connus.....	82
3.2.1. L'effort financier des entreprises à travers la taxe d'apprentissage et la contribution au développement de l'apprentissage est peu traçable et ne bénéficie que partiellement à l'apprentissage	82
3.2.2. Les politiques régionales et l'effort financier régional en matière d'apprentissage sont imparfaitement connues	83
3.3. La dispersion des informations et des responsabilités dans l'allocation des moyens ne contribue pas à la meilleure régulation et à la plus grande efficacité du système.	86

ANNEXE 2 : LE CONTROLE DES ORGANISMES COLLECTEURS PAR LES SERVICES DU MINISTERE DE L'EMPLOI 89

1. LES OBLIGATIONS DES ORGANISMES COLLECTEURS	89
1.1. <i>Les obligations conditionnant l'habilitation</i>	89
1.2. <i>Le cas de la délégation de collecte</i>	89
1.3. <i>Les obligations comptables des organismes collecteurs</i>	90
1.4. <i>La répartition et le versement des sommes collectées aux bénéficiaires</i>	90
1.5. <i>La transmission des états de collecte et de répartition</i>	90
1.6. <i>Les obligations en matière d'information des acteurs de l'apprentissage</i>	90
1.7. <i>Les frais de collecte et de gestion</i>	91
1.8. <i>Les obligations des organismes collecteurs et des établissements bénéficiaires en cas de contrôle</i>	91
2. LE ROLE ET L'ORGANISATION DES SERVICES DU MINISTERE DE L'EMPLOI	91
2.1. <i>L'avis sur les conventions de délégation de collecte</i>	91
2.2. <i>Le contrôle administratif et financier des organismes collecteurs, des établissements bénéficiaires et des centres de formation d'apprentis</i>	91
2.3. <i>La procédure de contrôle</i>	91
2.4. <i>Les sanctions financières</i>	92
2.5. <i>Les autres suites du contrôle</i>	92
2.5.1. <i>Le retrait de l'agrément</i>	92
2.5.2. <i>Une sanction pénale par le dépôt d'une plainte</i>	92
2.6. <i>Les services de contrôle du ministère de l'emploi</i>	93
2.6.1. <i>Les agents du contrôle</i>	93
2.6.2. <i>La Mission d'Organisation des Contrôles (MOC) de la DGEFP et les Services Régionaux de Contrôle des DIRECCTE</i>	93
3. LES INFORMATIONS SUR LE PRODUIT COLLECTE FOURNIES PAR LA DGEFP	95
3.1. <i>La taxe d'apprentissage collectée</i>	96
3.2. <i>La contribution supplémentaire à l'apprentissage (CSA) collectée</i>	98

ANNEXE 3 : LA REFORME DE LA CSA ET LE DISPOSITIF DE CONTROLE ENVISAGE PAR LA DGEFP..... 101

1. LA REFORME DE LA CSA	101
1.1. <i>L'accroissement du taux de la contribution et la création du bonus-malus</i>	101
1.1.1. <i>Les dérogations transitoires liées à la progression de l'effectif alternant ou à l'atteinte d'un accord de branche</i>	101
1.1.2. <i>La modulation du taux</i>	101
1.1.3. <i>Le bonus</i>	102
1.2. <i>Le caractère incitatif du dispositif est incertain</i>	102
1.2.1. <i>La complexité du dispositif réduit la lisibilité du signal-prix pour les entreprises</i> ..	102
1.2.2. <i>L'incitation financière est incertaine</i>	103
1.2.3. <i>Le dispositif transitoire limite les incitations</i>	106
1.2.4. <i>Les incertitudes sur les effets du dispositif rendent difficile son pilotage budgétaire</i>	107
2. UN DISPOSITIF DONT LE CONTROLE EST PEU ASSURE	107
2.1. <i>Le dispositif de contrôle envisagé par la DGEFP</i>	109
2.1.1. <i>Le dispositif de contrôle par les OCTA</i>	109

2.1.2. Les modalités d'accès aux déclarations et paiements des entreprises aux OCTA par les services du ministère de l'emploi.....	110
2.1.3. Une exploitation des données contenues dans les DADS est prévue	110
2.2. <i>Le système envisagé de recoupement des données salariales ne permettrait pas un contrôle adéquat du dispositif de la CSA et insuffisamment sécurisé juridiquement.....</i>	111
2.2.1. L'expression des besoins de la DGEFP ne permet pas de prendre en compte certaines particularités du calcul de la CSA	111
2.2.2. La notion d'alternants impose une évolution de la norme des DADS que la DGEFP n'a pas aujourd'hui compétence à formuler.....	111
2.2.3. L'application du dispositif d'exonération transitoire du fait d'un accord de branche sera difficile à mettre en œuvre.....	112
2.3. <i>Le cadre juridique du contrôle exercé par la DGEFP sur la CSA est insuffisamment défini.....</i>	113
2.3.1. Les conditions d'accès des services du ministère de l'emploi aux déclarations des entreprises aux OCTA et aux justifications des entreprises sont insuffisamment définies	113
2.3.2. L'accès des services de la DGEFP aux données des DADS suppose des démarches auprès de la CNIL qui n'ont pas été engagées à ce jour	113
2.3.3. Les suites données au contrôle sont insuffisamment définies et assises juridiquement.....	114
2.4. <i>L'efficience du dispositif de contrôle n'est pas assurée</i>	116
2.4.1. Le coût et la faisabilité de ce rapprochement ne sont pas définis.....	116
2.4.2. Un dispositif de contrôle circonscrit à la CSA	116
SIGLES UTILISES	117

Introduction

- [19] Par lettre du 23 mai 2011, les directeurs de cabinet du Ministre du travail, de l'emploi et de la santé et du Ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'État ont demandé aux chefs de service de l'inspection générale des affaires sociales (Igas) et de l'inspection générale des finances (IGF) d'étudier les pistes d'amélioration de la procédure de recouvrement et de suivi de la contribution supplémentaire à l'apprentissage (CSA)³.
- [20] La contribution supplémentaire à l'apprentissage⁴ est une taxe additionnelle à la taxe d'apprentissage due par les entreprises de 250 salariés et plus qui ne respectent pas un certain quota d'alternants par rapport à leurs effectifs moyens annuels.
- [21] Une des mesures décidées dans le cadre du Plan Emploi en faveur de l'alternance annoncé par le Président de la République à Bobigny le 1er mars 2011 a été de moduler cette surtaxe selon la taille des entreprises et le quota d'alternants parmi les salariés, en prévoyant un système de bonus en cas de dépassement du quota et un relèvement du quota déclencheur de la taxe de 3 à 4 %. La mesure a été mise en place par la loi de finances rectificative (LFR) du 29 juillet 2011.
- [22] Compte tenu du calendrier de la réforme, et des divergences apparues entre les deux inspections sur le cadrage de la mission, la mission n'a pas pu établir de rapport conjoint avec l'inspection générale des finances dans les délais impartis. Ce rapport constitue donc la réponse de l'inspection générale des affaires sociales (Igas) à la commande.
- [23] La mission a débuté ses travaux le 10 juin. Elle a jugé utile de remettre dans une double perspective les questions posées par la réforme du bonus-malus de la CSA :
- dans le circuit global de financement de l'alternance d'une part,
 - dans le dispositif commun de collecte des trois taxes finançant l'apprentissage que sont la TA, la CDA et la CSA d'autre part. La CSA étant recouvrée dans le cadre du dispositif de collecte de la TA et de la CDA, la mission analyse non seulement les questions soulevées par la lettre de mission mais aussi, d'une manière générale, celles que soulèvent le contrôle de la collecte des diverses contributions en faveur de l'apprentissage qui sont reversées au Trésor public.
- [24] En revanche, la mission n'avait pas vocation à expertiser l'ensemble du dispositif de financement de l'apprentissage. Une telle expertise aurait rendu nécessaire une étude de l'emploi des fonds collectés, son impact sur le réseau de formation, et une analyse globale des principes qui sous-tendent l'ensemble du dispositif, notamment le lien école-entreprises et son efficience en termes de développement de l'alternance.
- [25] La mission a exploité les informations publiques disponibles sur le financement de l'alternance, les rapports antérieurs de divers corps de contrôle sur le dispositif de collecte de la taxe d'apprentissage ainsi que les éléments d'un dossier transmis le 20 juin par la Direction Générale de l'Emploi et de la Formation Professionnelle (DGEFP).

³ Pièce jointe n°1.

⁴ Dont le taux de droit commun était de 0,1 % avant la réforme de juillet 2011.

[26] La présente note synthétise les enseignements qui en sont issus⁵ et porte sur :

- le dispositif de financement de l’alternance dans lequel s’inscrit la CSA ;
- le dispositif de collecte et de contrôle de la taxe d’apprentissage et de la CSA avant sa réforme ;
- la réforme de la CSA et le dispositif de contrôle du bonus-malus envisagé par la DGEFP, tel que présenté à la mission à la fin juin.

1. UN DISPOSITIF DE FINANCEMENT DE L’ALTERNANCE COMPLEXE ET PEU TRANSPARENT

[27] Outre la voie scolaire et universitaire, deux filières permettent aux jeunes d’accéder à la qualification professionnelle en France : l’apprentissage et la professionnalisation. Elles donnent lieu à des contrats de travail alliant formation et acquisition de savoir-faire en entreprise. Le plan de développement de l’alternance annoncé en mars 2011 vise principalement à augmenter le nombre de ces contrats, qui représentent l’essentiel du quota d’alternants servant de base au calcul de la CSA⁶.

1.1. La politique en faveur de l’alternance repose sur l’apprentissage et la professionnalisation

1.1.1. L’apprentissage et la professionnalisation : deux filières bien distinctes⁷.

[28] Le contrat de professionnalisation relève de la formation continue, et le contrat d’apprentissage de la poursuite de la formation initiale.

[29] Le contrat d’apprentissage s’adresse aux jeunes de 16 à 25 ans révolus ayant satisfait l’obligation scolaire comme prolongement de la formation initiale en vue d’acquérir principalement un diplôme d’État (98 % des entrées en 2009 selon les statistiques DARES) ; le dispositif d’habilitation des établissements de formation et de reconnaissance des titres relève du ministère de l’éducation nationale. Le système de l’apprentissage est majoritairement financé par le biais des contributions sur l’apprentissage et d’aides de l’État transitant pour partie par les régions.

⁵ Leur détail faisant l’objet de 3 annexes complémentaires.

⁶ Le quota d’alternants est calculé à partir du nombre de contrats d’apprentissage, de contrats de professionnalisation, de CIFRE et de VIE. Le champ des conventions industrielles de formation par la recherche (CIFRE) et des volontaires internationaux en entreprise (VIE) inclus dans le quota d’alternants de la CSA n’a pas été pris en compte dans l’analyse de la mission, le poids des effectifs concernés étant relativement faible. Ainsi, en 2011, 1 300 conventions CIFRE sont financées par le ministère de l’enseignement supérieur selon les informations de l’association nationale recherche et technologie (ANRT). 2 000 à 3000 jeunes Français tentent chaque année l’expérience du volontariat international en entreprise selon les sites d’Ubi France et de Pôle emploi.

⁷ Sur le détail des données cf. annexe 1, Données sur les effectifs et le financement de l’alternance.

- [30] Le contrat de professionnalisation⁸ est un dispositif d'insertion en alternance, relevant de la formation continue. A ce titre, il s'adresse non seulement aux jeunes de 16 à 25 ans, mais également à des adultes demandeurs d'emploi de plus de 26 ans, et aux bénéficiaires de certaines allocations ou contrats. Il peut conduire à la préparation d'un diplôme d'État (48 % des entrées en 2008 selon la DARES) mais vise largement aussi l'acquisition de qualifications professionnelles définies par les conventions collectives. La gestion et le financement du dispositif de formation relève de la négociation paritaire et repose sur la mutualisation des fonds de la professionnalisation par les organismes paritaires collecteurs agréés (OPCA), organismes collecteurs des contributions obligatoires en faveur de la formation continue, comme le sont les OCTA pour les taxes d'apprentissage⁹.
- [31] Le statut salarial, la durée moyenne des contrats, les droits à formation sont organisés différemment entre les deux filières. La durée des contrats est égale ou supérieure à 1 an pour 78 % des apprentis, à 2 ans pour 49 % d'entre eux, tandis que celle des contrats de professionnalisation a été en moyenne de 14 mois en 2010.
- [32] Ces deux filières s'adressent à des publics différents¹⁰ : les bénéficiaires des contrats d'apprentissage sont en moyenne plus jeunes et moins diplômés que les bénéficiaires des contrats de professionnalisation et aux deux tiers masculins. La part des entreprises du secteur tertiaire dans l'accueil des jeunes apprentis est plus faible (55 %) que pour les contrats de professionnalisation (78 %).
- [33] Les entreprises recourent différemment à ces contrats selon leur taille : les entreprises et établissements de grande taille accueillent proportionnellement moins d'alternants que ceux de moindre taille. Afin d'inciter les entreprises de grande taille à recruter davantage d'alternants, un taux majoré de la taxe d'apprentissage a été créé en 2005 pour les entreprises de plus de 250 salariés ne respectant pas un quota d'alternants de 3 %. La CSA s'est substituée à ce taux majoré à la fin 2009.

Tableau 1 : Répartition des entrées en alternance par tailles d'entreprise et d'établissement en 2009

2009 en % du total des entrées	0 à 4 salariés	5 à 9 salariés	10 à 49 salariés	50 à 199 salariés	200 à 250 salariés	Plus de 250 salariés
Contrats d'apprentissage (par taille d'entreprise)	40	18,3	19,8	7,4	1,1	13,4
contrats de professionnalisation (par taille d'établissement)	28,0	13,9	22,4	13,3	2,3	20,0

Source : DARES Analyses n°10, février 2011 et DARES Analyses n°28, avril 2011

- [34] La proportion d'apprentis accueillis par les grandes entreprises a sensiblement augmenté en passant de 10,9 à 13,4 % pour les contrats d'apprentissage entre 2006 et 2009. En revanche, la proportion de contrats de professionnalisation est restée stable.

⁸ Il a été créé par l'accord national interprofessionnel de décembre 2003 sur la formation professionnelle (transposé dans la loi du 4 mai 2004 relative à la formation professionnelle tout au long de la vie et au dialogue social), comme alternative à l'apprentissage ou aux voies scolaires. Il s'est alors substitué aux anciens contrats en alternance : contrats de qualification jeunes et adultes, contrat d'adaptation et contrat d'orientation.

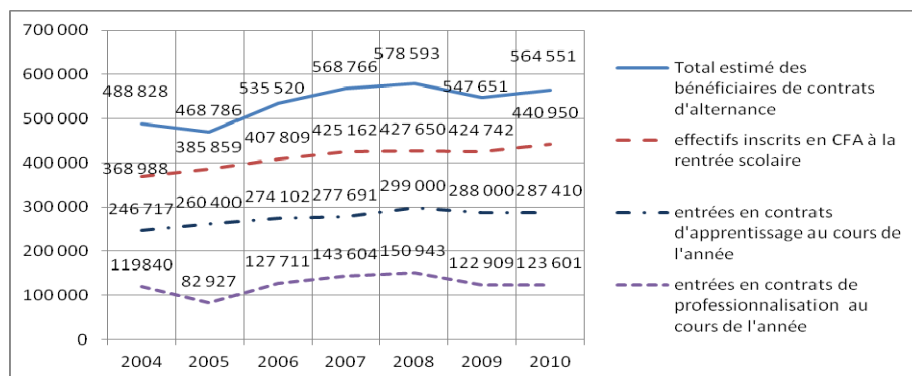
⁹ Certains accords de branche relatifs à la formation professionnelle (métallurgie, bâtiment...) prévoient la faculté de transférer la moitié des fonds ainsi collectés au profit de l'apprentissage.

¹⁰ Première partie de l'annexe 1.

1.1.2. La croissance continue des contrats d'apprentissage sur longue période

- [35] A la fin 2010, le nombre de bénéficiaires de contrats d'alternance¹¹ s'élevait à 564 551. Il a progressé de près de 100 000 personnes entre 2005 et 2010. Cette progression a fléchi nettement en 2009 pour reprendre une évolution positive en 2010.

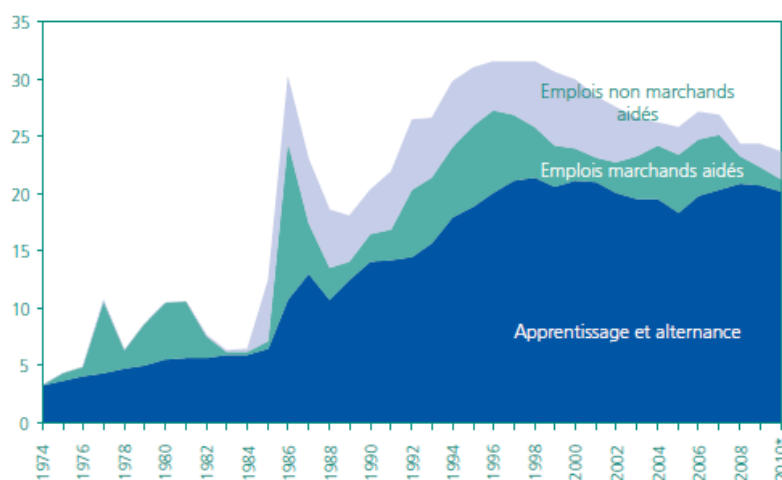
Graphique 1 : Entrées des jeunes en alternance de 2004 à 2010 France entière



Source : DARES pour les entrées et DEPP pour les effectifs inscrits en CFA (donnée provisoire sur 2010).

- [36] Sur plus longue période, on constate que les formations en alternance dans leur ensemble ont constitué une voie croissante et régulière d'insertion professionnelle des jeunes et que leur part dans l'emploi des jeunes de moins de 26 ans a considérablement augmenté. Cette croissance est essentiellement imputable à l'apprentissage.

Graphique 2 : Part des différents types d'emplois aidés au sein des emplois occupés par des jeunes de moins de 26 ans, selon la catégorie du dispositif (en %)

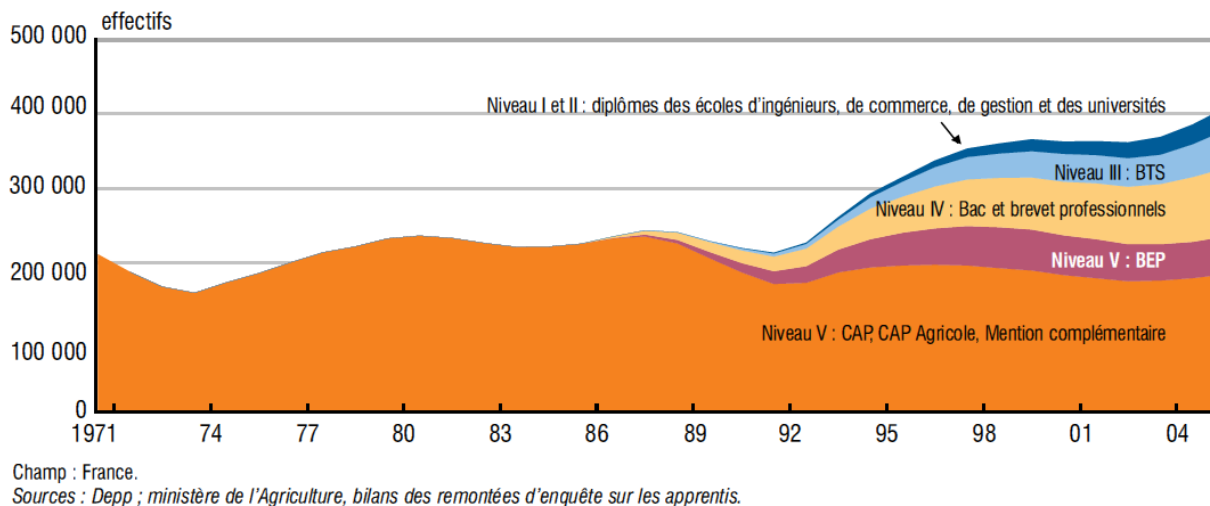


Source : DARES Analyses n°39, mai 2011, Emploi et chômage des 15-29 ans en 2010.

¹¹ Constitué par le total des apprentis inscrits en CFA (source : ministère de l'éducation nationale) et des contrats de professionnalisation conclus en 2010 (source : DARES). Les données du ministère de l'éducation nationale permettent de connaître par année scolaire les effectifs d'apprentis inscrits en Centres de formation des apprentis, quelle que soit la date de conclusion de leur contrat (et englobent donc tous les contrats d'apprentissage en cours à la rentrée scolaire). Les effectifs des bénéficiaires de contrats de professionnalisation et de contrats d'apprentissage fournis par la DARES sont appréhendés quant à eux sur la base du nombre de contrats conclus dans l'année.

- [37] Le dynamisme des contrats d'apprentissage sur 15 ans a reposé sur une élévation sensible du niveau des diplômes préparés au détriment des CAP¹². Cette évolution s'est accompagnée d'une hausse particulièrement forte du nombre d'apprentis dans le domaine des échanges et de la gestion : dans ce secteur, les effectifs ont triplé sur la période, notamment dans les niveaux élevés de diplômes (4 apprentis sur 10 au niveau supérieur contre 1 sur 10 au niveau secondaire).

Graphique 3 : Évolution des effectifs d'apprentis selon le niveau de diplôme préparé



Source : Dominique ABRIAC, Roland RATHELOT, Ruby SANCHEZ, « L'apprentissage entre formation et insertion professionnelles », INSEE Références, Formations et emploi, Edition 2009.

1.2. La dépense totale en faveur de l'alternance serait de plus de 11Mds€ en 2008

- [38] Afin de déterminer la place relative de la CSA dans la dépense consentie en faveur de l'alternance, la mission a cherché à identifier la dépense totale consacrée au financement des contrats d'apprentissage et des contrats de professionnalisation, telle qu'elle pouvait apparaître à travers les documents publics disponibles.

1.2.1. La dépense en faveur de l'apprentissage est évaluée à 7,7 Md€ par la mission

- [39] Selon les données du Conseil national de la formation professionnelle tout au long de la vie (CNFPTLV)¹³, la dépense nationale en faveur de l'apprentissage s'est élevée à 7,0 Md€ en 2008, auxquels la mission a ajouté 0,7 Md€ (0,5 Md€ de contributions venant des organismes de protection sociale via les dispositifs dérogatoires non compensés ; 140 millions de cotisations patronales des employeurs d'apprentis)¹⁴.

¹² « L'apprentissage entre formation et insertion professionnelles » de Dominique Abriac, Roland Rathelot, Ruby Sanchez. INSEE Références Formations et emploi. Edition 2009

¹³ CNFPTLV, *Le financement et les effectifs de l'apprentissage. Données 2008*, novembre 2010.

¹⁴ Cf. annexe 1.

1.2.1.1. Le circuit de financement de l'apprentissage selon le CNFPTLV

[40] Le schéma récapitulatif établi par le CNFPTLV sur le financement de l'apprentissage en 2008 (cf. *infra*) montre la complexité du circuit de financement de la dépense dans lequel s'inscrivent les diverses taxes et contributions en faveur de l'apprentissage.

[41] La démarche du CNFPTLV présente l'intérêt de partir d'une analyse des comptes des centres de formation des apprentis (CFA). Ce travail fait apparaître non seulement les versements en provenance des OCTA, mais également les multiples autres contributions dont les centres de formation bénéficient de la part de financeurs divers (figurant au milieu du schéma).

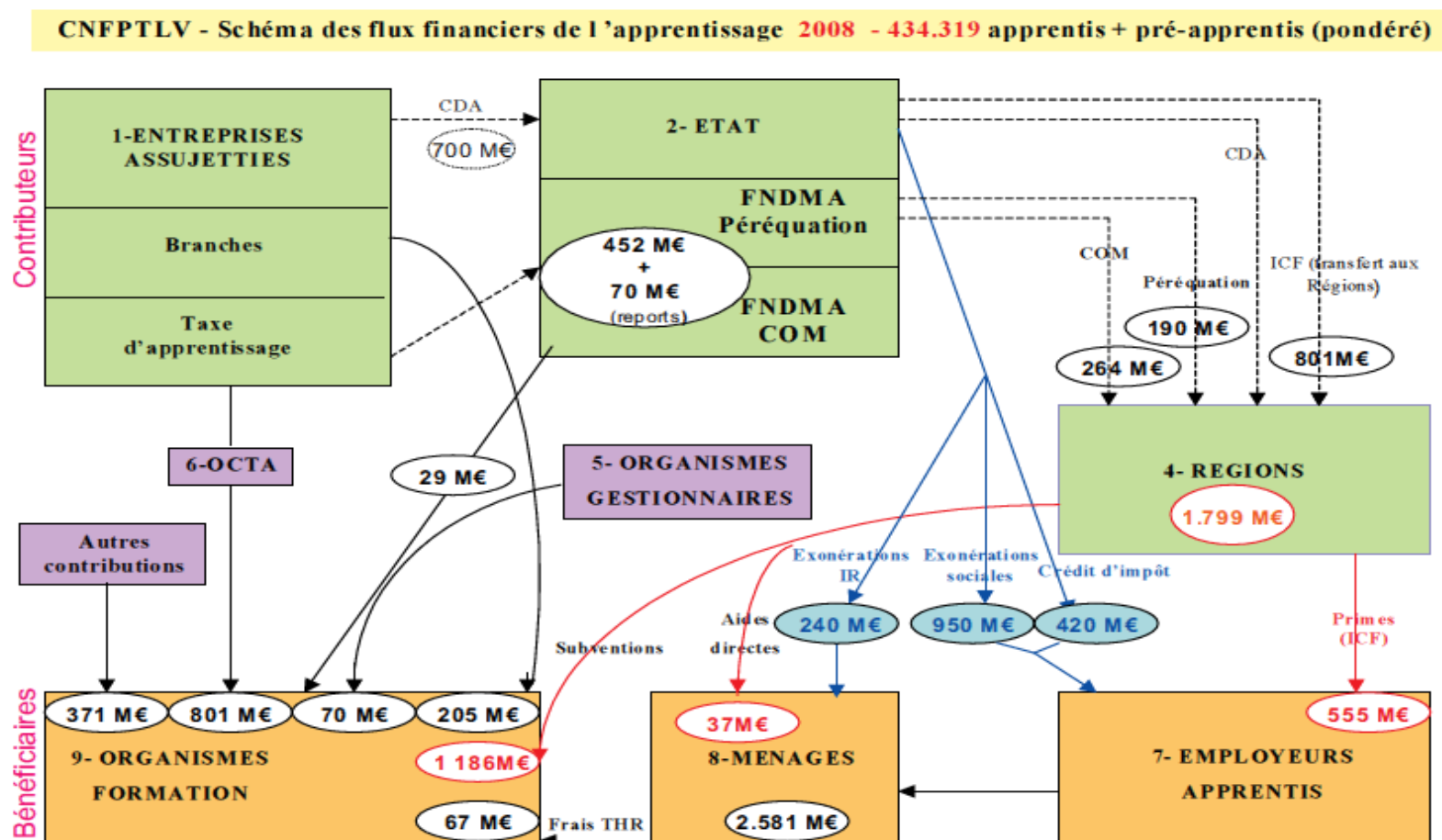
La démarche méthodologique du CNFPTLV

La multiplicité des acteurs de l'apprentissage et la complexité des circuits empruntés par les flux financiers qu'ils génèrent ont conduit le CNFPTLV à avoir comme priorité la clarification des données et la construction d'une vue d'ensemble du financement de l'apprentissage, partagée entre les différents acteurs de l'apprentissage.

Les travaux du CNFPTLV vise à déterminer les « bénéficiaires finaux » des financements ainsi que la participation des « contributeurs finaux » (figurant en partie haute du schéma ci-après), que sont les entreprises, l'Etat et les Régions. Les contributeurs finaux sont ceux qui procèdent en dernier lieu à la dépense. Par les flux intermédiaires signalés en pointillés sur le schéma, le CNFPTLV souligne que les contributeurs finaux ont pu bénéficier en amont de flux intermédiaires, en provenance de contributeurs initiaux.

Les données étant éparées, il subsiste des incertitudes. Le CNFPTLV fait par exemple apparaître dans son schéma le poids de la contribution au développement de l'apprentissage sur les comptes des entreprises assujetties (700 M€) et son versement aux Régions. En revanche, il n'a pu chiffrer le produit de la CDA revenant exclusivement à l'apprentissage car « *la contribution au développement de l'apprentissage n'a pas vocation à être affectée exclusivement à l'apprentissage ; la CDA est intégralement reversée aux fonds régionaux de l'apprentissage et de la formation professionnelle continue (FRAFPC) ; les régions ont toute latitude pour son utilisation et l'utilisent d'ailleurs de façon variable* ».

Schéma 1 : Flux financiers de l'apprentissage en 2008 selon le CNFPTLV



Source : CNFPTLV, op.cit.

1.2.1.2. La contribution des organismes de protection sociale au financement de l'apprentissage s'élève à environ 0,5Md€

[42] Les estimations précédentes ne mentionnent pas l'abattement d'assiette sur les rémunérations des apprentis, équivalente à 11 points de SMIC, prise en compte pour les cotisations sociales, ni l'exemption de CSG-CRDS sur l'intégralité des rémunérations des apprentis. Cet abattement et cette exemption sont identifiés comme une niche sociale par l'annexe V du PLFSS, qui n'en évalue pas le montant tout en signalant qu'ils ne sont pas compensés par l'État. Les calculs de la mission¹⁵ conduisent à estimer à 500 M€ la contribution ainsi consentie par les organismes de protection sociale en faveur de l'apprentissage, qui se décomposent en :

- 300 millions au titre de l'abattement sur l'assiette des cotisations sociales (y compris ARRCO et Unédic) ;
- 200 millions au titre de la CSG-CRDS.

1.2.2. La dépense en faveur des contrats de professionnalisation, bien qu'imparfaitement appréhendée par la mission, est estimée à 3,6 Mds€

[43] Selon une approche identique, la mission a tenté d'identifier la dépense nationale consentie en faveur des contrats de professionnalisation. Cette évaluation est toutefois plus incertaine, car les données disponibles sont moins précises que celles qui ont pu être utilisées pour la dépense d'apprentissage grâce aux travaux conduits par le CNFPTLV.

[44] Selon les données du compte national de la formation professionnelle continue et de l'apprentissage établi par la DARES, la dépense nationale en faveur des « jeunes en insertion professionnelle », y compris les investissements, se serait élevée à 2,32 Md€ en 2008, dont 1,10 Md€ à la charge des entreprises, 0,55 Md€ à la charge de l'État, 0,67 Md€ à la charge des régions. Mais ce périmètre va au-delà des seuls contrats de professionnalisation et, inversement, les contrats de professionnalisation s'adressent aux jeunes mais également aux adultes demandeurs d'emploi âgés de 26 ans ou plus¹⁶.

[45] La mission a donc estimé la dépense nationale 2008 en faveur des contrats de professionnalisation comme suit :

- la contribution des entreprises est évaluée à 3,2 Mds€ composés de :
 - o 1 651 M€¹⁷ de rémunérations brutes des salariés en contrat de professionnalisation auxquelles s'ajoutent 205 M€ de cotisations patronales payées par les entreprises ;
 - o une participation par le biais des OPCA évaluée à 1 300 M€¹⁸ pour les contrats de professionnalisation ;
- l'effort budgétaire de l'État est de 286 M€¹⁹ (compensation des exonérations de cotisations) ;
- l'effort à la charge de la sécurité sociale est de 178 M€ (différence entre le coût de l'exonération et le montant de la compensation payé par l'Etat).

¹⁵ Figurant en annexe 1.

¹⁶ Le quota d'alternants servant de base au calcul de la CSA inclut l'ensemble des bénéficiaires de contrats de professionnalisation, y compris les plus de 26 ans, soit 16 % des bénéficiaires.

¹⁷ A partir du coût de l'exonération de cotisations patronales hors ATMP tel qu'indiqué en PLFSS (464 millions dont il faut déduire 12 millions d'exonérations ATMP, soit 452 millions), l'assiette brute est évaluée à 1609 millions en divisant 452 millions par le taux de cotisations patronales sécurité sociale hors ATMP (soit 28,1 %).

¹⁸ D'après la DARES, la contribution des OPCA à la formation des contrats de professionnalisation pour les jeunes est de 1 096 M€, y compris les frais de gestion des OPCA. Le montant global pour l'ensemble des contrats de professionnalisation est évalué en appliquant à ce montant la proportion entre les contrats destinés aux moins de 26 ans (au nombre de 150 943) et le nombre total de contrats de professionnalisation (179 043) en 2008.

¹⁹ Source : crédits de paiement 2008 figurant dans l'annexe au projet de loi de finances pour 2010, relative à la formation professionnelle.

- [46] Au total, la mission évalue la dépense nationale en faveur des contrats de professionnalisation à 3,6 Mds€. Cette estimation ne tient pas compte des concours que d'autres organismes, notamment Pôle Emploi, de taxes sectorielles ou d'autres contributions professionnelles mobilisables peuvent apporter au financement des contrats de professionnalisation, et que la mission n'a pu quantifier.

1.3. La contribution supplémentaire à l'apprentissage représente 0,6 % de la dépense en faveur de l'alternance

1.3.1. La contribution supplémentaire à l'apprentissage est la plus récente des trois taxes créées pour le développement de l'apprentissage

- [47] Trois taxes assises sur la masse salariale des entreprises au sens de la sécurité sociale contribuent au financement de l'apprentissage :

- la taxe d'apprentissage (TA), créée en 1925. Ses modalités d'assiette sont définies par les articles 224 à 230 G du Code général des impôts (CGI) et ses modalités de recouvrement par l'article 1678 quinquies de ce même code. Son taux est en principe de 0,5 %, mais est plus bas pour les entreprises alsaciennes et mosellanes.
- la contribution au développement de l'apprentissage (CDA), créée en 2005²⁰. Son taux est de 0,18 % de la masse salariale pour toutes les entreprises. Ses modalités d'assiette et de recouvrement sont définies par l'article 1599 quinquies A du CGI ;
- la contribution supplémentaire à l'apprentissage (CSA), créée en 2009, qui s'est substituée à la majoration de taux de la taxe d'apprentissage²¹ due depuis 2006²² par les entreprises de plus de 250 salariés ne respectant pas un taux de 3 % d'alternants ; ses modalités d'assiette sont définies par l'article 230 H du CGI et ses modalités de collecte sont alignées sur celles de la taxe d'apprentissage. Son taux était égal à 20 % du taux de la taxe d'apprentissage.

- [48] La taxe d'apprentissage et la contribution au développement de l'apprentissage (CDA) sont dues par la quasi-totalité des employeurs soumis à l'impôt sur les sociétés (IS) ou exerçant une activité industrielle, commerciale et assimilée. Certaines très petites entreprises (TPE), les personnes morales ayant pour objet l'enseignement, les secteurs public et associatif non soumis à l'IS n'y sont pas assujettis.

- [49] Avant sa réforme de juillet 2011²³, la CSA n'était due que par les entreprises redevables de la taxe d'apprentissage ayant un effectif annuel moyen d'au moins 250 salariés, lorsqu'elles employaient moins de 3 % d'alternants par rapport à leur effectif annuel moyen. Le nombre d'alternants pris en compte est le nombre annuel moyen de personnes bénéficiant d'un contrat d'apprentissage, d'un contrat de professionnalisation, accomplissant un VIE (volontariat international en entreprise) ou bénéficiant d'une CIFRE (convention industrielle de formation par la recherche).

²⁰ Loi n° 2005-32 du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale et loi de finances pour 2005

²¹ Créée par l'article 16 de la loi du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances

²² Article 27 de la loi n° 2009-1437 du 24 novembre 2009 relative à l'orientation et à la formation professionnelle

²³ Présentée plus en détail en troisième partie § 3.1

Tableau 2 : Taux de la taxe d'apprentissage, de la CDA et de la CSA

En % de la masse salariale de l'entreprise	Bas Rhin, Haut Rhin, et Moselle	Reste du territoire
Taux de taxe d'apprentissage	0,26	0,50
Taux de la contribution supplémentaire à l'apprentissage	0,052	0,1
Taux de la contribution au développement de l'apprentissage	0,18	0,18

Source : : IGAS.

[50] La contribution au développement de l'apprentissage et la contribution supplémentaire à l'apprentissage n'ouvrent droit à aucune déduction de la part des entreprises assujetties. En revanche, les entreprises peuvent s'acquitter de leurs obligations en matière de taxe d'apprentissage par le mécanisme des dépenses « libératoires » versées auprès d'un organisme collecteur de la taxe d'apprentissage²⁴. Pour être déductibles, les dépenses en question doivent avoir été réalisées au cours de l'année ou au plus tard le 1er mars de l'année suivante et sous les conditions suivantes :

- **chaque année, les entreprises doivent consacrer à l'apprentissage proprement dit un « quota » égal à 52 % du montant de leur taxe d'apprentissage²⁵.** Ce quota est constitué des dépenses libératoires suivantes :
 - versement au titre du Fond National de Développement et de Modernisation de l'Apprentissage (FNDMA) égal à 42 % du quota, soit 22 % (ou 12 % dans les départements d'outre-mer) de la taxe d'apprentissage. Ce versement doit être effectué préalablement à toutes les autres dépenses libératoires. L'organisme collecteur le reverse intégralement au Trésor public, celui-ci en affectant le produit au FNDMA créé à cet effet ;
 - L'autre fraction du quota (58 % du quota, soit 30 % de la taxe) est destinée au concours financier aux CFA où sont inscrits les apprentis employés par l'entreprise, au prorata de nombre d'inscrits dans chacun d'eux.
- **d'autres dépenses, dites « hors quota » peuvent se traduire par une déduction de 48 % du montant de la taxe,** dès lors qu'ont été respectés les versements du quota de 52 % dont 22 % au titre du FNDMA. Ces autres dépenses sont composées, outre des frais liés à l'accueil de stagiaires²⁶, de toutes les sommes versées par l'intermédiaire des OCTA en vue de favoriser les premières formations technologiques et professionnelles (dans des conditions règlementées fixant des barèmes de répartition selon les niveaux de formation et la liste des établissements habilités).

1.3.2. La collecte de ces taxes repose sur les organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage²⁷

[51] Les entreprises doivent acquitter les versements dus auprès d'un ou plusieurs organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage (OCTA) de leur choix. Si l'entreprise n'a pas acquitté avant le 1^{er} mars la totalité des taxes dues auprès des organismes collecteurs, elle doit effectuer un paiement de régularisation auprès du service d'imposition des entreprises (réseau de la DGFIP) dont elle dépend. Selon différents rapports de contrôle de l'IGAS, cette règle n'est pas respectée.

²⁴ Loi n° 2005-32 du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale, art 37 et suivants

²⁵ Dans les départements du Haut-Rhin, Bas-Rhin, et Moselle, la part réservée au développement de l'apprentissage (quota) est égale au montant de la taxe d'apprentissage.

²⁶ La déduction au titre des frais de stage est plafonnée à 4 % du montant de la taxe d'apprentissage.

²⁷ Sur le détail du fonctionnement des OCTA et de leur contrôle voir l'annexe 2

- [52] Depuis début 2008, le paiement direct de la taxe d'apprentissage et des contributions auprès du comptable des finances publiques par l'entreprise fait l'objet d'une majoration égale au montant de l'insuffisance constatée. Les entreprises ont donc intérêt à effectuer l'intégralité de leur versement auprès des organismes collecteurs, afin d'éviter l'application d'une majoration de 100 % lors du paiement auprès du comptable des finances publiques et de pouvoir déduire des dépenses libératoires.
- [53] De fait, les OCTA sont devenus les collecteurs quasi-exclusifs des taxes en faveur de l'apprentissage, les recouvrements directs par le Trésor public étant devenus marginaux et n'intervenant que dans le cadre de contrôles fiscaux sur les entreprises.
- [54] Les OCTA assurent les tâches suivantes :
- collecte des déclarations et versements des entreprises qui doivent être déposées avant le 1er mars au titre de la taxe d'apprentissage, de la CDA et de la CSA suivant l'exercice de référence pris en compte pour le calcul de l'assiette de l'impôt ;
 - reversements au Trésor Public qui doivent intervenir au plus tard le 30 avril ;
 - répartition des sommes collectées au titre des dépenses libératoires entre les organismes de formation, qui doit intervenir au plus tard le 30 juin.
- [55] La répartition de ces dépenses libératoires entre les établissements de formation peut avoir fait l'objet de pré-affectation des entreprises au moment de leur déclaration et les OCTA sont alors tenus de respecter ces décisions de pré-affectation. En l'absence d'indication, la répartition des « fonds libres » est alors décidée par les OCTA selon des modalités définies par la loi, les textes réglementaires et les conventions qui ont pu fonder leur habilitation. Dans les faits, le pourcentage de fonds libres varie considérablement selon les OCTA²⁸.

1.3.3. Le produit de la contribution supplémentaire à l'apprentissage serait de 68,4M€ en 2010, soit 2,4 % du total des trois taxes (2,8Mds€ en 2010)

1.3.3.1. Des données divergentes sur le produit des trois taxes

- [56] L'estimation du produit global des trois taxes ne fait l'objet d'aucune présentation d'ensemble dans les documents publics, dont les jaunes budgétaires relatifs à la formation professionnelle. La mission a donc dû le reconstituer.
- [57] Un double dispositif de remontée de l'information sur le produit de ces taxes existe :
- celui de la DGFIP, basé sur les bordereaux de versement des OCTA, au titre des taxes reversées au Trésor ;
 - celui de la DGEFP qui centralise dans une base de données (PACTOLE) les états de collecte et de répartition (ECR) des OCTA.
- [58] La DGFIP a fourni à la mission l'état par taxe concernée des sommes reversées par les OCTA au Trésor public, qui sont constituées du produit de la taxe d'apprentissage sous quota affectée au FNDMA, de la contribution au développement de l'apprentissage et depuis 2010 de la contribution supplémentaire à l'apprentissage.

²⁸ Dans son rapport de synthèse portant sur des contrôles d'organismes collecteurs (mars 2009), l'IGAS indique que le pourcentage de fonds libres peut s'élever à 20 % des dépenses libératoires dans certains OCTA.

Tableau 3 : Produit net de la TA, de la CDA et de la CSA perçu par le réseau DGFIP
en 2008, 2009 et 2010

En €	2008	2009	2010	Évolution sur la période
Taxe d'apprentissage affectée au FNDMA	452 572 804	466 407 075	466 879 825	+3,16%
Contribution au développement de l'apprentissage	699 206 643	721 419 724	730 943 880	+4,5%
Contribution supplémentaire pour l'apprentissage			68 425 085	NS
Total	1 151 779 446	1 187 828 809	1 266 250 801	+9,9%

Source : DGFIP.

[59] Les sommes comptabilisées sont nettes des frais de collecte perçus par les OCTA et des frais d'assiette et de recouvrement du Trésor public. En 2008 et 2009, est comptabilisé sous la rubrique « taxe d'apprentissage affectée au FNDMA » le produit de la majoration de taux de la taxe d'apprentissage pour certaines grandes entreprises, auquel s'est substituée la CSA à la fin 2009.

[60] Le montant des sommes ainsi comptabilisées au titre de 2010 par la DGFIP est sensiblement inférieur à celui qui figure dans les données de PACTOLE au titre de 2011. En effet, les 114 OCTA ayant communiqué leur état de collecte et de répartition à la DGEFP via PACTOLE font état d'une somme collectée au titre de la CSA de 111 M€²⁹. De même, le produit total de la taxe d'apprentissage ne peut être connu avec précision. Une partie de l'écart peut s'expliquer par le fait que les sommes mentionnées par les OCTA ne sont pas nettes de leurs frais de collecte et de répartition.

[61] Cet écart peut également résulter de deux problèmes structurels :

- le nombre d'OCTA communiquant leurs ECR via PACTOLE variant d'une année sur l'autre, les remontées ne sont pas nécessairement exhaustives. Aucun contrôle systématique d'exhaustivité n'est réalisé par la DGEFP ;
- les remontées d'informations vers la DGFIP et la DGEFP étant déclaratives, la validité comptable des informations de PACTOLE, tout comme celle des bordereaux de versement à la DGFIP, ne peut être garantie. Aucune procédure systématique de contrôle de cohérence des données comptables des OCTA n'est mise en œuvre par la DGFIP ou la DGEFP.

[62] Ni la DGFIP, ni la DGEFP ne calculent le produit potentiel des taxes en faveur de l'apprentissage, afin de le comparer aux sommes déclarées et reversées par les OCTA. Un tel calcul supposerait de se doter d'un système de suivi de la masse salariale des entreprises assujetties, et, pour la CSA, d'une estimation du taux moyen d'alternants dans les entreprises de plus de 250 salariés³⁰.

²⁹ Une différence analogue entre les sommes comptabilisées par la DGFIP en 2010 et la DGEFP en 2011 se constate sur la CDA. PACTOLE fait état d'une collecte de la CDA sur 114 OCTA de 662 M€, sensiblement inférieure aux sommes comptabilisées à ce titre en 2010 par la DGFIP.

³⁰ La DGEFP envisage d'établir un tel système pour le seul contrôle de l'application de la CSA selon des modalités décrites en troisième partie.

[63] En l'absence de ces données, la mission a reconstitué le montant de la taxe d'apprentissage à partir des données DGFIP sur la contribution au développement de l'apprentissage : les deux taxes ayant la même assiette, la mission a appliqué au produit collecté au titre de la CDA le rapport entre son taux de 0,18 % et le taux de droit commun de la taxe d'apprentissage (0,5 %). Cette estimation, légèrement surestimée³¹, aboutit aux chiffres de 1 942 M€ en 2008, 2 003 M€ en 2009 et 2 030 M€ en 2010. Sur la base de cette reconstitution imparfaite, le produit total des trois taxes aurait été en 2008 de 2 641 M€ en 2008, 2 724 M€ en 2009 et 2 830 M€ en 2010, en progression de 7,1 % sur la période.

[64] Ainsi, le produit de la CSA représenterait 2,4 % du total des trois taxes en 2010.

1.3.3.2. La répartition des dépenses libératoires collectées par les organismes collecteurs est suivie de façon imparfaite par la DGEFP

[65] La DGEFP ne dispose pas de données permettant de connaître :

- la répartition des sommes collectées par taille des entreprises et par branche ;
- la répartition des établissements de formation bénéficiaires par niveau et type de formation.

[66] Ces données permettraient de comprendre les effets redistributifs des dépenses libératoires de la taxe d'apprentissage, entre les entreprises selon leur taille ou leur secteur d'activité économique, entre établissements de formation.

[67] Dans le cadre de la réforme du bonus-malus, un arrêté en date du 28 novembre 2011 élargit la liste des informations à inscrire dans les ECR par les OCTA, pour les seules entreprises potentiellement assujetties à la CSA (assujetties à la TA et ayant plus de 250 salariés). Les OCTA devront indiquer notamment l'effectif annuel moyen de ces entreprises, l'effectif annuel moyen des différentes catégories d'alternants, et le montant versé au titre de la CSA.

[68] Il est peu pertinent de restreindre de telles remontées d'information aux seules fins de contrôle de la CSA, qui ne représente que 2,4 % des trois taxes finançant l'apprentissage

Recommandation n°1 : Faire remonter via les ECR des informations sur l'ensemble des entreprises assujetties à la TA (effectif annuel moyen, montants de TA, CDA et CSA versés) et sur les établissements bénéficiaires des dépenses libératoires de la taxe d'apprentissage (niveau et types de formation). Ces données devront être analysées par la DGEFP afin de déterminer les effets redistributifs des dépenses libératoires de la taxe d'apprentissage.

1.3.4. Le produit des taxes reversé au Trésor public est réparti entre les régions

[69] Le produit perçu par le Trésor public est réparti entre les régions selon un double circuit défini par la loi de finances de 2005.

³¹ L'estimation est approchée en l'absence d'identification des frais d'assiette et de recouvrement appliqués ces années-là par la DGFIP sur les sommes recouvrées et du produit de la collecte sur les établissements des entreprises situés dans le Haut-Rhin, le Bas Rhin et la Moselle, où le taux de taxe d'apprentissage sont plus bas que le taux de 0,5 % retenu.

- [70] Le produit de la taxe d'apprentissage et de la CSA est affecté au Fonds national de développement de l'apprentissage (FNDMA) : une part (42 %) du FNDMA est affectée à la première section ayant vocation à opérer une péréquation de la taxe d'apprentissage entre les régions selon des règles différentes de la Dotation Générale de Décentralisation ; une autre part (58 %) est affectée au financement des contrats d'objectifs et de moyens (COM) conclus entre l'État et les régions³².
- [71] Le produit de la CDA est par ailleurs réparti directement par la DGFIP entre les régions et affecté aux fonds régionaux de l'apprentissage et de la formation professionnelle continue (FRAFPC), selon des règles³³ identiques à celles de la dotation générale de décentralisation et figées historiquement. La CDA s'est substituée³⁴ à la part de la dotation de décentralisation compensant les charges transférées aux régions en matière d'apprentissage³⁵.
- [72] Les versements du FNDMA et de la CDA au budget des régions s'ajoutent aux autres dotations de décentralisation et produits affectés au titre de la compensation des charges et compétences transférées en matière d'apprentissage.
- [73] Conformément aux principes de la décentralisation, les régions ont la possibilité d'employer les dotations de décentralisation et la CDA dans d'autres buts que le financement du seul apprentissage.

2. UN DISPOSITIF DE COLLECTE ET DE CONTROLE INSATISFAISANT

- [74] Le recouvrement de la CSA a lieu au sein du même dispositif que la taxe d'apprentissage. Ainsi, la mission a été conduite à analyser le dispositif de recouvrement et de contrôle de la taxe d'apprentissage.

2.1. *Un cadre juridique peu contraignant*

2.1.1. Des conditions d'habilitation des organismes collecteurs peu exigeantes

- [75] La procédure d'habilitation des OCTA est définie dans un cadre très large par les articles L 6242-1 et L 6242-2 du code du travail, qui prévoit quatre modalités d'habilitation des OCTA :
- sur le territoire national les syndicats, groupements professionnels ou associations à compétence nationale,
 - soit ayant conclu une convention-cadre de coopération avec le ministre de l'éducation nationale, le ministre de l'enseignement supérieur, le ministre de l'agriculture ou le ministre de la jeunesse et des sports,
 - soit agréés par arrêté conjoint du ministre de la formation professionnelle, du ministre du budget et, le cas échéant, du ministre compétent pour le secteur d'activité considéré ;
 - sur le territoire d'une région,
 - soit de droit les chambres consulaires ou inter-consulaires régionales,
 - soit sur agrément, par arrêté du préfet de région, les syndicats, groupements professionnels ou associations, à vocation régionale qui en font la demande.

³² Ces règles sont celles applicables avant la création d'un compte d'affectation spéciale « financement national du développement et de la modernisation de l'apprentissage » par la loi de finances rectificative de juillet 2011 qui autorise l'utilisation des sommes collectées pour le versement du bonus de la CSA.

³³ Fixées par l'article L4332-1 du Code général des collectivités territoriales.

³⁴ Article 37 de la loi de finances pour 2005.

³⁵ loi du 7 janvier 1983 transférant aux régions la compétence de droit commun en matière d'apprentissage et la loi n°87-572 du 23 juillet 1987 portant rénovation de l'apprentissage (articles 10 et 20).

- [76] Un seuil de collecte minimum ne s'applique que pour les OCTA faisant l'objet d'un agrément national (2M€) ou régional (1M€). Ce seuil est faible, et il ne s'applique ni aux chambres consulaires ni aux organismes conventionnés avec les ministères de l'Éducation nationale, de l'Enseignement supérieur, de l'Agriculture ou encore de la jeunesse et des sports.
- [77] La diversité des procédures a entraîné l'habilitation d'un grand nombre d'organismes collecteurs au positionnement institutionnel divers³⁶. De très nombreux OCTA régionaux ont été constitués de droit par les chambres consulaires, d'autres sont dans la mouvance d'établissements de formation publics ou privés (relevant d'établissements d'enseignement technique, professionnel ou universitaire par exemple) au niveau national ou régional et ont développé leur activité par simple convention avec les ministères de l'éducation nationale, de l'agriculture ou de la jeunesse et des sports.

2.1.2. Des obligations de contrôle de la collecte par les organismes collecteurs peu définies

- [78] Seules quelques obligations élémentaires leur sont fixées, comme de ne pas recourir à des tiers pour la collecte sauf en cas de subdélégation, de tenir une comptabilité dans des conditions à définir par voie réglementaire (mais il n'existe pas de plan comptable à ce jour), et de fournir annuellement des états de collecte et de répartition, leurs comptes et des comptes-rendus d'activité au ministre chargé de l'emploi et aux préfets de région³⁷. Ces articles ne définissent pas le contenu et les modalités du contrôle des OCTA sur les déclarations des entreprises.
- [79] Les dispositions du code général des impôts relatifs aux modalités de recouvrement de la taxe d'apprentissage et de la contribution au développement de l'apprentissage et les circulaires d'application de la DGFIP publiées dans le bulletin officiel des impôts n'abordent que succinctement le rôle des OCTA en matière fiscale. Seules les obligations de versement de ces contributions aux OCTA avant le 1^{er} mars et de reversement de ces taxes au Trésor avant le 30 avril sont mentionnées par les dispositions législatives.
- [80] Les textes relatifs au contrôle exercé par les services du ministère de l'emploi sur les OCTA permettent de comprendre le champ des obligations des OCTA en matière fiscale. Mais la définition de ces obligations est indirecte puisqu'elle est abordée dans le cadre des sanctions financières susceptibles d'être prononcées après un contrôle de ces services. Selon les termes de l'article L. 6252-10 du code du travail, sur décision de l'autorité administrative (le ministre pour un organisme national, le préfet de région pour un organisme régional), « *les sommes indûment collectées, utilisées ou conservées et celles correspondant à des emplois de fonds non conformes aux obligations résultant du présent livre donnent lieu à un versement d'égal montant au Trésor public* ».
- [81] Il en ressort que les obligations des OCTA concernent surtout le respect des règles de répartition des dépenses libératoires de la taxe d'apprentissage. Le contrôle de l'assiette des taxes n'est visé, de façon limitative, que par la notion de « *sommes indûment collectées* », qui peut s'entendre de la liquidation des frais de gestion par les OCTA mais peut s'appliquer aussi, par extension, à des erreurs de liquidation des taxes au détriment des entreprises et au profit des OCTA.
- [82] Aucun autre texte codifié de niveau législatif ou réglementaire ne définit plus précisément, à la connaissance de la mission³⁸, les obligations de contrôle fiscal des OCTA et leurs relations avec les entreprises en matière fiscale.

³⁶ La mission n'a pas eu connaissance de la cartographie complète des OCTA selon leur habilitation.

³⁷ Sur le détail de ces obligations voir l'annexe 2.

³⁸ Les textes et circulaires de niveau réglementaire transmis à la mission par la DGEFP et par la DGFIP (de façon non exhaustive) ne comportent pas d'indication autre que celles évoquées ci-dessus.

[83] L'absence de tout texte et circulaire précisant la façon dont les OCTA assurent leurs tâches fiscales de base à la réception des déclarations n'en facilite pas l'exécution :

- aucun texte n'indique les conditions (et les éventuelles sanctions en cas de refus d'accès) selon lesquelles les OCTA peuvent accéder aux pièces justificatives des entreprises à l'appui de leurs déclarations. Les OCTA réalisent un simple contrôle de cohérence des déclarations, très formel. Il porte essentiellement sur les modalités de liquidation et de versement des sommes déclarées et leurs imputations entre quota et hors quota de la taxe d'apprentissage ;
- aucun texte ne précise les contrôles minimaux de cohérence à réaliser sur les déclarations des entreprises au titre de la masse salariale. La DGEFP n'assiste pas les OCTA dans cette tâche pourtant complexe. Le contrôle de la masse salariale déclarée n'est donc généralement pas assuré ;
- aucun texte ne définit le formulaire de déclaration des dépenses libératoires que les entreprises doivent adresser aux OCTA. De ce fait, chaque OCTA définit son formulaire, sans que le contenu en soit validé préalablement par l'administration et qu'un formulaire de type CERFA ait été défini. Il en résulte une grande hétérogénéité des pratiques selon les OCTA.

[84] Le contrôle des dépenses libératoires des entreprises relève de la compétence des OCTA. Il constitue leur principale tâche de contrôle. Cependant, lorsque l'entreprise s'acquitte de ses dépenses libératoires auprès de plusieurs OCTA, il est rendu difficile. En effet, les OCTA ne disposent d'aucun pouvoir d'investigation dans les comptes des entreprises.

2.1.3. Des obligations déclaratives des entreprises allégées

[85] **Diverses dispositions de simplification ont allégé les obligations déclaratives des entreprises depuis 2005, suivant en cela une partie des recommandations de divers rapports antérieurs de l'IGAS et de l'IGF sur le dispositif de collecte de la taxe d'apprentissage :**

- l'article 26 de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 a supprimé l'obligation pour les entreprises d'établir des demandes expresses d'exonération de la taxe d'apprentissage accompagnées de la totalité des pièces justificatives de dépenses, les entreprises étant néanmoins tenues de conserver celles-ci. La circulaire d'application DGEFP n°2006-04 du 30 janvier 2006 rappelle que les OCTA doivent s'assurer de la réalité et du bien-fondé des dépenses libératoires exposées par les entreprises et délivrer un reçu détaillant les dépenses libératoires, mais ne comporte aucune disposition sur le contenu et les modalités des contrôles à assurer sur l'assiette des taxes ;
- l'article 12 de la loi n° 2007-1787 du 20 décembre 2007 relative à la simplification du droit a supprimé la déclaration fiscale de taxe d'apprentissage et de contribution au développement de l'apprentissage (n° 2482) adressée antérieurement aux services fiscaux pour l'ensemble des employeurs : ceux-ci indiquent désormais sur la déclaration annuelle de données sociales (DADS) ou sur la déclaration n° 2460 (pour les employeurs ne relevant pas du régime général de sécurité sociale) si elles sont assujetties à ces taxes et, dans le cas où elles y sont assujetties, les bases d'imposition correspondantes.

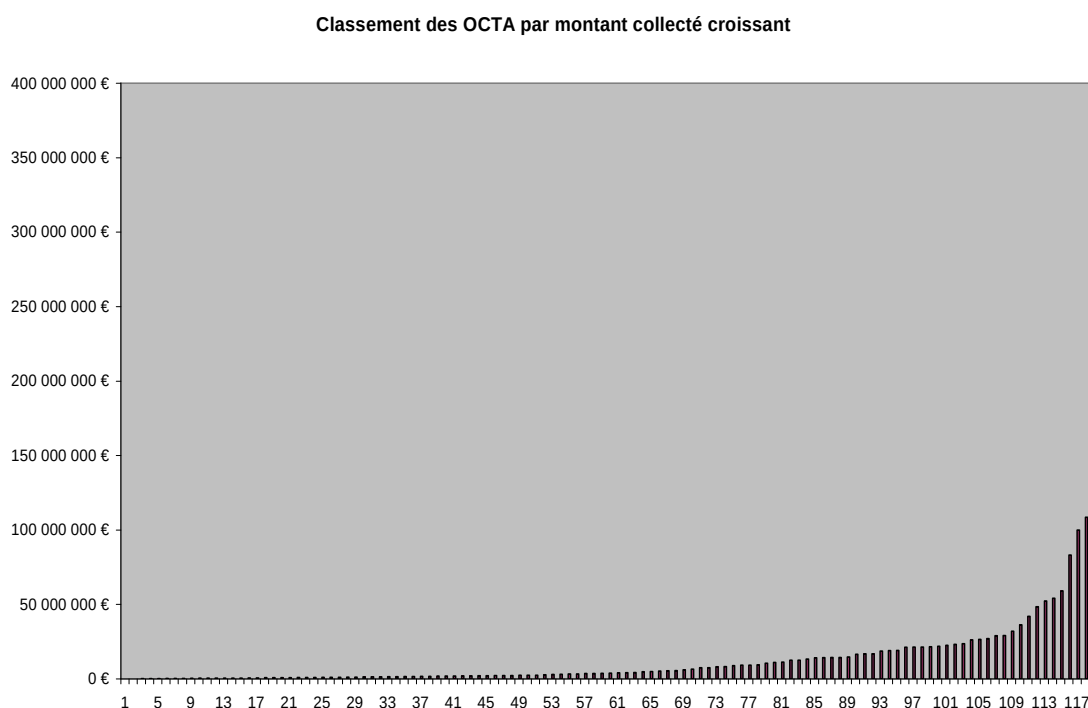
2.2. *Un maillage d'organismes collecteurs peu structuré*

2.2.1. Un dispositif de collecte trop dispersé

[86] Le nombre d'OCTA habilités à collecter la taxe d'apprentissage s'élevait en juin 2010 à 147. Selon les données fournies à la mission par la DGEFP³⁹, la collecte moyenne par OCTA a été de 14,7 M€.

[87] Ce chiffre ne rend pas compte de l'extrême dispersion de la collecte selon les OCTA, illustrée par deux graphiques, établis par la mission d'après les données que lui a fournies la DGEFP le 11 juillet 2011, sur la collecte 2011 (portant sur la masse salariale 2010).

Graphique 4 : Répartition de la collecte de taxe d'apprentissage 2011 par OCTA

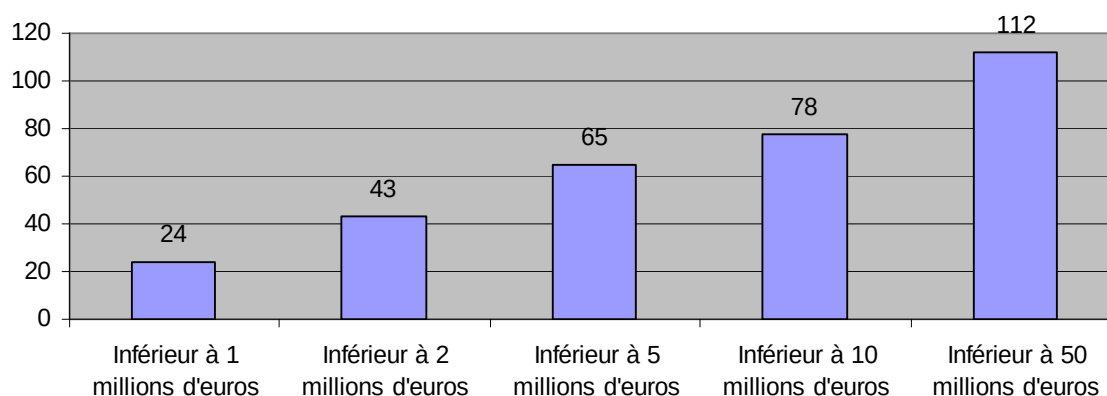


Source : IGAS d'après données DGEFP – extraction du système Pactole- données issues de 119 OCTA-juillet 2011

[88] Il apparaît qu'une trentaine d'OCTA réalise l'essentiel de la collecte, la Chambre régionale de commerce et d'industrie d'Ile-de-France étant le premier d'entre eux (à droite du graphique). Sept OCTA seulement ont une collecte supérieure à 50 millions d'euros. Pour les 112 autres, le diagramme suivant présente la répartition du nombre d'OCTA par montant collecté. 65 OCTA déclarent une collecte inférieure à 5 millions d'euros sur cet échantillon.

³⁹ Ces données portent sur 119 OCTA, et ne sont donc pas exhaustives.

Graphique 5 : Répartition du nombre d'organismes collecteurs selon le montant de taxe d'apprentissage collecté



Source : données DGEFP – extraction du système Pactole- données issues de 119 OCTA-juillet 2011.

- [89] Selon les données analysées, sur 119 OCTA, les OCTA régionaux représentent en nombre 67 % de l'appareil de collecte et ont assuré 54 % de la collecte de la taxe d'apprentissage en 2010. Parmi ceux-ci, les OCTA régionaux d'Ile-de-France, qui ne représentent que 5 % de l'appareil de collecte, ont assuré 25 % de la collecte recensée. Les OCTA nationaux représentent 33 % de l'appareil de collecte, et ont collecté 46 % de la taxe d'apprentissage.
- [90] En dépit de l'importante restructuration engagée par l'État en 2002 (les organismes collecteurs étaient alors plus de 500), le nombre d'organismes collecteurs reste trop élevé du fait de conditions d'habilitation trop peu exigeantes et de seuils trop bas voire inexistantes.
- [91] Cette situation n'a pas autorisé une structuration nationale du réseau des collecteurs : aucun organisme national ne fédère les divers OCTA, n'assure l'animation et la coordination du réseau et ne constitue un interlocuteur pour les services de l'Etat.

2.2.2. Un dispositif morcelé qui fait obstacle à un réel contrôle des entreprises redevables par les OCTA

- [92] L'architecture du réseau des OCTA et leur dispersion fait obstacle à l'exercice d'un contrôle exhaustif des déclarations des entreprises et d'une identification des redevables « défaillants » :
- en l'absence de relations institutionnalisées et comptables entre les OCTA et en l'absence de « tête de réseau », les OCTA ne peuvent pas contrôler l'exhaustivité des déclarations des entreprises et de leurs versements libératoires ;
 - aucun système d'information intégré sur les redevables potentiels des trois taxes d'apprentissage ne peut être mis en place par les OCTA compte tenu de leurs relations de concurrence ; le contrôle de l'exhaustivité du champ des entreprises assujetties obéit à la « loi du marché des OCTA » qui ne garantit en rien l'identification des entreprises n'ayant pas déclaré leurs obligations fiscales.
- [93] Dans l'hypothèse où une entreprise choisit de se libérer de ses obligations fiscales auprès de plusieurs OCTA, aucune coopération permettant un contrôle minimal de cohérence des déclarations n'est organisée systématiquement entre les OCTA.

Recommandation n°2 : Limiter le choix de chaque entreprise à un seul organisme collecteur de la taxe d'apprentissage. Étendre et rehausser le seuil minimum de collecte.

Recommandation n°3 : Étudier la possibilité de créer une tête de réseau des organismes collecteurs, qui jouerait un rôle d'appui, d'animation, de coordination et d'évaluation, et de confier ce rôle le cas échéant au fonds paritaire de sécurisation des parcours professionnels (FPSPP).

2.3. Un contrôle de fait très restreint des organismes collecteurs sur les déclarations des entreprises

- [94] Des rapports de contrôle sur divers OCTA, réalisés par l'IGAS et la Cour des comptes, établissent que le contrôle des déclarations fiscales des entreprises est faiblement exercé par les OCTA ou l'est selon des modalités peu satisfaisantes. N'en seront présentés ici que les enseignements généraux que la mission a pu en tirer.

2.3.1. Un positionnement ambigu vis-à-vis des entreprises redevables

- [95] Le positionnement variable des OCTA à l'égard des entreprises redevables de la taxe et des établissements de formation qu'ils financent n'est pas sans conséquence sur les modalités de contrôle des obligations fiscales des entreprises versantes.
- [96] Comme le soulignaient déjà les rapports de contrôle conjoints de l'IGAS et de l'IGF de 2003 et 2005, la tâche de collecte peut revêtir un caractère de prestation commerciale pour l'OCTA.
- [97] L'OCTA est amené à considérer l'entreprise comme un « client » susceptible de lui apporter des financements plutôt que comme un « redevable »⁴⁰. A titre de geste « commercial », il peut établir la déclaration fiscale, au nom de l'entreprise. Dans cette hypothèse, le collecteur se confond partiellement avec le déclarant, ce qui nuit à l'impartialité du contrôle des dates des déclarations et de l'émission des reçus libératoires.
- [98] Pour une part, l'OCTA a intérêt à collecter les sommes les plus élevées possibles pour les établissements de formation bénéficiaires de ses contributions et à être vigilant dans la liquidation des sommes libératoires. Mais il doit également conserver l'entreprise dans sa « clientèle », ce qui rend difficile un contrôle sur le caractère exhaustif de ses déclarations. Quoi qu'il en soit, il n'en a pas l'obligation, ni toujours les compétences et le temps.
- [99] Il arrive que l'entreprise redevable soit considérée comme un « donneur d'ordre » lorsque l'OCTA est adossé à une branche professionnelle puissante et intégrée. Il peut se révéler alors assez délicat pour le responsable de l'OCTA de contrôler en toute indépendance les déclarations et les versements libératoires de ses « mandants ».
- [100] Quand le fonctionnement de l'OCTA est totalement intégré à une branche professionnelle, qui dispose par ailleurs d'un OPCA, les tâches matérielles de collecte peuvent être mutualisées *de facto* entre l'OCTA et l'OPCA et sans doute se révéler moins coûteuses en gestion, mais l'organisation retenue ne garantit pas nécessairement l'autonomie de l'OCTA.
- [101] En l'absence de plan comptable pour les OCTA (à la différence des OPCA), la transparence et l'étanchéité des flux de financement, des dépenses libératoires et des frais de gestion entre les deux filières de l'apprentissage et de la formation professionnelle ne sont pas toujours constatées.

⁴⁰ Constat que la mission a pu faire elle-même lors de sa rencontre avec un OCTA à la fin juillet, à savoir la CCIP de Paris à travers les propos de ses interlocuteurs.

- [102] D'une façon générale, les OCTA ne paraissent pas aujourd'hui les mieux placés pour contrôler les obligations fiscales des entreprises et la destination des dépenses libératoires des entreprises.

Recommandation n°4 : Établir un plan comptable pour les OCTA.

Recommandation n°5 : Dans l'hypothèse d'un maintien du dispositif de collecte aux OCTA, et au-delà du renforcement des obligations de contrôle prévues dans le cadre de la réforme du bonus-malus, étendre les obligations des OCTA en matière de contrôle des obligations fiscales des entreprises et des dépenses libératoires, en renforçant l'éventail de sanctions (administratives, civiles et pénales) et leur utilisation par les services de contrôle de l'Etat en cas de manquement.

2.3.2. Des difficultés d'organisation interne qui obèrent les capacités de contrôle

- [103] Les tâches incombant aux OCTA en matière de collecte ont un caractère saisonnier très marqué. Conformément aux textes fixant leurs diverses obligations, l'activité des OCTA se concentre sur cinq mois de l'année, plus précisément entre la fin février et la fin juin. Le reste de l'année, les tâches sont en principe limitées.
- [104] Il n'est donc pas rare que des effectifs en CDD ou intérimaires soient recrutés pour assurer les tâches matérielles du printemps, ou qu'il soit fait appel plus ou moins formellement au personnel de l'établissement auquel l'OCTA est adossé, voire à des « sous-traitants » ou encore à des subdélégataires dont l'OCTA ne contrôle pas ou peu l'activité.
- [105] Les textes issus de la loi de 2005 interdisent aux OCTA de recourir à un tiers pour collecter ou répartir des versements libératoires de la taxe d'apprentissage, mais prévoient toutefois que la collecte peut être déléguée dans le cadre d'une convention conclue après avis du service chargé du contrôle de la formation professionnelle⁴¹. La passation de ces conventions de subdélégation n'est pas générale. Leur communication préalable (ou postérieure) aux services de contrôle est loin d'être systématique.
- [106] Le nombre de déclarations à traiter n'est pas négligeable, la taxe s'appliquant à toutes les entreprises sauf certaines TPE : dans le cas des entreprises de moins de 10 ou 20 salariés, les sommes collectées et les dépenses libératoires à gérer sont relativement faibles⁴² ; le temps matériel passé à recevoir et traiter ces déclarations, hors procédures de télétraitement, obère celui qui pourrait être passé au contrôle de cohérence d'autres déclarations au montant plus important.
- [107] De nombreux OCTA se sont dotés d'outils informatisés pour assurer leurs tâches de collecte fiscale et leurs obligations comptables, ces outils ayant été élaborés soit en interne par certains grands OCTA, soit pour la plupart des OCTA par des sociétés informatiques et comptables extérieures qui facturent l'utilisation de leurs logiciels et peuvent prendre en charge une partie des tâches, y compris comptables. Ces logiciels ne font l'objet d'aucune procédure de contrôle ou d'agrément administratif préalable, alors que leur conception affecte directement la liquidation des contributions reversées au Trésor public et leur affectation comptable. Le rapport de la DGEFP sur le contrôle des fonds de la formation professionnelle en 2007-2008 estime néanmoins que le concours de ces organismes contribue de façon positive et satisfaisante à la modernisation de la collecte.

⁴¹ La Cour des comptes estime que le maintien de trop nombreuses subdélégations a fait échec, *de facto*, à la restructuration du réseau.

⁴² Le rapport de synthèse du contrôle de quelques OCTA, établi par l'IGAS, met en lumière l'important volume des dépenses d'un montant très faible et suggère qu'un seuil minimal de versement aux établissements bénéficiaires soit instauré.

2.3.3. La publication problématique des listes d'établissements bénéficiaires par les services de l'Etat

- [108] La plupart des rapports de contrôle consultés par la mission font observer que le respect des barèmes réglementaires applicables à la répartition par niveaux de formation des dépenses hors quota est faiblement assuré et suivi.
- [109] Le contrôle de l'habilitation des établissements de formation à recevoir les fonds ne peut s'effectuer avec toute l'attention souhaitable, car les listes des établissements concernées sont publiées selon des procédures de centralisation et de diffusion non satisfaisantes.

Recommandation n°6 : Simplifier les modalités de diffusion des listes d'établissements bénéficiaires

2.4. L'absence de contrôle spécifique par les services fiscaux sur les déclarations des entreprises

- [110] Depuis la fin 2007, le dispositif de suivi par la DGFIP du respect des obligations déclaratives des entreprises a été considérablement allégé, la DGFIP ne disposant plus du moindre système d'information lui permettant de s'assurer en temps réel que les entreprises redevables se sont bien acquittées de leurs obligations⁴³.
- [111] La DGFIP ne procède à aucun rapprochement systématique et informatiquement intégré des DADS des entreprises au titre de leurs obligations en matière de taxe d'apprentissage (ni plus généralement des contributions assises sur la masse salariale au sens de la sécurité sociale). Elle n'est donc pas en mesure d'identifier d'éventuels défaillants et ne s'assure pas non plus que les sommes reversées au Trésor public par les OCTA taxe par taxe (FNDMA, CDA et CSA) correspondent globalement aux déclarations des entreprises dans les DADS.
- [112] Le contrôle des déclarations des entreprises au titre des taxes et contributions en faveur de l'apprentissage s'effectue dans le cadre des procédures de droit commun de contrôle des entreprises de la DGFIP, selon la stratégie générale de contrôle des taxes assises sur la masse salariale de la DGFIP telle que celle-ci l'a définie dans une note transmise à la mission.
- [113] *« Le contrôle des taxes annexes assises sur les salaires est assuré par les services de la DGFIP en fonction des enjeux et des risques et dans une logique de couverture harmonieuse et équilibrée de l'ensemble des impôts et des taxes. En revanche, il ne constitue pas à lui seul un axe privilégié de sélection des dossiers et de programmation du contrôle fiscal externe.*
- [114] *L'examen des taxes annexes assises sur les salaires fait partie des investigations menées lors du contrôle sur pièces d'un dossier professionnel, indépendamment de son motif d'ouverture. Il porte sur les conditions d'assujettissement, les bases imposables, le taux et, le cas échéant, la réalité des dépenses libératoires.*
- [115] *Dans la mesure où la difficulté d'appréhension des bases d'imposition ou le procédé de fraude mis en œuvre le justifient, une proposition de contrôle externe peut être rédigée. Il est possible d'opter le cas échéant pour une vérification de comptabilité ciblée sur les taxes annexes.*
- [116] *Enfin, leur contrôle fait obligatoirement partie des investigations d'une vérification générale de comptabilité d'une entreprise, indépendamment des motifs de sa programmation »*

⁴³ D'après les rapports antérieurs de l'IGF et de l'IGAS, elle ne s'acquittait qu'assez irrégulièrement de cette tâche, tandis que le traitement matériel des déclarations fiscales mobilisait une cinquantaine d'ETP.

- [117] Les résultats de ces contrôles (non restreints aux taxes finançant l'apprentissage) sont demeurés modestes au cours des trois dernières années. Ils portent sur moins d'une dizaine de millions d'euros de redressements des droits et 1 500 entreprises contrôlées en 2010.

2.5. Un contrôle de deuxième niveau sur l'activité des organismes collecteurs trop lacunaire

2.5.1. Des services de contrôle du ministère de l'emploi peu et mal mobilisés sur le contrôle des OCTA⁴⁴

- [118] De nombreuses dispositions du code du travail, présentées dans l'annexe 2, définissent les modalités et procédures du contrôle exercé par les services de contrôle des fonds de l'apprentissage et de la formation professionnelle du ministère de l'emploi, dont les compétences sont partagées entre un service national, la mission d'organisation des contrôles (MOC) rattaché à la DGEFP, et des services régionaux de contrôle (SRC) dans les DIRECCTE.

2.5.1.1. Des contrôles récents, aux résultats modestes

- [119] Une activité plus systématique de contrôle des OCTA par les SRC ne s'est développée que très récemment, à partir de 2007⁴⁵.
- [120] Le nombre et les résultats de ces contrôles sont demeurés modestes et l'arsenal de sanctions peu utilisé.
- [121] Les contrôles lancés en 2007 et 2008 ont concerné 31 OCTA ; 15 ont été menés en 2009. La mission ne dispose pas du nombre de contrôles menés en 2010 et 2011. A titre comparatif, l'activité de contrôle du Fonds social européen (FSE) s'est élevée à 629 contrôles en 2008, l'assiette des dépenses contrôlées étant de 226 709 492 euros.
- [122] Les décisions de redressement prises en 2008 (qui peuvent concerner des contrôles lancés en 2007) représentent 7 % des sommes collectées par les OCTA concernés sans que le montant des sommes redressées soit indiqué par le rapport précité. En 2008, l'agrément d'un OCTA régional a été retiré par décision préfectorale, suite au contrôle effectué. La mission ne dispose pas des suites données aux contrôles menés depuis 2009.

2.5.1.2. Le contrôle d'organismes collecteurs ne constitue pas une priorité de la DGEFP

- [123] Le contrôle administratif et financier des OCTA est assuré par la MOC sur les OCTA nationaux et par les SRC pour les OCTA régionaux parmi d'autres tâches. Ces tâches concernent notamment le contrôle des fonds financés par le Fonds social européen et celui des fonds collectés en faveur de la formation professionnelle, ainsi que le contrôle de l'activité des très nombreux organismes de formation financés tant par les fonds de l'apprentissage que ceux de la formation professionnelle. Les capacités de certains services régionaux ont été mobilisées de 80 à 90 % sur le contrôle FSE en 2008⁴⁶. La MOC est chargée par ailleurs de l'animation nationale de la politique de contrôle.

⁴⁴ Sur le détail Cf. annexe 2.

⁴⁵ Rapport IGAS sur SRC, 2006

⁴⁶ DGEFP, *Le contrôle de la formation professionnelle en 2007 et 2008*

- [124] La MOC rassemble pour l'ensemble de ses missions 9 ETP, soit 5,5 % des ETP des services de contrôle de l'emploi, alors qu'elle a en charge le contrôle de la moitié de la collecte de la taxe d'apprentissage. Les SRC comptaient au total 153,4 ETP en 2009.
- [125] Cette organisation et ces moyens soulèvent quelques problèmes spécifiques d'adaptation pour le contrôle des OCTA nationaux (qui ont concentré 49,2% de la collecte totale en 2009 selon les données PACTOLE) ou celui des OCTA régionaux d'Ile-de-France (23,14% de la collecte nationale).
- [126] Elle suscite également des problèmes de coordination entre services de contrôle au cas où les dépenses libératoires des entreprises sont versées par l'intermédiaire de plusieurs OCTA, les compétences de contrôle des OCTA régionaux étant dévolues aux SRC pour les seuls OCTA ayant leur siège dans leur région.
- [127] Elle ne permet pas non plus aisément d'assurer un contrôle simultané des OCTA et des établissements de formation bénéficiaires de leurs versements comme les CFA. En effet, ces derniers peuvent être implantés dans des régions autres que celles de l'OCTA et donc hors de leur compétence ou relever du contrôle des services de contrôle des régions et non des services de contrôle de l'État.

2.5.1.3. Un appui méthodologique de la DGEFP à renforcer

- [128] Un guide méthodologique a été rédigé en 2010 par la MOC pour guider les agents des services de contrôle. Concernant la procédure de collecte, ce guide souligne la nécessité de contrôler les informations inscrites sur le bordereau de collecte, le reçu libératoire délivré à l'entreprise, et la réalité du versement des fonds reçus au titre du FNDMA. Le guide détaille également les modalités de contrôle de la conformité de la convention de collecte, le respect des obligations d'information, le contrôle des ressources et des reversements, notamment à travers la recherche des montants indûment conservés.
- [129] Cette méthodologie de contrôle est ciblée sur l'application des obligations réglementaires des OCTA. Elle ne se double pas d'une analyse évaluative portant sur la stratégie des OCTA en matière d'emploi des fonds et d'inscription de leur activité dans leur environnement économique ou régional, comme a pu le souligner un rapport récent de l'IGAS⁴⁷. Le guide devrait être remanié pour que les contrôles réalisés soient plus approfondis et les conclusions des contrôles puissent être rendues plus opérationnelles.

Recommandation n°7 : Compléter le guide méthodologique de contrôle des OCTA d'une évaluation de la stratégie des OCTA en termes de positionnement et d'emploi des fonds.

2.5.1.4. L'absence de priorisation des contrôles par la DGEFP

- [130] Aucune cartographie des risques n'étant menée, la définition des orientations et des priorités de ce contrôle reste embryonnaire.

⁴⁷ Rapport de synthèse sur le fonctionnement de plusieurs OCTA en 2009.

[131] A ce jour, aucune circulaire de la DGEFP n'instaure de priorités de contrôle en matière de collecte des fonds de l'apprentissage. Il ne semble pas qu'une coordination très étroite soit assurée entre l'échelon national et les échelons régionaux sur la programmation des contrôles concernant les OCTA, ni que l'engagement des contrôles par les divers services obéisse à une analyse préalable des « risques » soulevés ou décelés sur le fonctionnement des OCTA. L'outil PACTOLE⁴⁸ devrait être utilisé pour réaliser cette analyse préalable des risques.

[132] A cet égard, la mission souscrit à l'analyse développée dans une note de retour d'expérience suite à une collaboration entre le SRC d'Ile-de-France et une mission de contrôle IGAS en 2011. Cette note envisage, entre autres, deux voies d'amélioration qui pourraient s'appliquer aux contrôles d'OCTA:

- la MOC et/ou le SRC d'Ile-de-France devraient pouvoir bénéficier du concours d'autres SRC pour procéder à des contrôles coordonnés⁴⁹ ;
- une articulation à construire entre l'IGAS et la MOC devrait viser l'objectif d'une programmation fondée sur l'analyse des risques et assurant une couverture raisonnée des organismes nationaux.

Recommandation n°8 : Réaliser une cartographie des risques sur l'ensemble des missions de contrôle en général, et sur les fonds de l'apprentissage en particulier, prioriser les contrôles en conséquence, et adapter les moyens des services de contrôle aux enjeux.

Recommandation n°9 : Modifier le code du travail afin de permettre à la MOC ou au SRC d'Ile-de-France de bénéficier du concours d'autres SRC sur certains contrôles d'OCTA.

2.5.2. L'absence de contrôle exercé sur les organismes collecteurs par les services du ministère des finances

[133] La DGFIP fait observer que le non versement des sommes dues au Trésor par les OCTA n'est assorti d'aucune pénalité fiscale et qu'aucun texte n'a prévu que les services fiscaux puissent contrôler l'activité des OCTA en matière fiscale.

[134] En conséquence, le contrôle de cohérence globale des services fiscaux sur les versements des OCTA est limité :

- depuis 2008, la connaissance de l'activité des OCTA par les services fiscaux ne repose plus que sur les bordereaux de versement des sommes collectées par les divers OCTA pour le compte du Trésor public ;
- ces bordereaux ne font état que de la répartition globale des sommes versées par type de contribution. Ils ne sont pas assortis de la liste des entreprises versantes ni *a fortiori* de la décomposition des sommes versées par entreprise ;
- les services de la DGFIP ne procèdent pas au contrôle de l'exhaustivité des versements des OCTA ;
- ces versements interviennent essentiellement en avril et mai mais des sommes minimales sont versées tout au long de l'année par les OCTA, sans que des sanctions ne soient appliquées aux OCTA retardataires.

[135] Aucun contrôle de cohérence ne semble avoir été diligenté sur l'exactitude des imputations comptables par impôt figurant sur les bordereaux de versement par les OCTA.

⁴⁸ Utilisé par la mission pour ses propres investigations.

⁴⁹ La mission de contrôle souligne dans sa note qu'une modification de l'article R. 6163-2 du code du travail est nécessaire afin de permettre une mobilisation concertée de services régionaux et nationaux.

- [136] Les interlocuteurs centraux de la DGFIP rencontrés par la mission⁵⁰ n'avaient pas connaissance des vérifications qui ont pu être diligentées sur des OCTA par les services régionaux des finances publiques au titre de leurs compétences générales de contrôle comptable et financier des organismes bénéficiant de fonds publics, ni des procédures de contrôle interne qui auraient pu être mises en place par les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels responsables de la comptabilisation des ressources transférées aux régions au titre de la CDA ou affectées au FNDMA.

2.6. Des rapports d'inspection nombreux, trop partiellement pris en compte

- [137] Les rapports des corps d'inspection et de la Cour des comptes se sont succédé depuis 10 ans sur le système de collecte de la taxe d'apprentissage⁵¹.
- [138] Les critiques sur l'inefficience du système de collecte et son absence de pilotage ont été largement convergentes : le système est jugé complexe, lourd, peu transparent ; son absence de pilotage et l'ineffectivité des contrôles ont été soulignés.

2.6.1. Des procédures allégées, mais les préconisations de réformes structurantes restées sans suite

- [139] A la suite des rapports conjoints de 2003 et 2005 auxquels l'IGAS et l'IGF ont contribué, plusieurs réformes importantes du dispositif de collecte, recommandées par ces missions, ont été introduites :
- le contrôle a priori par les administrations déconcentrées des versements libératoires venant en déduction de la taxe due a été supprimé (ordonnance de simplification de décembre 2005) ;
 - le rôle d'intermédiation des OCTA a été renforcé par la loi de janvier 2005 prévoyant le versement obligatoire des dépenses libératoires par leur intermédiaire ;
 - leur rôle dans la collecte et l'assiette de l'impôt a été accru par rapport au Trésor public du fait de la mise en place d'un système de pénalité dissuasive en cas de versement direct au comptable public ;
 - les obligations de déclarations fiscales des entreprises ont été allégées (ordonnance de simplification de décembre 2007).
- [140] Mais les mesures jugées nécessaires pour la professionnalisation et la plus grande efficacité du réseau de collecte des OCTA, passant par leur restructuration, n'ont pas été engagées.
- Les procédures d'habilitation des OCTA n'ont pas été modifiées dans le sens souhaité, à savoir généraliser la procédure d'agrément et ne plus autoriser notamment l'habilitation par voie de convention entre les ministères techniques et les groupements.
 - Aucun relèvement du seuil de collecte n'est intervenu, non plus que la mise en place d'un seuil de collecte à l'égard des OCTA ne faisant pas l'objet d'un agrément (OCTA consulaires et OCTA habilitées par simple convention) ; la collecte reste donc fractionnée entre un grand nombre d'OCTA.

⁵⁰ Compétents sur les aspects proprement fiscaux de la collecte de la taxe et des contributions d'apprentissage

⁵¹ Rapport d'enquête sur la taxe d'apprentissage, établi en 2003 par l'inspection générale de l'administration, l'inspection générale des affaires sociales, l'inspection générale de l'administration de l'éducation nationale et de la recherche et l'inspection générale des finances ; rapport de la mission de réingénierie des processus concernant les taxes annexes assises sur les salaires, établi en janvier 2005 par l'inspection générale des finances et le contrôle d'État ; rapport d'enquête sur la collecte de la taxe d'apprentissage, établi en décembre 2005 par l'inspection générale des finances et l'inspection générale des affaires sociales ; rapport public thématique de la Cour des comptes sur la formation professionnelle tout au long de la vie publié en 2008 ; fiches de la RGPP Emploi et formation professionnelle portant sur la taxe d'apprentissage (2008) ; rapport de synthèse sur le contrôle de plusieurs OCTA, établi en 2009 par l'inspection générale des affaires sociales.

- La possibilité pour les entreprises de s'acquitter simultanément de leurs obligations auprès de plusieurs OCTA est restée ouverte.
- Les obligations de contrôle des déclarations des entreprises par les OCTA n'ont pas été précisées.
- Aucun plan comptable applicable aux OCTA n'a été mis en place.

2.6.2. Aucun système de contrôle intégré et automatisé de l'assiette et du respect par les entreprises de leurs obligations fiscales n'a été mis en place

[141] Les propositions formulées par les rapports de 2003 et 2005 sur l'allègement des formalités exigées des entreprises et le renforcement du rôle d'intermédiation des OCTA étaient assorties de recommandations fortes sur le renforcement du pilotage central du système et la mise en place d'un contrôle de deuxième niveau sur les déclarations des entreprises.

[142] Les rapports établis en 2005 se sont prononcés pour le transfert à terme de cette responsabilité aux institutions compétentes pour le recouvrement des cotisations sociales (URSSAF et caisses de la MSA) au motif que l'assiette des taxes et contributions en faveur de l'apprentissage était la masse salariale au sens de la sécurité sociale.

[143] La mission de modernisation de janvier 2005 a ainsi étudié deux variantes :

- une variante cible : « mettre à profit la capacité de contrôle des URSSAF dans le domaine social, la direction générale des impôts (DGI) étant déchargée de toute intervention dans le dispositif » ;
- un stade de rationalisation intermédiaire, intitulé « l'option DGI ».

[144] La première option définit assez précisément les conditions et la portée du contrôle qui pourrait être réalisé par les URSSAF par rapport aux OCTA.

- Les URSSAF ne peuvent assurer les contrôles envisagés qu'après simplification drastique du dispositif :
 - pas de réception de document papier avec solde éventuel ;
 - contrôles en entreprises strictement limités au respect des obligations déclaratives (assujettissement, déclaration), de l'exactitude de l'assiette, de la correcte application du taux global de chaque obligation et contrôle du reçu des collecteurs, sans extension au caractère libératoire des dépenses et sans vérification du respect des quotas et respect des autres règles d'affectation ;
 - redressements simples sans imputation d'éventuelles dépenses reportables.
- Le contrôle du caractère libératoire des dépenses serait assuré par l'organe de contrôle spécialisé (SRC pour la taxe d'apprentissage). En cas de rejet des dépenses et en l'absence de dépenses reportables, l'organe spécialisé de contrôle prend une décision de versement complémentaire qu'il transmet à l'URSSAF pour recouvrement. Il soutient le contentieux en cas de recours pour excès de pouvoir contre la décision de versement complémentaire.
- Le produit des recouvrements est versé au Trésor après prélèvement des frais revenant à l'URSSAF et après ventilation par produit. La répartition entre les composantes de la taxe d'apprentissage résultera de la simple application d'un taux.

[145] Un travail alors réalisé par l'ACOSS pour la mission de modernisation fait état d'une charge de travail correspondant à 52 agents à temps plein et d'un coût de l'ordre de 2,5 M€ par an, auquel s'ajoute un coût d'implantation initial du système estimé à 500 000 €.

[146] Ce coût correspond à 9 % du produit de la collecte des trois taxes, ce qui paraît élevé.

- [147] La mission énumère les nombreux aménagements législatifs et concertations préalables qu'une telle orientation nécessiterait et envisage une deuxième option, celle de la suppression de la déclaration fiscale sans transfert du contrôle des déclarations à l'URSSAF. Elle précise alors : « si cette option DGI ne devait pas être transitoire mais perdurer au-delà d'un an, le choix d'un autre support déclaratif de base pouvant être exploité directement par la DGI d'un point de vue informatique devrait être envisagé (par exemple dans les déclarations d'IS et d'IR) ».

2.6.3. La question en suspens du transfert de la collecte aux URSSAF

- [148] L'assiette des taxes de l'apprentissage étant relativement similaire à celle des cotisations sociales, la question du transfert de la collecte aux URSSAF reste posée. Le rapport de la RGPP sur la formation professionnelle et l'apprentissage a émis un avis très réservé sur son principe en 2008. Le gain financier a été estimé nul ou très faible, et les difficultés très élevées : faible acceptabilité des différents acteurs, suppression du lien emploi-formation, déstabilisation du dispositif d'apprentissage.
- [149] Cependant, la Cour des comptes, dans son rapport public thématique de 2009 portant sur la formation professionnelle tout au long de la vie, souligne les avantages d'un tel transfert : des économies d'échelle, une plus grande simplicité pour les entreprises, un contrôle renforcé des déclarations des entreprises permis par des moyens juridiques et matériels accrus.
- [150] Pour sa part, la mission considère qu'une réflexion d'ensemble, portant non seulement sur le dispositif de collecte, mais également sur l'emploi des fonds, serait nécessaire pour réévaluer une telle option. Le champ de son enquête étant réduit au recouvrement et au contrôle des taxes, et aucune investigation dans les OCTA n'ayant été menée, la mission n'a pas pu tirer de conclusions générales sur ce sujet.

Recommandation n°10 : Réévaluer l'option d'un transfert de la collecte aux URSSAF dans le cadre d'une réflexion d'ensemble sur le financement de l'apprentissage et l'emploi des fonds.

2.7. Des lacunes qui ont affecté les modalités de collecte et de contrôle de la contribution supplémentaire à l'apprentissage depuis sa création

- [151] Au-delà de l'établissement de l'assiette salariale globale, qui ne diffère pas de celle de la taxe d'apprentissage, la détermination du quota d'alternants suppose de pouvoir déterminer deux autres données non immédiatement accessibles dans les DADS :
- les effectifs moyens de l'entreprise sur l'année, dont la reconstitution nécessite un calcul spécifique. En effet, les données sur les effectifs figurant dans les DADS ne sont pas directement exploitables, car elles sont établies par établissement, et correspondent à une « photographie » des effectifs au 31 décembre ;
 - les effectifs moyens d'alternants sur l'année considérée, constitués de quatre catégories de contrats (contrats d'apprentissage, contrats de professionnalisation, CIFRE et VIE) qui ne sont pas actuellement tous identifiés comme tels par les DADS (CIFRE et VIE) et qui sont caractérisés par des durées variables.
- [152] Le contrôle du seuil d'assujettissement des entreprises à la CSA par les OCTA s'est heurté à un certain nombre d'obstacles :
- l'assiette salariale de la CSA n'a pas été contrôlée davantage que celle de la taxe d'apprentissage ;

- le fractionnement des versements des entreprises entre plusieurs OCTA et la diversité des formes empruntées par leurs déclarations n'a probablement pas facilité la reconstitution de la masse salariale totale par entreprise, ni celle des effectifs à prendre en compte ;
- l'absence de tout système intégré d'identification des contribuables redevables de la taxe d'apprentissage et de tout système organisé de relance des redevables défaillants n'a pas facilité l'identification des redevables de la CSA et son recouvrement. La CSA ne donnant lieu à aucune dépense libératoire, sa collecte représente d'ailleurs un intérêt mineur pour les OCTA ;
- l'absence de tout contrôle externe en temps réel sur leur activité de collecte auprès des entreprises de la part de la DGFIP et de la DGEFP ne les a pas conduits à une vigilance particulière, d'autant qu'aucune pénalité ne leur est applicable en cas de manquement ;
- les instructions de la DGEFP sur les modalités de remontée et de comptabilisation des informations relatives à la CSA dans les états de collecte et de répartition ont été succinctes ;
- il n'est guère surprenant enfin, compte tenu des modalités de remontée des informations comptables des OCTA auprès de la DGFIP et de la DGEFP, que la comptabilisation du produit perçu au titre de la CSA en 2010 soit restée divergente entre les deux administrations.

[153] La DGEFP a fait état dans ses contacts avec la mission d'une sous-déclaration probablement très importante de la CSA lors de sa création. Elle n'a pas été en mesure d'estimer l'ampleur de cette sous-déclaration ni de façon globale, ni par OCTA, ni a fortiori par entreprise.

[154] C'est dans ce contexte que le principe de la mise en place d'un bonus-malus et un accroissement du quota cible d'alternants fixé aux grandes entreprises a été décidé et que la DGEFP a été amenée à envisager un renforcement du contrôle de l'assiette de la seule CSA.

3. UN DISPOSITIF DE CONTROLE DU BONUS-MALUS SUR LA CONTRIBUTION SUPPLEMENTAIRE A L'APPRENTISSAGE QUI APPELLE DE NOMBREUSES QUESTIONS⁵²

3.1. *Le dispositif de liquidation du bonus malus est relativement complexe, ses incitations financières peu lisibles et incertaines dans leurs effets*

3.1.1. Le taux de la taxe est modulé selon plusieurs critères

[155] Tel qu'il est issu de l'article 23 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative (LFR) pour 2011, le nouveau dispositif de la CSA a été sensiblement complexifié.

[156] Pour les entreprises assujetties, le taux de la taxe est modulé selon l'écart entre la proportion d'alternants et la cible de 4 %, selon trois tranches :

- si la proportion d'alternants est inférieure à 1 %, le taux de la CSA est de 0,2 %. Ce taux est porté à 0,3 % pour les entreprises de plus de 2000 salariés ;
- si elle est comprise entre 1 % et 3 %, le taux de la CSA est de 0,1 % ;
- si elle est comprise entre 3 et 4 %, le taux de la CSA est de 0,05 %.

⁵² Sur le détail des analyses se reporter à l'annexe 3.

[157] À titre transitoire, jusqu'en 2015, les entreprises n'atteignant pas ce seuil sont exonérées de la CSA :

- si l'effectif des salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage est égal ou supérieur à 3 % ;
- et si l'une des deux conditions suivantes est réunie :
 - soit l'effectif des salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage a progressé d'au moins 10 % par rapport à l'année précédente ;
 - soit l'effectif des salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage a progressé par rapport à l'année précédente et relève d'une branche couverte par un accord prévoyant au titre de l'année une progression d'au moins 10% de leur nombre dans les entreprises de 250 salariés et plus et justifiant, par rapport à l'année précédente, que la progression est atteinte dans les proportions prévues par l'accord au titre de l'année considérée.

[158] L'article 13 de la LFR crée par ailleurs la possibilité de versement d'un bonus, financé par le compte d'affectation spéciale (CAS) « FNDMA » aux entreprises de 250 salariés et plus dépassant le quota d'alternants, et d'aides en faveur de l'emploi d'alternants, dans des conditions prévues par décret. Il s'agirait donc de compléter le dispositif de la CSA par des aides financières pour les entreprises dépassant l'objectif de 4 %. Le projet annuel de performances du CAS FNDMA annexé au projet de loi de finances pour 2012 mentionne un montant indicatif de bonus de 400 € par ETP d'alternant.

3.1.2. Les modalités de calcul de l'incitation ne rendent pas le signal prix directement lisible par les acteurs économiques

[159] Un système d'incitation financière suppose que le signal-prix sur lequel il repose soit perçu par les acteurs économiques. Or, la complexité du dispositif peut réduire la capacité, pour les employeurs, de percevoir le signal-prix et d'agir en fonction de cette cible. L'incitation suppose que l'entreprise puisse effectuer des arbitrages entre le recours à l'alternance et le paiement de la taxe, c'est-à-dire qu'elle puisse piloter les différents paramètres de calcul du bonus-malus et en ait donc une connaissance précise à tout moment.

[160] Ces paramètres sont nombreux, et, pour certains, difficiles à suivre en infra-annuel :

- l'effectif de l'entreprise au sens de l'article L. 1111-2 du code du travail, c'est-à-dire un effectif intégrant les salariés à temps partiel, en contrat à durée déterminée (CDD) et en intérim à proportion de leur temps de travail ou de leur durée de présence dans l'entreprise : cet effectif est utilisé pour le calcul des différents taux (proportion d'alternants) et le calcul des seuils d'assujettissement (seuil de 250 salariés pour l'assujettissement à la CSA, de 2000 salariés pour la modulation supplémentaire de CSA pour les entreprises dont la proportion d'alternants est inférieure à 1 %). En application de l'article L. 1111-3, il convient d'écarter de cet effectif annuel moyen les apprentis, les salariés en contrat de professionnalisation, et les titulaires d'un contrat initiative emploi et d'un contrat d'accompagnement dans l'emploi ;
- l'effectif annuel moyen des alternants au sens étroit, c'est-à-dire des salariés sous contrat de professionnalisation et d'apprentissage de l'année en cours et de l'année précédente (utilisé pour le dispositif de dérogation transitoire) ;
- l'effectif annuel moyen des alternants au sens plus large, c'est-à-dire incluant en outre le volontariat international en entreprise et la convention industrielle de formation par la recherche – CIFRE (utilisé pour l'application du bonus-malus).

[161] Ces diverses informations ne sont pas nécessairement disponibles de façon immédiate pour tous les employeurs et peuvent supposer des retraitements de leurs fichiers de paie.

- [162] Le malus est par lui-même complexe à établir et variable selon chaque entreprise, car exprimé en pourcentage de la masse salariale (soit le produit du salaire moyen dans l'entreprise et de l'effectif total de l'entreprise) et dépendant d'un taux d'alternants rapportant l'effectif alternant à l'effectif total de l'entreprise.

3.1.3. Les effets micro-économiques du bonus malus sont incertains

- [163] Le caractère incitatif du malus peut être apprécié en le rapportant au coût d'un alternant, pour une entreprise de 500 salariés et une entreprise de 2500 salariés dont le salaire moyen est égal à 2753€ (masse salariale de 16,518 millions €). Le tableau ci-dessous retrace l'effort financier qu'une entreprise de 500 ou de 2500 salariés doit réaliser pour se rapprocher du taux d'alternants de 4% au-delà duquel elle est exonérée de CSA⁵³.

Tableau 4 : Simulations des coûts annuels d'une hausse du recours à l'alternance pour des entreprises assujetties à la CSA (en euros)

	Taux d'alternants	0%	1%	3%	4%
Entreprise de 500 salariés	Niveau du malus (a)	33036	16518	8259	0
	Nombre d'alternants	0	5	15	20
	Coût de la rémunération des alternants ⁵⁴ (b)	0	33155	99465	132620
	Coût total (c = a + b)	33036	49673	107724	132620
	Effort financier à réaliser pour passer d'une tranche à l'autre		16637	58051	24896
Entreprise de 2500 salariés	Niveau du malus (a)	247770	82590	41295	0
	Nombre d'alternants	0	25	75	100
	Coût de la rémunération des alternants (hypothèse où 60 % des alternants sont rémunérés à 50 % du SMIC et où 40 % sont rémunérés à 70 % du SMIC) (b)	0	165775	497325	663100
	Coût total (c = a + b)	247770	248095	538620	663100
	Effort financier à réaliser pour passer d'une tranche à l'autre		325	290525	124480

Source : IGAS.

- [164] Le montant du malus n'apparaît donc conséquent que pour les entreprises qui sont très éloignées de l'objectif fixé, pour lesquelles il devient alors équivalent au coût pour l'entreprise d'un apprenti supplémentaire, tel qu'il a pu être évalué en annexe 1 (hors prise en charge de ses frais de formation par le biais des OPCA et des OCTA) mais non d'un contrat de professionnalisation. Il est nettement supérieur au montant du bonus envisagé (400 €), qui représente moins de 6 % de la rémunération d'un apprenti.
- [165] De plus, l'analyse de la mission⁵⁵ établit que le calcul de la CSA par tranches de taux d'alternants crée des effets de seuil importants, qu'il s'agisse du coût moyen de l'alternant manquant par rapport au quota, ou du gain marginal en CSA de l'alternant supplémentaire.

⁵³ Figurent en annexe 3 les calculs du malus en pourcentage de la masse salariale pour ces deux cas types.

⁵⁴ L'hypothèse retenue est celle d'un coût moyen de 6631 € par alternant en 2008 (cf. annexe 1).

⁵⁵ Cf détail en annexe 3.

- [166] De tels effets de seuils auraient pu être évités en déterminant la CSA non pas selon un taux appliqué à la masse salariale selon un barème, mais selon un montant par alternant manquant, ainsi que cela est pratiqué pour le bonus en cas d'alternant supplémentaire ou dans un autre domaine pour le calcul de la pénalité financière, qui s'applique aux entreprises ne respectant pas l'obligation d'emploi de 6 % travailleurs handicapés.

Recommandation n°11 : Revoir les modalités de calculs de la CSA :

- **afin de rendre son barème incitatif pour toutes les entreprises, quelle que soit leur taille et leur distance au taux cible d'alternants de 4% ;**
- **afin d'éviter des effets de seuil dés-incitatifs, en remplaçant à terme le calcul du malus de la CSA (aujourd'hui basé sur un taux appliqué à la masse salariale) par un montant fixe par alternant manquant.**

- [167] De surcroît, l'annexe 3 détaille les différents cas de figure dans lesquels le dispositif transitoire limite les incitations et met en lumière la possibilité d'effets de « passager clandestin » d'ici à 2015.

3.1.4. Les incertitudes sur les effets du dispositif rendent difficile son pilotage budgétaire

- [168] Les recettes du FNDMA autres que la CSA (part du quota et versements directs au Trésor public) devront être consacrées au financement des actions du FNDMA antérieures à la LFR (financement des CFA conventionnés avec l'État ou la région, financement des actions définies dans les contrats d'objectifs et de moyens).

- [169] Le financement du « bonus » devra donc être plus que couvert par la CSA, sous peine d'évincer les autres dépenses du FNDMA – ce qui semble difficile, du fait de leur contractualisation – ou de fragiliser la soutenabilité budgétaire du FNDMA.

- [170] De ce fait, le pilotage budgétaire du bonus-malus, et notamment la fixation du montant du bonus, suppose d'élaborer des hypothèses sur le produit de la CSA et sur le nombre d'alternants au-delà du quota de 4 % dans les entreprises bénéficiaires du bonus.

- [171] Or, l'incertitude sur ces deux données est très forte :

- le produit actuel de la CSA est mal connu ;
- la constitution d'un dispositif de contrôle de la CSA est susceptible d'en accroître le rendement, mais dans une proportion imprévisible ;
- l'utilisation des données 2011 pour simuler l'exercice 2012 peut être périlleuse, car le rendement de la CSA est susceptible d'être réduit par l'adaptation des comportements des entreprises à la réforme de la CSA, soit du fait d'une hausse du recours à l'alternance par les entreprises assujetties, soit du fait des accords de branche leur permettant d'être temporairement exonérées.

- [172] En l'absence actuelle de données précises sur les quotas d'alternants observés dans les entreprises de plus de 250 salariés et surtout sur les effets d'incitation économique réels du dispositif, il est donc difficile de se prononcer sur les effets quantitatifs du dispositif en termes de recettes budgétaires (par le malus) ou de dépenses budgétaires (par le bonus).

3.2. *Le dispositif envisagé par la DGEFP repose sur la mise en œuvre de modalités spécifiques de contrôle de la contribution supplémentaire à l'apprentissage*

[173] D'après les éléments exploratoires transmis par la DGEFP à la mission le 20 juin dernier et non complétés depuis, le dispositif de contrôle qu'elle envisage repose sur :

- la mise en œuvre de nouveaux textes juridiques fondant l'exercice d'un contrôle spécifique par les OCTA des déclarations des entreprises sur la CSA ;
- la mise en place d'une procédure particulière de contrôle de deuxième niveau sur la CSA.

3.2.1. Un renforcement du contrôle de premier niveau sur les déclarations des entreprises par les OCTA, principalement axé sur la CSA

3.2.1.1. La mise en place d'un bordereau de collecte unique

[174] Selon les projets de textes transmis à la mission le 20 juin, la DGEFP prépare un arrêté fixant le modèle d'un bordereau de collecte unique. Il comporterait les informations suivantes, transmises par l'entreprise : le montant de la masse salariale, le montant total de la taxe brute, le montant à verser au FNDMA, le montant de la CDA due, le montant de la CSA due, le nombre d'alternants, et le montant total à payer par l'entreprise.

[175] Les justificatifs suivants seraient demandés à l'appui de cette déclaration : une copie de la DADS simplifiée, une copie de la justification de l'embauche des alternants, une copie des conventions de stage⁵⁶, les règles de calcul du quota.

3.2.1.2. Des obligations de contrôle des OCTA renforcées

[176] L'OCTA serait chargé de vérifier la conformité de la masse salariale déclarée à celle indiquée sur la DADS simplifiée, les règles de calculs utilisées par l'entreprise afin de déterminer le niveau de quota atteint, le nombre d'alternants embauchés au regard du nombre d'alternants déclarés, et enfin d'une manière générale de s'assurer de l'exactitude des montants versés au titre de l'apprentissage.

[177] Cette procédure appelle les remarques suivantes :

- la transmission de toutes ces pièces aux OCTA risque de constituer une formalité relativement lourde pour les entreprises.
- ces pièces ne permettront pas de contrôler les effectifs moyens de l'année tant de l'entreprise que des alternants, ces effectifs n'apparaissant pas dans les DADS simplifiées ;
- il serait utile que certaines des pièces justificatives envisagées (comme les DADS simplifiées) soient fournies par les entreprises de moins de 250 salariés aux OCTA, afin de contrôler les déclarations des entreprises dont les effectifs sont inférieurs mais voisins de 250 salariés.

[178] Si l'entreprise ne fournit pas tous les justificatifs malgré les relances de l'OCTA, ou si les justificatifs se révèlent irréguliers, la procédure prévoit que l'OCTA le signale au service régional de contrôle (ou à la MOC pour les OCTA nationaux).

[179] Seront alors mises en œuvre les dispositions exposées ci-après du contrôle de deuxième niveau, exercé par les services de contrôle du ministère de l'emploi.

⁵⁶ Permettant de justifier le montant déductible de la TA au titre des frais de stage.

3.2.2. Le renforcement du contrôle de deuxième niveau exercé par les services de contrôle du ministère de l'emploi prévu pour la seule contribution supplémentaire à l'apprentissage

- [180] Le contrôle de deuxième niveau serait basé sur le recoupement des données transmises par les entreprises avec des extractions de données sur les DADS fournies par la CNAV.
- [181] La procédure envisagée par la DGEFP est résumée par le schéma de la page suivante.
- [182] Les OCTA devront transmettre aux SRC, au plus tard le 15 avril de l'année de la collecte, deux listes : une liste des entreprises de plus de 250 salariés ayant versé la CSA et réparties par niveau de quota d'alternants, et une liste des entreprises dont la déclaration au titre de la CSA a été jugée irrégulière sur la base de la confrontation entre la déclaration à l'OCTA et la DADS.
- [183] Les SRC seront alors chargés de croiser les déclarations non conformes des entreprises avec des données issues de l'exploitation des fichiers DADS, sur la base des dispositions du nouvel article L. 6252-4-1 du code du travail introduit par la loi, dite Cherpion⁵⁷, pour le développement de l'alternance et la sécurisation des parcours professionnels du 28 juillet 2011⁵⁸ :
- [184] *« Sans préjudice des prérogatives de l'administration fiscale résultant de l'article 230 H du code général des impôts, les agents chargés du contrôle de la formation professionnelle continue en application de l'article L. 6361-5 du présent code sont habilités à contrôler les informations déclarées par les entreprises aux organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage mentionnés aux articles L. 6242-1 et L. 6242-2 au titre de la contribution supplémentaire à l'apprentissage prévue à l'article 230 H du code général des impôts, selon les procédures et sous peine des sanctions prévues au chapitre II du titre VI du livre III de la présente partie. Aux fins de ce contrôle, les entreprises remettent à ces agents tous documents et pièces justifiant le respect de leur obligation.*
- [185] *« À défaut, les entreprises versent au comptable public, par décision de l'autorité administrative, les sommes mentionnées à la seconde phrase du V de l'article 230 H du code général des impôts. Ce versement est recouvré conformément à l'article L. 6252-10 du présent code ».*
- [186] La DGEFP a préparé durant l'été la passation d'une convention avec la CNAV pour constituer les éléments de recoupement des DADS nécessaires aux services de contrôle et a formulé auprès de la CNAV des demandes d'extraction de données issues des DADS. Ces données porteraient sur les entreprises déclarant dans la DADS être assujetties à la TA et dont l'effectif annuel moyen, tel que calculé par la CNAV à partir des données DADS, est égal ou supérieur à 250 salariés. Ces échanges n'ont pas encore permis de stabiliser de façon définitive le champ des données demandées, à la date du 7 octobre⁵⁹.
- [187] Le schéma envisagé prévoit qu'en cas de détection d'un écart entre le montant déclaré et versé aux OCTA et les données de la DADS, les services de contrôle :
- envoient une mise en demeure de se mettre en conformité dans un délai de 30 jours, et à défaut,
 - établissent une décision de recouvrement par le DIRECCTE en vue du recouvrement de la CSA non versée, avec majoration. Le Trésor public serait chargé d'exécuter ce recouvrement.

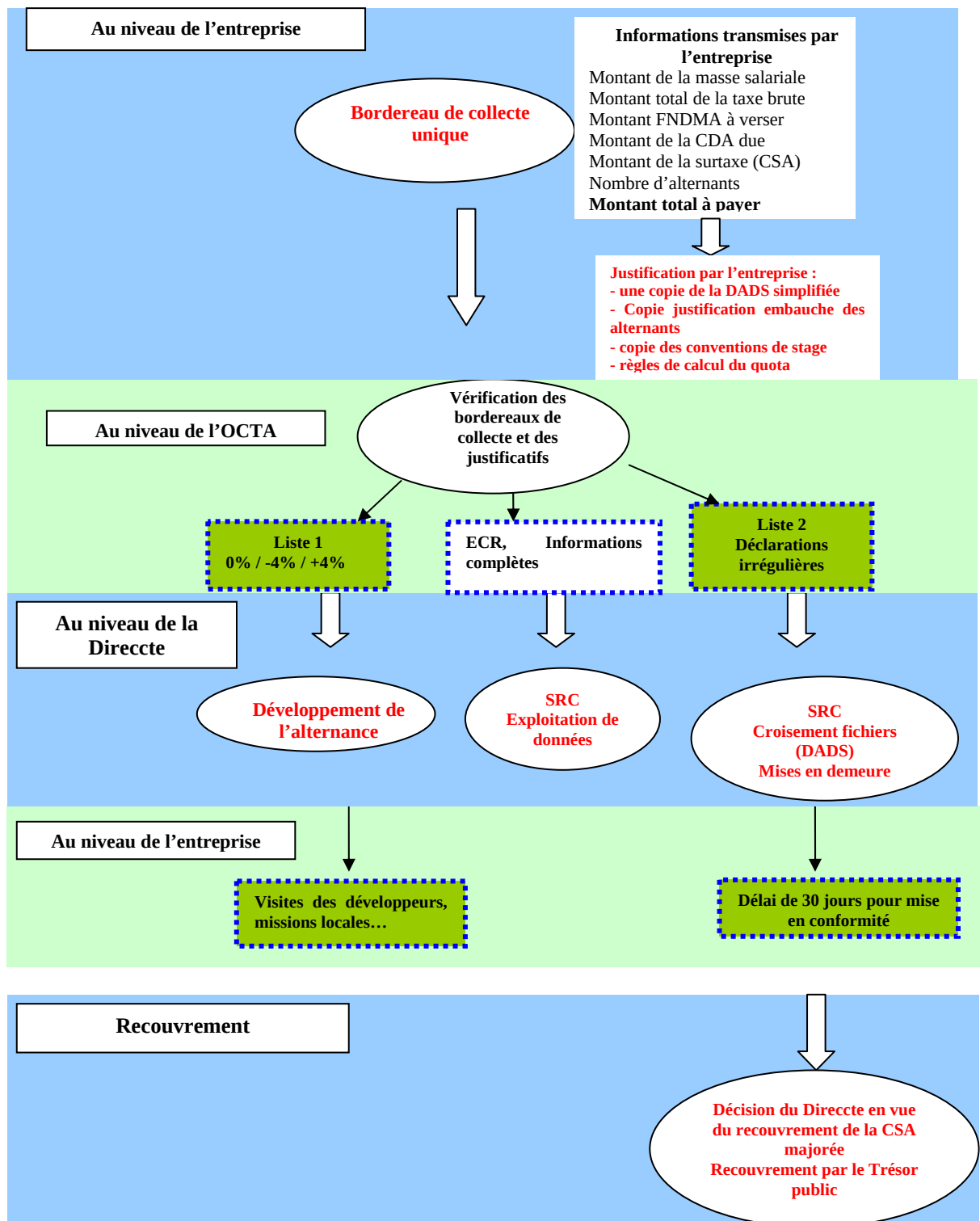
⁵⁷ Par amendement parlementaire sur la proposition de loi Cherpion, et de ce fait sans consultation juridique préalable des services fiscaux mais également sans débat parlementaire.

⁵⁸ Devenue la loi n° 2011-893 du 28 juillet 2011

⁵⁹ Date du dernier contact de la mission avec l'interlocuteur de la DGEFP à la CNAV

[188] Cette procédure de contrôle et de recouvrement se déroulerait parallèlement aux contacts que d'autres services des DIRECCTE pourraient avoir avec les entreprises au titre de leur rôle d'impulsion et d'animation de la politique d'alternance dans leur région.

Schéma 2 : Dispositif de contrôle de la CSA conçu par la DGEFP



Source : DGEFP Dossier remis à la mission le 20 juin.

3.3. *Le dispositif de recoupement des déclarations des entreprises avec les données des DADS nécessite des démarches complémentaires de la DGEFP*

3.3.1. *La mise au point de la convention avec la CNAV nécessite des échanges et des démarches techniques*

[189] L'expression des besoins formulée par la DGEFP auprès de la CNAV, telle que la mission en a eu connaissance par la CNAV le 27 septembre, ne permet pas de prendre en compte deux particularités réglementaires :

- La formule de calcul de l'effectif annuel moyen telle qu'elle est spécifiée n'exclut du calcul de l'effectif que les salariés en contrat de professionnalisation, alors que l'article L. 1111-3 du code du travail impose d'exclure également les apprentis, les CIE et les CAE. Ces différentes catégories de salariés sont pourtant identifiables dans la DADS.
- Un taux de CSA réduit de 48 % est appliqué sur les établissements situés en Alsace et en Moselle⁶⁰. Cela supposerait d'isoler la masse salariale des établissements situés dans ces trois départements, afin que le contrôle du montant de la CSA puisse tenir compte de cette réduction. Or, les données demandées par la DGEFP sont constituées au niveau de l'entreprise, sans mention des établissements alsaciens et mosellans.

Recommandation n°12 : Achever la définition de l'extraction de données demandée à la CNAV sur les DADS 2011, en apportant les corrections nécessaires pour tenir compte des dispositions légales : application du dispositif transitoire par branche, application d'un taux différencié en Alsace-Moselle.

[190] La notion d'alternants impose une évolution de la norme des DADS que la DGEFP n'a pas aujourd'hui compétence à formuler elle-même dans l'état actuel des textes.

- La version des DADS utilisée pour l'année 2011 ne permet pas d'identifier les salariés en VIE et en CIFRE. Cette indisponibilité ne représente pas une difficulté si elle est circonscrite à l'année 2011, car la définition du taux d'alternants intégrant les VIE et les CIFRE ne s'applique qu'à partir de l'année 2012.
- En revanche, pour disposer de données 2012 tenant compte des VIE et des CIFRE, il serait nécessaire de modifier la norme des DADS. Or, les demandes d'évolution de la norme des DADS doivent être décidées par la commission de la norme, qui assure la maîtrise d'ouvrage régulière de la norme et dont la DGEFP n'est pas membre. Pour que cette évolution puisse être apportée à la DADS, il serait nécessaire, soit que la DGEFP adhère à la convention de gestion de la norme pour devenir membre de la commission, ou que la demande d'évolution soit portée par un autre membre de la commission, par exemple la DGFIP. À la date du 7 octobre, aucune démarche en ce sens ne semble avoir été entreprise.
- Cette demande d'évolution devra être portée dans le cadre du calendrier de référence de maintenance de la norme, qui prévoit notamment que les évolutions ne peuvent plus être apportées à la norme au-delà du mois de mai 2012 pour avoir un effet en 2013.

Recommandation n°13 : Engager les démarches nécessaires en vue de l'évolution de la norme des DADS pour l'exercice 2012, soit en faisant porter ces demandes par un membre

⁶⁰ L'article 230 H du CGI relatif à la CSA dispose en effet que l'article 230 B s'applique également à la CSA. Or l'article 230 B dispose que le taux de la taxe d'apprentissage (et, du fait du renvoi de l'article 230 H, de la CSA) est réduit pour les établissements situés en Alsace et en Moselle, quel que soit le siège du principal établissement de l'entreprise. L'article R. 6261-13 dispose que le taux est réduit au montant du quota de la taxe d'apprentissage. En appliquant ces dispositions à la CSA, le taux est donc réduit de 48 %.

actuel de la commission de la norme, soit en engageant une procédure d'adhésion de la DGEFP à la convention de gestion de la norme.

3.3.2. Les modalités de suivi du dispositif transitoire restent à définir concernant les accords de branche

- [191] Tenir compte du dispositif transitoire dans le cadre du contrôle de la CSA suppose que :
- la progression annuelle du nombre d'alternants dans les entreprises de plus de 250 salariés prévue par l'accord de branche soit connue et puisse être contrôlée, ce qui nécessite de suivre le nombre d'alternants dans les entreprises de plus de 250 salariés pour les branches qui auront conclu de tels accords ;
 - le rattachement de chaque entreprise pouvant être assujettie à la CSA à la branche puisse être établi.
- [192] Or, la possibilité d'un contrôle de la progression du nombre d'alternants dans les entreprises de plus de 250 salariés prévue par un accord de branche est incertaine.
- [193] Un même accord de branche relatif à la progression de l'effectif alternant peut s'appliquer à plusieurs conventions collectives ; chaque accord de branche définira le périmètre des conventions collectives auxquelles il s'applique. Ce n'est donc qu'une fois qu'un accord de branche est conclu que le suivi de l'effectif alternant de la branche peut être structuré. Dès lors, si l'accord de branche est conclu trop tard dans l'année, il ne sera plus possible de mesurer l'effectif alternant de référence, par rapport auquel serait mesurée la progression.
- [194] La CNAV ne peut déterminer à partir de la DADS une convention collective applicable à un établissement, et, *a fortiori*, à une entreprise multi-établissements : l'identification de la convention collective (IDCC) est en effet attachée aux salariés. En revanche, la CNAV peut mentionner, pour chaque entreprise, les IDCC déclarées, avec, en regard, pour chaque IDCC, l'effectif en équivalent temps plein.
- [195] L'application de l'article L. 2261-2 du code de travail conduirait à identifier l'entreprise à la convention collective principale⁶¹. Sur ces bases, les données par entreprises sur le quota d'alternants pourraient, après rattachement des entreprises aux branches, permettre un suivi du respect des accords de branche.
- [196] Ce dispositif de suivi pose deux problèmes :
- sa lourdeur et sa faisabilité n'ont pas été évaluées, alors qu'il suppose de classer par branches 7000 entreprises sur la base des effectifs ETP d'IDCC identifiés, puis de calculer le taux d'alternants par branches à partir des effectifs annuels moyens de salariés et des effectifs d'alternants sur les entreprises de ces branches ;
 - en tout état de cause, l'application de ce dispositif supposerait un suivi des accords de branche prévus par la loi à cette fin, afin d'établir une table de correspondance entre les IDCC et l'accord de branche. Ce suivi des accords supposerait que la DGEFP se rapproche de la DGT⁶², ce qui, à la date du 29 septembre⁶³, n'avait pas été fait.

⁶¹ Article L. 2261-2 : « La convention collective applicable est celle dont relève l'activité principale exercée par l'employeur. En cas de pluralité d'activités rendant incertaine l'application de ce critère pour le rattachement d'une entreprise à un champ conventionnel, les conventions collectives et les accords professionnels peuvent, par des clauses réciproques et de nature identique, prévoir les conditions dans lesquelles l'entreprise détermine les conventions et accords qui lui sont applicables ».

⁶² La DGT suit différents dispositifs de branches, comme les accords de branche sur la pénibilité du travail, l'emploi des seniors, ou l'égalité entre les hommes et les femmes.

⁶³ Date de l'entretien entre la mission et la DGT.

Recommandation n°14 : Définir avec la DGT les modalités de suivi des accords de branche sur le progrès de l’alternance afin de pouvoir suivre le respect des accords de branche.

3.3.3. L’accès des services de la DGEFP aux données des DADS suppose des démarches auprès de la CNIL qui n’avaient pas été engagées début octobre

[197] La rédaction du nouvel article L. 6252-4-1 du code du travail habilite les services de contrôle de la DGEFP à accéder aux données sociales permettant de contrôler les déclarations relatives à la CSA en renvoyant aux procédures *« prévues au chapitre II du titre VI du livre III de la présente partie »*. Ce chapitre comprend notamment un article L. 6362-1 qui dispose que *« les organismes de sécurité sociale (...) communiquent aux agents de contrôle mentionnés à l'article L. 6361-5 les renseignements nécessaires à l'accomplissement de leur mission »*.

[198] Cependant, dès lors que l’exploitation des DADS constitue un traitement automatisé de données à caractère personnel au sens de la loi du 6 janvier 1978 relative à l’informatique, aux fichiers et aux libertés, même si elle ne vise pas à donner aux services de la DGEFP des informations à caractère personnel, elle est soumise aux dispositions de cette loi, ce qui emporte deux conséquences :

- la CNAV, responsable du traitement des DADS, doit, aux termes de l’article 30 de la loi, informer la CNIL des changements apportés à leur traitement que constitue l’extraction pour le compte de la DGEFP ;
- la DGEFP doit effectuer une formalité de son côté auprès de la CNIL, qui peut être soit une procédure de simple déclaration relevant de l’article 23, soit une procédure d’autorisation relevant de l’article 25 (dès lors que le traitement DGEFP repose sur un croisement de fichiers)⁶⁴.

[199] À la date du 7 octobre, la DGEFP n’avait pas effectué ces démarches à la connaissance de la CNAV, la convention avec la CNAV n’étant au demeurant pas finalisée.

Recommandation n°15 : Effectuer auprès de la CNIL les démarches nécessaires pour l’exploitation de ces données.

3.4. Les modalités de mise en œuvre des contrôles nécessitent encore d’importantes précisions

3.4.1. Renvoyées aux dispositions relatives à la formation professionnelle, les suites données au contrôle sont insuffisamment définies et assises juridiquement

[200] En cas de détection, par les services de la DGEFP, d’une absence ou d’une insuffisance du versement au titre de la CSA, la question se pose de savoir sur quelles bases juridiques et selon quelles procédures cette irrégularité peut donner lieu à une mise en recouvrement des sommes dues par la DGFIP. Or, il est incertain que les nouvelles dispositions du code du travail relatives au contrôle de la CSA suffisent à asseoir et à définir les suites données au contrôle.

[201] Le premier alinéa du nouvel article L. 6254-1 définit les procédures et sanctions en cas de contrôle par référence au chapitre II du titre VI du livre III de la sixième partie du code du travail qui précise le déroulement des opérations de contrôle de la formation professionnelle. Ces dispositions prévoient notamment que :

⁶⁴ Relèvent en effet de l’article 25 « les traitements automatisés ayant pour objet : l’interconnexion de fichiers relevant d’une ou de plusieurs personnes morales gérant un service public et dont les finalités correspondent à des intérêts publics différents ; l’interconnexion de fichiers relevant d’autres personnes et dont les finalités principales sont différentes ».

- si une entreprise ne peut justifier de la réalité d'actions de formation financées, ces actions « sont réputées ne pas avoir été exécutées et donnent lieu à remboursement auprès de l'organisme ou de la collectivité qui les a financées » (L. 6362-4). Si ces remboursements n'interviennent pas dans le délai fixé à l'intéressé pour faire valoir ses observations, l'intéressé verse au Trésor public, par décision de l'autorité administrative, une somme équivalente aux remboursements non effectués (article L. 6362-7-1) ;
- le refus de se soumettre aux contrôles prévus à ce chapitre donne lieu à évaluation d'office par l'administration des sommes faisant l'objet des remboursements ou des versements au Trésor public. Cette procédure d'évaluation d'office est définie aux articles R. 6362-1-1 à 6362-7.

[202] L'application de ces dispositions au contrôle de la CSA est toutefois malaisée et il n'est pas garanti qu'elle suffise à établir la compétence des services de la DGEFP à fixer le montant du versement au Trésor public : en effet, la définition des versements au Trésor public n'intervient qu'en cas d'absence de remboursement par l'entreprise d'une action déterminée ou de refus de se soumettre au contrôle. Le contrôle des déclarations des entreprises aux OCTA sur la base des DADS ne relève ni de l'une, ni de l'autre hypothèse.

[203] La référence au chapitre II du titre VI du livre III de la sixième partie du code du travail est d'une part trop imprécise et d'autre part renvoie à des situations trop différentes de celle du contrôle de la CSA pour offrir une base juridique et une définition précise des conditions de contrôle.

[204] Le second alinéa de l'article L. 6252-4-1 dispose que « *à défaut, les entreprises versent au comptable public, par décision de l'autorité administrative, les sommes mentionnées à la seconde phrase du V de l'article 230 H du code général des impôts. Ce versement est recouvré conformément à l'article L. 6252-10 du présent code* ». Ces dispositions ne suffisent pas à définir les suites données au contrôle de la CSA.

- La mise en œuvre du versement au comptable public est conditionnée par la locution « à défaut » en début d'alinéa. Cette locution renvoie à la dernière phrase du précédent alinéa, à savoir que « *aux fins de ce contrôle, les entreprises remettent à ces agents tous documents et pièces justifiant le respect de leur obligation* ». La mise en œuvre du versement au comptable serait donc conditionnée à une absence de transmission de documents par les entreprises, ce qui ne permet pas une mise en œuvre d'un recouvrement par les services fiscaux sur la base du rapprochement entre données déclarées aux OCTA et données des DADS.
- La mise en œuvre de cet alinéa pourrait supposer que l'entreprise est amenée à justifier des écarts entre le versement aux OCTA et les données de la DADS, selon une procédure qui n'est pas définie. La définition d'une telle procédure, qui pourrait inclure notamment une phase contradictoire et la possibilité d'une régularisation amiable de la part de l'entreprise, relève vraisemblablement du niveau législatif et non d'un décret.
- La référence à l'article L. 6252-10 du code du travail est peu éclairante : en effet, cet article, qui porte sur le contrôle des OCTA, des établissements destinataires de fonds de l'apprentissage et des établissements gestionnaires des centres de formation des apprentis, dispose que « *sur décision de l'autorité administrative, les sommes indûment collectées, utilisées ou conservées et celles correspondant à des emplois de fonds non conformes aux obligations résultant du présent livre donnent lieu à un versement d'égal montant au Trésor public. Ce versement est recouvré par le Trésor public selon les modalités ainsi que sous les sûretés, garanties et pénalités applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires* ». L'application de cet article aux redressements opérés par la DGEFP est malaisée.

- [205] Lors de leur rencontre avec la mission le 20 septembre dernier, les services centraux de la DGFIP, compétents en matière d'application des taxes et contributions assises sur les salaires, ont indiqué qu'ils n'avaient pas été consultés par la DGEFP sur le nouveau dispositif de contrôle de la CSA que celle-ci envisageait.
- [206] Ils ont indiqué à la mission que la mise en œuvre de nouvelles procédures de contrôle fiscal relevait en général du niveau législatif mais n'ont pas formulé d'avis sur la compatibilité des dispositions du nouvel article du Code du Travail avec les principes généralement fixés par le Livre des procédures fiscales et les articles du CGI relatifs à la taxe et aux contributions d'apprentissage, en dépit de la demande formulée auprès d'eux par la mission postérieurement à l'entretien.
- [207] Au-delà des questions évoquées ci-dessus, cette consultation pourrait être l'occasion de préciser le dispositif de sanction applicable (les pénalités prévues en cas de versement tardif des contributions dues au Trésor public sont en principe égales à 100% des sommes dues) ainsi que les modalités de traitement des contentieux éventuels sur l'assiette des contributions dans le système envisagé.

Recommandation n°16 : Définir avec la DGFIP les procédures mises en place à la suite de la détection d'écarts entre les déclarations des entreprises aux OCTA et les données des DADS – procédure contradictoire avec l'entreprise, possibilité de régularisation amiable, évaluation d'office de la somme due, mise en recouvrement. Proposer les adaptations législatives nécessaires pour mettre en œuvre ces procédures.

3.4.2. La mise en œuvre de ce contrôle de deuxième niveau est difficile

- [208] Quels que soient les problèmes soulevés par la procédure envisagée du point de vue juridique et des liens avec les services fiscaux, le développement d'une telle activité de contrôle des déclarations des entreprises au titre de la CSA par les services de contrôle de l'emploi pourrait être obéré par l'organisation actuelle de la collecte et des procédures de contrôle des OCTA.

3.4.2.1. La procédure envisagée par la DGEFP n'évoque pas les tâches supplémentaires incombant à l'échelon national (la MOC)

- [209] Le schéma procédural envisagé par la DGEFP semble faire largement intervenir les DIRECCTE et n'évoque pas les tâches de l'échelon national que le schéma envisagé devra fortement impliquer.
- Il est vraisemblable que les entreprises redevables de la CSA, dont le nombre est évalué à 7000 environ relèveront dans leur grande majorité d'OCTA nationaux⁶⁵ : le contrôle de deuxième niveau de ces déclarations incombera donc à la MOC, dont les effectifs actuels sont limités à une dizaine d'ETP.
 - Il n'est pas possible d'identifier à travers PACTOLE tel qu'il est conçu aujourd'hui les OCTA où les redevables assujettis s'acquittent de leurs obligations ; les données relatives aux entreprises ne figurent pas dans PACTOLE et les versements des entreprises peuvent s'effectuer à tous les niveaux, dans l'OCTA national ou régional de leur choix, et être répartis entre plusieurs OCTA. La donnée est pourtant indispensable pour l'organisation du plan de contrôle des SRC.

⁶⁵ Ou sinon d'OCTA relevant du champ de compétence de la DIRECCTE d'Ile-de-France.

[210] Un arrêté en date du 28 novembre 2011 fixe de nouvelles obligations d'informations aux OCTA, à faire figurer dans leurs ECR : numéro SIREN des entreprises assujetties (à la TA et ayant plus de 250 salariés, même si le texte ne le précise pas), nom ou raison sociale, masse salariale brute annuelle déclarée par l'entreprise, effectif total annuel moyen, effectif annuel moyen des alternants, montant de la CSA versé. Ces données devront être croisées avec les données de la CNAV issues des DADS. Les contraintes matérielles et informatiques que peut soulever la gestion semi manuelle au niveau central du suivi des obligations de 7 000 entreprises et la répartition de leur contrôle entre les SRC ne doivent pas être sous-estimées.

[211] Un tel échelon de centralisation de la gestion et de l'organisation des contrôles apparaît également nécessaire pour assurer le suivi des accords de branche, les résultats constatés année après année dans ces branches et la diffusion de ces informations aux DIRECCTE ainsi qu'aux différentes branches.

[212] Ainsi, le dispositif de contrôle envisagé laisse de nombreuses questions sans réponse : Les services de la DGEFP auront-ils le temps de réaliser ces tâches de centralisation ? Les SRC pourront-ils assurer les contrôles souhaités en temps réel ? Auront-ils la formation requise pour assurer ces contrôles qui nécessitent une certaine technicité ? Pourront-ils se coordonner au cas où les entreprises relèvent de plusieurs OCTA ? Selon quelles modalités ?

Recommandation n°17 : Définir les procédures de traitement par la DGEFP à l'échelon central des déclarations des entreprises aux OCTA, remontées via les ECR.

3.4.2.2. L'extension à la contribution au développement de l'apprentissage et à la taxe d'apprentissage du dispositif de contrôle envisagé pour la contribution supplémentaire à l'apprentissage n'a pas été envisagé

[213] Le dispositif de contrôle en cours d'élaboration est limité, dans son objet, à la CSA, qui ne représente que 2,4 % du produit des trois taxes finançant l'apprentissage. Aucun renforcement du contrôle de second niveau n'est prévu concernant la déclaration et le versement de la TA et de la CDA. L'instauration par le législateur d'une habilitation des services de contrôle de la DGEFP à contrôler les déclarations des entreprises est exclusivement liée à la réforme de la CSA.

[214] Pour autant, les informations relatives à la CSA constituent, pour certaines d'entre elles, des informations constitutives du calcul de la TA et de la CDA – notamment la masse salariale. Dès lors, le renforcement du contrôle de deuxième niveau aurait pu permettre d'opérer un contrôle de la TA sur des éléments qui ne font actuellement pas l'objet d'un contrôle.

Recommandation n°18 : Etudier les possibilités d'extension à la TA et à la CDA du dispositif de contrôle envisagé jusqu'ici pour la seule CSA.

Conclusion

[215] Le champ de la mission était restreint à l'analyse du dispositif de contrôle prévu par la DGEFP pour la mise en place du bonus-malus de la CSA. Le recouvrement de la CSA étant réalisé dans le même dispositif que celui de la taxe d'apprentissage et de la contribution au développement de l'apprentissage, la mission a été conduite à étudier les modalités d'assiette, de contrôle et de recouvrement de l'ensemble des sommes dues au Trésor public.

[216] La mission tire de son étude trois types de conclusions :

1. Le dispositif envisagé par la DGEFP pour le contrôle du bonus-malus appelle des actions complémentaires, parfois urgentes :

- Acheter la définition de l'extraction de données demandée à la CNAV sur les DADS 2011.
- Effectuer auprès de la CNIL les démarches nécessaires pour l'exploitation de ces données.
- Engager les démarches nécessaires en vue de l'évolution de la norme des DADS pour l'exercice 2012, soit en faisant porter ces demandes par un membre actuel de la commission de la norme soit en engageant une procédure d'adhésion de la DGEFP à la convention de gestion de la norme.
- Définir les procédures de transmission à la DGEFP des déclarations des entreprises aux OCTA.
- Définir avec la DGT les modalités de suivi des accords de branche sur le progrès de l'alternance afin de pouvoir suivre le respect des accords de branche.
- Définir avec la DGFIP les procédures mises en place à la suite de la détection d'écarts entre les déclarations des entreprises aux OCTA et les données des DADS – procédure contradictoire avec l'entreprise, possibilité de régularisation amiable, évaluation d'office de la somme due, transmission à la DGFIP pour mise en recouvrement. Proposer les adaptations législatives nécessaires pour mettre en œuvre ces procédures.

2. Des mesures organisationnelles peuvent et doivent être prises pour améliorer la collecte et renforcer le contrôle des trois taxes de l'apprentissage

- Réaliser une cartographie et une analyse des risques dans l'activité de collecte au sein de la DGEFP, afin de prioriser les contrôles, et d'adapter les moyens aux missions de contrôle ainsi définies. Une attention particulière devra être accordée à la MOC, en charge du contrôle de la moitié de la taxe d'apprentissage, et du SRC d'Ile-de-France, en charge du contrôle de plus de 22% de la collecte totale.
- Prévoir et organiser un contrôle plus systématique par la DGFIP du fonctionnement fiscal et comptable des OCTA, en ce qui concerne la collecte des taxes et dépenses libératoires reversées au Trésor public.
- Préciser et uniformiser le contenu des formalités déclaratives des entreprises auprès des OCTA et la nature des pièces justificatives à conserver et fournir à ceux-ci.

3. Des réformes structurelles, de nature réglementaire et législative, paraissent indispensables à moyen terme. A cet égard, la mission souscrit aux différentes mesures préconisées par les précédents rapports d'inspection.

- Modifier les procédures d'habilitation des OCTA, en généralisant la procédure d'agrément et n'autorisant plus l'habilitation par voie de simples conventions.
- Relever les seuils de collecte existants pour les OCTA faisant l'objet d'agrément et étendre l'application de ces seuils de collecte à l'égard des OCTA ne faisant pas l'objet d'un agrément (OCTA consulaires et OCTA habilités par simple convention, s'ils sont maintenus).

- Etudier la possibilité de faire du FPSPP la tête de réseau des OCTA, en charge de missions d'appui, d'animation, de coordination, et d'évaluation de l'efficacité des dispositifs d'alternance (effets sur l'emploi des jeunes et leur qualification).
- Rendre obligatoire un dispositif de contrôle interne dans les OCTA.
- Limiter à un seul OCTA (de leur choix) la possibilité pour les entreprises de s'acquitter de leurs obligations fiscales et de leurs versements libératoires.
- Préciser les obligations, le contenu et le champ de contrôle des OCTA sur les déclarations des entreprises et leurs versements libératoires.
- Préparer et adopter un plan comptable applicable aux OCTA.
- Établir et diffuser par voie électronique aux OCTA les listes d'établissements autorisés à percevoir les versements libératoires des entreprises.
- Mettre en place un système de contrôle intégré et automatisé de l'assiette et du respect par les entreprises de leurs obligations fiscales à partir des DADS ou de tout autre support déclaratif.

[217] Au vu des calculs réalisés en 2005 pour une mission inter-inspections, il apparaît que le transfert du contrôle aux URSSAF serait trop coûteux (9 % du produit des trois taxes). En revanche, le transfert de tout ou partie de la collecte aux URSSAF demeure une option à étudier, mais elle doit être replacée dans une réflexion globale sur le financement de l'apprentissage et l'emploi des fonds. En effet, les caractéristiques du dispositif de collecte s'expliquent largement par le souci de respecter la liberté d'affectation des entreprises concernant leurs dépenses libératoires de la taxe d'apprentissage, dans l'objectif de développer le lien direct école-emploi. Cependant, l'efficacité de ce dispositif n'est pas avérée, et paraît difficile à mesurer.

[218] Il conviendrait de s'interroger notamment :

- sur la caractérisation précise de la nature des flux financiers de l'apprentissage, en partant notamment des besoins et des comptes d'un CFA⁶⁶ ;
- sur le contrôle des modalités de répartition des fonds par les OCTA et de leur efficacité, en coordination avec les services de l'éducation nationale ;
- sur le pilotage national et régional de cette politique, afin d'associer les différents acteurs, notamment les régions et les branches, à sa gouvernance globale.

Laurence ESLOUS

Claire SCOTTON

Yann-Gaël AMGHAR

⁶⁶ Le Conseil national de la formation tout au long de la vie (CNFPTLV) souligne les incertitudes concernant les sommes versées aux CFA. Il a pu établir dans son rapport de novembre 2010 sur « les effectifs et le financement de l'apprentissage en 2008 » que les versements des OCTA aux CFA, tels qu'ils sont enregistrés dans leurs comptes administratifs, avaient largement excédé les sommes figurant à ce titre dans le jaune sur la base des données de PACTOLE.

Les recommandations de la mission

N°	Recommandations	Autorité responsable	Echéance
1	Faire remonter via les ECR des informations sur l'ensemble des entreprises assujetties à la TA (effectif annuel moyen, montants de TA, CDA et CSA versés) et sur les établissements bénéficiaires des dépenses libératoires de la taxe d'apprentissage (niveau et types de formation). Ces données devront être analysées par la DGEFP afin de déterminer les effets redistributifs des dépenses libératoires de la taxe d'apprentissage	DGEFP	
2	Limiter le choix de chaque entreprise à un seul organisme collecteur de la taxe d'apprentissage. Étendre et rehausser le seuil minimum de collecte	DGEFP	
3	Étudier la possibilité de créer une tête de réseau des organismes collecteurs, qui jouerait un rôle d'appui, d'animation, de coordination et d'évaluation, et de confier ce rôle le cas échéant au fonds paritaire de sécurisation des parcours professionnels (FPSPP).	DGEFP	
4	Établir un plan comptable pour les OCTA	DGEFP	
5	Dans l'hypothèse d'un maintien du dispositif de collecte aux OCTA, et au-delà du renforcement des obligations de contrôle prévues dans le cadre de la réforme du bonus-malus, étendre les obligations des OCTA en matière de contrôle des obligations fiscales des entreprises et des dépenses libératoires, en renforçant l'éventail de sanctions (administratives, civiles et pénales) et leur utilisation par les services de contrôle de l'Etat en cas de manquement	DGEFP – DGFIP	
6	Simplifier les modalités de diffusion des listes d'établissements bénéficiaires	DGEFP	
7	Compléter le guide méthodologique de contrôle des OCTA d'une évaluation de la stratégie des OCTA en termes de positionnement et d'emploi des fonds	DGEFP	
8	Réaliser une cartographie des risques sur l'ensemble des missions de contrôle en général, et sur les fonds de l'apprentissage en particulier, prioriser les contrôles en conséquence, et adapter les moyens des services de contrôle aux enjeux	DGEFP	
9	Modifier le code du travail afin de permettre à la MOC ou au SRC d'Ile-de-France de bénéficier du concours d'autres SRC sur certains contrôles d'OCTA	DGEFP	
10	Réévaluer l'option d'un transfert de la collecte aux URSSAF dans le cadre d'une réflexion d'ensemble sur le financement de l'apprentissage et l'emploi des fonds.	DGEFP – ACOSS	
11	Revoir les modalités de calculs de la CSA : - afin de rendre son barème incitatif pour toutes les entreprises, quelle que soit leur taille et leur distance au taux cible d'alternants de 4 % ; - afin d'éviter des effets de seuil dés-incitatifs, en remplaçant à terme le calcul du malus de la CSA (aujourd'hui basé sur	DGEFP	

	un taux appliqué à la masse salariale) par un montant fixe par alternant manquant.		
12	Achever la définition de l'extraction de données demandée à la CNAV sur les DADS 2011, en apportant les corrections nécessaires pour tenir compte des dispositions légales : application du dispositif transitoire par branche, application d'un taux différencié en Alsace-Moselle.	DGEFP	
13	Engager les démarches nécessaires en vue de l'évolution de la norme des DADS pour l'exercice 2012, soit en faisant porter ces demandes par un membre actuel de la commission de la norme, soit en engageant une procédure d'adhésion de la DGEFP à la convention de gestion de la norme.	DGEFP	
14	Définir avec la DGT les modalités de suivi des accords de branche sur le progrès de l'alternance afin de pouvoir suivre le respect des accords de branche	DGEFP – DGT	
15	Effectuer auprès de la CNIL les démarches nécessaires pour l'exploitation de ces données	DGEFP	
16	Définir avec la DGFIP les procédures mises en place à la suite de la détection d'écarts entre les déclarations des entreprises aux OCTA et les données des DADS – procédure contradictoire avec l'entreprise, possibilité de régularisation amiable, évaluation d'office de la somme due, mise en recouvrement. Proposer les adaptations législatives nécessaires pour mettre en œuvre ces procédures.	DGEFP – DGFIP	
17	Définir les procédures de traitement par la DGEFP à l'échelon central des déclarations des entreprises aux OCTA, remontées via les ECR.	DGEFP	
18	Etudier les possibilités d'extension à la TA et à la CDA du dispositif de contrôle envisagé jusqu'ici pour la seule CSA	DGEFP	

Lettre de mission



MINISTÈRE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTÉ
MINISTÈRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS,
DE LA FONCTION PUBLIQUE ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT

Les Directeurs des Cabinets

Nos Réf. : cab/OV/VLN/ D11008596

PARIS, LE 23 MAI 2011

à

Monsieur le Chef de l'inspection
général des affaires sociales

Monsieur le Chef de l'inspection générale des
finances

La collecte des fonds destinés à l'apprentissage obéit à des circuits complexes et distincts selon les contributions : taxe d'apprentissage, contribution supplémentaire à l'apprentissage, contribution au développement de l'apprentissage.

Les entreprises assujetties à la taxe d'apprentissage peuvent s'en acquitter soit :

- via des dépenses dites « libératoires », effectuées obligatoirement par l'intermédiaire d'un organisme « collecteur - répartiteur » agréé (OCTA) ;
- en versant au Trésor public si les versements n'ont pas été faits *via* l'OCTA. Il s'agit dans ce cas d'un versement de régularisation majoré d'une pénalité.

La contribution supplémentaire à l'apprentissage de 0,1% est due par les entreprises de 250 salariés et plus qui ne respectent pas le quota d'alternants, aujourd'hui fixé à 3% des salariés ; elle est affectée au fonds national de développement et de modernisation de l'apprentissage (FNDMA) via les OCTA.

Enfin, la contribution au développement de l'apprentissage (0,18% de la masse salariale) est versée aux OCTA, qui la reversent ensuite au Trésor public. Elle est destinée à financer la politique régionale de formation et alimente directement les Fonds régionaux de l'apprentissage et de la formation professionnelle.

Plusieurs réformes ont tenté de remédier à un certain nombre d'insuffisances structurelles du dispositif de collecte et de répartition de ces taxes, avec pour objectifs la simplification de l'appareil de collecte, la mise en œuvre de mesures de nature à améliorer la transparence du système et à une meilleure allocation des ressources en faveur de l'apprentissage.

Il subsiste toutefois un déficit de contrôle sur le recouvrement et l'utilisation de ces moyens, qui apparaît particulièrement problématique en ce qui concerne la contribution supplémentaire de 0,1%, créée par la loi relative à l'orientation et à la formation tout au long de la vie de 2009. Son affectation au Fonds national de développement et de modernisation de l'apprentissage pour le financement des contrats d'objectifs et de moyens régionaux devait permettre de mieux suivre le recouvrement et l'affectation de cette surtaxe, objectif qui paraît aujourd'hui loin d'être atteint ; en particulier, le taux de recouvrement effectif de cette surtaxe paraît très faible.

127 RUE DE GRENNELLE – 75007 PARIS
TÉLÉPHONE : 01 44 38 38 38 – TÉLÉCOPIE : 01 44 38 20 10

139 RUE DE BERCY - 75012 PARIS
TÉLÉPHONE : 01 40 04 04 04

1/3

.../...

Les OCTA n'assurent qu'un contrôle partiel sur l'identification des entreprises entrant dans le champ de la surtaxe et ne disposent d'aucun moyen de vérification des quotas d'alternant sur les déclarations qui leur sont présentées par les employeurs. Les services de contrôle de l'État (DGFIP et DGEFP) ne sont donc pas aujourd'hui pas en mesure d'assurer un réel contrôle des entreprises déclarantes sur la base des remontées d'informations des OCTA.

Une des mesures décidées dans le cadre du Plan Emploi en faveur de l'alternance présenté par le Président de la République à Bobigny le 1^{er} mars 2011 est de moduler, pour les entreprises de 250 salariés et plus, cette surtaxe apprentissage selon la taille des entreprises et en fonction de la part d'alternants parmi les salariés, avec la mise en place d'un système de bonus en cas de dépassement du quota, qui serait relevé à 4%.

La réussite de cette mesure importante du Plan Emploi suppose une amélioration du système de contrôle pour garantir le recouvrement de la surtaxe et son affectation aux entreprises pour encourager l'embauche de jeunes en alternance. Le cinquième Conseil de modernisation des politiques publiques de mars dernier a pour cette raison décidé d'inclure cette réflexion dans le cadre de la Révision générale des politiques publiques, en y consacrant une nouvelle mesure spécifique, qui devra être rapidement mise en œuvre.

Votre mission s'inscrit dans ce contexte et consiste à rechercher les pistes d'amélioration de la procédure de recouvrement et de suivi de la contribution supplémentaire à l'apprentissage.

Vous pourrez à ce titre examiner, à titre non exhaustif, les pistes suivantes.

Les OCTA pourraient d'abord systématiser la mise en œuvre de contrôles de cohérence (mise en place de modalités de contrôle interne), les services du ministère de l'emploi effectuant parallèlement un contrôle sur la manière dont les OCTA s'acquittent de cette obligation dans le cadre du contrôle administratif.

Un contrôle à deux niveaux pourrait être également envisagé :

- l'identification des entreprises dans le champ de la surtaxe les organismes collecteurs étant tenus de transmettre régulièrement aux services de l'État un état nominatif des entreprises assujetties à la surtaxe ;
- les services de l'État, en disposant des déclarations annuelles des salaires (DADS) des entreprises, et s'il était avéré que les listes d'alternants annexées à ces DADS soient fiables, pourraient être en mesure d'effectuer un contrôle de cohérence par croisement de fichiers.

Vous pourrez enfin étudier dans quelle mesure le recouvrement de cette surtaxe pourrait être transféré à d'autres acteurs que les OCTA.

Vous travaillerez en coordination étroite avec la direction générale des finances publiques, la délégation générale à l'emploi et à la formation professionnelle et ses services déconcentrés, la direction du budget, voire avec des OCTA représentatifs du secteur.

.../...

Vous voudrez bien nous remettre, au plus tard le 15 septembre 2011, un rapport de mission incluant des préconisations répondant aux exigences ainsi exposées lors du dernier Conseil de modernisation des politiques publiques.



Marguerite BERARD-ANDRIEU



Didier BANQUY

Liste des personnes rencontrées

Cabinet du ministre du travail, de l'emploi et de la santé

Antoine FOUCHER, conseiller technique Marché du travail - sécurisation des parcours professionnels

Stéphane RÉMY, conseiller technique Développement des emplois et des compétences, formation professionnelle

Cabinet du ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat

Gautier BAILLY, conseiller synthèse budgétaire et emploi

Cabinet du ministre chargé de l'apprentissage et de la formation professionnelle auprès du ministre du travail, de l'emploi et de la santé

Anne-Sophie GROUCHKA-SOUHAITÉ, directrice du cabinet

Pierre KOCH, conseiller chargé des relations avec les régions et du financement de l'alternance et de l'apprentissage

Direction générale de l'emploi et de la formation professionnelle (DGEFP)

Marie MOREL, sous-directrice politiques de formation et du contrôle

Bernard DREANO, chef de la mission organisation des contrôles

Frédérique RACON, adjointe au chef de la mission politiques de formation et de qualification

Direction générale des finances publiques (DGFIP)

Maxime GAUTHIER, chef du service de la gestion fiscale

Régine DUPUY, chef du bureau animation de la fiscalité des professionnels

Charles MARIVAIN, inspecteur divisionnaire, bureau animation de la fiscalité des professionnels

Direction générale du travail (DGT)

Annelore COURY, sous-directrice des relations individuelles et collectives du travail

Olivier PETIT, adjoint au chef du bureau des relations collectives du travail

Olivier BARRAT, chef de section, bureau des relations collectives du travail

Direction du budget

François DESMADRYL, chef du bureau de l'emploi et de la formation professionnelle

ACOSS

Pierre RICORDEAU, directeur

Benjamin FERRAS, directeur de cabinet

Camille BROUARD, direction de la réglementation, du recouvrement et du service

Samuel ZAPATA, cellule partenaires

Anne-Laure ZENNOU, direction des statistiques

CNAV

Vital FAUCHEUX, centre national de transfert de données sociales

Conseil national de la formation professionnelle tout au long de la vie (CNFPTLV)

Françoise AMAT, secrétaire générale

Carole ABOAF, conseillère technique apprentissage

Chambre régionale de commerce et d'industrie (CRCI) de Paris – Ile de France et chambre de commerce et d'industrie de Paris (CCIP)

Raphaël FAUCQUEMBERGUE, responsable département des grandes entreprises

Marie-Pierre KIFFER, juriste

Luc LESAGE, service comptabilité des taxes

Xavier LUND, responsable de la taxe d'apprentissage à la CRCI Paris-Ile de France

Jean-François MAZALTARINE, directeur DFC

Ghislaine MIEJA, adjointe au responsable comptable

Lysiane PROVIN-LAGARDE, responsable du traitement de la taxe d'apprentissage

Personnalités qualifiées

Philippe DOLE, inspecteur de l'IGAS

Christian LENOIR, inspecteur de l'IGAS

Annexe 1 : Les effectifs et le financement de l'alternance

- [219] La contribution supplémentaire à l'apprentissage (CSA) vise à « sanctionner » les entreprises de plus de 250 salariés qui ne respectent pas un certain pourcentage d'alternants, déterminé en rapportant aux effectifs totaux de l'entreprise le nombre de salariés en contrat d'apprentissage, en contrat de professionnalisation, ainsi que les conventions industrielles de formation par la recherche (CIFRE) et les volontaires internationaux en entreprise (VIE).
- [220] Il a donc paru utile à la mission de dresser à partir des données publiques disponibles un panorama des dispositifs d'alternance, afin d'éclairer le contexte dans lequel s'inscrit la mise en œuvre de la contribution supplémentaire à l'apprentissage et du bonus - malus instauré par la loi de finances rectificative du 29 juillet 2011.
- [221] En raison de l'importance limitée des CIFRE et VIE⁶⁷ dans le nombre d'alternants, la présente annexe se concentre sur la présentation des contrats d'apprentissage et de professionnalisation, dont le développement est principalement visé par le plan de développement de l'alternance annoncé le 1^{er} mars 2011 par le Président de la République, fixant l'objectif de 800 000 alternants en 2015 ainsi que l'accord national interprofessionnel conclu le 8 juin 2011 et la loi dite Cherpion du 28 juillet 2011 pour le développement de l'alternance et la sécurisation des parcours professionnels.
- [222] Après une présentation des caractéristiques des contrats d'apprentissage et de professionnalisation, la présente annexe évalue la dépense totale en faveur de l'alternance puis souligne la complexité des circuits de financement de l'apprentissage qui rend délicate l'appréhension des efforts financiers faits par les principaux financeurs de cette politique.

⁶⁷ Les CIFRE et VIE sont effectivement en nombre très limités. En 2011, selon le site de l'association nationale de la recherche et de la technologie (ANRT), 1 300 conventions CIFRE ont été signées. Quant aux VIE, 2 000 à 3 000 jeunes entreraient chaque année dans ce dispositif selon Pôle emploi.

1. LES PRINCIPALES CARACTERISTIQUES DES CONTRATS D'APPRENTISSAGE ET DES CONTRATS DE PROFESSIONNALISATION⁶⁸

1.1. Deux dispositifs juridiques auxquels recourent des publics et des employeurs assez différenciés

1.1.1. Deux dispositifs distincts dans leurs finalités et leur cadre institutionnel

[223] Le contrat d'apprentissage relève de la formation initiale et le contrat de professionnalisation de la formation professionnelle continue.

[224] Cette différence de positionnement ressort clairement de l'accord national interprofessionnel de décembre 2003 sur la formation professionnelle (transposé dans la loi du 4 mai 2004 relative à la formation professionnelle tout au long de la vie et au dialogue social) qui a institué le contrat de professionnalisation⁶⁹. Les partenaires sociaux ont voulu alors marquer une nette frontière entre ce nouveau contrat et l'apprentissage qui s'inscrit dans une logique de poursuite de formation initiale *«selon un programme préétabli par des procédures nationales»*. *«Le contrat de professionnalisation est pour les jeunes une formule de formation utilisée lorsque les possibilités de recours à l'apprentissage ou aux voies scolaires de formation ne sont pas réunies»*.

[225] Le contrat d'apprentissage s'adresse aux jeunes de 16 à 25 ans révolus ayant satisfait l'obligation scolaire comme prolongement de la formation initiale. L'apprenti suit une formation générale, théorique et pratique en vue d'acquérir une qualification professionnelle sanctionnée par un diplôme de l'enseignement professionnel ou technologique, un titre d'ingénieur ou un titre répertorié par le répertoire national des certifications professionnelles prévu à l'article L. 335-6 du code de l'éducation (RNCP). Le dispositif d'habilitation des organismes de formation et de reconnaissance des titres relève de la responsabilité du Ministère de l'éducation nationale.

[226] Le contrat de professionnalisation est, quant à lui, un dispositif paritaire d'insertion en alternance commun aux jeunes et aux adultes demandeurs d'emploi âgé de 26 ans ou plus, relevant de la formation professionnelle continue. Il est proposé à son bénéficiaire d'acquérir une qualification enregistrée dans le RNCP, ou reconnue dans les classifications d'une convention collective nationale, ou figurant sur une liste établie par la commission paritaire nationale de l'emploi (CPNE) d'une branche professionnelle. La gestion du dispositif relève de la négociation collective et repose sur les fonds de la professionnalisation des OPCA.

⁶⁸ Les sources utilisées sont principalement deux documents publiés par la DARES : DARES Analyses N°028 avril 2011 Le contrat de professionnalisation en 2010 et DARES Analyses N° 010 février 2011 L'apprentissage en 2009 de façon à pouvoir comparer selon une grille homogène les données concernant les contrats d'apprentissage et les contrats de professionnalisation. En outre seules les sources DARES sont mobilisées dans la présentation de l'alternance faite en annexe de la loi de finances.

Mais les statistiques les plus précises sur l'apprentissage sont publiées par l'éducation nationale (DEPP) à partir des données des centres de formation d'apprentis. Ces informations n'ont été utilisées que ponctuellement dans le bilan ici présenté.

Les sources utilisées par la DARES pour la confection de ces statistiques (qui ont varié au cours du temps) sont les suivantes : les données concernant les contrats de professionnalisation sont issues de l'extranet « Extrapro » servi par les organismes collecteurs des fonds de la formation professionnelle (OPCA) ; les données concernant les entrées en contrats d'apprentissage sont issues de l'extranet « Ariane », dont les informations sont servies par les chambres consulaires qui sont chargées de l'enregistrement des contrats d'apprentissage dans le secteur privé.

⁶⁹ Le contrat de professionnalisation, s'est alors substitué aux anciens contrats en alternance : contrats de qualification jeunes et adultes, contrat d'adaptation et contrat d'orientation.

[227] Le statut salarial des jeunes concernés est régi par des dispositions différentes du code du travail, tant en termes de revenus salariaux, de durée des contrats qu'en ce qui concerne les droits à formation :

- les jeunes de moins de 26 ans en contrat de professionnalisation perçoivent, sauf dispositions conventionnelles plus favorables, un salaire compris entre 55 % et 80 % du Smic. Son montant est fonction de l'âge et du niveau de formation. Les rémunérations des jeunes en contrat d'apprentissage varient de 25 % du SMIC pour les 16-17 ans au cours de la première année du contrat à 78 % du SMIC pour les plus de 20 ans à compter de la troisième année ;
- le contrat de professionnalisation peut être conclu pour une durée de 6 à 12 mois, voire dans certains cas 24 mois : la durée moyenne du contrat de professionnalisation était de 14 mois en 2010 (15 mois en 2009) d'après la DARES. Le contrat d'apprentissage est conclu pour une durée de 1 à 3 ans ; 78 % des bénéficiaires de contrats d'apprentissage bénéficient d'un contrat d'une durée supérieure à 1 an, 49 % ont une durée de contrat égale ou supérieure à 24 mois ;
- le nombre d'heures de formation dispensées est sensiblement différent :
 - la part de la formation pour un contrat de professionnalisation doit être comprise entre 15 et 25 % de la durée du CDD sans être inférieure à 150 heures ; en moyenne, d'après les données collectées par la DARES, la durée est de 648 heures par contrat, dont 623 heures d'enseignements généraux, technologiques et professionnels ;
 - le temps de formation donnée en centre de formation d'apprentis (CFA) ne peut pas être inférieur à 400 heures par an en moyenne sur la durée du contrat et peut être augmenté jusqu'à 750 heures en fonction du diplôme ou du titre homologué préparé.

[228] Les contrats d'apprentissage peuvent être proposés par des employeurs du secteur public comme du secteur privé. Les contrats de professionnalisation ne sont proposés que par des employeurs du secteur privé.

1.1.2. La différenciation des publics bénéficiaires reflète ces finalités distinctes

[229] Plusieurs caractéristiques différencient le public des apprentis et celui des contrats de professionnalisation.

[230] Alors que le public des apprentis est à plus des deux tiers masculin (67,8 % des entrées du secteur marchand en 2009), les hommes ne représentent que la moitié des bénéficiaires de moins de 26 ans des contrats de professionnalisation (49,4 % la même année).

[231] Le public bénéficiaire des contrats de professionnalisation comprend une nette majorité de moins de 26 ans (83,5 %) mais aussi des personnes plus âgées. Les bénéficiaires de moins de 26 ans sont plus âgés les apprentis.

Tableau 5 : Répartition par âge des entrées en contrats en 2009

en % du total	15 ans	16 ans	17 ans	18 ans	19 ans	20 ans	21 ans	22 ans et plus
Contrats d'apprentissage	10,7	17	15,2	15,2	11,7	9,8	7,5	13
Contrats de professionnalisation moins de 26 ans		1	3,9	8,9	13,6	17,5	16,7	38,4

Source : DARES.

[232] En 2009, 63 % des bénéficiaires de nouveaux contrats d'apprentissage sortaient directement du système scolaire traditionnel, 26 % sortaient d'un précédent contrat d'apprentissage, 3,4 % seulement étaient inscrits au chômage. La situation est très différente pour les entrées de jeunes de moins de 26 ans en contrats de professionnalisation : 38 % seulement sortent du système scolaire, 20,8 % d'un précédent contrat aidé (dont 18,2 % d'un précédent contrat d'alternance apprentissage ou professionnalisation), 15,7 % étaient déjà salariés, 21,8 % étaient demandeurs d'emploi.

[233] Les niveaux de formation à l'entrée des publics bénéficiaires sont nettement plus élevés pour les contrats de professionnalisation (près de 70 % ont au moins le niveau bac) ; l'apprentissage s'adresse, quant à lui, de façon encore prédominante aux niveaux de formation V bis et VI. Il est à noter que dans les deux filières ce niveau de formation à l'entrée a fortement augmenté d'année en année.

Tableau 6 : Répartition par niveau de formation à l'entrée en 2009

en %	Niveaux I à III	Niveau IV (bac)	Niveau V (cap et bep)	Niveaux Vbis et VI
contrats d'apprentissage (CA)	14,2	17,5	33,6	34,8
contrats de professionnalisation (CP)	32,5	38,6	22,5	6,4

Source : DARES.

[234] Les niveaux de formation et de qualification visés par les deux filières à la fin de la période de qualification ne se recouvrent pas entièrement : le contrat d'apprentissage vise de façon quasi exclusive la préparation d'un diplôme d'État, le contrat de professionnalisation conduit plus largement à la reconnaissance de qualifications plus étroitement professionnelles :

- 48,6 % des apprentis visaient un diplôme de niveau V, 24,4 % un diplôme de niveau IV, 24,8 % un diplôme de niveau III ou plus ;
- le niveau de formation visé par les bénéficiaires de contrats de professionnalisation n'est pas recensé de la même manière : en 2009, 18,6 % d'entre eux visent un diplôme de l'enseignement technologique ou professionnel ; 49,6 % visent un autre titre professionnel délivré par l'État ; mais 30 % visent soit un certificat de qualification professionnelle, soit une qualification figurant dans une liste de la CPNE à laquelle appartient l'entreprise, soit d'autres qualifications de branche.

1.1.3. Un recours par les employeurs diversifié selon leurs secteurs d'activité économique

[235] Les activités tertiaires concentrent les trois quarts des entrées dans la filière des contrats de professionnalisation et 56 % seulement de celles en apprentissage. Construction et industrie accueillent une proportion nettement plus élevée des apprentis que parmi les titulaires de contrats de professionnalisation.

Tableau 7 : Répartition des contrats par secteur d'activité des employeurs privés en 2009

En % du total des contrats	Agriculture	Industrie	Construction	Tertiaire	Dont commerce	dont services aux entreprises	dont services aux particuliers	dont autres secteurs
CA	2,6	20,1	21,8	55,5	20,4	9,1	18,6	7,4
CP	0,9	11,6	9	78,5	25,8	20,3	12	20,4

Source : DARES.

1.1.4. Un recours plus large à l’alternance des entreprises et établissement de moins de 50 salariés.

[236] L’usage de l’alternance est surtout le fait des entreprises et établissements de moins de 50 salariés comme le montre le tableau suivant.

Tableau 8 : Entrées en alternance par tailles d’entreprise et d’établissement en 2009

2009 en % du total des entrées	0 à 4 salariés	5 à 9 salariés	10 à 49 salariés	50 à 199 salariés	200 à 250 salariés	+ de 250 salariés
CA par taille d’entreprise	40	18,3	19,8	7,4	1,1	13,4
CP par taille d’établissement	29,2	14,8	22,9	12,5	2,2	18,4

Source : DARES.

[237] En 2009, 13,4 % seulement des apprentis étaient accueillis dans des entreprises de plus de 250 salariés, 18,4 % des contrats de professionnalisation seulement se sont déroulés dans des établissements de plus de 250 salariés.

[238] Depuis 2006, on observe néanmoins que la part des grandes entreprises dans le recours à l’apprentissage a nettement progressé, tandis qu’elle restait stable dans le recours aux contrats de professionnalisation.

Tableau 9 : Évolution des entrées en alternance dans les grandes entreprises et établissements 2006-2010

Part des effectifs totaux d’alternants dans les établissements de plus de 250 salariés	2006	2007	2008	2009	2010
contrats apprentissage (par taille d’entreprise)	10,9	10,7	12,3	13,4	ND
contrats de professionnalisation (par taille d’établissement)	18,5	20,1	21,2	18,4	19

Source : DARES.

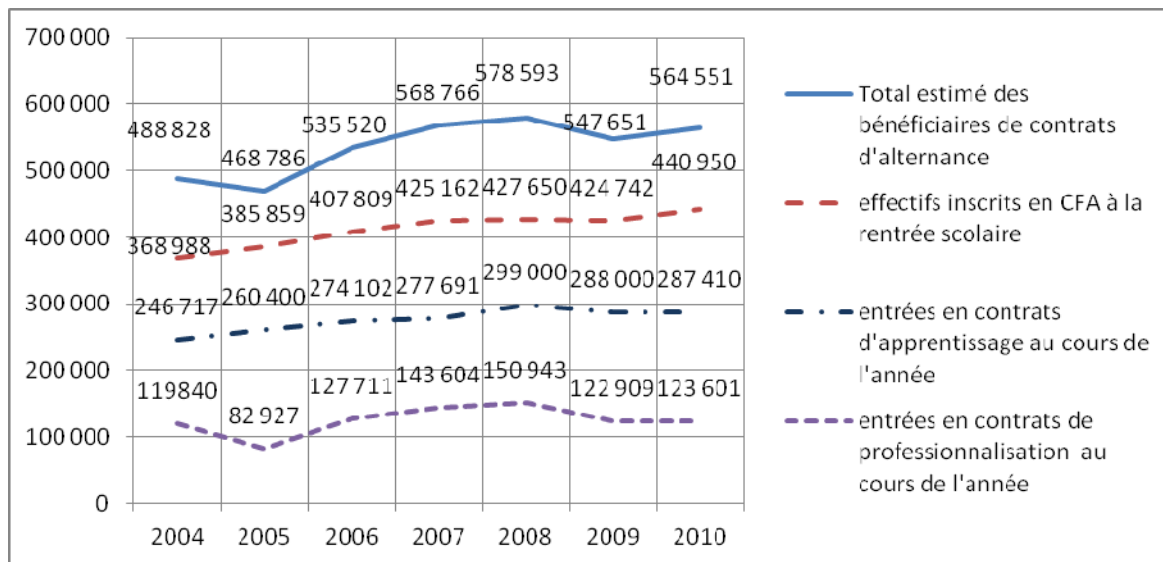
1.2. Un développement de l’alternance surtout fondé sur l’apprentissage et de nouveaux usages de celui-ci

1.2.1. Sur la période récente, le nombre d’entrées en alternance a crû fortement entre 2005 et 2008, a nettement diminué en 2009 et s’est ensuite stabilisé en 2010 au niveau de 2009

[239] Les données du ministère de l’éducation nationale permettent de connaître par année scolaire les effectifs d’apprentis inscrits en Centres de formation des apprentis, quelle que soit la date de conclusion de leur contrat (et englobent donc tous les contrats d’apprentissage en cours à la rentrée scolaire). Les effectifs des bénéficiaires de contrats de professionnalisation et de contrats d’apprentissage fournis par la DARES sont appréhendés quant à eux sur la base du nombre de contrats conclus dans l’année.

[240] Le graphique suivant représente ces différentes données, malgré leur hétérogénéité. Le total des bénéficiaires de contrats d'apprentissage est estimé en cumulant les effectifs inscrits en CFA à la rentrée scolaire et les entrées en contrats de professionnalisation en cours d'année. Sur ces bases, le nombre d'apprentis s'élevait en 2010 à 564 551. Il a progressé de près de 100 000 entre 2005 et 2010. Toutefois, l'année 2009 marque un repli, avant une évolution positive en 2010.

Graphique 6 : Entrées des jeunes en alternance de 2004 à 2010 France entière



Source : DARES pour les entrées et DEPP pour les effectifs inscrits en CFA (donnée provisoire sur 2010).

1.2.2. Sur longue période, les effectifs entrant en apprentissage ont augmenté à un rythme soutenu, tandis que les autres contrats d'apprentance sont restés fluctuants et ont diminué en part relative

[241] Les statistiques du ministère de l'éducation nationale (DEPP)⁷⁰ permettent de retracer sur longue période l'évolution du nombre d'apprentis accueillis en CFA, qui y sont scolarisés le plus souvent pour deux années successives, ce qui explique que le niveau des effectifs moyens représente environ le double des flux d'entrée.

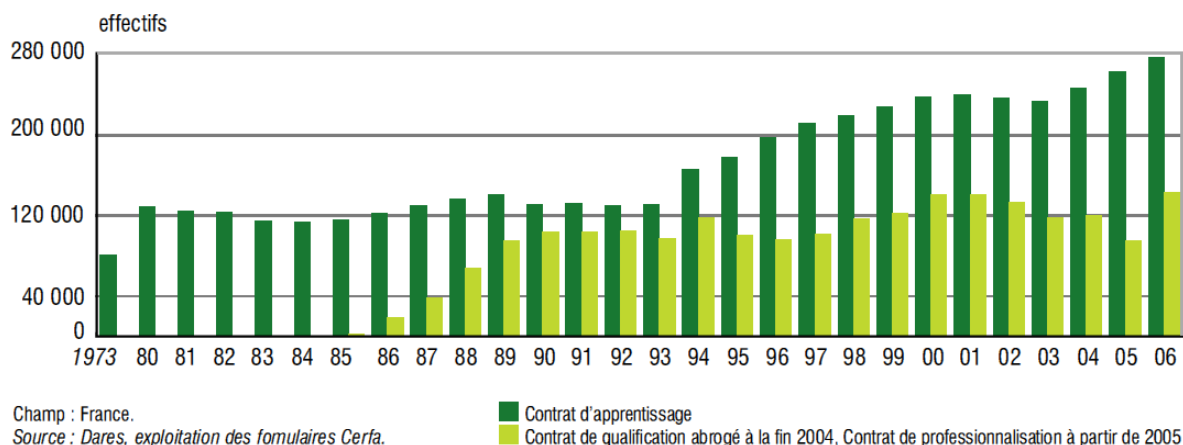
[242] Cette évolution sur la période récente, retracée dans le tableau 8 (page suivante) fait apparaître une progression de 16,8 % entre les années scolaires 2000-2001 et 2008-2009.

[243] L'évolution antérieure à 2006, telle qu'elle ressort d'un document de l'INSEE publié en 2009⁷¹, fait apparaître la forte progression des effectifs en apprentissage sur longue période, alors que les effectifs en professionnalisation n'ont pas augmenté significativement et ont même pu baisser de façon importante au début de la décennie 2000 (graphique 2).

⁷⁰ Repères et références statistiques sur les enseignements, la formation et la recherche Statistiques - publications annuelles - Édition 2011.

⁷¹ « L'apprentissage entre formation et insertion professionnelles » de Dominique Abriac, Roland Rathelot, Ruby Sanchez, INSEE Références Formations et emploi. Édition 2009

Graphique 7 : Évolution comparée des effectifs en apprentissage et en contrats de professionnalisation de 1973 à 2006



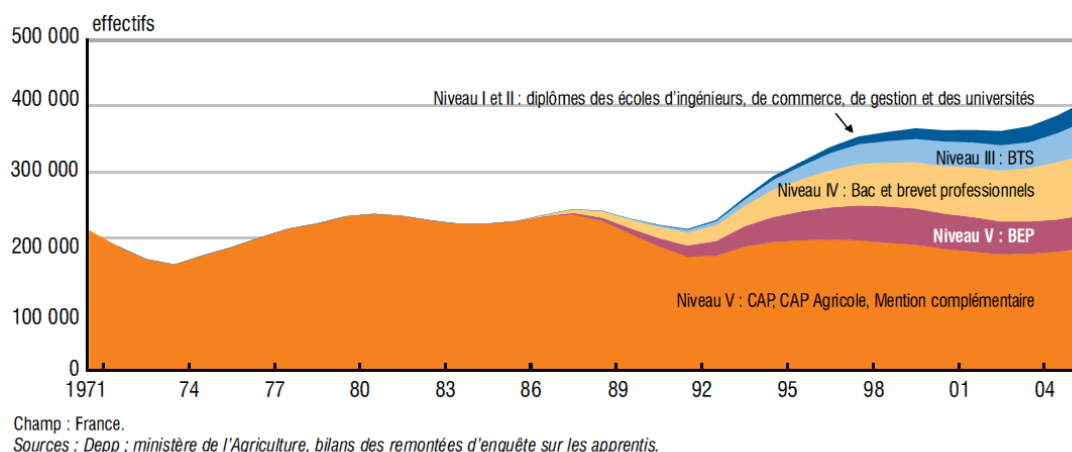
Source : Dominique ABRIAC, Roland RATHELOT, Ruby SANCHEZ, « L'apprentissage entre formation et insertion professionnelles », INSEE Références, Formations et emploi, Edition 2009.

1.2.3. Le développement de l'apprentissage se concentre sur les niveaux de qualification les plus élevés

[244] L'article de l'INSEE précité fait ressortir plusieurs constats sur les évolutions à l'œuvre en matière d'apprentissage de 1990 à 2006.

[245] Le dynamisme de l'apprentissage a reposé sur une élévation sensible des niveaux de diplômes préparés, au détriment de la préparation de CAP : en 15 ans 80 % de l'augmentation du nombre d'apprentis a correspondu à la préparation de diplômes égaux ou supérieurs au niveau IV comme le montre le graphique suivant.

Graphique 8 : Évolution des effectifs totaux de l'apprentissage selon le niveau de diplôme préparé



Source : Dominique ABRIAC, Roland RATHELOT, Ruby SANCHEZ, « L'apprentissage entre formation et insertion professionnelles », INSEE Références, Formations et emploi, Edition 2009.

[246] Les données plus récentes du ministère de l'éducation nationale confirment cette évolution.

Tableau 10 : Évolution des effectifs dans les CFA par niveau de diplôme préparé

	2000-2001	2001-2002	2002-2003	2003-2004	2004-2005	2005-2006	2006-2007	2007-2008	2008-2009	2009-2010
Total des effectifs en CFA	365874	362928	363476	361966	368988	385859	407809	425162	427650	424742
<i>dont</i>										
CAP et autres diplômes niveau V (yc MC niveau 5)	53%	51%	50%	49%	48%	47%	46%	45%	44%	44%
BEP	14%	14%	14%	13%	13%	12%	12%	11%	11%	5%
brevet professionnel et autres diplômes niveau IV	10%	10%	11%	11%	12%	12%	12%	12%	12%	13%
bac pro	9%	9%	10%	10%	10%	10%	10%	11%	11%	14%
BTS	8%	8%	8%	8%	9%	9%	10%	11%	11%	11%
autres diplômes d'enseignement supérieur	6%	7%	7%	8%	9%	9%	10%	11%	12%	13%

Source : DEPP (France métropolitaine et DOM).

2. LA DEPENSE TOTALE EN FAVEUR DE L'ALTERNANCE

[247] La mission s'est appuyée sur le compte national de la dépense pour la formation professionnelle continue et l'apprentissage établi chaque année par la Direction de l'animation de la recherche, des études et des statistiques (DARES) et les travaux menés par le Conseil national de la formation professionnelle tout au long de la vie (CNFPTLV) pour évaluer la dépense totale en direction de l'alternance. Elle a complété ces données par une évaluation de la contribution des organismes de sécurité sociale à cette politique.

2.1. Les données publiques sur l'évaluation de la dépense totale en faveur de l'alternance

2.1.1. Le compte national de l'apprentissage et de la formation professionnelle évalué à 6,2 milliards d'euros en 2008 les dépenses en faveur de l'alternance des jeunes, dont 4,8 milliards d'euros pour l'apprentissage

2.1.1.1. La dépense globale en faveur des jeunes en apprentissage ou en alternance/professionnalisation en 2008 et son évolution depuis 2000

[248] Le compte national de la dépense pour la formation professionnelle continue et l'apprentissage établie par la DARES recense les dépenses pour la formation professionnelle continue et l'apprentissage par financeurs finaux et par publics bénéficiaires.

- [249] En 2008⁷², d'après ce compte, les dépenses hors investissement se sont élevées à 4,8 milliards d'euros pour l'apprentissage et 1,3 milliards d'euros pour l'alternance des jeunes. L'ensemble de ces dépenses a progressé de 21 % depuis 2000.

Tableau 11 : Evolution de la dépense globale de formation professionnelle en faveur des jeunes de 2000 à 2008 (en millions d'euros)

(en millions d'euros)	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Apprentissage	3 732	3 800	3 547	3 795	3 843	4 048	4 447	4 752	4 834
Alternance/professionnalisation	1 361	1 446	1 398	1 348	1 270	1 300	1 225	1 341	1 338
Sous-total	5 093	5 246	4 945	5 143	5 113	5 348	5 672	6 093	6 172
Autres formations et accompagnement des jeunes	783	752	783	799	854	1 022	1 116	1 013	956
Total	5 876	5 998	5 728	5 942	5 967	6 370	6 788	7 106	7 128

Source : DARES Analyses n°73, novembre 2010

- [250] Cette progression de 21 % est inférieure à celle de la dépense globale de formation professionnelle sur la même période (+30 %) et notablement inférieure à la progression de la dépense de formation professionnelle pour les actifs occupés (+45 %).
- [251] Au sein des dépenses de formation pour les jeunes, celles en faveur de l'apprentissage ont progressé de près de 30 % sur la période 2000-2008, tandis que les dépenses pour la professionnalisation ont légèrement baissé (-2 %).
- [252] En tenant compte de l'évolution des prix (16,36 % entre juillet 2000 et juillet 2008⁷³), les dépenses consenties en faveur de l'apprentissage ont progressé de 11,3 % en euros constants entre 2000 et 2008. En regard, les effectifs en apprentissage recensés par la DEPP⁷⁴ ont cru de 16,9 % entre la rentrée scolaire 2000-2001 et la rentrée 2008-2009.

2.1.1.2. La détermination des contributeurs finaux à cette dépense

- [253] Les financeurs finaux sont ceux qui procèdent effectivement à la dépense, indépendamment des transferts financiers entre contributeurs initiaux.

Tableau 12 : Dépense des financeurs finaux pour les apprentis et les jeunes en insertion professionnelle en 2008 (en milliards d'euros), y compris investissement

	Apprentis	Jeunes en insertion professionnelle	Total
Entreprises	1,10	1,10	2,20
État	1,71	0,55	2,26
Régions	1,91	0,67	2,58
Autres collectivités territoriales	0,03	-	0,03
Autres administrations publiques et Unédic	0,10	-	0,10
Ménages	0,21	-	0,21
Total	5,06	2,32	7,38⁷⁵

Source : DARES Analyses n°73, novembre 2010

⁷² Cf. DARES Analyses n°73, *La dépense nationale pour la formation professionnelle continue et l'apprentissage*, en 2008, novembre 2010.

⁷³ Indice INSEE, série hors tabac.

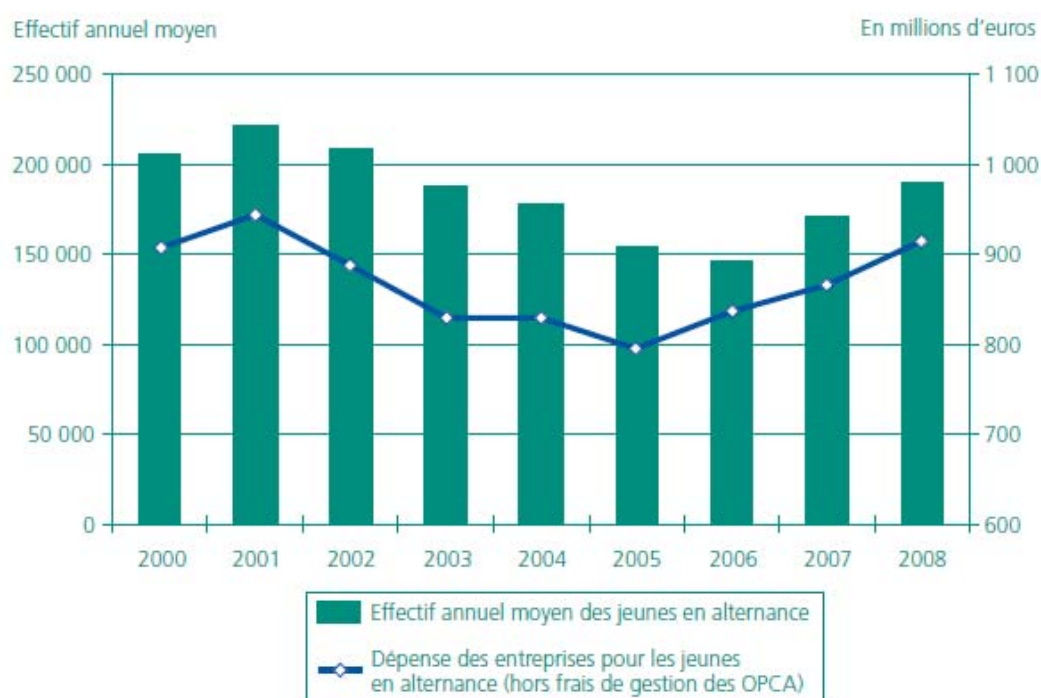
⁷⁴ Cf. tableau 7 *supra*.

⁷⁵ En raison de la ventilation de l'investissement par public bénéficiaire, ce total est différent du total du tableau précédent établi hors investissement.

[254] Hors investissement, **la dépense finale des entreprises** en faveur de l’alternance des jeunes est estimée à 2,1 milliards d’euros en 2008, dont 1,04 au titre de l’apprentissage et 1,096 au titre de la professionnalisation.

[255] Pour les contrats de professionnalisation d’une part, et pour les contrats d’apprentissage d’autre part, la dépense aurait évolué de la façon suivante par rapport aux effectifs moyens depuis 2000.

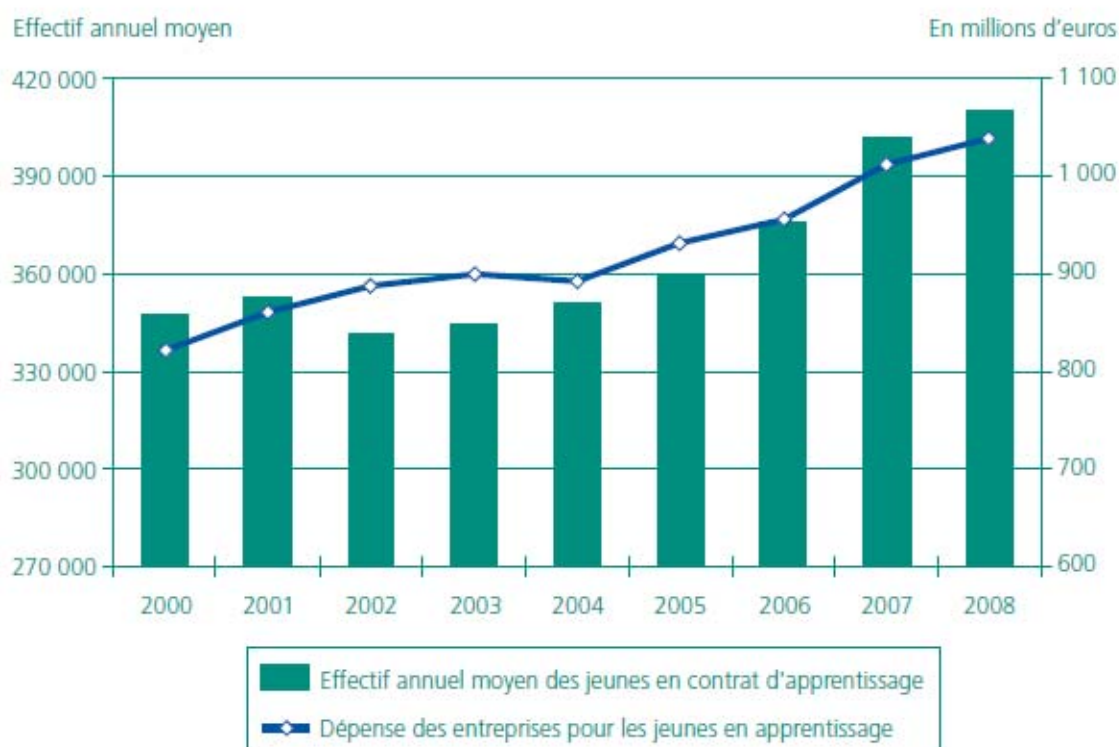
Graphique 9 : Dépense des entreprises (hors frais de gestion des OPCA) et effectifs des jeunes en contrats de professionnalisation ou assimilés⁷⁶ 2000-2008



Source : DARES Analyse n°73, novembre 2010

⁷⁶ Avant 2004 sont pris en compte les contrats de qualification, d’adaptation ou d’orientation auxquels se sont substitués les contrats de professionnalisation.

Graphique 10 : Dépense des entreprises et effectifs des jeunes en apprentissage 2000-2008



Source : DARES Analyses n°73, novembre 2010

[256] L'évolution de la dépense des entreprises pour l'apprentissage a été beaucoup plus régulière et plus forte que celle pour la professionnalisation, même si on peut noter que le rythme annuel d'évolution pour l'apprentissage se ralentit en 2008 (+3 %) par rapport à 2007 (+6 %).

[257] La période récente 2006-2008 a par ailleurs été une période de forte croissance des effectifs pour les deux types de contrats.

[258] **L'aide directe de l'État** en faveur de l'alternance des jeunes est évaluée par la DARES à 1,9 Md€ en 2008. Elle est essentiellement concentrée sur l'apprentissage qui représenterait une dépense de 1 714 M€, constituée pour plus de la moitié par l'exonération de cotisations sociales des contrats d'apprentissage compensée par l'Etat. L'intervention directe de l'État pour les contrats de professionnalisation s'élève quant à elle à 242 M€ ; elle est constituée quasi exclusivement des exonérations de cotisations sociales pour les contrats de professionnalisation compensées par l'Etat.

[259] **La contribution finale des régions** au financement de la formation professionnelle des jeunes est estimée à 2,4 Mds € en 2008, pour un total de dépenses pour la formation professionnelle de 4,5 Mds €. La dépense en faveur de la formation des jeunes (2 398 M€) se décomposait de la façon suivante : 1 747 M€ en faveur de l'apprentissage ; 435 M€ sous la forme d'une prise en charge des stages de formation, 216 M€ sous la forme de prise en charge de la rémunération des stagiaires de la formation professionnelle.

2.1.2. Les travaux du CNFPTLV sur l'apprentissage permettent une approche complémentaire de celle de la DARES

[260] Le CNFPTLV, dont une des missions est la transparence du financement de la formation professionnelle et de l'apprentissage, a établi en novembre 2010 un rapport sur le financement et les effectifs de l'apprentissage en France en 2008, qui « *visait à la clarification de données éparses, complexes et peu lisibles* ».

[261] Ces travaux cernent les masses financières dégagées par les principaux financeurs finaux (entreprises, régions, Etat), ainsi que les bénéficiaires finaux de ces dépenses (CFA, employeurs d'apprentis, apprentis). Le périmètre retenu est différent de celui de la DARES.

2.1.2.1. Les contributeurs finaux au financement de l'apprentissage

[262] Selon le CNFPTLV, les entreprises contribuent à hauteur de 3,0 Mds€, en tant qu'entreprises assujetties aux taxes ou en tant qu'employeurs. Les concours aux CFA issus de la taxe d'apprentissage sont évalués par le CNFPTLV à 801 M€, auxquels s'ajoutent 205 M€ versés aux CFA par l'intermédiaire des OPCA. En tant qu'employeurs d'apprentis, les entreprises ont dépensé, net des indemnités compensatrices forfaitaires reçues des régions, 2 026 M€.

[263] L'État contribue, quant à lui, pour 1,6 Md € : outre des versements aux CFA nationaux de 29 M€, l'Etat prend en charge les exonérations de cotisations sociales (950 M€), l'exonération de l'impôt sur le revenu des rémunérations des apprentis (240 M€), le crédit d'impôt pour les employeurs d'apprentis (420 M€).

[264] Enfin, les régions ont contribué à hauteur de 1,8 Md €, principalement par les subventions aux CFA régionaux (1 105 M€) et les indemnités compensatrices forfaitaires versées aux employeurs d'apprentis (555 M€ en 2008).

2.1.2.2. Les bénéficiaires finaux

[265] Selon les travaux du CNFPTLV, les bénéficiaires finaux des flux de financement ainsi dégagés sont :

- les apprentis eux-mêmes, qui apparaissent comme des bénéficiaires nets à hauteur de 2,8Mds€ en percevant des rémunérations de la part de leurs employeurs (2 581 M€), des exonérations d'impôt sur le revenu de la part de l'État (240 M€) et des aides ponctuelles des régions (37 M€) ;
- les employeurs, bénéficiaires d'exonérations fiscales et sociales à hauteur de 1,4 Mds € ;
- les établissements de formation (CFA) qui, d'après les comptes financiers des CFA remontés au CNFPTLV ont dépensé en 2008 2,7 Mds €.

2.1.2.3. Une dépense totale évaluée à 7,0 Mds€

[266] Au total, les dépenses nationales consacrées à l'apprentissage en 2008 sont évaluées à 6,98 Mds€ par le CNFPTLV, alors que selon les données issues du compte national établi par la DARES, les dépenses nationales consacrées à l'apprentissage se seraient élevées en 2008, à 5,06 Mds€, y compris les dépenses d'investissement, et à 4,8 Mds€ hors investissement.

[267] Cette différence ne traduit pas d'incohérence des données mais s'explique assez largement par les différences de périmètres : le CNFPTLV comptabilise les rémunérations versées par les entreprises aux apprentis (soit 2 Mds€, nets des indemnités compensatrices forfaitaires reçues par les entreprises ; cf. infra) et les dépenses fiscales.

2.2. *Après prise en compte de la contribution des organismes de sécurité sociale, la mission évalue la dépense nationale pour l'alternance à plus de 11 Mds€, dont 7,7 Mds€ pour l'apprentissage et 3,6 Mds € pour les contrats de professionnalisation*

2.2.1. *La dépense nationale en faveur des contrats d'apprentissage est évaluée à 7,7 Mds € par la mission*

- [268] A partir des données chiffrées du CNFPTLV, la mission a complété l'évaluation de la dépense totale en faveur de l'apprentissage pour tenir compte du dispositif dérogatoire en termes de prélèvements sociaux et fiscaux applicable aux rémunérations des apprentis, dont le coût n'est pas retracé dans les données publiques présentées ci-dessus. L'intégralité des recalculs effectués par la mission est détaillée dans un tableau récapitulatif à la fin de cette annexe.
- [269] Les rémunérations des apprentis font en effet l'objet d'un abattement d'assiette de 11 points de SMIC et d'une exonération de CSG-CRDS.
- [270] L'annexe V du PLFSS 2010 mentionne ces deux dispositifs mais n'en présente pas de chiffrage dans le tableau récapitulatif évaluant le coût des « niches sociales » compensées et non compensées pour les organismes de sécurité sociale.
- [271] Le rapport de juin 2011 du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales identifie lui aussi ces exonérations de cotisations sociales non compensées dans l'annexe relative à la « niche sociale » relative aux cotisations de la sécurité sociale applicables aux rémunérations d'apprentis. L'évaluation de ce manque à gagner ne fait pas l'objet d'une évaluation précise. Il est indiqué seulement une estimation de 300 à 400 M€.
- [272] La mission a cherché à intégrer dans l'estimation de la dépense nationale en faveur de l'apprentissage non seulement le coût entraîné pour la sécurité sociale par l'abattement d'assiette (sur la base d'un taux de cotisations de sécurité sociale de 35,6 %) et l'exemption de CSG-CRDS (sur la base d'un taux de 8 % avec abattement de 3 %), mais également les pertes de recette liées à l'abattement d'assiette pour l'Unédic et l'ARRCO (sur la base d'un taux de cotisation ARRCO de 3,8 % et de 2,4 % de cotisations Unédic).
- [273] Le coût de l'abattement d'assiette est évalué à 330 millions dont 240 pour la sécurité sociale et 90 pour l'Unédic et l'ARRCO. Le coût de l'exemption de CSG-CRDS est évalué à 157 millions d'euros.
- [274] Au total, selon les calculs de la mission, sur les 1591 M€ de cotisations et contributions qui seraient dues sur les rémunérations des apprentis en l'absence de tout dispositif dérogatoire, 141 M€ sont effectivement payés par les employeurs, 1450 sont exonérés dont 554 au profit des apprentis et 896 au profit des employeurs. Les 500 M€ non compensés se répartissent entre 276 au bénéfice des apprentis et 224 au bénéfice des employeurs.
- [275] La prise en compte des cotisations et contributions sociales, qu'elles soient payées par les employeurs (141 M€) ou que leur absence soit à la charge des organismes d'assurances sociales (500M€), au-delà des seules cotisations prises en charge par l'Etat, ainsi que la prise en compte de l'exemption de taxe sur les salaires pour les enseignants des CFA (75M€⁷⁷), conduisent à augmenter l'évaluation de la dépense nationale en faveur de l'apprentissage du CNFPTLV de 716 M€, pour un total de 7,694 Mds€.

⁷⁷ Source : PLFSS.

[276] Au total, les calculs de la mission aboutissent à la présentation suivante des bénéficiaires finaux.

Tableau 13 : Bénéficiaires bruts finaux

Bénéficiaires finaux	Bénéfice brut final	Origine
CFA	2744	Régions
subventions reçues régions	1105	Régions
subventions d'Investissements reçues des régions	21	Etat
subventions reçues Etat	29	entreprises assujetties
part de TA reçue via OCTA	801	entreprises assujetties
contributions reçues des branches professionnelles	205	Divers
Autres ressources (organismes gestionnaires, autres collectivités, non identifiées)	211	Etat
exonération taxe sur les salaires	75	CFA
autofinancement (QP de sub versées au CR, vente produits et services, reprises et prod fin)	230	
Participation des apprentis et leur famille aux frais de THR	67	
apprentis et famille	3493	entreprises régions +
salaires reçus	2581	Etat
exo d'IR	240	Etat
exo cotisations salariales compensées par Etat	278	OSS
exo prélèvements sociaux salariaux non compensés par Etat	276	Régions
aides directes reçues des régions	37	Régions
aides aux frais de THR reçues des régions via CFA	81	
employeurs d'apprentis	1316	Etat
crédit d'impôt employeurs	420	Etat
exo cotisations patronales compensées par Etat	672	OSS
exo cotisations patronales non compensées	224	
OSS	141	entreprises employeurs
cotisations sociales patronales effectivement payées	141	
TOTAL	7694	

Source : IGAS.

2.2.2. La dépense en faveur des contrats de professionnalisation, bien qu'imparfaitement appréhendée par la mission, est estimée à 3,6 Mds€

[277] Selon une approche identique à celle suivie pour évaluer la dépense nationale en faveur de l'apprentissage, la mission a tenté d'identifier la dépense nationale consentie en faveur des contrats de professionnalisation. Cette évaluation est toutefois entachée d'une plus grande incertitude car elle n'a pas pu reposer sur des données aussi précises que celles qui ont pu être utilisées pour la dépense d'apprentissage grâce aux travaux conduits par le CNFPTLV.

[278] Les dépenses en faveur des contrats de professionnalisation ne correspondent au même périmètre que celui identifié par la DARES au titre des « jeunes en insertion professionnelle » : en effet, la notion d'insertion professionnelle va au-delà des seuls contrats de professionnalisation, et, inversement, les contrats de professionnalisation s'adressent aux jeunes mais également aux adultes demandeurs d'emploi âgés de 26 ans ou plus.

[279] La mission a donc estimé la dépense nationale 2008 en faveur des contrats de professionnalisation comme suit :

- la contribution des entreprises est évaluée à 3,2 Mds€ composés de :
 - o 1 651 M€⁷⁸ de rémunérations brutes des salariés en contrat de professionnalisation auxquelles s'ajoutent 205 M€ de cotisations patronales payées par les entreprises ;
 - o une participation par le biais des OPCA évaluée à 1 300 M€⁷⁹ pour les contrats de professionnalisation ;
- l'effort budgétaire de l'État est de 286 M€⁸⁰ (compensation des exonérations de cotisations) ;
- l'effort à la charge de la sécurité sociale est de 178 M€ (différence entre le coût de l'exonération et le montant de la compensation payé par l'Etat).

[280] Au total, la mission évalue la dépense nationale en faveur des contrats de professionnalisation à 3,6 Mds€. Cette estimation ne tient cependant pas compte des concours que d'autres organismes, notamment Pôle Emploi, de taxes sectorielles ou d'autres contributions professionnelles mobilisables peuvent apporter au financement des contrats de professionnalisation, et que la mission n'a pu quantifier.

3. DES CIRCUITS COMPLEXES QUI NE PERMETTENT PAS D'IDENTIFIER PRECISEMENT LES EFFORTS FINANCIERS POUR L'APPRENTISSAGE DE CHAQUE FINANCEUR INITIAL

3.1. Présentation des circuits de financement de l'alternance

[281] Les données publiques disponibles identifient les contributions des financeurs finaux de l'alternance qui procèdent directement à la dépense. Toutefois, ces financeurs finaux peuvent bénéficier de transferts de la part de financeurs initiaux. Ce sont ces derniers qui supportent sur leurs propres fonds la dépense en faveur de l'alternance.

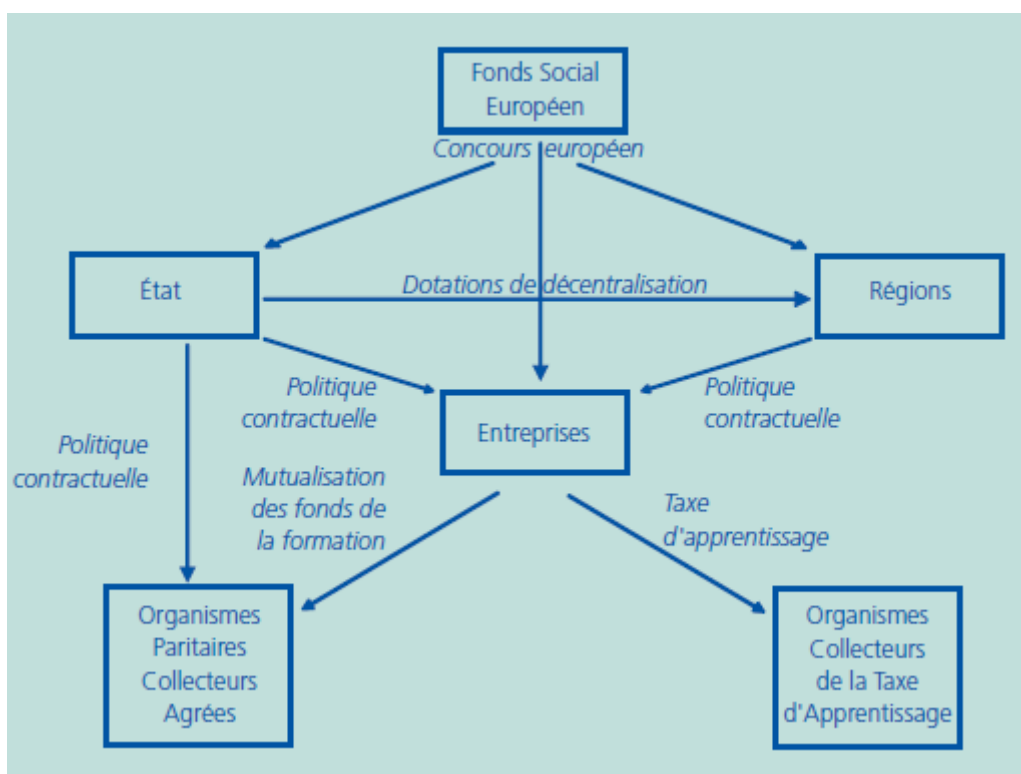
[282] Ainsi, l'Etat, les entreprises et les régions bénéficient de concours du Fonds social européen ; les régions reçoivent des dotations de décentralisation ; les entreprises financent les OPCA et les OCTA qui procèdent in fine à la dépense.

⁷⁸ A partir du coût de l'exonération de cotisations patronales hors ATMP tel qu'indiqué en PLFSS (464 millions dont il faut déduire 12 millions d'exonérations ATMP, soit 452 millions), l'assiette brute est évaluée à 1609 millions en divisant 452 millions par le taux de cotisations patronales sécurité sociale hors ATMP (soit 28,1 %).

⁷⁹ D'après la DARES, la contribution des OPCA à la formation des contrats de professionnalisation pour les jeunes est de 1 096 M€, y compris les frais de gestion des OPCA. Le montant global pour l'ensemble des contrats de professionnalisation est évalué en appliquant à ce montant la proportion entre les contrats destinés aux moins de 26 ans (au nombre de 150 943) et le nombre total de contrats de professionnalisation (179 043) en 2008.

⁸⁰ Source : crédits de paiement 2008 figurant dans l'annexe au projet de loi de finances pour 2010, relative à la formation professionnelle.

Schéma 3 : Schéma simplifié des flux de transfert entre financeurs



Source : DARES Analyses N°73, novembre 2010

[283] A partir de sources diverses, la DARES a établi un tableau financier récapitulatif des transferts entre financeurs de la formation professionnelle continue et de l'apprentissage.

Tableau 14 : Les transferts entre financeurs en 2008 (en M€)

En millions d'euros

Vers	État	Régions	Entreprises	Organismes Paritaires Collecteurs Agréés	Organismes Collecteurs de la Taxe d'Apprentissage
De					
État		2 222	39		
Régions			40		
Entreprises				6 003	1 791
Fonds Social Européen	18	66	8	65	

Champ : France entière.

Sources : Budget exécuté et Rapport Annuel de Performance de la Mission « Travail et Emploi », Enquête Dares auprès des Conseils Régionaux, États statistiques et financiers des Organismes paritaires collecteurs agréés, Annexe au Projet de loi de finances « Formation Professionnelle », DGEFP-Mission FSE.

Source : DARES Analyses n°73, novembre 2010

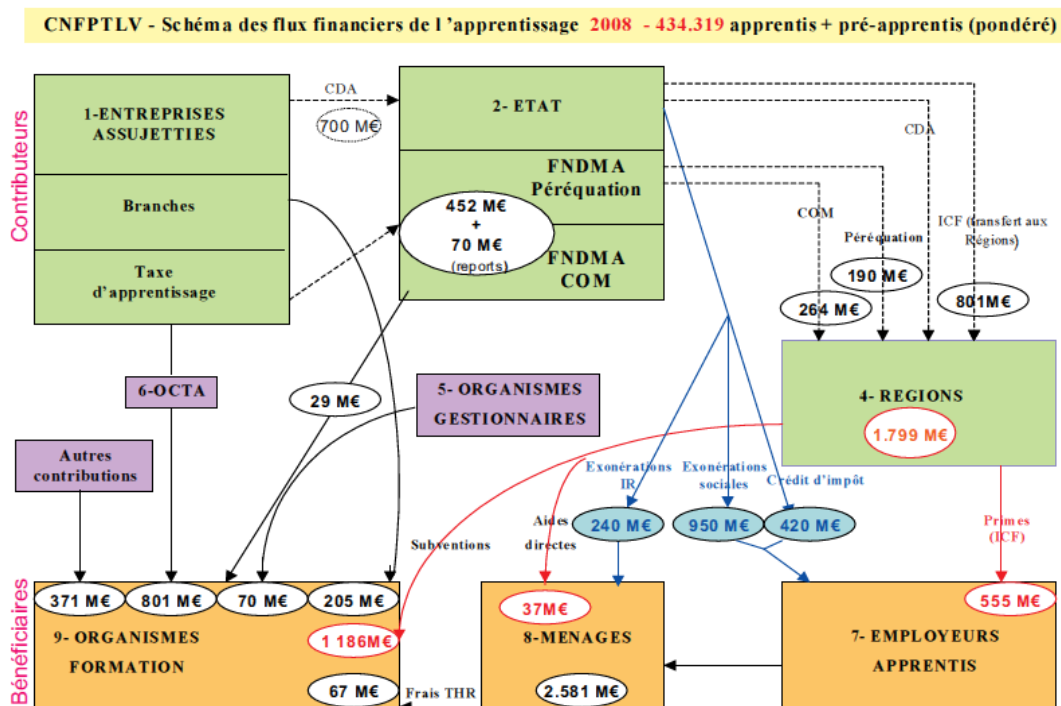
[284] Toutefois, ce tableau ne permet pas de reconstituer précisément l'origine des fonds lorsqu'on s'intéresse spécifiquement à l'apprentissage ou aux contrats de professionnalisation.

[285] Pour l'apprentissage, les travaux du CNFPTLV sont éclairants sur la complexité des circuits. Le schéma ci-dessous identifie en pointillé les flux intermédiaires entre les contributeurs initiaux et finaux.

[286] La taxe d'apprentissage (TA), outre le financement des CFA via les OCTA, alimente les deux sections du FNDMA, que l'Etat reverse aux régions, soit au titre de la péréquation, soit dans le cadre des contrats d'objectifs et de moyens (COM). Les entreprises financent également la contribution au développement de l'apprentissage (CDA), reversée aux régions par l'Etat.

[287] L'Etat quant à lui verse au titre de la décentralisation des indemnités compensatrices forfaitaires (ICF) une dotation aux régions.

Schéma 4 : Schéma des flux financiers de l'apprentissage en 2008



Source : CNFPTLV, Le financement et les effectifs de l'apprentissage en France. Données 2008, novembre 2010

[288] A partir des données sur les contributeurs finaux et des corrections apportées *supra* (cf. partie 221) à l'évaluation de la dépense nationale, la mission a tenté d'identifier les montants à charge des financeurs initiaux.

[289] Le tableau suivant présente les contributions finales de chaque acteur selon les données du CNFPTLV et avec les compléments apportés par la mission.

Tableau 15 : Evaluation de la dépense nationale pour l'apprentissage en 2008
et des contributions finales

<i>En M€</i>	Contribution finale (CNEPTLV)	Après ajustements mission
Entreprises assujetties	1006	1006
<i>dont part de la TA finançant les CFA</i>	801	
<i>dont OPCA finançant CFA</i>	123	
<i>dont cotisations professionnelles finançant les CFA</i>	82	
<i>dont CDA</i>		
Entreprises employeurs	2026	2167
<i>dont rémunérations des apprentis nettes des ICF reçues</i>	2581-555	
<i>dont cotisations patronales payées</i>		141 ⁸¹
Régions	1799	1799
<i>dont subventions aux CFA</i>	1105	
<i>dont aides aux apprentis via CFA</i>	81	
<i>dont aides directes aux apprentis</i>	37	
<i>dont primes aux employeurs</i>	555	
<i>dont autres dépenses (sub d'investissement aux CFA)</i>	21	
<i>minoration du fait de la CDA</i>		
Etat	1639	1714
<i>dont exo de cotisations sur salaires apprentis</i>	950	
<i>dont crédit d'impôt employeurs apprentis</i>	420	
<i>dont exo IR pour les apprentis</i>	240	
<i>dont subventions aux CFA nationaux</i>	29	
<i>dont exemption de taxe sur les salaires pour les enseignants des CFA</i>		75 ⁸²
Organismes d'assurances sociales		500
<i>dont exonération réduction cotisations patronales</i>		224 ⁸³
<i>dont exonération et réduction cotisations et contributions salariales</i>		276 ⁸⁴
Organismes gestionnaires	70	70
Apprentis et leur famille	67	67
Autres ressources	371	371
<i>dont autofinancement CFA</i>	230	
<i>dont autres collectivités</i>	31	
<i>dont ressources de provenance inconnue</i>	110	
TOTAL	6978	7694

Source : IGAS.

[290] La prise en compte des flux intermédiaires conduit à :

- affecter les fonds du FNDMA (452 M€) et la CDA (700 M€) aux entreprises comme contributrices initiales ;
- prendre en compte la charge que représente pour l'Etat la dotation au titre de l'ICF (801 M€).

⁸¹ Source : calculs mission.

⁸² Source : PLFSS.

⁸³ Source : calculs mission.

⁸⁴ Source : calculs mission.

[291] Pour les régions, ceci conduit à faire apparaître que la dotation ICF, dont le montant est figé à 801 M€, est supérieure aux primes effectivement versées aux employeurs par les régions (555 M€ en 2008 et 599 M€ en 2009).

[292] S'agissant de la CDA, le montant de 700 M€ financé par les entreprises réduit d'autant la contribution initiale des régions. Cette hypothèse est conventionnelle (cf. *infra* partie 322) puisque la CDA est affectée aux fonds régionaux pour l'apprentissage et la formation professionnelle continue (FRAFPC) et que les régions sont libres d'affecter ces fonds à un autre objet que l'apprentissage.

[293] Sous cette hypothèse, les contributions initiales sont les suivantes :

En M€	contribution initiale	En % de la dépense totale
Régions	-154	-2,00%
Etat	2515	32,69%
Entreprises	4325	56,21%
<i>dont entreprises assujetties</i>	2158	28,05%
<i>dont entreprises employeurs</i>	2167	28,16%
organismes de sécurité sociale	500	6,50%
autofinancement CFA	230	2,99%
apprentis et leur famille	67	0,87%
organismes gestionnaires	70	0,91%
autres collectivités	31	0,40%
contributeurs non identifiés	110	1,43%
total	7694	100,00%

Source : IGAS.

[294] La mission a également établi des coûts unitaires moyens de l'apprenti et du contrat de professionnalisation, sur la base de données sur les effectifs.

Tableau 16 : Coût unitaire estimé du contrat d'apprentissage et du contrat de professionnalisation, par contributeur

Contributeurs	Apprentissage (en €)	Professionnalisation (en €)	Alternance (en €)
régions	- 360		-254
Etat	5 881	1 597	4617
entreprises assujetties	5 046	4 563	4904
entreprises employeurs	5 067	10366	6631
Organismes de protection	1 169	994	1118
autofinancement CFA	538		379
apprentis et leur famille	157		110
organismes gestionnaires	164		115
autres collectivités	72		51
contributeurs non identifiés	257		181
Total	17 991	17521	17560

Source : IGAS.

3.2. Les efforts financiers de chaque acteur et leur destination finale restent imparfaitement connus

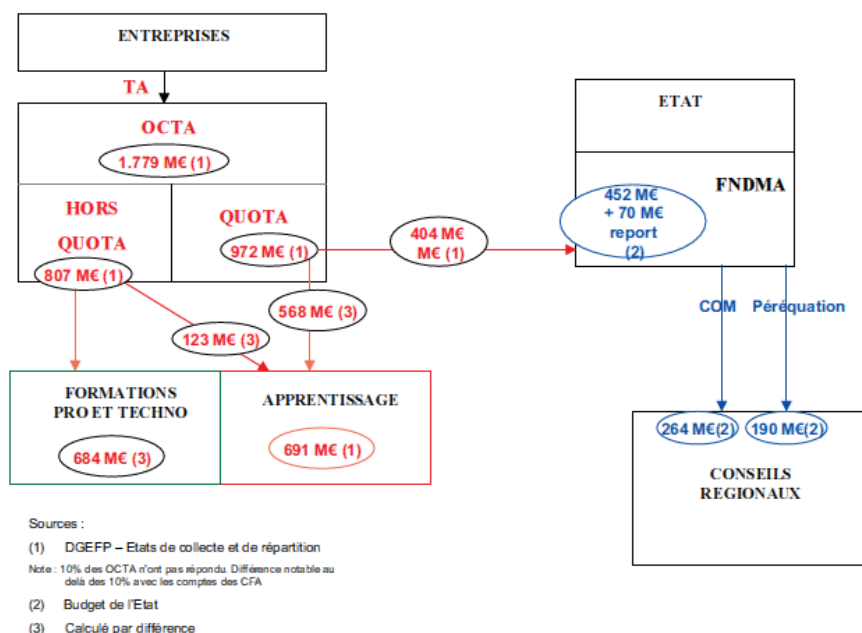
3.2.1. L'effort financier des entreprises à travers la taxe d'apprentissage et la contribution au développement de l'apprentissage est peu traçable et ne bénéficie que partiellement à l'apprentissage

[295] L'analyse du CNFPTLV du circuit d'affectation de la taxe d'apprentissage fait apparaître que la taxe d'apprentissage ne constitue ni la seule ni la principale ressource de l'apprentissage.

[296] Sur un total de 1,8 Md € de taxe⁸⁵, l'apprentissage aurait reçu 1,1 Md €, via le FNDMA (404 M€) et via les financements reçus par les CFA en provenance des OCTA (691 M€, dont 568 M€ au titre du quota et 123 M€ au titre du hors quota).

[297] Mais un écart non négligeable est observé par le CNFPTLV entre les sommes inscrites dans les comptes administratifs des CFA au titre des contributions reçues des OCTA en 2008 (801 M€) et les chiffres comptabilisés par la DGEFP comme ayant été versées par les OCTA aux CFA en 2008 (691 M€).

Graphique 11 : Circuit de la taxe d'apprentissage en 2008 selon le CNFPTLV



Source : CNFPTLV, *Le financement et les effectifs de l'apprentissage en France. Données 2008, novembre 2011.*

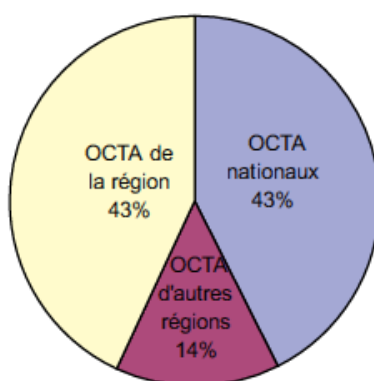
[298] Par ailleurs, les OCTA peuvent mutualiser les fonds collectés entre les régions, en redistribuant entre les CFA de la région de rattachement des entreprises et les CFA des autres régions.

⁸⁵ Ce montant est sous-estimé car provenant de la remontée des données des OCTA à la DGEFP dans le système Pactole, données qui sont manquantes pour 10% des organismes en 2008

[299] Ces redistributions régionales opérées via les OCTA sont très mal connues. Or le rapport du CNFPTLV consacré au financement de l'apprentissage en 2008 montre l'ampleur des redistributions territoriales opérées par les OCTA, indépendamment de leur statut national ou régional. Le potentiel de taxe d'apprentissage d'une région et les financements finalement obtenus par les CFA de cette même région peuvent être très différents.

[300] En moyenne, les CFA d'une région reçoivent 43 % de leur taxe via des OCTA implantés dans la même région, 14 % d'OCTA implantés dans d'autres régions et 43 % des OCTA nationaux.

Graphique 12 : Répartition des versements de taxe vers les CFA d'une région selon l'origine des fonds



Source : Fichier Pactole. Retraitement CNFPTLV.

[301] La situation est de plus très contrastée selon les régions. Selon les régions, les CFA peuvent recevoir entre le quart et la moitié de leurs fonds de la part des OCTA implantés dans leur propre région, entre 15 et 40 % des OCTA implantés dans d'autres régions et entre 31 et 43 % des OCTA nationaux. Les CFA de l'Île de France ont une position singulière, recevant seulement 4 % de la part des OCTA d'autres régions.

[302] On note enfin que l'affectation du produit de la CDA est mal connue.

3.2.2. Les politiques régionales et l'effort financier régional en matière d'apprentissage sont imparfaitement connues

[303] Les régions ont engagé en 2008 une dépense estimée à 1 799 M€⁸⁶ par le CNFPTLV, se décomposant pour l'essentiel entre 555 M€ de prise en charge des indemnités de formation des entreprises, 1 186 M€ de subventions aux centres de formation des apprentis, 37 M€ d'aides directes aux apprentis pour la prise en charge de leurs dépenses d'hébergement et de restauration.

[304] En termes de ressources, les régions ont bénéficié de financements :

- en provenance initiale de l'État : suite aux différentes étapes de la décentralisation, l'Etat verse une dotation au titre de la compensation du transfert par la loi « démocratie de proximité » du 27 février 2002 du versement d'indemnités aux employeurs d'apprentis (indemnité compensatrice forfaitaire) ; son montant a été de 801 M€ en 2008, comme en 2009 ;
- en provenance initiale des entreprises : par les ressources du Fonds national de développement et de modernisation de l'apprentissage (alimenté par les 22 % de la taxe

⁸⁶ Ce montant est très proche de celui issu du compte national établi par la DARES (1 747 M€ en 2008)

d'apprentissage collectée par les OCTA et par la CSA) : une part (42 %) est affectée à la première section ayant vocation à opérer une péréquation de la taxe d'apprentissage entre les régions ; une autre part (58 %) est affectée au financement des contrats d'objectifs et de moyens (COM) conclus entre l'État et les régions ; les versements du FNDMA au titre des COM ont représenté 260 M€ en 2008, et 315 M€ en 2009.

- [305] De plus, l'État affecte aux régions depuis 2007 le produit de la CDA, qui s'est substituée à la dotation générale de décentralisation relative à la formation professionnelle (qui visait à compenser les transferts de compétences de l'État vers les Régions opérées en 1983 et 1987 en matière de formation professionnelle continue et d'apprentissage)⁸⁷. Si les régions ont toute latitude pour son utilisation dans le cadre des fonds régionaux pour l'apprentissage et la formation professionnelle continue, la part au niveau national de la CDA revenant effectivement à l'apprentissage est inconnue⁸⁸. La mission a donc choisi de faire deux hypothèses extrêmes, pour chiffrer les bornes de la contribution des régions : 0 % de la CDA revient à l'apprentissage (hypothèse 1) ou 100 % de la CDA finance l'apprentissage (hypothèse 2).

Tableau 17 : Rapprochement des dépenses des régions et des transferts de ressources au titre de l'apprentissage en 2008

En millions d'euros	Hypothèse 1	Hypothèse 2
Total des dépenses des régions en faveur apprentissage (CNFPTLV) (1)	1 799	1 799
Dont dépenses financées par la CDA (2)	0	700
Total des dépenses apprentissage, nettes de celles financées par la CDA (1 moins 2)	1 799	1 099
Recettes FNDMA (d'après CNFPTLV)	454	454
Dotation de l'Etat au titre des indemnités compensatrices forfaitaires	801	801
Total des transferts État et FNDMA	1 255	1255
Différence dépenses d'apprentissage moins transferts reçus	544	-156

Source : mission

- [306] Au total et globalement, la contribution nette des régions à l'apprentissage en 2008 est estimée, à l'aide du peu de données disponibles, dans une fourchette allant d'une contribution négative de 156 M€ à une contribution positive de 544 M€.
- [307] Cette estimation devrait être corrigée des montants en provenance du Fonds social européen qui ne sont pas connus.
- [308] Pour améliorer la connaissance des politiques régionales, le CNFPTLV a complété son rapport de novembre 2010 par 10 monographies régionales⁸⁹ établies par des conseils régionaux volontaires : Alsace, Aquitaine, Auvergne, Bourgogne, Corse, Ile-de-France, Limousin, Midi-Pyrénées, Provence-Alpes-Cote d'Azur et Rhone-Alpes. Outre le financement de l'apprentissage dans ces régions, ces monographies comportent le profil économique de la région, la géographie de la formation, et la description de la politique régionale de l'apprentissage.

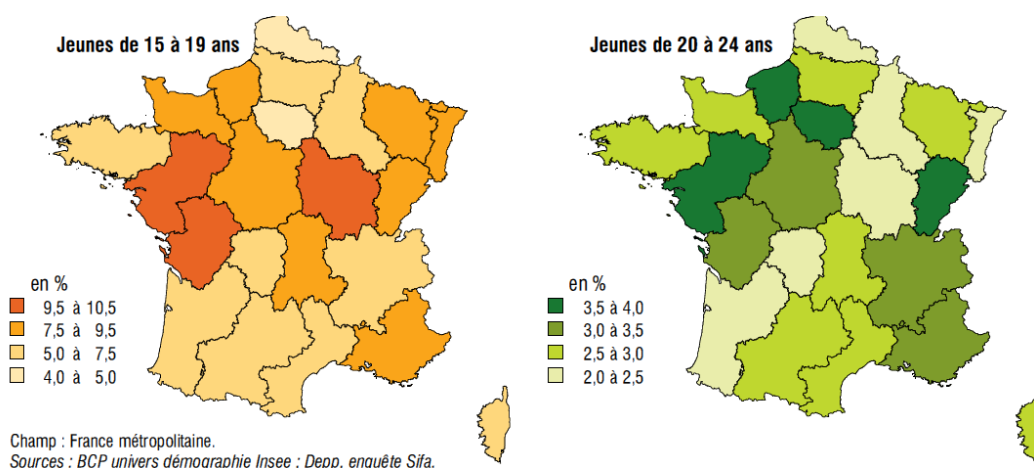
⁸⁷ La CDA a été compensée pour les employeurs d'apprentis par la création du crédit d'impôt apprentissage.

⁸⁸ Ce pourcentage était initialement de 56 % selon le CNFPTLV. Toutefois, du fait des difficultés à déterminer la part actuelle de la CDA finançant l'apprentissage, le CNFPTLV exclut désormais la CDA des comptes détaillés de l'apprentissage.

⁸⁹ CNFPTLV, *Le financement et les effectifs de l'apprentissage en France en 2008, 10 monographies régionales*, mai 2011.

- [309] L'effort financier de chaque région est en effet à resituer dans chaque contexte régional. Ainsi que le souligne l'INSEE⁹⁰, l'apprentissage ne s'est pas développé au même rythme sur l'ensemble du territoire national sur les vingt dernières années. La croissance des effectifs d'apprentis a été trois fois plus rapide en Île-de-France, Pays de la Loire, Nord-Pas-de-Calais ou Rhône-Alpes (les effectifs d'apprentis y ont plus que doublé) qu'en Auvergne et dans le Limousin. La part des jeunes en apprentissage diffère selon les régions.

Graphique 13 : Part des jeunes en apprentissage selon leur âge et la région en 2006-2007



Source : *L'apprentissage entre formation et insertion professionnelles*, INSEE, 2009

- [310] Une très grande diversité selon les régions de la répartition des diplômes préparés est également constatée. Ainsi, en 2006-2007, l'Île-de-France se détache nettement des autres régions, d'une part parce que les apprentis du supérieur y sont beaucoup plus nombreux (26 000 apprentis en 2006-2007, soit trois fois plus que dans la région Rhône-Alpes qui arrive en seconde position) et d'autre part parce qu'ils y sont les mieux représentés (ceux-ci représentent 40 % de l'ensemble des apprentis en Île-de-France contre 10 % par exemple en Bourgogne ou en Auvergne, 20 % en région Rhône-Alpes ou en Franche-Comté).
- [311] Une très forte variation selon les régions de la part consacrée à l'apprentissage dans leurs dépenses de formation est constatée : en 2008, cette part varie de 12,9 % en Martinique à 54,6 % en Poitou Charente selon l'enquête annuelle de la DARES auprès des régions⁹¹.
- [312] Les monographies publiées par le CNFPTLV permettent d'éclairer la question des financeurs initiaux de l'apprentissage :

- le Fonds social européen est ainsi contributeur dans quatre régions, en Auvergne, Bourgogne, Limousin et PACA ;
- les écarts entre la dotation de l'Etat au titre de l'indemnité compensatrice forfaitaire et les indemnités effectivement versées aux employeurs, fonction du nombre d'apprentis et de la politique régionale, sont identifiés ; une région apparaît atypique avec des versements aux employeurs qui excèdent sa dotation ;
- les éléments fournis par la Corse, l'Île de France, le Limousin et Midi-Pyrénées incluent les éventuels fonds européens reçus, de même que la CDA et la dotation ICF, et permettent de chiffrer l'effort fait sur le budget propre de la région: cet effort est négatif dans un cas, positif pour les trois autres.

⁹⁰ Dominique Abriac, Roland Rathelot, Ruby Sanchez, *L'apprentissage entre formation et insertion professionnelles*, INSEE Références, 2009.

⁹¹ Cf. annexe au PLF 2010 consacrée à la formation professionnelle.

- [313] Enfin, ces monographies sont riches d'enseignement sur les politiques régionales qualitatives menées, notamment les actions menées pour prévenir les ruptures en cours de contrat d'apprentissage.

3.3. *La dispersion des informations et des responsabilités dans l'allocation des moyens ne contribue pas à la meilleure régulation et à la plus grande efficience du système.*

- [314] Au niveau national, les données disponibles sur les publics bénéficiaires des aides et les flux de financement de l'alternance sont éclatées, éparées, parfois incertaines et relativement succinctes.
- [315] Des redistributions financières conduisent à une allocation peu transparente entre entreprises, entre branches, entre régions, entre publics de bénéficiaires, entre établissements de formation, sans qu'aucun mécanisme de pilotage et de reporting ne permette de mesurer les évolutions à l'œuvre.
- [316] L'appréciation de la performance et de l'efficience des politiques conduites en matière d'alternance apparaît donc bien difficile encore à établir.
- [317] Il n'est pas certain que les régions disposent quant à elles de tous les leviers permettant d'orienter et piloter les dépenses consacrées à l'alternance dans leurs régions. La répartition des fonds collectés par les organismes collecteurs qui contribuent autant qu'elles, sinon d'avantage au financement des organismes de formation des alternants leur échappe en effet assez largement. Des procédures de contractualisation sont à l'œuvre mais il n'existe pas de mécanisme permettant d'orienter la collecte et l'emploi des fonds des OCTA et des OPCA selon une logique de développement économique territorial.
- [318] De même, au niveau national et régional, l'absence de connaissance fine des financements et des efforts financiers de chaque contributeur est préjudiciable à l'efficience de la politique contractuelle entre l'Etat et les régions menée à travers les contrats d'objectifs et de moyens (COM). Un rapport de l'IGAS⁹², qui s'appuie sur l'analyse des COM dans quatre régions, a ainsi souligné que l'effet de levier attendu des COM (en principe, quand un conseil régional reçoit un euro de la deuxième section du FNDMA, il doit en dépenser deux, c'est-à-dire apporter avec son budget propre autant que ce qu'il a reçu) n'était pas atteint dans un cas sur deux.

⁹² Rapport IGAS sur le bilan-évaluation du contrat d'objectifs et de moyens pour le développement et la modernisation de l'apprentissage, établi par Annie Fouquet, Hervé Léost et Hayet Zeggar, septembre 2009.

Tableau 18 : Justification des chiffrages de la mission

Données sur l'apprentissage	Chiffres (M € sauf mention contraire)	Sources et méthodes
Rémunération brute des apprentis (a)	2581	CNFPTLV (données DADS)
Montant de l'exonération compensée à la sécurité sociale (b)	722,2	PLFSS
Taux des cotisations sécurité sociale exonérées et compensées (c)	35,60%	6,75 salariale vieillesse, 0,75 salariale maladie, 12,8 patronale maladie, 5,4 patronale famille, 9,9 patronale vieillesse
Assiette des rémunérations après abattement de 11 points (d)	2028,7	2 / 3
Montant de l'abattement d'assiette de 11 points (e)	552,3	a – d
Taux ATMP (f)	2,3%	Taux moyen
Taux des cotisations AGIRC-ARRCO (g)	9,50%	5,7 patronale et 3,8 salariale
Taux des cotisations Unédic-AGS (h)	6,80%	4 patronale Unédic, 2,4 salariale, 0,4 AGS
Perte de recettes liée à abattement d'assiette (i)	299,4	(c+f+g+h) x e
dont sécurité sociale	209,3	(c+f) x e
dont ARRCO/Unédic-AGS	90,0	(g+h) x e
CSG-CRDS (j)	7,76%	8%, abattement de 3%
Coût exonération CSG CRDS (k)	200,3	a x j
Total niches non compensées	499,7	k + i
Taux d'exonération compensée pour les - de 11	51,50%	Sécu, 9,5 AGIRC-ARRCO, 6,4 Unédic
dont patronale (l)	37,80%	28,1 Sécu, 5,7 AA et 4 Unédic
Taux d'exonération compensée pour les + de 10	41,80%	Sécu, 3,8 AA et 2,4 Unédic
dont patronale (m)	28,10%	28,1 sécu
Taux de cotisation salariale de droit commun (n)	13,70%	7,5 sécu, 3,8 AA et 2,4 Unédic
Taux de cotisation patronale de droit commun (o)	40,50%	28,1 sécu, 2,3 ATMP, 5,7 AA et 4,4 Unédic-AGS
Assiette des - de 11 (p)	1051,8	Résolution de l'équation à deux inconnues $1/0,515x + 0,418y = 950$; $2/x + y = b5$ où x est assiette des - de 11 et y assiette des - de 10
Assiette de + de 10 (q)	976,9	Deuxième solution de l'équation
Total des niches au bénéfice des apprentis	553,9	$n \times a + k$
Dont compensées	277,9	$n \times d$
Total des niches au bénéfice des employeurs	895,8	$o \times e + m \times q + p \times l$
Dont compensées	672,1	$m \times q + p \times l$
Cotisations patronales dues après exonérations	141,4	$d \times f + 0,097 \times q$
Professionnalisation		
Crédits de compensation de l'exonération par l'État	286	PLF / PLFSS
Montant d'exonération non prise en charge par les crédits de l'État	178	PLFSS
Coût total de l'exonération (r)	464	PLFSS
Taux de cotisations payées (s)	12,4%	Taux de cotisations patronales ARRCO et Unédic, et taux ATMP évalué à 2,3 (en tenant compte des cas où il est moindre ou nul (exonération ATMP) et des cas où il est plus élevé (+ de 20 salariés, salariés au-delà du SMIC))
Assiette brute (t)	1651,2	$r / 0,281^{93}$
Cotisations patronales payées	204,8	$s \times t$
Prélèvements salariaux (u)	354,4	7,5 sécu, 7,76 CSG-rds, 3,8 ARRCO, 2,4 unédic
Rémunérations nettes	1296,9	$t - u$

⁹³ L'exonération s'applique aux 28,1 de cotis patronales de sécurité sociale hors ATMP, et aux cotisations ATMP pour des cas limités: pour les contrats conclus avant 2008 pour les jeunes, et pour les contrats conclus depuis 2008 par les groupements d'employeurs. En outre, depuis 2008, l'exonération complète est remplacée par l'allègement Fillon pour les jeunes et les autres salariés autres que chômeurs de plus de 45 ans; cela ne change rien pour les jeunes dès lors qu'ils sont rémunérés au SMIC et qu'ils sont employés par une entreprise de moins de 20 salariés. Cela change que si le titulaire du contrat de pro est rémunéré au-delà du SMIC (le taux d'exonération décroît) ou si le jeune est employé par une entreprise de + de 20 salariés (le taux d'exonération est alors de 26 et non de 28,1). Le taux d'exonération peut donc être légèrement supérieur à 28,1 (si l'ATMP est incluse) ou légèrement inférieur (si entreprise de + 20). De façon conventionnelle, le taux de 28,1 est conservé.

Annexe 2 : Le contrôle des organismes collecteurs par les services du ministère de l'emploi

1. LES OBLIGATIONS DES ORGANISMES COLLECTEURS

1.1. Les obligations conditionnant l'habilitation

[319] L'habilitation à collecter les versements des entreprises donnant lieu à exonération de la taxe d'apprentissage est conditionnée à une obligation comptable (article R6242-3 du Code du travail) : tous les organismes collecteurs doivent écrire de façon distincte dans leurs comptes les opérations relatives au quota de la taxe d'apprentissage et les distinguer des opérations liées au hors quota.

[320] D'autres obligations sont définies mais diffèrent en fonction de la procédure d'habilitation à laquelle l'organisme collecteur est soumis : habilitation de droit, convention-cadre ou agrément (article R. 6242-6 du Code du travail) :

- L'ensemble des organismes collecteurs ont pour mission favoriser les premières formations technologiques et professionnelles, notamment d'apprentissage.
- Les organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage soumis à la procédure d'agrément doivent justifier d'un montant estimé de collecte annuelle supérieur à 2 000 000 euros pour les organismes collecteurs nationaux, et à 1 000 000 euros pour les organismes collecteurs régionaux. Cette obligation ne s'applique pas aux organismes soumis à la procédure de la convention-cadre et au réseau consulaire.
- Enfin, à l'exception des chambres consulaires, les organismes doivent mettre en place une commission de représentants d'organisation d'employeurs et de salariés qui émet un avis sur la répartition des sommes collectées. Les chambres consulaires sont tenues d'informer le comité de coordination régional de l'emploi et de la formation professionnelle des sommes collectées et des intentions d'affectation.

1.2. Le cas de la délégation de collecte

[321] Afin d'éviter un morcellement du réseau de collecteurs et de pouvoir assurer le suivi comptable des sommes collectées et employées, la délégation de collecte est encadrée. L'organisme collecteur doit établir une convention avec le délégataire. Le contenu de la convention est précisé dans l'article R6242-18 du Code du travail : la convention doit préciser le champ géographique ou professionnel, les modalités, et garantir le suivi comptable distinct entre le quota et le hors quota. Le service chargé du contrôle de la formation professionnelle doit rendre un avis sur cette convention (article L6242-4 du Code du travail) et ses éventuelles modifications (R6242-18 du même code).

[322] En l'absence de convention ou de demande d'avis, la collecte reçue par un délégataire est reversée directement au Trésor public.

1.3. Les obligations comptables des organismes collecteurs

- [323] Outre l'obligation définie à l'article R. 6242-3 du Code du travail de retracer de façon distincte les opérations relative au quota et au hors quota, les organismes collecteurs doivent respecter diverses règles comptables, différentes selon le type d'organismes.
- [324] Les organismes collecteurs nationaux et régionaux, hors réseau consulaire, doivent établir des comptes selon les principes et méthodes comptables définis par le code du commerce (article R. 6242-21 du Code du travail). Le même article prévoit l'établissement d'un plan comptable, pris par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, des ministres chargés de l'économie et de la formation professionnelle, après avis de l'Autorité des normes comptables. Il n'existe pas à ce jour.
- [325] Les organismes collecteurs du réseau consulaire sont soumis à leurs règles comptables propres (R. 6242-22).
- [326] Si un organisme a des activités multiples, il doit établir une comptabilité distincte pour son activité de collecte (R. 6242-23).
- [327] Les sommes collectées sont conservées en numéraire, déposées à vue, ou placées à court terme. Les intérêts alors produits sont soumis à la même procédure de contrôle administratif et financier que les sommes collectées (R. 6242-24).

1.4. La répartition et le versement des sommes collectées aux bénéficiaires

- [328] Les organismes collecteurs doivent verser les concours financiers aux établissements bénéficiaires avant le 30 juin de chaque année (R. 6242-12).

1.5. La transmission des états de collecte et de répartition

- [329] L'organisme collecteur adresse un état de collecte et de répartition au ministre en charge de la formation professionnelle pour les organismes nationaux, au préfet de région pour les organismes régionaux, selon un modèle fixé par arrêté. Cet état doit permettre de suivre le fonctionnement de l'organisme collecteur et d'apprécier l'activité de collecte et l'emploi des fonds. Y sont annexés le bilan de l'organisme, le compte de résultat, une annexe comptable du dernier exercice clos. Les organismes collecteurs nationaux doivent également transmettre une note d'information sur les priorités et les critères de répartition des fonds, ainsi que la part de la taxe dédiée à la promotion des formations technologiques professionnelles.

1.6. Les obligations en matière d'information des acteurs de l'apprentissage

- [330] Les organismes collecteurs sont tenus de remettre un rapport d'activité le 1^{er} août de chaque année, à l'intention du président du conseil régional, du préfet de région et du comité de coordination régional de l'emploi et de la formation professionnelle (R. 6242-13 du Code du travail).
- [331] Le rapport d'activité doit contenir (R. 6242-14 du Code du travail) : 1. le montant des fonds collectés ; 2. le montant des fonds affectés par les employeurs aux centres et établissements bénéficiaires, ainsi que les montants disponibles après déduction de ces fonds. L'organisme doit préciser si ces fonds affectés relèvent du quota ou du hors quota ; 3. les critères et les modalités de répartition ; 4. l'état analytique des concours versés et des bénéficiaires ; 5. une note sur la répartition ; 6. la part de la taxe consacrée au financement d'actions de promotion des premières formations technologiques professionnelles.

1.7. Les frais de collecte et de gestion

- [332] Le plafond des frais de collecte et de gestion est fixé par arrêté conjoint des ministres en charge de la formation professionnelle, de l'éducation nationale et du budget (R. 6242-15 du Code du travail).

1.8. Les obligations des organismes collecteurs et des établissements bénéficiaires en cas de contrôle

- [333] En cas de contrôle, les organismes collecteurs présentent les justificatifs sur l'origine des fonds, la réalité des emplois de ces fonds et la conformité de leur utilisation aux dispositions légales (L. 6252-7 du Code du travail).
- [334] De même, les établissements bénéficiaires justifient l'origine des fonds reçus, leur nature, la réalité et le bien-fondé des dépenses, ainsi que la conformité de leur utilisation aux dispositions légales (L. 6252-9 du Code du travail).

2. LE ROLE ET L'ORGANISATION DES SERVICES DU MINISTERE DE L'EMPLOI

2.1. L'avis sur les conventions de délégation de collecte

- [335] Le service chargé du contrôle de la formation professionnelle rend un avis sur les conventions de délégation des organismes collecteurs (L. 6242-4 du Code du travail).

2.2. Le contrôle administratif et financier des organismes collecteurs, des établissements bénéficiaires et des centres de formation d'apprentis

- [336] Selon les termes de l'article L. 6252-4 du Code du travail, l'Etat assure le contrôle administratif et financier :
- sur les organismes collecteurs : il contrôle les procédures de collecte et l'utilisation des ressources collectées ;
 - sur les établissements bénéficiaires : il contrôle l'origine et l'emploi des fonds ;
 - sur les dépenses de fonctionnement des organismes gestionnaires de centres de formation d'apprentis. Cette compétence est de droit en ce qui concerne les CFA à recrutement national. Elle s'exerce, conformément aux articles R. 6251-1 à R. 6251-5 du code du travail, sous le contrôle des Conseils régionaux qui la détiennent en ce qui concerne les CFA à recrutement régional en application des articles L. 6252-1, L.6252-2 et L.6252-3 du code du travail. Selon le guide méthodologique de contrôle réalisé par la DGEFP en 2010, « dans la pratique, les contrôles techniques et financiers essentiellement effectués pour le compte des régions sont de moins en moins souvent délégués aux inspecteurs de l'Etat par les collectivités locales ».

2.3. La procédure de contrôle

- [337] La procédure de contrôle est fixée à l'article L. 6252-4 du code du travail par référence à l'article L.6362-8 (contrôle de la formation professionnelle) qui indique que les contrôles peuvent être opérés *soit sur place soit sur pièces*.

- [338] « Les résultats du contrôle sont notifiés à l'organisme intéressé dans **un délai** ne pouvant dépasser trois mois à compter de la fin des opérations de contrôle, avec l'indication des **procédures et délais dont il dispose** pour faire valoir ses observations » (article L.6362-9).

2.4. Les sanctions financières

- [339] Selon les termes de l'article L. 6252-10 du Code du travail, sur décision de l'autorité administrative (le ministre pour un organisme national, le préfet de région pour un organisme régional), « les sommes indûment collectées, utilisées ou conservées et celles correspondant à des emplois de fonds non conformes aux obligations résultant du présent livre donnent lieu à un versement d'égal montant au Trésor public ». A l'expiration d'un délai de deux mois au cours duquel l'organisme collecteur peut demander l'annulation totale ou partielle de la décision, celle-ci sera transmise pour mise en recouvrement à la direction des services fiscaux dont dépend le siège de l'organisme collecteur contrôlé.
- [340] « Ce versement est recouvré par le Trésor public selon les modalités ainsi que sous les sûretés, garanties et pénalités applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires ». Ainsi, la pénalité mentionnée à l'article 1731 du code général des impôts (majoration de 5 % appliquée par le comptable de la DGFIP sur les montants mis en recouvrement) ainsi que l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727 du même code (0,40 % par mois qui s'applique sur le montant des sommes mis à la charge du redevable ou dont le versement a été différé) sont applicables.
- [341] S'agissant de la contribution au développement de l'apprentissage (article 1599 *quinquies* A du CGI) et la taxe d'apprentissage (article 228 bis du CGI), la sanction financière prévue par cet article, à savoir une majoration d'égal montant à la somme omise, ne concerne que les redevables de cette taxe qui n'auraient pas satisfait à leur obligation de versement au bénéfice d'un organisme collecteur qu'ils auront choisi, avant le 1^{er} mars de l'année suivant celle du versement des salaires. En conséquence, seuls les agents de la DGFIP peuvent, dans le cadre de leur compétence, opérer un tel constat

2.5. Les autres suites du contrôle

- [342] Au-delà de la sanction financière, d'autres suites sont possibles :

2.5.1. Le retrait de l'agrément

- [343] Les organismes collecteurs de taxe d'apprentissage peuvent se voir retirer l'agrément qui leur a été délivré par le préfet de région (article L. 6252-11 du code du travail).
- [344] En cas de manquements graves et de refus manifeste de se mettre en conformité de la part du collecteur, le préfet peut décider du retrait de l'agrément délivré à l'organisme collecteur. Le retrait de l'agrément doit être motivé. Il est prononcé dans les mêmes formes et suivant les mêmes procédures que l'agrément.

2.5.2. Une sanction pénale par le dépôt d'une plainte

- [345] En cas d'utilisation frauduleuse des fonds collectés, le Procureur de la République peut être saisi dans le cadre de l'article 40 du Code des Procédures Pénales :
- [346] Une peine d'emprisonnement et une amende sont prévues à l'article L.6244-1 du code du travail :

- [347] « Le fait, pour le responsable d'un des organismes collecteurs mentionnés aux articles L.6242-1 et L.6242-2, d'utiliser frauduleusement les fonds collectés est puni d'un emprisonnement de 5 ans et d'une amende de 37 500 € ».

2.6. Les services de contrôle du ministère de l'emploi

2.6.1. Les agents du contrôle

- [348] L'article L.6252-4 du code du travail - premier alinéa, établit la légitimité des contrôles des collecteurs de taxe d'apprentissage :
- [349] « Les organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage mentionnés aux articles L.6242-1 et L.6242-2 en ce qui concerne les procédures de collecte et l'utilisation des ressources qu'ils collectent à ce titre ».
- [350] Cet article définit ainsi :
- l'objet des contrôles en matière d'apprentissage : les organismes collecteurs,
 - la nature de ces contrôles : des contrôles financiers,
 - l'objet de ces contrôles financiers, c'est-à-dire l'utilisation des ressources collectées au titre de la taxe d'apprentissage.
- [351] Les agents de l'Etat chargés de ce contrôle sont désignés à l'instar de ceux mentionnés à l'article L.6361-5, à savoir les inspecteurs et contrôleurs de la formation professionnelle, assermentés et commissionnés par le préfet de région.
- [352] De même, les dispositions de l'article 112 de la loi n° 98-546 du 2 juillet 1998, portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, ont étendu les compétences dévolues aux inspecteurs et contrôleurs de la Formation Professionnelle, aux inspecteurs et contrôleurs du Travail, placés sous l'autorité du ministre chargé du travail. Ces derniers sont par conséquent juridiquement fondés à contrôler les collecteurs de taxe d'apprentissage.
- [353] Enfin, la loi n° 2009-1437 du 24 novembre 2009 a complété l'article L.6361-5 en ouvrant la possibilité aux agents de catégorie A placés sous l'autorité du ministre chargé de la formation professionnelle, formés préalablement, d'assurer ce type de contrôle après avoir été assermentés et commissionnés à cet effet.

2.6.2. La Mission d'Organisation des Contrôles (MOC) de la DGEFP et les Services Régionaux de Contrôle des DIRECCTE

2.6.2.1. L'organisation des services

- [354] Les services du ministère de l'emploi en charge du contrôle sont situés :
- d'une part, dans les directions déconcentrées de l'État en région, les Services régionaux de contrôle de la formation professionnelle (SRC) des Directions régionales des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi (DIRECCTE).
 - d'autre part, au niveau de l'administration centrale, la Mission d'organisation des Contrôles, au sein de la Délégation générale à l'emploi et à la formation professionnelle (DGEFP), dans la Sous-direction des politiques de formation et du contrôle (SDPFC).

- [355] Les agents en charge des vérifications sont essentiellement des contrôleurs et inspecteurs du travail spécialisés.
- [356] Le champ du contrôle de la formation professionnelle comprend la formation continue de la population active (en activité professionnelle salariée ou non, ou demandeurs d'emploi) et l'apprentissage (personnes en formation initiale en alternance et sous contrat de travail). Selon le rapport d'activité 2007-2008 de la DGEFP sur le contrôle de la formation professionnelle, ce champ correspond à des flux financiers de l'ordre de 29 milliards d'euros.
- [357] Il comprend la sixième partie du Code du travail intitulée *La formation professionnelle tout au long de la vie*⁹⁴, et le contrôle des conventions cofinancées par le Fonds social européen.
- [358] Il importe de souligner la spécificité de la région Ile-de-France, qui concentre 40 % des sommes collectées en 2010 selon PACTOLE. Les organismes collecteurs nationaux sont contrôlés par la mission organisation des contrôles de la DGEFP, qui rassemble pour l'ensemble de ses missions 9 ETP. Le SRC de la DIRECCTE d'Ile-de-France est chargé du contrôle des organismes collecteurs de la région.
- [359] Les SRC comptaient au total 153,4 ETP en 2009⁹⁵, qui se consacrent en priorité au contrôle de l'emploi du fonds social européen. En 2008, les capacités de certains services ont été mobilisées de 80 à 90 % sur le contrôle FSE⁹⁶.

2.6.2.2. L'activité de contrôle des fonds de l'apprentissage

- [360] Une activité plus systématique de contrôle des OCTA par les SRC ne s'est développée que très récemment, à partir de 2007.
- [361] A ce jour, aucune circulaire de la DGEFP n'instaure de priorités de contrôle en matière de collecte des fonds de l'apprentissage⁹⁷.
- [362] Un guide méthodologique a été rédigé en 2010 par la DGEFP pour guider les agents des services de contrôle. Concernant la procédure de collecte, le guide méthodologique de la DGEFP souligne la nécessité de contrôler les informations inscrites sur le bordereau de collecte, le reçu libératoire délivré à l'entreprise, et la réalité du versement des fonds reçus au titre du FNDMA. Le guide détaille également les modalités de contrôle de la conformité de la convention de collecte, le respect des obligations d'information, le contrôle des ressources et des reversements, notamment à travers la recherche des montants indûment conservés.

⁹⁴ Livre deuxième :

- le contrôle de la collecte de la taxe d'apprentissage (organismes collecteurs et bénéficiaires)

Livre troisième :

- de la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue des salariés et des non-salariés ;

- des activités conduites en matière de formation par les organismes collecteurs,

- des activités des organismes de formation quel que soit le public formé (salariés, indépendants, demandeurs d'emploi...),

- des activités des organismes qui réalisent des bilans de compétences et des organismes qui interviennent dans le processus de validation des acquis de l'expérience,

- des activités d'accueil, d'information, d'orientation et d'évaluation.

- les prestataires d'actions d'accompagnement, d'information et de conseil dispensées aux créateurs et repreneurs d'entreprises artisanales, commerciales ou libérales.

⁹⁵ Le rapport d'activité de la DGEFP pour 2007-2008 précise que ces agents assurent les missions de contrôle, mais également des tâches liées à la gestion des fichiers.

⁹⁶ DGEFP, *Le contrôle de la formation professionnelle en 2007 et 2008*

⁹⁷ Les grands axes du contrôle sont fixés par une circulaire de la Délégation générale à l'emploi et à la formation professionnelle, adressée aux préfets de région et aux DIRECCTE. Cette circulaire regroupe les orientations que ces services peuvent moduler en fonction de leur contexte propre ou de particularités régionales.

2.6.2.3. Le bilan des activités de contrôles

[363] Les contrôles lancés en 2007 et 2008 ont concerné 31 OCTA, 15 ont été menés en 2009. La mission ne dispose pas du nombre de contrôles menés en 2010 et 2011. A titre comparatif, l'activité de contrôle du FSE s'est élevée à 629 contrôles en 2008, l'assiette des dépenses contrôlées étant de 226 709 492 euros.

[364] Les décisions de redressement prises en 2008 (qui peuvent concerner des contrôles lancés en 2007) représentent 7 % des sommes collectées par les OCTA. En 2008, l'agrément d'un OCTA régional a été retiré par décision préfectorale. La mission ne dispose pas des suites données aux contrôles menés depuis 2009.

[365] La DGEFP, dans son rapport d'activité, souligne les difficultés rencontrées lors des contrôles d'OCTA, notamment :

- la publication incomplète et tardive des listes de bénéficiaires
- le caractère lacunaire des listes de coûts par appreni publiée par le président du Conseil régional
- des frais de collecte et de gestion divers
- la prise en compte limitée de l'avis des commissions consultatives paritaires d'habilitation
- la comptabilité des délégataires de collecte, qui ne respecte pas toujours l'obligation de séparer comptabilité du quota et du hors quota
- dans le cas des COTA liés par une convention-cadre, l'utilisation des fonds théoriquement affectés aux actions communes de promotion, parfois réaffectés à d'autres actions
- la diversité des pratiques en matière de comptabilisation des frais de collecte et de gestion, qui a des conséquences directes sur la somme versée aux bénéficiaires (selon que ces frais sont ponctionnés sur tout ou partie de la collecte et des versements)
- d'une manière générale, des problèmes de calendrier des versements et des informations délivrées par les OCTA

3. LES INFORMATIONS SUR LE PRODUIT COLLECTE FOURNIES PAR LA DGEFP

[366] La délégation générale à l'emploi et à la formation professionnelle (DGEFP) a fourni à la mission une extraction de son système d'information dénommé Pactole. Les données transmises à la mission le 11 juillet 2011 sont toutefois incomplètes puisqu'elles portent sur 119 OCTA, pour environ 140 OCTA existants⁹⁸.

[367] Parmi ces 119 OCTA, 40 ont une habilitation nationale et 79 ont une habilitation régionale. Pour ces derniers ils doivent collecter obligatoirement dans leur région d'implantation mais peuvent répartir la taxe dans ou hors de leur région.

⁹⁸ Selon le rapport de novembre 2010 du CNFPTLV, les OCTA étaient au nombre de 145 en 2008.

3.1. La taxe d'apprentissage collectée

Tableau 19 : Montant de taxe d'apprentissage collectée par les OCTA régionaux et nationaux en 2011 (au titre de 2010)

Lieu d'habilitation	Montant collecté TA 2010	En % du total
Alsace	14 748 808	1%
Aquitaine	25 984 952	1%
Auvergne	14 855 003	1%
Basse Normandie	12 485 027	1%
Bourgogne	15 251 588	1%
Bretagne	33 218 530	2%
Centre	22 383 080	1%
Champagne-Ardenne	10 527 806	1%
Corse	4 089 915	0%
Franche Comté	2 509 220	0%
Guadeloupe	378 992	0%
Guyane	1 435 448	0%
Haute Normandie	22 265 263	1%
Ile de France	443 857 398	25%
La Réunion	7 481 539	0%
Languedoc	21 038 672	1%
Limousin	5 932 708	0%
Lorraine	4 970 882	0%
Midi Pyrénées	26 662 446	2%
Nord - Pas-de-Calais	49 940 480	3%
Paca	53 260 089	3%
Pays de Loire	37 369 914	2%
Picardie	2 509 484	0%
Poitou – Charente	18 621 565	1%
Rhône Alpes	93 722 887	5%
National	808 072 085	46%
Total	1 753 573 781	100%

Source : DGEFP – extraction du système Pactole le X juin- données issues de 119 OCTA

[368] Pour une collecte de taxe d'apprentissage de 1,8 milliards d'euros :

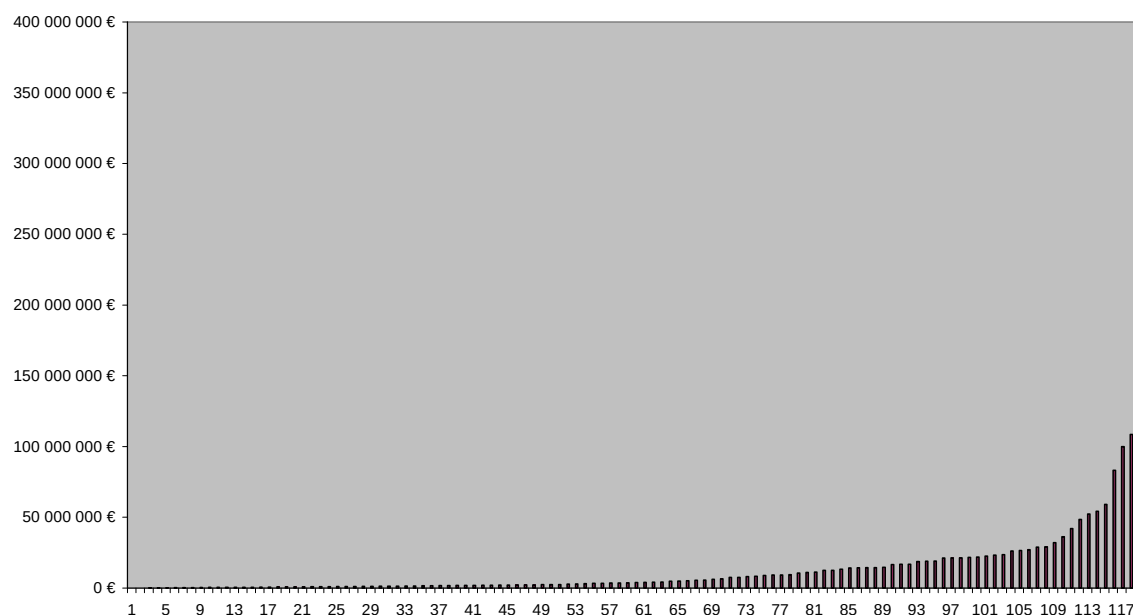
- les OCTA ayant une habilitation délivrée au niveau national en ont collecté 46 % ;
- les OCTA habilités dans la région Ile-de-France en ont collecté 25 % et ceux habilités en Rhône-Alpes 5 %.

[369] Les fonds peuvent ensuite être répartis indépendamment du lieu de la collecte. Selon le CNFPTLV, en moyenne en 2008, les CFA d'une région ont reçus 43 % de leur taxe via des OCTA implantés dans la même région, 43 % de leur taxe via des OCTA nationaux mais également 14 % via des OCTA habilités dans d'autres régions que la leur.

[370] Les montants collectés par les organismes sont très dispersés⁹⁹ : ils vont de 2 000 euros pour la plus petite collecte (celle de la chambre régionale d'agriculture de Haute-Normandie) à 363 M€ pour la plus importante (celle de la chambre régionale de commerce et d'industrie d'Ile-de-France).

⁹⁹ Les OCTA ont possibilité de déléguer la collecte à d'autres organismes. Mais la mission ne détenant pas de données par organisme collecteur bénéficiant d'une délégation d'un OCTA, elle n'a pu analyser la dispersion des montants collectés en résultant.

Graphique 14 : Classement des OCTA par montant collecté croissant



Source : DGEFP – extraction du système Pactole- données issues de 119 OCTA

[371] Règlementairement¹⁰⁰, pour être agréé, un organisme collecteur doit justifier d'un montant estimé de collecte annuelle supérieur à deux millions d'euros pour les organismes collecteurs à compétence nationale et à un million d'euros pour les organismes collecteurs à vocation régionale. Toutefois, en application de l'article R 6242-11 du code du travail, deux catégories d'OCTA ne sont pas soumis à ce seuil de collecte les organismes qui ne sont pas soumis à l'agrément, à savoir :

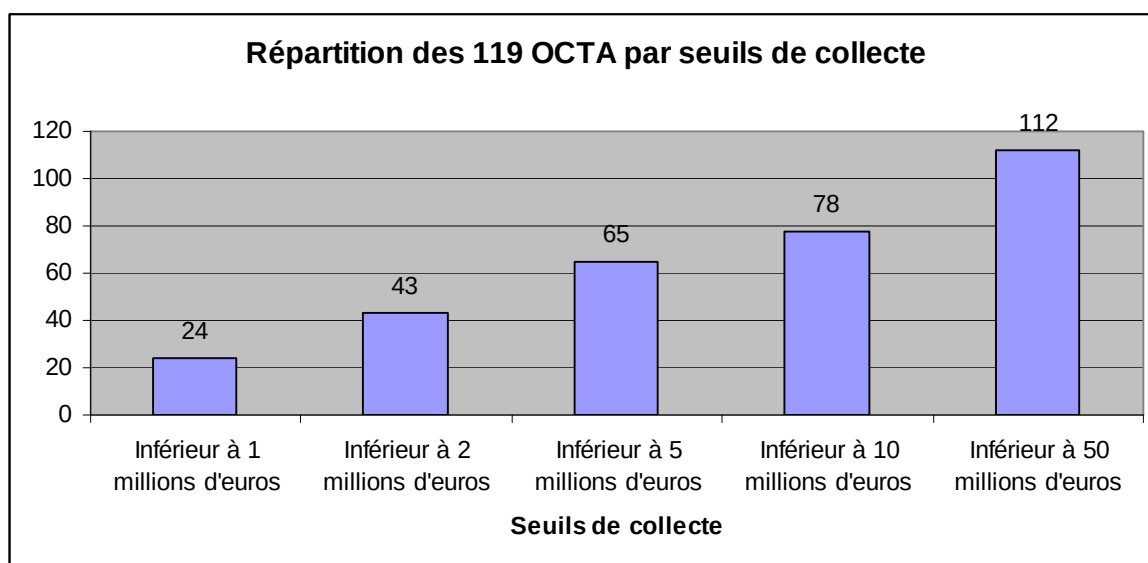
- au niveau national, les organismes ayant signé une convention-cadre de coopération avec les ministères chargés de l'éducation ou de l'enseignement supérieur ou de l'agriculture ou de la jeunesse et des sports ;
- au niveau régional, les chambres consulaires.

[372] Au sein des 119 OCTA étudiés, seuls sept ont une collecte supérieure à 50 millions d'euros. 24 organismes ont collecté en 2011 moins d'un million d'euros et 19 organismes ont une collecte supérieure à un million d'euros mais inférieure à deux millions d'euros.

[373] Parmi les 24 organismes ayant un montant collecté inférieur à un million d'euros, 20 sont des chambres consulaires (chambres d'agriculture, chambres des métiers ou comité régional des pêches maritimes et des élevages marins). Pour les OCTA habilités nationalement, 6 d'entre eux ont une collecte inférieure à deux millions d'euros.

¹⁰⁰ Cf. article R 6242-8 du code du travail.

Graphique 15 : Répartition des OCTA par seuils de collecte



Source : DGEFP – extraction du système Pactole- données issues de 119 OCTA.

[374] 43 OCTA ont un seuil de collecte inférieur à deux millions d’euros et 65 OCTA ont collecté moins de cinq millions d’euros.

3.2. La contribution supplémentaire à l'apprentissage (CSA) collectée

[375] Parmi les 119 OCTA, 101 OCTA ont collecté de la CSA en 2011 auprès de 4 533¹⁰¹ entreprises, pour un montant total estimé à 111 M€.

[376] 10 OCTA collectent à eux seuls 70 M€ de ces 111 M€.

Tableau 20 : Montant cumulé de CSA collectée par les 10 premiers collecteurs en 2011

OCTA	Lieu d'habilitation	Nombre d'entreprises versantes CSA	Montant collecté encaissé CSA	Montant collecté encaissé CSA cumulé
CRCI Paris Ile-de-France	Ile de France	772	26 968 750	26 968 750
UNIFE	National	217	8 309 904	35 278 654
GIM-TA	Ile de France	96	7 170 445	42 449 099
SYNTEC	National	153	5 665 683	48 114 782
OPCAIM	National	352	5 472 692	53 587 474
AGIRES DEVELOPPEMENT	National	196	3 672 467	57 259 941
LEEM APPRENTISSAGE	National	78	3 646 778	60 906 719
AFT	National	237	3 369 316	64 276 035
UIC	National	109	2 863 458	67 139 493
CRCI Rhône-Alpes	Rhône Alpes	158	2 779 302	69 918 795

Source : DGEFP – extraction du système Pactole- données issues de 119 OCTA.

¹⁰¹ Ce chiffre est une estimation. 7 OCTA ont collecté de la CSA mais le nombre d'entreprises versantes est une donnée manquante. Inversement, il n'est pas exclu que quelques entreprises puissent être comptées plusieurs fois, dans l'hypothèse où des entreprises verseraient de la CSA à plusieurs OCTA.

[377] L'assujettissement à la CSA des seules entreprises dont l'effectif salarié est égal ou supérieur à 250 salariés peut expliquer cette forte concentration de la collecte de la CSA.

[378] Par ailleurs, la mission a estimé pour chaque OCTA la proportion de CSA collectée rapportée à une évaluation de la taxe d'apprentissage brute¹⁰². Comme le taux de la taxe d'apprentissage est de 0,5 % de la masse salariale brute et celui de la CSA de 0,1 %, cette proportion est au plus de 20 %. Ce pourcentage de 20% ne peut être atteint que si l'ensemble des entreprises ayant versé leur taxe d'apprentissage à l'OCTA ont un effectif salarié de 250 ou plus et si elles ne sont pas exonérées de la CSA car n'ayant pas atteint l'effectif alternant de 3 %. A contrario, la proportion sera d'autant plus faible que les entreprises seront de petite taille ou qu'elles remplissent le quota de 3 % des effectifs en alternance.

[379] Le tableau suivant présente les OCTA ayant collecté auprès des entreprises une proportion élevée de CSA rapportée à la taxe d'apprentissage.

Tableau 21 : Classement des OCTA en fonction de la proportion CSA/TA

OCTA	Région	Nombre d'entreprises versantes CSA	Montant collecté encaissé CSA	CSA/TA brute (max 20%)
LEEM APPRENTISSAGE	National	78	3 646 778	16%
FNAM	National	23	603 042	14%
SYNTEC	National	153	5 665 683	13%
GIFAS	National	26	2 527 062	13%
MEDEF Alsace	Alsace	15	177 064	12%
UIC	National	109	2 863 458	12%
CRA Centre	Centre	3	94 256	11%
CRA Languedoc-Roussillon	Languedoc	2	91 357	11%
UNIPAS (ADEFPA)	National	150	613 747	11%
GIM-TA	Ile de France	96	7 170 445	10%
ANIA (AGEFAFORIA)	National	81	1 454 136	10%

Source : DGEFP – extraction du système Pactole- données issues de 119 OCTA

[380] Certains OCTA nationaux ont la particularité de collecter des montants importants de CSA tout en ayant une proportion élevée de CSA rapportée à la taxe d'apprentissage.

¹⁰² Avant déduction des frais de stage sur la part « hors quota ».

Annexe 3 : La réforme de la CSA et le dispositif de contrôle envisagé par la DGEFP

1. LA REFORME DE LA CSA

1.1. *L'accroissement du taux de la contribution et la création du bonus-malus*

[381] Issu de l'article 23 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, le bonus-malus a complexifié le dispositif de la contribution supplémentaire pour l'apprentissage.

[382] Le quota d'alternants (défini par le contrat de professionnalisation, l'apprentissage, le volontariat international en entreprise et la convention industrielle de formation par la recherche) pour l'assujettissement est porté à 4 % de l'effectif.

1.1.1. Les dérogations transitoires liées à la progression de l'effectif alternant ou à l'atteinte d'un accord de branche

[383] À titre transitoire, jusqu'en 2015, les entreprises n'atteignant pas ce seuil sont exonérées de la CSA :

- si l'effectif des salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage est égal ou supérieur à 3 % ;
- et si l'une des deux conditions suivantes est réunie :
 - soit l'effectif des salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage a progressé d'au moins 10 % par rapport à l'année précédente ;
 - soit l'effectif des salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage a progressé par rapport à l'année précédente et relève d'une branche couverte par un accord prévoyant au titre de l'année une progression d'au moins 10 % de leur nombre dans les entreprises de deux cent cinquante salariés et plus et justifiant, par rapport à l'année précédente, que la progression est atteinte dans les proportions prévues par l'accord au titre de l'année considérée.

1.1.2. La modulation du taux

[384] Pour les entreprises assujetties, le taux de la taxe est également modulé selon l'écart entre la proportion d'alternants et la cible de 4 %, selon trois tranches :

- si la proportion d'alternants est inférieure à 1 %, le taux de la CSA est de 0,2 %. Ce taux est porté à 0,3 % pour les entreprises de plus de 2000 salariés ;
- si elle est comprise entre 1 % et 3 %, le taux de la CSA est de 0,1 % ;
- si elle est comprise entre 3 et 4 %, le taux de la CSA est de 0,05%.

1.1.3. Le bonus

- [385] L'article 13 de la LFR crée aussi la possibilité de financement par le compte d'affectation spéciale (CAS) « FNDMA » d'un versement aux entreprises de deux cent cinquante salariés et plus dépassant le quota d'alternants d'aides en faveur de l'emploi d'alternants, dans des conditions prévues par décret.
- [386] Il s'agirait donc de compléter le dispositif de la CSA par des aides financières pour les entreprises dépassant l'objectif de 4 %.
- [387] Le projet annuel de performances du CAS FNDMA annexé au projet de loi de finances pour 2012 mentionne un montant indicatif de 400€ par ETP d'alternant.

1.2. Le caractère incitatif du dispositif est incertain

- [388] La conception du bonus-malus repose sur l'idée selon laquelle la modulation de la CSA pourrait influencer le comportement des entreprises en créant un signal-prix incitant à accroître le recours à l'alternance.
- [389] Plusieurs éléments permettent toutefois de s'interroger sur l'effectivité de ce caractère incitatif.

1.2.1. La complexité du dispositif réduit la lisibilité du signal-prix pour les entreprises

- [390] Un système d'incitation financière suppose que le signal-prix sur lequel il repose soit perçu par les acteurs économiques.
- [391] Or, la complexité du dispositif peut réduire la capacité, pour les employeurs, de percevoir le signal-prix et d'agir en fonction de cette cible.
- [392] En effet, l'incitation suppose que l'entreprise puisse effectuer des arbitrages entre recours à l'alternance et paiement de la taxe, c'est-à-dire qu'elle puisse piloter les différents paramètres de calcul du bonus-malus et en ait donc connaissance à tout moment.
- [393] Or, ces paramètres sont nombreux, et, pour certains, difficiles à suivre en infra-annuel :
- l'effectif de l'entreprise au sens de l'article L. 1111-2 du code du travail, c'est-à-dire d'un effectif intégrant les salariés à temps partiel, en contrat à durée déterminée (CDD) et en intérim à proportion de leur temps de travail ou de leur durée de présence dans l'entreprise : cet effectif est utilisé pour le calcul des différents taux (proportion d'alternants) et le calcul des seuils d'assujettissement (seuil de 250 salariés pour l'assujettissement à la CSA, de 2000 salariés pour la modulation supplémentaire de CSA pour les entreprises dont la proportion d'alternants est inférieure à 1 %). En application de l'article L. 1111-3, il convient d'écarter de cet effectif annuel moyen les apprentis, les salariés en contrat de professionnalisation, et les titulaires d'un CIE et d'un CAE ;
 - l'effectif annuel moyen des alternants au sens étroit, c'est-à-dire des salariés sous contrat de professionnalisation et d'apprentissage de l'année en cours et de l'année précédente (utilisé pour le dispositif de dérogation transitoire) ;
 - l'effectif annuel moyen des alternants au sens plus large, c'est en incluant en outre le volontariat international en entreprise et la convention industrielle de formation par la recherche – CIFRE (utilisé pour l'application du bonus-malus).

[394] Les formules utilisées par la CNAV (cf. infra) pour calculer ces paramètres à partir des données de la DADS montrent qu'ils ne sont pas nécessairement disponibles de façon immédiate pour les employeurs :

- il est d'abord nécessaire de déterminer, pour chaque ensemble d'effectifs (nombre d'alternants et effectif moyen de l'entreprise), le champ des salariés concernés, ce qui suppose, dans le cas de l'effectif annuel moyen, d'effectuer des exclusions ;
- de reconstituer ensuite l'équivalent temps plein pour les salariés présents seulement une partie de l'année et pour les alternants, à partir des périodes d'activité ;
- de reconstituer l'équivalent temps plein des salariés à temps partiel.
- et pour l'effectif d'alternant de prendre en compte la durée moyenne des contrats en cours d'année.

1.2.2. L'incitation financière est incertaine

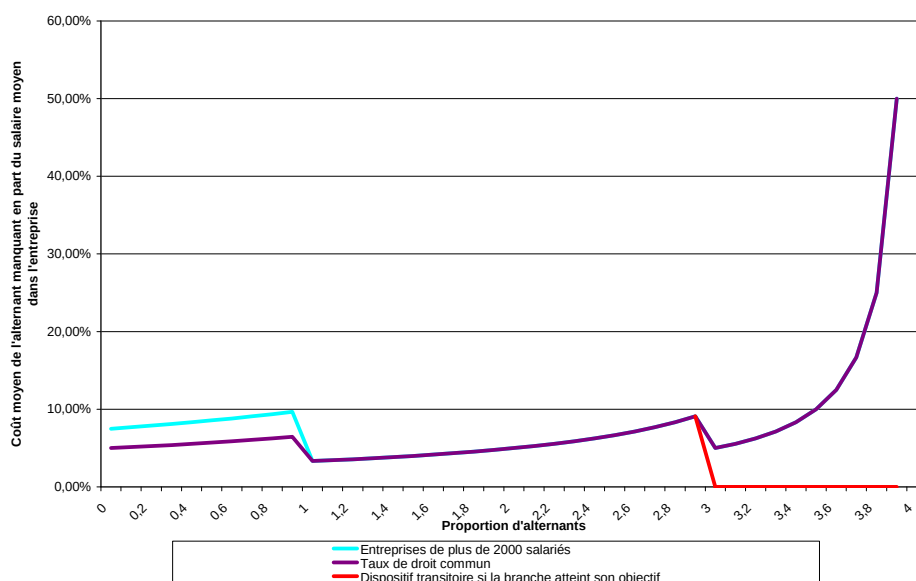
[395] Le barème de modulation du bonus-malus en fonction de la proportion d'alternants permet d'estimer au niveau micro économique l'impact financier d'un accroissement du nombre d'alternants, soit sous forme du « coût » d'un alternant manquant par rapport au quota, soit sous forme du « gain marginal » permis par le recours à un alternant supplémentaire.

[396] La CSA étant exprimée en pourcentage de la masse salariale (soit le produit du salaire moyen dans l'entreprise et de l'effectif total de l'entreprise) et dépendant d'un taux d'alternants rapportant l'effectif alternant à l'effectif total de l'entreprise, ce coût de l'alternant manquant ou ce gain marginal de l'alternant supplémentaire peuvent être exprimés en part de salaire moyen dans l'entreprise par alternant.

1.2.2.1. Le barème crée des effets de seuil

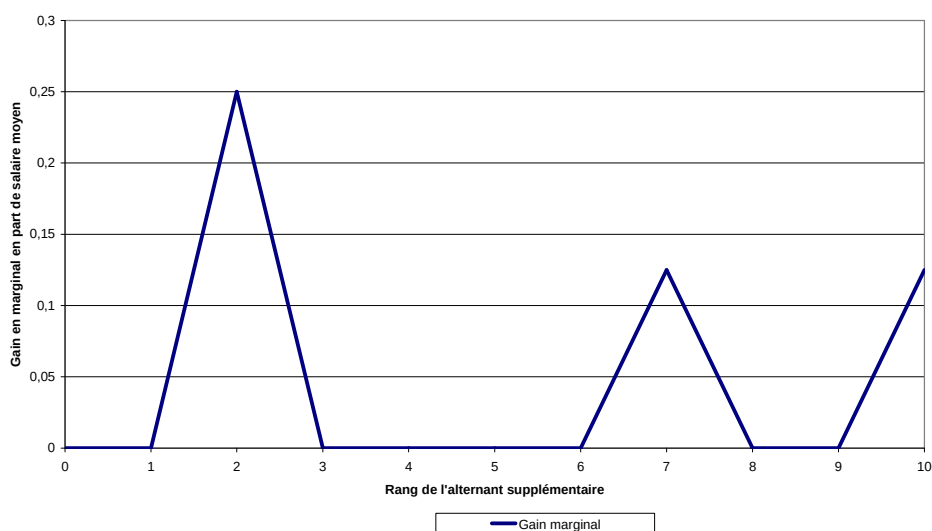
[397] Le calcul de la CSA par tranches de taux d'alternants crée des effets de seuil importants, qu'il s'agisse du coût moyen de l'alternant manquant par rapport au quota, ou du gain marginal en CSA de l'alternant supplémentaire.

Graphique 16 : Coût moyen de l'alternant manquant selon le taux d'alternants



Source : Mission. Indication de lecture : la courbe violette décrit la variation du coût de la CSA par alternant manquant pour atteindre le quota de 4 % en part du salaire moyen dans l'entreprise en fonction du taux d'alternants. Ce coût par alternant manquant est inférieur à 10 % du salaire moyen tant que le taux d'alternants est inférieur à 3,5 %, et il augmente fortement entre 3,5 % et 4 %. La courbe bleue décrit le coût moyen applicable aux entreprises de plus de 2000 salariés pour un taux d'alternants inférieur à 1 %. La courbe rouge décrit l'effet de l'exonération transitoire dans le cadre d'un accord de branche.

Graphique 17 : Gain marginal du recours à un alternant supplémentaire, pour une entreprise de 250 salariés



Source : Mission. Indication de lecture : dans le cas d'une entreprise de 250 salariés, passer de 0 à 1 alternant ne réduit pas le montant de la CSA. Passer de 1 à 2 réduit le montant de la CSA car le taux de CSA passe de 0,2 à 0,1 %. La CSA ne diminue pas si le nombre d'alternants passe de 2 à 6. Elle diminue si l'effectif alternant passe de 6 à 7, puis de 9 à 10.

- [398] Un tel effet de seuil aurait pu être évité en déterminant la CSA non pas selon un taux appliqué à la masse salariale selon un barème, mais selon un montant par alternant manquant, ainsi que cela est pratiqué pour le calcul de la pénalité financière pour les entreprises ne respectant pas l'obligation d'emploi de 6 % travailleurs handicapés.

1.2.2.2. Le montant de la modulation rend douteux le caractère incitatif

- [399] En neutralisant ces effets de seuil, on peut calculer un montant moyen du gain en CSA apporté par le recours à un alternant supplémentaire, on obtient les résultats suivants :

Tableau 22 : Valeur moyenne du bonus-malus en valeur du salaire annuel moyen de l'entreprise

	Taux d'alternants inférieur à 1%	Taux d'alternants compris entre 1 et 4%	Ensemble
Entreprise de plus de 2000 salariés	20%	5%	7,5%
Entreprise de 2000 salariés ou moins	5%		

Source : Mission.

- [400] Pour une entreprise de 2000 salariés ou moins, et pour une entreprise de plus de 2000 salariés dont le taux d'alternants est compris entre 1 et 4 %, la valeur moyenne du bonus-malus en valeur est de 5 % du salaire moyen dans l'entreprise par alternant. Sur la base d'un salaire moyen brut pour un emploi dans le secteur privé estimé à 2753€ en 2008 (Insee), la valeur de bonus-malus est alors de 1652 € par alternant. Il est porté à 6608€ pour les entreprises de plus de 2000 salariés où le taux d'alternants serait inférieur à 1 %.
- [401] Le caractère incitatif du malus peut être apprécié en le rapportant au coût d'un alternant, pour une entreprise de 500 salariés et une entreprise de 2500 salariés dont le salaire moyen est égal à 2753€ (masse salariale de 16,518 millions €).

Tableau 23 : Simulations des coûts d'une hausse du recours à l'alternance pour des entreprises assujetties à la CSA

	Taux d'alternants	0%	1%	3%	4%
Entreprise de 500 salariés	Niveau du malus (a)	33036	16518	8259	0
	Nombre d'alternants	0	5	15	20
	Coût de la rémunération des alternants ¹⁰³ (b)	0	33155	99465	132620
	Coût total (c = a + b)	33036	49673	107724	132620
	Effort financier à réaliser pour passer d'une tranche à l'autre		16637	58051	24896
Entreprise de 2500 salariés	Niveau du malus (a)	247770	82590	41295	0
	Nombre d'alternants	0	25	75	100
	Coût de la rémunération des alternants (b)	0	165775	497325	663100
	Coût total (c = a + b)	247770	248095	538620	663100
	Effort financier à réaliser pour passer d'une tranche à l'autre		325	290525	124480

Source : IGAS.

¹⁰³ L'hypothèse retenue est celle d'un coût moyen de 6631 € par alternant en 2008 (cf. annexe V).

[402] L'effet incitatif n'apparaît que pour les entreprises de 2000 salariés ayant moins de 1 % d'alternants.

[403] Ces simulations présentent toutefois deux limites :

- elles ne tiennent pas compte, d'une part, des coûts hors rémunération du recours à l'alternance (coût d'encadrement notamment) ;
- elles ne tiennent pas compte, d'autre part, de la valeur ajoutée créée par le travail des alternants.

[404] On peut aussi comparer ce montant au coût de la pénalité financière mise à la charge des entreprises ne respectant pas leur obligation d'emploi de 6 % de travailleurs handicapés : le montant par salarié handicapé manquant est de 400 SMIC horaires (soit 3600€ en 2011) pour une entreprise de 20 à 199 salariés, 500 SMIC horaires (4500€) pour entreprise de 200 à 749 salariés et 600 SMIC horaires (5400€) pour une entreprise de 750 salariés. Ce montant peut même être majoré jusqu'à 1500 SMIC horaires (13500€) pour les entreprises n'ayant mené aucune action pendant trois ans.

[405] Ce constat est encore plus marqué pour le bonus, qui, s'il est effectivement fixé à 400€, représenterait 6 % du coût de la rémunération d'un alternant.

1.2.3. Le dispositif transitoire limite les incitations

1.2.3.1. Une entreprise peut être exonérée de CSA malgré un quota inférieur à 4 % dès lors que son effectif alternant aura progressé, sans que le taux d'alternants progresse

[406] Le mode de calcul du dispositif transitoire permet à une entreprise dont le taux d'alternants est inférieur à 3 % en 2011 d'être exonérée de CSA, comme le montre le cas-type suivant d'une entreprise dont l'effectif total est constant et dont l'effectif alternant progresse de 10 % par an.

Tableau 24 : Cas-type d'exonération d'une entreprise au titre du dispositif transitoire

	2011	2012	2013	2014	2015
Taux d'alternants en %	2,73	3	3,3	3,63	3,99

Source : Mission.

[407] Encore faut-il préciser que dans le cas précédent, le taux d'alternants progresse sous condition que l'effectif total reste constant : or, en accordant l'exonération dans le cadre du dispositif transitoire sous condition d'une progression de l'effectif alternant et non du taux d'alternants, une entreprise dont l'effectif total progresserait pourrait être exonérée alors même que son taux d'alternant stagnerait voire diminuerait.

1.2.3.2. Il crée un risque d'effet de « passager clandestin »

[408] En dispensant, pendant la période transitoire, certaines entreprises de payer la CSA dès lors qu'elles atteignent une cible de 3 % d'effectif alternant au sens strict, que leur effectif alternant a progressé (quelle que soit l'ampleur de la progression) et que le taux d'alternants de la branche respecte les objectifs d'un accord de branche prévoyant une hausse de 10 % de l'effectif alternant, le dispositif du bonus-malus crée un risque d'effet de passager clandestin. En effet, les entreprises de plus de 250 salariés comptant 3 % d'alternants, appartenant à une branche disposant d'un tel accord, ne seront incitées qu'à faire progresser *a minima* leur taux d'alternants, pour éviter de payer la CSA.

[409] Le contrôle du respect de la progression de 10 % d'alternants dans les entreprises de plus de 250 salariés au sein de la branche, prévu l'année suivante par la LFR 2011, ne permet pas d'écarter le risque de passager clandestin dans une branche. De ce fait, son effet incitatif n'est pas garanti.

1.2.4. Les incertitudes sur les effets du dispositif rendent difficile son pilotage budgétaire

[410] Les recettes du FNDMA autres que la CSA (part du quota et versements directs au Trésor public) devront être consacrées au financement des actions du FNDMA antérieures à la LFR (financement des CFA conventionnés avec l'État ou la région, financement des actions définies dans les contrats d'objectifs et de moyens).

[411] Le financement du « bonus » devra donc être plus que couvert par la CSA, sous peine d'évincer les autres dépenses du FNDMA – ce qui semble difficile, du fait de leur contractualisation – ou de fragiliser la soutenabilité budgétaire du FNDMA.

[412] De ce fait, le pilotage budgétaire du bonus-malus, et notamment la fixation du montant du bonus, suppose d'élaborer des hypothèses sur le produit de la CSA et sur le nombre d'alternants au-delà du quota de 4 % dans les entreprises bénéficiaires du bonus.

[413] Or, l'incertitude sur ces deux données est très forte :

- le produit actuel de la CSA est mal connu ;
- la constitution d'un dispositif de contrôle de la CSA est susceptible d'en accroître le rendement, mais dans une proportion imprévisible ;
- la construction de données sur le taux d'alternants en 2011 pour les entreprises de 250 salariés et plus (cf. infra) peut permettre de simuler les recettes du malus et les dépenses de bonus sur la situation 2011, sous réserve des limites que présentent ces données (cf. infra). Toutefois, l'utilisation des données 2011 pour simuler l'exercice 2012 serait très périlleuse, car le rendement de la CSA est susceptible d'être réduit par l'adaptation des comportements des entreprises à la réforme de la CSA, soit du fait d'une hausse du recours à l'alternance par les entreprises assujetties, soit du fait des accords de branche leur permettant d'être temporairement exonérées.

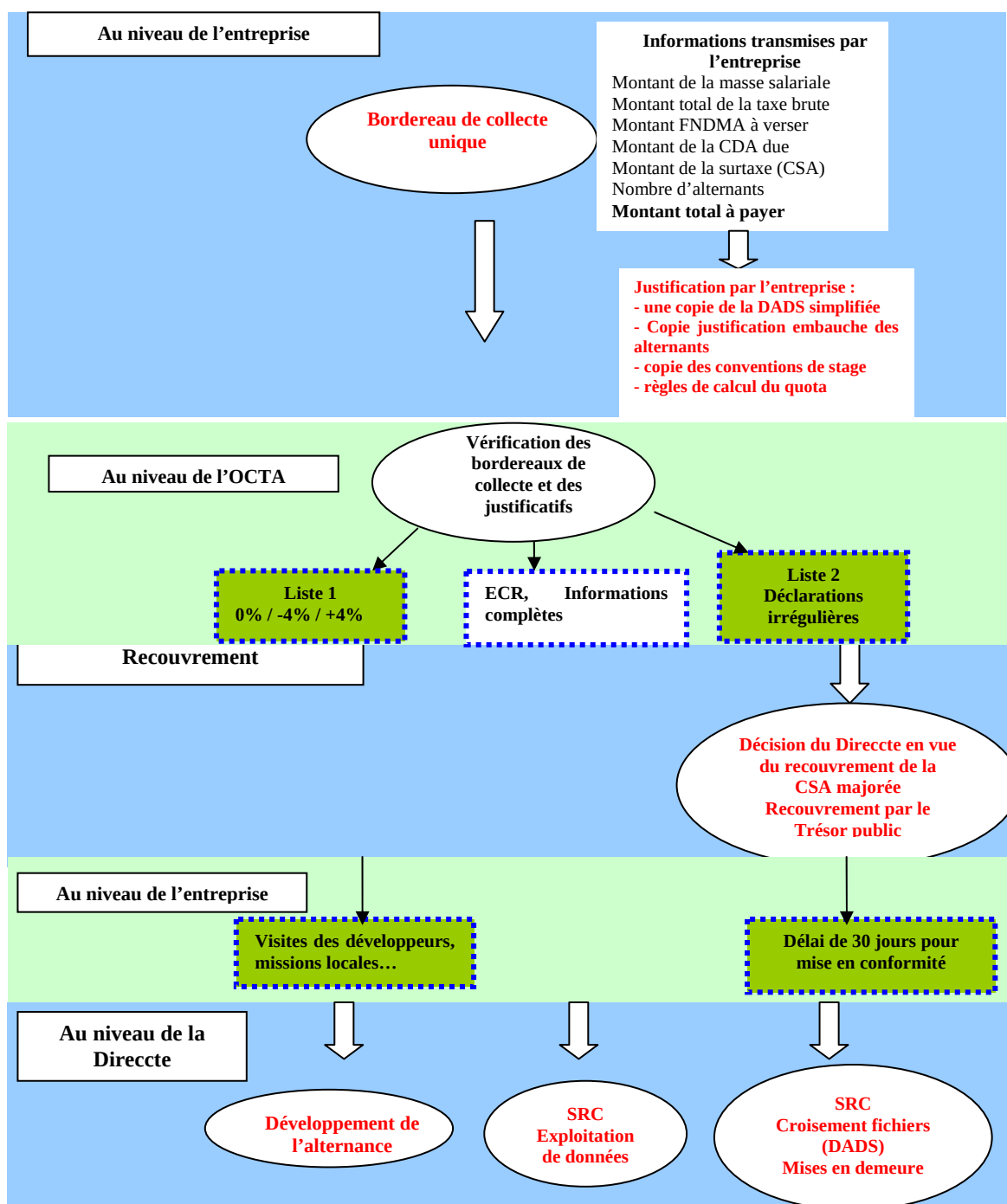
2. UN DISPOSITIF DONT LE CONTROLE EST PEU ASSURE

[414] Le dispositif de la taxe d'apprentissage et de la CSA antérieur à la réforme de 2011 soulevait déjà des questions de contrôle, que le bonus-malus accroît, notamment sur la détermination du taux d'alternants, qu'il est désormais nécessaire de connaître précisément, et non plus seulement de pouvoir comparer au quota de 3 %.

[415] La mise en place du bonus suppose donc un dispositif de contrôle du taux d'alternants, qui reposerait sur :

- la définition d'un contrôle par les OCTA sur les données déclarées par les entreprises ;
- la constitution d'un contrôle de second niveau, croisant :
 - o les données relatives aux paiements de CSA des entreprises aux OCTA (montant de CSA versé, voire éléments constitutifs du calcul déclarés par l'entreprise : masse salariale, taux d'alternants) ;
 - o une exploitation des DADS émises par les entreprises pour contrôler le montant de CSA dû ou celui du bonus, ce qui suppose de disposer du taux d'alternants (effectif annuel moyen, effectif alternant) et de la masse salariale.

Schéma 5 : Dispositif de contrôle de la CSA conçu par la DGEFP



Source : DGEFP.

2.1. Le dispositif de contrôle envisagé par la DGEFP

2.1.1. Le dispositif de contrôle par les OCTA

- [416] En préalable, la DGEFP prévoit d'unifier la conception du bordereau de collecte. Celui-ci devrait contenir les informations suivantes :
- Le montant de la masse salariale ;
 - Le montant de la taxe brute ;
 - Le montant du FNDMA à verser ;
 - Le montant de la CDA due ;
 - Le montant de la CSA ;
 - Le nombre d'alternants ;
 - Le montant total à payer.
- [417] Cependant, le cas du morcellement par les entreprises de leurs paiements entre plusieurs OCTA n'est pas spécifiquement pris en compte.
- [418] Selon le dispositif prévu, l'entreprise devra fournir comme justificatifs une copie de la DADS simplifiée, une copie de la justification de l'embauche des alternants, une copie des conventions de stage, les règles de calcul du quota.
- [419] L'OCTA serait chargé de vérifier la conformité de la masse salariale déclarée à celle indiquée sur la DADS simplifiée, les règles de calculs utilisées par l'entreprise afin de déterminer le niveau de quota atteint, le nombre d'alternants embauchés au regard du nombre d'alternants déclarés, et enfin d'une manière général de s'assurer de l'exactitude des montants versés au titre de l'apprentissage.
- [420] La DGEFP envisage de fixer les modalités de vérification des déclarations d'entreprise par décret. Cependant, selon la mission, la question du fondement juridique de l'accès aux données contenues dans les DADS nécessiterait d'être davantage étudiée.
- [421] Si l'entreprise ne fournit pas tous les justificatifs malgré les relances de l'OCTA, ou si les justificatifs se révèlent irréguliers, l'OCTA le signale au service régional de contrôle.
- [422] Le dispositif prévoit un traitement particulier de la CSA. Les OCTA devront transmettre aux SRC au plus tard le 15 avril de l'année de la collecte deux listes : une liste des entreprises de plus de 250 salariés ayant versé la CSA et réparties par niveau de quota d'alternants, et une liste des entreprises dont la déclaration au titre de la CSA a été jugée irrégulière sur la base de la confrontation entre la déclaration à l'OCTA et la DADS.
- [423] Dans le projet transmis à la mission par la DGEFP, le cas des OCTA nationaux, sous le contrôle de la MOC, n'était pas abordé. Il a été indiqué oralement à la mission que la MOC devrait assurer le même travail que celui prévu pour les SRC, à effectifs constants. Sachant que les OCTA nationaux collectent près de la moitié de la CSA¹⁰⁴, la charge de travail supplémentaire sera conséquente. Au total, une analyse plus précise des risques serait souhaitable, afin d'adapter les moyens de contrôle nationaux et régionaux en conséquence.

¹⁰⁴ 53M€ sur une collecte totale de CSA de 111M€ en 2010-source PACTOLE.

2.1.2. Les modalités d'accès aux déclarations et paiements des entreprises aux OCTA par les services du ministère de l'emploi

- [424] L'accès des services du ministère de l'emploi aux déclarations des entreprises aux OCTA peut être fondé sur les dispositions introduites par l'article 12 de la loi n° 2011-893 du 28 juillet 2011 pour le développement de l'alternance et la sécurisation des parcours professionnels qui a créé un nouvel article L. 6252-4-1 dans le code du travail :
- [425] *« Sans préjudice des prérogatives de l'administration fiscale résultant de l'article 230 H du code général des impôts, les agents chargés du contrôle de la formation professionnelle continue en application de l'article L. 6361-5 du présent code sont habilités à contrôler les informations déclarées par les entreprises aux organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage mentionnés aux articles L. 6242-1 et L. 6242-2 au titre de la contribution supplémentaire à l'apprentissage prévue à l'article 230 H du code général des impôts, selon les procédures et sous peine des sanctions prévues au chapitre II du titre VI du livre III de la présente partie. Aux fins de ce contrôle, les entreprises remettent à ces agents tous documents et pièces justifiant le respect de leur obligation ».*
- [426] *« À défaut, les entreprises versent au comptable public, par décision de l'autorité administrative, les sommes mentionnées à la seconde phrase du V de l'article 230 H du code général des impôts. Ce versement est recouvré conformément à l'article L. 6252-10 du présent code ».*
- [427] Dès lors que les entreprises peuvent relever d'OCTA régionaux ou nationaux, et peuvent répartir leurs versements entre différents OCTA, la consolidation des données relatives aux versements des entreprises doit s'effectuer au niveau national. Selon les données transmises à la mission, une telle consolidation n'est pas prévue par la DGEFP. L'instauration d'un logiciel unique et intégré pour l'ensemble des OCTA faciliterait la remontée des informations par entreprise au niveau national.

2.1.3. Une exploitation des données contenues dans les DADS est prévue

- [428] La DGEFP a formulé auprès de la CNAV des demandes d'extraction de données issues des DADS.
- [429] Ces données porteraient sur les entreprises déclarant dans la DADS être assujetties à la TA et dont l'effectif annuel moyen, tel que calculé par la CNAV à partir des données DADS, est égal ou supérieur à 250 salariés.
- [430] Si les échanges entre la DGEFP et la CNAV n'ont pas encore permis de stabiliser de façon définitive le champ des données demandées début octobre, celles-ci seraient constituées de :
- l'effectif annuel moyen calculé par la CNAV à partir des données sur les périodes d'activité des salariés, ce qui permet de proratiser le décompte des salariés à temps partiel ou présents seulement une partie de l'année ;
 - le nombre annuel moyen de salariés en contrat d'apprentissage et en contrat de professionnalisation ;
 - le taux d'alternants, déduit de ces deux précédentes grandeurs ;
 - la masse salariale annuelle brute de l'entreprise au 31 décembre ;
 - l'assujettissement à la CSA et le montant de CSA versée, tels qu'ils sont déclarés sur la DADS : ces données n'interviendraient qu'en premier contrôle de cohérence des données transmises par les OCTA, car l'assujettissement à la CSA et le montant de la CSA devraient être également calculés à partir des données sur le taux d'alternants et la masse salariale ;

- l'identification de la convention collective.

2.2. *Le système envisagé de recoupement des données salariales ne permettrait pas un contrôle adéquat du dispositif de la CSA et insuffisamment sécurisé juridiquement*

2.2.1. L'expression des besoins de la DGEFP ne permet pas de prendre en compte certaines particularités du calcul de la CSA

[431] L'expression des besoins formulée par la DGEFP auprès de la CNAVTS, telle que la mission en a eu connaissance ne permet pas de prendre en compte deux particularités réglementaires :

- la formule de calcul de l'effectif annuel moyen telle qu'elle est spécifiée n'exclut du calcul de l'effectif que les salariés en contrat de professionnalisation, alors que l'article L. 1111-3 du code du travail impose d'exclure également les apprentis, les CIE et les CAE. Ces différentes catégories de salariés sont pourtant identifiables dans la DADS à travers un code intitulé du contrat de travail spécifique ;
- un taux de CSA réduit de 48 % est appliqué sur les établissements situés en Alsace et en Moselle¹⁰⁵. Cela supposerait d'isoler la masse salariale des établissements situés dans ces trois départements, afin que le contrôle du montant de la CSA puisse tenir compte de cette réduction. Or, les données demandées par la DGEFP sont constituées au niveau de l'entreprise, sans mention des établissements alsaciens et mosellans.

2.2.2. La notion d'alternants impose une évolution de la norme des DADS que la DGEFP n'a pas aujourd'hui compétence à formuler

[432] La version des DADS utilisée pour l'année 2011 ne permet pas, en effet, d'identifier les salariés en VIE et en CIFRE. Cette indisponibilité ne représente pas une difficulté si elle est circonscrite à l'année 2011 :

- la définition du taux d'alternants intégrant les VIE et les CIFRE ne s'applique qu'à partir de l'année 2012 ;
- les données 2011 ne sont nécessaires que pour mesurer la progression de l'effectif alternant, condition d'application de l'exonération transitoire. Or, pour ce dispositif, l'effectif alternant considéré n'intègre pas les VIE et les CIFRE.

[433] En revanche, pour disposer de données 2012 tenant compte des VIE et des CIFRE, il serait nécessaire de modifier la norme des DADS pour créer de nouvelles valeurs d'intitulé du contrat de travail.

¹⁰⁵ L'article 230 H du CGI relatif à la CSA dispose en effet que l'article 230 B s'applique également à la CSA. Or l'article 230 B dispose que le taux de la taxe d'apprentissage (et, du fait du renvoi de l'article 230 H, de la CSA) est réduit pour les établissements situés en Alsace et en Moselle, quel que soit le siège du principal établissement de l'entreprise. L'article R. 6261-13 dispose que le taux est réduit au montant du quota de la taxe d'apprentissage. En appliquant ces dispositions à la CSA, le taux est donc réduit de 48 %.

[434] Or, les demandes d'évolution de la norme des DADS doivent être décidées par la « commission de la norme », qui assure la maîtrise d'ouvrage régulière de la norme. Or, la DGEFP n'est pas membre de la commission de la norme¹⁰⁶. Pour que cette évolution puisse être apportée à la DADS, il serait nécessaire, soit que la DGEFP adhère à la convention de gestion de la norme pour devenir membre de la commission, ou que la demande d'évolution soit portée par un autre membre de la commission. Début octobre aucune démarche en ce sens ne semble avoir été entreprise.

[435] Cette demande d'évolution devra être portée dans le cadre du calendrier de référence de maintenance de la norme, qui prévoit notamment que les évolutions ne peuvent plus être apportées en principe à la norme au-delà du mois de mai pour avoir un effet en 2013.

2.2.3. L'application du dispositif d'exonération transitoire du fait d'un accord de branche sera difficile à mettre en œuvre

[436] Tenir compte de ce dispositif dans le cadre du contrôle de la CSA suppose :

- que la progression prévue par l'accord de branche prévoyant au titre de l'année une progression du nombre d'alternants dans les entreprises de deux cent cinquante salariés et plus puisse être contrôlée, ce qui suppose de suivre le nombre d'alternants dans les entreprises de 250 salariés pour les branches qui auront conclu de tels accords ;
- que le rattachement de chaque entreprise pouvant être assujettie à la CSA à la branche puisse être établi.

[437] Or, la possibilité d'un contrôle de la progression du nombre d'alternants dans les entreprises de deux cent cinquante salariés et plus prévue par un accord de branche est incertaine :

- un même accord de branche relatif à la progression de l'effectif alternant peut s'appliquer à plusieurs conventions collectives ; chaque accord de branche définira le périmètre des conventions collectives auxquelles il s'applique. Ce n'est donc qu'une fois qu'un accord de branche est conclu que le suivi de l'effectif alternant de la branche peut être structuré. Dès lors, si l'accord de branche est conclu trop tard dans l'année, il ne sera plus possible mesurer l'effectif alternant de référence, par rapport auquel serait mesurée la progression ;
- la CNAV ne peut déterminer à partir de la DADS une convention collective applicable ou à un établissement, et, *a fortiori*, à une entreprise multi-établissements : l'IDCC est en effet attachée aux salariés. En revanche, la CNAV peut, ainsi qu'elle l'a fait, à l'échelle de l'établissement, pour la Direction générale du travail (DGT) en vue de la mesure de l'audience et de la représentativité syndicale, mentionner, pour chaque entreprise, les IDCC déclarées, avec, en regard, pour chaque IDCC, l'effectif en équivalent temps plein. L'application de l'article L. 2261-2 du code de travail conduirait à identifier l'entreprise à la convention collective principale¹⁰⁷. Sur ces bases, les données par entreprises sur le quota d'alternants pourraient, après rattachement des entreprises aux branches, permettre un suivi du respect des accords de branche. Ce dispositif de suivi pose toutefois deux problèmes :
 - sa lourdeur et sa faisabilité n'ont pas été évaluées, alors qu'il suppose de classer par branches 7000 entreprises sur la base des effectifs ETP d'IDCC identifiés, puis

¹⁰⁶ Les membres de la commission sont : l'ACOSS, la DGFIP, l'INSEE, le SRE, la CNAMTS (sur ses deux branches, risques professionnels et assurance maladie), la CNBF, la DGT, la CDC, Pôle Emploi, le CNFPT, le GIE AGIRC-ARRCO, le CTIP, la FFSA, la FNMF, l'UCF-CI BTP, la CRPCEN, la CPRP SNCF, la CRPNPAC ; à titre consultatif, le GIP MDS et la DGAFP ; la DSS comme commissaire du gouvernement.

¹⁰⁷ Article L. 2261-2 : « La convention collective applicable est celle dont relève l'activité principale exercée par l'employeur. En cas de pluralité d'activités rendant incertaine l'application de ce critère pour le rattachement d'une entreprise à un champ conventionnel, les conventions collectives et les accords professionnels peuvent, par des clauses réciproques et de nature identique, prévoir les conditions dans lesquelles l'entreprise détermine les conventions et accords qui lui sont applicables. »

de calculer le taux d’alternants par branches à partir des effectifs annuels moyens de salariés et des effectifs d’alternants sur les entreprises de ces branches ;

- o en tout état de cause, l’application de ce dispositif supposerait un suivi des accords de branche prévus par la loi à cette fin, afin d’établir une table de correspondance entre les IDCC et l’accord de branche. Ce suivi des accords supposerait que la DGEFP se rapproche de la DGT, ce qui, à la date du 29 septembre¹⁰⁸, n’avait pas été fait.

2.3. Le cadre juridique du contrôle exercé par la DGEFP sur la CSA est insuffisamment défini

2.3.1. Les conditions d’accès des services du ministère de l’emploi aux déclarations des entreprises aux OCTA et aux justifications des entreprises sont insuffisamment définies

[438] Les dispositions du nouvel article L. 6252-4-1 ne définissent pas :

- les modalités d’accès des services de la DGEFP aux déclarations des entreprises aux OCTA : en effet, le fait que cet article habilite les services de la DGEFP à contrôler les informations déclarées ne suffit pas à définir qui, de l’OCTA ou de l’entreprise, transmet ces informations, et les conséquences possibles d’une absence de transmission ;
- les procédures selon lesquelles les services de la DGEFP peuvent demander aux entreprises de leur remettre « tous documents et pièces justifiant le respect de leur obligation ».

2.3.2. L’accès des services de la DGEFP aux données des DADS suppose des démarches auprès de la CNIL qui n’ont pas été engagées à ce jour

[439] La rédaction du nouvel article L. 6254-1 du code du travail habilite les services de contrôle de la DGEFP à accéder aux données sociales permettant de contrôler les déclarations relatives à la CSA : ils « sont habilités à contrôler les informations déclarées par les entreprises aux [OCTA] au titre de la contribution supplémentaire à l’apprentissage(...), selon les procédures et sous peine des sanctions prévues au chapitre II du titre VI du livre III de la présente partie ». Or, ce chapitre comprend notamment un article L. 6362-1 relatif qui dispose que « les organismes de sécurité sociale (...) communiquent aux agents de contrôle mentionnés à l’article L. 6361-5¹⁰⁹ les renseignements nécessaires à l’accomplissement de leur mission ».

[440] En revanche, dès lors que l’exploitation des DADS constitue un traitement automatisé de données à caractère personnel au sens de la loi du 6 janvier 1978 relative à l’informatique, aux fichiers et aux libertés, même si elle ne vise pas à donner aux services de la DGEFP des informations à caractère personnel, elle est soumise aux dispositions de cette loi, ce qui emporte deux conséquences :

- la CNAV, responsable du traitement des DADS, doit, aux termes de l’article 30 de la loi, informer la CNIL des changements apportés à leur traitement que constitue l’extraction pour le compte de la DGEFP ;
- la DGEFP doit effectuer une formalité de son côté auprès de la CNIL, qui peut être soit une procédure de simple déclaration relevant de l’article 23, soit une procédure d’autorisation

¹⁰⁸ Date de l’entretien entre la mission et la DGT.

¹⁰⁹ « Les inspecteurs et contrôleurs du travail, les inspecteurs de la formation professionnelle et les agents de la fonction publique de l’État de catégorie A placés sous l’autorité du ministre chargé de la formation professionnelle, formés préalablement pour assurer les contrôles prévus au présent titre, assermentés et commissionnés à cet effet ».

relevant de l'article 25 (dès lors que le traitement DGEFP repose sur un croisement de fichiers)¹¹⁰.

[441] À la date du 21 octobre, la DGEFP n'avait pas effectué ces démarches.

2.3.3. Les suites données au contrôle sont insuffisamment définies et assises juridiquement

[442] En cas de détection, par les services de la DGEFP, d'une absence ou d'une insuffisance du versement au titre de la CSA, la question se pose de savoir sur quelles bases juridiques et selon quelles procédures cette irrégularité peut donner lieu à une mise en recouvrement des sommes dues par la DGFIP.

[443] Le schéma mentionné plus haut prévoit que, en cas de détection d'un écart entre le montant déclaré et versé aux OCTA et les données de la DADS, les services de contrôle :

- envoient une mise en demeure de se mettre en conformité dans un délai de 30 jours, et à défaut,
- établissent une décision de recouvrement par le Direccte en vue du recouvrement de la CSA non versée, avec majoration. Le Trésor public serait chargé d'exécuter ce recouvrement.

[444] Or, il est incertain que les nouvelles dispositions du code du travail relatives au contrôle de la CSA suffisent à asseoir et à définir les suites données au contrôle.

[445] Le premier alinéa du nouvel article L. 6254-1 définit les procédures et sanctions en cas de contrôle par référence au chapitre II du titre VI du livre III de la sixième partie du code du travail. Le titre VI du livre III de la sixième partie est consacré au contrôle de la formation professionnelle continue et le chapitre II précise le déroulement des opérations de contrôle.

[446] Ces dispositions prévoient notamment que :

- si une entreprise ne peut justifier de la réalité d'actions de formation financées, ces actions « *sont réputées ne pas avoir été exécutées et donnent lieu à remboursement auprès de l'organisme ou de la collectivité qui les a financées* » (L. 6362-4). Si ces remboursements n'interviennent pas dans le délai fixé à l'intéressé pour faire valoir ses observations, l'intéressé verse au Trésor public, par décision de l'autorité administrative, une somme équivalente aux remboursements non effectués (article L. 6362-7-1) ;
- le refus de se soumettre aux contrôles prévus à ce chapitre donne lieu à évaluation d'office par l'administration des sommes faisant l'objet des remboursements ou des versements au Trésor public. Cette procédure d'évaluation d'office est définie aux articles R. 6362-1-1 à 6362-7.

¹¹⁰ Relèvent en effet de l'article 25 « les traitements automatisés ayant pour objet : l'interconnexion de fichiers relevant d'une ou de plusieurs personnes morales gérant un service public et dont les finalités correspondent à des intérêts publics différents ; l'interconnexion de fichiers relevant d'autres personnes et dont les finalités principales sont différentes ».

[447] L'application de ces dispositions au contrôle de la CSA est toutefois malaisée et il n'est pas garanti qu'elle suffise à établir la compétence des services de la DGEFP à fixer le montant du versement au trésor public : en effet, la définition des versements au Trésor public n'intervient qu'en cas d'absence de remboursement par l'entreprise d'une action déterminée ou de refus de se soumettre au contrôle. Le contrôle des déclarations des entreprises aux OCTA sur la base des DADS ne relève ni de l'une ou de l'autre hypothèse :

- dans les cas définis aux articles L. 6362-4 et 6362-7-1, le montant du versement est défini par les remboursements non effectués, qui eux-mêmes correspondent à des actions de formation financées : la détermination du montant du versement ne découle pas d'une opération de « redressement » comme celle prévue par les services de la DGEFP à partir des données de la DADS. En outre, la mise en recouvrement par le Trésor public n'intervient dans ce cas qu'en cas d'absence de remboursement par l'entreprise ;
- le redressement du montant de la CSA par les services de la DGEFP peut être davantage rapproché davantage d'une procédure d'évaluation d'office. Pour autant, les conditions de mise en œuvre de cette procédure sont bien plus restrictives que celles du redressement par la DGEFP : en effet, l'évaluation d'office, dans le cadre du chapitre II du titre VI du livre III de la sixième partie du code du travail, est subordonnée à un refus de se soumettre aux contrôles de la part de l'entreprise.

[448] Au total, la référence au chapitre II du titre VI du livre III de la sixième partie du code du travail est d'une part trop imprécise et d'autre part renvoie à des situations trop différentes de celle du contrôle de la CSA pour offrir une base juridique et une définition précise des conditions de contrôle.

[449] Le second alinéa de l'article L. 6254-1 dispose que « à défaut, les entreprises versent au comptable public, par décision de l'autorité administrative, les sommes mentionnées à la seconde phrase du V de l'article 230 H du code général des impôts. Ce versement est recouvré conformément à l'article L. 6252-10 du présent code ». Ces dispositions ne suffisent pas à définir les suites données au contrôle de la CSA :

- la mise en œuvre du versement au comptable public est conditionnée par la locution « à défaut » en début d'alinéa. Cette locution renvoie à la dernière phrase du précédent alinéa, à savoir que « aux fins de ce contrôle, les entreprises remettent à ces agents tous documents et pièces justifiant le respect de leur obligation ». La mise en œuvre du versement au comptable serait donc conditionnée à une absence de transmission de documents par les entreprises, ce qui ne permet pas une mise en œuvre d'un recouvrement par les services fiscaux sur la base du rapprochement entre données déclarées aux OCTA et données des DADS. La mise en œuvre de cet alinéa pourrait supposer que l'entreprise est amenée à justifier des écarts entre le versement aux OCTA et les données de la DADS, selon une procédure qui n'est pas définie. La définition d'une telle procédure, qui pourrait inclure notamment une phase contradictoire et la possibilité d'une régularisation amiable de la part de l'entreprise, devrait relever du niveau législatif et non d'un décret ;
- la référence à l'article L. 6252-10 du code du travail est peu éclairante : en effet, cet article, qui porte sur le contrôle des OCTA, des établissements destinataires de fonds de l'apprentissage et des établissements gestionnaires des centres de formation des apprentis, dispose que « sur décision de l'autorité administrative, les sommes indûment collectées, utilisées ou conservées et celles correspondant à des emplois de fonds non conformes aux obligations résultant du présent livre donnent lieu à un versement d'égal montant au Trésor public. Ce versement est recouvré par le Trésor public selon les modalités ainsi que sous les sûretés, garanties et pénalités applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires ». L'application de cet article aux redressements opérés par la DGEFP est malaisée, en l'absence de consultation de la DGFIP par la DGEFP sur ses conditions juridiques et sur ses modalités pratiques.

2.4. L'efficience du dispositif de contrôle n'est pas assurée

2.4.1. Le coût et la faisabilité de ce rapprochement ne sont pas définis

- [450] La valeur ajoutée du contrôle des déclarations des entreprises par les OCTA au vu des DADS n'apparaît pas, au vu du contrôle prévu en second niveau par les services de la DGEFP. Il semble largement redondant.
- [451] La constitution du dispositif de contrôle des versements de la CSA à partir des données de la DADS entraîne des coûts :
- extraction de données des DADS par la CNAV (*a priori* modestes) ;
 - transmission des données par les OCTA et exploitation de celles-ci par les services de contrôle ;
 - rapprochement entre ces deux sources de données ;
 - procédures engagées à la suite des contrôles – à ce stade non définies par les textes : procédure contradictoire avec les entreprises, transmission à la DGFIP pour mise en recouvrement.
- [452] L'exploitation et le rapprochement des deux fichiers (OCTA et CNAV), sur un champ d'environ 7000 entreprises, ainsi que les procédures à la suite des contrôles, constitue probablement une des charges les plus lourdes, à assurer par la DGEFP.
- [453] Cette charge n'a donné lieu à aucune évaluation de la part de la DGEFP.

2.4.2. Un dispositif de contrôle circonscrit à la CSA

- [454] Le dispositif de contrôle en cours de constitution est limité, dans son objet, à la CSA, et ne s'applique pas au respect par les entreprises de leur obligation de paiement de la TA et de la CDA.
- [455] L'instauration par le législateur d'une habilitation des services de contrôle de la DGEFP à contrôler les déclarations des entreprises est en effet clairement liée à la réforme de la CSA :
- un tel dispositif n'existait auparavant ni pour la TA ni pour la CDA ;
 - le nouvel article L. 6252-4-1 du code du travail dispose que les informations que les services de contrôle peuvent contrôler sont celles qui sont relatives à la CSA.
- [456] Pour autant, les informations relatives à la CSA constituent, pour certaines d'entre elles, des informations constitutives du calcul de la TA et de la CDA – notamment la masse salariale.
- [457] Dès lors, la constitution de ce dispositif aurait pu permettre d'opérer un contrôle de la TA sur des éléments qui ne font actuellement pas l'objet d'un contrôle de masse, notamment la masse salariale.

Sigles utilisés

CAE	contrat d'accompagnement dans l'emploi
CDA	contribution au développement de l'apprentissage
CFA	centre de formation d'apprentis
CIE	contrat initiative emploi
CIFRE	convention industrielle de formation par la recherche
CNFPTLV	conseil national de la formation professionnelle tout au long de la vie
COM	contrat d'objectifs et de moyens
CPNE	commission paritaire nationale de l'emploi
CSA	contribution supplémentaire à l'apprentissage
CSG	contribution sociale généralisée
DADS	déclaration annuelle des données sociales
DARES	direction de l'animation de la recherche, des études et des statistiques
DGEFP	délégation générale de l'emploi et de la formation professionnelle
ECR	état de collecte et de répartition
FNDMA	fonds national au développement et à la modernisation de l'apprentissage (aujourd'hui devenu le compte d'affectation spécial « financement national au développement et à la modernisation de l'apprentissage »)
FRAFPC	fonds régional de l'apprentissage et de la formation professionnelle continue
ICF	indemnité compensatrice forfaitaire
MOC	mission organisation des contrôles
OCTA	organisme collecteur de la taxe d'apprentissage
OPCA	organisme paritaire collecteur agréé
RNCP	répertoire national des certifications professionnelles
SRC	service régional de contrôle
TA	taxe d'apprentissage
VIE	volontariat international en entreprise

