

QPC

1^{ère} et 6^{ème} sous-sections réunies
Séance du 8 juillet 2015
Lecture du 22 juillet 2015

CONCLUSIONS

M. Alexandre LALLET, rapporteur public

La taxe d'apprentissage a été mise en place par une loi du 13 juillet 1925. Elle avait alors pour objectif de financer à la fois les « *premières formations technologiques et professionnelles* », et la formation continue. La création de la participation des employeurs au financement de la formation professionnelle continue en 1971 a conduit à la recentrer sur le premier objectif.

Cette taxe, assise sur les salaires, se divise en deux fractions :

- La première est réservée au financement de l'apprentissage : depuis 2014, elle se compose d'une part régionale de 51 % et d'une part appelée « quota », de 26 %, dédiée au financement des CFA et sections d'apprentissage ;
- La seconde fraction, de 23 %, est appelée « hors quota » ou « barème » : elle est destinée au financement des premières formations technologiques et professionnelles hors apprentissage. Les entreprises peuvent être exonérées de cette fraction à hauteur des sommes qu'elles versent à des établissements d'enseignement définis par la loi.

Selon l'article 1^{er} de la loi n° 71-578 du 16 juillet 1971, étaient éligibles à la perception de ces versements exonératoires les établissements d'enseignement à temps complet de manière continue et tout autre établissement fonctionnant en application des lois relatives à l'enseignement technologique¹, à l'enseignement et à la formation professionnelle agricoles² ou à l'apprentissage³. En droit, le statut de l'établissement était sans incidence⁴ : seule comptait la nature de la formation dispensée. La doctrine administrative a été nettement plus hésitante : renouant avec une circulaire du 15 juin 1953 dont la caducité avait pourtant été constatée par le Gouvernement en 1977, une note de l'administration centrale de l'enseignement supérieur du 24 octobre 2011 (n° 2011-188) avait cru pouvoir en exclure les

¹ Loi n° 71-577 du 16 juillet 1971

² Loi n° 60-791 du 2 août 1960

³ Loi n° 71-576 du 16 juillet 1971 relative à l'apprentissage

⁴ Une circulaire du 15 juin 1953 avait cru pouvoir exclure du bénéfice des versements les. Mais selon la doctrine administrative, cette circulaire a été rendue caduque par la législation de 1971 (Rép. min. n° 38153 du 18 mai 1977, J... 23 juillet 1977, p. 4838).

« organisations gérées par des sociétés commerciales qui sont créées en vue de faire des bénéfices ». Cette note a été rapidement retirée, en 2012.

Le législateur a toutefois fini par entériner cette vision des choses. Il a dû s'y reprendre à deux fois pour ce faire. Une première tentative a avorté à la suite d'une censure par le Conseil constitutionnel de la réforme de la taxe d'apprentissage prévue par la loi de finances rectificative pour 2013. C'est finalement la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014 relative à la formation professionnelle, à l'emploi et à la démocratie sociale qui a établi la nouvelle liste.

Outre les établissements publics d'enseignement, on y trouve trois catégories d'établissements privés : les établissements du second degré sous contrat d'association, mentionnés au 2° de l'article L. 6241-9 du code du travail ; les établissements d'enseignement supérieur gérés par des organismes à but non lucratif (5°) ; et les établissements, quel que soit leur statut, dispensant des formations conduisant aux diplômes professionnels délivrés par les ministères chargés de la santé, des affaires sociales, de la jeunesse et des sports (6°). L'article L. 6241-10 énumère quant à lui des établissements éligibles au versement dans la limite d'un plafond réglementaire.

Le centre de promotion de la coiffure a fait les frais de ce resserrement, comme près d'un tiers des établissements dispensant des enseignements professionnels. A l'occasion d'un recours qu'il a introduit devant le tribunal administratif d'Orléans, il a soulevé une QPC dirigée contre le 5° de l'article L. 6241-9 et le 1° de l'article L. 6241-10 du code du travail. Le tribunal vous a transmis cette QPC, que le CPC a finalement abandonnée avant-hier. Vous pourrez lui en donner acte, comme vous l'avez déjà fait afin d'interrompre le compte-à-rebours des 3 mois (CE, 24 avril 2012, Association FNE, n° 340538).

Parallèlement, la Fondation pour l'école, fondation reconnue d'utilité publique œuvrant dans le domaine de l'enseignement secondaire, vous a demandé l'annulation de la circulaire du 14 novembre 2014 de la déléguée générale à l'emploi et à la formation professionnelle relative à l'élaboration des listes des formations technologiques et professionnelles initiales et organismes et services éligibles à la fraction « hors quota » de la taxe d'apprentissage. Elle soulève de son côté une QPC dirigée contre l'ensemble de l'article L. 6241-9.

La condition d'applicabilité au litige est assurément remplie et les dispositions qu'elle critique n'ont pas fait l'objet d'une déclaration de conformité du Conseil constitutionnel.

La question n'est pas nouvelle : sont invoqués le principe d'égalité et la liberté d'enseignement. En revanche, nous sommes d'avis que la question soulevée par la Fondation pour l'école présente un caractère suffisamment sérieux pour justifier un renvoi.

Indiquons à titre liminaire que ce renvoi présenterait un premier intérêt : celui de clarifier la nature juridique des versements en cause. Dans sa décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel a qualifié la taxe d'apprentissage d'imposition de toute nature. Mais il était alors seulement amené à se prononcer sur la fraction dédiée à l'« apprentissage ». On peut davantage hésiter à étendre cette qualification aux versements libératoires aux établissements d'enseignement. D'un côté, ces versements ouvrent précisément droit à une « exonération » de taxe d'apprentissage, par analogie avec les crédits d'impôts à raison de dépenses données, comme des dons : il ne s'agit donc plus, à proprement parler, de s'acquitter de la taxe d'apprentissage, mais au contraire de s'y soustraire ; d'un

autre côté, ces versements, également qualifiés de « libératoires » par la loi, peuvent aisément s'analyser comme une modalité particulière d'acquittement d'une obligation fiscale, consistant à affecter les fonds à des tiers plutôt qu'au Trésor public, sans contrepartie particulière pour l'entreprise. On voit bien que la première thèse pourrait ouvrir la voie à un contournement de l'article 2 de la LOLF, qui prévoit que « *les impositions de toute nature ne peuvent être directement affectées à un tiers qu'à raison des missions de service public confiées à lui (...)* ». Cela étant, il subsiste une différence entre une taxe affectée et un versement exonératoire : ce dernier reste à la discrétion de l'assujetti, qui peut préférer verser la taxe ou orienter sa contribution vers tel ou tel bénéficiaire. En outre, il ne s'agit pas ici d'affecter les versements exonératoires à un tiers déterminé, mais à de vastes catégories de personnes morales. Nous sommes donc plutôt d'avis que vous n'êtes pas en présence d'une taxe affectée et que la LOLF ne contraignait pas le législateur dans la définition des établissements éligibles.

Venons-en à l'argumentation de la Fondation pour l'école. Le grief tiré de l'atteinte à la liberté d'enseignement des gestionnaires d'établissements ne nous convainc pas. D'une part, ces dispositions sont, par elles-mêmes, sans la moindre incidence sur le droit de créer et de gérer un établissement d'enseignement, ou sur les choix pédagogiques que les établissements sont amenés à faire. D'autre part, si elles peuvent handicaper financièrement les établissements à but lucratif, ces derniers doivent adapter leur modèle économique, en particulier le niveau de leurs frais d'inscription, pour tirer les conséquences de leur inéligibilité à ces versements. Du reste, ce n'est pas parce qu'ils sont éligibles qu'ils percevront effectivement le moindre euro, puisque les entreprises assujetties peuvent, d'une année sur l'autre, en modifier librement l'affectation. Il est donc assez hasardeux pour un établissement de tabler sur ces ressources pour équilibrer son budget. Les requérants ne vous fournissent de surcroît aucun élément chiffré qui tendrait à démontrer que la viabilité des établissements d'enseignement privés affectés s'en trouverait compromise. Le Conseil constitutionnel semble d'ailleurs réticent à conférer une portée extensive à la liberté d'enseignement, si l'on en juge par le motif par lequel il a sèchement écarté un tel grief articulé contre la disposition qui soumettait les établissements d'enseignement privé au taux normal de la taxe spéciale sur les contrats d'assurances contre l'incendie (n° 2014-425 QPC du 14 novembre 2014).

Les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques donnent davantage matière à hésitation. Rappelons à titre liminaire que ces principes s'appliquent aussi bien dans le cas où la loi impose des sujétions, notamment l'assujettissement à un impôt, que lorsqu'elle prévoit l'octroi de prestations (n° 87-237 DC du 30 décembre 1987). En l'occurrence, vous vous trouvez dans la seconde branche, puisqu'il s'agit de définir la liste des établissements bénéficiaires de versements. Précisons que, contrairement à ce que soutient la Fondation pour l'école, les dispositions litigieuses ne visent pas à interdire à des entreprises privées de verser des aides à des établissements d'enseignement à but lucratif : elles peuvent tout à fait continuer à les sponsoriser. Simplement, elles ne bénéficieront d'aucune exonération de taxe d'apprentissage à raison de ces versements. La problématique serait donc analogue si les entreprises étaient contraintes de s'acquitter de la taxe d'apprentissage auprès d'un fonds chargé de distribuer les aides aux seuls établissements éligibles.

Il ressort de la jurisprudence du Conseil constitutionnel que le législateur peut prévoir l'octroi d'une aide des collectivités publiques aux établissements d'enseignement privés selon la

nature et l'importance de leur contribution à l'accomplissement de missions d'enseignement, sous réserve, d'une part, de fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose et, d'autre part, de prévoir les garanties nécessaires pour prémunir les établissements d'enseignement public contre des ruptures d'égalité à leur détriment au regard des obligations particulières que ces établissements assument (n° 93-329 DC du 13 janvier 1994 ; n° 2009-591 DC, 22 octobre 2009).

En l'occurrence, l'enseignement public n'est pas en cause. L'objet de la norme, à l'aune duquel il convient d'apprécier la rationalité des différences de traitement, est de soutenir le financement des formations technologiques et professionnelles, en privilégiant les établissements dont la contribution à l'intérêt général, sous le contrôle de la puissance publique, est la plus importante.

Quatre discriminations sont dénoncées par la fondation requérante :

- La première oppose les établissements du second degré sous contrat d'association et hors contrat : sur ce point, nous ne sommes pas convaincu par l'argumentaire qui tente d'assimiler les uns aux autres compte tenu de leurs obligations communes. Le contrat d'association mentionné à l'article L. 442-5 du code de l'éducation suppose que « *dans les classes faisant l'objet du contrat, l'enseignement est dispensé selon les règles et programmes de l'enseignement public. Il est confié, en accord avec la direction de l'établissement, soit à des maîtres de l'enseignement public, soit à des maîtres liés à l'État par contrat* »⁵. Vous jugez en conséquence que ces établissements participent au service public de l'éducation (CE, 4 juillet 1997, Epoux V..., n° 162264, au Rec.). Tel n'est pas le cas des établissements hors contrat qui font, eux, l'objet d'un contrôle limité aux « *titres exigés des directeurs et des maîtres, à l'obligation scolaire, à l'instruction obligatoire, au respect de l'ordre public et des bonnes mœurs, à la prévention sanitaire et sociale* » (art. L. 442-2 du code de l'éducation). Nous n'avons aucun doute, au regard de la jurisprudence constitutionnelle précitée, que la différence fondamentale de situation entre les établissements sous contrat et hors contrat⁶, au regard de leur contribution respective aux missions d'enseignement, justifie la différence de traitement litigieuse. La circonstance mise en avant selon laquelle un établissement ne peut conclure un contrat d'association qu'à l'expiration d'une période « probatoire » de 5 ans hors contrat, loin de nous convaincre d'une discrimination inconstitutionnelle, nous paraît au contraire marquer plus encore cette différence de situation. Du reste, elle résulte d'une disposition réglementaire⁷ ;

⁵ En outre, dans les établissements privés qui ont passé un contrat d'association, « *l'enseignement (...) est soumis au contrôle de l'État. L'établissement, tout en conservant son caractère propre, doit donner cet enseignement dans le respect total de la liberté de conscience. Tous les enfants sans distinction d'origine, d'opinion ou de croyances, y ont accès* » (art. L. 442-1 du code de l'éducation).

⁶ Vous n'avez jamais eu à vous prononcer sur ce point précis, mais avez par exemple admis que les élèves des établissements hors contrat sont placés dans une situation différente de celle des élèves suivant obligatoirement les programmes de l'enseignement public, au regard de l'objet du concours général des lycées (CE, 3 septembre 2009, Association « Créer son école » et autres, n° 314164, aux T.).

⁷ Et là encore, l'absence de données précises sur le manque à gagner pour les établissements hors contrat empêche de suspecter une rupture caractérisée d'égalité devant les charges publiques, alors surtout que, comme on l'a dit, est seulement en cause l'éligibilité à une aide à la discrétion des

- La 2^{ème} discrimination alléguée oppose les établissements privés hors contrat du second degré, d'une part, et les établissements privés hors contrat de l'enseignement supérieur, d'autre part : mais l'argumentation, cursive, procède sans doute d'une erreur car, sous réserve d'une exception sur laquelle nous reviendrons *in fine*, tous les établissements à but lucratif, quel que soit leur niveau, sont exclus.
- La 3^{ème} discrimination dénoncée est celle qui touche les établissements d'enseignement supérieur selon qu'ils sont ou non gérés par des organismes à but non lucratif. Le critère est assurément objectif. Mais il n'est pas absolument évident que, tel qu'il est libellé, il soit en rapport avec l'objet de la norme. Notre hésitation vient notamment de la comparaison avec d'autres dispositifs fiscaux. Ainsi, la réduction d'impôt sur le revenu à raison des dons et versements à des organismes poursuivant un caractère éducatif n'est accordée que pour ceux qui sont d'intérêt général. Selon la doctrine fiscale, cette condition n'est remplie que si non seulement l'activité est dépourvue de but lucratif, mais aussi que la gestion de l'organisme est désintéressée. Vous noterez également que le c de l'article 200 du code général des impôts prévoit une réduction d'impôt sur le revenu à raison des dons accordés aux établissements d'enseignement supérieur privés à but non lucratif, à condition qu'ils soient d'intérêt général. L'article L. 732-1 du code de l'éducation prévoit cette labellisation pour certains établissements d'enseignement supérieur privés à but non lucratif, concourant aux missions du service public de l'enseignement supérieur, qui concluent un contrat pluriannuel d'établissement avec l'Etat prévoyant notamment une gestion désintéressée.

En l'occurrence, le 5° de l'article L. 6241-9 n'exige que l'absence de caractère lucratif. Aucune référence n'est faite ni à la gestion désintéressée, ni à l'intérêt général. Si l'on peut comprendre que le législateur ait entendu soutenir, pour des raisons éthiques, des structures non guidées par la recherche du profit, et éviter du même coup que des fonds normalement destinés à la puissance publique ne viennent alimenter la rémunération des dirigeants de sociétés commerciales, il nous semble qu'il y a là une première aspérité qui suffit à justifier un renvoi ;

- La dernière différence de situation critiquée est celle qui résulte du 6° de l'article L. 6241-9 : par dérogation aux dispositions précédentes, les établissements d'enseignement, y compris privés à but lucratif, sont éligibles s'ils dispensent des formations conduisant aux diplômes professionnels délivrés par les ministères chargés de la santé, des affaires sociales, de la jeunesse et des sports. Ce desserrement, issu d'un amendement parlementaire, vise à valoriser ces formations sectorielles, par opposition aux formations « de droit commun » du ministère de l'éducation nationale et aux formations relevant de l'enseignement agricole.

Cette catégorie manifeste sans doute l'exercice par le Parlement de son large pouvoir d'appréciation, que le Conseil constitutionnel prend soin de respecter. Il est

entreprises, et non le droit de percevoir régulièrement une aide d'un montant donnée. Ajoutons qu'en vertu du dernier alinéa de l'article L. 6241-10, toutes les formations proposées par les établissements éligibles n'ont pas vocation à être financées, mais seulement celles qui figurent sur la liste arrêtée annuellement par le préfet de région, ce qui atténue l'ampleur de la différence de traitement

parfaitement légitime qu'il encourage tel ou tel type de formation au regard des besoins de la Nation et des priorités politiques qu'il s'assigne⁸. Reste que ce codicille fragilise l'ensemble de l'édifice, fondé principalement sur l'opposition entre établissements selon qu'ils poursuivent ou non un but lucratif. Ceci ressortait d'ailleurs plus clairement encore du projet de loi de finances rectificatives pour 2013.

Au total, nous vous proposons de laisser au Conseil constitutionnel le soin d'apprécier la cohérence d'ensemble de ce dispositif, le cas échéant, de préciser la nature des versements exonératoires, et d'examiner la nécessité d'une réserve d'interprétation sur la notion d'établissements d'enseignement supérieur à « but non lucratif », voire d'une censure ciblée.

PCMNC au renvoi de la QPC de la Fondation pour l'école et à ce qu'il soit donné acte de l'abandon de sa QPC par le Centre de promotion de la coiffure.

⁸ A titre d'exemple, le Conseil constitutionnel a admis le principe d'une exonération d'impôts ne bénéficiant qu'à certains spectacles ou aux compétitions sportives de certaines disciplines dont la liste était renvoyée à un arrêté ministériel (n° 2012-238 QPC du 20 avril 2012). On voit mal comment caractériser une rupture d'égalité devant les charges publiques qui résulterait de la volonté du législateur d'encourager les formations dans certains secteurs, quel que soit l'établissement qui les assure. Il semble de surcroît que le taux d'accès à l'emploi est plus élevé pour ceux qui suivent les formations relevant du 6°.