

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**4 A-10-05**

**N° 81 du 10 MAI 2005**

CRÉDIT D'IMPOT EN FAVEUR DE L'APPRENTISSAGE

(C.G.I., art. 244 quater G, 199 ter F, 220 H et 223 O.)

NOR : BUD F 05 10028 J

**Bureau B 2**

## ÉCONOMIE GÉNÉRALE DE LA MESURE

L'article 31 de la loi de programmation pour la cohésion sociale n° 2005-32 du 18 janvier 2005, codifié aux articles 244 quater G, 199 ter F, 220 H et 223 O du code général des impôts, instaure un crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage (dit « crédit d'impôt apprentissage »).

Ce crédit d'impôt bénéficie aux entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies et 44 decies du code général des impôts qui emploient des apprentis.

Le crédit d'impôt apprentissage est égal au produit du montant de 1 600 € par le nombre moyen annuel d'apprentis, ce montant étant porté à 2 200 € lorsque la qualité de travailleur handicapé est reconnue à l'apprenti en application de l'article L. 323-10 du code du travail ou lorsque celui-ci bénéficie de l'accompagnement personnalisé prévu à la dernière phrase du premier alinéa de l'article L. 322-4-17-2 du même code. Il est plafonné au montant des dépenses de personnel afférentes aux apprentis minoré des subventions publiques reçues en contrepartie de l'accueil de ces apprentis par l'entreprise.

Le crédit d'impôt est imputable sur l'impôt dû au titre de l'année au cours de laquelle l'entreprise a employé des apprentis dans les conditions prévues à l'article 244 quater G précité. Le cas échéant, l'excédent de crédit d'impôt qui ne peut être imputé sera restitué à l'entreprise bénéficiaire.

La présente instruction commente ces nouvelles dispositions.

•

**SOMMAIRE**

---

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION	1
<b>Section 1 : Entreprises concernées</b>	<b>1</b>
Sous-section 1 : Nature des activités exercées	1
Sous-section 2 : Régime réel d'imposition	2
<b>Section 2 : Apprentis concernés</b>	<b>6</b>
Sous-section 1 : Apprentis dont le contrat est régi par les dispositions des articles L.117-1 à L.117-18 du code du travail	8
Sous-section 2 : Apprentis bénéficiant de l'accompagnement personnalisé prévu à la dernière phrase du premier alinéa de l'article L.322-4-17-2 nouveau du code du travail	13
Sous-section 3 : Apprentis reconnus comme travailleurs handicapés	14
CHAPITRE 2 : DETERMINATION DU CREDIT D'IMPOT	15
<b>Section 1 : Montant du crédit d'impôt</b>	<b>15</b>
Sous-section 1 : Calcul du crédit d'impôt	15
Sous-section 2 : Appréciation du nombre moyen annuel d'apprentis	17
<b>Section 2 : Plafonnement du crédit d'impôt</b>	<b>24</b>
Sous-section 1 : Dépenses de personnel afférentes aux apprentis employés par l'entreprise prises en compte pour le calcul du plafond	26
Sous-section 2 : Aides publiques prises en compte pour le calcul du plafond	28
<b>A. EXONERATION DE CHARGES SOCIALES</b>	<b>29</b>
1. Employeurs de 10 salariés au plus et artisans	30
2. Autres entreprises	32
<b>B. INDEMNITE COMPENSATRICE FORFAITAIRE</b>	<b>34</b>

---

<b>C. AUTRES AIDES PUBLIQUES</b>	<b>38</b>
<b>Section 3 : Cas des sociétés de personnes et assimilés n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés</b>	<b>41</b>
CHAPITRE 3 : UTILISATION DU CREDIT D'IMPOT	45
<b>Section 1 : Imputation sur l'impôt</b>	<b>45</b>
<b>Section 2 : Restitution immédiate de la fraction de crédit d'impôt non imputée</b>	<b>51</b>
CHAPITRE 4 : SITUATIONS PARTICULIERES	53
<b>Section 1 : Cessation de l'entreprise</b>	<b>53</b>
<b>Section 2 : Fusion ou opération assimilée</b>	<b>54</b>
Sous-section 1 : Fusion ou opération assimilée intervenant sans effet rétroactif	56
Sous-section 2 : Fusion ou opération assimilée intervenant en cours d'année, avec effet rétroactif	58
CHAPITRE 5 : OBLIGATIONS DECLARATIVES ET CONTROLE DU CREDIT D'IMPOT	62
<b>Section 1 : Obligations déclaratives incombant aux entreprises</b>	<b>62</b>
Sous-section 1 : Entreprises soumises à l'impôt sur le revenu	62
<b>A. ENTREPRISES INDIVIDUELLES</b>	<b>63</b>
<b>B. SOCIETES DE PERSONNES</b>	<b>64</b>
Sous-section 2 : Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés	66
<b>Section 2 : Contrôle du crédit d'impôt</b>	<b>67</b>
Sous-section 1 : Exercice du droit de contrôle	67
Sous-section 2 : Prescription	68
CHAPITRE 6 : DETERMINATION DU CREDIT D'IMPOT APPRENTISSAGE DES GROUPES DE SOCIETES DEFINIS AUX ARTICLES 223 A ET SUIVANTS DU CODE GENERAL DES IMPOTS	71
<b>Section 1 : Détermination du crédit d'impôt du groupe</b>	<b>72</b>

<b>Section 2 : Utilisation du crédit d'impôt du groupe</b>	<b>73</b>
<b>Section 3 : Précisions concernant les obligations déclaratives</b>	<b>75</b>
<b>CHAPITRE 7 : ENTREE EN VIGUEUR</b>	<b>76</b>
<b>Annexe 1 : Article 31 (loi de programmation pour la cohésion sociale n° 2005-32 du 18 janvier 2005)</b>	
<b>Annexe 2 : Article 152 (loi de programmation pour la cohésion sociale n° 2005-32 du 18 janvier 2005) [extrait]</b>	
<b>Annexe 3 : Déclaration spéciale n° 2079-A-SD</b>	

---

## CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION

### Section 1 : Entreprises concernées

#### Sous-section 1 : Nature des activités exercées

1. Le crédit d'impôt apprentissage est un dispositif institué en faveur des entreprises imposées d'après leur bénéfice réel conformément au I de l'article 244 quater G du code général des impôts. Le dispositif du crédit d'impôt apprentissage s'applique aux entreprises exerçant une activité industrielle, commerciale, libérale, artisanale ou agricole quel que soit le mode d'exploitation de ces entreprises (entreprise individuelle, sociétés de personnes, sociétés de capitaux,...etc.).

#### Sous-section 2 : Régime réel d'imposition

2. Peuvent bénéficier du crédit d'impôt apprentissage les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés selon le régime du bénéfice réel normal ou simplifié d'imposition, de plein droit ou sur option, ou à l'impôt sur le revenu selon le régime de la déclaration contrôlée.

De même, peuvent bénéficier du dispositif du crédit d'impôt apprentissage, les établissements publics et les associations, dès lors qu'ils sont soumis à l'impôt sur les sociétés.

3. Par suite, ne peuvent bénéficier du crédit d'impôt apprentissage, les entreprises non soumises à l'impôt sur les sociétés (par exemple les associations n'exerçant pas d'activités lucratives au sens de l'article 206-1 du code général des impôts et de l'instruction 4 H-5-98 du 15 septembre 1998) ou exonérées de l'impôt sur les sociétés par une disposition particulière (par exemple, les sociétés anonymes de crédit immobilier exonérées de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 207-1-4° ter du code général des impôts).

4. Sont également exclues du bénéfice du dispositif du crédit d'impôt apprentissage, lorsqu'elles n'ont pas opté pour l'imposition selon un régime réel, les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime du forfait prévu par l'article 64 du code général des impôts en matière de bénéfices agricoles, selon le régime des micro-entreprises prévu par l'article 50-0 du code précité en matière de bénéfices industriels et commerciaux ou selon le régime déclaratif spécial prévu par l'article 102 ter du même code en matière de bénéfices non commerciaux.

5. En revanche, les entreprises exonérées totalement ou partiellement d'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu par application d'un abattement sur les bénéfices réalisés peuvent bénéficier du dispositif du crédit d'impôt apprentissage. Il s'agit des entreprises nouvelles exonérées en application de l'article 44 sexies du code général des impôts, des jeunes entreprises innovantes exonérées en application de l'article 44 sexies A du code général des impôts, des entreprises implantées dans des zones franches urbaines exonérées en application de l'article 44 octies du code général des impôts et des entreprises implantées en Corse exonérées en application de l'article 44 decies du code général des impôts. Les entreprises partenaires d'un pôle de compétitivité exonérées d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 44 undecies nouveau du code général des impôts sont également éligibles au dispositif du crédit d'impôt apprentissage.

## Section 2 : Apprentis concernés

6. Peuvent bénéficier du dispositif du crédit d'impôt apprentissage les entreprises qui emploient des apprentis dont le contrat est régi par les dispositions des articles L.117-1 à L.117-18 du code du travail, des apprentis bénéficiant d'un accompagnement personnalisé et renforcé en application de la dernière phrase du premier alinéa de l'article L.322-17-4-2 nouveau du code du travail et des apprentis reconnus comme travailleurs handicapés en application de l'article L. 323-10 du même code.

7. Seuls les apprentis dont le contrat atteint une durée minimale de six mois sont pris en compte au titre du crédit d'impôt apprentissage (cf. n° 17 et suivants).

Sous-section 1 : Apprentis dont le contrat est régi par les dispositions des articles L.117-1 à L.117-18 du code du travail

8. Le contrat d'apprentissage est un contrat de travail par lequel l'employeur s'engage, outre le versement d'un salaire, à assurer à un jeune travailleur une formation professionnelle méthodique et complète, dispensée pour partie en entreprise et pour partie en centre de formation d'apprentis. En contrepartie, l'apprenti s'oblige, en vue de sa formation, à travailler pour cet employeur pendant la durée du contrat, et à suivre la formation dispensée en centre de formation d'apprentis et en entreprise (article L.117-1 du code du travail).

9. Le contrat fixe la date du début de l'apprentissage qui, sauf dérogation, ne peut être antérieure de plus de trois mois, ni postérieure de plus de trois mois, au début du cycle du centre de formation d'apprentis que doit suivre l'apprenti (article L.117-13 du code du travail). La durée du contrat d'apprentissage est au moins égale à celle du cycle de formation qui fait l'objet du contrat. Généralement d'une durée de deux ans, la durée du contrat peut cependant varier entre un et trois ans (article L.115-2 du code du travail).

10. Le contrat peut être résilié par l'une ou l'autre des parties durant les deux premiers mois de l'apprentissage. Passé ce délai, la résiliation du contrat ne peut intervenir que sur accord exprès et bilatéral des parties, ou à défaut être prononcée par le conseil de prud'hommes en cas de faute grave ou de manquements répétés de l'une des parties à ses obligations ou en raison de l'inaptitude de l'apprenti à exercer le métier auquel il voulait se préparer (article L.117-17 du code du travail). Enfin, le contrat d'apprentissage doit être passé par écrit (article L.117-12 du code du travail).

11. Les apprentis peuvent souscrire des contrats d'apprentissage successifs pour approfondir ou compléter la formation acquise ou pour lui en adjoindre une autre. Le diplôme préparé dans le cadre du second contrat doit cependant sanctionner une qualification différente de celle visée dans le premier contrat d'apprentissage (article L.115-2 du code du travail). Ces contrats d'apprentissage successifs sont considérés comme des contrats d'apprentissage éligibles au crédit d'impôt apprentissage.

12. Peuvent être engagés comme apprentis les jeunes âgés de 16 à 25 ans au début de l'apprentissage. Toutefois, les jeunes âgés d'au moins 15 ans peuvent souscrire un contrat d'apprentissage s'ils justifient avoir effectué la scolarité du premier cycle de l'enseignement secondaire. Par ailleurs, il peut être dérogé à la limite d'âge supérieure dans certains cas limitativement énumérés par la loi (article L.117-3 du code du travail).

Sous-section 2 : Apprentis bénéficiant de l'accompagnement personnalisé prévu à la dernière phrase du premier alinéa de l'article L.322-4-17-2 nouveau du code du travail

13. Sont en outre concernés par le dispositif du crédit d'impôt apprentissage les apprentis bénéficiant de l'accompagnement personnalisé prévu à la dernière phrase du premier alinéa de l'article L.322-4-17-2 nouveau du code du travail. Cet article prévoit que toute personne de seize à vingt-cinq ans révolus sans qualification de niveau V bis et VI et confrontée à un risque d'exclusion professionnelle a droit à un accompagnement personnalisé, renforcé et assuré par un référent organisé par l'Etat ayant pour but l'accès à la vie professionnelle.

La qualification de niveau V bis est définie comme la poursuite d'études pendant au moins un an vers un diplôme de niveau V, lequel peut consister en un certificat d'aptitude professionnelle (CAP) ou en un brevet d'études professionnelles (BEP). Le niveau de qualification VI correspond à l'abandon sans diplôme à la fin de la scolarité obligatoire.

L'accompagnement personnalisé et renforcé peut notamment consister en la réalisation d'un bilan de compétences et d'un projet professionnel de l'apprenti. Tous les acteurs sociaux tels que les missions locales pour l'insertion professionnelle et sociale des jeunes mentionnées à l'article L.311-10-2 nouveau du code du travail ou les permanences d'accueil, d'information et d'orientation mentionnées à l'article 4 de l'ordonnance n° 82-273 du 26 mars 1982, ainsi que l'Etat, les régions, les départements, les communes et leurs groupements sont susceptibles de participer à la mise en œuvre de cet accompagnement personnalisé.

### Sous-section 3 : Apprentis reconnus comme travailleurs handicapés

**14.** Sont enfin concernés par le dispositif du crédit d'impôt apprentissage, les apprentis pour lesquels la qualité de travailleur handicapé est reconnue par la Commission technique d'orientation et de reclassement professionnel prévue à l'article L.322-11 du code du travail. Est considéré comme travailleur handicapé toute personne dont les possibilités d'obtenir ou conserver un emploi sont effectivement réduites par suite d'une insuffisance ou d'une diminution de ses capacités physiques ou mentales (article L.323-10 du code du travail). Lorsque l'apprenti est considéré comme handicapé, l'âge maximum d'entrée en apprentissage est porté de 25 à 26 ans révolus.

## CHAPITRE 2 : DETERMINATION DU CREDIT D'IMPOT

### Section 1 : Montant du crédit d'impôt

#### Sous-section 1 : Calcul du crédit d'impôt

**15.** En application du I de l'article 244 quater G du code général des impôts, le crédit d'impôt apprentissage est égal au nombre moyen annuel d'apprentis dont le contrat atteint une durée minimale de six mois multiplié par 1 600 € pour les apprentis dont le contrat est régi par les dispositions des articles L.117-1 à L.117-18 du code du travail.

**16.** Ce montant est porté à 2 200 € lorsque l'apprenti est, soit un travailleur handicapé au sens de l'article L.323-10 du code du travail (cf n° 14), soit un apprenti sans qualification bénéficiant de l'accompagnement personnalisé prévu à la dernière phrase du premier alinéa de l'article L.322-17-4-2 nouveau du même code (cf. n° 13). L'entreprise qui emploie un apprenti bénéficiant de l'accompagnement personnalisé et renforcé doit être en mesure d'attester, par exemple en produisant une copie du contrat d'accompagnement conclu entre l'apprenti et l'Etat, que l'apprenti bénéficiait, au moment de la signature du contrat d'apprentissage, d'un accompagnement personnalisé et renforcé effectif.

#### Sous-section 2 : Appréciation du nombre moyen annuel d'apprentis

**17.** Le nombre moyen annuel d'apprentis s'apprécie en prenant en compte le nombre d'apprentis dont le contrat a atteint une durée d'au moins six mois (IV de l'article 244 quater G du code général des impôts). Ainsi, seuls les contrats d'apprentissage ayant atteint une durée d'au moins six mois pourront être pris en compte pour le calcul du crédit d'impôt apprentissage. La condition selon laquelle l'apprenti doit être employé par l'entreprise depuis au moins six mois s'apprécie au 31 mars de l'année civile suivant celle au titre de laquelle le crédit d'impôt est calculé. Le point de départ du délai de six mois est la date de signature du contrat d'apprentissage.

**18. Exemple simplifié :**

Soit une entreprise Y qui clôture ses exercices au 31/12/N. Elle a conclu un contrat d'apprentissage de un an avec un apprenti A qui bénéficie de l'accompagnement personnalisé prévu à la première phrase du dernier alinéa de l'article L. 322-4-17-2 du code du travail à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2004. Cet apprenti a mis fin à son contrat d'apprentissage le 31 mars 2005.

Le calcul du crédit d'impôt apprentissage dont bénéficie l'entreprise Y se fera comme suit :

2004		2005	
Janvier		Janvier	1
Février		Février	1
Mars		Mars	1
Avril			
Mai			
Juin			
Juillet			
Août			
Septembre			
Octobre	1		
Novembre	1		
Décembre	1		
Nombre total de mois	3		3
Nombre moyen d'apprentis par mois	0,25		0,25
Montant prévu par apprenti	2 200 €		2 200 €
Montant du crédit d'impôt	<b>550 €(1)</b>		<b>550 €(2)</b>

(1) L'entreprise Y bénéficie de 550 € de crédit d'impôt au titre de 2004 pour l'apprenti A. En effet, au 31/03/05 le contrat de ce dernier atteint la durée minimum de 6 mois requise.

(2) En 2005, le contrat de l'apprenti A se termine le 31 mars 2005. A cette date, il a bien atteint la durée de 6 mois requise. En conséquence, l'entreprise Y pourra bénéficier pour cet apprenti d'un crédit d'impôt de 550 € au titre de 2005.

**19.** Un même apprenti employé durant trois années par une entreprise ouvre donc droit à un crédit d'impôt au titre de trois années civiles successives.

**20. Exemple :**

Un apprenti employé par une entreprise du 1<sup>er</sup> février 2005 au 31 décembre 2007 sera pris en compte pour le calcul du nombre moyen annuel d'apprentis au titre des années 2005, 2006 et 2007. En effet, son contrat d'apprentissage a atteint une durée de 6 mois au 31 mars de chaque année (2006, 2007 et 2008) suivant celle au titre de laquelle le crédit d'impôt est calculé.

**21.** En application de l'article 49 septies YJ de l'annexe III au code général des impôts, pour le calcul du nombre moyen annuel d'apprentis, le temps de présence d'un apprenti dans l'entreprise au cours d'une année civile est calculé en mois. Tout mois commencé est comptabilisé comme un mois entier.

Un nombre moyen annuel d'apprentis doit être calculé pour chaque catégorie d'apprentis ouvrant droit à un montant de crédit d'impôt différent tel que mentionné au I de l'article 244 quater G du code précité (cf. n° 6 et suivants). Un nombre moyen annuel différent doit en conséquence être calculé par l'entreprise au titre :

- des apprentis dont le contrat est régi par les dispositions des articles L.117-1 à L.117-18 du code du travail ;

- des apprentis ayant la qualité de travailleurs handicapés conformément aux dispositions de l'article L.323-10 du code du travail, et des apprentis bénéficiant de l'accompagnement personnalisé prévu à la dernière phrase du premier alinéa de l'article L.322-4-17-2 nouveau du code du travail.

**22.** Chaque nombre moyen annuel d'apprentis calculé au titre d'une année est obtenu en divisant par douze le nombre total de mois de présence dans l'entreprise des apprentis employés depuis plus de six mois.

**23.** Exemple :

L'entreprise X a employé les apprentis suivants en 2005. Le contrat de tous ces apprentis a atteint une durée minimum de 6 mois au 31 mars 2006.

Apprenti A employé du 01/02/04 au 31/01/05 (1 mois de présence pour 2005).

Apprenti B employé du 01/01/05 au 31/12/05 (12 mois de présence).

Apprenti C employé du 01/04/05 au 30/11/05 (8 mois de présence).

Apprenti D employé du 01/02/05 au 31/07/05 (6 mois de présence).

Apprenti E employé du 01/01/05 au 30/07/05 (7 mois de présence).

Les apprentis B et D bénéficient d'un contrat d'accompagnement personnalisé prévu à la dernière phrase du premier alinéa de l'article L. 322-4-17-2 du code du travail.

Le nombre moyen annuel d'apprentis de l'entreprise est calculé comme suit :

Nombre d'apprentis employés depuis plus de 6 mois	Nombre de mois	Total	Nombre d'apprentis bénéficiant d'un accompagnement personnalisé ou handicapés employés depuis plus de 6 mois	Nombre de mois	Total
1	1 mois	1 mois		1 mois	
	2 mois			2 mois	
	3 mois			3 mois	
	4 mois			4 mois	
	5 mois			5 mois	
	6 mois		1	6 mois	6 mois
1	7 mois	7 mois		7 mois	
1	8 mois	8 mois		8 mois	
	9 mois			9 mois	
	10 mois			10 mois	
	11 mois			11 mois	
	12 mois		1	12 mois	12 mois
Nombre total de mois		1 + 7 + 8 = 16	Nombre total de mois		12 + 6 = 18
Nombre moyen annuel d'apprentis (apprécié au 31/12/2005)		16/12 = 1,33	Nombre moyen annuel d'apprentis handicapés ou bénéficiant de l'accompagnement personnalisé (apprécié au 31/12/2005)		18/12 = 1,50

Le crédit d'impôt apprentissage dont bénéficiera l'entreprise X au titre de 2005 est calculé comme suit :

Nombre moyen annuel d'apprentis x 1 600 €	1,33 x 1 600 € = 2 128 €
Nombre moyen annuel d'apprentis handicapés ou bénéficiant de l'accompagnement personnalisé x 2 200 €	1,50 x 2 200 € = 3 300 €
Total du crédit d'impôt dont bénéficie l'entreprise (avant plafonnement)	2 128 € + 3 300 € = 5 428 €

L'entreprise X bénéficiera donc au total d'un crédit d'impôt apprentissage égal à 5 428 € (avant application du plafonnement).

## Section 2 : Plafonnement du crédit d'impôt

**24.** En application du II de l'article 244 quater G du code général des impôts, le crédit d'impôt apprentissage est plafonné au montant des dépenses de personnel afférentes aux apprentis employés par l'entreprise (apprentis mentionnés aux n° 6 à 14 de la présente instruction) minoré des aides publiques reçues en contrepartie de l'accueil de ces apprentis par l'entreprise. En cas de clôture d'exercice en cours d'année, ce plafond est calculé en prenant en compte les apprentis dont le contrat a atteint une durée d'au moins six mois ainsi que les dépenses liées aux apprentis engagées au titre de la dernière année civile écoulée (article 49 septies YL de l'annexe III au code général des impôts). Il est rappelé que la condition selon laquelle l'apprenti doit être employé par l'entreprise depuis au moins six mois s'apprécie au 31 mars de l'année civile suivant celle au titre de laquelle le crédit d'impôt est calculé.

**25. Exemple :**

Soit une entreprise Z dont l'exercice s'étend du 1<sup>er</sup> mars 2005 au 28 février 2006. Elle emploie les 3 apprentis suivants :

- apprenti A dont le contrat d'apprentissage débute le 1<sup>er</sup> février 2003 : durée supérieure à 6 mois au 31/03/06 ;
- apprenti B dont le contrat d'apprentissage débute le 25 novembre 2005 : durée inférieure à 6 mois au 31/03/06 ;
- apprenti C dont le contrat d'apprentissage débute le 10 juin 2004 : durée supérieure à 6 mois au 31/03/06.

Le crédit d'impôt apprentissage calculé au titre de l'année civile 2005 dont l'entreprise bénéficiera au titre de l'exercice clos le 28 février 2006 et le plafond applicable à ce crédit d'impôt seront calculés en prenant en compte les apprentis dont le contrat a atteint une durée d'au moins 6 mois à la date du 31 mars 2006 soit les apprentis (A et C). Par ailleurs, seules doivent être prises en compte les dépenses engagées en 2005 qui sont liées aux apprentis A et C engagées au titre de 2005.

Sous-section 1 : Dépenses de personnel afférentes aux apprentis employés par l'entreprise prises en compte pour le calcul du plafond

**26.** Pour le calcul de ce plafond, les dépenses de personnel afférentes aux apprentis retenues comprennent les rémunérations des apprentis et leurs accessoires, ainsi que les charges sociales correspondantes dans la mesure où celles-ci correspondent à des cotisations obligatoires effectivement prises en charge par l'entreprise (article 49 septies YK de l'annexe III au code général des impôts).

Sont donc pris en compte :

- les salaires proprement dits ;
- les avantages en nature ;
- les primes ;
- les cotisations sociales obligatoires (sécurité sociale, assurance chômage, caisses de retraite complémentaire).

**27.** Seules les dépenses de personnel strictement afférentes aux apprentis sont prises en compte pour le calcul du plafond. Les dépenses de personnel afférentes aux maîtres d'apprentissage qui sont directement responsables de la formation des apprentis en application de l'article L.117-4 du code du travail ne sont donc pas prises en compte.

Sous-section 2 : Aides publiques prises en compte pour le calcul du plafond

**28.** Le montant des dépenses de personnel prises en compte pour la détermination du plafond du crédit d'impôt apprentissage est minoré des aides publiques reçues par l'entreprise en contrepartie de l'accueil d'apprentis. Ces aides publiques, qui sont prises en compte au titre de l'année au cours de laquelle elles sont perçues par l'entreprise, sont de différentes formes (exonérations de charges sociales, indemnité compensatrice forfaitaire, autres subventions spécifiques).

#### **A. EXONERATION DE CHARGES SOCIALES**

**29.** L'embauche d'apprentis donne lieu à des exonérations de charges sociales dont l'étendue diffère selon qu'il s'agit ou non d'artisans et de petites entreprises. Ces charges sociales exonérées ne sont pas prises en compte pour le calcul du plafond applicable au crédit d'impôt apprentissage.

1. Employeurs de 10 salariés au plus et artisans :

**30.** Les employeurs inscrits au répertoire des métiers, et dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle au registre des entreprises créé par le décret n° 73-942 du 3 octobre 1973, et les employeurs non inscrits au répertoire précité qui n'emploient pas plus de 10 salariés hors apprentis sont exonérés de taxes et participations assises sur les salaires. Ils sont également exonérés de cotisations de sécurité sociale, de cotisations d'assurance-chômage, de cotisations de retraite complémentaire à hauteur du taux minimum obligatoire qui sont prises en charge par l'Etat, cette prise en charge portant à la fois sur la part patronale et sur la part salariale des cotisations. L'effectif de l'entreprise s'apprécie au 31 décembre précédant la date du contrat d'apprentissage (article L.118-6 du code du travail).

**31.** Ces employeurs sont toutefois redevables sur le salaire versé à leurs apprentis des cotisations supplémentaires d'accidents du travail et de retraite complémentaire. Ces cotisations, calculées de manière forfaitaire, entrent en conséquence dans le calcul du plafond applicable au crédit d'impôt apprentissage.

2. Autres entreprises

**32.** Les entreprises autres que celles mentionnées au n° 30 sont redevables, pour les apprentis qu'elles emploient, de la part patronale des cotisations AGFF (Association pour le fonds de financement de l'AGIRC et de l'ARRCO), de retraite complémentaire et d'assurance chômage, et des cotisations supplémentaires d'accident du travail et de retraite complémentaire, d'assurance des créances des salariés, d'aide au logement, de participation à la formation continue et de participation -construction. Ces cotisations sont calculées sur une assiette forfaitaire globale indépendante du salaire du salarié. Elles entrent dans la base de calcul du plafond applicable au crédit d'impôt apprentissage.

**33.** A l'inverse, ces entreprises sont exonérées des cotisations patronales et salariales dues au titre des assurances sociales, des prestations familiales et des accidents du travail et des cotisations salariales AGFF, de chômage et de retraite complémentaire qui sont prises en charge par l'Etat. Ces cotisations sont donc exclues de la base de calcul du plafond.

## **B. INDEMNITE COMPENSATRICE FORFAITAIRE**

**34.** En application de l'article D 118-1 du code du travail, les contrats d'apprentissage ayant fait l'objet d'un enregistrement (prévu à l'article L. 117 -14 du code du travail) ouvrent droit, au profit de l'employeur, à une indemnité compensatrice forfaitaire. Cette indemnité est composée d'une part d'une indemnité de soutien à l'effort de formation, et d'autre part d'un versement au titre de l'aide à l'embauche d'apprentis (aide forfaitaire à l'embauche).

**35.** L'indemnité de soutien à l'effort de formation est versée à l'issue de chaque année du cycle de formation, sous réserve de l'assiduité de l'apprenti au centre de formation. Son montant est égal à 1 525 €<sup>1</sup> si l'apprenti est âgé de moins de 18 ans à la date de signature du contrat d'apprentissage, et à 1 830 €<sup>1</sup> s'il a 18 ans ou plus. Cette aide est en outre majorée de 7,62 €<sup>1</sup> pour chaque heure de formation effectuée entre 600 et 800 heures, et de 305 €<sup>1</sup> dans les départements d'outre-mer.

**36.** En outre, une aide forfaitaire à l'embauche est allouée aux employeurs ayant un effectif de 20 salariés au plus pour les seuls apprentis disposant d'un niveau de formation inférieur ou égal au CAP ou BEP. Cette aide égale à 915 €<sup>2</sup> est versée à l'issue des deux premiers mois de l'apprentissage (visés à l'article L. 117 -17 du code du travail) si l'embauche est confirmée mais doit être reversée en cas de rupture du contrat d'apprentissage à l'initiative de l'employeur hors des cas légalement prévus ou en cas de résiliation judiciaire du contrat prononcée aux torts de l'employeur, en cas d'opposition à l'engagement d'apprentis et en cas de violation des obligations en matière de formation.

---

<sup>1</sup> Montant en vigueur à la date de publication de la présente instruction.

<sup>2</sup> Montant en vigueur à la date de publication de la présente instruction.

37. L'indemnité compensatrice forfaitaire, en tant que subvention publique, doit être déduite des dépenses de personnel afférentes aux apprentis employés par l'entreprise pour le calcul du plafond du crédit d'impôt apprentissage.

### C. AUTRES AIDES PUBLIQUES

38. Des aides spécifiques sont notamment prévues en faveur des entreprises qui emploient des apprentis reconnus comme travailleurs handicapés. L'Agefiph, qui gère le fonds pour l'insertion professionnelle des personnes handicapées, verse à ces entreprises une subvention forfaitaire de 3 050 €<sup>1</sup> par année d'apprentissage en appui à un contrat d'apprentissage, quelle que soit la durée de ce contrat. Ne peuvent cependant bénéficier de cette subvention en qualité d'employeur les établissements publics administratifs, les établissements hospitaliers publics et les collectivités territoriales.

39. Les collectivités territoriales, et notamment les régions qui sont chargées en application de l'article L.214-12 du code de l'éducation de définir et mettre en œuvre la politique régionale d'apprentissage, versent également des aides aux entreprises afin de les inciter à employer des apprentis. Ces aides devront venir en déduction des dépenses de personnel afférentes aux apprentis employés par l'entreprise lors du calcul du plafond applicable au crédit d'impôt apprentissage.

40. Exemple de détermination du plafond applicable au crédit d'impôt apprentissage :

Soit une entreprise A de moins de 10 salariés dont l'exercice coïncide avec l'année civile et qui emploie deux apprentis dont le contrat a une durée de plus de six mois au titre de l'année 2005.

Ces deux apprentis ne bénéficient pas d'un accompagnement personnalisé, sont âgés de 16 ans et poursuivent une formation BEP monteur vendeur par alternance. Dans cet exemple, l'employeur est exonéré de charges patronales.

Salaires sans charges	9 568 € + 9 568 € = 19 136 €
Charges patronales (exonération : cf. n° 29)	0 €
Salaires charges comprises	19 136 €
Aide forfaitaire à l'embauche (cf. n° 36)	915 € x 2 = 1 830 €
Indemnité de soutien à l'effort de formation (cf. n° 35)	3049 € x 2 = 6 098 €
Subvention régionale (cf. n° 39)	2 000 €
Total des aides publiques reçues	9 928 €
<b>Plafonnement du crédit d'impôt :</b>	
Dépenses de personnel – aides publiques	19 136 – 9 928 = <b>9 208 €</b>

En l'espèce, le montant du crédit d'impôt dont bénéficie l'entreprise est égal à 1 600 € x 2 = 3 200 €. Il est donc inférieur au plafond de 9 208 € applicable.

### Section 3 : Cas des sociétés de personnes et assimilés n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés

41. Les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8, 238 bis L, 239 ter et 239 quater A et les groupements mentionnés aux articles 238 ter, 239 quater, 239 quater B, 239 quater C et 239 quinquies du code général des impôts ne peuvent, en l'absence d'option pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, bénéficier eux-mêmes du crédit d'impôt apprentissage.

<sup>1</sup> Montant en vigueur à la date de publication de la présente instruction.

**42.** Cependant, afin d'éviter toute différence de traitement par rapport aux autres formes juridiques d'exploitations industrielles, commerciales ou agricoles qui résulterait de l'exclusion définitive de ces sociétés de personnes ou groupements assimilés du champ d'application du crédit d'impôt apprentissage, le crédit d'impôt dont ces sociétés ou groupements pourraient bénéficier est transféré à leurs membres au prorata de leurs droits, pour être imputé par ceux-ci sur leurs impositions personnelles (III de l'article 244 quater G du code général des impôts).

**43.** Le montant du plafond du crédit d'impôt apprentissage est calculé de la même manière que pour les autres entreprises (cf. n° 24 et suivants).

**44.** Exemple :

Soit une SNC X, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, dont le capital est réparti comme suit :

- l'associé A, personne physique, détient 40 % du capital et participe à l'exploitation ;
- l'associé B, personne physique, détient 10 % du capital et ne participe pas à l'exploitation ;
- la société C, société soumise à l'impôt sur les sociétés, détient 50 % du capital et bénéficie par ailleurs d'un crédit d'impôt égal à 4 000 € au titre des apprentis qu'elle a engagés.

La SNC X a employé au cours de l'année 2005 des apprentis ouvrant droit à un crédit d'impôt apprentissage plafonné égal à 20 000 €. Ce crédit d'impôt sera réparti comme suit :

- pour l'associé A :  $20\,000\text{ €} \times 40\% = 8\,000\text{ €}$  ;
- pour l'associé B : ce dernier, simple apporteur de capitaux, ne peut utiliser tout ou partie du crédit d'impôt ;
- pour la société C :  $20\,000\text{ €} \times 50\% = 10\,000\text{ €}$ , montant auquel s'ajoute le crédit d'impôt apprentissage dont elle bénéficie en propre au titre des apprentis qu'elle a engagés par ailleurs égal à 4 000 €, soit un crédit d'impôt apprentissage total au titre de 2005 égal à 14 000 €.

### CHAPITRE 3 : UTILISATION DU CREDIT D'IMPOT

#### Section 1 : Imputation sur l'impôt

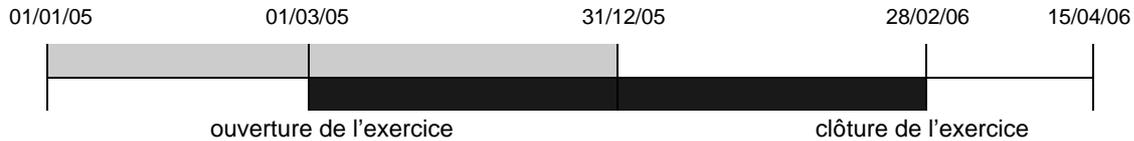
**45.** En application des articles 199 ter F et 220 H du code général des impôts, le crédit d'impôt apprentissage est imputé sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle l'entreprise a employé des apprentis dans les conditions prévues au I de l'article 244 quater G du code précité (cf. n° 6 et suivants).

**46.** En cas de clôture d'exercice en cours d'année, le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt dû au titre de l'exercice clos au cours de l'année suivant celle prise en compte pour le calcul du nombre moyen annuel d'apprentis (article 49 septies YM de l'annexe III au code général des impôts).

**47.** Dans tous les cas, l'imputation se fait au moment du paiement du solde de l'impôt.

**48. Exemple :**

Soit une entreprise B dont l'exercice s'étend du 1<sup>er</sup> mars au 28 février de chaque année. En 2005, elle emploie des apprentis dans les conditions fixées au I de l'article 224 quater G du code général des impôts et bénéficie donc d'un crédit d'impôt apprentissage.



	Exercice du 1/03/05 au 28/02/06 de l'entreprise B
	Année de référence pour le calcul du nombre moyen annuel d'apprentis et le calcul du plafond applicable

Le crédit d'impôt apprentissage calculé en fonction du nombre moyen annuel d'apprentis de l'année 2005 sera imputé sur l'impôt dû au titre de l'exercice clos le 28 février 2006.

**49.** L'article 49 septies YN de l'annexe III au code précité prévoit que le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt dû après les prélèvements non libératoires et les autres crédits d'impôts, à savoir les crédits d'impôt non restituables dont bénéficie l'entreprise (crédits d'impôt français et étrangers).

**50.** Conformément aux articles 235 ter ZA et 235 ter ZC du code général des impôts, le crédit d'impôt apprentissage ne peut être utilisé pour le paiement des contributions calculées sur l'impôt sur les sociétés. De même, le crédit d'impôt apprentissage ne peut pas être utilisé pour acquitter l'imposition forfaitaire annuelle ou le prélèvement exceptionnel de 25 % visé aux articles 95 de la loi de finances pour 2004 n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 et 38 de la loi de finances rectificative pour 2004 n° 2004-1485 du 30 décembre 2004, ni un rappel d'impôt sur les bénéfices qui se rapporterait à des exercices clos antérieurement à l'exercice au titre duquel il est obtenu.

## Section 2 : Restitution immédiate de la fraction de crédit d'impôt non imputée

**51.** L'excédent de crédit d'impôt ne pouvant être imputé par l'entreprise sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année ou de l'exercice au cours de laquelle ou duquel cette entreprise a employé des apprentis dans les conditions prévues au I de l'article 244 quater G du code précité (cf. n° 6 et suivants) est restitué à cette dernière. Le crédit d'impôt est donc remboursé à concurrence du montant non employé en règlement de l'impôt (articles 199 ter F et 220 H du code général des impôts).

**52. Exemple :**

Soit une entreprise Y dont l'exercice coïncide avec l'année civile. Au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2006, elle bénéficie d'un crédit d'impôt apprentissage d'un montant de 4 500 €. L'entreprise Y est déficitaire au titre de cet exercice.

Montant du crédit d'impôt apprentissage dont bénéficie l'entreprise au titre de 2006	4 500 €
Impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice clos en 2006	0 €
Montant de crédit d'impôt imputé sur l'impôt dû par l'entreprise	0 €
Excédent de crédit d'impôt qui doit être restitué à l'entreprise	4 500 €

## CHAPITRE 4 : SITUATIONS PARTICULIERES

### Section 1 : Cessation de l'entreprise

**53.** En cas de cessation, l'entreprise bénéficie d'un crédit d'impôt apprentissage afférent aux apprentis qu'elle a employés dans les conditions prévues au I de l'article 244 quater G du code général des impôts entre le début de l'année civile et la date de cessation définitive de son activité. Ce crédit d'impôt est calculé et plafonné dans les conditions de droit commun (pour le calcul cf. n° 15 et suivants ; pour le plafonnement cf. n° 24 et suivants). Si le montant du crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû, le solde non imputé est restitué à l'entreprise (cf. n° 51).

### Section 2 : Fusion ou opération assimilée

**54. Rappel :** le solde de crédit d'impôt apprentissage qui n'a pu être imputé sur l'impôt dû par l'entreprise (en cas d'insuffisance ou d'absence d'impôt) étant immédiatement restituable, il ne constitue pas une créance sur l'Etat susceptible d'être transférée.

**55.** Deux situations doivent être distinguées selon que l'opération est réalisée avec ou sans effet rétroactif au premier jour de l'exercice en cours de la société apporteuse. Le fait que l'opération de fusion, scission ou apport partiel d'actif soit placée ou non sous le régime spécial des fusions prévu aux articles 210 A et 210 B du code général des impôts est sans incidence sur le sort du crédit d'impôt.

#### Sous-section 1 : Fusion ou opération assimilée intervenant sans effet rétroactif

**56.** En cas d'opération de fusion, scission ou d'apport partiel d'actif sans effet rétroactif, le crédit d'impôt apprentissage ne peut être transféré à la société absorbante.

**57.** Ainsi, la société absorbante, venant aux droits et obligations de la société absorbée, dépose la déclaration spéciale relative au crédit d'impôt apprentissage pour le compte de la société absorbée (ce crédit d'impôt étant calculé au titre de la période précédant la date de la fusion ou opération assimilée) et, le cas échéant, sa propre déclaration de crédit d'impôt apprentissage.

#### Sous-section 2 : Fusion ou opération assimilée intervenant en cours d'année, avec effet rétroactif

**58.** En cas de fusion ou opération assimilée en cours d'année avec effet rétroactif, le bénéfice du crédit d'impôt apprentissage est transféré à la société absorbante ou bénéficiaire des apports, dès lors que celle-ci continue à employer des apprentis dans les conditions prévues au I de l'article 244 quater G du code précité.

**59.** Le nombre moyen annuel d'apprentis utilisé pour le calcul du crédit d'impôt est alors déterminé en prenant en compte les apprentis dont le contrat date de plus de six mois depuis le 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle a lieu l'opération.

**60.** Exemple :

Soit une entreprise A dont l'exercice coïncide avec l'année civile. Elle est absorbée par la société B, dont l'exercice coïncide avec l'année civile, le 1<sup>er</sup> juin 2006 avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2006.

A la date de la fusion, l'entreprise A employait 3 apprentis dont le contrat datait de plus de 6 mois. Par hypothèse, le contrat de ces apprentis s'achève début 2007. L'entreprise B n'emploie par ailleurs aucun apprenti en 2006.

Le crédit d'impôt dont bénéficiera l'entreprise B sera calculé comme suit :

Nombre total de mois de présence des apprentis	$12 \times 3 = 36$ mois
Nombre moyen annuel d'apprentis	$36/12 = 3$
Montant du crédit d'impôt dont va bénéficier l'entreprise B	$1600 \text{ €} \times 3 = 4\ 800 \text{ €}$

**61.** L'entreprise absorbante ou bénéficiaire de l'apport devra alors, pour déterminer le plafond de crédit d'impôt apprentissage applicable au titre de l'année de l'opération de fusion, scission ou d'apport partiel d'actif, prendre en compte les dépenses afférentes aux apprentis employés par l'entreprise absorbée ou apporteuse engagées à compter du premier jour de l'année au cours de laquelle a eu lieu l'opération. De même, les subventions publiques prises en compte pour le calcul du plafond seront les subventions versées à l'entreprise absorbée ou apporteuse à compter du premier jour de l'année au cours de laquelle a eu lieu l'opération.

## CHAPITRE 5 : OBLIGATIONS DECLARATIVES ET CONTROLE DU CREDIT D'IMPOT

### Section 1 : Obligations déclaratives incombant aux entreprises

#### Sous-section 1 : Entreprises soumises à l'impôt sur le revenu

**62.** Les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu doivent annexer une déclaration spéciale n° 2079 -A-SD à la déclaration de résultat qu'elles sont tenues de déposer auprès du service des impôts dont elles dépendent (article 49 septies YO de l'annexe III au code général des impôts). La déclaration spéciale susvisée permet de déterminer le montant du crédit d'impôt apprentissage dont bénéficie l'entreprise en application de l'article 244 quater G du code général des impôts.

#### A. ENTREPRISES INDIVIDUELLES

**63.** Les entreprises individuelles doivent déposer une déclaration spéciale n° 2079-A-SD avec leur déclaration de résultat. Le montant de crédit d'impôt déterminé au moyen de la déclaration spéciale susvisée doit être reporté, dans une case prévue à cet effet, sur la déclaration de résultat. En outre, l'entrepreneur individuel devra reporter, sur sa déclaration de revenus, dans une case prévue à cet effet, le montant du crédit d'impôt.

#### B. SOCIETES DE PERSONNES

**64.** Les sociétés de personnes qui remplissent les conditions pour bénéficier du crédit d'impôt apprentissage prévu à l'article 244 quater G du code général des impôts ne peuvent utiliser directement ce crédit d'impôt lorsqu'elles n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

**65.** Deux situations sont à distinguer selon que l'associé bénéficie ou non par ailleurs d'un crédit d'impôt apprentissage propre, étant rappelé que, s'agissant des personnes physiques, seuls ceux qui participent à l'exploitation au sens du 1° bis de l'article 156 du code général des impôts, peuvent utiliser la fraction de crédit d'impôt correspondant à leurs droits sociaux. :

- l'associé (personne morale assujettie à l'impôt sur les sociétés ou personne physique participant à l'exploitation) bénéficie d'un crédit d'impôt apprentissage au titre d'apprentis engagés directement par lui ou bien bénéficie de quote-parts de crédit d'impôt apprentissage dégagés par d'autres sociétés de personnes dans lesquelles il est associé. Dans ce cas, l'associé devra porter, sur une ligne de la déclaration de crédit d'impôt apprentissage prévue à cet effet, sa quote-part de crédit d'impôt apprentissage dégagé au titre de chacune de ses participations dans des sociétés de personnes ;

- l'associé ne bénéficie par ailleurs d'aucun crédit d'impôt apprentissage (propre ou issu de sa participation dans d'autres sociétés de personnes). Dans ce cas, l'associé portera le montant de la quote-part de crédit d'impôt apprentissage calculé au niveau de la société de personnes dont il est associé dans une case prévue à cet effet sur la déclaration de résultat (associés personnes morales soumis à l'impôt sur les sociétés) ou de revenus (associés personnes physiques soumis à l'impôt sur le revenu).

#### Sous-section 2 : Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés

**66.** En application de l'article 49 septies YO de l'annexe III au code général des impôts, les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés doivent déposer une déclaration spéciale n° 2079-A-SD auprès du comptable de la Direction générale des impôts avec le relevé de solde de l'impôt sur les sociétés de l'exercice (imprimé n° 2572).

### **Section 2 : Contrôle du crédit d'impôt**

#### Sous-section 1 : Exercice du droit de contrôle

**67.** Le droit de contrôle de l'administration fiscale, qui demeure seule compétente pour l'application des procédures de redressement, s'exerce dans les conditions de droit commun, prévues aux articles L.10 et suivants du Livre des procédures fiscales (LPF).

#### Sous-section 2 : Prescription

**68.** Le délai de reprise de l'administration fiscale s'exerce, conformément aux dispositions de l'article L.169 du Livre des procédures fiscales, jusqu'au terme de la troisième année suivant celle au titre de laquelle le crédit d'impôt a été imputé ou restitué.

**69.** Exemple :

Pour un crédit d'impôt calculé au titre de 2005 et imputé sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de 2005, le droit de reprise de l'administration fiscale pourra s'exercer jusqu'au 31 décembre 2008.

**70.** La proposition de rectification adressée par l'administration fiscale a donc pour effet d'interrompre cette prescription dans la limite des rectifications mentionnées, et de faire courir un nouveau délai de prescription.

### CHAPITRE 6 : DETERMINATION DU CREDIT D'IMPOT APPRENTISSAGE DES GROUPES DE SOCIETES DEFINIS AUX ARTICLES 223 A ET SUIVANTS DU CODE GENERAL DES IMPOTS

**71.** En application du h du 1 de l'article 223 O du code général des impôts, la société mère d'un groupe fiscal formé en application des dispositions de l'article 223 A du même code est substituée aux sociétés membres pour l'imputation sur le montant de l'impôt sur les sociétés du groupe des crédits d'impôt en faveur de l'apprentissage dégagés par chaque société membre du groupe en application de l'article 244 quater G du code général des impôts.

### **Section 1 : Détermination du crédit d'impôt du groupe**

**72.** Le crédit d'impôt calculé par une société membre du groupe est transféré à la société mère et pris en compte pour le calcul du crédit d'impôt du groupe. Le plafond prévu au II de l'article 244 quater G du code précité s'applique au niveau de chaque société membre du groupe.

### **Section 2 : Utilisation du crédit d'impôt du groupe**

**73.** Les crédits d'impôt apprentissage, calculés au niveau des sociétés filiales du groupe, sont imputés sur l'impôt dû par la société mère, seule redevable de l'impôt sur les sociétés du groupe.

**74.** Exemple :

Soit un groupe au sens de l'article 223 A du code général des impôts, composé de la société mère A, et de deux filiales B et C. La société mère A bénéficie d'un crédit d'impôt apprentissage après plafonnement égal à 1 500 €. La filiale B bénéficie d'un crédit d'impôt apprentissage après plafonnement égal à 3 000 €. La filiale C ne bénéficie d'aucun crédit d'impôt apprentissage.

La société mère A pourra imputer sur l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au nom du groupe un montant total de crédit d'impôt apprentissage égal à  $1\,500\text{ €} + 3\,000\text{ €} = 4\,500\text{ €}$ .

### **Section 3 : Précisions concernant les obligations déclaratives**

**75.** S'agissant des sociétés relevant du régime des groupes de sociétés prévu à l'article 223 A du code général des impôts, les sociétés mères doivent annexer les déclarations spéciales relatives au crédit d'impôt apprentissage des sociétés membres du groupe au relevé de solde relatif au résultat d'ensemble du groupe. Les sociétés du groupe sont dispensées d'annexer la déclaration spéciale les concernant à la déclaration annuelle de résultat qu'elles sont tenues de déposer en vertu du 1 de l'article 223 du code précité.

## **CHAPITRE 7 : ENTREE EN VIGUEUR**

**76.** Les dispositions prévues aux articles 244 quater G, 199 ter F, 220 H et 223 O du code général des impôts s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2004. Ainsi, les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile qui emploient des apprentis dont le contrat d'apprentissage a été conclu depuis plus de six mois peuvent bénéficier du crédit d'impôt apprentissage dès 2004. La condition selon laquelle le contrat d'apprentissage doit avoir atteint une durée d'au moins six mois est alors appréciée le 31 mars 2005. Ce crédit d'impôt sera alors imputable sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année 2004 dont le solde sera acquitté le 15 avril 2005.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



## Annexe 1

### Article 31

#### (loi de programmation pour la cohésion sociale n° 2005-32 du 18 janvier 2005)

I. - Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° Après l'article 244 *quater* F, il est inséré un article 244 *quater* G ainsi rédigé :

« Art. 244 *quater* G. - I. - Les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 *sexies*, 44 *sexies* A, 44 *octies* et 44 *decies* peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal au produit du montant de 1 600 € par le nombre moyen annuel d'apprentis dont le contrat est régi par les dispositions des articles L. 117-1 à L. 117-18 du code du travail. Ce montant est porté à 2 200 € lorsque la qualité de travailleur handicapé est reconnue à l'apprenti en application de l'article L. 323-10 du même code ou lorsque celui-ci bénéficie de l'accompagnement personnalisé prévu à la dernière phrase du premier alinéa de l'article L. 322-4-17-2 du même code.

« II. - Le crédit d'impôt est plafonné au montant des dépenses de personnel afférentes aux apprentis visés au I minoré des subventions publiques reçues en contrepartie de leur accueil par l'entreprise.

« III. - Le crédit d'impôt calculé par les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8, 238 *bis* L, 239 *ter* et 239 *quater* A ou les groupements mentionnés aux articles 238 *ter*, 239 *quater*, 239 *quater* B, 239 *quater* C et 239 *quinquies* qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés peut être utilisé par leurs associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° *bis* du I de l'article 156.

« IV. - Le nombre moyen annuel d'apprentis mentionné au I s'apprécie en fonction du nombre d'apprentis dont le contrat avec l'entreprise a été conclu depuis au moins six mois. » ;

2° Après l'article 199 *ter* E, il est inséré un article 199 *ter* F ainsi rédigé :

« Art. 199 *ter* F. - Le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater* G est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle il a employé des apprentis dans les conditions prévues à cet article. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué. » ;

3° Après l'article 220 G, il est inséré un article 220 H ainsi rédigé :

« Art. 220 H. - Le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater* G est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise dans les conditions prévues à l'article 199 *ter* F. » ;

4° Le 1 de l'article 223 O est complété par un *h* ainsi rédigé :

« *h*) Des crédits d'impôt dégagés par chaque société du groupe en application de l'article 244 *quater* G ; les dispositions de l'article 199 *ter* F s'appliquent à la somme de ces crédits d'impôt. »

II. - Un décret fixe les conditions d'application du présent article.

## Annexe 2

### Article 152

#### (loi de programmation pour la cohésion sociale n° 2005-32 du 18 janvier 2005) [extrait]

I. - Les dispositions de l'article 31 s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2004.



N° 12515 \*01  
Formulaire obligatoire  
Art.49 septies YO de l'annexe III au CGI



Liberté • Égalité • Fraternité  
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

N° 2079-A-SD

CREDIT D'IMPOT APPRENTISSAGE  
(ARTICLE 244 QUATER G DU CODE GENERAL DES IMPOTS)  
Au titre de l'année.....<sup>1</sup>

Dénomination de l'entreprise			
Adresse			
N° Siret		Exercice ouvert le :	et clos le :
Nom et adresse personnelle de l'exploitant <sup>2</sup>			

SOCIETE BENEFICIAIRE DU REGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIETES (COCHER LA CASE)

Dénomination de la société mère		N° Siret:	
Adresse			

**I: DEPENSES DE PERSONNEL AFFERENTES AUX APPRENTIS**

Rémunérations et accessoires	1	
Charges sociales correspondantes aux rémunérations et accessoires	2	
Subventions publiques	3	
<b>TOTAL ( ligne 1+2-3)</b>	4	

**II: DETERMINATION DU NOMBRE MOYEN ANNUEL D'APPRENTIS<sup>3</sup>**

Répartition du nombre d'apprentis employés depuis au moins 6 mois en fonction du nombre de mois de présence dans l'année <sup>4</sup>			Répartition du nombre d'apprentis employés depuis au moins 6 mois en fonction du nombre de mois de présence dans l'année <sup>4</sup>		
Nombre de mois de présence	Nombre d'apprentis	Total (col 1 x col 2)	Nombre de mois de présence	Nombre d'apprentis bénéficiant d'un accompagnement personnalisé ou apprentis handicapés	Total (col 4 x col 5)
①	②	③	④	⑤	⑥
1 mois			1 mois		
2 mois			2 mois		
3 mois			3 mois		
4 mois			4 mois		
5 mois			5 mois		
6 mois			6 mois		
7 mois			7 mois		
8 mois			8 mois		
9 mois			9 mois		
10 mois			10 mois		
11 mois			11 mois		
12 mois			12 mois		
Total de la colonne 3			Total de la colonne 6		
<b>Nombre annuel moyen d'apprentis</b> ( total colonne 3/12)			<b>Nombre annuel moyen d'apprentis</b> ( total colonne 6/12)		

<sup>1</sup> Préciser l'année concernée.

<sup>2</sup> Pour les entreprises individuelles.

<sup>3</sup> Cette condition s'apprécie au 31 mars de l'année civile suivant celle au titre de laquelle le crédit d'impôt est calculé.

<sup>4</sup> Tout mois commencé est comptabilisé comme un mois entier.

**III: DETERMINATION DU CREDIT D'IMPOT**

Total nombre annuel moyen d'apprentis x 1600 €	5	
Total nombre annuel moyen d'apprentis bénéficiant d'un accompagnement personnalisé ou apprentis handicapés x 2200 €	6	
Dépenses de personnel afférentes aux apprentis ( <i>report montant déterminé ligne 4</i> )	7	
Crédit d'impôt de l'entreprise ( <i>total des lignes 5 et 6 dans la limite du montant ligne 7</i> )	8	
Quote part du crédit d'impôt apprentissage résultant de la participation de l'entreprise dans des sociétés de personnes ou assimilées <sup>5</sup>	9	
Montant total du crédit d'impôt (somme des lignes 8 et 9)	10	

**IV: UTILISATION DU CREDIT D'IMPOT**

**Entreprises individuelles:** reporter le montant déterminé ligne 10 sur la déclaration n° 2042 C ligne 8 TZ.

**Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés:** montant du crédit d'impôt à reporter sur le relevé de solde n° 2572 :

**Répartition du crédit d'impôt apprentissage entre les associés de la société de personnes (ou assimilée) <sup>6</sup>**

Nom et adresse des associés et n° SIRET (pour les entreprises)	% de droits détenus dans la société	Quote-part du crédit d'impôt
<b>Total</b>		

**V: DEMANDE DE REMBOURSEMENT DE LA CREANCE** (à compléter uniquement par les sociétés qui télègrent l'impôt sur les sociétés)<sup>7</sup>

Montant de la créance imputée sur l'impôt sur les sociétés : €

Montant de la créance dont le remboursement est demandé : €

A date et signature

**VI: CADRE RESERVE AU COMPTABLE DES IMPOTS**

Date du remboursement de la créance : Cachet et signature du comptable des impôts

Montant du remboursement :

Date de saisie :

N° d'opération du remboursement :

N° d'opération mise à jour de la créance :

N° de R.I.B. :

<sup>5</sup> Joindre sur un état séparé l'identité des sociétés de personnes concernées (raison sociale, N° SIREN, adresse).

<sup>6</sup> Ne mentionner que les associés pouvant bénéficier du crédit d'impôt : associés personnes morales ou associés personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI.

<sup>7</sup> Les autres sociétés effectuent la demande de remboursement sur le relevé de solde d'impôt sur les sociétés n° 2572.