

**Extrait du**  
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**  
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TPS-TA-20-04/02/2015

Date de publication : 04/02/2015

**TPS - Taxe d'apprentissage - Base d'imposition**

---

**Positionnement du document dans le plan :**

TPS - Taxes et participations sur les salaires

Taxe d'apprentissage et contribution supplémentaire à l'apprentissage

Titre 2 : Base d'imposition

**Sommaire :**

I. Règles générales

II. Exonération en faveur de certains employeurs d'apprentis

III. Cas particuliers

A. Sociétés en commandite simple et sociétés en participation

B. Entreprises passibles de l'impôt sur le revenu et exerçant des activités de nature différente

C. Organismes partiellement soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun

D. Salaires versés aux salariés relevant du régime social agricole

## I. Règles générales

1

La taxe d'apprentissage est calculée sur les rémunérations, selon les bases et les modalités prévues aux chapitres I et II du titre IV du livre II du code de la sécurité sociale ([code de la sécurité sociale, art. L. 241-1 et suiv.](#)) ou du titre IV du livre VII du code rural et de la pêche maritime ([code rural et de la pêche maritime, art. L. 741-1 et suiv.](#)) pour les employeurs visés à l'[article L. 722-20 du code rural et de la pêche maritime](#) et à l'[article L. 751-1 du code rural et de la pêche maritime](#) : il s'agit de la même assiette que celle retenue pour le calcul des cotisations de sécurité sociale.

En d'autres termes, la taxe d'apprentissage est calculée sur l'assiette des cotisations sociales patronales et salariales telle qu'elle résulte de l'[article L. 242-1 du code de la sécurité sociale](#), c'est-à-dire sur l'ensemble des sommes versées aux travailleurs en contrepartie ou à l'occasion du travail, notamment les salaires ou gains, les indemnités de congés payés, le montant des retenues pour cotisations ouvrières, les indemnités, primes, gratifications et tous autres avantages en argent, les avantages en nature, ainsi que les sommes perçues directement ou par l'entremise d'un tiers à titre

de pourboire.

### 3

A l'inverse, sont exclues de l'assiette de la taxe d'apprentissage toutes les sommes qui ne constituent pas des rémunérations au sens de la réglementation sociale.

Il s'agit notamment :

- des sommes versées au titre de l'intéressement, de la participation ou des plans d'épargne salariale dans les conditions et limites prévues par le code du travail ;
- des gains réalisés lors de la cession d'actions gratuites, de titres issus de la levée d'options sur titres ou de l'exercice de bons de souscription de parts de créateurs d'entreprise lorsque les conditions pour bénéficier du régime fiscal et social spécifiques sont respectées ;
- des indemnités de rupture du contrat de travail à hauteur de la fraction de ces indemnités exonérées de cotisations de sécurité sociale.

### 5

En outre, ne sont pas comprises dans l'assiette de la taxe d'apprentissage les sommes expressément exclues de l'assiette des cotisations et contributions d'origine légale ou conventionnelle par la loi. Il en est ainsi notamment de :

- la prime de partage des profits instituée par [l'article 1er de la loi n° 2011-894 du 28 juillet 2011 de financement rectificative de la sécurité sociale pour 2011](#) ;
- l'avantage résultant de la prise en charge obligatoire ou facultative par l'employeur des frais de trajets entre le domicile et le lieu de travail dans les conditions prévues au 19° ter de [l'article 81 du code général des impôts \(CGI\) \(circulaire DGT-DSS n° 1 du 28 janvier 2009 portant application de l'article 20 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009 relatif aux frais de transport entre la résidence habituelle et le lieu de travail des salariés\)](#).

### 7

En revanche, la référence à l'assiette des cotisations sociales ne conduit pas à appliquer les dispositifs de réduction ou d'exonération concernant les cotisations de sécurité sociale. De telles mesures sont en effet sans incidence sur la qualification de rémunération au sens des dispositions du code de la sécurité sociale et donc sur l'assiette de la taxe d'apprentissage.

*En outre, dans un avis relatif à la taxe d'apprentissage due par les entreprises du bâtiment et des travaux publics (BTP), le Conseil d'État a précisé que l'assiette est constituée par l'ensemble des rémunérations dues par l'employeur à ses salariés en contrepartie ou à l'occasion du travail, y compris les indemnités de congés payés servies pour son compte par une caisse de congés payés à laquelle il est affilié. Il convient de retenir le montant des indemnités de congés payés dû par l'employeur à ses salariés en application des dispositions du code du travail et des conventions collectives ou accords applicables à la profession, montant que l'employeur aurait versé à ses salariés en l'absence d'affiliation obligatoire à une caisse (CE, avis du 30 octobre 2009, n° 328015).*

*A défaut de pouvoir établir exactement les sommes que l'employeur aurait versées à ses salariés au titre des indemnités de congés payés, en l'absence d'affiliation obligatoire à une caisse, il y a lieu de retenir, compte tenu à la fois du taux prévu par l'article L. 233-1 du code du travail, devenu l'article L. 3141-22, de l'indemnité de congé payé qui aurait, le cas échéant, été versée par l'employeur au titre de l'année précédente et des indemnités prévues par les conventions collectives, un montant évalué à 11,5 % des rémunérations brutes versées au cours de l'année d'imposition (CE, arrêt du 20 novembre 2013 n° 350093ECLI:FR:CESSR:2013:350093.20131120 et CE, arrêt du 20 novembre 2013 n° 350094ECLI:FR:CESSR:2013:350094.20131120 ).*

## 8

Enfin, les employeurs établis en France sont redevable de la taxe d'apprentissage à raison des rémunérations versées aux salariés qu'ils emploient même lorsque ces derniers exercent leur activité à l'étranger et ne seraient pas redevables de cotisations sociales sur ces rémunérations.

*Le Conseil d'État a ainsi précisé que les employeurs établis en France sont redevables de la taxe d'apprentissage, de la participation des employeurs à l'effort de construction, et à la formation professionnelle continue à raison des rémunérations versées aux salariés qu'ils emploient indépendamment du lieu où ceux-ci exercent leur activité et des choix opérés sur le fondement des dispositions du titre VI du livre VII du code de la sécurité sociale relatives à la couverture sociale des salariés travaillant à l'étranger (CE, arrêt du 8 avril 2013, n° 346808, ECLI:FR:CESSR:2013:346808.20130408)*

A cet égard, il n'est pas besoin de distinguer selon que les fonds servant au paiement des rémunérations des salariés expatriés proviennent de ressources propres du centre d'opérations en France ou de l'entreprise située à l'étranger. Il en résulte que le versement de la taxe est dû quelles que soient les modalités de paiement des rémunérations (par l'employeur français, par l'entreprise située à l'étranger etc.).

Par ailleurs, dès lors que le contrat de travail avec l'employeur français est maintenu, la situation d'emploi du salarié expatrié et, en particulier, l'éventuelle conclusion d'un deuxième contrat de travail avec une société étrangère au titre de la même activité est sans incidence sur l'assujettissement à la taxe d'apprentissage.

Ainsi, l'assiette de la taxe d'apprentissage est constituée par l'ensemble des sommes versées par l'employeur français ou pour son compte au salarié expatrié et qui auraient été assujetties aux cotisations de sécurité sociale si le salarié avait relevé, en France, d'un régime obligatoire d'assurance maladie.

## II. Exonération en faveur de certains employeurs d'apprentis

### 10

Les entreprises employant au plus dix salariés bénéficient d'une exonération de taxe d'apprentissage sur les rémunérations versées aux apprentis (article 20 de la loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988 de finances pour 1989).

### III. Cas particuliers

#### A. Sociétés en commandite simple et sociétés en participation

---

20

Les sociétés en commandite simple et les sociétés en participation qui exercent une activité industrielle ou commerciale sont passibles de la taxe d'apprentissage à raison de l'ensemble des rémunérations versées à leur personnel.

En revanche, lorsque les sociétés en commandite simple et les sociétés en participation n'exercent pas une activité industrielle ou commerciale et n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, elles ne sont soumises à cet impôt, et, par voie de conséquence, à la taxe d'apprentissage que pour la part des bénéfices correspondant aux droits des commanditaires et des coparticipants autres que ceux indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été communiqués à l'Administration ([BOI-IS-CHAMP-10-40](#)).

En pareil cas, il est admis de retenir comme base de la taxe d'apprentissage la seule partie des rémunérations qui correspond à la fraction des résultats relevant de l'impôt sur les sociétés.

En pratique, les rémunérations passibles de la taxe d'apprentissage se déterminent en appliquant à la totalité des rémunérations versées au personnel, le même rapport que celui existant s'agissant de la répartition des résultats entre les droits des commanditaires et l'ensemble des droits des différents associés.

#### B. Entreprises passibles de l'impôt sur le revenu et exerçant des activités de nature différente

---

30

Ainsi qu'exposé au [BOI-TPS-TA-10](#), lorsqu'une personne ou une entreprise exerce simultanément des activités de nature différente, seuls les salaires qui se rapportent à une activité de nature industrielle, commerciale ou artisanale sont passibles de la taxe d'apprentissage. Lorsque ces rémunérations ne peuvent être individualisées, il est admis à titre de règle pratique que la base d'imposition à la taxe d'apprentissage est obtenue en multipliant le total des salaires versés par le rapport entre les recettes provenant d'opérations commerciales et les recettes totales.

#### C. Organismes partiellement soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun

---

40

Les sociétés et autres collectivités citées au 2° du 2 de l'[article 1599 ter A du CGI](#) qui relèvent simultanément du régime prévu au 1 de l'[article 206 du CGI](#) (impôt sur les sociétés au taux de droit commun) et du régime du 5 de l'article 206 du CGI et du 5 bis de l'article 206 du CGI (impôt sur les

sociétés aux taux réduits applicables aux organismes sans but lucratif et aux associations intermédiaires conventionnées ainsi qu'aux associations agréées de services aux personnes) ne sont imposables que sur les rémunérations versées aux salariés dont l'activité se rattache aux opérations qui entrent dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun. Lorsque ces rémunérations ne peuvent être individualisées, il est admis, à titre de règle pratique, que la base de la taxe d'apprentissage soit obtenue en multipliant le total des salaires versés par le rapport entre les recettes hors taxes relevant d'une activité définie par le 1 de l'article 206 du CGI et les recettes hors taxes totales.

L'application de cette solution est subordonnée à la sectorisation des activités lucratives et non lucratives selon les règles définies au [BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10](#) au II-A et au II-B § 120 à 450 pour l'ensemble des organismes dont l'activité principale est non lucrative et au [BOI-IS-CHAMP-30-30-10-20](#) au III § 160 à 290 pour les organismes d'habitations à loyer modéré, les sociétés d'économie mixte et les sociétés anonymes de coordination dont les activités ne sont pas intégralement imposables à l'impôt sur les sociétés ou en sont exonérées en application du 4° du 1 de l'article 207 du CGI.

## D. Salaires versés aux salariés relevant du régime social agricole

---

### 50

Les salaires versés aux salariés relevant du régime social agricole par les agriculteurs exerçant à titre individuel et par les sociétés exerçant une activité agricole relevant du régime fiscal des sociétés de personnes ne sont pas soumis à la taxe d'apprentissage car hors champ de cette taxe.

Les salaires versés aux salariés agricoles par les sociétés de personnes ayant opté pour l'impôt sur les sociétés ou par les sociétés à forme commerciale soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés sont, en droit, imposables à la taxe d'apprentissage. Toutefois, ils bénéficient pour la plupart d'une exonération de fait.

En effet, sous l'empire des dispositions antérieures à la réforme de 1995 alignant l'assiette des taxes et participations sur les salaires sur celle des cotisations sociales, le Conseil d'État a jugé qu'en l'absence des règles spéciales expressément prévues par le a du 3 de l'article 231 du CGI et par l'article 53 de l'annexe III au CGI, les bases de calcul de la taxe d'apprentissage ne peuvent être déterminées de façon certaine pour les employeurs agricoles autres que ceux visés par l'article 53 bis de l'annexe III au CGI et par l'article 53 ter de l'annexe III au CGI et, par voie de conséquence, que les rémunérations versés par ces employeurs n'étaient pas soumises à la taxe d'apprentissage (Conseil d'État, arrêt du 19 juin 1957, n° 38019).

L'alignement par l'article 105 de la loi n° 95-116 du 4 février 1995 portant diverses dispositions d'ordre social de l'assiette de la taxe d'apprentissage sur celle des cotisations de sécurité sociale s'inscrivait dans le cadre plus général de la simplification des obligations des entreprises et n'a pas conduit à reconsidérer l'exonération dite « de fait » de la taxe d'apprentissage dont bénéficient les employeurs agricoles, autres que ceux visés aux articles 53 bis et 53 ter de l'annexe III au CGI (RM Garraud n° 119512, JO AN du 24 avril 2007, p. 3946).

Ainsi, dans les départements de métropole,

- sont soumis à la taxe d'apprentissage les salaires versés par les organismes coopératifs, mutualistes et professionnels agricoles énumérés par l'[article 53 bis de l'annexe III au CGI](#) et par les employeurs agricoles exerçant leur activité dans des établissements d'une nature voisine de ceux qui se rencontrent dans le commerce ou l'industrie ([CGI, ann. III, art. 53 ter](#)), si ces employeurs sont passibles de la taxe d'apprentissage ;

- sont exonérés de fait les salaires versés aux salariés agricoles par les sociétés et organismes soumis sur option ou de plein droit à l'impôt sur les sociétés autres que ceux mentionnés à l'article 53 bis de l'annexe III au CGI et à l'article 53 ter de l'annexe III au CGI.

Dans les départements d'outre-mer, les dispositions de l'article 53 bis de l'annexe III au CGI et de l'article 53 ter de l'annexe III au CGI n'étant pas applicables, les rémunérations versées aux salariés agricoles échappent de fait à la taxe d'apprentissage, quel que soit l'employeur.

## 60

Par ailleurs, les entreprises qui exercent une activité mixte, c'est-à-dire qui effectuent de façon concomitante et indissociable une activité agricole au sens de l'[article L. 722-1 du code rural et de la pêche maritime](#) et une activité industrielle ou commerciale, par exemple des travaux immobiliers, sont assujetties à la taxe d'apprentissage au titre de l'ensemble des rémunérations versées dans l'hypothèse où leur activité dominante est industrielle ou commerciale. Dans l'hypothèse inverse où leur activité dominante est agricole, elles ne sont pas assujetties à la taxe d'apprentissage.

Enfin, pour les entreprises qui exercent deux activités distinctes, c'est-à-dire à la fois une activité agricole au sens de l'[article L. 722-1 du code rural et de la pêche maritime](#) et une activité industrielle ou commerciale, seules les rémunérations versées aux salariés agricoles et non agricoles affectés au secteur industriel ou commercial sont assujetties à la taxe d'apprentissage.

*Le Conseil d'État a jugé que la taxe d'apprentissage est due sur les salaires versés aux employés effectuant dans un établissement distinct du domaine agricole le conditionnement et la commercialisation de produits agricoles, dès lors que les ventes effectuées selon des méthodes commerciales usuelles ne portent pas exclusivement sur des produits de l'exploitation. Les salaires versés aux personnels d'administration et de direction non affectés à une activité agricole sont également passibles de la taxe, dans la mesure où l'activité commerciale exercée par l'entreprise est prédominante (CE, arrêt du 16 février 1983, n° 30127).*