

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-RICI-10-40-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 29/04/2014

BIC – Réductions et crédits d'impôt – Crédit d'impôt - Crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Réductions et crédits d'impôt

Titre 1 : Crédits d'impôt

Chapitre 4 : Crédit d'impôt apprentissage

Sommaire :

I. Champ d'application du crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage

A. Entreprises concernées

1. Nature des activités exercées
2. Régime réel d'imposition

B. Apprentis concernés

1. Apprentis dont le contrat est régi par les dispositions des articles L 6221-1 à L 6225-8 du code du travail
2. Apprentis bénéficiant de l'accompagnement personnalisé et renforcé prévu par l'article D. 5131-13 en application du 1° de l'article L. 5131-7 du code du travail
3. Apprentis reconnus comme travailleurs handicapés
4. Apprentis employés par une entreprise portant le label "Entreprise du patrimoine vivant"
5. Apprentis dont le contrat d'apprentissage est signé dans les conditions prévues à l'article L. 337-3 du code de l'éducation
6. Apprentis dont le contrat d'apprentissage est signé à l'issue d'un contrat de volontariat pour l'insertion mentionné à l'article L. 130-1 du code du service national
7. Entreprises qui accueillent des élèves en stage dans le cadre du parcours d'initiation aux métiers prévu à l'article L. 337-3 du code de l'éducation

II. Détermination du crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage

A. Montant du crédit d'impôt apprentissage

1. Calcul du crédit d'impôt apprentissage
2. Appréciation du nombre moyen annuel d'apprentis

B. Plafonnement du crédit d'impôt apprentissage

1. Dépenses de personnel afférentes aux apprentis employés par l'entreprise prises en compte pour le calcul du plafond
 2. Aides publiques prises en compte pour le calcul du plafond
 - a. Exonération de charges sociales
 - 1° Employeurs de 10 salariés au plus et artisans :
 - 2° Autres entreprises
 - b. Indemnité compensatrice forfaitaire
 - c. Autres aides publiques
 - C. Cas des sociétés de personnes et assimilés n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés
- III. Utilisation du crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage
- A. Imputation sur l'impôt
 - B. Restitution immédiate de la fraction de crédit d'impôt non imputée
- IV. Situations particulières
- A. Cessation de l'entreprise
 - B. Fusion ou opération assimilée
 1. Fusion ou opération assimilée intervenant sans effet rétroactif
 2. Fusion ou opération assimilée intervenant en cours d'année, avec effet rétroactif
- V. Obligations déclaratives et contrôle du crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage
- A. Obligations déclaratives incombant aux entreprises
 1. Entreprises soumises à l'impôt sur le revenu
 - a. Entreprises individuelles
 - b. Sociétés de personnes
 2. Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés
 - B. Contrôle du crédit d'impôt apprentissage
 1. Exercice du droit de contrôle
 2. Prescription
- VI. Détermination du crédit d'impôt apprentissage des groupes de sociétés définis aux articles 223 a et suivants du code général des impôts
- A. Détermination du crédit d'impôt du groupe
 - B. Utilisation du crédit d'impôt du groupe
 - C. Précisions concernant les obligations déclaratives

I. Champ d'application du crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage

A. Entreprises concernées

1. Nature des activités exercées

1

Le crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage (dit « crédit d'impôt apprentissage ») est un dispositif institué au profit des entreprises imposées d'après leur bénéfice réel conformément au [I de l'article 244 quater G du CGI](#). 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.).

2. Régime réel d'imposition

10

Peuvent bénéficier du crédit d'impôt apprentissage les entreprises soumises à l'impôt sur les bénéfices 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.

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 CGI](#) (voir [BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20](#)) 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 CGI](#)).

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 CGI](#) en matière de bénéfices agricoles, selon le régime des micro-entreprises prévu par l'[article 50-0 du CGI](#) en matière de bénéfices industriels et commerciaux ou selon le régime déclaratif spécial prévu par l'[article 102 ter du CGI](#) en matière de bénéfices non commerciaux.

20

En revanche, les entreprises exonérées totalement ou partiellement d'impôt sur les bénéfices par application d'un abattement sur les bénéfices réalisés peuvent bénéficier du dispositif du crédit d'impôt apprentissage. Il s'agit des entreprises nouvelles ([article 44 sexies du CGI](#)), des jeunes entreprises innovantes ([article 44 sexies A du CGI](#)), des entreprises implantées dans des zones franches urbaines ([article 44 octies du CGI](#)), des entreprises implantées en Corse ([article 44 decies du CGI](#)), des entreprises implantées en zone de restructuration de la défense ([article 44 terdecies du CGI](#)), des entreprises exploitées dans les DOM ([article 44 quaterdecies du CGI](#)) ainsi que des entreprises implantées dans les zones de revitalisation rurale ([article 44 quindecies du CGI](#)). Les entreprises partenaires d'un pôle de compétitivité exonérées d'impôt sur les sociétés en vertu de l'[article 44 undecies du CGI](#) sont également éligibles au dispositif du crédit d'impôt apprentissage.

B. Apprentis concernés

30

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 6221-1 à L 6225-8 du code du travail](#). Des dispositions particulières sont en outre prévues en faveur :

- des apprentis qui bénéficient de l'accompagnement personnalisé et renforcé prévu par décret en application du [1° de l'article L. 5131-7 du code de travail](#) ;
- des apprentis reconnus comme travailleurs handicapés en application de l'[article L.5213-1 du code du travail](#) et de l'[article L.5213-2 du code du travail](#) ;
- des apprentis employés par une entreprise portant le label "Entreprise du patrimoine vivant" au sens de l'[article 23 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005](#) en faveur des petites et moyennes entreprises ;
- des apprentis dont le contrat d'apprentissage est signé dans les conditions prévues à l'[article L. 337-3 du code de l'éducation](#) ;
- des apprentis dont le contrat d'apprentissage est signé à l'issue d'un contrat de volontariat pour l'insertion mentionné à l'[article L. 130-1 du code du service national](#) ;

Seuls les apprentis dont le contrat atteint une durée minimale de un mois sont pris en compte au titre du crédit d'impôt apprentissage (cf. [n° 130 et suivants](#)).

Peuvent également bénéficier du dispositif du crédit d'impôt apprentissage ([IV de l'article 244 quater G du CGI](#)) les entreprises qui accueillent un élève en stage dans le cadre du parcours d'initiation aux métiers prévu à l'[article L. 337-3 du code de l'éducation](#).

1. Apprentis dont le contrat est régi par les dispositions des articles L 6221-1 à L 6225-8 du code du travail

40

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. 6221-1 du code du travail](#)).

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. 6222-12 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. 6222-7 du code du travail](#)).

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. 6222-18 du code du travail](#)). Enfin, le contrat d'apprentissage doit être passé par écrit ([article L. 6222-4 du code du travail](#)).

50

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. 6222-15 du code du travail](#)). Ces contrats d'apprentissage successifs sont considérés comme des contrats d'apprentissage éligibles au crédit d'impôt apprentissage.

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. 6222-2 du code du travail](#)).

2. Apprentis bénéficiant de l'accompagnement personnalisé et renforcé prévu par l'article D. 5131-13 en application du 1° de l'article L. 5131-7 du code du travail

60

Sont en outre concernés par le dispositif du crédit d'impôt apprentissage les apprentis bénéficiant de l'accompagnement personnalisé et renforcé prévu à l'[article D. 5131-13 du code du travail](#) en application du 1° de l'[article L. 5131-7 du code de travail](#).

3. Apprentis reconnus comme travailleurs handicapés

70

Sont concernés par le dispositif du crédit d'impôt apprentissage, les apprentis pour lesquels la qualité de travailleur handicapé est reconnue par la commission des droits et de l'autonomie des personnes handicapées mentionnée à l'[article L 241-5 du code de l'action sociale et des familles](#) ([article L 5213-2 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 de l'altération d'une ou plusieurs fonctions physique, sensorielle, mentale ou psychique ([article L.5213-1 du code du travail](#)).

4. Apprentis employés par une entreprise portant le label "Entreprise du patrimoine vivant"

80

Sont concernés par le dispositif du crédit d'impôt apprentissage, les apprentis employés par une entreprise portant le label "Entreprise du patrimoine vivant" au sens de l'[article 23 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005](#) en faveur des petites et moyennes entreprises.

5. Apprentis dont le contrat d'apprentissage est signé dans les conditions prévues à l'article L. 337-3 du code de l'éducation

90

Sont concernés par le dispositif du crédit d'impôt apprentissage, les apprentis dont le contrat d'apprentissage est signé dans les conditions prévues à l'article [L. 337-3 du code de l'éducation](#).

6. Apprentis dont le contrat d'apprentissage est signé à l'issue d'un contrat de volontariat pour l'insertion mentionné à l'article L. 130-1 du code du service national

100

Sont concernés par le dispositif du crédit d'impôt apprentissage, les apprentis dont le contrat d'apprentissage est signé à l'issue d'un contrat de volontariat pour l'insertion mentionné à l'article [L. 130-1 du code du service national](#).

7. Entreprises qui accueillent des élèves en stage dans le cadre du parcours d'initiation aux métiers prévu à l'article L. 337-3 du code de l'éducation

110

Sont concernés par le dispositif du crédit d'impôt apprentissage, les entreprises qui accueillent des élèves en stage dans le cadre du parcours d'initiation aux métiers prévu à l'article [L. 337-3 du code de l'éducation](#).

II. Détermination du crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage

A. Montant du crédit d'impôt apprentissage

1. Calcul du crédit d'impôt apprentissage

120

En application du [I de l'article 244 quater G du CGI](#), le crédit d'impôt apprentissage est égal au nombre moyen annuel d'apprentis dont le contrat avec l'entreprise a été conclu depuis au moins un mois multiplié par 1 600 € pour les apprentis dont le contrat est régi par les dispositions des [articles L. 6221-1 à L. 6225-8 du code du travail](#).

Ce montant est porté à 2 200 € lorsque l'apprenti est, soit un travailleur handicapé au sens de l'[article L.5213-1 du code du travail](#) et de l'[article L.5213-2 du code du travail](#) (cf. n°70), soit un apprenti sans qualification bénéficiant de l'accompagnement personnalisé et renforcé prévu par l'[article D. 5131-13 du code du travail](#) en application du [1° de l'article L. 5131-7 du code de travail](#) (cf. n° 60), soit un apprenti employé par une entreprise portant le label "Entreprise du patrimoine vivant" au sens de l'[article 23 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005](#) en faveur des petites et moyennes entreprises (cf. n° 80), soit un apprenti dont le contrat d'apprentissage est signé dans les conditions prévues à l'article [L. 337-3 du code de l'éducation](#) (cf. n° 90), soit un apprenti dont le contrat d'apprentissage est signé à l'issue d'un contrat de volontariat pour l'insertion mentionné à l'article [L. 130-1 du code du service national](#) (cf. n° 100). 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'État, que l'apprenti bénéficiait, au moment de la signature du contrat d'apprentissage, d'un accompagnement personnalisé et renforcé effectif.

Par ailleurs, conformément au [IV de l'article 244 quater G du CGI](#) l'entreprise qui accueille un élève en stage dans le cadre du parcours d'initiation aux métiers prévu à l'article [L. 337-3 du code de l'éducation](#) bénéficie d'un crédit d'impôt apprentissage dont le montant est égal à 100 € par élève accueilli et par semaine de présence dans l'entreprise, dans la limite annuelle de 26 semaines.

2. Appréciation du nombre moyen annuel d'apprentis

130

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 un mois ([I de l'article 244 quater G du CGI](#)). Ainsi, seuls les contrats d'apprentissage ayant atteint une durée d'au moins un mois pourront être pris en compte pour le calcul du crédit d'impôt apprentissage. En application des dispositions de l'[article 49 septies YJ de l'annexe III du CGI](#), la condition selon laquelle l'apprenti doit être employé par l'entreprise depuis au moins un mois s'apprécie au 31 décembre de l'année civile au titre de laquelle le crédit d'impôt est calculé. Le point de départ du délai d'un mois est la date de signature du contrat d'apprentissage.

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.

Exemple : Un apprenti employé par une entreprise du 1^{er} février 2008 au 31 décembre 2010 sera pris en compte pour le calcul du nombre moyen annuel d'apprentis au titre des années 2008, 2009 et 2010. En effet, son contrat d'apprentissage a atteint une durée de 1 mois au 31 décembre de chaque année (2008, 2009 et 2010) au titre de laquelle le crédit d'impôt est calculé.

140

En application de l'[article 49 septies YJ de l'annexe III du CGI](#), 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 CGI](#) (cf. n° 30 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. 6221-1 à L. 6225-8 du code du travail](#) ;
- des apprentis ayant la qualité de travailleurs handicapés conformément aux dispositions de l'[article L.5213-1 du code du travail](#) et de l'[article L.5213-2 du code du travail](#) ;
- des apprentis bénéficiant de l'accompagnement personnalisé et renforcé prévu à l'[article D.5131-13 du code du travail](#) en application du [1° de l'article L.5131-7 du code du travail](#) ;

- des apprentis employés par une entreprise portant le label "Entreprise du patrimoine vivant" au sens de l'article 23 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises ;
- des apprentis dont le contrat d'apprentissage est signé dans les conditions prévues à l'article L. 337-3 du code de l'éducation ;
- des apprentis dont le contrat d'apprentissage est signé à l'issue d'un contrat de volontariat pour l'insertion mentionné à l'article L. 130-1 du code du service national.

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 au moins un mois.

Exemple : L'entreprise Y a employé les apprentis suivants en 2010. Le contrat de ces apprentis a atteint une durée minimum d'un mois au 31 décembre 2010.

Apprenti A employé du 01/09/10 au 31/12/10 (4 mois de présence).

Apprenti B employé du 11/01/10 au 31/12/10 (12 mois de présence).

Les apprentis A et B bénéficient de l'accompagnement personnalisé prévu à l'article D. 5131-13 en application du 1° de l'article L. 5131-7 du code du travail.

Le crédit d'impôt apprentissage est calculé comme suit :

Nombre de mois de présence des apprentis : 16 mois.

Nombre moyen annuel d'apprentis : $16/12 = 1,33$.

Montant du crédit d'impôt apprentissage : $2.200 \text{ €} \times 1,33 = 2.933,33 \text{ €}$.

L'entreprise Y bénéficiera donc au total d'un crédit d'impôt apprentissage égal à 2.933 € (avant application du plafonnement).

B. Plafonnement du crédit d'impôt apprentissage

150

En application du II de l'article 244 quater G du CGI, le crédit d'impôt apprentissage est plafonné au montant des dépenses de personnel afférentes aux apprentis employés (cf § 30) par l'entreprise 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 un 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 du CGI). Il est rappelé que la condition selon laquelle l'apprenti doit être employé par l'entreprise depuis au moins un mois s'apprécie au 31 décembre de l'année civile au titre de laquelle le crédit d'impôt est calculé.

Exemple : Soit une entreprise Z dont l'exercice s'étend du 1^{er} mars 2009 au 28 février 2010. Elle emploie les 2 apprentis suivants :

- apprenti A dont le contrat d'apprentissage débute le 1^{er} février 2007 : durée supérieure à 1 mois au 31/12/2009 ;

- apprenti B dont le contrat d'apprentissage débute le 15 décembre 2009 : durée inférieure à 1 mois au 31/12/2009.

Le crédit d'impôt apprentissage calculé au titre de l'année civile 2009 dont l'entreprise bénéficiera au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2009 et le plafond applicable à ce crédit d'impôt seront calculés en prenant en compte le seul apprenti A dont le contrat a atteint une durée d'au moins 1 mois à la date du 31 décembre 2009. Par ailleurs, seules doivent être prises en compte les dépenses engagées en 2009 qui sont liées à l'apprenti A engagées au titre de 2009.

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

160

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 du CGI](#)).

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).

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 des [articles L. 6223-5 à L. 6223-8 du code du travail](#) et [R. 6223-22 à R. 6223-23 du code du travail](#) ne sont donc pas prises en compte.

2. Aides publiques prises en compte pour le calcul du plafond

170

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. Exonération de charges sociales

180

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 :

190

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'État, 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 ([articles L. 6243-2 et suivants code du travail](#) et [L. 6261-1 du code du travail](#)).

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

200

Les entreprises autres que celles mentionnées au n° 200 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.

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'État. Ces cotisations sont donc exclues de la base de calcul du plafond.

b. Indemnité compensatrice forfaitaire

210

Les contrats d'apprentissage ouvrent droit, au profit des employeurs, dans certaines conditions, à une indemnité compensatrice forfaitaire ([article L. 6243-1 du code du travail](#)).

220

Par ailleurs, une aide forfaitaire à l'embauche est également susceptible de leur être allouée.

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

230

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. Ne peuvent cependant bénéficier de cette subvention en qualité d'employeur les établissements publics administratifs, les établissements hospitaliers publics et les collectivités territoriales.

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.

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 pris en compte au titre de l'année 2010.

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. § 180)	0 €
Salaires charges comprises	19 136,00 €
Indemnité compensatrice forfaitaire (cf. § 210)	1 000 € x 2 = 2 000 €
Subvention régionale (cf. § 230)	2 000 €
Total des aides publiques reçues	4 000 €
Plafonnement du crédit d'impôt : Dépenses de personnel – aides publiques	19 136 – 4 000 = 15 136 €

En l'espèce, le montant du crédit d'impôt dont bénéficie l'entreprise est égal à $1\,600\text{ €} \times 2 = 3\,200\text{ €}$. Il est donc inférieur au plafond de 15 136 € applicable.

C. Cas des sociétés de personnes et assimilés n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés

240

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

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 CGI).

Le montant du plafond du crédit d'impôt apprentissage est calculé de la même manière que pour les autres entreprises (cf. § 150 et suivants).

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 2010 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 2010 égal à 14 000 €.

III. Utilisation du crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage

A. Imputation sur l'impôt

250

En application de l'[article 199 ter F du CGI](#) et de l'[article 220 H du CGI](#), le crédit d'impôt apprentissage est imputé sur l'impôt sur les bénéfices 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 CGI](#) (cf. n°30 et suivants).

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 du CGI](#)).

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

Exemple : Soit une entreprise B dont l'exercice s'étend du 1^{er} mars au 28 février de chaque année. En 2009, elle emploie des apprentis dans les conditions fixées au I de l'[article 224 quater G du CGI](#) et bénéficie donc d'un crédit d'impôt apprentissage.

Le crédit d'impôt apprentissage calculé en fonction du nombre moyen annuel d'apprentis de l'année 2009 sera imputé sur l'impôt dû au titre de l'exercice clos le 28 février 2010.

260

L'[article 49 septies YN de l'annexe III au CGI](#) 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).

Conformément à l'[article 235 ter ZAA du CGI](#) et à l'[article 235 ter ZC du CGI](#), 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 à l'[article 95 de la loi de finances pour 2004 n° 2003-1311 du 30 décembre 2003](#) et à l'[article 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.

B. Restitution immédiate de la fraction de crédit d'impôt non imputée

270

L'excédent de crédit d'impôt ne pouvant être imputé par l'entreprise sur l'impôt sur les bénéfices 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 CGI](#) (cf. n°30 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 ([article 199 ter F du CGI](#) et [article 220 H du CGI](#)).

Exemple : Soit une entreprise Y dont l'exercice coïncide avec l'année civile. Au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2009, 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 2009	4 500 €
Impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de 2009	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 €

IV. Situations particulières

A. Cessation de l'entreprise

280

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 CGI](#) 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° 120 et suivants ; pour le plafonnement cf. [n° 150 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°270](#)).

B. Fusion ou opération assimilée

290

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'État susceptible d'être transférée.

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 à [l'article 210 A du CGI](#) et à [l'article 210 B du CGI](#) est sans incidence sur le sort du crédit d'impôt.

1. Fusion ou opération assimilée intervenant sans effet rétroactif

300

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.

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.

2. Fusion ou opération assimilée intervenant en cours d'année, avec effet rétroactif

310

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 CGI.

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 un mois depuis le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle a lieu l'opération.

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^{er} juin 2009 avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2009.

A la date de la fusion, l'entreprise A employait 3 apprentis dont le contrat datait de plus de 1 mois. Par hypothèse, le contrat de ces apprentis s'achève début 2010. L'entreprise B n'emploie par ailleurs aucun apprenti en 2009.

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

Nombre total de mois de présence des apprentis	12 x 3 = 36 mois
Nombre moyen annuel d'apprentis	36/12 = 3
Montant du crédit d'impôt dont va bénéficier l'entreprise B	1 600 € x 3 = 4 800 €

320

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.

V. Obligations déclaratives et contrôle du crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage

A. Obligations déclaratives incombant aux entreprises

1. Entreprises soumises à l'impôt sur le revenu

330

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 CGI](#)). 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 CGI](#).

a. Entreprises individuelles

340

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. Sociétés de personnes

350

Les sociétés de personnes qui remplissent les conditions pour bénéficier du crédit d'impôt apprentissage prévu à l'[article 244 quater G du CGI](#) ne peuvent utiliser directement ce crédit d'impôt lorsqu'elles n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

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 CGI](#), 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).

2. Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés

360

En application de l'[article 49 septies YO de l'annexe III au CGI](#), les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés doivent déposer une déclaration spéciale n° [2079-A-SD](#) auprès du comptable public compétent avec le relevé de solde de l'impôt sur les sociétés de l'exercice (imprimé n° [2572](#)).

B. Contrôle du crédit d'impôt apprentissage

1. Exercice du droit de contrôle

370

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 LPF](#).

2. Prescription

380

Le délai de reprise de l'administration fiscale s'exerce, conformément aux dispositions de l'[article L.169 du LPF](#), jusqu'au terme de la troisième année suivant celle au titre de laquelle le crédit d'impôt a été imputé ou restitué.

Exemple : Pour un crédit d'impôt calculé au titre de 2009 et imputé sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de 2009, le droit de reprise de l'administration fiscale pourra s'exercer jusqu'au 31 décembre 2012.

390

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.

VI. Détermination du crédit d'impôt apprentissage des groupes de sociétés définis aux articles 223 a et suivants du code général des impôts

400

En application du [h du 1 de l'article 223 O du CGI](#), la société mère d'un groupe fiscal formé en application des dispositions de l'[article 223 A du CGI](#) 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 CGI](#).

A. Détermination du crédit d'impôt du groupe

410

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 CGI](#) s'applique au niveau de chaque société membre du groupe.

B. Utilisation du crédit d'impôt du groupe

420

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.

Exemple : Soit un groupe au sens de l'[article 223 A du CGI](#), 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 € + 3 000 € = 4 500 €.

C. Précisions concernant les obligations déclaratives

430

S'agissant des sociétés relevant du régime des groupes de sociétés prévu à l'[article 223 A du CGI](#), 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 CGI](#).