



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 F-7-06

N°36 du 27 FEVRIER 2006

IMPOT SUR LE REVENU. TRAITEMENTS ET SALAIRES. SALAIRE DES APPRENTIS. RELEVEMENT DE LA LIMITE D'EXONERATION A CONCURRENCE DU MONTANT ANNUEL DU SMIC. COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 26 DE LA LOI N°2005-32 DU 18 JANVIER 2005 DE PROGRAMMATION POUR LA COHESION SOCIALE.

(C.G.I., art. 81 bis)

NOR : BUD F 06 20404J

Bureau C 1

P R E S E N T A T I O N

En application de l'article 81 bis du code général des impôts (CGI), les salaires versés aux apprentis munis d'un contrat répondant aux conditions prévues par le code du travail sont, dans une certaine limite, exonérés d'impôt sur le revenu.

Dans le cadre des mesures prises par les pouvoirs publics en vue de favoriser le développement de l'apprentissage, l'article 26 de la loi n°2005-32 du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale porte, à compter de l'imposition des revenus de 2005, la limite d'exonération du salaire des apprentis, jusqu'alors égale à celle des personnes âgées de moins de 65 ans prévue au 2° bis de l'article 5 du CGI, au montant annuel du salaire minimum interprofessionnel de croissance (SMIC).

•

- 1 -

27 février 2006

3 507036 P - C.P. n°817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : S.D.N.C.

82, rue du Maréchal Lyautey - BP 3045 - 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

A. RAPPEL DU CHAMP D'APPLICATION DE L'EXONERATION DU SALAIRE DES APPRENTIS

1. L'exonération d'impôt sur le revenu prévue par l'article 81 bis du CGI s'applique aux salaires perçus par les apprentis munis d'un contrat d'apprentissage répondant aux conditions prévues par les articles L. 117-1 et suivants du code du travail.

A cet égard, il est rappelé qu'en application de l'article L. 117-1 du code du travail, le contrat d'apprentissage est un contrat de travail de type particulier par lequel un employeur s'engage, outre le versement d'un salaire, à assurer une formation professionnelle méthodique et complète dispensée pour partie dans l'entreprise et pour partie dans un centre de formation d'apprentis (CFA), à un jeune travailleur qui s'oblige, en retour, à travailler pour cet employeur pendant la durée du contrat et à suivre la formation dispensée en CFA et en entreprise.

2. Aux termes mêmes de l'article 81 bis du CGI, l'exonération s'applique aussi bien au foyer fiscal des parents qui le comptent à charge qu'à l'apprenti imposable en son nom propre.

B. RELEVEMENT DE LA LIMITE D'EXONERATION DU SALAIRE DES APPRENTIS A COMPTER DE L'IMPOSITION DES REVENUS DE L'ANNEE 2005

3. Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2004, les salaires des apprentis étaient exonérés pour leur fraction n'excédant pas la limite d'exonération prévue au 2° bis de l'article 5 du CGI en faveur des personnes âgées de moins de 65 ans. Ainsi, pour l'imposition des revenus de l'année 2004, cette limite d'exonération s'établissait à 7 640 € (cf. BOI 5 F-4-05).

A compter de l'imposition des revenus de l'année 2005, l'article 26 de la loi du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale, qui modifie à cet effet l'article 81 bis du CGI, relève de manière substantielle la limite d'exonération des salaires des apprentis. En effet, cette limite est désormais égale au **montant annuel du SMIC**.

4. Le montant annuel du SMIC de référence pour l'exonération du salaire des apprentis est obtenu en multipliant le montant du SMIC horaire brut au 1^{er} juillet de l'année d'imposition par 1 820 heures (35 heures x 52), soit **14 615 €¹ pour 2005**.

Le montant du salaire² des apprentis à comparer à cette limite d'exonération s'entend avant application de la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 % ou, le cas échéant, déduction de ces frais pour leur montant réel et justifié.

5. A cet égard, en cas d'option pour la déduction des frais réels, les frais liés à l'activité d'apprenti, qui se rapportent indistinctement à l'ensemble de la rémunération perçue à ce titre, ne sont déductibles que dans la proportion du salaire imposable, c'est-à-dire net de la fraction exonérée en application de l'article 81 bis du CGI, par rapport au salaire total perçu³.

Par suite, lorsque le montant du salaire de l'apprenti est inférieur à la limite d'exonération, aucune déduction à titre de frais professionnels n'est possible au titre de cette activité.

Cas particuliers : année d'activité incomplète ou modification de la situation familiale de l'apprenti en cours d'année

6. En cas de modification de la situation familiale du salarié en cours d'année (mariage, PACS ...), la limite d'exonération doit être répartie entre les périodes d'imposition distincte et commune, au prorata des rémunérations déclarées au titre de chacune d'elles.

De même, en cas d'entrée en apprentissage ou de fin d'apprentissage en cours d'année, la limite d'exonération doit être ajustée en fonction de la durée de la période d'apprentissage.

Il est admis que la limite d'exonération soit ajustée par un prorata calculé en nombre de mois.

¹ 8,03 € (SMIC horaire brut au 1^{er} juillet 2005) x 1 820 = 14 614,6 €, arrondis à 14 615 €.

² D'une manière générale, les apprentis sont exonérés de la part salariale des cotisations sociales (hors, le cas échéant, cotisation supplémentaire de retraite complémentaire), de même que de la CSG et de la CRDS.

³ En effet, par principe, les dépenses professionnelles déductibles sont celles engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu imposable. Par suite, celles supportées en vue d'acquies un revenu passible de l'impôt sur le revenu selon les règles des traitements et salaires mais qui bénéficient d'une exonération ne sont pas admises en déduction (CGI, article 13 et 3° de l'article 83 ; documentation de base 5 F 2512 n° 10, 10 février 1999).

C. OBLIGATIONS DECLARATIVES

I. Déclaration annuelle des salaires par l'employeur

7. La déclaration annuelle des salaires doit notamment comporter le salaire net réel, y compris la fraction exonérée d'impôt sur le revenu (cf. documentation de base 5 A 112 n°34, 30 septembre 1997).

II. Déclaration annuelle des revenus de l'apprenti

8. Sur la déclaration des revenus de l'apprenti ou des parents qui le comptent à charge, seule doit figurer la fraction des salaires qui excède la limite d'exonération.

DB liée : 5 F 1155 n°8.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT