

*Circulaire AS n°07.25
07/04/25*

Cotisations salariales des apprentis : le décret sur la limite d'exonération de 50 % du SMIC est paru

Mesures applicables au 1^{er} mars 2025

Pour les contrats d'apprentissage conclus après le 1^{er} mars 2025, un décret du 28 mars 2025 n°2025-290, paru au Journal Officiel du 30 mars 2025, fait passer la **limite des exonérations de cotisations salariales dues sur la rémunération des apprentis de 79 % à 50 % du SMIC (article D 6243-5 du Code du travail modifié).**

Pris en application de la loi n°2025-199 du 28 février 2025 de financement de la sécurité sociale pour 2025 (LFSS pour 2025), publiée au Journal Officiel du 28 février 2025, il convient de distinguer les situations pour les contrats d'apprentissage conclus **AVANT le 1^{er} mars 2025** et les contrats d'apprentissages conclus **APRES cette date**.

L'article 2 du présent décret prévoit une application de cette baisse des exonérations aux cotisations salariales dues au titre des contrats d'apprentissage conclus à compter du 1^{er} mars 2025 et applicables à cette même date.

En effet conformément au VI de l'article 22 de la LFSS pour 2025, ces dispositions entrent en vigueur le premier jour du mois suivant la publication de la présente loi, soit le 1^{er} mars 2025, et s'appliquent aux contrats d'apprentissage conclus à compter de la même date.

Par ailleurs, il est prévu désormais **l'assujettissement des apprentis à la CSG et à la CRDS**. Les apprentis en étaient jusqu'alors exonérés.

Nous vous présentons ci-après ces nouvelles mesures et notamment les conséquences sur la taxe sur les salaires et le forfait social du fait de l'assujettissement à la CSG/CRDS.

I – Pour les contrats d'apprentissage conclus AVANT le 1^{er} mars 2025

La rémunération des apprentis est exonérée des cotisations salariales d'origine légale et conventionnelle sur la part inférieure ou égale à **79 % du SMIC** en vigueur au cours du mois considéré

Ce qui signifie que les exonérations à hauteur de 79 % du SMIC continuent de s'appliquer uniquement aux contrats d'apprentis conclus avant le 1^{er} mars 2025.

Lorsque la rémunération est **supérieure à 79 % du SMIC**, la fraction excédentaire est **assujettie** à l'ensemble des cotisations salariales (hors CSG/CRDS).

Par ailleurs, la rémunération des apprentis est **totalelement exonérée de CSG et de CRDS**. Par tolérance, cette exonération concerne aussi les contributions patronales de prévoyance complémentaire et de retraite supplémentaire versées au profit des apprentis (lettre-circulaire ACOSS 2015-47 du 20 octobre 2015, § IV).

II – Pour les contrats d'apprentissage conclus APRES le 1^{er} mars 2025

La loi de financement de la sécurité sociale (LFSS) pour 2025 a réduit les exonérations de cotisations salariales et de CSG/CRDS applicables à la rémunération des apprentis.

Ainsi, pour les contrats d'apprentissage **conclus à partir du 1^{er} mars 2025** :

- **L'exonération des cotisations salariales** d'origine légale et conventionnelle s'applique sur la part de rémunération inférieure ou égale à **50 % du SMIC** en vigueur au cours du mois considéré (au lieu de 79 % auparavant) ;
- La fraction de rémunération **excédant 50 % du SMIC** est assujettie à CSG/CRDS.

Pour la CSG/CRDS, on est passé d'une exonération totale de la rémunération des apprentis à une exonération dans la limite de 50 % du SMIC directement en application de LFSS 2025.

Le décret du 28 mars 2025 a toiletté la partie réglementaire du code du travail, afin d'y inscrire le passage de la limite d'exonération de 79 % à 50 % du SMIC pour les cotisations salariales dues au titre des contrats d'apprentissage conclus à compter du 1^{er} mars 2025 (c. trav. article D 6243-5 modifié).

1. Comment apprécier la limite de 50 % du SMIC ?

Comme pour l'ancien seuil de 79 % du SMIC, ni la loi, ni le décret ne précise comment s'apprécie la limite de 50 % du SMIC.

Nous attendons des précisions du Bulletin officiel de la sécurité sociale (BOSS) à ce sujet.

Sous réserve d'éventuelles évolutions et sur la base de la doctrine applicable à l'ancien seuil de 79 % du SMIC (BOSS, Exonération contrat d'apprentissage, § 120, 01/01/2025), les principes seraient les suivants :

- Appréciation mensuelle sans régularisation annuelle (l'administration ne le précise pas, mais à notre sens, sur la base de la durée légale du travail, soit 151,67 h par mois) ;
- Pas de proratisation de la limite en cas d'absence de l'apprenti ;
- Proratisation en cas d'embauche ou de fin de contrat en cours de mois, par le rapport entre le nombre de jours calendaires de la période d'emploi et le nombre de jours calendaires du mois.

2. Quid de la taxe sur les salaires ?

L'assiette de la **taxe sur les salaires** est fixée en référence à celle de la CSG (CGI article 231).

Avant la LFSS 2025, la rémunération des apprentis était donc totalement exonérée de taxe sur les salaires, dans la mesure où elle n'était jamais assujettie à CSG.

Pour les **contrats conclus à compter du 1^{er} mars 2025**, la logique voudrait que la fraction de rémunération soumise à CSG soit également soumise à la taxe sur les salaires (sans abattement d'assiette de 1,75 %), pour les employeurs assujettis à cette taxe. Mais ce point mériterait d'être confirmé par l'administration fiscale, via son bulletin officiel (BOFiP).

Sous réserve de précisions de l'administration, les nouvelles règles prévues pour les contrats conclus depuis mars 2025 en matière de CSG/CRDS ont en outre remis au goût du jour une ancienne disposition fiscale, selon laquelle les rémunérations versées aux apprentis par les entreprises qui emploient au plus 10 salariés sont exonérées de taxe sur les salaires, quel que soit leur montant (CGI article 231 bis I).

À noter : ce texte n'avait plus d'incidence depuis l'alignement de l'assiette de la taxe sur les salaires sur celle de la CSG, ce qui a exonéré automatiquement de taxe sur les salaires les rémunérations versées aux apprentis pour les contrats conclus jusqu'à la fin février 2025. La réforme issue de la LFSS 2025 a réactivé l'intérêt de ce texte.

3. Quid du forfait social ?

Sur le **forfait social**, l'administration avait précisé en son temps que le fait que les salaires versés aux apprentis soient exonérés de CSG/CRDS ne permet pas de les exclure du champ du forfait social (circulaire DSS/5B 2012-319 du 18 août 2012, Q/R 14), de sorte que l'employeur est redevable du forfait social lorsqu'un apprenti bénéficie d'avantages entrant dans son champ d'application.

Sur le principe, la réforme ne devrait donc rien changer, si l'administration se situe toujours dans le prolongement de cette doctrine.