

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-30-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 19/09/2013

**RSA - Champ d'application - Éléments du revenu imposable - Revenus
accessoires - Indemnités, primes, allocations, gratifications - Personnel
du secteur public**

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimilés

Champ d'application des traitements, salaires et revenus assimilés

Titre 2 : Éléments du revenu imposable

Chapitre 3 : Revenus accessoires

Section 1 : Indemnités, primes, allocations et gratifications

Sous-section 3 : Salariés du secteur public

Sommaire :

I. Généralités

A. Indemnités et avantages imposables

1. Primes liées à la mobilité géographique

a. Principe d'imposition

b. Primes et indemnités visées

2. Indemnités et avantages allouées en raison de certaines circonstances

3. Indemnités et majorations de traitement accordées aux fonctionnaires affectés en outre-mer

a. Indemnités d'installation

b. Autres avantages liés à l'exercice de l'activité en outre-mer

4. Indemnités à caractère familial

5. Avantages liés à l'exercice de l'activité à l'étranger

B. Indemnités exonérées

II. Solutions diverses

A. Défense

B. Économie et finances

C. Équipement

D. Éducation nationale

E. Intérieur

1. Chargés de mission auprès des préfets de région

2. Personnel communal

[3. Sapeurs-pompiers volontaires](#)

[4. Police](#)

[F. Justice](#)

[G. La Poste](#)

I. Généralités

1

Les diverses indemnités perçues par les fonctionnaires et agents de la fonction publique constituent, en règle générale, un complément de revenu imposable.

Sont toutefois exonérés les remboursements de frais sur justification ainsi que les indemnités représentatives de frais instituées par des textes précisant que cette qualification entraîne une exonération fiscale.

A. Indemnités et avantages imposables

1. Primes liées à la mobilité géographique

a. Principe d'imposition

10

Par principe, les primes ou indemnités de mobilité perçues à titre exceptionnel par les agents du secteur public à raison d'un changement de leur lieu de travail constituent un complément de rémunération. Comme tel, ces primes sont, au même titre que la rémunération principale, soumise à l'impôt sur le revenu au nom des bénéficiaires selon les règles de droit commun des traitements et salaires.

Cela étant, ces primes ou indemnités qui revêtent un caractère exceptionnel peuvent à la demande des bénéficiaires être imposées selon à l'impôt sur le revenu avec application du système du quotient prévu à l'[article 163-0 A du CGI](#) quel que soit leur montant et même si le changement de lieu de travail ne s'accompagne pas d'un changement de domicile.

Remarque : pour plus de précisions sur le système du quotient, il convient de se reporter au [BOI-IR-LIQ-20-30-20](#).

Toutefois, si ces primes ou indemnités sont attribuées à l'occasion du transfert hors de la région Ile-de-France du service, de l'établissement ou de l'entreprise où les agents publics exercent leur activité, elles bénéficient dans ce cas de l'exonération d'impôt sur le revenu prévue au [24° de l'article 81 du CGI](#) (Cf. [BOI-RSA-CHAMP-20-50-50](#)).

b. Primes et indemnités visées

20

Sont notamment visées les primes ou indemnités servies sur le fondement des décrets du 17 avril 2008 :

- décret n° 2008-366 instituant une prime de restructuration de service et une allocation d'aide à la mobilité du conjoint ;
- décret n° 2008-367 instituant un complément indemnitaire en faveur de certains fonctionnaires de l'État à l'occasion d'opérations de restructuration ;
- décret n° 2008-368 instituant une prime de départ volontaire ;
- décret n° 2008-369 portant création d'une indemnité temporaire de mobilité.

30

Sont également concernées les primes et indemnités prévues par :

- le décret n° 97-599 du 30 mai 1997 modifié par le décret n° 2009-12 du 5 janvier 2009 instituant une indemnité de conversion et un complément de restructuration en faveur de certains ouvriers du ministère de la Défense et des établissements publics placés sous sa tutelle ;
- le décret n° 97-600 du 30 mai 1997 modifié par le décret n° 2009-13 du 5 janvier 2009 instituant un complément spécifique de restructuration en faveur de certains agents du ministère de la Défense.

2. Indemnités et avantages allouées en raison de certaines circonstances

40

Sont notamment imposables les indemnités et avantages suivants :

- Indemnité allouée à un fonctionnaire illégalement révoqué (CE, arrêts du 21 juin 1955, n° 27161, RO, p. 351 et du 9 mai 1970, n° 74638, RJCD, p. 107).

- Avantages en nature : logement (à l'exception des logements de fonction concédés gratuitement par nécessité absolue de service aux personnels de gendarmerie (code général des impôts (CGI), [article 82](#)), eau, gaz, électricité, chauffage, nourriture, etc. (cf. [BOI-RSA-CHAMP-20-30-50](#)).
- Indemnité représentative de logement des professeurs des écoles ;
- Indemnité de résidence, y compris l'indemnité de résidence allouée aux fonctionnaires civils et militaires en service à l'étranger, pour la fraction qui n'excède pas le taux de cette indemnité tel qu'il est fixé à Paris ;
- Indemnités de difficultés administratives d'Alsace et de Lorraine ;
- Indemnités liées aux conditions d'exercice des fonctions (ex. : indemnités de charges administratives de chefs d'établissements d'enseignement, indemnités de risque ou de danger, indemnités de sujétions, indemnités horaires de travail de nuit, indemnités pour travail du dimanche et des jours fériés, indemnités pour services aériens, etc.).

- Indemnité de technicité ;
- Indemnités allouées en rémunération d'un travail supplémentaire (ex. : heures annuelles d'enseignements, rémunérations accessoires pour cours, conférences, jury de concours ou d'examens, etc.). Certaines de ces indemnités peuvent toutefois être exonérées, jusqu'au 1er août 2012, sur le fondement de l'article 81 quater du CGI (cf. [BOI-RSA-CHAMP-20-50-20](#)) ;
- Récompenses, primes de rendement, indemnités rémunérant la productivité des services rendus ;
- Prime spéciale d'installation :
 - Prime spéciale d'installation attribuée à certains fonctionnaires de l'État en application du décret [n° 89-259](#) du 24 avril 1989 modifié. Cette prime constitue par nature, en raison de ses règles d'attribution, un complément de rémunération (RM Hubert, [n° 21828](#), JO AN du 6 mars 1995, p. 1251).

3. Indemnités et majorations de traitement accordées aux fonctionnaires affectés en outre-mer

a. Indemnités d'installation

50

Sont imposables les indemnités et prime suivantes :

- l'indemnité particulière de sujétion et d'installation instituée par le décret [n° 2001-1226](#) du 20 décembre 2001 modifié accordée aux fonctionnaires de l'Etat et magistrats, titulaires et stagiaires affectés en Guyane et dans les îles de Saint-Martin et de Saint-Bathélemy et par le décret [78-293 modifié par le décret n° 2001-1224 du 20 décembre 2001](#) pour les agents affectés à Saint-Pierre-et-Miquelon ;
- la prime spécifique d'installation accordée aux fonctionnaires de l'État et magistrats, titulaires ou stagiaires, affectés dans un département d'outre-mer (DOM) ou à Mayotte, qui reçoivent une première affectation en métropole à la suite d'une mutation ou d'une promotion (décret [n° 2001-1225](#) du 20 décembre 2001 modifié) ;
- l'indemnité d'installation prévue par le décret [n° 50-1258](#) du 6 octobre 1950 au profit des militaires.

Versées en plusieurs fractions, elles constituent un supplément de traitement imposable à l'impôt sur le revenu entre les mains des bénéficiaires. Toutefois, compte tenu de leurs conditions et modalités d'attribution, elles entrent dans le champ d'application du système du quotient institué par l'[article 163 0-A](#) du CGI, à l'exclusion des indemnités accordées aux militaires au titre de la prolongation ou du renouvellement du séjour.

Ainsi, chacune des fractions d'indemnités (ou le total des fractions perçues au cours d'une même année civile) peut donc être soumise à l'impôt sur le revenu selon le système du quotient prévu à l'article précité, même si leur montant ne dépasse pas la moyenne des revenus nets imposables à raison desquels le bénéficiaire a été imposé au titre des trois dernières années.

b. Autres avantages liés à l'exercice de l'activité en outre-mer

60

Est notamment imposable la majoration de traitement :

- de 40 % dont bénéficient les agents en service en Guadeloupe, Guyane et Martinique (majoration de traitement de 25 % prévue par la loi n° 50-407 du 3 avril 1950 à laquelle s'ajoute un complément temporaire institué par le décret n° 53-1266 du 22 décembre 1953 modifié par le décret n° 57-87 du 28 janvier 1957 qui a porté le taux de ce complément à 15 %)

- 53 % dont bénéficient les agents en poste à la Réunion (majoration de traitement de 25 % prévue par la loi du 3 avril 1950 précitée à laquelle s'ajoute un complément temporaire institué par le décret n° 53-1266 précité dont le taux a été fixé à 15 % par le décret n° 57-333 du 15 mars 1957. Un coefficient de 1,138 institué par l'arrêté du 28 août 1979 est appliqué au traitement ainsi majoré,

70

Les agents en poste à Saint-Pierre et Miquelon bénéficient d'une majoration de 40 % de leur traitement (article 1 du décret n° 78-293 du 10 mars 1978) et d'une indemnité spéciale compensatrice (article 2 du décret précité) imposables selon les règles de droit commun des traitements et salaires.

4. Indemnités à caractère familial

80

Sont imposables les indemnités à caractère familial, y compris le supplément familial de traitement ou de solde, autres que les prestations familiales expressément exonérées (voir [BOI-RSA-CHAMP-20-50-30](#) et RM Briand n° 57195, JO AN 27 août 2001, p. 4883).

A cet égard, le supplément familial de traitement (SFT) est une prestation sociale servie aux fonctionnaires et agents civils de l'État, en fonction de leur rémunération et du nombre d'enfants à leur charge. Il revêt le caractère d'un complément de rémunération imposable dans la catégorie des traitements et salaires.

En cas de divorce ou de séparation de corps, l'agent ne perçoit plus cette allocation lorsqu'il n'obtient pas la garde de ses enfants et le bénéfice du supplément est transféré à l'ex-conjoint qui assume la charge des enfants.

Après le divorce ou la séparation de corps, le SFT continue à être calculé en fonction du traitement et du nombre d'enfants de l'ex-époux, agent de l'État. Le supplément s'analyse pour l'intéressé comme un accessoire de sa rémunération destiné à l'entretien des enfants dont il n'a pas la garde, et constitue un élément de son revenu imposable.

Toutefois, dès lors qu'il ne perçoit pas effectivement le supplément, qui est versé directement au parent qui a la garde des enfants, l'ex-époux agent de l'État peut déduire de ses traitements et salaires imposables le montant correspondant à la somme transférée qui figure à la rubrique « cession SFT » de son bulletin de paie.

A cet égard, il doit indiquer sur sa déclaration d'ensemble des revenus de l'année considérée le montant du SFT transféré, qu'il a déduit pour déterminer sa rémunération déclarée, ainsi que les nom et adresse de son ex conjoint bénéficiaire du SFT.

Corrélativement, les sommes perçues au titre du SFT transféré (nettes de la contribution sociale généralisée et de la contribution pour le remboursement de la dette sociale) sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires entre les mains du conjoint ayant la charge des enfants.

5. Avantages liés à l'exercice de l'activité à l'étranger

90

En ce qui concerne les avantages liés à l'exercice de l'activité à l'étranger : voir [BOI-RSA-GEO-20](#).

B. Indemnités exonérées

100

D'une manière générale, sont exonérés :

- les remboursements de frais justifiés, dans la mesure où ils sont autorisés par la réglementation en vigueur ;
- les indemnités ou rémunérations qualifiées de représentatives de frais instituées par les décrets pris en application de la réglementation sur les cumuls, dans la mesure où il a été précisé que cette qualification entraînait une exonération fiscale ;
- les prestations familiales (cf. [BOI-RSA-CHAMP-20-50-30](#)).

110

Sont ainsi exonérées les sommes suivantes :

- indemnités et remboursements perçus par les personnels civils en déplacement sur le territoire métropolitain (décret n° [90-437](#) du 28 mai 1990 modifié par le décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par les déplacements temporaires des personnels civils de l'Etat) ;
- sommes correspondant à la prise en charge d'une partie du coût du titre d'abonnement aux transports en commun ([décret n° 2010-676 du 21 juin 2010](#)). Pour plus de précision il convient de se reporter à la circulaire du 22 mars 2011 qui commente le décret précité ;
- indemnités journalières de déplacement perçues par les personnels militaires en métropole (décret n° [68-298](#) du 21 mars 1968) ;
- indemnités d'habillement (chaussures et petit équipement), indemnités de première mise, indemnités de transformation d'uniforme, indemnités pour pertes et usure d'effets ;
- indemnité pour charges militaires prévues par le décret n° [59-1193](#) du 13 octobre 1959 modifié, En revanche, le complément forfaitaire et le supplément forfaitaire institués par les articles 5 ter et 5 quater du décret précité constituent des compléments de solde imposables dans la catégorie des traitements et salaires ;
- indemnité pour charges aéronautiques ;

- indemnités journalières de déplacement prévues dans les DOM (décret n° 53-511 du 21 mai 1953) ;
- indemnité de sujétions spéciales de remplacement attribuée aux personnels assurant des remplacements dans le premier et le second degré, instituée par le décret n° 89-825 du 9 novembre 1989 (cette indemnité s'analyse en une allocation spéciale pour frais d'emploi) ;
- prestations familiales (voir [BOI-RSA-CHAMP-20-50-30](#)).

120

Est également exonérée en vertu du 23° de l'article 81 du CGI, l'indemnité compensatoire pour frais de transport attribuée aux fonctionnaires et aux agents de droit public de la Poste et de France Télécom en service dans les départements de la Haute-Corse et de la Corse-du-Sud (cf. [BOI-RSA-CHAMP-20-50-50](#)).

En ce qui concerne l'exonération de certaines primes ou indemnités attribuées par l'État aux agents publics ou aux salariés à l'occasion du transfert hors de la région Ile-de-France du service, de l'établissement ou de l'entreprise où ils exercent leur activité (CGI, article 81, 24°), cf. [BOI-RSA-CHAMP-20-50-50](#).

II. Solutions diverses

Ces solutions sont classées dans l'ordre alphabétique des départements ministériels dont dépendent les agents qu'elles concernent.

A. Défense

130

S'agissant de l'Armée de l'air, l'indemnité mensuelle « pour services aériens » est intégralement imposable (CE, 10 février 1971, n° 77592, RJ-III, p. 35).

B. Économie et finances

140

Les salaires restant acquis aux conservateurs des hypothèques après prélèvement de la part revenant au Trésor (salaires demi-nets) sont considérés, à concurrence de 25 % de leur montant, comme couvrant des dépenses professionnelles et exonérées à due concurrence.

C. Équipement

150

En exécution des dispositions de la loi n° 48-1530 du 29 septembre 1948, les fonctionnaires des Ponts et Chaussées reçoivent des indemnités à titre de rémunérations des concours qu'ils sont autorisés à fournir aux collectivités locales et à divers organismes publics.

Ces sommes doivent être considérées comme des indemnités accessoires au traitement proprement dit perçu d'autre part par les intéressés.

Elles sont donc passibles de l'impôt.

Il est précisé que les sommes versées par les collectivités et organismes divers ou même, le cas échéant, par les particuliers doivent être centralisées à un compte spécial ouvert, dans chaque département, à la Trésorerie générale.

Une fraction de cette masse départementale est ristournée à l'État ou affectée à la couverture des frais globalement engagés pour l'exécution des concours rémunérés ou laissée en réserve. Le surplus est distribué sous forme d'indemnités.

Conformément au principe énoncé ci-dessus, ces indemnités sont à considérer comme supplément de traitement, quelle que soit la durée du concours rémunéré (occasionnel ou permanent) ou la nature des travaux et vérifications générateurs des indemnités (concours normalement demandés audit service, concours lui incombant au titre de travaux d'électrification, du contrôle des voies ferrées d'intérêt local, de certaines opérations effectuées pour le compte de particuliers dans le cas où de telles opérations sont autorisées par la réglementation en vigueur).

Ces indemnités doivent être déclarées annuellement, en vertu des dispositions de l'article 87 du CGI, par l'ingénieur en chef des Ponts et Chaussées.

D. Éducation nationale

160

L'indemnité de sujétions spéciales de remplacement instituée par le décret n° 89-825 du 9 novembre 1989 aux personnels assurant des remplacements dans le premier et le second degré s'analyse, compte tenu des conditions mises à son attribution, comme une allocation spéciale pour frais d'emploi, exonérée d'impôt sur le revenu. A cet égard, voir ci-après la réponse à M. Mathus (JO AN du 4 janvier 1993, n° 62372, p.35).

Question n° 62372

Texte de la QUESTION :

M. Didier Mathus attire l'attention de M. le ministre du budget sur l'indemnité de sujétions spéciales de remplacement attribuée aux personnels assurant des remplacements dans le premier et le second degré, instituée par le décret n° 89-825 du 9 novembre 1989. Les indemnités de sujétions spéciales, ainsi que le précise notamment une instruction du 5 juillet 1974, sont en principe passibles de l'impôt sur le revenu. L'administration fiscale considère-t-elle que cette indemnité de sujétions spéciales, eu égard à son appellation, relève de l'IRPP, ou bien estime-t-elle, au contraire, compte tenu de ses modalités spécifiques d'attribution, que cette indemnité échappe au champ d'application de cette imposition. En outre, l'administration fiscale peut-elle préciser sa position quant à la nécessité de rapporter cette indemnité pour son montant total dans la déclaration de revenu quand le contribuable opte pour une imposition selon les frais réels.

Texte de la REPONSE :

Compte tenu des conditions mises à son attribution, l'indemnité prévue par le décret n° 89-825 du 9 novembre 1989 s'analyse en une allocation spéciale pour frais d'emploi, exonérée d'impôt sur le revenu. Lorsque le contribuable concerne opte pour la déduction de ses frais professionnels réels, il doit rapporter à sa rémunération imposable le total des indemnités qui lui ont été servies au titre de l'année considérée.

E. Intérieur

1. Chargés de mission auprès des préfets de région

170

L'indemnité versée aux intéressés est considérée comme représentative de frais et donc exonérée dans la limite de 76,22 € par mois.

2. Personnel communal

180

Pour assurer le paiement d'indemnités à leurs personnels, certaines communes ont créé des associations régies par la loi du 1er juillet 1901, auxquelles elles allouent des subventions.

Les sommes ainsi versées aux personnels présentent le caractère de compléments de rémunérations imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires.

Elles doivent être déclarées par l'association qui les verse, en application des dispositions de l'[article 87](#) du CGI.

3. Sapeurs-pompiers volontaires

190

Conformément aux dispositions du 29° de l'[article 81](#) du CGI, les vacations horaires et l'allocation de vétérance personnelle ou de réversion, servies aux sapeurs-pompiers volontaires ou à leurs ayant-droit, en application du titre III de la loi n° 96-370 du 3 mai 1996 modifiée relative au développement du volontariat dans les corps de sapeurs-pompiers sont exonérées (cf. [BOI-RSA-CHAMP-20-50-50](#)).

Par ailleurs, la prestation de fidélisation et de reconnaissance créé par l'article 83 de la [loi n° 2004-811 du 13 août 2004](#) est également exonérée.

4. Police

200

L'indemnité pour sujétions spéciales perçue par les fonctionnaires de la police est imposable.

Les vacations funéraires allouées aux commissaires de police ont, pour leur intégralité, le caractère d'un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires (cf. [BOI-RSA-CHAMP-10-30-10](#)).

F. Justice

210

Les indemnités ou vacations allouées aux magistrats honoraires en rémunération des fonctions qu'ils exercent au sein des diverses commissions judiciaires ou administratives présentent le caractère d'un revenu qui entre dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu. Elles sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires.

220

L'indemnité forfaitaire spéciale allouée, en vertu du décret [n° 52-639](#) du 4 juin 1952, aux membres des tribunaux administratifs est destinée à rémunérer l'importance et la valeur des services rendus et à tenir compte des sujétions de toute nature que les intéressés sont appelés à rencontrer dans l'exercice de leurs fonctions ainsi que des travaux supplémentaires auxquels ils sont astreints.

Il a été jugé que cette indemnité n'a donc pas pour objet d'indemniser ces magistrats de certains de leurs frais professionnels, mais de les rémunérer des obligations administratives particulières découlant de leurs fonctions. En conséquence, elle est imposable (CE 28 mai 1965, [n° 59388](#), RO, p. 353).

G. La Poste

230

Les remises sur placements d'emprunts d'État - comme d'ailleurs l'ensemble des primes reçues par les agents de la Poste au titre de la commercialisation de produits financiers et d'assurance - sont soumises à l'impôt sur le revenu pour leur montant intégral.