

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-30-20190902

Date de publication : 02/09/2019

RSA - Champ d'application des traitements, salaires et revenus assimilés - 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 : Personnel 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. Éducation nationale

C. Intérieur

1. Chargés de mission auprès des préfets de région

2. Personnel communal

3. Sapeurs-pompiers volontaires

4. Police

D. Justice

E. La Poste

Actualité liée : [02/09/2019 : RSA - Suppression de l'exonération des primes et indemnités attribuées par l'Etat aux agents publics et aux salariés à l'occasion d'un transfert hors de la région Île-de-France \(loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, art. 137\)](#)

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 à l'impôt sur le revenu avec application du système du quotient prévu à l'[article 163-0 A du code général des impôts \(CGI\)](#) 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](#).

Par exception, les primes ou indemnités 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, qui sont perçues jusqu'au 31 décembre 2019, sont exonérées d'impôt sur le revenu en application du 24° de l'[article 81 du CGI](#) ([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° 2008-368 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 instituant une indemnité de conversion et un complément exceptionnel de restructuration en faveur de certains ouvriers du ministère de la Défense et des établissements publics placés sous sa tutelle modifié ;
- le décret n° 97-600 du 30 mai 1997 modifié instituant un complément spécifique de restructuration en faveur de certains agents du ministère de la défense modifié.

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 (CGI, art. 82), eau, gaz, électricité, chauffage, nourriture, etc. (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.), sous réserve que ces rémunérations ne soient pas exonérées sur le fondement de l'article 81 quater du CGI dans sa rédaction issue de l'article 2 de la loi n° 2018-1213 du 24 décembre 2018 portant mesures d'urgence économiques et sociales ;
- 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 relatif à la prime spéciale d'installation attribuée à certains personnels débutants. 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 notamment imposables les indemnités et primes suivantes :

- l'indemnité de sujétion géographique accordée aux fonctionnaires de l'État et magistrats, titulaires et stagiaires affectés en Guyane, à Saint-Martin, à Saint-Barthélemy, à Saint-Pierre-et-Miquelon et à Mayotte. Cette indemnité est présentée sur le site www.emploi-collectivites.fr ;

- la prime spécifique d'installation accordée aux fonctionnaires de l'État et magistrats, titulaires ou stagiaires, affectés dans un département d'outre-mer, une collectivité d'outre-mer (indemnité présentée sur le site www.emploi-public.fr) ou à Saint-Pierre-et-Miquelon (décret n° 78-293 du 10 mars 1978 fixant le régime de rémunération et les avantages accessoires des magistrats et des fonctionnaires de l'Etat en service dans la collectivité territoriale de Saint Pierre et Miquelon modifié) ;

- l'indemnité d'installation prévue par le décret n° 50-1258 du 6 octobre 1950 fixant, à compter du 1^{er} janvier 1950, le régime de solde et d'indemnités des militaires entretenus au compte du budget de la France d'outre-mer dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane française, de la Martinique et de la Réunion au profit des militaires.

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, ou de 53 % pour les agents en service à la Réunion. Cette majoration, qui s'applique également aux agents en service à Saint-Pierre-et-Miquelon, est présentée sur le site www.emploi-public.fr.

(70)

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 (BOI-RSA-CHAMP-20-50-30 et RM Briand n° 57195, JO AN 27 août 2001, p. 4883).

À 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 bénéficiaire 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.

À 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, se reporter au [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 ([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 fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par les changements de résidence des personnels civils sur le territoire métropolitain de la France lorsqu'ils sont à la charge des budgets de l'Etat, des établissements publics](#)

nationaux à caractère administratif et de certains organismes subventionnés 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'État) ;

- 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 instituant une prise en charge partielle du prix des titres d'abonnement correspondant aux déplacements effectués par les agents publics entre leur résidence habituelle et leur lieu de travail). Pour plus de précision, il convient de se reporter à la circulaire du 22 mars 2011 portant application du décret n° 2010-676 du 21 juin 2010 instituant une prise en charge partielle du prix des titres d'abonnement correspondant aux déplacements effectués par les agents publics entre leur résidence habituelle et leur lieu de travail qui commente le décret précité ;

- indemnités journalières de déplacement perçues par les personnels militaires en métropole (décret n° 2007-640 du 30 avril 2007 fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par les changements de résidence des militaires) ;

- 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 fixant le régime de l'indemnité pour charges militaires modifié. Lorsque le bénéficiaire opte pour la déduction de ses frais professionnels pour leur montant réel et justifié, le montant total de l'indemnité doit être réintégré dans la rémunération imposable.

Par ailleurs, le complément forfaitaire et le supplément forfaitaire institués par les articles 5 ter et 5 quater du décret n° 59-1193 du 13 octobre 1959 fixant le régime de l'indemnité pour charges militaires modifié constituent, quant à eux, 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 fixant les modalités de remboursement des frais engagés par les personnels civils de l'Etat à l'occasion de leurs déplacements) ;

- 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 portant attribution d'une indemnité de sujétions spéciales de remplacement aux personnels assurant des remplacements dans le premier et le second degré (cette indemnité s'analyse en une allocation spéciale pour frais d'emploi) ;

- prestations familiales (BOI-RSA-CHAMP-20-50-30).

120

En ce qui concerne l'exonération de 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, il convient de se reporter au [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, il convient de se reporter supra au [I-A-1-a](#), § 10.

II. Solutions diverses

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

A. Défense

125

L'indemnité de départ des personnels militaires non officiers (IDPNO) allouée sur le fondement du [décret n° 91-606 du 27 juin 1991 relatif à l'indemnité de départ allouée à certains militaires non officiers](#) est exonérée en totalité de l'impôt sur le revenu.

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).

(140 - 150)

B. Éducation nationale

160

L'indemnité de sujétions spéciales de remplacement instituée par le [décret n° 89-825 du 9 novembre 1989 portant attribution d'une indemnité de sujétions spéciales de remplacement 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 (RM Mathus n° 62372, JO AN du 4 janvier 1993, p.35).

C. 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 1^{er} 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 vacances 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 relative au développement du volontariat dans les corps de sapeurs-pompiers](#) modifiée sont exonérées ([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 de modernisation de la sécurité civile](#) est également exonérée.

4. Police

200

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

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

D. Justice

210

Les indemnités ou vacances 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° 2007-1762 du 14 décembre 2007 relatif au régime de l'indemnité de fonction des membres du corps des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel](#) 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, arrêt du 28 mai 1965 n° 59388).

E. 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.