RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-CHAMP-10-30-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 11/07/2017

RSA - Champ d'application - Définition des revenus imposables - Traitements publics et privés – Traitement publics

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimiles
Champ d'application des traitements, salaires et revenus assimilés
Titre 1 : Définition des revenus imposables
Chapitre 3 : Traitements publics et privés
Section 1 : Traitements publics

Sommaire :

I. Principes
II. Solutions doctrinales et jurisprudentielles
A. Administrateurs d'État des entreprises publiques et des sociétés d'économie mixte
B. Appréciateur à une caisse de crédit municipal
C. Agents recenseurs
D. Commissaires de police et autres professions lors des inhumations, des exhumations, des saisies et expulsions
E. Débits de tabac
F. Étudiants
G. Experts agréés auprès du ministère chargé de l'équipement, du logement et des transports
H. Fonctionnaires des services techniques des collectivités territoriales
I. Fonctionnaires chargés des opérations de déminage
J. Maîtres-ouvriers des corps de troupe
1. Maîtres-ouvriers armuriers, maréchaux-ferrants et selliers-bourreliers
2. Maîtres-ouvriers tailleurs et cordonniers
K. Soldats et sous-officiers effectuant leur service national
L. Officiers et sous-officiers de réserve en période d'instruction
M. Officiers généraux du cadre de réserve
1. Officiers généraux admis en deuxième section et âgés de moins de soixante sept ans
2. Officiers généraux admis en deuxième section et âgés de soixante-sept et plus
N. Pharmaciens gérant les pharmacies des établissements hospitaliers publics
O. Pilotes des ports maritimes
P. Régisseur des droits de place sur les marchés

1

Les dispositions de l'article 79 du Code général des impôts (CGI) conduisent à imposer dans la catégorie des traitements et salaires les revenus ayant leur source dans les rémunérations payées par l'État, les régions, les départements, les communes, les établissements publics aux titulaires de charges, fonctions ou emplois rétribués sur des fonds publics.

En règle générale, sont concernées les personnes rémunérées à l'aide de fonds publics (I).

La doctrine et la jurisprudence ont eu cependant à trancher un certain nombre de cas particuliers (II).

I. Principes

Sont notamment imposables dans la catégorie des traitements et salaires les revenus suivants :

10

Rémunérations servies sur la dotation des pouvoirs publics (Président de la République, Premier ministre, membres du gouvernement), y compris l'indemnité allouée aux membres des cabinets ministériels (cf. BOI-RSA-CHAMP-20-10-II-B-2-b).

20

Indemnités perçues par les titulaires de certaines fonctions électives (députés, sénateurs, députés au Parlement européen, par exemple -cf. BOI-RSA-CHAMP-20-10-II-B-2-b) ou membres d'organes créés par la Constitution (Conseil constitutionnel, Conseil économique, social et environnemental (CESE) régional (CESER)).

Remarque : Toutefois lorsqu'un membre du CESE ou CESER fait abandon de sa rémunération à l'organisation syndicale ou professionnelle qu'il représente et qui l'a désigné, cette rémunération n'est pas soumise à l'impôt en son nom cf. BOI-RSA-CHAMP-10-10-20-XIII et XIV.

30

Rémunérations des agents de l'État, des collectivités territoriales ou des établissements publics.

Il en est ainsi pour :

- les agents titulaires de l'État, des régions, des départements, des communes ou des établissements publics ;

- les agents auxiliaires ;

- les agents temporaires ;

- les agents contractuels ;

- les agents stagiaires.

40

Rémunérations des personnels des entreprises publiques ou nationales, notamment de ceux bénéficiant d'un statut particulier (mineurs, personnels de la Société nationale des chemins de fer français, par exemple).

50

Indemnités, émoluments, vacations ou allocations servis aux membres de certains établissements, services ou sociétés publics (membres de l'Institut de France, par exemple).

60

Sommes perçues par les collaborateurs occasionnels d'une collectivité publique, qu'ils soient volontaires ou requis, ainsi que les rémunérations allouées par l'autorité militaire en temps de guerre, par exemple (cf. toutefois BOI-RSA-CHAMP-20-50-50-VI pour les sapeurs-pompiers volontaires).

II. Solutions doctrinales et jurisprudentielles

On trouvera, ci-après, diverses solutions relatives à certaines activités exercées par des personnes appartenant au secteur public.

A. Administrateurs d'État des entreprises publiques et des sociétés d'économie mixte

80

Les indemnités allouées aux représentants de l'Administration dans les conseils d'administration de sociétés d'économie mixte et d'entreprises publiques et qui proviennent de jetons de présence perçus par l'État en sa qualité d'administrateur constituent pour les bénéficiaires un traitement au même titre que leur rémunération principale.

B. Appréciateur à une caisse de crédit municipal

90

L'appréciateur à une caisse de crédit municipal, nommé par arrêté préfectoral, dont l'activité est exercée obligatoirement à titre exclusif dans un local de la caisse, suivant un horaire déterminé à l'avance et dans des conditions qui interdisent à l'intéressé toute initiative pour la recherche de la clientèle, rémunéré par des commissions proportionnelles au montant des prêts suivant une quotité fixée par délibération du conseil d'administration et approuvée par le préfet, doit être considéré comme se trouvant effectivement placé dans l'état de subordination qui caractérise le contrat de travail.

C. Agents recenseurs

100

Compte tenu des conditions dans lesquelles elles sont attribuées, les indemnités allouées aux agents temporaires recrutés pour assurer les recensements de population ont le caractère d'une rémunération entrant dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu et passible de cet impôt dans la catégorie des traitements et salaires.

D. Commissaires de police et autres professions lors des inhumations, des exhumations, des saisies et expulsions

110

L'assistance des commissaires de police aux opérations d'inhumation, d'exhumation et de translation des corps donne lieu au paiement de droits par les familles des défunts.

Les sommes versées à ce titre sont prises en compte au budget de la commune et affectées, pour partie, à l'octroi d'indemnités aux commissaires. Les indemnités ainsi servies par les communes à ces fonctionnaires sont passibles de l'impôt dans la catégorie des traitements et salaires.

120

Il en est de même des sommes payées par les communes aux gardes champêtres lorsque ceux-ci sont chargés d'assister aux opérations d'inhumation et d'exhumation.

130

La même solution doit être retenue pour les sommes perçues des huissiers par les commissaires de police qui prêtent leur concours à des saisies ou expulsions.

E. Débits de tabac

140

En ce qui concerne les gérants agréés de débits de tabac, les exploitants titulaires de débits de tabac et les receveurs auxiliaires des impôts gérant un débit de tabac, voir série BNC.

150

Pour les titulaires de parts de débits de tabac, voir BOI-RSA-BASE-10-20-20.

F. Étudiants

160

Ont le caractère de salaires les sommes versées à :

- des étudiants hospitaliers (article 10 du décret n° 70-931 du 8 octobre 1970 relatif aux fonctions hospitalières des étudiants en médecine) ; mais, eu égard aux règles adoptées pour le cumul des bourses et des indemnités hospitalières, ces dernières n'ont pas à être comprises dans les revenus imposables des étudiants boursiers ou de leur famille ;

- des étudiants en droit qui, dans le cadre de la préparation au concours d'accès à l'Ecole nationale de la magistrature (ENM), participent aux travaux non juridictionnels des cours et tribunaux ;

- des étudiants, en rémunération de travaux de recherches effectués auprès de laboratoires, dans le cadre de contrats et conventions passés entre les universités et des entreprises ;

- aux chercheurs dans le cadre des actions Marie Curie (cf. BOI-RSA-CHAMP-20-10-II-A-1) : indemnité mensuelle de séjour (« living monthly allowance ») ainsi que indemnité d'exploration de carrière (« career exploratory allowance »).

170

De même, les allocations d'année préparatoire à l'institut universitaire de formation des maîtres (IUFM) et les allocations d'IUFM, créées par le décret n° 91-586 du 24 juin 1991 portant création d'allocations d'année préparatoire à l'IUFM et d'allocations d'IUFM, sont imposables à l'impôt sur le revenu.

En effet, ces allocations sont versées à des étudiants qui se destinent à une carrière d'enseignant du premier ou du second degré de l'enseignement public et

qui, sélectionnés selon des critères spécifiques, prennent des engagements précis pour effectuer leurs études en conséquence.

Elles constituent donc de véritables rémunérations, imposables dans la catégorie des traitements et salaires en raison des sujétions particulières imposées à leurs bénéficiaires. Les années de formation dans les instituts en question sont au demeurant prises en compte dans l'ancienneté professionnelle des agents.

Dès lors, ces allocations ne peuvent être comparées ni en droit ni quant à leur montant, aux bourses d'enseignement supérieur du ministère de l'éducation nationale, qui sont attribuées seulement selon des critères sociaux (cf. BOI-RSA-CHAMP-20-10) [RM Mancel, JO, AN 8 juin 1992, p. 2 515, n° 54582].

180

En ce qui concerne les indemnités de stage versées à des étudiants, voir BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-10-II-I.

190

Enfin, les rémunérations perçues par les jeunes gens âgés de 25 ans au plus au 1er janvier de l'année d'imposition à raison d'une activité exercée pendant leurs études secondaires ou supérieures ou durant leurs congés scolaires ou universitaires peuvent, bénéficier, sur option, de l'exonération prévue au 36° de l'article 81 du CGI (cf. BOI-RSA-CHAMP-20-50-50).

G. Experts agréés auprès du ministère chargé de l'équipement, du logement et des transports

200

Affaire n°1961-51929

Un expert agréé auprès dudit ministère (à l'époque, ministère de la Reconstruction et du Logement) occupe une fonction salariée, bien qu'il ne soit astreint à aucune présence dans les bureaux des services qui l'emploient et qu'il perçoive des honoraires déterminés selon un taux horaire par vacation ou évalués d'après le montant des demandes des sinistrés, dès lors qu'il exerce son activité sous le contrôle étroit de l'Administration, laquelle lui impose, notamment, des délais stricts pour l'exécution de ses travaux, des directives pour l'évaluation des dommages de guerre et a la possibilité, à titre de sanction, de réduire ses rémunérations ou même de résilier son contrat (CE, arrêt du 18 décembre 1961, req. n° 51929, RO, p. 489, arrêt pris en matière de contribution des patentes).

H. Fonctionnaires des services techniques des collectivités territoriales

210

Les collectivités territoriales sont autorisées à intervenir dans les études de projets de travaux intéressant d'autres collectivités publiques. Cette intervention peut être confiée soit à un fonctionnaire nommément désigné à cet effet et agissant à titre personnel, soit au service technique compétent de la collectivité à laquelle le concours est demandé.

220

Lorsque les concours sont exercés par un fonctionnaire nommément désigné et agissant à titre personnel, les rémunérations reçues à ce titre par l'intéressé doivent être déclarées par celui-ci comme des revenus de nature non commerciale.

230

Lorsque le concours est exercé non plus par un fonctionnaire spécialement choisi, mais par le service compétent d'une collectivité, les rémunérations correspondantes sont versées à cette collectivité. Celle-ci en conserve une fraction, en compensation des frais globalement engagés pour l'exécution du concours rémunéré, et elle distribue le surplus à ceux des membres du service intéressé qui ont participé à la réalisation des études ou des projets. Compte tenu des modalités suivant lesquelles intervient cette distribution, les sommes correspondantes doivent être considérées comme des indemnités accessoires au traitement. Elles sont taxables, entre les mains des bénéficiaires, dans la catégorie des traitements et salaires.

I. Fonctionnaires chargés des opérations de déminage

240

Les fonctionnaires des corps actifs de la police nationale et des services techniques du matériel du ministère de l'intérieur affectés à la direction de la défense et de la sécurité civiles peuvent percevoir, pour exercer les fonctions de démineur, une prime de déminage, une prime de danger et une indemnité journalière de plongée selon des modalités définies par le décret n° 2005-1098 du 2 septembre 2005 fixant le régime indemnitaire applicable aux personnels démineurs de la sécurité civile.

La prime de déminage, la prime de danger et l'indemnité journalière de plongée mentionnées respectivement aux articles 3, 4 et 5 du décret précité constituent des compléments de rémunération imposables selon les règles de droit commun des traitements et salaires.

J. Maîtres-ouvriers des corps de troupe

1. Maîtres-ouvriers armuriers, maréchaux-ferrants et selliers-bourreliers

250

Les maîtres-ouvriers armuriers, maréchaux-ferrants et selliers-bourreliers sont rémunérés exclusivement, pour les travaux de leur spécialité, par la solde correspondant à leur grade. La situation de ces contribuables n'est ainsi pas différente de celle de tout militaire de carrière.

Remarque : Il peut cependant arriver que les maîtres selliers travaillent dans les mêmes conditions que les maîtres tailleurs ou cordonniers. Dans cette hypothèse, qui demeure exceptionnelle, la situation des intéressés doit être réglée en tenant compte des indications qui sont données ci-après pour les tailleurs et les cordonniers.

2. Maîtres-ouvriers tailleurs et cordonniers

260

Les conditions d'exercice de l'activité et de rémunération des maîtres-ouvriers tailleurs et cordonniers sont fixées par une instruction ministérielle du 9 décembre 1954. Ces maîtres-ouvriers ont essentiellement à effectuer les travaux prévus par la réglementation (travaux administratifs). Ils ont

toutefois la possibilité d'exécuter d'autres travaux.

Il convient de considérer que :

- les sommes versées en rémunération des travaux administratifs présentent le caractère de traitements et salaires ;

- les profits qui résultent de l'exécution des travaux particuliers relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

K. Soldats et sous-officiers effectuant leur service national

270

En principe, les sommes et avantages en nature dont bénéficient les jeunes gens pendant la durée du service national sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires, conformément à l'article 79 du CGI.

Toutefois, il est admis que les sommes et avantages perçus pendant la durée du service actif légal, au sens de l'article L2 du code du service national (CSN), par les appelés n'ayant pas le grade d'officier ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu.

280

Les appelés demandant à prolonger leur service militaire actif au-delà de la durée légale pour une période de deux à quatorze mois (Volontaires Service Long « VSL ») ne bénéficient de cette disposition que pendant la durée légale de ce service, soit pendant les dix premiers mois du service militaire actif.

Au-delà de la durée légale, les sommes et avantages en nature perçus par les VSL et notamment le pécule versé en fin de service, sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires.

Remarque : Pour les indemnités et prestations perçues dans le cadre du service national actif, du service civique, du volontariat pour l'insertion ou du volontariat associatif cf. BOI-RSA-CHAMP-20-50-50-60.

290

Cela étant, depuis le 31 décembre 2002, le service national est suspendu en application de l'article 2 de la loi n° 97-1019 du 28 octobre 1997.

L. Officiers et sous-officiers de réserve en période d'instruction

300

Il est admis qu'en raison des dépenses que l'accomplissement des périodes d'instruction occasionne aux officiers et sous-officiers de réserve convoqués pour une période d'exercice, la solde et les indemnités perçues à ce titre par les intéressés n'ont pas à être soumises à l'impôt.

M. Officiers généraux du cadre de réserve

310

Les officiers généraux qui font valoir leurs droits à pension sont admis en deuxième section et restent à la disposition du ministre de la défense ou, pour les officiers généraux de la gendarmerie nationale, du ministre de la défense ou de l'intérieur.

L'article 39 de la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 portant réforme des retraite modifie la qualification juridique des sommes versées aux officiers généraux admis en deuxième section.

Ainsi, les intéressés perçoivent, jusqu'à l'âge de soixante-sept ans, une solde de réserve calculée dans les conditions fixées par le code des pensions civiles et militaires de retraite et, à compter de cet âge, ils perçoivent une pension de retraite.

320

L'article 118 de la loi n° 2010-1330 précitée dispose que cette modification s'applique aux pensions prenant effet à compter du 1er juillet 2011, donc aux officiers généraux qui atteignent l'âge de soixante sept ans postérieurement au 1er juillet 2011.

Les officiers âgés de plus de soixante sept ans au 1er juillet 2011 ne sont pas concernés et continuent à percevoir une solde de réserve imposable selon les règles de droit commun des traitements et salaires.

1. Officiers généraux admis en deuxième section et âgés de moins de soixante sept ans

330

Ces officiers perçoivent une solde de réserve. Cette solde de réserve est imposable à l'impôt sur le revenu selon les règles de droit commun applicable aux traitements et salaires.

2. Officiers généraux admis en deuxième section et âgés de soixante-sept et plus

Ces officiers généraux perçoivent une pension militaire de retraite imposable à l'impôt sur le revenu selon les règles de droit commun applicables aux pensions et rentes viagères à titre gratuit.

N. Pharmaciens gérant les pharmacies des établissements hospitaliers publics

340

Les rémunérations allouées par les établissements publics hospitaliers aux pharmaciens dont ils utilisent le concours revêtent le caractère de salaires.

O. Pilotes des ports maritimes

350

Les profits réalisés par les pilotes des ports maritimes doivent, compte tenu du statut particulier des intéressés et du fait qu'ils sont rémunérés par la répartition de taxes fixées par l'autorité publique, être considérés comme des traitements entrant dans le champ d'application de l'impôt en vertu des dispositions de l'article 79 du CGI.

P. Régisseur des droits de place sur les marchés

360

Affaire n° 1959-39488

Un contribuable qui exerce, dans diverses communes, les fonctions de régisseur des droits de place sur les marchés sans être ni adjudicataire ni concessionnaire ni fermier de ces droits, ne doit pas être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Il doit être :

- regardé comme un simple employé communal dans les localités où, nommé par arrêté municipal et révocable dans les mêmes formes, il exerce son activité sous l'autorité du maire et reçoit exclusivement une rémunération mensuelle fixe ;

- assimilé à un gérant d'entreprise, dont les profits ont le caractère de bénéfices non commerciaux, lorsque sa rémunération est calculée au prorata des droits de place perçus par lui et prélevée par lui-même sur ces droits au moment de leur versement à la caisse du receveur municipal.

Dans les différentes communes, le contribuable, qui ne fournissait aucun matériel, utilisait le concours d'un personnel choisi et rétribué par ses soins.

(CE, arrêt du 17 juin 1959, req. n° 39488, RO, p. 444).

370

De même, l'agent communal qui est chargé de l'encaissement du droit de place sur les marchés et est rémunéré par un traitement fixe et accessoirement par un pourcentage sur les droits qu'il encaisse, en ne supportant aucune des dépenses afférentes au service dont il assume la gestion, exerce une activité salariée.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 06/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/6260-PGP.html/identifiant=BOI-RSA-CHAMP-10-30-10-20120912