RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
*Liberté*
*Égalité*
*Fraternité*

# Extrait du
# Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-CHAMP-20-10-20160304
Date de publication : 04/03/2016
Date de fin de publication : 11/07/2017

# RSA - Champ d'application - Éléments du revenu imposable - Rémunération principale des personnes en activité

## Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimiles
Champ d'application des traitements, salaires et revenus assimilés
Titre 2 : Éléments du revenu imposable
Chapitre 1 : Rémunération principale des personnes en activité

## Sommaire :

I. Principes généraux
A. Dénomination
B. Mode de calcul
C. Mode de paiement
II. Solutions particulières
A. Secteur privé
1. Bourses d'études
2. Pourboires
3. Participations aux bénéfices
B. Secteur public
1. Traitement et solde des fonctionnaires civils et militaires de l'État
a. Fonctionnaires exerçant leur activité dans les départements d'outre-mer
b. Fonctionnaires servant dans les territoires d'outre-mer
c. Fonctionnaires et agents de l'État en service à l'étranger
2. Indemnités à forme de traitement et autres indemnités
a. Indemnité parlementaire
1° Types d'indemnité
2° Détermination de la base d'imposition
b. Traitement et indemnité de Président de la République, du Premier ministre et des autres membres du Gouvernement
c. Indemnités de fonction des élus locaux
1° Économie générale
2° Indemnités susceptibles de bénéficier de la retenue à la source
3° Modalités d'option ou de renonciation à l'option déjà exercée à raison des mandats locaux déjà détenus par les titulaires de mandats locaux nouvellement élus l'année de leur élection
a° Le nouvel élu ne détient pas d'autre mandat local
b° Le nouvel élu est déjà titulaire d'un ou plusieurs autres mandats locaux

4° Régime fiscal des cotisations versées aux régimes de retraite facultatifs par rente spécifiques (FONPEL ou CAREL)
a° Régime fiscal de la cotisation versée par l'élu local
b° Régime fiscal de la participation obligatoire de la collectivité
c° Régime fiscal des rentes perçues
d. Précisions sur les indemnités perçues par les membres des Conseils économiques sociaux et environnementaux régionaux (CESER)
e. Indemnité perçue par les membres de l'Institut
f. Indemnité perçue par les membres du Bureau des longitudes

# I. Principes généraux

**1**

La dénomination, les modes de calcul et de paiement des sommes versées en contrepartie de l'exercice d'une activité salariée sont extrêmement variés. Cette situation n'a pratiquement pas d'incidence sur le plan fiscal.

## A. Dénomination

**10**

Suivant les usages, la qualité du bénéficiaire ou la nature des services qu'elle rétribue, la rémunération est susceptible d'appellations diverses : traitement, salaire, solde, pourboire, appointements, gages, indemnité, émoluments, vacations, commissions.

## B. Mode de calcul

**20**

Le salaire est, en général, mensuel. Mais il peut être aussi hebdomadaire, journalier, horaire ou plus exceptionnellement annuel.

Le salaire est parfois proportionnel à la quantité de travail fournie (salaire au rendement, à la tâche, aux pièces, etc.), au montant des affaires réalisées (commissions, pourboire lorsqu'il n'est pas laissé à l'appréciation de la clientèle, etc.).

La rémunération peut, suivant le cas, être majorée pour l'exécution d'heures supplémentaires (BOI-RSA-CHAMP-20-50-20) ou de certains travaux effectués dans des conditions particulières (travail de nuit, conditions dangereuses ou insalubres).

Elle peut aussi être complétée par le versement de primes, allocations, gratifications, indemnités ( BOI-RSA-CHAMP-20-30-10), participations au bénéfice par le biais de l'intéressement ou de l'actionnariat des salariés (BOI-RSA-ES) ou l'octroi de divers avantages en nature ou en espèces ( BOI-RSA-CHAMP-20-30-50). Les salariés bénéficient, en outre, de diverses prestations sociales ( BOI-RSA-CHAMP-20-30-20 et BOI-RSA-CHAMP-20-30-30).

Il est précisé enfin que tout salarié lié à son employeur par un contrat de travail comportant un horaire au moins égal à la durée légale hebdomadaire du travail perçoit, s'il n'est pas apprenti, une rémunération minimale déterminée en fonction du salaire minimum interprofessionnel de croissance (SMIC).

### C. Mode de paiement

**30**

Le salaire est en règle générale versé en argent. Il peut aussi être en tout (salarié au pair) ou partie payé en nature (BOI-RSA-CHAMP-20-30-50).

## II. Solutions particulières

**40**

Quels que soient sa dénomination, son mode de calcul ou de paiement, la rémunération principale entre, en principe, dans le champ d'application de l'impôt.

L'application de cette règle a donné lieu aux solutions suivantes concernant respectivement les salariés dépendant du secteur privé et les personnes payées à l'aide de fonds publics.

### A. Secteur privé

#### 1. Bourses d'études

**50**

Les bourses d'études versées à des personnes qui prennent l'engagement d'effectuer pendant une période déterminée ou non des travaux ou des recherches dont la nature ou le but est nettement précisé sont imposables.

> *Le Conseil d'État a fait application de ce principe à l'égard d'un étudiant titulaire d'une bourse destinée à lui permettre de poursuivre, sous la direction d'un professeur, la préparation d'une thèse universitaire. En contrepartie, le bénéficiaire s'était engagé à effectuer les travaux qui lui seraient indiqués, à se conformer aux instructions qui lui seraient données par son chef de service, à ne poursuivre que les études correspondant au programme fixé d'un commun accord entre lui et le débiteur de la bourse et enfin à n'exercer aucune autre activité rémunérée (CE, arrêt du 12 février 1975, req. n° 92034).*

**60**

> Le même principe est également applicable aux allocations de recherche ou bourses d'études allouées par les collectivités locales à des chercheurs (RM Gambier n° 40288, JO AN du 3 août 1992, p. 3518-3519).

**70**

En revanche, les bourses nationales de collège prévues par les dispositions codifiées de l'article L. 531-1 du code de l'éducation à l'article L. 531-5 du code de l'éducation sont exonérées en application des dispositions du 9° de l'article 81 du code général des impôts (CGI) ; BOI-RSA-CHAMP-20-50-30 au III-B § 120.

**80**

En outre, dans le cadre des actions Marie Curie instituées par l'Union européenne au travers de son septième « programme-cadre de recherche et de développement technologique » (« 7ème PCRDT »),

qui couvre la période 2007-2013, les aides pécuniaires versées aux chercheurs comportent le versement d'une indemnité mensuelle de séjour (« *living monthly allowance* ») et, le cas échéant, d'une indemnité dite d'exploration de carrière (« *career exploratory allowance* ») ainsi que d'une contribution aux frais de mobilité des chercheurs comprenant elle-même :

- d'une part, une prime ou indemnité mensuelle de mobilité (« *mobility allowance* »), dont le montant varie selon la situation familiale du chercheur et qui, à titre principal, est représentative des frais résultant pour les bénéficiaires de leur mobilité temporaire (frais de déménagement, frais de garde-meuble dans le pays d'origine, cours de langue, etc.) ;

- et, d'autre part, une prime ou indemnité de voyage (« *travel allowance* »), dont le montant est variable selon la distance entre le pays d'origine et le pays d'accueil du chercheur, qui couvre les frais correspondant à un voyage annuel (aller et retour) du bénéficiaire dans son pays d'origine.

L'indemnité mensuelle de séjour (« *living monthly allowance* ») ainsi que l'indemnité d'exploration de carrière (« *career exploratory allowance* »), qui correspondent pour les bénéficiaires à une rémunération sont, à ce titre, imposables à l'impôt sur le revenu selon les règles de droit commun des traitements et salaires en application de l'article 79 du CGI.

En revanche, et compte tenu de leur objet et de leurs modalités d'attribution, les primes ou indemnités mensuelles de mobilité (« *mobility allowance* ») ainsi que la prime ou indemnité de voyage (« *travel allowance* ») constituent des allocations forfaitaires pour frais d'emploi qui, à ce titre, sont exonérées d'impôt sur le revenu en application des dispositions du 1° de l'article 81 du CGI. Il est précisé que ces primes ou indemnités sont réputées être utilisées conformément à leur objet au sens de ces dispositions.

## 2. Pourboires

**90**

Dans certaines professions, il est d'usage que les clients de l'employeur remettent directement une gratification au salarié souvent calculée en fonction du prix du produit ou du service. Ces gratifications ou pourboires constituent des rémunérations. Quelquefois le pourboire est perçu par l'employeur. À cet égard, l'article L. 3244-1 du code du travail prévoit que dans tous les établissements commerciaux où existe la pratique du pourboire, toutes les perceptions faites « pour le service » par l'employeur sous forme de pourcentage obligatoirement ajouté aux notes des clients ou autrement, ainsi que toutes sommes remises volontairement par les clients pour le service entre les mains de l'employeur, ou centralisées par lui, sont intégralement versées au personnel en contact avec la clientèle et à qui celle-ci avait coutume de les remettre directement.

Les pourboires sont toujours imposables pour leur montant réel. Peu importe :

- qu'ils constituent la rémunération principale du bénéficiaire ou qu'ils aient un caractère accessoire ;

- qu'ils soient conservés par celui qui les perçoit ou mis en commun puis répartis entre les membres du personnel par l'employeur ou par un délégué ;

- qu'ils soient laissés à l'appréciation de la clientèle ou fixés à un pourcentage du prix du service ou du produit et facturés distinctement.

Par suite, il a été jugé que :

*- un garçon limonadier est imposé à bon droit d'après le montant total du salaire fixé et des avantages en argent (pourboires) et en nature (nourriture gratuite) qu'il a reçus de son employeur (CE, arrêt du 28 juillet 1926, req. n° 87814) ;*

*- les sommes que certains chauffeurs d'autocars reçoivent de leur employeur en contrepartie des « bons de pourboire » qui, émis par les agences de tourisme, conformément à des accords passés entre ces agences et les exploitants des autocars, sont obligatoirement remis aux chauffeurs par les voyageurs, constituent une des conditions du transport stipulées par l'employeur au profit de son personnel et, dès lors, présentent le caractère de suppléments de salaires à comprendre dans les bases de l'impôt (CE, arrêt du 15 janvier 1962, req. n° 47203).*

*- de même, est imposable la quote-part de la masse des pourboires remise par l'employeur à du personnel qui n'est pas au contact direct de la clientèle (CE, arrêt du 17 février 1969, req. n° 72218, n° 72219 et n° 72221, rendu en matière de taxe sur les salaires).*

*- en l'absence de dispositions en ce sens, un maître d'hôtel dans un bar-restaurant ne peut valablement soutenir que l'impôt sur le revenu devait être assis, en ce qui concerne les pourboires, sur des bases forfaitaires correspondant au salaire minimum garanti de la profession ou sur le montant déclaré par son employeur ; il n'est pas fondé à invoquer à cette fin les dispositions qui sont applicables en matière de taxe sur les salaires, ni les conventions qui, selon lui, le lieraient à son employeur et qui ne sont pas opposables à l'administration fiscale, laquelle est toujours en droit d'établir l'impôt d'après le montant réel des sommes imposables dans la catégorie des traitements et salaires (CE, 29 juillet 1983, n° 42130).*

## 3. Participations aux bénéfices

**100**

Les rémunérations allouées sous la forme de participations aux bénéfices en contrepartie d'une activité salariée sont, en principe, imposables dans la catégorie des traitements et salaires.

*Jugé que la rémunération versée par un chef d'entreprise à son fils a en totalité le caractère d'un salaire alors même qu'elle comprend, outre un traitement, une participation aux bénéfices, dès lors que l'intéressé ne prend part ni à la direction de l'entreprise ni aux pertes (CE, arrêt du 28 juin 1937, req. n° 55536).*

*Il a été jugé dans le même sens à l'égard du fondé de pouvoir d'un commissionnaire en douane dont la rémunération était fixée, par contrat, à 80 % des bénéfices nets dégagés par l'exploitation du bureau, l'intéressé n'étant pas tenu de répondre des pertes éventuelles sur son patrimoine personnel et rendant compte quotidiennement de sa gestion à son employeur (CE, arrêt du 30 avril 1975, req. n° 93345).*

**110**

Toutefois, dans certains cas, les sommes distribuées au titre de l'intéressement ou de la participation des travailleurs sont exonérées (BOI-RSA-ES-10).

**120**

Les dividendes des actions de travail qui sont attribuées aux salariés des sociétés anonymes à participation ouvrière régies par la loi du 26 avril 1917 sont soumis à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires (CGI, art. 80 nonies). Ces sommes peuvent toutefois être exonérées si elles remplissent certaines conditions (BOI-RSA-ES-20-50).

# B. Secteur public

## 1. Traitement et solde des fonctionnaires civils et militaires de l'État

**130**

Sont notamment imposables :

- les traitements et soldes proprement dits ainsi que d'une manière générale toute rémunération allouée à titre principal en contrepartie de services rendus, que ces derniers soient permanents ou temporaires ;

- le traitement alloué pendant les congés de maladie.

**140**

En revanche, le pécule modulable d'incitation au départ des militaires versé en application du I de l' article 38 de la loi n° 2013-1168 du 18 décembre 2013 relative à la programmation militaire pour les années 2014 à 2019 et portant diverses dispositions concernant la défense et la sécurité nationale ( CGI, art. 81, 30°) et l'indemnité de départ volontaire versée en application du I de l'article 150 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 (CGI, art. 81, 30° bis) sont exonérés d'impôt sur le revenu (BOI-RSA-CHAMP-20-40-10-30 aux I-D-2 et 3 § 330 à 420).

**Remarque :** En ce qui concerne les indemnités perçues par les fonctionnaires exerçant en métropole et dans les départements d'outre-mer, il convient de se reporter au BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-30.

### a. Fonctionnaires exerçant leur activité dans les départements d'outre-mer

**150**

Ils sont soumis aux règles applicables à la généralité des salariés.

*A cet égard, l'indemnité d'installation et l'indemnité d'éloignement constituent un supplément de rémunération imposable selon les mêmes modalités que le traitement principal (CE, arrêt du 1er juin 1953, req. n° 19866 ; CE, arrêt du 24 janvier 1968, req. n° 71556 ; CE, arrêt du 31 décembre 1976, req. n° 99397).*

De même, est imposable la majoration de traitement appliquée aux rémunérations perçues par les fonctionnaires en service dans les départements d'outre-mer.

Pour les primes, indemnités et autres avantages accordées aux fonctionnaires affectés dans les DOM, il convient de se reporter au I-A-3 § 50 à 70 du BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-30.

En ce qui concerne les règles particulières de liquidation de l'impôt, il convient de se reporter au BOI-IR-LIQ-20-30-10.

### b. Fonctionnaires servant dans les territoires d'outre-mer

**160**

Leur régime d'imposition diffère selon qu'ils ont conservé leur foyer en France ou non (BOI-IR-CHAMP-10).

### c. Fonctionnaires et agents de l'État en service à l'étranger

**170**

Lorsqu'ils sont considérés comme ayant conservé leur domicile fiscal en France, ils sont imposables dans les conditions exposées au BOI-RSA-GEO-20.

## 2. Indemnités à forme de traitement et autres indemnités

### a. Indemnité parlementaire

#### *1° Types d'indemnité*

**180**

Les parlementaires -députés et sénateurs- perçoivent :

- une indemnité de base majorée de l'indemnité de résidence et, le cas échéant, du supplément familial de traitement ;

- une indemnité de fonction ;

- une indemnité représentative de frais de mandat.

L'indemnité parlementaire et l'indemnité de résidence sont imposables pour leur montant total selon les règles applicables aux traitements et salaires (CGI, art. 80 undecies). Les indemnités de fonction, et celle représentative de frais de mandat, sont représentatives de frais d'emploi et à ce titre exonérées d'impôt sur le revenu en application des dispositions du 1° de l'article 81 du CGI (toutefois en cas d'option pour les frais réels, cf. **II-B-2-a-2° § 200**).

Il est précisé que l'indemnité représentative de frais de mandat est toujours supposée utilisée conformément à son objet. Elle est donc exonérée d'impôt sur le revenu sans que le parlementaire ait à justifier de la réalité des dépenses engagées.

> **Remarque :** Demeurent également exonérées en totalité d'impôt sur le revenu, les indemnités spécifiques allouées aux présidents et aux questeurs des Assemblées.

**190**

Sont également imposables selon les règles des traitements et salaires les indemnités prévues à l'article 1er de la loi n° 79-563 du 6 juillet 1979 relative à l'indemnité des représentants au Parlement européen (CGI, art. 80 undecies).

#### *2° Détermination de la base d'imposition*

**200**

Pour la détermination de la base d'imposition, il y a lieu de déduire du montant total brut formé par l'indemnité de base, l'indemnité de résidence et le cas échéant le supplément familial de traitement les cotisations de sécurité sociale et de retraite obligatoires ainsi que la contribution exceptionnelle de solidarité prévue par l'article L. 5423-26 du code du travail et la fraction déductible de la contribution sociale généralisée [CSG] (CGI, art. 154 quinquies).

Le montant net ainsi déterminé est imposable selon les règles des traitements et salaires et bénéficie à ce titre de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels.

Toutefois, les parlementaires ont la possibilité de renoncer à la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels et de demander la prise en compte de l'ensemble des frais inhérents à l'exercice de

leur mandat pour leur montant réel et justifié.

Une telle option vaut, bien entendu, pour l'ensemble des revenus des parlementaires imposables selon les règles des traitements et salaires. La totalité des allocations et remboursements de frais normalement exonérés doit alors être réintégrée au revenu imposable. Il en est ainsi, en particulier, des indemnités de fonction et de secrétariat (BOI-RSA-CHAMP-20-50-10).

### b. Traitement et indemnité de Président de la République, du Premier ministre et des autres membres du Gouvernement

**210**

Aux termes de l'article 80 undecies A du CGI, le traitement brut mensuel et l'indemnité de résidence que reçoivent le Président de la République, le Premier ministre et les autres membres du Gouvernement en application du I de l'article 14 de la loi n° 2002-1050 du 6 août 2002 de finances rectificative pour 2002 sont imposables à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires.

Il en est de même de l'indemnité prévue à l'article 5 de l'ordonnance n° 58-1099 du 17 novembre 1958 portant loi organique pour l'application de l'article 23 de la Constitution et définie au II de l'article 14 de la loi n° 2002-1050 du 6 août 2002 de finances rectificative pour 2002, pour la part de cette indemnité égale à la somme du traitement brut mensuel et de l'indemnité de résidence.

### c. Indemnités de fonction des élus locaux

#### *1° Économie générale*

**220**

L'indemnité de fonction perçue par l'élu local, définie dans le code général des collectivités territoriales (CGCT) et au titre III modifié de la loi n° 92-108 du 3 février 1992 relative aux conditions d'exercice des mandats locaux, est soumise à une retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 204-0 bis).

Cette retenue à la source, libératoire de l'impôt sur le revenu, est liquidée par l'ordonnateur et opérée par les comptables publics de l'État au moment du versement des indemnités.

Elle est assise sur le montant brut des indemnités attribuées au titulaire d'un mandat local, sous déduction des cotisations sociales obligatoires, de la part déductible de la CSG et d'une fraction des indemnités représentative de frais d'emploi.

Cette fraction représentative de frais d'emploi, égale au montant maximum de l'indemnité de fonction prévue pour les maires des communes de moins de cinq cents habitants, et plafonnée à une fois et demie ce montant en cas de pluralité de mandats, correspond forfaitairement aux dépenses exposées par les élus locaux pour l'exercice de leur mandat électif.

Elle est calculée par application du barème de l'impôt sur le revenu déterminé pour une part de quotient familial tel qu'il est applicable pour l'imposition des revenus de l'année précédant celle du versement des indemnités.

**230**

Toutefois, tout élu local peut opter, dans les conditions fixées aux 1° et 2° du III de l'article 204-0 bis du CGI, pour l'imposition de ses indemnités de fonction à l'impôt sur le revenu, suivant les règles applicables aux traitements et salaires.

À cet égard, la RM Paillé n° 392, JO AN du 20 octobre 1997, p. 3558 précise qu'en application du I de l'article 47 de la loi n° 92-1476 du 31 décembre 1992 de finances rectificative pour 1992, codifié au I de l'article 204-0 bis du CGI les indemnités de fonction des élus locaux sont soumises à une retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu pour leur montant net de cotisations sociales obligatoires et de la part déductible de la CSG, diminué d'une fraction représentative de frais d'emploi. Cette fraction représentative de frais d'emploi, égale au montant maximum de l'indemnité de fonction prévue pour les maires des communes de moins de mille habitants, et plafonnée à une fois et demie ce montant en cas de pluralité de mandats, correspondant forfaitairement aux dépenses exposées par les élus locaux pour l'exercice de leur mandat électif. Conformément aux dispositions du III de l'article 204-0 bis du CGI, lorsqu'ils optent pour l'assujettissement de leurs indemnités de fonction à l'impôt sur le revenu, les élus locaux sont imposés suivant les règles applicables aux traitements et salaires. En conséquence, leur revenu brut imposable à ce titre est constitué du montant de leurs indemnités de fonction diminué des seules cotisations sociales obligatoires et de la part déductible de la CSG. Les frais liés à l'exercice de leur mandat électif sont alors pris en compte selon le régime de droit commun des frais professionnels applicable dans la catégorie des traitements et salaires, c'est-à-dire soit par application de la déduction forfaitaire de 10 %, soit, sur option des intéressés, pour leur montant réel et justifié. Dans cette situation, l'abattement général de 20 % s'applique dans les conditions de droit commun.

**Remarque :** La fraction représentative de frais d'emploi est égale au montant maximum de l'indemnité de fonction prévue pour les maires des communes de moins de cinq cents habitants et non plus mille habitants. En outre, l'abattement de 20 % a été supprimé à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006.

Les élus locaux ne peuvent dès lors bénéficier de la déduction de la fraction représentative de frais d'emploi définie au I de l'article 204-0 bis du CGI qui ne s'applique, conformément à cet article, que lorsque l'imposition s'effectue par voie de retenue à la source.

**240**

Le régime d'imposition à l'impôt sur le revenu des indemnités de fonction des élus locaux est décrit dans la circulaire n° 92-1476 du 14 mai 1993 relative à l'application de la retenue à la source sur les indemnités de fonction perçues par les titulaires de mandats locaux instituée par l'article 47 de la loi n° 92-1476 du 31 décembre 1992 de finances rectificative pour 1992 et la circulaire du 8 janvier 1997 relative aux modalités de restitution de la retenue à la source sur les indemnités des élus locaux en cas de trop perçu actualisées par la circulaire ministérielle n° NOR/BCF/R/08/02469C du 31 janvier 2008 auxquelles il convient de se reporter. Le texte de la circulaire du 31 janvier 2008 figure en annexe de la circulaire n° 08-007-A2-M0-P-R du 11 février 2008 relative à la retenue à la source sur les indemnités de fonction des élus locaux.

### *2° Indemnités susceptibles de bénéficier de la retenue à la source*

**250**

La RM Zimmermann n° 21967, JO AN du 2 mars 2010, p. 2416 a précisé les indemnités susceptibles de bénéficier de la retenue à la source.

**260**

Par ailleurs, la RM David n° 28108, JO AN du 6 novembre 1995, p. 4691 a exposé le régime applicable aux compensations financières versées en application de la loi n° 92-108 du 3 février 1992 relative aux conditions d'exercice des mandats locaux par les collectivités territoriales à leurs élus lorsque ceux-ci subissent des pertes de revenu, d'une part, quand ils bénéficient d'autorisations d'absence pour

se rendre à certaines réunions, d'autre part, lorsqu'ils exercent leur droit à la formation.

### *3° Modalités d'option ou de renonciation à l'option déjà exercée à raison des mandats locaux déjà détenus par les titulaires de mandats locaux nouvellement élus l'année de leur élection*

**270**

En application de l'article 204-0 bis du CGI, les indemnités de fonction perçues par les élus locaux sont soumises de plein droit à une retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu.

Le III de cet article permet aux élus locaux de renoncer à la retenue à la source et d'opter, selon deux modalités différentes, pour l'imposition de leurs indemnités de fonction à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires.

Les conditions d'exercice de ces deux modes d'option, option *ex ante* (exercée avant le 1er janvier de l'année d'imposition, reconductible chaque année sauf dénonciation expresse) et option *ex post* (exercée au moment de la souscription de la déclaration d'ensemble des revenus, valable pour la seule année concernée), sont précisées dans la circulaire ministérielle n° NOR/BCF/R/08/02469C du 31 janvier 2008, qui est en annexe de la circulaire n° 08-007-A2-M0-P-R du 11 février 2008 relative à la retenue à la source sur les indemnités de fonction des élus locaux.

**280**

Les modalités particulières d'option, ou de renonciation à l'option déjà exercée à raison des mandats locaux déjà détenus décrites aux **II-B-2-c-3°-a° et b° § 290 à 320**, sont applicables aux titulaires de mandats locaux nouvellement élus l'année de leur élection.

Elles ne sont pas applicables aux titulaires de mandats locaux qui sont réélus pour un nouveau mandat et dont la situation n'est donc pas modifiée. Ces élus conservent la possibilité d'exercer l'option *ex post* pour l'imposition de leurs indemnités de fonction à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires (et d'exercer l'option *ex ante* avant le 1er janvier au titre de l'année suivant leur réélection).

**Remarque :** Elles s'appliquent pour la première fois aux titulaires de mandats locaux nouvellement élus lors des élections cantonales des 20 et 27 mars 2011, au titre des indemnités de fonction perçues en 2011 pour lesquels il est admis que l'option soit exercée jusqu'au 31 août 2011.

#### a° Le nouvel élu ne détient pas d'autre mandat local

**290**

Si le nouvel élu local souhaite exercer l'option *ex ante* pour l'imposition suivant les règles applicables aux traitement et salaires, la retenue à la source ne sera pas effectuée.

L'élu doit alors informer l'ordonnateur dont il relève de cette option au plus tard le dernier jour du troisième mois suivant celui de son élection (par exemple, le 30 juin pour une élection en mars), par lettre recommandée avec accusé de réception.

**300**

Si la retenue à la source a déjà été pratiquée au titre d'indemnités versées au plus tard jusqu'au jour de l'option, elle fait l'objet d'un remboursement.

L'élu peut exercer l'option *ex post* selon les modalités de droit commun précisées dans la circulaire ministérielle n° NOR/BCF/R/08/02469C du 31 janvier 2008, qui est en annexe de la circulaire n° 08-007-A2-M0-P-R du 11 février 2008 relative à la retenue à la source sur les indemnités de fonction des élus locaux.

#### b° Le nouvel élu est déjà titulaire d'un ou plusieurs autres mandats locaux

**310**

Si l'élu local a déjà renoncé à la retenue à la source pour les indemnités perçues depuis le 1er janvier de l'année de son élection à un nouveau mandat, il peut :

- soit maintenir cette option : il en informe, dans les conditions indiquées au **II-B-2-c-3°-a° § 290 et 300**, l'ordonnateur de la collectivité dont il est le nouvel élu ;

- soit renoncer à cette option au profit de la retenue à la source sur l'ensemble de ses indemnités : il doit alors informer tous les ordonnateurs qui mandateront à son profit des indemnités, par lettres recommandées avec accusé de réception, au plus tard le dernier jour du troisième mois suivant celui de son élection.

Le II de l'article 204-0 bis du CGI dispose qu'en cas de cumul de mandats, un seul comptable du Trésor est chargé de la retenue libératoire. L'élu choisit l'ordonnateur de la collectivité ou du groupement qui en effectuera la liquidation. L'ordonnateur unique ainsi choisi prélève alors la retenue à la source due sur la période antérieure sur chacun des mois à compter du mois suivant celui de l'option.

> **Exemple :** L'option est exercée en juin, la retenue est prélevée pour la première fois à la fin du mois de juillet. Les retenues dues au titre des indemnités payées de janvier à juin sont calculées à la fin du mois de juillet, mais prélevées avec celles des mois de juillet (indemnités perçues en janvier), août (indemnités perçues en février), septembre (indemnités perçues mars), octobre (indemnités perçues en avril), novembre (indemnités perçues en mai) et décembre (indemnités perçues en juin).

**320**

Si les indemnités payées depuis le 1er janvier de l'année de l'élection ont été soumises à la retenue à la source, l'élu local peut :

- soit conserver le régime de la retenue à la source : il en informe alors l'ordonnateur choisi pour prélever la retenue sur l'ensemble de ses indemnités, par lettre recommandée avec accusé de réception, au plus tard le dernier jour du troisième mois suivant celui de son élection. A cette occasion, il peut choisir un autre ordonnateur chargé de prélever la retenue à la source. Il doit alors informer l'ensemble des ordonnateurs de ce changement ;

- soit opter, pour l'ensemble de ses indemnités, pour l'imposition dans la catégorie des traitements et salaires. Il en informe alors tous les ordonnateurs concernés dans les conditions indiquées au **II-B-2-c-3°-a° § 290 et 300**. La retenue à la source déjà acquittée au titre des indemnités afférentes aux autres mandats locaux fait alors l'objet d'un remboursement.

### *4° Régime fiscal des cotisations versées aux régimes de retraite facultatifs par rente spécifiques (FONPEL ou CAREL)*

**330**

Les élus locaux qui n'ont pas cessé leur activité professionnelle et qui perçoivent des indemnités de fonction peuvent choisir d'adhérer à un régime de retraite complémentaire par rente (Fonpel ou Carel). En application de l'article L. 2123-7 du CGCT, l'article L. 3123-22 du CGCT et l'article L. 4135-22 du CGCT, leur adhésion entraîne obligatoirement la participation de la ou des collectivités dont ils sont élus.

#### a° Régime fiscal de la cotisation versée par l'élu local

**340**

Dès lors que l'adhésion des élus à ces régimes de retraite complémentaire est facultative, les cotisations personnellement versées par les élus ne sont pas déductibles du montant brut des indemnités de fonction soumises à la retenue à la source.

#### b° Régime fiscal de la participation obligatoire de la collectivité

**350**

La participation obligatoire des collectivités territoriales est imposable et doit donc être réintégrée aux indemnités de fonction perçues par les élus locaux concernés, qu'elles soient soumises à la retenue à la source prévue à l'article 204-0 bis du CGI ou, le cas échéant, soumises à l'impôt sur le revenu suivant les règles de droit commun des traitements et salaires.

**Remarque :** Pour plus de précisions s'agissant des modalités d'imposition des indemnités de fonction perçues par les élus locaux, il convient de se reporter à la circulaire ministérielle n° NOR/BCF/R/08/02469C du 31 janvier 2008, qui est en annexe de la circulaire n° 08-007-A2-M0-P-R du 11 février 2008 relative à la retenue à la source sur les indemnités de fonction des élus locaux (cf. II-B-2-c-1° § 220 à 240).

#### c° Régime fiscal des rentes perçues

**360**

Les rentes versées par ces régimes de retraite bénéficient du régime fiscal des rentes viagères à titre onéreux (BOI-RSA-PENS-30-20).

### d. Précisions sur les indemnités perçues par les membres des Conseils économiques sociaux et environnementaux régionaux (CESER)

**370**

Le régime fiscal de ces indemnités est développé au XIV § 270 à 290 du BOI-RSA-CHAMP-10-10-20 auquel il convient de se reporter.

### e. Indemnité perçue par les membres de l'Institut

**380**

Cette indemnité est imposable à concurrence de la moitié de son montant, le surplus étant réputé affecté à la couverture de dépenses inhérentes à la fonction.

### f. Indemnité perçue par les membres du Bureau des longitudes

**390**

Cette indemnité suit le régime de celle allouée aux membres de l'Institut (cf. **II-B-2-e § 380**).


ISSN : 2262-1954
Exporté le : 05/07/2025