

Impôt sur le revenu (IR) – Prélèvement à la source (PAS) – Indemnités de fonctions des élus locaux - Modalités d'application de la fraction représentative des frais d'emploi (FRFE) prévue par l'article 4 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019

I. Régime applicable aux élus autres que ceux des communes de moins de 3 500 habitants

Ce régime, issu de l'article 10 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, qui a fait l'objet de commentaires publiés au *Bulletin officiel des Finances publiques - Impôts (BOFIP)* sous la référence BOI-IR-PAS-20-10-10 et BOI-RSA-CHAMP-20-10, n'est pas modifié.

1.1. Modalités d'imposition à l'IR¹

Les indemnités de fonction perçues par les élus locaux sont imposables au barème progressif de l'IR suivant les règles applicables aux traitements et salaires à l'exception d'une fraction, représentative des frais d'emploi (FRFE), qui en est exonérée.

Pour les élus autres que ceux des communes de moins de 3500 habitants, le montant de cette FRFE est égal à l'indemnité versée aux maires des communes de moins de 500 habitants ou, en cas de cumul de mandats donnant lieu au versement d'indemnités de fonction au titre d'au moins deux mandats², à une fois et demie ce même montant.

Le montant déductible de la fraction représentative de frais d'emploi ne peut excéder le montant de l'indemnité de fonction net des cotisations sociales obligatoires et de la part déductible de la contribution sociale généralisée (CSG).

1.2. Modalités d'application de la retenue à la source

Les indemnités des élus locaux versées à compter du 1^{er} janvier 2019 sont soumises au prélèvement à la source de l'IR qui prend la forme d'une retenue à la source effectuée par les collectivités.

L'assiette de cette retenue est égale au montant net imposable à l'IR avant déduction des frais professionnels. Elle est ainsi égale au montant brut des indemnités auquel s'ajoute, le cas échéant, la participation obligatoire de la collectivité territoriale au régime de retraite complémentaire facultatif Fonpel - Carel, sous déduction des cotisations sociales obligatoires, de la part déductible de la CSG et de la FRFE.

En cas de pluralité de mandats, le montant de la FRFE est réparti au prorata des indemnités de fonction éligibles versées à l'élu par l'ensemble des collectivités. A cet égard, l'élu doit informer chaque collectivité ou établissement de tous les mandats locaux qu'il détient et du montant brut des indemnités de fonctions qu'il perçoit au titre de chacun d'eux³.

II. Nouveau régime applicable aux élus des communes de moins 3 500 habitants

¹En application du I de l'article 80 undecies et du 1° de l'article 81 du CGI.

²La règle prévoyant que l'élu doit percevoir des indemnités au titre d'au moins deux mandats pour bénéficier de la majoration de FRFE est d'ailleurs indiquée dans la note du Bureau CL1A du 28 novembre 2017.

³BOI-IR-PAS-20-10-10 § 120.

L'article 4 de la LF pour 2019 prévoit un régime particulier pour déterminer le montant de la FRFE applicable aux indemnités des élus locaux de communes de moins de 3 500 habitants.

Pour ces indemnités, la FRFE est portée à 125 % de l'indemnité versée aux maires des communes de moins de 1 000 habitants, quel que soit le nombre de mandats, s'ils n'ont pas bénéficié du remboursement des frais de transport et de séjour prévu à l'article L. 2123-18-1 du code général des collectivités territoriales (CGCT).

Ce régime s'applique aux indemnités de fonction perçues à compter du 1^{er} janvier 2018.

Lorsque les conditions pour bénéficier de la FRFE majorée ne sont pas remplies, le régime de droit commun exposé au I est applicable.

2.1. Modalités d'appréciation du seuil de 3 500 habitants

La population à prendre en compte est la même que celle servant de référence pour le versement et le calcul du montant des indemnités de fonction, c'est-à-dire, conformément aux dispositions de l'article R. 2151-2 du CGCT, la population totale authentifiée avant le dernier renouvellement intégral du conseil municipal, soit, pour toute la mandature 2014-2020, la population totale en vigueur en 2014.

En cas de constitution d'une commune nouvelle, composée de plusieurs communes déléguées, la population à retenir pour le calcul des indemnités de fonctions et, par suite, pour le calcul de la FRFE, est la population de la commune déléguée.

2.2. Conditions d'application de la FRFE majorée

2.2.1. Condition tenant à la nature des mandats et à leur indemnisation

La FRFE majorée s'applique aux élus locaux qui perçoivent des indemnités de fonction à condition qu'ils soient titulaires d'un mandat indemnisé dans une commune de moins de 3 500 habitants.

En revanche, les élus locaux qui sont uniquement élus d'une collectivité autre qu'une commune de moins de 3 500 habitants (commune d'au moins 3 500 habitants, département, région) ne peuvent pas bénéficier de la FRFE majorée pour les indemnités de fonction qu'ils perçoivent. Il en est de même pour les élus locaux d'une commune de moins de 3 500 habitants qui ne perçoivent pas d'indemnités à ce titre.

2.2.2. Condition de non-cumul avec le remboursement de certains frais

La FRFE majorée est subordonnée à la condition que l'élu concerné n'ait pas, au titre de l'année d'imposition concernée, bénéficié du remboursement des frais de transport et de séjour prévu à l'article L. 2123-18-1 du code général des collectivités territoriales. Il s'agit des frais mentionnés au premier alinéa de cet article, lesquels correspondent à ceux engagés pour se rendre à des réunions dans des instances ou organismes où il représente sa commune ès-qualités, lorsque la réunion a lieu hors du territoire de celle-ci.

Ainsi, tout élu qui perçoit un tel remboursement, au cours d'une année d'imposition donnée, est exclu de l'exonération majorée au titre de cette même année d'imposition. Ses indemnités de fonctions sont alors exonérées à concurrence d'un montant égal à l'indemnité versée aux maires de communes de moins de 500 habitants ou, en cas de cumul de mandats indemnisés, à une fois et demie ce même montant.

La circonstance que l'élu bénéficie de remboursements de frais autres que ceux précités ne constitue pas un motif de non application du bénéfice de la FRFE majorée. Il peut s'agir de remboursements de frais de transport ou de séjour réalisés par d'autres organismes ou d'autres collectivités territoriales que la commune dont il est élu, de frais liés à des mandats spéciaux ou de frais liés au handicap ou pour garde d'enfants ou assistance.

2.3 Modalités d'application de la FRFE majorée

2.3.1. Modalités d'imposition à l'IR

Lorsque l'élu local remplit les conditions pour en bénéficier, il peut déduire de ses indemnités imposables à l'IR le montant majoré de la FRFE, selon les mêmes modalités que pour la FRFE de droit commun décrites au 1.1.

2.3.2 Modalités d'application de la retenue à la source

2.3.2.1 Principe

Par défaut, l'assiette de la retenue à la source des indemnités de fonctions perçues à compter du 1^{er} janvier 2019 par les élus locaux de communes de moins de 3 500 habitants est déterminée en déduisant la FRFE de droit commun (cf. 1.2.).

Les collectivités qui doivent prélever la retenue à la source ne peuvent en effet présumer d'une demande éventuelle de remboursement de frais au cours de l'année.

Toutefois, l'élu peut demander le bénéfice de la FRFE majorée pour le calcul de l'assiette de la retenue à la source auprès de la commune et, le cas échéant, de chacune des autres collectivités ou établissements qui lui versent une indemnité.

La collectivité détermine alors l'assiette de la retenue à la source après déduction d'un montant au plus égal à 125 % de l'indemnité versée aux maires des communes de moins de 1 000 habitants. En cas de pluralité de mandats, chaque collectivité ou établissement doit imputer ce même montant au prorata des indemnités de fonction éligibles qu'il lui verse selon la même logique que celle décrite au 1.2.

La demande de l'élu est reconduite tacitement, tant qu'il ne bénéficie pas du remboursement des frais mentionnés au 2.1.3.. Elle peut être dénoncée à tout moment par l'élu ; elle cesse alors de s'appliquer tant que l'élu ne fait pas une nouvelle demande au titre d'une année ultérieure.

L'élu qui a demandé l'application de la FRFE majorée et qui bénéficie de ce remboursement doit en informer sans délai chacune des collectivités ou établissements qui lui verse une indemnité.

En toute hypothèse, la commune qui constate que l'élu bénéficie du remboursement des frais cesse, pour l'élu concerné, d'appliquer cette exonération majorée pour la période restant à courir jusqu'à la fin de l'année d'imposition.

Afin d'éviter les risques de régularisation lors du calcul du solde de l'IR, il convient que les collectivités appellent l'attention des élus sur les conséquences de la demande d'application de la FRFE majorée ou d'une éventuelle demande de remboursement de frais.

2.3.2.2. Régime applicable pour l'année 2019

Afin de tenir compte du délai nécessaire à l'appropriation et à la mise en œuvre pratique du régime cible, il est admis, pour l'année 2019, de ne pas remettre en cause l'assiette de la retenue à la source qui aurait été déterminée par certaines collectivités en imputant la FRFE majorée malgré l'absence de demande expresse de l'élu.

Il est toutefois préférable de demander aux élus de confirmer leur choix et de les informer des conséquences d'une demande de remboursement de frais.

Dans tous les cas, la situation de l'élu local devra si nécessaire être régularisée lors de sa déclaration des revenus.

.../...

III. Dispositions communes

3.1. Précisions sur les indemnités de fonction éligibles à la FRFE de droit commun ou majorée

Aux termes des dispositions combinées de l'article 80 *undecies* B et du 1° de l'article 81 du CGI, seules les indemnités de fonction perçues par les élus locaux en application du CGCT sont éligibles à la FRFE ou FRFE majorée.

Il s'agit des indemnités de fonction versées aux élus par les communes, les départements, les régions, la collectivité de Corse, la Ville de Paris, la métropole de Lyon, les collectivités territoriales de Guyane et de Martinique et les groupements de collectivités territoriales, au sens de l'article L. 5111-1 du CGCT, versant des indemnités de fonction en application du code précité.

A cet égard, il est précisé que les indemnités de fonction versées, en application de l'article L. 1424-27 du CGCT par les services départementaux d'incendie et de secours (SDIS) pour l'exercice effectif des fonctions de président et de vice-président sont éligibles à la FRFE de droit commun comme à la FRFE majorée.

En revanche, ne sont pas prévues par le CGCT et, par suite, ne sont pas éligibles au bénéfice de la FRFE, les indemnités perçues par les élus :

- en qualité de membre siégeant au conseil d'administration d'une société d'économie mixte locale (SEM) ou d'une société publique locale (SPL) ;
- en qualité de membres du syndicat, de président ou de vice-président d'une association syndicale autorisée, qui sont respectivement versées en application des articles 22 et 29 du décret n° 2006-504 du 3 mai 2006 portant application de l'ordonnance n° 2004-632 du 1er juillet 2004 relative aux associations syndicales de propriétaires ;
- en qualité de **présidents ou vice-présidents du bureau des centres de gestion (CDG)**, qui peuvent être versées en application de l'article 32 du décret n° 85-643 du 26 juin 1985 relatif aux centres de gestion institués par la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 modifiée portant dispositions statutaires relative à la fonction publique territoriale ;
- en qualité de **représentant des collectivités territoriales au Centre national de la fonction publique territoriale (CNPFT) ou au sein des délégations interdépartementales ou régionales de cet établissement**, qui peuvent être versées en application des articles 19 et 29 du décret n° 87-811 du 5 octobre 1987 relatif au CNPFT.

Pour ces deux dernières catégories d'indemnités, compte tenu de la règle prévue pour le CNPFT par la circulaire 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 de finances rectificative n° 92-1476 du 31 décembre 1992 et de l'interprétation extensive qui a pu en être donnée pour le CDG, **il sera admis de ne pas remettre en cause le bénéfice de la FRFE de droit commun ou majorée qui aurait pu être appliquée au titre de l'année 2019 et des années antérieures.**

En revanche, en l'absence de base légale, cette tolérance ne pourra plus être applicable pour les indemnités versées à compter du 1^{er} janvier 2020, qui ne pourront donc plus ouvrir droit au bénéfice de la FRFE.

3.2. Modalités déclaratives

3.2.1. Indemnités versées en 2018

Pour la déclaration en 2019 à la DGFIP des sommes versées à leurs élus en 2018, les collectivités déclarent le montant imposable des indemnités sans déduire la fraction représentative des frais d'emploi.

Dans la déclaration de ses revenus de l'année 2018 qui sera souscrite au printemps 2019 :

- en cas d'application de la déduction forfaitaire de 10 %, l'élu local devra corriger le montant prérempli en cases 1AJ à 1DJ, ou 1AP à 1DP⁴, de la déclaration n° 2042 pour déduire le montant correspondant à la fraction représentative de frais d'emploi qui lui est applicable (FRFE de droit commun ou majorée) ;
- si l'élu opte pour la déduction des frais professionnels pour leur montant réel et justifié, le montant déclaré cases 1AJ à 1DJ ou 1AP à ADP devra comporter le montant total de ses indemnités de fonction. L'élu pourra alors déduire le montant de l'ensemble de ses frais professionnels lequel devra être indiqué cases 1AK à 1DK.

3.2.2. Indemnités versées à compter de 2019

Pour la déclaration à compter de 2020 à la DGFIP des sommes versées à leurs élus à compter de 2019, les collectivités devront, selon les indications qui leur ont déjà été communiquées, déclarer le montant imposable des indemnités en déduisant le montant de FRFE qui a été appliquée au cours de l'année pour l'assiette de la retenue à la source (FRFE de droit commun, majorée ou les deux). Le montant de la FRFE effectivement déduit du montant imposable des indemnités au cours de l'année devra être communiqué à l'élu.

Dans la déclaration de ses revenus de l'année 2019 qui sera souscrite au printemps 2020 (et pour celles des années suivantes), l'élu devra vérifier le montant imposable prérempli en cases 1AJ à 1DP de la déclaration n° 2042 et, le cas échéant, le corriger à la hausse ou à la baisse en fonction du montant de la FRFE auquel il peut prétendre.

Dans tous les cas, les élus devront, s'ils optent pour la déduction des frais professionnels pour leur montant réel et justifié, rectifier le montant prérempli cases 1AP à 1DP afin que ce montant comporte le montant total de leurs indemnités de fonction ; ils pourront alors déduire le montant de l'ensemble de leurs frais professionnels lequel devra être indiqué cases 1AK à 1DK.

⁴Selon le vecteur déclaratif utilisé par la collectivité (DSN ou déclaration DADSU / 2460), pour les revenus 2018, les informations ne seront pas portées dans la même rubrique.