5^{ème} et 6^{ème} chambres réunies

Séance du 7 octobre 2022

Décision du 28 octobre 2022

Conclusions

M. Maxime BOUTRON, Rapporteur public

1. Cette affaire va vous permettre de **clarifier la prise en compte de l'indemnité de résidence à l'étranger dans le calcul des aides au logement**. La caisse d'allocations familiales d'Ille-et-Vilaine a, par une décision du 29 octobre 2018 et, après demande de réexamen, par une décision du 18 février 2019 de la Commission de recours amiable, **refusé d'accorder l'aide personnalisée au logement** pour l'année **2018** à M. Deogratias H..., résidant dans la commune de Saint-Jacques-de-la-Lande, en Ille-et-Vilaine, parce qu'**il dépassait**, avec ses revenus perçus au titre de l'année de référence (n-2, 2016), **en incluant l'indemnité de référence perçue à Djibouti** où il avait été en poste pour le ministère de la défense (d'un montant mensuel moyen de 6359 euros), les plafonds de ressources. Il a soutenu devant le tribunal administratif de Rennes, et obtenu gain de cause, que l'indemnité de résidence à l'étranger ne devait pas être prise en compte dans le calcul du plafond de ressources dès lors qu'il n'avait pas été imposé sur ces sommes. Et, de fait, les avis d'imposition fournis pour toutes les années où M. H... a exercé à Djibouti montrent que cette indemnité n'a pas été imposée.

2. Par un jugement du 11 février 2020, rendu en premier et dernier ressort, le tribunal administratif de Rennes a donc annulé la décision de refus du 18 février 2019 de la caisse d'allocations familiales, et enjoint à sa directrice de réexaminer la demande de M. H... dans un délai d'un mois. La directrice de la caisse d'allocations familiales d'Ille-et-Vilaine, agissant au nom de l'Etat en application de l'article R. 825-4 du code de la construction et de l'habitation, se pourvoit en cassation contre ce jugement. Le premier moyen, de régularité concernant la signature de la minute, manque en fait. Nous en venons désormais aux moyens de fond portant sur **la prise en compte des indemnités de résidence perçues à l'étranger dans le calcul des aides aux logements**.

3. La lettre des textes est ambiguë. En application de l'article **L. 351-3 du code de la construction et de l'habitation**, dans sa version applicable en 2018 « *Le montant de l'aide personnalisée au logement est calculé en fonction d'un barème défini par voie réglementaire. Ce barème est établi en prenant en considération : 1. La situation de famille du demandeur de l'aide occupant le logement et le nombre de personnes à charge vivant habituellement au foyer ; / 2. Les ressources et la valeur en capital du patrimoine du demandeur, lorsque cette valeur est supérieure à 30 000 €, et, s'il y a lieu, de son conjoint et des personnes vivant habituellement à son foyer (...)* ». Aux termes de l'article **R. 351-5 du même code** : « *I.- Les ressources prises en considération pour le calcul de l'aide personnalisée sont **celles perçues par le bénéficiaire**, son conjoint et les personnes vivant habituellement au foyer (...)* Sont retenues les ressources perçues pendant l'année civile de référence. L'année civile de référence est l'avant-dernière année précédant la période de paiement prévue à l'article R. 351-4. (...) / II.- Les ressources prises en considération s'entendent du **total des revenus nets catégoriels retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu** d'après le barème, des revenus taxés à un taux proportionnel ou soumis à un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu, ainsi que des revenus perçus hors de France ou versés par une organisation internationale (...) ». Cette rédaction apparaît pour d'autres aides sociales : à l'article R. 532-3 du code de la sécurité sociale pour la prestation d'accueil du jeune enfant, R. 531-10 pour l'allocation pour jeune enfant (complément familial), R. 831-6 pour l'allocation de logement social. **Mais elle n'est pas définie**. Or, comme l'indique Philippe Josse dans son rapport sur « Les conditions de ressources dans les politiques sociales : plus de simplicité, plus de cohérence » (étude réalisée à la demande du Premier ministre, Conseil d'Etat, juillet 2021) : « *la rédaction des textes ne permet pas toujours de comprendre aisément quels revenus entrent dans le calcul du droit aux prestations sociales. Certaines dispositions sont équivoques. Par exemple, celles applicables à la prime d'activité prévoient un régime de prise en compte des « bénéficiaires non imposés » (art. R. 845-2 du CSS), dont le sens n'est pas évident pour le lecteur. Le plus souvent cependant, la difficulté vient du silence des textes ou de formulations trop générales, ce qui laisse place à des interprétations contradictoires et fait reposer in fine la définition de la règle sur les organismes débiteurs des prestations, ce qui n'est satisfaisant ni du point de vue de la répartition des compétences ni surtout du point de vue de l'accessibilité du droit* ».

4. Ce qui est certain à la lecture du texte précité c'est que **l'indemnité en litige sera prise en compte dans deux hypothèses** :

- Elle constitue une ressource prise en compte dans le total des revenus nets catégoriels retenus pour l'établissement de l'IR,
- Ou elle est un revenu perçu hors de France.

5. Il n'existe pas de décision se prononçant **sur la notion de revenu perçu hors de France**. La Caisse soutient l'approche par le pays de versement ou d'utilisation de l'indemnité (Djibouti) et M. H... l'approche par la source (L'Etat français).

6. Sur le traitement fiscal, il n'est pas possible de connaître avec certitude le fondement de la non-imposition de M. H... Pour rappel, une somme peut ne pas être soumise à l'impôt sur le revenu pour deux raisons. Parce qu'elle n'entre pas dans le champ de l'impôt sur le revenu ou

parce que, bien qu'entrant dans son champ, elle est ensuite exonérée d'impôt en application d'une disposition spéciale.

7. Nous aurions pu estimer que M. H... était hors du champ pour cette indemnité. Nous n'avons certes pas d'information quant à l'imposition éventuelle de M. H... auprès de Djibouti s'agissant de l'indemnité en litige. Elle serait possible en application de l'annexe V à la convention du 28 avril 1978 relative au concours en personnel apporté par la République française au fonctionnement des services publics de la République de Djibouti d'après ce que démontrent plusieurs décisions de vos chambres et sous-sections jugeant seules (CE, 7^{ème} js, 8 décembre 2003, M. P..., 208053, 208670 ; précédemment M. C..., 7^{ème} js, 2 mars 2007, 297021). Relevons au demeurant qu'une nouvelle convention fiscale bilatérale est en cours de négociation.

8. M. H... nous indique que son domicile fiscal était bien demeuré en France au cours de ses années de service à Djibouti. En application du 2. de l'article 4B du CGI, ne sont regardés comme ayant leur domicile fiscal en France, parmi les agents de l'Etat qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger, que ceux qui n'ont pas déjà été imposés sur tous leurs revenus dans le pays étranger. Or, les avis d'imposition montrent qu'il a bien été soumis à l'impôt français sur l'autre partie de ses revenus (autres que l'indemnité de résidence). **Il avait donc son domicile fiscal en France.** En application des dispositions de l'article 81 A-II: « *Lorsque les personnes mentionnées au premier alinéa du I ne remplissent pas les conditions définies aux 1° et 2° du même I, les suppléments de rémunération qui leur sont éventuellement versés au titre de leur séjour dans un autre Etat sont exonérés d'impôt sur le revenu en France s'ils réunissent les conditions suivantes : 1° Etre versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur ; / 2° Etre justifiés par un déplacement nécessitant une résidence d'une durée effective d'au moins vingt-quatre heures dans un autre Etat ;/ 3° Etre déterminés dans leur montant préalablement aux séjours dans un autre Etat et en rapport, d'une part, avec le nombre, la durée et le lieu de ces séjours et, d'autre part, avec la rémunération versée aux salariés compte non tenu des suppléments mentionnés au premier alinéa. Le montant des suppléments de rémunération ne peut pas excéder 40 % de celui de la rémunération précédemment définie* ». En somme l'indemnité serait dans le champ de l'impôt mais exonérée.

9. L'entrée dans le champ de l'impôt sur le revenu, puis l'exonération, correspond à la doctrine de l'administration fiscale et au peu de jurisprudence que nous avons :

- Pour la **doctrine fiscale** (BOFiP, opposable en application de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales), **l'indemnité entre bien dans le champ des traitements et salaires soumis à imposition** : BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-30 n°1, 28-04-2014, point 40.
- Votre **jurisprudence** est **alignée** : dans une décision G... du 11 mai 1987 (CE, 9/8 ssr, 41558), s'agissant d'un agent contractuel, conseiller juridique du commandant des forces françaises en Allemagne, vous prononçant sur les effets de la convention fiscale bilatérale, vous avez regardé l'indemnité de séjour comme imposable en France. La décision Mme Bachmann du 21 novembre 2007 (CE, 10/9 ssr, 279625, T.p 03) inclut l'indemnité de résidence dans les sommes soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires, mais s'agissant d'agents en poste sur le territoire. Cette indemnité

n'est en revanche pas prise en compte, en l'absence de service fait, quand il s'agit de compenser une éviction illégale d'un poste à l'étranger qui y ouvrirait droit¹.

10. Mais il faut déterminer si une exonération suffit s'agissant de la lettre de l'article R. 351-6 qui vise le « total des revenus nets catégoriels retenus pour l'établissement de l'IR » d'après le barème. Si l'indemnité est dans le champ de l'impôt sur le revenu est mais exonérée, entre-t-elle dans ce total ? Les termes de l'article R. 351-6 se retrouvent à l'article R. 532-3 du code de la sécurité sociale pour la prestation d'accueil du jeune enfant, R. 531-10 pour l'allocation pour jeune enfant (complément familial), R. 822-3 pour les aides personnelles au logement, R. 831-6 pour l'allocation de logement social... **Votre décision aura donc un impact à plusieurs titres :**

- elle concernera plusieurs dispositifs rédigés identiquement. Il y a aussi les rédactions proches comme celle de l'article L. 5423-1 du code du travail pour l'allocation de solidarité spécifique.
- les CAF ont des positions qui ne sont pas harmonisés comme le montrent les pièces du dossier.
- si le Gouvernement a lancé le chantier des aides à la source, qui supprimera le décalage temporel entre les ressources prises en compte (les ressources n-2 ici) et la réalité des situations financières des familles, tenant compte du rapport remis par Philippe Josse², ce chantier n'est pas encore abouti à l'exception des aides personnalisées au logement justement depuis le 1^{er} janvier 2021. Il reste donc des années éventuellement en litige comme en l'espèce.

11. Plusieurs arguments plaident pour ne pas la prendre en compte l'indemnité de résidence au niveau des revenus nets catégoriels :

- Un argument de droit fiscal d'abord : depuis 2012, les suppléments de rémunération exonérés d'impôt sur le revenu ne sont plus pris en compte pour le calcul du taux effectif ou pour la détermination du revenu fiscal de référence (RFR, art 1417 du CGI), lequel sert pour toutes les exonérations fiscales (notamment les exonérations de fiscalité locale, taxe d'habitation et taxe foncière) en application du même article 1417 (Voir le BoFip précité au point 170). **Lorsque l'on procède à la liquidation de l'impôt sur le revenu, entre l'étape des « revenus nets catégoriels » pris en compte pour la présente prestation, et la notion de revenu net imposable, pour laquelle là nous sommes sûrs que l'indemnité de résidence à l'étranger est exclue (en raison de son exonération), ne**

¹ La décision Jolivet (CE, 10/9 srr, 15 novembre 2002, 232889, T. p804) concerne un ancien ambassadeur auprès des Iles Fidji, dont le préjudice indemnisé à raison de l'éviction illégale est calculé par différence entre la rémunération qu'il aurait perçue comme Ambassadeur et celles qu'il a eues une fois rapatrié en administration centrale. V aussi CE, 10 juin 2011, Ministre d'Etat, ministre des affaires étrangères et européennes c/ Mme Pisa, n° 342600, T983-1153). Là aussi l'indemnité de résidence est prise en compte.

² Les conditions de ressources dans les politiques sociales : plus de simplicité, plus de cohérence. Etude réalisée à la demande du Premier ministre, Conseil d'Etat, juillet 2021. Le rapport relève qu'il en résultait à la fois un effet d'aubaine pour certains bénéficiaires – par exemple, les jeunes actifs percevant leurs premiers revenus, qui pouvaient maintenir le bénéfice de leurs aides pendant deux ans – et, à l'inverse, des situations dans lesquelles une perte de revenu ne se traduisait pas rapidement par une hausse des aides.

sortent que les charges du II de l'article 156 du code général des impôts (pensions alimentaires versées et CSG déductible, parmi lesquelles ne se trouvent pas l'indemnité de résidence à l'étranger), puis interviennent ensuite des abattements spéciaux (comme pour les contribuables de plus de 65 ans). Dans ces conditions nous ne voyons pas comment l'indemnité de résidence pourrait être prises en compte dans les « revenus nets catégoriels ».

- La cour de cassation ne l'a pas prise en compte, pour le même requérant, M. H..., s'agissant de sa prestation d'accueil du jeune enfant³ rédigée identiquement : Civ 2^{ème}, 17 mars 2022, 20-20.850.
- Les textes ne sont pas clairs, la preuve en étant au dossier les échanges de mails avec des interprétations différentes des CAF. Cette obscurité ne doit pas se retourner contre le demandeur.
- La prise en compte de revenus N-2 est une aberration, comme le montre la présente affaire, et le chantier des aides à la source y remédiera. **Mais dans l'intervalle l'équité doit prévaloir.**

12. Si l'on doit considérer, comme le TA et la cour de cassation (s'agissant de la prestation d'accueil du jeune enfant), que l'indemnité se trouve alors exclue du calcul du plafond pour l'aide au logement, doit-elle l'être totalement ? Le BoFip interprète strictement l'exonération de l'article 81 si bien que **l'indemnité n'est exclue que pour ce qui dépasse le taux de base pour Paris** : « 160 Ainsi, en pratique, les personnels concernés sont imposables sur les éléments de rémunération suivants : / - le traitement indiciaire brut ; / - **l'indemnité de résidence au taux fixé pour Paris**; / - la prime de performance individuelle instaurée par le décret n° 2011-920 du 1er août 2011; / - et, le cas échéant, le supplément familial de traitement métropolitain ».

Mais la CAF ne nous donne aucun élément pour faire la distinction.

13. Reste à déterminer s'il s'agit d'un revenu perçu hors de France. Nous ne le croyons pas. Nous l'avons vu, il s'agit d'un revenu qui est théoriquement dans le champ de l'impôt sur le revenu avant d'être exonéré, pour un contribuable domicilié fiscalement en France et versé par l'Etat français.

Vous pourrez donc rejeter le pourvoi. L'Etat, et non la caisse en application de votre jurisprudence Bouc (5/6 chr, 27 mai 2021, 439526) pourra 3000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

PCMNC :

- Rejet du pourvoi,
- L'Etat versera à la SCP Zribi et Texier, avocat de M. H..., la somme de 3 000 euros au titre des articles L. 761-1 du code de justice administrative et 37 de la loi

³ La juridiction judiciaire est compétente pour les prestations familiales.

du 10 juillet 1991, sous réserve que cette société renonce à percevoir la somme correspondant à la part contributive de l'Etat