



NOTE TECHNIQUE

Monétisation 2008 de jours CET et impôts 2008 sur le revenu.

Depuis le 1^{er} janvier 2002, les praticiens hospitaliers (PH) ont la possibilité d'épargner jusqu'à trente jours annuels de jours relevant soit de la réduction du temps de travail, soit de congés annuels, soit de jours de récupération au titre de la permanence des soins ; à cet effet, ils ont ouvert un compte épargne temps (CET). Selon l'enquête réalisée par le Centre National de Gestion des Praticiens Hospitaliers et des Personnels de Direction de la Fonction hospitalière Publique (CNG) pour la Direction de l'Hospitalisation et de l'Organisation des Soins (DHOS), 42 507 CET ont ainsi été ouverts au 31/12/2007, contenant 1 823 499 jours épargnés soit en moyenne 43 jours par PH. Devant ce constat, le 15 janvier 2008, un protocole d'accord relatif au compte épargne temps des personnels médicaux hospitaliers a été signé entre le Gouvernement et les organisations syndicales représentatives des praticiens hospitaliers. Ainsi, les praticiens ont pu monétiser jusqu'à 50% des jours épargnés sur leur CET au 31/12/2007 à condition qu'ils en fassent la demande avant le 30 juin 2008 inclus, chaque jour de CET ainsi utilisé devant être indemnisé forfaitairement à 300 euros bruts. Par ailleurs, ce protocole annonçait que « *les dispositions réglementaires préciseront les conditions d'assujettissement des sommes versées aux cotisations sociales dans les mêmes conditions que celles applicables aux émoluments hospitaliers, et les modalités éventuelles d'étalement des sommes perçues sur plusieurs exercices fiscaux* ».

Ce protocole a été traduit selon 3 textes réglementaires :

- le décret n°2008-455 du 14 mai 2008 relatif aux modalités d'indemnisation des jours accumulés sur le compte épargne-temps des personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé (*JORF du 16 mai 2008, texte 34/120*)
- l'arrêté du 14 mai 2008 fixant le montant d'indemnisation des jours accumulés sur leur compte épargne-temps par les personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé (*JORF du 16 mai 2008, texte 39/120*)
- la circulaire DHOS/M3 n° 2008-161 du 14 mai 2008 relative à l'application du décret n° 2008-455 du 14 mai 2008 relatif aux modalités d'indemnisation des jours accumulés sur le compte épargne temps des personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé (*BO Santé – Protection sociale – Solidarités n° 2008/6 du 15 juillet 2008, page 129*)

Cette circulaire précise qu'« *il revient aux praticiens qui percevront en 2008 un revenu exceptionnel, du fait de cette indemnisation, de demander à l'administration fiscale un étalement de la perception de l'impôt sur le revenu pour la part qui concerne ce revenu exceptionnel, en application des dispositions de l'article 163-0 A du code général des impôts.* »

Il s'agit donc bien d'un salaire, donc imposable, que les praticiens concernés ont reçu à titre exceptionnel au cours de l'année 2008 pour des jours monétisés épargnés sur les exercices 2002 à 2007 inclus. Sur ces données réglementaires et fiscales, c'est, toujours selon une enquête réalisée par le CNG pour la DHOS, 562 194 jours qui ont été ainsi indemnisés, soit 30,8% des jours épargnés, et 34,5 jours en moyenne par PH.

Vis-à-vis de l'administration fiscale, ce revenu supplémentaire va poser deux types de problèmes :

- déjà pour les revenus 2008, un risque majeur d'augmentation de tranche d'imposition, si l'impôt est calculé *ex abrupto* sur l'ensemble « revenus ordinaires » et « revenus exceptionnels » ;
- puis pour les revenus 2009 une majoration des tiers provisionnels ou des mensualités si ces derniers restent calculés sur ce même ensemble, et non seulement sur les « revenus ordinaires ».

Pour les revenus 2008

L'article 163-0-A du Code général des impôts stipule :

Article 163-0 A du Code général des impôts

Lorsqu'au cours d'une année un contribuable a réalisé un revenu qui par sa nature n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement et que le montant de ce revenu exceptionnel dépasse la moyenne des revenus nets d'après lesquels ce contribuable a été soumis à l'impôt sur le revenu au titre des trois dernières années, l'intéressé peut demander que l'impôt correspondant soit calculé en ajoutant le quart du revenu exceptionnel net à son revenu net global imposable et en multipliant par quatre la cotisation supplémentaire ainsi obtenue.

La même faculté est accordée au contribuable qui, par suite de circonstances indépendantes de sa volonté, a eu, au cours d'une même année, la disposition de revenus correspondant, par la date normale de leur échéance, à une période de plusieurs années, même si leur montant n'excède pas la moyenne des revenus nets imposables des trois dernières années.

Les dispositions prévues au premier alinéa sont également applicables aux primes de départ volontaire ainsi qu'aux sommes reçues par les bailleurs de biens ruraux au titre d'avances sur les fermages pour les baux conclus à l'occasion de l'installation d'un jeune agriculteur bénéficiant de la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs ou d'un prêt à moyen terme spécial, et aux primes ou indemnités versées à titre exceptionnel aux salariés lors d'un changement de lieu de travail impliquant un transfert du domicile ou de la résidence, même si leur montant n'excède pas la moyenne des revenus nets imposables des trois dernières années.

Toutefois, par dérogation aux dispositions du premier alinéa, le nombre quatre est réduit de telle manière que le nombre utilisé pour diviser le revenu et pour multiplier la cotisation supplémentaire n'excède pas dans la limite de quatre le nombre d'années civiles écoulées depuis, soit la date d'échéance normale du revenu considéré, soit la date à laquelle le contribuable a acquis les biens ou exploitations ou a entrepris l'exercice de l'activité professionnelle générateurs dudit revenu. Toute année civile commencée est comptée pour une année entière.

Les dispositions ci-dessus ne s'appliquent qu'aux seuls revenus exceptionnels ou différés imposés d'après le barème progressif prévu à l'article 197 (1).

Selon le 1^{er} alinéa de cet article, pour pouvoir bénéficier de ces dispositions, le montant du revenu exceptionnel doit être supérieur à la moyenne des revenus des trois années précédentes. Avec un maximum de 30 jours annuels pouvant être épargnés sur un CET, soit donc un total maximal de 180 jours pour les six années d'existence du CET (de 2002 à 2007), c'est au maximum 90 jours qui pouvaient être monétisés, représentant donc un maximum de revenu exceptionnel de 27 000 euros bruts. Aucun PH temps plein ne se trouve dans cette situation de « revenus ordinaires » inférieurs à cette somme ; seuls quelques temps partiels pourraient arguer de cette disposition. Mais, de plus, le « document pour remplir la déclaration des revenus 2008 », (*document CERFA n°50149#13, 2041GH*), publié sur le site du ministère des finances, stipule que « les sommes issues de la monétisation des droits inscrits sur un CET ne constituent pas des revenus exceptionnels ». Selon le même document, il s'agirait plutôt de revenus différés définis comme « des revenus qui se rapportent à des années antérieures, que vous avez perçus ou qui ont été mis à votre disposition en 2008, en raison de circonstances indépendantes de votre volonté » ; ces circonstances sont bien indépendantes de toute volonté de la part des PH, puisque réglementairement rien n'existait auparavant pour obtenir ces revenus supplémentaires et que de plus ces nouvelles dispositions réglementaires sont ponctuelles et limitées dans le temps. Ces revenus différés permettent, eux, de bénéficier, indépendamment du niveau des « revenus ordinaires », des dispositions du 2^e alinéa de l'article 163-0-A du Code général des impôts: le système du quotient.

La règle du quotient permet d'atténuer les effets de la progressivité de l'impôt qui pourraient être jugés excessifs. Dans certains cas (par exemple, quand le revenu exceptionnel est taxé dans une seule tranche du barème), cette règle n'apporte aucun avantage supplémentaire. Par contre, un changement de tranche reste toujours possible puisque le quart du revenu différé est rajouté à vos « revenus ordinaires », mais, en tout état de cause, la règle du quotient n'est jamais défavorable. L'impôt correspondant aux revenus exceptionnels ou différés est calculé en ajoutant le quart du montant net de votre revenu exceptionnel ou différé à votre revenu net imposable « ordinaire » et en multipliant par quatre la cotisation supplémentaire résultant de la différence entre l'impôt correspondant aux seuls « revenus ordinaires » et celui afférent à ces revenus majorés du quart des revenus exceptionnels ou différés. Les revenus exceptionnels ou différés ne doivent surtout pas être inclus dans les autres revenus déclarés.

EXEMPLE fourni dans le document CERFA suscité

Vous êtes marié sans enfant.

Vous avez bénéficié en 2008 d'un revenu net global imposable ordinaire de 45 000 € et d'un revenu différé de 16 000 €

- ➔ revenu net global ordinaire imposable : 45 000 €;
- ➔ droits simples correspondants : 3 672 €;
- ➔ revenu net global ordinaire imposable + quotient (1/4 de 16 000 €) : 45 000 € + 4 000 € = 49 000 €;
- ➔ droits simples correspondants : 4 232 €;
- ➔ droits simples correspondant au revenu relevant du quotient : (4 232 € - 3 672 €) x 4 = 2 240 €;
- ➔ impôt dû au titre de 2008 : 3 672 € + 2 240 € = 5 912 €

Sans le quotient, l'impôt se serait élevé à 7 376 €

Pour pouvoir bénéficier du système du quotient, il faut :

- inscrire le total du revenu différé dans le cadre prévu à cet effet page 3 de la déclaration n° 2042 (ligne 0XX) ou sur papier libre joint à la déclaration n°2042 S ; les revenus à imposer selon le système du quotient ne doivent pas être inclus dans les autres revenus déclarés, c'est-à-dire que les « revenus ordinaires » doivent être déclarés comme tels. Le revenu différé n'est pas le simple résultat de la multiplication du

nombre de jours monétisés par le forfait de 300 €; c'est ce résultat duquel ont été déduites les cotisations sociales (IRCANTEC compris). L'administration de l'établissement d'affectation doit être capable de vous calculer exactement ce chiffre ; certaines l'ont fait systématiquement.

REVENUS EXCEPTIONNELS OU DIFFÉRÉS à imposer suivant le système du quotient	
Montant total des revenus à imposer n'incluez pas ces revenus dans les autres rubriques de la déclaration	0XX
Nature, détail et année d'échéance normale de ces revenus. Pour les bénéficiaires agricoles indiquez le nom du titulaire et s'il est adhérent d'un CGA.	

- détailler **sur une note jointe** à la déclaration, le montant et la nature des revenus différés à imposer au quotient. Il faut préciser, pour chaque montant, l'année de son échéance normale (exemple : « j'ai perçu, en 2008, un arriéré de salaires de 4 600 € au titre de l'année 2006 et de 3000 € au titre de l'année 2007 »). Dans le cadre des jours monétisés CET, il peut sembler difficile de préciser l'échéance normale, car rien dans ce protocole et les textes d'application ne permet de rapporter les jours CET monétisés à une année précise. Cependant, on peut se référer à la réglementation du CET :
 - o à savoir déjà que les jours épargnés sont datés : sur un CET sont trouvés X jours 2002, Y jours 2003, Z jours 2004, ... Selon l'article R.6152-703 du Code de la santé publique (CSP) cette répartition est connue puisque délivrée annuellement par le directeur de l'établissement d'affectation.
 - o pour leur utilisation les droits acquis au titre du compte épargne-temps au cours d'une année sont soldés avant l'expiration d'un délai de dix ans à compter de leur année d'acquisition (article R.6152-705 du CSP). C'est-à-dire que l'on utilise théoriquement d'abord les jours les plus anciens stockés. En faisant un parallèle avec ces dispositions, on peut arguer que les jours monétisés sont déjà ceux de 2002, puis de 2003, puis 2004, jusqu'à plus concurrence. On peut également imaginer une répartition égale sur les 6 ans.
- l'article 163-0 A précise que c'est bien à la demande de l'intéressé que le système du quotient peut être appliqué sur ce revenu différé. Il faut donc accompagner tout ceci d'une lettre, adressée au responsable du centre des impôts de l'intéressé (mentionné sur l'avis d'imposition) reprenant les arguments suscités et demandant à bénéficier de cette disposition. En l'absence d'une circulaire émanant du ministère des finances et reprenant les dispositions de la circulaire DHOS/M3 n° 2008-161 du 14 mai 2008, il s'agit bien d'une demande et non d'une exigence ! Donc prudence dans la rédaction, le responsable du centre des impôts ayant tout son libre arbitre pour accepter ou refuser.
- à cette note et cette lettre d'accompagnement, il doit être joint non seulement toutes les pièces justificatives de ce revenu exceptionnel et théoriquement fournies par l'établissement d'affectation lors de l'établissement et le versement de ce revenu (dont la feuille de paie où il apparaît), et les pièces explicatives (le décret n° 2008-455, l'arrêté du 14 mai et la circulaire du 14 mai avec le passage considéré surligné). Trouvez ci-dessous un exemple d'attestation de monétisation ; si votre établissement ne l'a pas fourni avec le calcul net, il faut le demander.



D.

ATTESTATION MONETISATION CET

Je soussigné, Directeur des Ressources Médicales au CHU
atteste que le Docteur a capitalisé au titre du CET, le nombre de jours
suivants :

2002	2003	2004	2005	2006	2007	Solde du CET compte-tenu des droits éventuellement utilisés pendant la période	CET au 31 décembre 2007
5,00	22,00	21,00	20,00	20,00	24,00	112,00	56,00

En application du décret N°2008-455 du 14 mai 2008 relatif aux modalités d'indemnisation des jours accumulés sur le Compte Epargne Temps des personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques d'établissements de santé, ce praticien a exercé son droit à monétisation à hauteur de 56,00 jours qui lui ont été versés sur le salaire du mois d'août 2008.

L'attestation délivrée pour faire valoir ce que de droit.

Le Directeur des Ressources Médicales

- si la déclaration d'impôts est déjà effectuée, vous disposez d'un délai de réclamation partant de l'avis d'imposition jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit la date de recouvrement.

Pour les revenus 2009 :

Les deux premiers tiers provisionnels ou les mensualités 2009 seront calculés sur le montant d'imposition des revenus 2008. Après réception de l'avis d'imposition, un délai de deux mois, soit jusqu'au 15 décembre 2009, existe pour demander par lettre adressée au responsable du centre des impôts noté sur l'avis d'imposition que vos tiers ou mensualités soient calculés seulement sur vos « revenus ordinaires » nets imposables 2008 avec les mêmes arguments cités en début de ce document et fournitures des mêmes pièces explicatives. C'est une opération différente et séparée de la demande de pouvoir bénéficier du système de quotient.

En résumé :

Pour les revenus 2008 :

- adresser une lettre au responsable de votre centre habituel des impôts demandant à bénéficier de l'application de la règle du quotient pour la somme, nette de cotisations sociales, correspondant à votre monétisation des jours CET.
- joindre la répartition des échéances vraisemblables en s'appuyant sur les articles R.6152-703 et R.6152-705 du Code de santé publique
- joindre les pièces justificatives : attestation de votre employeur, feuille de paie ...
- joindre les pièces explicatives : décret n°2008-455, arrêté du 14 mai 2008 et circulaire du 14 mai 2008.
- inscrire sur la ligne habituelle votre revenu 2008 déduit du revenu net différé de votre monétisation de jours CET
- inscrire sur la ligne 0XX, page 3 de la déclaration, votre revenu différé net.

Pour les revenus 2009 :

- adresser avant le 15 décembre 2009 une lettre au responsable de votre centre habituel d'impôts demandant à ce que soit calculé vos tiers provisionnels ou vos mensualités selon l'imposition de votre seul « revenu ordinaire ».
- joindre aussi ici les pièces justificatives et explicatives suscitées.

Ne pas hésiter à **contacter directement le responsable de votre centre habituel des impôts** et lui demander un rendez-vous auquel vous irez avec toutes les pièces justificatives et explicatives.

Docteur Jean GARRIC et Docteur Pascal MENESTRET

Bibliographie :

- Protocole d'accord relatif au compte épargne temps des personnels médicaux hospitaliers du 15 janvier 2008
- Décret n°2008-455 du 14 mai 2008 relatif aux modalités d'indemnisation des jours accumulés sur le compte épargne-temps des personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé (*JORF du 16 mai 2008, texte 34/120*)
- Arrêté du 14 mai 2008 fixant le montant d'indemnisation des jours accumulés sur leur compte épargne-temps par les personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé (*JORF du 16 mai 2008, texte 39/120*)
- Circulaire DHOS/M3 n° 2008-161 du 14 mai 2008 relative à l'application du décret n° 2008-455 du 14 mai 2008 relatif aux modalités d'indemnisation des jours accumulés sur le compte épargne temps des personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé (*BO Santé – Protection sociale – Solidarités n° 2008/6 du 15 juillet 2008, page 129*)

[Tous les textes ci-dessus sont disponibles sur le site du SNPHAR.](#)

- document pour remplir la déclaration des revenus 2008, *CERFA n°50149#13, 2041GH*, publié sur le site du ministère des finances

[Ce texte est disponible sur le site du ministère des finances.](#)

- Code de la santé publique, et notamment les articles R.6152-703 et R.6152-705
- Code général des impôts, et notamment l'article 163-0 A

[Les codes sont disponibles sur le site de Légifrance.](#)