

NOTE DE SERVICE

N° 02-027-M93 du 4 mars 2002

NOR : BUD R 02 00027 N

Texte publié au **Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique**

NOTIFICATION D'UNE LETTRE DÉPERSONNALISÉE

ANALYSE

Modalités de rémunérations des conférenciers étrangers

Date d'application : 30/01/2002

MOTS-CLÉS

ÉTABLISSEMENT PUBLIC À CARACTÈRE SCIENTIFIQUE ET CULTUREL ;
RÉMUNÉRATION ; CONFÉRENCIER ; ÉTRANGER ; RECRUTEMENT

DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

EP													

DIFFUSION

CS 2

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

5^{ème} Sous-direction - Bureau 5B

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE N° 1 : Liste des conventions contenant une disposition particulière concernant les revenus des enseignants	10
ANNEXE N° 2 : Liste des conventions ne prévoyant aucune disposition particulière concernant les revenus des enseignants	13

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Paris, le 30 janvier 2002

5^{ÈME} SOUS-DIRECTION
BUREAU 5B
139, RUE DE BERCY
TÉLÉDOC : 586

75572 PARIS CEDEX 12

LE DIRECTEUR GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

À

N ° 4980

MADAME LA PRÉSIDENTE DE L'ASSOCIATION DES AGENTS
COMPTABLES D'UNIVERSITÉ

OBJET: Modalités de rémunération des conférenciers étrangers.

L'association des agents comptables d'université a saisi la direction générale de la Comptabilité publique afin de clarifier les modalités de paiement des rémunérations versées aux conférenciers étrangers.

Après avoir pris contact avec les différents départements ministériels concernés par cette question, les précisions suivantes peuvent être apportées sur ce sujet.

I - S'agissant des modalités de recrutement, la possibilité de faire appel à des personnes de nationalité étrangère pour assurer des heures d'enseignement résulte du code de l'éducation.

C'est ainsi que l'article L952-1 du code de l'éducation précise que « *le personnel enseignant comprend des enseignants-chercheurs appartenant à l'enseignement supérieur, d'autres enseignants ayant également la qualité de fonctionnaires, des enseignants associés ou invités et des chargés d'enseignement.* »

Le 5^{ème} alinéa de l'article L952-6 précise quant à lui « De même [par dérogation au statut général des fonctionnaires de l'État] des personnalités n'ayant pas la nationalité française peuvent, dans des conditions fixées par un décret en Conseil d'État, être nommés dans un corps d'enseignants. »

Il existe plusieurs textes pour recruter pour des durées variables des personnalités scientifiques ou universitaires étrangères.

Si ces personnalités ont une activité principale d'enseignement ou de recherche dans un établissement étranger d'enseignement ou de recherche, ces personnes peuvent être recrutées pour assurer des enseignements en France :

- suivant les modalités définies par le décret n°85-733 du 17 juillet 1985 modifié

- * comme enseignants-invités pour une durée de 1 à 6 mois, renouvelable sous certaines conditions pendant trois années consécutives ;
- * comme maîtres de conférences ou professeurs associés à temps plein si la durée de recrutement dépasse 6 mois sans pouvoir dépasser 2 ou 3 ans au total ; ces personnes sont tenues dans ce cas de cesser leur activité à l'étranger pendant la durée du recrutement ;
- suivant les dispositions fixées par le décret n°88-654 du 7 mai 1988 modifié comme attachés temporaires d'enseignement et de recherche (ATER), la durée de ces contrats est au minimum de trois ans renouvelable une fois pour un an.

Dans le cas inverse, ces personnalités étrangères peuvent être recrutées

- comme chargées d'enseignement vacataires suivant les conditions prévues par le décret n°87-889 du 29 octobre 1987 modifié ;
- ou, enfin, si l'intervention est ponctuelle, sur la base du décret n°56-585 du 12 juin 1956 fixant le régime général de rétribution d'enseignement. Ce décret est en effet applicable dans les universités pour rémunérer des conférences ponctuelles puisque l'arrêté du 10 décembre 1952 modifié qui classe les différents établissements relevant du ministère de l'éducation nationale dans les différents groupes de rémunération, a introduit une rubrique « universités ».

Quelle que soit la base juridique servant de base au paiement des heures de cours assurées par ces personnes, ces personnes interviennent en France dans le cadre d'un service organisé et ne supportent aucune forme de risque économique (ceci sans considérer la nature de leur activité principale ou l'indépendance technique dont ils disposent dans l'exercice de leur fonction d'enseignement), deux critères retenus par la jurisprudence pour reconnaître la qualité ou non de salarié à des intervenants occasionnels.

Par ailleurs, je vous rappelle que le Tribunal des conflits, dans son arrêt BERKANI rendu le 25 mars 1996 a posé le principe suivant lequel « les personnels non statutaires travaillant pour le compte d'un service public à caractère administratif sont des agents contractuels de droit public quel que soit leur emploi ».

En conséquence de quoi, les personnalités de nationalité étrangère qui assurent des cours d'enseignement, même de façon ponctuelle, doivent être considérées comme des agents contractuels de l'établissement ou de l'Etat, affectés à l'établissement, pour l'exercice de ces fonctions.

C'est pourquoi, et quels que soient leur montant, les sommes versées ne peuvent avoir comme qualification que celle de « rémunérations » ou de « vacations » et non d'honoraires, dont les tarifs horaires sont fixés par les différents textes visés plus haut.

II - S'agissant des cotisations et contributions sociales (c'est à dire y compris CSG et CRDS), le décret n°86-83 du 17 janvier 1986 modifié relatif aux agents non-titulaires de l'État et des établissements publics nationaux, qui s'applique donc aux personnalités étrangères exerçant une activité d'enseignement, précise que les agents non-titulaires sont soumis au régime général de sécurité sociale.

De plus, le droit français de la sécurité sociale est régi par le principe de territorialité.

Par ailleurs, l'article L311-2 du code de la sécurité sociale prévoit « *sont affiliées obligatoirement aux assurances sociales du régime général, quel que soit leur âge et même si elles sont titulaires d'une pension, toutes les personnes quelle que soit leur nationalité, de l'un ou l'autre sexe, salariées ou travaillant à quelque titre ou en quelque lieu que ce soit, pour un ou plusieurs employeurs et quels que soient le montant et la nature de leur rémunération, la forme ou la validité de leur contrat.* »

C'est à dire que la législation sociale applicable à un salarié est déterminée par son lieu d'emploi et non par son pays de résidence ou d'origine.

C'est pourquoi, les personnalités étrangères assurant au sein des établissements universitaires des heures d'enseignement ou des conférences occasionnelles sont normalement soumises au régime général français de sécurité sociale.

Toutefois, il existe des exceptions à cette règle, dont le régime dépend du pays d'origine du conférencier étranger.

- S'il est ressortissant d'un État membre de l'Union Européenne, il doit alors être fait application du règlement communautaire n°1408/71.

Dans ce cas, et dans la mesure où cette personnalité est détachée (entendu au sens de la législation sociale - article L761-1 du code de la sécurité sociale- et non au sens du statut de la fonction publique) par son employeur principal, il importe que ce dernier certifie au moyen de l'imprimé E101 délivré par l'organisme de sécurité sociale d'envoi que cette personnalité est maintenue au régime de sécurité sociale de l'État d'emploi habituel. Dans ce cas, le salarié n'a donc pas à relever de la législation sociale française.

Dans le cas où l'établissement est en possession du document E101, il n'y a pas lieu de décompter de cotisations ni salariales, ni patronales sur la rémunération versée au titre des conférences réalisées au sein de l'établissement.

Cette réglementation vaut également pour les ressortissants des pays de l'Espace Économique Européen : Islande, Norvège, Liechtenstein.

- Pour les étrangers hors Union Européenne, il convient de prendre en compte l'existence ou non d'une convention bilatérale entre la France et le pays d'origine.

* S'il existe une convention bilatérale, le principe du détachement y est toujours inscrit. Ainsi, si l'employeur principal apporte la justification au moyen d'un document, similaire au E101 cité plus haut mais dont le contenu est fixé par la convention bilatérale, que le conférencier reste soumis à la législation étrangère durant le temps d'activité française, alors le conférencier n'est pas assujéti à la réglementation sociale française. Il n'y a donc pas lieu de décompter de cotisations ou contribution sociales au titre des rémunérations qui lui sont versées en France.

*Si le conférencier est originaire d'un pays pour lequel il n'existe pas de convention bilatérale, la règle est normalement l'assujettissement en vertu du principe de territorialité.

En conséquence, il appartient à chaque établissement d'inviter l'ensemble des ressortissants étrangers qu'il rémunère à produire les justificatifs susvisés.

III - S'agissant du régime fiscal des rémunérations versées aux conférenciers étrangers, l'article 182A du Code général des impôts (CGI) dispose « *les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, de source française, servis à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France donnent lieu à l'application d'une retenue à la source.* »

En vertu de cet article, toute rémunération payée en contrepartie d'heures d'enseignement assurées par des conférenciers de nationalité étrangère devrait faire l'objet d'une retenue à la source par l'établissement universitaire.

Toutefois, en la matière, il convient de s'assurer préalablement qu'il n'existe pas de convention fiscale en matière d'impôt sur le revenu entre la France et le pays d'origine du conférencier.

A - L'absence de convention fiscale induit ipso facto l'application de l'article 182 A du CGI sur les rémunérations versées par l'établissement au titre des heures d'enseignement assurées par une personnalité de nationalité étrangère, non domiciliée fiscalement en France.

B - Quand il existe une convention fiscale, ce sont les dispositions prévues par la convention bilatérale qui indiquent si la France conserve le droit d'appliquer sa législation interne sur les rémunérations d'enseignement versées à un conférencier de nationalité étrangère.

A cet égard, la direction générale des impôts précise qu'il existe schématiquement deux types de conventions fiscales conclues par la France : les conventions fiscales qui contiennent des dispositions spécifiques concernant les rémunérations d'enseignement et les conventions fiscales qui ne prévoient pas cette situation précise.

B.1. - En ce qui concerne les conventions qui règlent expressément le cas des enseignants, il est souvent prévu que, lorsqu'un enseignant qui est un résident d'un État se rend dans l'autre État contractant pour y enseigner dans un établissement d'enseignement pendant une période n'excédant généralement pas deux ans, les rémunérations qu'il reçoit à ce titre ne sont imposables que dans l'État d'origine du conférencier. Il n'y a donc pas application dans ce cas de l'article 182A du CGI précité.

Toutefois, les dispositions particulières des conventions peuvent amener à remettre en cause ce principe de non-assujettissement en France. Deux situations peuvent ainsi se présenter.

B.1.1.° - la convention prévoit l'exonération dans l'État d'activité, c'est à dire au cas d'espèce la France, lorsque le séjour n'excède pas une certaine durée.

S'il s'avère in fine que la présence de l'enseignant est supérieure au délai imparti par la convention pour que les revenus soient exonérés en France, l'avantage accordé sur le fondement de la convention est remis en cause. Les rémunérations perçues par l'enseignant en cette qualité sont alors imposables selon le régime français à compter du premier jour de sa présence sur son territoire.

La régularisation de la situation fiscale des personnes concernées est alors effectuée par les services fiscaux français territorialement compétents.

Dans ce cas, les universités sont donc normalement dispensés de prélever la retenue à la source prévue par l'article 182A du code précité jusqu'à l'expiration de la période prévue par la convention si, et seulement si, le séjour effectif initialement prévu ne dépasse pas cette durée. A l'inverse et en cas de séjour supérieur la retenue à la source doit être pratiquée.

A contrario, l'établissement d'enseignement est tenu de prélever la retenue à la source dès le premier jour de présence en France lorsqu'il est informé que le séjour en France sera supérieur à la durée prévue par la convention en cause et permettant le non-assujettissement en France des rémunérations perçues.

B.1.2. - La convention prévoit d'exonérer durant une période déterminée les revenus d'un enseignant quelle que soit la durée réelle du séjour dans l'État d'activité même si celui-ci dépasse la durée de l'exonération.

Dans ce second cas, l'exonération accordée par la France en application des dispositions conventionnelles pendant une période limitée est définitivement acquise au contribuable concerné. Seules les rémunérations perçues au titre de son activité au-delà de cette période sont imposables en France.

Les universités sont alors dispensées de prélever la retenue à la source jusqu'à l'expiration de la période prévue par la convention. Au-delà, il doit être fait application de l'article 182 A du CGI.

B.2. En ce qui concerne les conventions fiscales qui ne contiennent pas de clause spécifique concernant les revenus perçus par les enseignants, les revenus versés par les établissements universitaires à des enseignants, qui ne sont pas considérés comme résidents de France au sens de la convention fiscale adéquate, sont imposables selon les règles de la convention fiscale relatives aux traitements et salaires publics et doivent alors généralement être soumis à la retenue à la source prévue par l'article 182A du CGI.

B.3. S'agissant plus particulièrement des conventions fiscales qui ne contiennent pas de dispositions particulières concernant les rémunérations publiques, ces revenus sont imposables selon les règles de la convention fiscale relatives aux rémunérations privées.

Il convient alors de se référer aux dispositions correspondantes de la convention applicable. Si celles-ci réservent à la France le droit d'imposer les rémunérations en cause et dans la mesure où l'enseignant doit être regardé comme non-résident de France, les établissements doivent prélever la retenue à la source prévue par l'article 182 A du CGI à raison des sommes en contrepartie des heures d'enseignement assurées.

Enfin, dans tous les cas où le prélèvement prévu par l'article 182A n'est pas dû en France conformément à la convention fiscale correspondante conclue par la France, les établissements d'enseignement doivent pour faire application de ladite convention s'assurer de la résidence fiscale dans l'autre État des intéressés au moyen d'une attestation délivrée par les autorités compétentes de cet autre État.

L'attestation devra certifier que la personne concernée est ou était résidente de l'autre État avant de se rendre en France pour y exercer sa mission d'enseignement. Cela étant, compte tenu des règles d'imposition en matière d'impôt sur le revenu, cette attestation de résidence pourra être délivrée par les services fiscaux locaux sur la base de la situation de la personne intéressée au cours de l'année précédant celle au titre de laquelle elle s'est installée en France.

Il est à noter à cet égard qu'une attestation rédigée sur papier libre par toute autre personne n'est pas valide.

Vous voudrez bien trouver ci-joint deux listes actualisées des différentes conventions fiscales signées par la France :

- la première concerne les conventions contenant une disposition particulière sur les revenus des enseignants ;
- la seconde concerne les conventions ne prévoyant aucune disposition particulière sur les revenus des enseignants.

LE DIRECTEUR GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour le Directeur Général de la Comptabilité Publique

ERIC NOUVEL

CHEF DU BUREAU 5B

ANNEXE N° 1 : Liste des conventions contenant une disposition particulière concernant les revenus des enseignants

ETAT	DATE DE LA CONVENTION	ARTICLE	Observations
Allemagne ⁽¹⁾⁽⁷⁾	21 juillet 1959	16	
Arabie Saoudite ⁽²⁾	18 février 1982	13	
Argentine ⁽²⁾	4 avril 1979	21	
Australie ⁽¹⁾	13 avril 1976	19	
Autriche ⁽⁴⁾⁽⁷⁾	15 mars 1947	5	Accord culturel
Bahreïn ⁽²⁾	10 mai 1993	13 § 3	
Bangladesh ⁽²⁾	9 mars 1987	21	
Belgique ⁽¹⁾⁽⁷⁾	10 mars 1964	13	
Bolivie ⁽⁶⁾	15 décembre 1994	20	
Brésil ⁽²⁾	10 septembre 1971	20	
Chine ⁽²⁾⁽³⁾	30 mai 1984	19	
Chypre ⁽²⁾	18 décembre 1981	22	
Corée ⁽²⁾	19 juin 1979	21	
Danemark ⁽¹⁾⁽⁷⁾	8 février 1957	16	
Égypte ⁽²⁾	19 juin 1980	21	
Émirats Arabes Unis ⁽²⁾	19 juillet 1989	13 § 3	
Équateur ⁽²⁾	16 mars 1989	21	
Espagne ⁽²⁾	10 octobre 1995	20	
États-Unis ⁽²⁾	31 août 1994	20	
Finlande ⁽²⁾	11 septembre 1970	20	
Ghana ⁽²⁾	5 avril 1998	22	
Grèce ⁽¹⁾⁽⁷⁾	21 août 1963	19	
Hongrie ⁽²⁾	28 avril 1980	21	
Inde ⁽²⁾	29 septembre 1992	22	
Indonésie ⁽²⁾	14 septembre 1979	21	
Iran	7 novembre 1973	21	

ANNEXE N° 1 (suite)

ETAT	DATE DE LA CONVENTION	ARTICLE	Observations
Irlande ⁽¹⁾	21 mars 1968	19	
Israël ⁽²⁾	31 juillet 1995	20	
Italie ⁽²⁾	5 octobre 1989	20	
Jamä que ⁽²⁾	9 août 1995	20	
Japon ⁽¹⁾	3 mars 1995	21	
Jordanie ⁽²⁾	28 mai 1984	21	
Kowä t ⁽²⁾	7 février 1982	16	
Luxembourg ^{(1) (7)}	1er avril 1958	16	
Malaisie ⁽²⁾	24 avril 1975	21	
Malte ⁽²⁾	25 juillet 1977	21	
Maroc ^{(5) (7)}	29 mai 1970	18 bis	
Maurice ⁽²⁾	11 décembre 1980	21	
Mexique ⁽²⁾	7 novembre 1991	15 § 3	
Nigéria ⁽²⁾	27 février 1990	21	
Norvège ⁽²⁾	19 décembre 1980	21	
Nouvelle Zélande ⁽²⁾	30 novembre 1979	21	
Oman ⁽²⁾	1 juin 1989	13 § 3	
Pakistan ⁽²⁾	15 juin 1994	21	
Pays-Bas ⁽²⁾	16 mars 1973	20	
Philippines ⁽²⁾	9 janvier 1976	21	
Pologne ⁽²⁾	20 juin 1975	20	
Portugal ^{(1) (7)}	14 janvier 1971	21	
Qatar ⁽²⁾	4 décembre 1990	13 § 3	
République tchèque ^{(1) (7)}	1er juin 1973	21	
Roumanie ⁽¹⁾	27 septembre 1974	21	
Royaume-Uni ⁽²⁾	22 mai 1968	20	
Singapour ⁽¹⁾	9 septembre 1974	21	

ANNEXE N° 1 (suite et fin)

ETAT	DATE DE LA CONVENTION	ARTICLE	Observations
Slovaquie ^{(1) (7)}	1er juin 1973	21	
Sri Lanka ⁽¹⁾	17 septembre 1981	19	
Thä lande ⁽¹⁾	27 décembre 1974	21	
Trinité et Tobago ⁽²⁾	5 août 1987	22	
Turquie ⁽²⁾	18 février 1987	21	
Ex-URSS** ^{(2) (3)}	4 octobre 1985	9 § 2 b	
Venezuela ⁽¹⁾	7 mai 1992	20	
Ex Yougoslavie ⁽²⁾	28 mars 1974	20	

** Cette convention a cessé de s'appliquer dans les relations franco-russes à compter de la prise d'effet de la nouvelle convention fiscale entre la France et la Russie du 26 septembre 1996 (entrée en vigueur le 9 février 1999). Cela étant, elle demeure applicable avec le autres Etats membres de la CEI qui n'ont pas conclu de convention fiscale avec la France ou elle n'est pas encore entrée en vigueur.

(1) Conventions fiscales qui exonèrent dans l'Etat d'exercice de l'activité lorsque le séjour a une durée limitée à 2 ans.

(2) Conventions fiscales qui exonèrent dans l'Etat d'exercice d'activité durant les deux premières années de séjour de l'enseignant en France.

(3) Période d'exonération portée à 3 ans.

(4) Exonération dans l'Etat de source sans limitation de durée.

(5) Imposition en France sauf s'il s'agit d'enseignants exerçant leur activité dans l'établissement français d'un établissement d'enseignement marocain à but non lucratif financé en tout ou partie sur fonds publics marocains qui ne sont pas des résidents de France ne possédant que la seule nationalité française.

(6) Convention fiscale qui exonère dans l'Etat d'exercice de l'activité lorsque le séjour a une durée limitée à deux ans et que les rémunérations ne proviennent pas de cet Etat.

(7) Les dispositions ne s'appliquent pas aux chercheurs, cf. annexe 3.

ANNEXE N° 2 : Liste des conventions ne prévoyant aucune disposition particulière concernant les revenus des enseignants

ETAT	DATE DE LA CONVENTION	ARTICLE	OBSERVATIONS
Afrique du Sud ⁽²⁾	8 novembre 1993	19	
Algérie ⁽¹⁾	17 mai 1982	16	
Arménie ⁽²⁾	9 décembre 1997	19	Entrée en vigueur le 1er mai 2001
Bénin ⁽¹⁾	27 avril 1975	22	
Bulgarie ⁽²⁾	14 mars 1987	17	
Burkina Faso ⁽¹⁾	11 août 1965	22	
Cameroun ⁽²⁾	21 octobre 1976	17	3
Canada ⁽²⁾	2 mai 1975	19	Avenant du 30 novembre 1995 entré en vigueur le 1er septembre 1998
Québec ⁽³⁾	1er septembre 1987	19	
République Centrafricaine ⁽¹⁾	13 décembre 1969	22	
Congo ⁽²⁾	27 novembre 1987	19	
Côte-d'Ivoire ⁽²⁾	6 avril 1966	17	3
Estonie ⁽²⁾	28 octobre 1997	19	Entrée en vigueur le 1er mai 2001
Gabon ⁽¹⁾	21 avril 1966	22	
Islande ⁽²⁾	29 août 1990	19	
Kazakhstan ⁽²⁾	3 février 1998	19	Entrée en vigueur le 1er juillet 2000
Lettonie ⁽²⁾	14 avril 1997	19	Entrée en vigueur le 1er mai 2001
Liban ⁽¹⁾	24 juillet 1962	19	
Lituanie ⁽²⁾	7 juillet 1997	19	Entrée en vigueur le 1er mai 2001
Madagascar ⁽²⁾	22 juillet 1983	19	
Malawi ⁽¹⁾	14 décembre 1950	14	
Mali ⁽¹⁾	22 septembre 1972	22	
Mauritanie ⁽¹⁾	15 novembre 1967	22	
Mayotte ⁽¹⁾	27 mars 1970	21	
Mongolie ⁽²⁾	18 avril 1996	19	
Namibie ⁽²⁾	29 mai 1996	19	

ANNEXE N° 2 (suite et fin)

ETAT	DATE DE LA CONVENTION	ARTICLE	Observations
Niger ⁽¹⁾	1er juin 1965	22	
Nouvelle Calédonie ⁽²⁾	31 mars et 5 mai 1983	14 § 4	
Russie ⁽²⁾	26 septembre 1996	19	
Saint-Pierre-et-Miquelon ⁽²⁾	30 mai 1988	14 § 4	
Sénégal ⁽¹⁾	29 mars 1974	17	
Suède ⁽²⁾	27 novembre 1990	19	
Suisse ⁽²⁾	9 septembre 1966	21	
Togo ⁽¹⁾	24 novembre 1971	22	
Tunisie ⁽¹⁾	28 mai 1973	22 et 26	
Ukraine ⁽²⁾	31 janvier 1997	19	
Vietnam ⁽²⁾	10 février 1993	18	
Zambie ⁽¹⁾	14 décembre 1950	14	
Zimbabwe ⁽²⁾	15 décembre 1993	19	

(1) Application de l'article traitements et salaires privés.

(2) Application de l'article traitements et salaires publics.

(3) Application de l'article traitements et salaires privés dès lors que les services ne sont pas rendus à l'Etat ou à une de ses collectivités ou territoires français.