

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-DG-20-20-60-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

INT - Dispositions communes - Droit conventionnel - Modalités d'imposition au regard du droit conventionnel - Fonctions publiques - Chercheurs - Enseignants - Étudiants - Personnels des missions diplomatiques et consulaires - Autres revenus

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale

Dispositions communes

Titre 2 : Droit conventionnel

Chapitre 2 : Modalités d'imposition au regard du droit conventionnel

Section 6 : Fonctions publiques, chercheurs et enseignants, étudiants, membres des missions diplomatiques et consulaires et autres revenus

Sommaire :

I. Fonctions publiques

A. Généralités

B. Règles d'imposition

1. Principe

2. Exceptions

II. Enseignants et chercheurs

A. Conventions comportant des dispositions particulières

1. conventions ne prévoyant une exonération que si la durée de séjour n'excède pas deux ans

2. Conventions prévoyant une exonération d'une durée de deux ans

B. Conventions ne comportant pas de dispositions particulières

III. Étudiants

IV. Personnels des missions diplomatiques et des postes consulaires

V. Autres revenus

1

Les développements qui suivent n'ont donc qu'un caractère indicatif, ils doivent toujours être complétés par l'examen des dispositions conventionnelles à appliquer aux différentes catégories de revenus prévues dans chaque convention fiscale conclue par la France.

I. Fonctions publiques

A. Généralités

10

Les conventions fiscales conclues par la France visent les fonctions exercées par des agents de l'État, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales. D'autres couvrent également les agents des personnes morales de droit public.

En règle générale, les rémunérations correspondant à des services rendus dans le cadre d'activités à caractère industriel ou commercial ne relèvent pas de ces dispositions. Elles sont soumises au régime fiscal des salaires privés.

B. Règles d'imposition

1. Principe

20

Les rémunérations perçues à raison de l'exercice de fonctions publiques sont imposables dans l'État d'où elles proviennent. Dès lors les rémunérations publiques de source française versées à des agents (fonctionnaires ou « contractuels ») en service à l'étranger sont imposables en France ; les rémunérations publiques de source étrangère perçues par des agents en service en France ne sont pas imposables en France.

2. Exceptions

30

Toutefois, les conventions qui posent le principe évoqué ci-dessus réservent généralement le droit d'imposer à l'État où l'activité est exercée, lorsque le bénéficiaire de la rémunération est un résident de cet État :

- qui en possède la nationalité ;
- ou qui était déjà résident de cet État avant d'y exercer les fonctions pour lesquelles il est rémunéré (résidents permanents).

Ainsi, lorsque la convention à appliquer comporte une clause de cette nature, il n'y a pas lieu d'imposer en France les rémunérations de source française versées à des agents :

- qui sont des résidents et ont la nationalité de l'État où ils exercent ;
- ou qui, sans en avoir la nationalité, sont des résidents permanents de cet État.

40

Inversement, sont imposables en France les rémunérations de source étrangère versées à des agents en service en France :

- qui sont français et résidents de France ;
- ou qui, sans être français, sont des résidents permanents de France.

50

Certaines conventions ne comportent pas de dispositions propres aux rémunérations de fonctions publiques. Ces rémunérations sont alors soumises aux dispositions prévues pour l'ensemble des salaires publics et privés.

Ces dispositions conduisent, en principe, à attribuer le droit d'imposer à l'État d'exercice de l'activité sauf lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont satisfaites :

- le bénéficiaire des revenus séjourne dans cet État pendant une période n'excédant généralement pas 183 jours au cours de l'année fiscale considérée ;
- les rémunérations sont payées par un employeur (ou, selon certaines conventions, au nom d'un employeur) qui n'est pas un résident de l'État d'exercice de l'activité, et
- la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe dont l'employeur disposerait dans l'État d'exercice de l'activité..

60

L'attention est appelée sur le fait que ces stipulations ne sont toutefois applicables que si elles ne sont pas contraires aux clauses d'accords particuliers.

II. Enseignants et chercheurs

70

En règle générale, les conventions qui visent expressément le cas des enseignants et les chercheurs prévoient que, lorsqu'un enseignant ou un chercheur qui est un résident d'un État se rend dans l'autre État contractant pour y enseigner ou pour s'y livrer à des travaux de recherche, pendant une période n'excédant généralement pas deux ans, dans un établissement d'enseignement, les rémunérations qu'il reçoit à ce titre ne sont pas imposées dans cet autre État.

Toutefois, il convient de distinguer les conventions qui prévoient l'exonération dans l'État d'activité lorsque le séjour n'excède pas une certaine durée, des conventions qui prévoient d'exonérer durant une période déterminée les revenus d'un enseignant ou d'un chercheur quelle que soit la durée réelle du séjour dans l'État d'activité et même si celle-ci dépasse la durée de l'exonération.

A. Conventions comportant des dispositions particulières

1. conventions ne prévoyant une exonération que si la durée de séjour n'excède pas deux ans

80

Si la présence de l'enseignant ou du chercheur est finalement supérieure au délai imparti par la convention pour que les revenus soient exonérés dans l'État du lieu d'exercice de l'activité, l'avantage accordé sur le fondement de la convention est remis en cause.

Les rémunérations perçues par l'enseignant ou le chercheur en cette qualité sont alors imposables par cet État à compter du premier jour de sa présence sur son territoire.

2. Conventions prévoyant une exonération d'une durée de deux ans

90

Dans ce type de convention, l'exonération accordée en application des dispositions conventionnelles par l'État du lieu d'exercice de l'activité pendant une période limitée est définitivement acquise au

contribuable concerné. Seules les rémunérations perçues au titre de son activité d'enseignant ou de chercheur exercée postérieurement à l'expiration de la période définie par la convention sont imposables dans l'État de l'activité.

B. Conventions ne comportant pas de dispositions particulières

100

Lorsque la convention ne comporte pas de dispositions particulières concernant les revenus perçus par les enseignants ou les chercheurs, les revenus versés par l'établissement d'enseignement en tant que personne morale de droit public à ces personnes qui ne sont pas considérés comme résidents de l'État de séjour au sens de la convention fiscale applicable, sont imposables selon les règles des traitements et salaires publics, ou, s'agissant plus particulièrement des conventions fiscales qui ne contiennent pas de dispositions particulières concernant les rémunérations assurées par des établissements publics, des rémunérations privées .

Dans une telle hypothèse, il convient de se référer aux dispositions correspondantes de la convention applicable.

III. Étudiants

110

Lorsqu'ils sont, ou étaient immédiatement avant de se rendre dans l'autre Etat, des résidents d'un Etat et qu'ils séjournent dans l'autre Etat à seule fin d'y poursuivre leurs études ou leur formation, les sommes reçues par les étudiants et stagiaires de sources situées en dehors de l'Etat de séjour pour couvrir leurs frais d'entretien, d'études ou de formation ne sont pas imposables dans l'Etat où ils séjournent.

120

Les bourses ainsi que les salaires perçus par un étudiant ou un stagiaire qui ont leur source dans l'Etat où il poursuit ses études ou sa formation ne sont pas visés et sont donc imposables dans cet Etat respectivement sur le fondement des stipulations des articles « professions dépendantes » et « autres revenus ». Pour autant, dans ce dernier cas, que l'étudiant ou le stagiaire soit un résident de cet Etat. Les rémunérations qui sont perçues par un étudiant étranger d'activités salariées exercées sur le territoire français pour couvrir une partie de ses dépenses sont ainsi imposables en France dans les conditions de droit commun.

IV. Personnels des missions diplomatiques et des postes consulaires

130

Les conventions peuvent prévoir les conditions dans lesquelles doit être réglée la situation des membres des représentations diplomatiques et consulaires des deux Etats contractants.

Dans ce cas, les stipulations conventionnelles précisent que ces dernières ne portent pas atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les agents diplomatiques ou les fonctionnaires consulaires en vertu soit des règles générales du droit international, soit des dispositions d'accords particuliers.

140

Ceci a pour objectif de donner à ces personnels l'assurance que l'application de la convention fiscale n'aura pas pour conséquence d'aggraver leur situation fiscale au regard de celle qui résulte du droit international ou d'accords particuliers.

Ainsi, si une convention fiscale conclue par la France prévoit qu'un revenu perçu par un membre d'une mission diplomatique de l'autre État contractant en France est imposable dans l'État accréditaire, c'est-à-

dire la France, et que ce revenu y est exonéré en vertu d'une disposition de la [convention de Vienne sur les relations diplomatiques du 18 avril 1961](#), la primauté de ce dernier texte est consacrée par les stipulations de la convention fiscale applicable.

V. Autres revenus

150

Les revenus qui ne sont pas traités dans les autres articles de la convention fiscale ne sont imposables que dans l'État de la résidence de leur bénéficiaire, sous réserve des dispositions éventuelles de la convention fiscale conclue entre l'État de résidence et l'Etat tiers, s'il s'agit de revenus n'ayant pas leur source en France ou dans l'autre État contractant.