

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

7 S-5-09

N° 46 DU 22 AVRIL 2009

IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE.
CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPOT.
NON IMPOSITION PENDANT CINQ ANS DES BIENS SITUES HORS DE FRANCE
APPARTENANT AUX PERSONNES QUI N'ONT PAS ETE FISCALEMENT DOMICILIEES EN FRANCE
AU COURS DES CINQ ANNEES CIVILES PRECEDANT LEUR DOMICILIATION FISCALE EN FRANCE.
COMMENTAIRES DES III ET XI DE L'ARTICLE 121 DE LA LOI DE MODERNISATION DE L'ECONOMIE
(LOI N° 2008-776 DU 4 AOÛT 2008).

(C.G.I., art. 885 A)

NOR : ECE L 09 20679 J

Bureau C2

PRESENTATION

1/ En application des dispositions de l'article 885 A du code général des impôts (CGI), dès lors que la valeur nette de leur patrimoine est supérieure à la limite de la première tranche du tarif fixé à l'article 885 U du CGI, les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France sont, quelle que soit leur nationalité, assujetties à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) à raison de leurs biens situés en France et hors de France.

Certaines conventions fiscales conclues par la France prévoient cependant une dérogation à la règle générale de l'imposition sur la totalité des biens français et étrangers en faveur des personnes physiques ayant la nationalité de l'autre Etat partie à la convention qui deviennent des résidents de France. Cette dérogation ne s'applique pas, en revanche, aux personnes de nationalité française.

2/ En vue de renforcer l'attractivité du territoire national, le III de l'article 121 de la loi de modernisation de l'économie (loi n° 2008-776 du 4 août 2008) modifie les dispositions de l'article 885 A précité du CGI.

Les personnes physiques, quelle que soit leur nationalité, qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle au cours de laquelle elles établissent leur domicile fiscal en France ne sont désormais imposables qu'à raison de leurs biens situés en France, et cela jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle elles ont établi leur domicile fiscal en France.

La présente instruction commente ces dispositions, qui s'appliquent aux personnes qui établissent leur domicile fiscal en France à compter du 6 août 2008.

•

SOMMAIRE

CHAPITRE 1 : RAPPEL DU DISPOSITIF EN VIGUEUR	2
Section 1 : Personnes physiques domiciliées en France	2
Section 2 : Cas particulier des personnes de nationalité étrangère devenant résidentes de France	4
CHAPITRE 2 : NOUVEAU REGIME APPLICABLE SOUS CERTAINES CONDITIONS AUX PERSONNES QUI DEVIENNENT RESIDENTES DE FRANCE A COMPTE DU 6 AOUT 2008	6
Section 1 : Portée de la mesure	6
Section 2 : Entrée en vigueur	9
Annexe : Extraits de l'article 121 de la loi de modernisation de l'économie (loi n° 2008-776 du 4 août 2008, Journal officiel du 5 août 2008)	

1. Remarque liminaire : les articles cités dans la présente instruction administrative sont, sauf indication contraire, ceux du code général des impôts.

CHAPITRE 1 : RAPPEL DU DISPOSITIF EN VIGUEUR

Section 1 : Personnes physiques domiciliées en France

2. Lorsque la valeur nette de leur patrimoine est supérieure à la limite de la première tranche du tarif fixé à l'article 885 U, les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France sont, quelle que soit leur nationalité, assujetties à l'ISF à raison de leurs biens situés en France ou hors de France (cf. DB 7 S 212, n° 1 et s.).

Il est rappelé que, pour l'ISF, le domicile fiscal est celui défini par l'article 4 B pour l'application de l'impôt sur le revenu, sous réserve de l'application des conventions internationales (cf. DB 7 S 23).

3. Ainsi, pour les redevables domiciliés en France, quelle que soit leur nationalité, le champ d'application de l'ISF est général : il correspond au patrimoine mondial, c'est-à-dire qu'il comprend tous les biens meubles ou immeubles, qu'ils soient situés en France ou à l'étranger, possédés au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Section 2 : Cas particulier des personnes de nationalité étrangère devenant résidentes de France

4. Les conventions fiscales conclues par la France avec certains États prévoient une mesure de tempérament au profit des personnes physiques ayant la nationalité de ces États qui deviennent des résidents de France.

5. Aux termes de ces conventions, les biens situés hors de France que ces personnes possèdent au 1^{er} janvier de chacune des cinq années suivant l'année civile au cours de laquelle elles deviennent des résidentes de France n'entrent pas dans l'assiette de l'ISF dû au titre de chacune de ces cinq années, à condition qu'elles n'aient pas été fiscalement domiciliées en France au cours des trois années civiles précédant leur installation sur le territoire national¹. Cette mesure de tempérament ne s'applique toutefois pas aux personnes de nationalité française.

CHAPITRE 2 : NOUVEAU REGIME APPLICABLE SOUS CERTAINES CONDITIONS AUX PERSONNES QUI DEVIENNENT RESIDENTES DE FRANCE A COMPTER DU 6 AOUT 2008

Section 1 : Portée de la mesure

6. Le III de l'article 121 de la loi de modernisation de l'économie (loi n° 2008-776 du 4 août 2008), qui modifie à cet effet les dispositions de l'article 885 A, institue, en faveur des personnes physiques qui deviennent des résidents de France, une exception au principe général d'imposition à l'ISF à raison du patrimoine mondial, sans préjudice, le cas échéant, de l'application des stipulations plus favorables des conventions fiscales internationales (cf. supra n° 5).

Ainsi, les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France et qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle au cours de laquelle elles s'y domicilient, ne sont imposables qu'à raison de leurs seuls biens situés en France.

¹ Les conventions incluant de telles stipulations sont, à la date du 1^{er} septembre 2008, celles conclues avec l'Allemagne, l'Autriche, le Canada, l'Espagne, les Etats-Unis et l'Italie. En revanche, en vertu des clauses de la nation la plus favorisée figurant dans les conventions liant la France aux Etats du Bahreïn, du Koweït, du Sultanat d'Oman, du Qatar, de l'Arabie Saoudite et des Emirats Arabes Unis, une telle exonération est également applicable pour ces Etats, sans toutefois aucune condition tenant à la durée de la domiciliation préalablement à l'installation sur le territoire national.

La condition de non-domiciliation fiscale en France pendant les cinq années précédant celle de la domiciliation fiscale en France est appréciée au regard des dispositions de l'article 4 B ou, le cas échéant, de celles de la convention fiscale internationale applicable (cf. DB 7 S 213 et DB 7 S 231).

Ainsi, les personnes éligibles au nouveau dispositif sont celles qui, quelle que soit leur nationalité, française ou étrangère, n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B ou, en présence d'une convention fiscale internationale, qui n'ont pas été résidentes de France au sens de ladite convention, et cela au cours des cinq années civiles précédant celle au cours de laquelle elles se domicilient en France.

7. Cette disposition s'applique au titre de chaque année au cours de laquelle le redevable conserve son domicile fiscal en France, et cela jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle le domicile fiscal a été établi en France.

Remarque : Cette mesure s'applique quel que soit le motif de l'établissement du domicile fiscal en France (mobilité professionnelle, retraite ...).

8. Exemple : M. X, cadre français poursuivant une carrière internationale depuis 2002 pour le compte de la société Y, dont le siège social est situé en France, est résident fiscal étranger depuis cette date. Il est assujéti à l'ISF depuis 2006, notamment à la suite de l'acquisition d'une résidence secondaire en France.

Il s'installe en France le 1^{er} octobre 2008 pour y créer et développer une société de conseil.

M. X sera soumis à l'ISF sur ses seuls biens situés en France au titre des années 2009 à 2013. A compter de l'ISF dû au titre de l'année 2014, il sera redevable de cet impôt dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire sur l'ensemble de son patrimoine, situé en France comme à l'étranger, s'il est toujours résident fiscal de France.

Section 2 : Entrée en vigueur

9. Aux termes du XI de l'article 121 de la loi de modernisation de l'économie, ces dispositions s'appliquent aux personnes qui établissent leur domicile fiscal en France à compter de la date d'entrée en vigueur de ladite loi, soit à compter du 6 août 2008².

En pratique, ces dispositions s'appliquent donc à compter de l'ISF dû au titre de l'année 2009.

DB liée : 7 S 212.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



² La loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie a été publiée au Journal officiel du 5 août 2008.

Annexe

**Extraits de l'article 121 de la loi de modernisation de l'économie
(loi n° 2008-776 du 4 août 2008, Journal officiel du 5 août 2008)**

Article 121

(...)

III. — Le 1° de l'article 885 A du même code est complété par deux alinéas ainsi rédigés :

« Toutefois, les personnes physiques mentionnées à l'alinéa précédent qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle au cours de laquelle elles ont leur domicile fiscal en France ne sont imposables qu'à raison de leurs biens situés en France.

« Cette disposition s'applique au titre de chaque année au cours de laquelle le redevable conserve son domicile fiscal en France, et ce jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle le domicile fiscal a été établi en France. »

(...)

XI. — (...) Le III est applicable aux personnes qui établissent leur domicile fiscal en France à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente loi³.

(...).

³ Soit à compter du 6 août 2008.