

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-PAT-ISF-60-10-20150701

Date de publication : 01/07/2015

Date de fin de publication : 11/10/2018

PAT - Impôt de solidarité sur la fortune - Contrôle, pénalités, contentieux - Contrôle des déclarations

Positionnement du document dans le plan :

PAT - Impôts sur le patrimoine

Impôt de solidarité sur la fortune

Titre 6 : Contrôle, pénalités, contentieux

Chapitre 1 : Contrôle des déclarations

Sommaire :

- I. Délais d'exercice du droit de contrôle et de reprise de l'administration
- II. Modalités d'exercice du droit de contrôle et de vérification de l'administration
 - A. Droit de communication
 - B. Demandes d'éclaircissements et de justifications
 - 1. Champ d'application de la demande d'éclaircissements et de justifications
 - 2. Exploitation des réponses formulées par les redevables
 - C. Procédure spéciale de l'article L.19 du Livre des procédures fiscales
- III. Modalités d'exercice du pouvoir de rectification de l'administration
 - A. Procédure de rectification contradictoire
 - B. Taxation d'office en cas de défaut ou de retard dans le dépôt de la déclaration
 - 1. La mise en œuvre de la procédure de relance et ses conséquences en cas de défaut de déclaration
 - a. Étendue de l'obligation déclarative
 - b. Engagement de la procédure de relance
 - c. Règles applicables selon l'attitude du redevable
 - 1° Le redevable dépose une déclaration dans les 30 jours de la notification susvisée
 - 2° Dans le même délai, le redevable ne dépose pas de déclaration, mais conteste les éléments notifiés (valeur du patrimoine, existence d'un passif, ...)
 - 3° Le redevable s'abstient de toute réponse dans le délai susvisé.
 - 2. La mise en œuvre et les suites de la taxation d'office.
 - a. Mise en œuvre de la taxation d'office
 - b. Conséquences
 - c. Détermination de la base d'imposition
 - d. Modalités d'application
 - C. Taxation d'office en cas de défaut de désignation d'un représentant en France
 - D. Destinataire de la proposition de rectification et des actes de procédure
- IV. Mise en recouvrement des impositions supplémentaires

1

En application de l'article 885 D du code général des impôts (CGI), l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est assis et ses bases d'imposition déclarées selon les mêmes règles et sous les mêmes sanctions que les droits de mutation par décès, sous réserve de certaines spécificités en ce qui concerne les procédures de contrôle.

I. Délais d'exercice du droit de contrôle et de reprise de l'administration

10

L'article 885 D du CGI étend à l'ISF les dispositions qui gouvernent la prescription des droits de mutation par décès.

Toutefois, l'article L. 183 A du livre des procédures fiscales (LPF) exclut l'application à cet impôt des dispositions de l'article L. 181 du LPF relatives à la prescription, à défaut de déclaration ou en cas d'omission, des droits dont l'exigibilité est révélée sur des biens, sommes ou valeurs expressément énoncés comme dépendant de l'hérédité par un écrit ou une déclaration soumis à l'enregistrement ou à la formalité fusionnée.

Pour le surplus, l'action en répétition est soumise aux mêmes prescriptions qu'en cas de mutation par décès : prescription triennale de l'article L. 180 du LPF, prescription sexennale de l'article L. 186 du LPF (BOI-CF-PGR-10-40).

Cependant, en matière d'impôt de solidarité sur la fortune, la prescription a pour point de départ le 1er janvier de l'année d'imposition.

Pour les redevables dont le patrimoine net taxable est égal ou supérieur à 1,3 M€ et inférieur à 2,57 M€, l'article L.180 du LPF prévoit que le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due, dès lors que l'exigibilité des droits a été suffisamment révélée par la réponse du redevable à la demande de l'administration.

Ainsi, la prescription triennale bénéficie également aux redevables de l'ISF qui déclarent leur patrimoine sur leur déclaration complémentaire de revenus à condition que ces redevables, s'ils ont fait l'objet d'une demande détaillée relative à la composition et l'évaluation de leur patrimoine (demande prévue à l'article L. 23 A du LPF), aient répondu de manière suffisamment précise à l'administration.

En outre, si un redevable a adressé ou remis au service une déclaration faisant apparaître un patrimoine d'une valeur nette inférieure au seuil d'imposition, la prescription triennale ne court que dans les cas où l'exigibilité de l'impôt a été suffisamment révélée par le document sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures. Si d'autres recherches se révèlent nécessaires, la prescription sexennale est applicable.

II. Modalités d'exercice du droit de contrôle et de vérification de l'administration

A. Droit de communication

20

En vertu de l'[article L. 81 du LPF](#), le droit de communication peut être exercé en vue d'assurer le contrôle de tous les impôts et taxes visés au code général des impôts. Dans ces conditions, il s'applique en matière de contrôle de l'impôt de solidarité sur la fortune.

B. Demandes d'éclaircissements et de justifications

30

En vue du contrôle de l'impôt, l'administration peut demander des éclaircissements au redevable et des justificatifs quant à la composition de l'actif et du passif de son patrimoine. Cette procédure, prévue à l'[article L. 23 A du LPF](#), a été adaptée dans le cadre de la première loi de finances rectificative pour 2011 afin de la rendre également applicable aux redevables de l'ISF qui relèvent des modalités déclaratives simplifiées, c'est-à-dire qui déclarent au titre de l'ISF sur leur déclaration d'ensemble des revenus.

Ainsi, le a de l'article L. 23 A du LPF donne expressément à l'administration la possibilité de demander aux redevables qui relèvent des modalités déclaratives simplifiées au titre de l'ISF, la composition et l'évaluation détaillée de l'actif et du passif de leur patrimoine.

40

Ces demandes, qui sont indépendantes d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle, fixent au contribuable un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois.

En l'absence de réponse ou si les justifications prévues à l'[article 885 Z du CGI](#) ou demandées en application du premier alinéa sont estimées insuffisantes, l'administration peut rectifier les déclarations d'ISF en se conformant à la procédure de rectification contradictoire prévue à l'[article L. 55 du LPF](#).

1. Champ d'application de la demande d'éclaircissements et de justifications

50

L'[article L. 23 A du LPF](#) précise que la demande de justifications peut porter sur " la composition de l'actif et du passif du patrimoine ".

C'est ainsi que l'administration peut demander des éclaircissements et des justifications sur les discordances et anomalies constatées sur les déclarations déposées par les redevables de l'ISF. Ces discordances et anomalies peuvent résulter soit de la comparaison des énonciations mentionnées dans une déclaration souscrite au titre d'une année et dans celles des années antérieures, soit des incohérences relevées dans les biens, droits et valeurs déclarés et évalués au titre d'une année, soit des éléments qui ont été joints par les redevables à leur déclaration d'ISF pour justifier l'existence, l'objet et le montant des dettes portées au passif.

60

À titre d'exemple, l'administration peut demander, dans le cadre des dispositions de l'[article L. 23 A du LPF](#), des éclaircissements et des justifications sur les modalités de calcul de l'évaluation des biens (notamment pour les titres non cotés), les motifs qui ont conduit le redevable à minorer l'évaluation d'un bien par rapport à celle effectuée l'année précédente, l'absence d'un bien de l'actif, le montant des liquidités disponibles au 1er janvier d'une année.

De même, l'administration peut demander des éclaircissements et des justifications complémentaires sur les pièces produites par les redevables à l'appui des dettes qu'ils ont déduites de leur actif imposable.

À cet égard, il est précisé que faute pour le redevable d'avoir joint des éléments justifiant les dettes, l'administration peut immédiatement rectifier le montant de la valeur nette taxable du patrimoine et procéder à une nouvelle liquidation de la cotisation d'ISF selon les règles de la procédure de redressement contradictoire prévue à l'[article L. 55 du LPF](#).

2. Exploitation des réponses formulées par les redevables

70

Lorsque l'administration adresse une demande d'éclaircissements et de justifications sur le fondement des dispositions de l'[article L. 23 A du LPF](#), le redevable dispose d'un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois.

Deux catégories de réponse peuvent être formulées par le redevable :

- la première est celle qui efface les présomptions d'anomalies ou d'incohérences relevées par le service par des éléments de preuve pertinents et appuyés des justificatifs appropriés. Dans ce cas, l'administration ne donne aucune suite à sa demande ;

- la deuxième, au contraire, est celle où la réponse n'apporte que des éléments insuffisants ou, encore, ne fournit pas les pièces justificatives demandées. Dans cette hypothèse, l'administration procède aux corrections des omissions et insuffisances selon la procédure contradictoire prévue à l'[article L. 55 du LPF](#).

Bien entendu, lorsque le contribuable ne répond pas dans le délai à la demande, l'administration procède aux régularisations qui s'imposent en se conformant à la procédure contradictoire précitée.

C. Procédure spéciale de l'article L.19 du Livre des procédures fiscales

80

La procédure spéciale édictée par l'[article L. 19 du LPF](#) et l'[article R*. 19-1 du LPF](#) est applicable à l'impôt de solidarité sur la fortune en cas d'utilisation de la présomption de propriété posée par le premier alinéa de l'[article 752 du CGI \(BOI-PAT-ISF-30-20-40\)](#). Dans le cadre de cette procédure, qui n'est pas obligatoire bien que recommandée, l'administration est en droit de demander des éclaircissements ou justifications au sujet des titres, valeurs ou créances non énoncés dans la déclaration et entrant dans les prévisions de l'article 752 du CGI.

III. Modalités d'exercice du pouvoir de rectification de l'administration

A. Procédure de rectification contradictoire

90

La procédure contradictoire, visée aux [articles L. 55 et suivants du LPF](#) s'applique à l'ISF aussi bien pour constater une insuffisance d'évaluation que pour notifier une omission.

100

En cas de désaccord persistant sur la valeur d'un bien, le litige peut être soumis à la commission départementale de conciliation à l'initiative de l'administration ou du redevable.

En revanche, la Commission est incompétente pour émettre un avis sur le caractère professionnel d'un bien (Cass. com., arrêt du 29 mars 1989, n° 87-17650 Bull. IV n° 108 p. 72).

Remarque : Cette jurisprudence intervenue en matière d'impôt sur les grandes fortunes, est transposable à l'ISF.

110

Il résulte des dispositions de l'[article 1653 B du CGI](#), qu'abstraction faite des navires ou bateaux pour lesquels le lieu d'immatriculation est pris en considération, la commission compétente est celle dans le ressort de laquelle sont situés les biens en cause. Lorsque ces biens ne forment qu'une seule exploitation et sont situés sur plusieurs départements, la commission compétente est celle du département dans lequel se trouve le siège de l'exploitation ou, à défaut de siège, la partie des biens présentant le plus grand revenu d'après la matrice cadastrale.

B. Taxation d'office en cas de défaut ou de retard dans le dépôt de la déclaration

120

La procédure de taxation d'office prévue au 4 de l'[article L. 66 du LPF](#) est applicable à l'ISF. Toutefois, s'agissant d'un impôt pour lequel seuls les redevables sont soumis à une obligation déclarative, la mise en œuvre de la procédure de taxation d'office en matière d'ISF obéit à des règles spécifiques.

Les dispositions de l'article L. 66 précité du LPF ont été complétées afin que cette procédure d'imposition d'office soit applicable à l'ensemble des redevables de l'ISF ne respectant pas leurs obligations déclaratives, et cela quelles que soient les modalités déclaratives auxquelles ils sont soumis en matière d'ISF (déclaration de leur patrimoine sur la déclaration d'ensemble des revenus ou déclaration spécifique d'ISF).

Ainsi, les redevables de l'ISF détenant un patrimoine égal ou supérieur à 1,3 M€ et inférieur à 2,57 M€ sont taxés d'office à l'ISF dès lors que la déclaration d'ensemble des revenus n'a pas été dûment renseignée au titre de cet impôt.

130

Les développements qui suivent traitent successivement de :

- la mise en œuvre de la procédure de relance et ses conséquences en cas de défaut de déclaration ;
- la mise en œuvre et les suites de la procédure de taxation d'office.

1. La mise en œuvre de la procédure de relance et ses conséquences en cas de défaut de déclaration

a. Étendue de l'obligation déclarative

140

Les redevables qui n'ont pas déposé de déclaration dans le délai légal devraient, en principe, faire l'objet d'une procédure de taxation d'office, après l'envoi d'une mise en demeure restée sans réponse.

Toutefois, selon la jurisprudence de la Cour de Cassation rendue en matière d'impôt sur les grandes fortunes, (Cass. Com. arrêt du 18 février 1986 n° 84-12864), l'administration, avant de procéder à l'arbitrage d'office des droits, devait « établir préalablement dans les formes et sous les garanties prévues par les articles L. 55 et suivants du LPF » que le contribuable dispose de biens taxables dont la valeur nette est supérieure au seuil d'imposition fixé par l'article 885 A du CGI.

Il a été décidé de tenir compte de cette jurisprudence pour le contrôle de l'ISF.

Dans ces conditions, les procédures, contradictoire et d'office, doivent être combinées comme suit :

b. Engagement de la procédure de relance

150

Dans un souci de conciliation, le service engage la procédure de relance des défaillants, comme il est d'usage en matière de droits d'enregistrement, par l'envoi d'une lettre amiable invitant le redevable à souscrire une déclaration d'ISF. Si le redevable défère à la demande du service, sa déclaration est contrôlée dans les formes habituelles selon la procédure contradictoire.

160

En l'absence de réponse à cette lettre amiable, le service doit, en vertu de la jurisprudence précitée et avant de procéder à l'envoi d'une mise en demeure, établir selon la procédure contradictoire que la personne concernée est redevable de l'ISF. Il procède donc à une proposition de rectification des bases d'imposition au moyen d'un imprimé administratif (imprimé n° **2120**). Le redevable dispose d'un délai de 30 jours à compter de la réception de la proposition pour déposer une déclaration ou présenter des observations.

170

Si, au cours de la procédure contradictoire et en l'absence de déclaration, le contribuable conteste les valeurs attribuées par l'administration à des éléments de son patrimoine, la commission départementale de conciliation ne sera pas saisie du litige : l'article 667 du CGI ne prévoit la saisine de cet organisme que si le différend porte sur un acte ou une déclaration.

c. Règles applicables selon l'attitude du redevable

1° Le redevable dépose une déclaration dans les 30 jours de la notification susvisée

180

Le service en effectue le contrôle dans les conditions habituelles et le cas échéant notifie les rectifications correspondantes en engageant une nouvelle procédure contradictoire.

Si la base déclarée entraîne l'exigibilité de droits, ceux-ci sont assortis de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et des majorations prévues à l'article 1728 du CGI (BOI-PAT-ISF-60-20). En cas de rehaussement, les droits complémentaires sont assortis de l'intérêt de retard et, éventuellement, des majorations de l'article 1729 du CGI (BOI-PAT-ISF-60-20).

2° Dans le même délai, le redevable ne dépose pas de déclaration, mais conteste les éléments notifiés (valeur du patrimoine, existence d'un passif, ...)

190

La procédure contradictoire est poursuivie par l'envoi au redevable d'une réponse à ses observations.

Celui-ci ne peut demander la saisine de la commission départementale de conciliation, aucune déclaration n'ayant été déposée.

Si le patrimoine imposable demeure, après prise en considération des observations reconnues justifiées, supérieur au seuil d'imposition, la procédure de taxation d'office peut être engagée dans les conditions décrites ci-dessous et les droits correspondants sont assortis de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et des majorations prévues à l'article 1728 du CGI en cas de défaut de réponse aux mises en demeure.

Si l'administration décide de ne pas engager la procédure de taxation d'office, le montant des droits est mis en recouvrement et assorti de l'intérêt de retard et de la majoration de 10 % prévus au 1 de l'article 1728 du CGI pour défaut de déclaration (BOI-PAT-ISF-60-20).

3° Le redevable s'abstient de toute réponse dans le délai susvisé.

200

La procédure de taxation d'office est alors engagée dans les conditions décrites ci-dessous.

2. La mise en œuvre et les suites de la taxation d'office.

a. Mise en œuvre de la taxation d'office

210

L'emploi de cette procédure est subordonné à deux conditions :

- le service doit avoir adressé, par pli recommandé avec avis de réception, au redevable défaillant informé de son obligation déclarative comme indiqué précédemment, au moins une mise en demeure de souscrire la déclaration n° **2725** (CERFA n° 11284, disponible en ligne sur le site www.impot.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires") prévue à l'article 885 W du CGI ; cette mise en demeure doit faire référence à la notification l'informant de l'obligation déclarative ;

- l'intéressé ne doit pas avoir régularisé sa situation dans les trente jours de la notification de la première mise en demeure. En effet, les dispositions de l'article L. 67 du LPF ne sont pas transposables à l'ISF dès lors qu'ils visent exclusivement la déclaration de succession mentionnée à l'article 641 du CGI .

b. Conséquences

220

L'application des principes exposés ci-dessus doit conduire le service à régler les situations rencontrées de la manière suivante :

- si, dans les 30 jours de la réception de la première mise en demeure, le redevable dépose une déclaration, celle-ci est vérifiée selon la procédure contradictoire, dans les mêmes conditions et sous

les mêmes sanctions qu'au [III-A § 90](#) ;

- si la déclaration est déposée plus de 30 jours après la réception de cette mise en demeure, les droits résultant de la déclaration sont assortis de l'intérêt de retard et de la majoration de 40 % prévus à l'[article 1728 du CGI \(BOI-PAT-ISF-60-20\)](#). Le contrôle de la déclaration est effectué selon la procédure de taxation d'office et les droits complémentaires éventuels sont assortis de l'intérêt de retard et des majorations prévus à l'[article 1729 du CGI \(BOI-PAT-ISF-60-20\)](#);

- si aucune déclaration n'est déposée, le service procède à la notification des bases d'imposition selon la procédure de taxation d'office. L'intérêt de retard et la majoration de 40 % visés à l'article 1728 du CGI sont applicables.

(230 à 250)

c. Détermination de la base d'imposition

260

La base taxée d'office comprend l'ensemble des éléments du patrimoine énoncés dans la notification préalable visée au [III-B-1-b § 150](#), augmenté le cas échéant de ceux dont le service a pu avoir connaissance depuis l'envoi de ce document.

d. Modalités d'application

270

Les modalités d'application en matière d'ISF de la procédure de taxation d'office sont identiques à celles existant en matière de droits d'enregistrement ([BOI-CF-IOR-50-20](#)).

C. Taxation d'office en cas de défaut de désignation d'un représentant en France

280

L'[article L. 72 A du LPF](#) rend la taxation d'office prévue au 1 de l'[article L. 72 du LPF](#) applicable à l'ISF.

Ces textes permettent à l'administration de taxer d'office les personnes physiques mentionnées à l'[article 885 X du CGI](#), c'est-à-dire les personnes possédant des biens en France sans y avoir leur domicile fiscal et les agents de l'État désignés au 2 de l'[article 4 B du CGI](#) dans la mesure où ces personnes n'ont pas satisfait dans le délai de quatre-vingt-dix jours à la demande de l'administration les invitant à désigner un représentant en France, dans les conditions prévues à l'[article 164 D du CGI](#).

285

Il est toutefois précisé qu'en application de l'[article 62 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014](#), cette disposition ne s'applique pas aux personnes physiques, y compris celles visées au 2° de l'[article 4 B du CGI](#), qui ont leur domicile fiscal dans un autre État membre de l'Union européenne (UE) ou dans un autre État partie à l'accord sur l'espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt.

Pour plus de précisions sur ce point, il convient de se reporter au [BOI-PAT-ISF-50-10-10](#).

D. Destinataire de la proposition de rectification et des actes de procédure

290

Après avoir relevé que selon l'ancien article 1723 ter-00 B du CGI, les époux sont solidaires pour le paiement de l'impôt sur les grandes fortunes, la Cour de Cassation a considéré que l'Administration peut notifier un redressement et les actes de procédure à l'un quelconque des débiteurs solidaires de la dette fiscale, chacun d'eux pouvant opposer au service, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que de celles qui sont communes à tous les codébiteurs (Cass. Com, arrêt du 12 décembre 1989 n° 88-14579 Bull.IV n°315 p.212).

Remarque : Cette jurisprudence rendue en matière d'impôt sur les grandes fortunes s'étend également à l'ISF.

La loi n°99-944 du 15 novembre 1999 relative au pacte civil de solidarité a modifié la rédaction de l'article 1723 ter-00 B du CGI et étendu le principe de la solidarité au paiement aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini par l'article 515-1 du code civil.

IV. Mise en recouvrement des impositions supplémentaires

300

L'ISF dû par les contribuables dont la valeur nette du patrimoine est égale ou supérieure à 1,3 M€ et inférieure à 2,57 M€ est recouvré par voie de rôle conformément aux dispositions du second alinéa de l'article 1723 ter-00 A ([BOI-PAT-ISF-50-20](#)).

Néanmoins, l'alinéa précité ne trouvant pas à s'appliquer aux impositions établies à la suite d'une procédure de rectification ou d'imposition d'office, la mise en recouvrement d'ISF supplémentaire continue d'être effectuée par voie d'avis de mise en recouvrement.