

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 63 DU 26 JUIN 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 K-8-09

INSTRUCTION DU 24 JUIN 2009

PROCEDURE DE VISITE ET DE SAISIE
NOUVELLES DISPOSITIONS

(LPF, article L. 16 B)

NOR : BCF Z 09 00047 J

Bureau CF 1

PRESENTATION

L'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2008 (loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008) a modifié l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales (LPF), en accordant, d'une part, de nouveaux pouvoirs d'investigation à l'administration fiscale et en modifiant, d'autre part, les conditions d'opposabilité des informations dans le cas où le contribuable fait obstacle à la restitution des documents saisis.

La présente instruction a pour objet de commenter ces dispositions ainsi que leur dispositif d'application.

•

INTRODUCTION

1. L'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2008 (loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008) a modifié l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales (LPF), en accordant, de nouveaux pouvoirs d'investigation à l'administration fiscale qui sont d'une part, le recueil de renseignements auprès de l'occupant des lieux, de son représentant et, s'il est présent, du contribuable mentionné au I de l'article L. 16 B du LPF et, d'autre part, la possibilité de demander à ces personnes de justifier à cette occasion de leur identité et de leur adresse.
2. Cet article a, par ailleurs, introduit dans l'article L. 16 B du LPF les conditions particulières d'opposabilité des informations dans le cas où le contribuable fait obstacle à la restitution des documents saisis.
3. La présente instruction décrit ces pouvoirs d'investigation et précise les modalités d'opposabilité des informations contenues dans les documents et pièces saisis.

NOUVEAU DISPOSITIF

Section 1 : Le recueil de renseignements et la justification d'identité et d'adresse

4. Les nouvelles prérogatives de l'administration fiscale sont de deux ordres : la possibilité de « recueillir des renseignements et justifications » auprès de l'occupant des lieux ou de son représentant et, s'il est présent, du contribuable dont la fraude est présumée et la possibilité de demander à ces personnes de justifier à cette occasion de leur identité et de leur adresse. Ces nouvelles prérogatives de l'administration sont encadrées par la loi qui prévoit leurs conditions de mise en œuvre commune.

1. Les conditions préalables communes à la mise en œuvre du recueil de renseignements et de la justification d'identité et d'adresse

- **L'autorisation du juge des libertés et de la détention**

5. La possibilité de procéder, d'une part, au recueil d'information et de demander la justification d'identité et d'adresse d'autre part, sont conditionnées par une autorisation expresse du juge des libertés et de la détention autorisant la mise en œuvre de la procédure de visite et de saisie.

6. Ces deux autorisations données au(x) fonctionnaire(s) qui procède(nt) à la visite sont mentionnées dans l'ordonnance du juge.

- **Les fonctionnaires autorisés**

7. Seuls sont autorisés expressément par le juge des libertés et de la détention dans son ordonnance à procéder au recueil d'information et à demander aux personnes entendues de justifier de leur identité et de leur adresse les agents de l'administration fiscale habilités à procéder aux opérations de visite et de saisie. Il s'agit des fonctionnaires, agents de catégorie A, mentionnés dans l'ordonnance du juge des libertés et de la détention.

- **Les personnes susceptibles de faire l'objet d'un recueil de renseignements et justifications**

8. La loi énonce que les personnes auprès desquelles des renseignements et justifications peuvent être recueillies sont l'occupant des lieux ou son représentant et, s'il est présent, le contribuable dont la fraude est présumée.

9. Par occupant des lieux, il faut entendre la personne qui occupe les locaux quel que soit son titre (propriétaire, locataire, à titre gratuit...). En cas de visite de locaux professionnels, l'occupant des lieux étant une personne morale, la personne susceptible d'être auditionnée est le représentant légal de cette dernière.

10. Par représentant de l'occupant des lieux, il faut entendre la personne désignée par l'occupant des lieux pour suivre la procédure avec l'administration.

11. Par contribuable dont la fraude est présumée, il faut entendre l'auteur présumé des agissements dont la preuve est recherchée par la mise en œuvre de la procédure de visite et de saisie. Ce dernier peut être lui-même occupant des lieux ou, sans être occupant, peut se trouver dans un local où se déroule une visite domiciliaire.

12. En revanche, les agents de l'administration fiscale ne sont pas autorisés à recueillir des informations auprès d'autres personnes présentes sur les lieux où se déroule la visite, telles que les salariés de l'entreprise.

- **Les modalités de justification de l'identité et de l'adresse des personnes présentes**

13. Les agents de l'administration fiscale peuvent demander à l'occupant des lieux, au représentant de l'occupant des lieux, au contribuable dont la fraude est présumée, de justifier de leur identité et de leur adresse.

14. La justification peut être faite par tout moyen, aucun document n'étant mentionné à l'article L. 16 B du LPF.

- **Le consentement préalable des personnes entendues**

15. La personne interrogée est préalablement informée que son consentement est nécessaire, tant pour le recueil de renseignements que pour la justification d'adresse et d'identité.

- **Le déroulement du recueil de renseignements et des justifications d'identité et d'adresse**

16. Ces deux opérations sont réalisées sur place dans les locaux visités. Le recueil de renseignements et de justifications sur convocation ou en d'autres lieux est interdit.

- **La rédaction d'un compte rendu**

17. Les renseignements et justifications recueillis sont consignés dans un compte rendu qui est signé par les agents des impôts les ayant recueillis, la personne qui les a donnés, ainsi que par l'OPJ présent. Le compte rendu porte mention du consentement de la personne auditionnée.

18. Cela étant, la personne qui a donné les renseignements et justifications peut refuser de signer le compte rendu. En cas de refus de signer mention en est faite sur le compte rendu.

19. Ce compte rendu est annexé au procès-verbal de visite et de saisie établi par les agents des impôts.

20. Le consentement préalable ou le refus de justifier de son identité et de son adresse de la part de l'occupant des lieux, de son représentant ou du contribuable dont la fraude est présumée, est consigné dans le compte rendu précité.

2. La nature des renseignements et justifications recueillis par l'administration

21. Les renseignements et justifications susceptibles d'être recueillis doivent être liés avec la fraude présumée décrite dans l'ordonnance du juge autorisant la procédure de visite et de saisie.

22. Ils doivent porter sur les faits présumés dans l'ordonnance, il peut s'agir de précision concernant le circuit des marchandises, les relations fournisseurs/clients, le fonctionnement de la caisse, les circonstances permettant d'établir la gérance de fait etc...

Section 2 : Les modalités d'opposabilité des pièces saisies

23. Les informations recueillies dans le cadre de la procédure visée à l'article L. 16 B du LPF ne sont opposables par l'administration des impôts au contribuable qu'après la restitution des pièces et documents saisis ou leur reproduction et la mise en œuvre des procédures de contrôle visées aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 47 du même livre.

24. Le second alinéa nouveau du VI de l'article L. 16 B du LPF vise la situation dans laquelle le contribuable ne donnerait pas suite aux propositions de rendez-vous de l'administration fiscale pour lui restituer les pièces saisies (annulation répétée de rendez-vous par le contribuable, contribuable ne se présentant pas aux rendez-vous, contribuable ne retirant pas les courriers adressés par l'administration...).

25. L'objectif de la nouvelle disposition est de permettre le déroulement normal du contrôle fiscal, lorsque l'administration a effectué toutes les diligences possibles pour restituer les pièces saisies au contribuable qui refuse de répondre à ses convocations.

26. Afin que les droits de la défense soient respectés le contribuable est informé de la teneur et de l'origine des informations opposées contenues dans les pièces et documents qui n'ont pu être restitués, et de la restitution possible de ces pièces et documents à tout moment à sa demande.

1. La constatation de la non-restitution des pièces et documents saisis du fait du contribuable

27. Le second alinéa nouveau du VI de l'article L. 16 B du LPF précise les conditions à respecter pour que les pièces et documents qui n'ont pu être restitués soient néanmoins opposables au contribuable.

28. L'administration doit avoir effectué toutes diligences pour restituer les pièces et documents saisis. Ces diligences doivent être formalisées dans un document les récapitulant.

29. L'administration adresse au contribuable une mise en demeure de retirer les pièces et documents saisis ou leur reproduction, à laquelle sera annexé le récapitulatif des diligences accomplies pour leur restitution.

30. Si, à l'expiration d'un délai de 30 jours suivant l'envoi de cette mise en demeure, les pièces et documents saisis n'ont toujours pas pu être restitués, du fait du contribuable, ces informations lui sont alors opposables à l'issue de la mise en œuvre des procédures de contrôle mentionnées aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 47 du LPF (examen contradictoire de la situation fiscale personnelle et vérification de comptabilité) et dans les conditions prévues à l'article L. 76 C du même livre.

2. L'opposabilité des pièces et documents saisis

31. L'article L. 76 C du LPF prévoit que l'administration fiscale est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des informations contenues dans les pièces et documents saisis qu'elle n'a pas pu lui restituer et sur lesquelles elle s'est fondée pour établir l'imposition.

32. Par teneur de l'information, il s'agit d'exposer le contenu même des informations, dont les éléments sont utilisés pour motiver les rehaussements proposés.

33. Par origine de l'information, il s'agit de préciser que ces informations sont tirées de documents saisis chez le contribuable au cours de la mise en œuvre de la procédure de visite et de saisie qui n'ont pas pu lui être restitués, de son fait, conformément au second alinéa du IV de l'article L. 16 B du LPF. Il s'agit, en outre, de préciser la nature du document, c'est-à-dire le support de l'information (document administratif, procès-verbal, facture, contrat...).

34. Cette information doit figurer sur la pièce de procédure qui établit l'imposition (proposition de rectification ou notification d'office). Elle s'applique quelle que soit la procédure d'imposition, procédure de rectification contradictoire ou procédure d'imposition d'office. L'article L. 76 C du LPF fait en effet référence aux articles L. 57 et L. 76 du même livre.

35. Cette information ne trouve toutefois pas à s'appliquer lorsque le contribuable s'est placé en situation d'opposition à contrôle fiscal (la procédure de taxation d'office n'étant pas citée en référence dans l'article L.76 C du LPF qui ne vise expressément que les articles L. 57 et L. 76 du même livre).

36. Par ailleurs, l'article L. 76 C du LPF ne s'applique qu'aux seuls documents saisis dans les locaux du contribuable qui fait l'objet d'une procédure de contrôle fiscal externe (vérification de comptabilité et examen contradictoire de situation fiscale personnelle).

37. Ainsi, dès lors que l'administration se fonde en outre sur des renseignements ou documents obtenus de tiers pour établir l'imposition, les dispositions de l'article L. 76 B du LPF trouvent à s'appliquer.

3. La restitution des pièces et documents saisis

38. L'article L. 76 C du LPF prévoit que le contribuable peut à tout moment obtenir la restitution des pièces et documents.

39. Le contribuable, qui jusqu'à présent s'était opposé à la restitution, pourra donc à tout moment récupérer les pièces et documents saisis (y compris donc après la mise en recouvrement des impositions). Une nouvelle possibilité de restitution lui est donc offerte et il sera ainsi en mesure d'assurer pleinement sa défense dans la phase contentieuse.

40. Cette restitution ne trouve toutefois pas à s'appliquer lorsque le contribuable s'est placé en situation d'opposition à contrôle fiscal.

Section 3 : L'entrée en vigueur du nouveau dispositif

41. Ce dispositif est applicable à compter du 1^{er} janvier 2009.

ANNEXE 1 : Livre des procédures fiscales, article L. 16 B

ANNEXE 2 : Livre des procédures fiscales, article L. 76 C

Le Directeur Adjoint

Jean-Louis GAUTIER

•

ANNEXE 1

Article L. 16 B du LPF

Texte consolidé

I. Lorsque l'autorité judiciaire, saisie par l'administration fiscale, estime qu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou de la taxe sur la valeur ajoutée en se livrant à des achats ou à des ventes sans facture, en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ou en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts, elle peut, dans les conditions prévues au II, autoriser les agents de l'administration des impôts, ayant au moins le grade d'inspecteur et habilités à cet effet par le directeur général des impôts, à rechercher la preuve de ces agissements, en effectuant des visites en tous lieux, même privés, où les pièces et documents s'y rapportant sont susceptibles d'être détenus et procéder à leur saisie, quel qu'en soit le support.

II. Chaque visite doit être autorisée par une ordonnance du juge des libertés et de la détention du tribunal de grande instance dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter.

Le juge doit vérifier de manière concrète que la demande d'autorisation qui lui est soumise est bien fondée ; cette demande doit comporter tous les éléments d'information en possession de l'administration de nature à justifier la visite.

L'ordonnance comporte :

- a) L'adresse des lieux à visiter ;
- b) Le nom et la qualité du fonctionnaire habilité qui a sollicité et obtenu l'autorisation de procéder aux opérations de visite ;
- c) L'autorisation donnée au fonctionnaire qui procède aux opérations de visite de recueillir sur place, dans les conditions prévues au III bis, des renseignements et justifications auprès de l'occupant des lieux ou de son représentant et, s'il est présent, du contribuable mentionné au I, ainsi que l'autorisation de demander à ceux-ci de justifier pendant la visite de leur identité et de leur adresse, dans les mêmes conditions.

la mention de la faculté pour le contribuable de faire appel à un conseil de son choix.

L'exercice de cette faculté n'entraîne pas la suspension des opérations de visite et de saisie.

Le juge motive sa décision par l'indication des éléments de fait et de droit qu'il retient et qui laissent présumer, en l'espèce, l'existence des agissements frauduleux dont la preuve est recherchée.

Si, à l'occasion de la visite, les agents habilités découvrent l'existence d'un coffre dans un établissement de crédit dont la personne occupant les lieux visités est titulaire et où des pièces et documents se rapportant aux agissements visés au I sont susceptibles de se trouver, ils peuvent, sur autorisation délivrée par tout moyen par le juge qui a pris l'ordonnance, procéder immédiatement à la visite de ce coffre. Mention de cette autorisation est portée au procès-verbal prévu au IV.

La visite et la saisie de documents s'effectuent sous l'autorité et le contrôle du juge qui les a autorisées. A cette fin, il donne toutes instructions aux agents qui participent à ces opérations.

Il désigne un officier de police judiciaire chargé d'assister à ces opérations et de le tenir informé de leur déroulement.

Il peut, s'il l'estime utile, se rendre dans les locaux pendant l'intervention.

A tout moment, il peut décider la suspension ou l'arrêt de la visite.

L'ordonnance est exécutoire au seul vu de la minute.

L'ordonnance est notifiée verbalement et sur place au moment de la visite, à l'occupant des lieux ou à son représentant qui en reçoit copie intégrale contre récépissé ou émargement au procès-verbal prévu au IV. En l'absence de l'occupant des lieux ou de son représentant, l'ordonnance est notifiée, après la visite, par lettre recommandée avec avis de réception. La notification est réputée faite à la date de réception figurant sur l'avis.

A défaut de réception, il est procédé à la signification de l'ordonnance par acte d'huissier de justice.

Le délai et la voie de recours sont mentionnés dans l'ordonnance.

L'ordonnance peut faire l'objet d'un appel devant le premier président de la cour d'appel. Les parties ne sont pas tenues de constituer avoué.

Suivant les règles prévues par le code de procédure civile, cet appel doit être exclusivement formé par déclaration remise ou adressée, par pli recommandé ou, à compter du 1er janvier 2009, par voie électronique, au greffe de la cour dans un délai de quinze jours. Ce délai court à compter soit de la remise, soit de la réception, soit de la signification de l'ordonnance. Cet appel n'est pas suspensif.

Le greffe du tribunal de grande instance transmet sans délai le dossier de l'affaire au greffe de la cour d'appel où les parties peuvent le consulter.

L'ordonnance du premier président de la cour d'appel est susceptible d'un pourvoi en cassation, selon les règles prévues par le code de procédure civile. Le délai du pourvoi en cassation est de quinze jours.

III. La visite, qui ne peut être commencée avant six heures ni après vingt et une heures, est effectuée en présence de l'occupant des lieux ou de son représentant ; en cas d'impossibilité, l'officier de police judiciaire requiert deux témoins choisis en dehors des personnes relevant de son autorité ou de celle de l'administration des impôts.

Les agents de l'administration des impôts mentionnés au I peuvent être assistés d'autres agents des impôts habilités dans les mêmes conditions que les inspecteurs.

Les agents des impôts habilités, l'occupant des lieux ou son représentant et l'officier de police judiciaire peuvent seuls prendre connaissance des pièces et documents avant leur saisie.

L'officier de police judiciaire veille au respect du secret professionnel et des droits de la défense conformément aux dispositions du troisième alinéa de l'article 56 du code de procédure pénale ; l'article 58 de ce code est applicable.

III bis. Au cours de la visite, les agents des impôts habilités peuvent recueillir, sur place, des renseignements et justifications concernant les agissements du contribuable mentionné au I auprès de l'occupant des lieux ou de son représentant et, s'il est présent, de ce contribuable, après les avoir informés que leur consentement est nécessaire. Ces renseignements et justifications sont consignés dans un compte rendu annexé au procès-verbal mentionné au IV et qui est établi par les agents des impôts et signé par ces agents, les personnes dont les renseignements et justifications ont été recueillis ainsi que l'officier de police judiciaire présent.

Les agents des impôts peuvent demander à l'occupant des lieux ou à son représentant et au contribuable, s'ils y consentent, de justifier de leur identité et de leur adresse.

Mention des consentements est portée au compte rendu ainsi que, le cas échéant, du refus de signer.

IV. Un procès-verbal relatant les modalités et le déroulement de l'opération et consignat les constatations effectuées est dressé sur-le-champ par les agents de l'administration des impôts. Un inventaire des pièces et documents saisis lui est annexé s'il y a lieu. Le procès-verbal et l'inventaire sont signés par les agents de l'administration des impôts et par l'officier de police judiciaire ainsi que par les personnes mentionnées au premier alinéa du III ; en cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal.

Si l'inventaire sur place présente des difficultés, les pièces et documents saisis sont placés sous scellés. L'occupant des lieux ou son représentant est avisé qu'il peut assister à l'ouverture des scellés qui a lieu en présence de l'officier de police judiciaire ; l'inventaire est alors établi.

V. Les originaux du procès-verbal et de l'inventaire sont, dès qu'ils ont été établis, adressés au juge qui a autorisé la visite ; une copie de ces mêmes documents est remise à l'occupant des lieux ou à son représentant. Une copie est également adressée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception à l'auteur présumé des agissements mentionnés au I, nonobstant les dispositions de l'article L. 103.

Les pièces et documents saisis sont restitués à l'occupant des locaux dans les six mois de la visite ; toutefois, lorsque des poursuites pénales sont engagées, leur restitution est autorisée par l'autorité judiciaire compétente.

Le procès-verbal et l'inventaire mentionnent le délai et la voie de recours.

Le premier président de la cour d'appel connaît des recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie. Les parties ne sont pas tenues de constituer avoué.

Suivant les règles prévues par le code de procédure civile, ce recours doit être exclusivement formé par déclaration remise ou adressée, par pli recommandé ou, à compter du 1er janvier 2009, par voie électronique, au greffe de la cour dans un délai de quinze jours. Ce délai court à compter de la remise ou de la réception soit du procès-verbal, soit de l'inventaire, mentionnés au premier alinéa. Ce recours n'est pas suspensif.

L'ordonnance du premier président de la cour d'appel est susceptible d'un pourvoi en cassation selon les règles prévues par le code de procédure civile. Le délai du pourvoi en cassation est de quinze jours.

VI. L'administration des impôts ne peut opposer au contribuable les informations recueillies qu'après restitution des pièces et documents saisis ou de leur reproduction et mise en œuvre des procédures de contrôle visées aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 47.

Toutefois, si, à l'expiration d'un délai de trente jours suivant la notification d'une mise en demeure adressée au contribuable, à laquelle est annexé un récapitulatif des diligences accomplies par l'administration pour la restitution des pièces et documents saisis ou de leur reproduction, ceux-ci n'ont pu être restitués du fait du contribuable, les informations recueillies sont opposables à ce dernier après mise en œuvre des procédures de contrôle mentionnées aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 47 et dans les conditions prévues à l'article L. 76 C.



ANNEXE 2**Article L. 76 C du LPF**

L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des informations contenues dans les pièces et documents saisis ou leur reproduction, mentionnés au I de l'article L. 16 B et qui n'ont pu lui être restitués dans les conditions prévues au deuxième alinéa du VI du même article, sur lesquelles elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Le contribuable peut à tout moment obtenir la restitution de ces pièces et documents.