

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 K-4-09

N° 36 du 1^{er} AVRIL 2009

PROCEDURE DE VISITE ET DE SAISIE
VOIES DE RECOURS

(LPF, ARTICLE L. 16 B)

NOR : BUD L 09 00028 J

Bureau CF 1

PRESENTATION

Dans une récente décision (CEDH 21 février 2008, 3^e section, Req. 18497/03, Ravon et a c/France), la Cour Européenne des Droits de l'Homme (CEDH) a reconnu la non-conformité du droit de visite et de saisie prévu à l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales (LPF) au regard de l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme.

L'article 164 de la loi de modernisation de l'économie (loi n° 2008-776 du 4 août 2008 publiée au journal officiel du 5 août 2008, page 12471) modifie en conséquence l'article L. 16 B du LPF de façon à renforcer les droits de la défense du contribuable et à assurer la conformité de ce dispositif, indispensable à la lutte contre la fraude, à la convention européenne.

Ces dispositions ont adapté les voies de recours applicables à la procédure de visite et de saisie prévue à l'article L. 16 B du LPF tant en matière de contentieux de l'autorisation que sur le contentieux de l'exécution de cette procédure. Ces différents recours sont régis par les règles de la procédure civile de droit commun.

Ainsi, l'ordonnance du juge des libertés et de la détention peut faire l'objet d'un appel devant le premier président de la cour d'appel territorialement compétente, dans un délai, non suspensif, de 15 jours.

Le premier président de la cour d'appel connaît également des recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie. Ce recours doit être formé dans un délai, non suspensif, de 15 jours.

Des dispositions transitoires sont applicables aux procédures de visite et de saisie réalisées avant l'entrée en vigueur de la loi du 4 août 2008.

La présente instruction commente ces dispositions ainsi que leur dispositif d'application.

Elle ne concerne pas les dispositions des articles L. 38 du LPF et 64 du code des douanes qui feront l'objet d'un commentaire par la direction générale des douanes et droits indirects.

De la même façon, les modifications apportées à l'article L. 16 B du LPF apportées par l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2008 (loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008) feront l'objet d'une prochaine instruction.

•

INTRODUCTION

1. L'article L 16 B du livre des procédures fiscales (LPF) prévoit que « 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. »
2. Chaque visite doit être autorisée par une ordonnance du juge des libertés et de la détention (JLD) 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 est fondée. Le juge motive sa décision par les éléments de fait et de droit qu'il retient et qui laissent présumer l'existence des agissements frauduleux dont la preuve est recherchée.
3. En application du II de l'article L. 16 B du LPF dans sa version antérieure ici commentée, **l'ordonnance du JLD n'était susceptible que d'un pourvoi en cassation**, non suspensif.
4. Un procès-verbal relatant les modalités et le déroulement de l'opération et consignait les constatations effectuées doit être dressé sur-le-champ par les agents de la DGFIP habilités. Ce document, et le cas échéant l'inventaire des pièces et documents saisis, sont signés par les agents des impôts, l'officier de police judiciaire (OPJ) et l'occupant des lieux (ou son représentant ou les deux témoins). Si l'inventaire sur place présente des difficultés, les pièces et documents saisis sont placés sous scellés.
5. Pour **les contestations relatives au déroulement du droit de visite et de saisie**, la jurisprudence de la Cour de cassation (Cass. com. 30/11/1999, « Bec Frères » rendu en matière de procédure économique, étendu à la procédure fiscale régie par l'article L. 16 B du LPF par l'arrêt Cass. com. du 18 avril 2000, « Asquini ») avait jugé que le juge ayant autorisé la visite pouvait connaître des éventuelles irrégularités entachant les opérations tant que ces dernières n'étaient pas achevées. Par la suite, le juge de l'impôt, soit le juge administratif compétent pour le contentieux relatif au redressement fiscal (engagé sur le fondement des documents saisis), était seul compétent pour se prononcer sur la régularité des opérations.
6. La Cour européenne des Droits de l'Homme a condamné les dispositions applicables à l'article L. 16 B du LPF sur le motif de sa contrariété avec l'article 6 § 1 de la Convention protégeant le droit à un procès équitable. En matière de visite domiciliaire, l'article 6 § 1 implique que les personnes concernées puissent obtenir un contrôle juridictionnel effectif – en fait comme en droit – de la régularité de la décision prescrivant la visite ainsi que, le cas échéant, des mesures prises sur son fondement.
7. Ainsi, en ce qui concerne le contentieux de l'autorisation, le pourvoi en cassation contre l'ordonnance du JLD autorisant la visite, était une voie de recours insuffisante dès lors que la Cour de cassation, juge du droit, n'examine pas les éléments de fait fondant les ordonnances litigieuses qui ne peuvent donc être contestées au fond.
8. Par ailleurs, en ce qui concerne le contentieux de l'exécution, la CEDH a estimé que, lors de la visite elle-même, l'accès au juge était plus théorique qu'effectif. Elle a en outre relevé qu'en l'absence de redressement, les contribuables ayant fait l'objet d'une visite domiciliaire se trouvaient dans l'impossibilité de saisir le juge de l'impôt et étaient donc privés de voie de recours.
9. Le I de l'article 164 de la loi du 4 août 2008 a adapté les voies de recours en matière de procédures de visite et de saisie afin de tenir compte des critiques de la CEDH et modifie en conséquence l'article L. 16 B du LPF.

CHAPITRE 1 : LES NOUVELLES VOIES DE RECOURS

Section 1 : Le recours contre l'ordonnance d'autorisation de la procédure de visite et de saisie

1. L'ordonnance du juge des libertés et de la détention

- 10.** Chaque visite doit être autorisée par une ordonnance du JLD du tribunal de grande instance dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter.
- 11.** L'ordonnance doit comporter l'adresse des lieux à visiter, et le nom et la qualité du fonctionnaire habilité à procéder aux opérations de visite comme de l'OPJ chargé d'assister aux opérations, ainsi que le délai et les voies de recours contre l'ordonnance. Le I de l'article 164 de la loi de modernisation de l'économie a en outre prévu que l'ordonnance devait comporter la mention de la faculté pour le contribuable de faire appel à un conseil de son choix.
- 12.** La nouvelle rédaction de l'article L. 16 B du LPF dispose que l'exercice de cette faculté par le contribuable n'entraîne pas la suspension des opérations de visite et de saisie.
- 13.** Ainsi, si le contribuable n'arrive pas à joindre son conseil, cela n'entraîne aucune conséquence sur le déroulement et sur la validité de la procédure de visite et de saisie.
- 14.** Il en va de même dans le cas où le conseil ne peut se rendre sur les lieux avant la fin de la visite.
- 15.** S'agissant du rôle du conseil dans la conduite de la procédure de visite, à l'exception des cas où le contribuable désigne son conseil comme son représentant, celui-ci n'est pas l'interlocuteur de l'administration. Il ne peut que conseiller son client sans pouvoir intervenir dans la procédure puisqu'il n'est pas partie à l'affaire.
- 16.** L'ordonnance du juge des libertés et de la détention est exécutoire au seul vu de la minute, c'est-à-dire de la présentation de l'original de l'ordonnance du juge.
- 17.** Elle est notifiée verbalement 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 relatant les modalités et le déroulement des opérations.
- 18.** En l'absence de l'occupant des lieux ou de son représentant, elle est notifiée après la visite par lettre recommandée avec demande d'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.

2. Le recours contre l'ordonnance du juge des libertés et de la détention

- 19.** L'ordonnance du JLD peut faire l'objet d'un appel devant le premier président de la cour d'appel territorialement compétente. Cet appel n'est pas suspensif.

• Les titulaires du droit de recours :

- 20.** Les titulaires à titre principal du recours contre l'ordonnance du JLD (les appelants) sont exclusivement l'occupant des locaux visités (domicile ou le local professionnel du contribuable concerné ou tout autre lieu où les pièces et documents sont susceptibles d'être détenus) et l'auteur présumé des agissements dont la preuve est recherchée par la mise en œuvre de la procédure de visite et de saisie.
- 21.** En effet, cet appel contre l'ordonnance du JLD institué par la loi du 4 août 2008 ne vise qu'à contrôler la légitimité de « l'atteinte au domicile » subie par les personnes visitées.
- 22.** En sa qualité d'intimé, l'administration fiscale peut former un appel incident (article 548 du code de procédure civile(CPC)).

• La forme du recours :

- 23.** Le contribuable fait appel de l'ordonnance du JLD par déclaration remise ou adressée, par pli recommandé ou, à compter du 1er janvier 2009, par voie électronique, au greffe de la cour d'appel territorialement compétente (article 932 du CPC).
- 24.** La déclaration d'appel ne peut se faire par télécopie.
- 25.** Le greffier avise immédiatement la partie adverse de l'appel (article 936 du CPC). Il convoque les parties à l'audience prévue pour les débats, dès sa fixation et quinze jours au moins à l'avance, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception et leur adresse copie de cette convocation par lettre simple (article 937 du CPC).

• **Le délai du recours :**

26. La déclaration au greffe doit être formée dans le délai, non suspensif, de 15 jours, qui court à compter de la remise, de la réception ou de la signification de l'ordonnance du JLD.

27. Le délai de 15 jours n'est pas un délai franc, c'est-à-dire que si le point de départ n'est pas compté, en revanche, le jour de l'expiration est compris dans le délai.

28. Exemple : si l'ordonnance du JLD est remise (ou reçue ou signifiée, selon les cas) le 5 mai, le délai expire le 20 mai, le jour de la décision qui fait courir le délai ne comptant pas.

29. Si le dernier jour est un samedi, dimanche ou jour férié, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

30. Ainsi, dans l'exemple ci-avant, si le 20 est un samedi, le pourvoi peut être formé jusqu'au lundi 22 mai.

• **Les modalités du recours :**

31. En application de la nouvelle rédaction du L. 16 B du LPF, l'appel contre l'ordonnance du JLD ne nécessite pas le recours à un avoué de la part des parties.

32. Afin de garantir les droits de la défense et d'information du contribuable, le greffe du TGI doit transmettre sans délai le dossier de l'affaire au greffe de la cour d'appel où les parties peuvent le consulter.

• **Le déroulement de l'audience**

33. Le recours contre l'ordonnance du JLD est de la compétence du premier président de la cour d'appel. Ce dernier fixe la date d'audience.

34. Le magistrat chargé d'instruire l'affaire peut entendre les parties (article 940 du CPC). Il peut les inviter à fournir les explications qu'il estime nécessaires à la solution du litige, et les mettre en demeure de produire dans un délai qu'il détermine tous documents ou justifications propres à éclairer la Cour faute de quoi il peut passer outre et renvoyer l'affaire devant la chambre qui tirera toute conséquence de l'abstention de la partie ou de son refus.

35. La procédure est orale.

• **L'ordonnance du premier président de la cour d'appel**

36. Le premier président de la cour d'appel se trouve investi de plein droit de la connaissance du litige. Il statue de nouveau en fait et en droit (article 561 du CPC).

37. Il peut soit déclarer l'appel irrecevable comme irrégulier ou tardif, soit confirmer l'ordonnance du JLD attaquée, si l'appel n'est pas fondé, soit la réformer (modifier la décision du JLD, tout en retenant la même solution, changer la motivation ou rectifier les erreurs matérielles affectant l'ordonnance) ou l'annuler, en tout ou partie, dans la mesure où l'appel lui paraît fondé (article 542 du CPC).

3. Le pourvoi en cassation contre l'ordonnance du premier président de la cour d'appel

38. Le pourvoi en cassation tend à faire censurer par la Cour de cassation la non-conformité de la décision qu'il attaque à la règle de droit (article 604 du CPC).

39. Le pourvoi en cassation à l'encontre de l'ordonnance du premier président de la cour d'appel, recours par voie extraordinaire, n'est pas suspensif (article 579 du CPC).

• **Personnes pouvant former un pourvoi :**

40. Il s'agit de toute partie qui y a intérêt (article 609 du CPC). Ainsi, les parties à l'instance figurant dans la décision attaquée peuvent se pourvoir en cassation contre l'ordonnance du premier président de la cour d'appel, à savoir l'occupant des locaux visités ou l'auteur présumé des agissements dont la preuve est recherchée par la mise en œuvre de la procédure de visite et de saisie, dès lors qu'ils ont fait appel de l'ordonnance du JLD et l'administration.

• **Le délai du pourvoi**

41. Le délai est de 15 jours à compter de la décision attaquée, à savoir l'ordonnance du premier président de la cour d'appel (II de l'article L. 16 B du LPF).
42. Exemple : si la décision du premier président de la cour d'appel est prononcée le 5 mai, le délai expire le 20 mai, le jour de la décision qui fait courir le délai ne comptant pas.
43. Si le dernier jour est un samedi, dimanche ou jour férié, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.
44. Ainsi, dans l'exemple ci – avant, si le 20 est un samedi, le pourvoi peut être formé jusqu'au lundi 22 mai.

• **La procédure devant la Cour de cassation :**

45. Les parties ne peuvent comparaître devant la Cour de cassation qu'en constituant un avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation (article 973 du CPC). La décision attaquée doit être signifiée dans le délai de quatre mois à compter du pourvoi, à peine d'irrecevabilité de celui-ci (article 611-1 du CPC).
46. La procédure devant la Cour de cassation étant écrite, les avocats n'ont pas l'obligation de se présenter aux audiences. Cela étant, l'article 1018 du C.P.C. prévoit que les avocats peuvent à leur demande, plaider devant la Cour de cassation. Les parties peuvent être entendues avec l'autorisation du président.
47. A moins qu'il ne soit décidé de la tenue de l'audience en chambre du conseil, les débats ont normalement lieu en audience publique.

• **L'arrêt de la Cour de cassation**

48. La Cour de cassation peut soit déclarer le pourvoi irrecevable ou le rejeter, soit casser, totalement ou partiellement, l'ordonnance du premier président de la cour d'appel. La cassation entraîne l'annulation de toute décision qui est la suite de l'application ou qui s'y rattache par un lien de dépendance nécessaire (article 625 du CPC).
49. En principe, la Cour de cassation dans son arrêt désigne la juridiction de renvoi. Exceptionnellement, la cassation peut intervenir sans renvoi dès lors qu'il n'est pas nécessaire qu'il soit à nouveau statué sur le fond ou bien lorsque les faits, tels qu'ils ont été souverainement constatés et appréciés par les juges du fond, permettent à la Cour de cassation d'appliquer la règle de droit appropriée.

4. Les effets de l'annulation de l'ordonnance d'autorisation

50. Il est de jurisprudence constante que si l'ordonnance d'un JLD est annulée par le premier président de la cour d'appel ou par la Cour de cassation, cette décision entraînera l'annulation par voie de conséquence des opérations de saisies effectuées sur son fondement.
51. Par ailleurs, si des ordonnances ont été rendues simultanément par différents JLD sur le fondement de l'article L 16 B du LPF, dans le cadre d'une même enquête fiscale, l'annulation de l'une d'entre elles n'entraîne pas, par voie de conséquence, celle de toutes les autres.
52. L'annulation de l'ordonnance par laquelle le JLD a autorisé une opération de visite ou de saisie a pour effet d'interdire à l'administration d'opposer au contribuable les informations recueillies à cette occasion.
53. Cette annulation n'affecte la régularité de l'imposition supplémentaire que dans la mesure où celle-ci procède de l'exploitation des informations recueillies à cette occasion.
54. Cette annulation demeure, en revanche, sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition dans la mesure où celle-ci découle de l'exploitation de renseignements que l'administration n'a pas recueillis à l'occasion de la visite annulée (Avis CE 1er mars 1996, n° 174245-174246 Section, SARL France Finibéton)
55. Ainsi, il est possible à l'administration d'exploiter d'autres sources d'information que celle de la procédure de visite et de saisie annulée.

Section 2 : Le recours contre les mesures d'exécution de la procédure de visite et de saisie

1. Le déroulement de la procédure de visite et de saisie

56. Un procès-verbal relatant les modalités et le déroulement de l'opération et consignait les constatations effectuées doit être dressé sur-le-champ par les agents des impôts habilités. Un inventaire des pièces et documents saisis lui est annexé s'il y a lieu. Ce procès-verbal, et le cas échéant l'inventaire des pièces et documents saisis, sont signés par les agents des impôts, l'OPJ et l'occupant des lieux (ou son représentant ou les deux témoins). Si l'inventaire sur place présente des difficultés, les pièces et documents saisis sont placés sous scellés.

57. Les originaux du procès-verbal et de l'inventaire sont, dès qu'ils ont été établis, adressés au JLD. 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 dont la preuve est recherchée.

58. Le délai et la voie de recours sont mentionnés dans le procès-verbal et l'inventaire.

2. Le recours contre le déroulement des opérations de visite et de saisie

59. Le V de l'article L. 16 B du LPF prévoit que le premier président de la cour d'appel connaît des recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie. Ce recours n'est pas suspensif.

• Les titulaires du droit de recours :

60. Les titulaires à titre principal de ce recours sont exclusivement l'occupant des locaux visités et l'auteur présumé des agissements dont la preuve est recherchée, tels que mentionnés au § 20 de la présente instruction.

61. En sa qualité d'intimé, l'administration fiscale peut former un appel incident (article 548 du CPC).

• La forme du recours :

62. Ce recours doit être exclusivement formé par déclaration remise ou adressée, par pli recommandé ou, à compter du 1^{er} janvier 2009, par voie électronique, au greffe de la cour d'appel territorialement compétente.

63. Afin de garantir les droits de la défense et d'information du contribuable, le greffe du TGI doit transmettre sans délai le dossier de l'affaire au greffe de la cour d'appel où les parties peuvent le consulter.

• Le délai du recours :

64. La déclaration au greffe doit être formée dans le délai, non suspensif, de 15 jours, qui court à compter de la remise ou de la réception soit du procès-verbal, soit de l'inventaire.

65. Le délai de 15 jours n'est pas un délai franc, c'est-à-dire que si le point de départ n'est pas compté, en revanche, le jour de l'expiration est compris dans le délai.

• Les modalités du recours :

66. Ce recours ne nécessite pas le recours à un avoué de la part des parties.

67. Les règles sont identiques à celles développées en matière de recours contre l'autorisation de la procédure de visite et de saisie (cf. supra).

• L'ordonnance du premier président de la cour d'appel

68. Le premier président de la cour d'appel se trouve investi de plein droit de la connaissance du litige. Il statue de nouveau en fait et en droit (article 561 du CPC).

69. Il peut soit déclarer le recours irrecevable comme irrégulier ou tardif, soit confirmer le déroulement des opérations de visite, si le recours n'est pas fondé, soit l'annuler, totalement ou partiellement, dans la mesure où le recours lui paraît fondé.

3. Le pourvoi en cassation contre l'ordonnance du premier président de la cour d'appel

70. Le pourvoi en cassation tend à faire censurer par la Cour de cassation la non-conformité de la décision qu'il attaque à la règle de droit (article 604 du CPC).

71. Les règles sont identiques à celles développées en matière de recours contre l'autorisation de la procédure de visite et de saisie (cf. supra).

4. Les effets de l'annulation du déroulement des opérations de visite et de saisie

72. Le juge du contrôle de la régularité des opérations de visite et de saisie apprécie cette régularité au regard de chaque ordonnance d'autorisation. Dès lors que plusieurs visites sont autorisées par des ordonnances distinctes, les irrégularités qui entacheraient l'une des visites n'entraîne pas l'annulation de l'ensemble des opérations.

73. De la même façon, si une seule ordonnance autorise la visite de plusieurs lieux situés dans le ressort du tribunal de grande instance, les irrégularités qui entacheraient la visite d'un de ces lieux n'entraînent pas l'annulation des autres visites.

74. L'annulation de la saisie d'une pièce entraîne, pour l'administration fiscale, l'interdiction d'utiliser cette pièce saisie ou sa copie.

Section 3 : L'entrée en vigueur du nouveau dispositif

75. Ce dispositif est applicable aux opérations de visite et de saisie pour lesquelles l'ordonnance d'autorisation a été notifiée ou signifiée à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008, soit depuis le 6 août 2008.

CHAPITRE 2 : DISPOSITIONS TRANSITOIRES

76. Les contribuables entrant dans une des quatre situations décrites ci-après (§ 81 et suivants) peuvent faire appel contre l'ordonnance du JLD ayant autorisé la procédure de visite et de saisie, alors même que, sous l'empire du dispositif antérieur, cette ordonnance a fait l'objet d'un pourvoi en cassation, en attente d'une décision de la Cour ou ayant donné lieu à une décision de rejet, à la date du 6 août 2008. Il en est de même pour les contribuables qui ne se seraient pas pourvus en cassation.

77. Ils peuvent également exercer un recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie.

78. Cet appel et ce recours s'effectuent devant le premier président de la cour d'appel. Les règles de procédure applicables sont identiques à celles développées ci-dessus.

79. Les titulaires de cet appel ou de ce recours sont exclusivement l'occupant des locaux visités et l'auteur présumé des agissements dont la preuve était recherchée par la mise en œuvre de la procédure de visite et de saisie.

80. Dans les cas développés ci-après, la date de réalisation de la procédure de visite et de saisie à prendre en compte est celle :

- du procès-verbal ou de l'inventaire lorsqu'il a été remis à l'occupant des locaux visités et à l'auteur présumé des agissements dont la preuve est recherchée ;

- de l'avis de réception de l'envoi du procès-verbal ou l'inventaire adressé par courrier à l'occupant des locaux visités et à l'auteur présumé des agissements dont la preuve est recherchée.

Section 1 : champ d'application

Première situation (a du 1 du IV de l'article 164 de la loi du 4 août 2008)

81. Est concerné le contribuable qui a fait l'objet d'une procédure de visite et de saisie qui n'a donné lieu à aucune procédure de contrôle visée aux articles L. 10 à L. 47 A du LPF (procédures de contrôle de l'administration), dès lors que la procédure de L. 16 B a été réalisée entre le 1er janvier 2005 et le 6 août 2008.

82. Sont exclus les contribuables qui ont fait l'objet d'une procédure de visite et de saisie réalisée antérieurement au 1er janvier 2005 qui n'a donné lieu à aucune procédure de contrôle de l'administration.

Deuxième situation (b du 1 du IV de l'article 164 de la loi du 4 août 2008)

83. Est concerné le contribuable qui a fait l'objet d'une procédure de visite et de saisie réalisée entre le 1er janvier 2005 et le 6 août 2008 suivie d'une procédure de contrôle visée aux articles L. 10 à L. 47 A du LPF qui s'est conclue par une absence de proposition de rectification ou de notification d'imposition d'office.

84. Sont exclus les contribuables qui ont fait l'objet d'une procédure de visite et de saisie réalisée antérieurement au 1er janvier 2005 qui a été suivie d'une procédure de contrôle de l'administration qui s'est conclue par une absence de proposition de rectification ou de notification d'imposition d'office.

Troisième situation (c du 1 du IV de l'article 164 de la loi du 4 août 2008)

85. Est concerné le contribuable qui a fait l'objet d'une procédure de visite et de saisie réalisée avant le 6 août 2008 suivie d'une procédure de contrôle visée aux articles L. 10 à L. 47 A du LPF :

- pour laquelle la mise en recouvrement des impositions supplémentaires n'a pas été faite ;
- qui se conclue par une absence d'imposition supplémentaire (remise en cause de déficits ou de crédits de TVA), dès lors que le contribuable n'a pas reçu, soit :
 - la réponse aux observations du contribuable mentionnée à l'article L. 57 du LPF ;
 - la notification prévue à l'article L. 76 du LPF (imposition d'office) ;
 - la notification de l'avis rendu par la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou par la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

Quatrième situation (d du 1 du IV de l'article 164 de la loi du 4 août 2008)

86. Est concerné le contribuable qui a fait l'objet d'une procédure de visite et de saisie réalisée avant le 6 août 2008 suivie d'une procédure de contrôle visée aux articles L. 10 à L. 47 A du LPF pour laquelle des impositions ont été établies ou des rectifications ne se traduisant pas par des impositions supplémentaires (remise en cause de déficits ou de crédits de TVA) ont été effectuées fondées à partir des éléments obtenus par l'administration dans le cadre d'une procédure de visite et de saisie, dès lors que ces impositions ou ces rectifications, à la date du 6 août 2008 :

- font l'objet d'une réclamation ou d'un recours contentieux devant le juge de l'impôt, à l'exception des affaires dans lesquelles des décisions sont passées en force de chose jugée (l'arrêt de la cour administrative d'appel a été rendu).

ou

- sont encore susceptibles de faire l'objet d'une réclamation ou d'un recours contentieux devant le juge de l'impôt (tant que les délais d'introduction des réclamations ne sont pas expirés¹)

87. Dans le premier cas, dès lors que le contribuable fait appel ou exerce le recours, il doit en informer le juge de l'impôt qui doit surseoir à statuer jusqu'au prononcé de l'ordonnance du premier président de la cour d'appel. L'administration peut également en informer le juge de l'impôt.

88. Le 3° du IV de l'article 164 de la loi du 4 août 2008 précise que cet appel et ce recours sont exclusifs de toute appréciation par le juge du fond de la régularité du déroulement des opérations de visite et de saisie. Le juge administratif ne se prononcera donc plus en tant que juge de l'exécution.

89. Cet appel et ce recours sont seulement offerts au contribuable, dont les impositions faisant l'objet de réclamations contentieuses sont fondées sur des éléments obtenus dans le cadre de la procédure de L. 16 B du LPF diligentée à son égard.

90. Ainsi, est exclu l'appel ou le recours formé par un contribuable, ayant fait l'objet d'une procédure de L. 16 B du LPF et d'une procédure de contrôle de l'administration pour laquelle la mise en recouvrement des impositions supplémentaires a été faite, dès lors que les impositions faisant l'objet d'une réclamation contentieuse ne sont pas fondées sur des éléments obtenus dans le cadre de la procédure de visite et de saisie.

¹ Délais définis aux articles R* 196-1 à R* 196-6 du LPF.

Section 2 : L'entrée en vigueur des dispositions transitoires

- 91.** L'administration fiscale informe les contribuables concernés de l'existence de ces voies de recours par courrier.
- 92.** Les contribuables ont un délai de deux mois pour, le cas échéant, faire appel contre l'ordonnance ou former un recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie.
- 93.** Le délai de deux mois est ouvert à compter de la réception du courrier d'information de l'administration.
- 94.** Toutefois, le contribuable entrant dans les quatre situations développées ci-dessus qui n'aurait pas reçu de courrier de l'administration peut exercer, selon les mêmes modalités, cet appel ou ce recours sans condition de délai.

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

ANNEXE 2 : Loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie, article 164, IV.

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 :

l'adresse des lieux à visiter ;

le nom et la qualité du fonctionnaire habilité qui a sollicité et obtenu l'autorisation de procéder aux opérations de visite.

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.

IV. Un procès-verbal relatant les modalités et le déroulement de l'opération et consignait 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.

•

ANNEXE 2**Article 164 de la loi du 4 août 2008 de modernisation de l'économie**

IV.-1. Pour les procédures de visite et de saisie prévues à l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales pour lesquelles le procès-verbal ou l'inventaire mentionnés au IV de cet article a été remis ou réceptionné antérieurement à la date d'entrée en vigueur de la présente loi, un appel contre l'ordonnance mentionnée au II de cet article, alors même que cette ordonnance a fait l'objet d'un pourvoi ayant donné lieu à cette date à une décision de rejet du juge de cassation, ou un recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie peut, dans les délais et selon les modalités précisés au 3 du présent IV, être formé devant le premier président de la cour d'appel dans les cas suivants :

- a) Lorsque les procédures de visite et de saisie ont été réalisées à compter du 1er janvier de la troisième année qui précède l'entrée en vigueur de la présente loi et n'ont donné lieu à aucune procédure de contrôle visée aux articles L. 10 à L. 47 A du livre des procédures fiscales ;
- b) Lorsque les procédures de contrôle visées aux articles L. 10 à L. 47 A du même livre mises en œuvre à la suite des procédures de visite et de saisie réalisées à compter du 1er janvier de la troisième année qui précède l'entrée en vigueur de la présente loi se sont conclues par une absence de proposition de rectification ou de notification d'imposition d'office ;
- c) Lorsque les procédures de contrôle mises en œuvre à la suite d'une procédure de visite et de saisie n'ont pas donné lieu à mise en recouvrement ou, en l'absence d'imposition supplémentaire, à la réception soit de la réponse aux observations du contribuable mentionnée à l'article L. 57 du même livre, soit de la notification prévue à l'article L. 76 du même livre, soit de la notification de l'avis rendu par la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou par la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ;
- d) Lorsque, à partir d'éléments obtenus par l'administration dans le cadre d'une procédure de visite et de saisie, des impositions ont été établies ou des rectifications ne se traduisant pas par des impositions supplémentaires ont été effectuées et qu'elles font ou sont encore susceptibles de faire l'objet, à la date de l'entrée en vigueur de la présente loi, d'une réclamation ou d'un recours contentieux devant le juge, sous réserve des affaires dans lesquelles des décisions sont passées en force de chose jugée. Le juge, informé par l'auteur de l'appel ou du recours ou par l'administration, sursoit alors à statuer jusqu'au prononcé de l'ordonnance du premier président de la cour d'appel.

(...)

3. Dans les cas mentionnés aux 1 et 2, l'administration informe les personnes visées par l'ordonnance ou par les opérations de visite et de saisie de l'existence de ces voies de recours et du délai de deux mois ouvert à compter de la réception de cette information pour, le cas échéant, faire appel contre l'ordonnance ou former un recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie. Cet appel et ce recours sont exclusifs de toute appréciation par le juge du fond de la régularité du déroulement des opérations de visite et de saisie. Ils s'exercent selon les modalités prévues respectivement aux articles L. 16 B et L. 38 du livre des procédures fiscales et à l'article 64 du code des douanes. En l'absence d'information de la part de l'administration, ces personnes peuvent exercer, selon les mêmes modalités, cet appel ou ce recours sans condition de délai.