



fiscablog.fr  
Informer-Documenter-Former

*La Lettre de Mars 2023*

## Questions des abonnés

**La procédure de « Droit d'enquête » de l'administration fiscale**

**NB :** le bon fonctionnement des liens hypertextes (soulignés et en bleu) nécessite que votre application PDF prenne en charge la détection automatique des liens.

## La question posée :

La procédure de « droit d'enquête » est-elle une procédure de contrôle fiscal ou une procédure plus limitée ? Permet-elle à l'administration d'avoir accès aux documents bancaires de l'entreprise sans envoyer d'avis de contrôle préalable ? Peut-elle occasionner des redressements ?

## RESUME DE L'ETUDE

### Introduction

Le **droit d'enquête** est prévu par les dispositions des articles [L.80 F à L.80 J du Livre des Procédures fiscales \(LPF\)](#).

Il ne s'agit pas d'une procédure de contrôle fiscal à proprement parler, car il ne permet pas à l'administration fiscale d'examiner la totalité de la comptabilité de l'entreprise, pas plus que d'adresser des rectifications : il n'a **pour objet que** de s'assurer **du respect des règles** et des obligations **de facturation** auxquelles sont tenus les **assujettis à la TVA**.

Peuvent être **notamment** relevés les manquements suivants aux règles de facturation :

- ⇒ facturations **incomplètes** (absence d'une ou plusieurs mentions obligatoires) ou **erronées**,
- ⇒ **absence** de facturation,
- ⇒ facturation de **complaisance** : fausse facturation, émission de factures ne correspondant pas à des opérations réelles, etc...
- ⇒ **numérotation** non séquentielle des factures...

### L'étendue du droit d'enquête

#### Les opérations effectuées dans le cadre du droit d'enquête

##### La période sur laquelle peut porter le droit d'enquête

Le droit d'enquête peut porter sur la période **de six ans** mentionnée à [l'article L.102 B du LPF](#).

##### Les documents pouvant être examinés

En application de [l'article L.80 F du LPF](#), les enquêteurs peuvent se faire présenter les **factures reçues ou émises** ou tout document en tenant lieu, la **comptabilité matières**, les **livres** comptables, les **registres** propres à certaines professions ainsi que **tous les documents professionnels** pouvant se rapporter à des opérations ayant donné lieu ou qui auraient dû donner lieu à **facturation** : les pièces de recettes et de dépenses, les bons de commande ou de livraison, les contrats, les correspondances commerciales, les documents de transport ou d'accompagnement, etc.

Les **relevés des comptes bancaires** professionnels de l'assujetti, bien qu'il ne soient pas expressément mentionnés par le texte légal, font partie des documents professionnels susceptibles d'être examinés en liaison avec la facturation.

## Les contribuables concernés

Le droit d'enquête peut être mis en œuvre auprès de tout **assujetti** à la **TVA** au sens des articles [256 A](#) et [256 B du code général des impôts](#) (CGI) et du IV de [l'article 298 sexies du CGI](#).

## La procédure

### Les enquêteurs

Les agents de la Direction générale des finances publiques ayant au moins le grade de **contrôleur** ont compétence pour mettre en œuvre le droit d'enquête dans leur **ressort territorial**.

Par ailleurs, les fonctionnaires qui ont compétence pour procéder à la mise en œuvre du droit d'enquête auprès d'un assujetti à la TVA peuvent exercer ce droit dans **tous les établissements** de l'intéressé, **quel que soit leur lieu de situation**.

### Le déroulement de la procédure

#### Les locaux auxquels peuvent accéder les enquêteurs

Le droit d'enquête permet d'intervenir de manière **inopinée** dans les locaux **professionnels** d'un assujetti **ou** sur convocation dans les **bureaux de l'administration**.

#### La première intervention : l'avis d'enquête

En application du premier alinéa de [l'article L.80 G du LPF](#), un **avis d'enquête** est remis lors de la **première intervention** chez l'assujetti **ou** lors de la **première convocation** dans les bureaux de l'administration.

Au cours de cette intervention comme des suivantes, les enquêteurs peuvent, en plus des rapprochements entre la facturation et les différents documents de l'entreprise, procéder à des **constatations matérielles** et à l'inventaire, au jour de leur intervention, de tout ou partie des ressources utilisées pour **l'exploitation de l'entreprise**.

#### Les autres interventions

Une **même enquête** peut donner lieu à **une ou plusieurs interventions** sur place ou convocations.

En application de [l'article L.80 F du LPF](#), **chaque intervention** dans l'entreprise donne lieu à un **procès-verbal** relatant les opérations effectuées, et les **auditions**, effectuées dans l'entreprise ou dans les bureaux de l'administration, donnent lieu à l'établissement d'un **compte rendu d'audition**.

## La clôture de l'enquête

En application de [l'article L.80 H du LPF](#), l'enquête se **conclut** par un **procès-verbal**. Celui-ci est rédigé au plus tard dans les trente jours qui suivent la dernière intervention sur place ou la dernière convocation.

Ce document consigne les **manquements** constatés aux règles de la facturation ou **l'absence de manquements**.

Une copie est remise à l'intéressé. Celui-ci dispose d'un délai de **trente jours** (délai franc) pour faire valoir ses **observations**.

## Les suites du droit d'enquête

### L'exploitation fiscale des constatations opérées

En application du 3ème alinéa de [l'article L.80 H du LPF](#) les constatations du procès-verbal de clôture ne peuvent être opposées au contribuable ainsi qu'aux tiers concernés par la facturation que dans le cadre des **procédures de contrôle** mentionnées à [l'article L.47 du LPF](#), c'est à dire :

- ⇒ une vérification ou un examen de comptabilité,
- ⇒ un examen de situation fiscale personnelle,

ainsi que dans le cadre d'un autre droit d'enquête (diligenté par hypothèse auprès d'un assujetti en relation commerciale avec celui qui a fait l'objet du premier droit d'enquête).

Ces **constatations** peuvent également être invoquées devant le **juge** des libertés et de la détention afin qu'il autorise la mise en œuvre d'une **procédure de visite et de saisie** mentionnée aux articles [L.16 B du LPF](#) (visite domiciliaire par l'administration fiscale) et [L.38 du LPF](#) (visite domiciliaire par l'administration des douanes).

## Les sanctions applicables

### Amendes applicables à la suite du droit d'enquête

La mise en œuvre du droit d'enquête **ne peut donner lieu** en elle-même à des **rectifications** fiscales, qui ne pourront résulter le cas échéant que des procédures de contrôle qui seront ensuite initiées sur la base des constatations effectuées.

Elle permet toutefois l'application **d'amendes** prévues en cas **d'infraction** aux **règles de facturation** par les alinéas 1, 2 et 3 du I, et par le II de [l'article 1737 du CGI](#) :

« I. – Entraîne l'application d'une amende égale à **50 % du montant** :

1. Des sommes versées ou reçues, le fait de **travestir** ou **dissimuler l'identité** ou **l'adresse** de ses fournisseurs ou de ses clients, les **éléments d'identification...** ou de sciemment accepter l'utilisation d'une **identité fictive** ou **d'un prête-nom** ;
2. De la facture, le fait de délivrer une facture **ne correspondant pas** à une **livraison** ou à une **prestation de service réelle** ;

3. De la transaction, le fait de **ne pas délivrer une facture** ou la note prévue à l'article 290 quinquies et de **ne pas comptabiliser la transaction...**

Les dispositions des 1 à 3 ne s'appliquent pas aux ventes au détail et aux prestations de services faites ou fournies à des particuliers...

II. – **Toute omission ou inexactitude** constatée dans les factures ou documents en tenant lieu ... donne lieu à l'application d'une **amende de 15 €...** ».

Les manquements relatifs aux **registres** visés à [l'article 286 quater du CGI](#) (cf supra) sont également susceptibles d'entraîner l'application des amendes visées à [l'article 1788 B](#) du CGI :

« **Le défaut de présentation ou de tenue** des registres prévus à l'article 286 quater donne lieu à l'application d'une amende de **750 €**.

Les **omissions ou inexactitudes** relevées dans les renseignements devant figurer sur ces registres donnent lieu à l'application d'une amende de **15 €** par omission ou inexactitude. ».

#### Amende en cas d'opposition à fonction

Le **refus** de l'assujetti de laisser les enquêteurs accéder aux locaux visés à [l'article L.80 F du LPF](#) ou le refus de présentation des documents demandés est constitutif d'une **opposition à fonction** au sens de [l'article 1746 du CGI](#) constatée par procès-verbal transmis au **tribunal correctionnel**.

L'amende encourue s'élève à **25 000 €**, auxquels peut s'ajouter une peine d'**emprisonnement de 6 mois** en cas de **récidive**.

## COMMENTAIRES

Le droit d'enquête est d'une portée assez limitée, dès lors qu'il n'a pour objet que de contrôler le respect des règles de facturation.

Il ne faut toutefois **pas prendre à la légère** ce type de procédure.

D'une part, si le droit d'enquête ne donne pas lieu à des rectifications fiscales, **les amendes** attachées aux infractions en matière de facturation peuvent s'avérer particulièrement **lourdes**.

En outre, il permet l'accès à une certaine **variété de documents comptables et extra-comptables** qui permettent à l'administration, outre de prendre connaissance de certaines données de l'exploitation, de se faire une idée assez juste de la qualité de la gestion de l'entreprise.

On ne peut que recommander d'être très vigilant sur le **contenu et le libellé des procès-verbaux** d'intervention et d'audition, et d'y apporter toutes les **observations** nécessaires,

dès lors qu'ils seront la base de la programmation éventuelle d'un contrôle fiscal de l'entreprise, voire dans les cas les plus sérieux d'un droit de visite et de saisie.

Si des **constatations** figurant dans les procès-verbaux sont **approximatives voire erronées**, sans qu'on y ait apporté **d'observations** ou d'explications, il sera difficile de le faire valoir dans le cadre de la procédure ultérieure, dès lors que ces constatations seront **opposables** au contribuable.

Enfin, il faudra également veiller à ce que **toutes les demandes** de l'administration dans le cadre du droit d'enquête sont consignées dans les **procès-verbaux**, et si ce n'est pas le cas, ne pas hésiter à les mentionner dans les observations : un éventuel **détournement** de procédure, ayant pour effet de priver le contribuable des garanties attachées aux contrôles dits « externes » (vérification ou examen de comptabilité, examen de situation fiscale personnelle), pourrait conduire à **l'annulation** d'une procédure de contrôle ultérieure.

Etude développée en pages suivantes, selon législation en vigueur au 31 mars 2023.

Toute précision, actualisation et/ou étude complémentaire à cette question peuvent être obtenues sur demande des abonnés.

## ETUDE DEVELOPEE

# LE DROIT D'ENQUETE

### Introduction

Le **droit d'enquête** est prévu par les dispositions des articles [L.80 F à L.80 J du Livre des Procédures fiscales \(LPF\)](#).

Il ne s'agit pas d'une procédure de contrôle fiscal à proprement parler, car il ne permet pas à l'administration fiscale d'examiner la totalité de la comptabilité de l'entreprise, pas plus que d'adresser des rectifications : il n'a **pour objet que** de s'assurer **du respect des règles** et des obligations **de facturation** auxquelles sont tenus les **assujettis à la TVA**.

Le droit d'enquête permet à l'administration fiscale d'intervenir de **manière inopinée** chez un assujetti, et, sur une ou plusieurs interventions, de **rapprocher la facturation des livres comptables** et extra-comptables, des **registres** auxquels sont tenues certaines professions, de la **comptabilité-matières** ainsi que de **tout document professionnel** se rapportant à des opérations qui ont donné lieu ou auraient dû donner lieu à **facturation**.

Il se distingue :

- ⇒ des procédures de contrôle de l'impôt prévues aux [articles L.10 du LPF à L.47 A du LPF](#) (contrôle sur pièces, contrôle fiscal externe) : il n'a pas pour objet de rectifier les résultats ou la TVA payée par l'entreprise,
- ⇒ du droit de communication visé aux articles [L.81 et suivants du LPF](#) dont notamment, il n'a pas le caractère passif,
- ⇒ du droit de visite et de saisie : il ne permet pas d'accéder aux domiciles privés et ne peut se traduire par la saisie de documents.

[L'article L.80 F du LPF](#) décrit l'étendue et les modalités d'exercice du droit d'enquête, [l'article L.80 G](#) est relatif au déroulement de la première intervention chez l'assujetti, et [l'article L. 80 H](#) concerne l'établissement du procès-verbal qui marque la clôture du droit d'enquête, et ses conséquences éventuelles.

Par ailleurs, [l'article L.80 FA](#) concerne le droit d'enquête spécifique aux opérateurs de la facturation électronique, et les articles [L.80 I](#) et [L.80 J](#) sont consacrés au droit d'enquête particulier mis en œuvre par les agents des douanes.

### L'étendue du droit d'enquête

#### Les règles de facturation

Le droit d'enquête est mis en œuvre en vue de s'assurer de l'application des **règles de facturation** de portée générale, ou des règles particulières à certaines professions.

Il permet le contrôle de la facturation **quelle que soit la date** d'émission ou de réception des documents délivrés dans ce but (y compris au cours d'un exercice qui n'est pas encore clôturé).

Peuvent être **notamment** relevés les manquements suivants aux règles de facturation :

- ⇒ facturations **incomplètes** (absence d'une ou plusieurs mentions obligatoires) ou **erronées**,
- ⇒ **absence** de facturation,
- ⇒ facturation de **complaisance** : fausse facturation, émission de factures ne correspondant pas à des opérations réelles, etc...
- ⇒ **numérotation** non séquentielle des factures...

## Les opérations effectuées dans le cadre du droit d'enquête

### La période sur laquelle peut porter le droit d'enquête

Le droit d'enquête peut porter sur la période **de six ans** mentionnée à [l'article L.102 B du LPF](#).

### Les documents pouvant être examinés

En application de [l'article L.80 F du LPF](#), les enquêteurs peuvent se faire présenter les **factures** ou tout document en tenant lieu, la **comptabilité matières**, les **livres** comptables, les **registres** propres à certaines professions ainsi que les **documents professionnels** pouvant se rapporter à des opérations ayant donné lieu ou qui auraient dû donner lieu à **facturation**.

Les **relevés des comptes bancaires** professionnels de l'assujetti, bien qu'il ne soient pas expressément mentionnés par le texte légal, font partie des documents professionnels susceptibles d'être examinés en liaison avec la facturation.

Ces documents sont examinés par l'enquêteur, pour s'assurer de la réalité des mentions portées sur la facture et de celle des opérations ayant donné lieu à facturation, et détecter les opérations qui auraient dû donner lieu à facturation.

#### - **Les factures**

Les factures concernées sont les **factures reçues** ou les **factures émises**, quel que soit leur support, et le contrôle des règles de facturation peut porter sur les factures électroniques.

Lorsque l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité des factures sont assurées par des contrôles prévus au 1° du VII de [l'article 289 du CGI](#), les enquêteurs peuvent accéder à l'ensemble des informations, documents, données, traitements informatiques ou systèmes d'information constitutifs de ces contrôles et à la documentation décrivant leurs modalités de réalisation (2ème alinéa de [l'article L. 80 F](#)).

Les **documents** pouvant tenir lieu de facture sont **notamment** les notes d'honoraires, de commission ou de courtage, les quittances de loyers des locaux dans lesquels est exercée une activité professionnelle, les factures-congés émises par les marchands en gros de boissons, les comptes rendus adressés par l'intermédiaire à l'achat ou à la vente au commettant, etc...

- *Les livres et documents professionnels*

Les **livres** sont ceux dont la tenue est **obligatoire** et notamment :

- ⇒ le bilan, le compte de résultat et l'annexe ainsi que les journaux auxiliaires tels que, par exemple, les livres de clients, de fournisseurs, les livres de banque ou de caisse, s'agissant des comptabilités commerciales,
- ⇒ le livre-journal et le registre des immobilisations, pour les professionnels libéraux,
- ⇒ le livre journal, livre d'inventaire, tableau des immobilisations pour les exploitants agricoles,
- ⇒ les livres obligatoires en fonction de réglementations propres à certaines professions.

Sont également concernés les **documents annexes** tels que les pièces de recettes et de dépenses.

Parmi les **documents professionnels** pouvant être examinés, figurent notamment les bons de commande ou de livraison, les contrats, les correspondances commerciales, les documents de transport ou d'accompagnement, etc.

Lorsque les documents pouvant être examinés dans le cadre du droit d'enquête, et notamment les factures, sont conservés sur support informatique en application de [l'article L.102 B du LPF](#), ils sont fournis à l'enquêteur sur support papier à la demande de ce dernier.

- *Les registres et comptabilité matières*

Cela concerne :

- ⇒ les **registres** prévus à [l'article 286 quater du CGI](#)

Sont visés : le registre des biens expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre Etat membre de l'Union européenne, le registre des façonniers et le registre des prestataires de services autres que façonniers.

- ⇒ la **comptabilité matières** et les registres divers

Le droit d'enquête permet également d'examiner la comptabilité matières et les registres dont la tenue est rendue obligatoire par une disposition légale ou réglementaire. Il en est ainsi par exemple :

- de la comptabilité matières des **exploitants agricoles** concernant le bétail,
- du registre des objets mobiliers (« livre de police ») des **antiquaires**,
- du livre des **agents immobiliers**, etc

## Les contribuables concernés

Le droit d'enquête peut être mis en œuvre auprès de tout **assujetti** à la **TVA** au sens des articles [256 A](#) et [256 B du code général des impôts](#) (CGI) et du IV de [l'article 298 sexies du CGI](#).

Sont assujetties, au sens de l'article 256 A du CGI, les personnes qui effectuent de manière **indépendante** des **activités économiques** de producteur, commerçant, prestataire de service, y compris les activités extractives, agricoles et libérales.

La qualité d'assujetti est indépendante du statut juridique des personnes, de leur régime d'imposition, de leur situation au regard d'autres impôts, de la nature ou de la forme de leur intervention.

La qualité d'assujetti suppose la **réalisation répétée** de prestations de services ou de livraisons de biens. La personne qui réalise une opération à titre occasionnel n'a, en principe, pas la qualité d'assujetti.

L'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence confère également la qualité d'assujetti alors même qu'elle se concrétiserait par la réalisation d'une seule opération.

La qualité d'assujetti est **indépendante du but ou des résultats** de l'activité économique exercée, en particulier de son caractère lucratif ou non lucratif.

Le fait que certaines opérations ne soient pas soumises à la TVA en application d'exonérations spécifiques ou de l'existence de seuils de franchise en base ne fait pas perdre à la personne exerçant une activité économique la qualité d'assujetti.

Le droit d'enquête peut être mis en œuvre auprès des personnes morales de droit public lorsque celles-ci sont assujetties en application des dispositions de l'article 256 B du CGI.

Toute personne qui effectue à titre occasionnel la livraison d'un moyen de transport neuf expédié ou transporté sur le territoire d'un autre État membre à destination de l'acheteur, par le vendeur, par l'acheteur ou pour leur compte, est considérée comme assujettie (IV de l'article 298 sexies du CGI).

Ces dispositions concernent les personnes morales non assujetties qui livrent des moyens de transport neufs dans les conditions précisées ci-dessus. Le droit d'enquête peut donc s'exercer auprès de celles-ci. Il peut également concerner des particuliers qui livrent des moyens de transport neufs dans les mêmes conditions, sous réserve que ceux-ci disposent de locaux à usage professionnel.

## La procédure

### Les enquêteurs

Les agents de la Direction générale des finances publiques ayant au moins le grade de **contrôleur** ont compétence pour mettre en œuvre le droit d'enquête.

Ils peuvent exercer ce droit dans le **ressort territorial** du service auquel ils sont **affectés**. Le droit d'enquête ne concernant que les assujettis à la TVA, ce principe doit être apprécié au regard des obligations déclaratives incombant à ces derniers : les **déclarations de TVA** devant, sauf exceptions, être déposées auprès du service auquel doit parvenir la déclaration de bénéfices ou de revenus, le **service compétent** est donc, en principe, celui dont dépend le **lieu d'exercice** de l'activité, le **principal établissement** ou le **siège**.

Ces règles de compétence s'appliquent quel que soit le lieu où sont détenus les documents objets de l'enquête.

Par ailleurs, les fonctionnaires qui ont compétence pour procéder à la mise en œuvre du droit d'enquête auprès d'un assujetti à la TVA peuvent exercer ce droit dans **tous les établissements** de l'intéressé, **quel que soit leur lieu de situation**.

Enfin, les agents compétents pour exercer la procédure d'enquête à l'égard d'un assujetti ont également le droit de mener une procédure identique auprès des assujettis ayant avec le premier des relations professionnelles impliquant une obligation de facturation ou de production de documents en tenant lieu, quel que soit le lieu de leur siège, de leur établissement, de leur domicile ou de l'exercice de leur activité.

## Le déroulement de la procédure

### Les locaux auxquels peuvent accéder les enquêteurs

Le droit d'enquête permet d'intervenir de manière **inopinée** dans les locaux **professionnels** d'un assujetti **ou** sur convocation dans les **bureaux de l'administration**.

Il est mis en œuvre de 8 heures à 20 heures et durant les heures d'activité professionnelle.

Le droit d'enquête peut se dérouler dans les locaux à usage professionnel, ainsi que sur les **terrains** ou dans les **entrepôts** affectés à une activité professionnelle. Il peut également être mis en œuvre dans les **moyens de transport** à usage professionnel. Dans ce cas, le chargement peut être examiné.

En aucun cas, les enquêteurs ne peuvent accéder aux locaux affectés au domicile privé ou aux parties privatives des locaux à usage mixte.

### La première intervention : l'avis d'enquête

En application du premier alinéa de [l'article L.80 G du LPF](#), un **avis d'enquête** est remis lors de la **première intervention** chez l'assujetti **ou** lors de la **première convocation** dans les bureaux de l'administration.

L'avis d'enquête mentionne notamment :

- ⇒ le(s) nom(s) et la qualité de l'enquêteur ou des enquêteurs participant à la première intervention ainsi que le service auquel il(s) appartient(-nent),
- ⇒ le nom ou la dénomination sociale et l'adresse de l'assujetti,
- ⇒ la date de l'intervention ou, le cas échéant de la convocation.

Il est remis à l'assujetti lorsqu'il s'agit d'une entreprise individuelle, ou lorsque celui-ci est une personne morale, à son représentant légal (gérant, président directeur général, etc..).

Au cours de cette intervention comme des suivantes, les enquêteurs peuvent, en plus des rapprochements entre la facturation et les différents documents de l'entreprise, procéder à des **constatations matérielles** et à l'inventaire, au jour de leur intervention, de tout ou partie des ressources utilisées pour **l'exploitation de l'entreprise**.

Il peut s'agir des moyens immobiliers, mobiliers et humains affectés à l'activité industrielle, commerciale, libérale, artisanale ou agricole. Il s'agit également des stocks et encours de matières premières, fournitures diverses, produits et prestations.

#### *Cas particulier : absence de l'assujetti lors de la première intervention*

[L'article L.80 G du LPF](#) prévoit que, lorsque l'assujetti ou dans le cas d'une personne morale, son représentant légal, est **absent** lors de la première intervention, l'avis d'enquête est remis à la **personne qui reçoit** les enquêteurs (salarié, dirigeant, parent, etc.). Celle-ci en accuse réception.

Dans ce cas, dès que l'intervention est terminée, un procès-verbal est établi. Celui-ci comporte notamment :

- ⇒ la liste des documents demandés et/ou examinés,
- ⇒ la date ainsi que les heures de début et de fin d'intervention,
- ⇒ le nom et la qualité de la personne à qui a été remis l'avis d'enquête et si celle-ci est différente, celle de la personne qui a assisté au déroulement de cette intervention.

Cette dernière personne ou celle à qui a été remis l'avis d'enquête, est invitée à signer le procès-verbal. En cas de refus, mention en est faite au procès-verbal.

Une copie de ce document signé par l'enquêteur lui est remise. Un autre exemplaire est adressé à l'assujetti ou au représentant légal de la personne morale, par lettre recommandée avec avis de réception.

#### **Les autres interventions**

Une **même enquête** peut donner lieu à **une ou plusieurs interventions** sur place ou convocations.

Au cours de ces interventions, les enquêteurs peuvent se faire délivrer **copie** des factures ou de tout autre document se rapportant à des opérations facturées ou qui auraient dû donner lieu à facturation.

En application de [l'article L.80 F du LPF](#), **chaque intervention** dans l'entreprise donne lieu à un **procès-verbal** relatant les opérations effectuées. Celui-ci mentionne notamment :

- ⇒ le(s) nom(s) et la qualité de l'enquêteur (ou des enquêteurs) procédant à l'intervention ainsi que le service auquel il(s) appartient(-nent),
- ⇒ le nom ou la dénomination sociale et l'adresse de l'assujetti,

- ⇒ la date et les heures d'intervention,
- ⇒ et, s'il y a lieu, le nom de la personne chargée d'accompagner les enquêteurs.

Ce procès-verbal est signé par l'enquêteur et par l'assujetti ou la personne chargée d'accompagner l'enquêteur. En cas de refus de signer de l'assujetti ou de la personne chargée d'accompagner l'enquêteur, mention en est faite au procès-verbal.

Les **auditions**, effectuées dans l'entreprise ou dans les bureaux de l'administration, donnent lieu à l'établissement d'un **compte rendu d'audition**.

Celui-ci est signé par le(s) enquêteur(s) ayant procédé à l'audition et la personne entendue. En cas de refus de signer de cette dernière, mention en est faite au compte rendu.

### La clôture de l'enquête

En application de [l'article L.80 H du LPF](#), l'enquête se **conclut** par un **procès-verbal**. Celui-ci est rédigé au plus tard dans les trente jours qui suivent la dernière intervention sur place ou la dernière convocation.

Ce document consigne les **manquements** constatés aux règles de la facturation ou **l'absence de manquements**.

Une **liste des documents** dont une **copie** a été délivrée aux enquêteurs est **annexée** au procès-verbal de clôture.

Le procès-verbal de clôture doit être signé par les agents de l'administration ayant procédé à la constatation des manquements portés dans le procès-verbal de clôture et par l'assujetti ou, lorsqu'il s'agit d'une personne morale, son représentant légal. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal.

Une copie est remise à l'intéressé. Celui-ci dispose d'un délai de **trente jours** (délai franc) pour faire valoir ses **observations**.

Ces observations peuvent être portées sur le procès-verbal lors de sa signature, ou faire l'objet d'une note adressée au service. Celle-ci est alors annexée au procès-verbal. Dans les deux cas, les observations doivent être signées par l'assujetti ou son représentant légal lorsqu'il s'agit d'une personne morale.

Enfin, il est précisé que **plusieurs enquêtes peuvent** être mises en œuvre auprès d'un **même assujetti, pour une même période** au cours d'une année.

## Les suites du droit d'enquête

### L'exploitation fiscale des constatations opérées

En application du 3ème alinéa de [l'article L.80 H du LPF](#) les constatations du procès-verbal de clôture ne peuvent être opposées au contribuable ainsi qu'aux tiers concernés par la facturation que dans le cadre des **procédures de contrôle** mentionnées à [l'article L.47 du LPF](#), c'est à dire :

- ⇒ une vérification ou un examen de comptabilité,

⇒ un examen de situation fiscale personnelle,

ainsi que dans le cadre d'un autre droit d'enquête (diligenté par hypothèse auprès d'un assujetti en relation commerciale avec celui qui a fait l'objet du premier droit d'enquête).

Ces **constatations** peuvent également être invoquées devant le **juge** des libertés et de la détention afin qu'il autorise la mise en œuvre d'une **procédure de visite et de saisie** mentionnée aux articles [L.16 B du LPF](#) (visite domiciliaire par l'administration fiscale) et [L.38 du LPF](#) (visite domiciliaire par l'administration des douanes).

La **visite domiciliaire**, qui doit être obligatoirement autorisée par le juge, pourra concerner aussi bien l'**assujetti** qui a fait l'objet du droit d'enquête, qu'un **autre contribuable** au sujet duquel des indices de fraude auront pu être recueillis à l'occasion du droit d'enquête.

Le terme de « constatations » concerne celles directement liées à la facturation qui ont été recueillies au cours de la procédure d'enquête, grâce à l'examen de documents dont la présentation a été demandée ou dans le cadre d'une audition, et qui sont retracées dans le procès-verbal de clôture.

La notion de « tiers concernés par la facturation » repose sur le constat de l'interdépendance des acteurs d'une même chaîne de facturation. Il s'agit de permettre à l'administration d'utiliser les constatations du procès-verbal d'enquête à l'encontre des assujettis qui ont été partie prenante à un quelconque titre dans le circuit économique retracé par la facturation.

## Les sanctions applicables

### Amendes applicables à la suite du droit d'enquête

La mise en œuvre du droit d'enquête **ne peut donner lieu** en elle-même à des **rectifications** fiscales, qui ne pourront résulter le cas échéant que des procédures de contrôle qui seront ensuite initiées sur la base des constatations effectuées.

Elle permet toutefois l'application **d'amendes** prévues en cas **d'infraction** aux **règles de facturation** par les alinéas 1, 2 et 3 du I, et par le II de [l'article 1737 du CGI](#) :

« I. – Entraîne l'application d'une amende égale à **50 % du montant** :

1. Des sommes versées ou reçues, le fait de **travestir** ou **dissimuler l'identité ou l'adresse** de ses fournisseurs ou de ses clients, les **éléments d'identification** mentionnés aux articles 289 et 289 B et aux textes pris pour l'application de ces articles ou de sciemment accepter l'utilisation d'une **identité fictive** ou **d'un prête-nom** ;

2. De la facture, le fait de délivrer une facture **ne correspondant pas** à une **livraison** ou à une **prestation de service réelle** ;

3. De la transaction, le fait de **ne pas délivrer une facture** ou la note prévue à l'article 290 quinquies et de **ne pas comptabiliser la transaction**. Le client professionnel est solidairement tenu au paiement de cette amende, qui ne peut excéder 375 000 € par exercice. Toutefois, lorsque la transaction a été comptabilisée, l'amende est réduite à 5 % et ne peut excéder 37 500 € par exercice ...

Les dispositions des 1 à 3 ne s'appliquent pas aux ventes au détail et aux prestations de services faites ou fournies à des particuliers, à l'exception des prestations de services mentionnées à l'article 290 quinquies soumises à la délivrance d'une note.

II. – **Toute omission ou inexactitude** constatée dans les factures ou documents en tenant lieu mentionnés aux articles 289 et 290 quinquies donne lieu à l'application d'une **amende de 15 €**. Toutefois, le montant total des amendes dues au titre de chaque facture ou document ne peut excéder le quart du montant qui y est ou aurait dû y être mentionné... ».

Les manquements relatifs aux **registres** visés à [l'article 286 quater du CGI](#) (cf supra) sont également susceptibles d'entraîner l'application des amendes visées à [l'article 1788 B](#) du CGI :

« **Le défaut de présentation ou de tenue** des registres prévus à l'article 286 quater donne lieu à l'application d'une amende de **750 €**.

Les **omissions ou inexactitudes** relevées dans les renseignements devant figurer sur ces registres donnent lieu à l'application d'une amende de **15 €** par omission ou inexactitude. ».

### Amende en cas d'opposition à fonction

Le refus de l'assujetti de laisser les enquêteurs accéder aux locaux visés à [l'article L.80 F du LPF](#) ou le refus de présentation des documents demandés est constitutif d'une **opposition à fonction** au sens de [l'article 1746 du CGI](#). Celle-ci est constatée par procès-verbal.

L'amende prévue dans cette situation ne sera pas directement mise en œuvre par l'administration fiscale : le procès-verbal d'infraction sera transmis au **tribunal correctionnel**.

L'amende encourue s'élève à **25 000 €**, auxquels peut s'ajouter une peine d'**emprisonnement de 6 mois** en cas de **récidive**.

## COMMENTAIRES

Le droit d'enquête est d'une portée assez limitée, dès lors qu'il n'a pour objet que de contrôler le respect des règles de facturation.

Il ne faut toutefois **pas prendre à la légère** ce type de procédure.

En effet, un droit d'enquête est rarement déclenché par hasard : il fait souvent suite à une vérification de comptabilité d'un partenaire commercial de l'entreprise, au cours duquel le vérificateur a eu accès aux factures de cette dernière, et y aura peut-être décelé une ou des anomalies apparentes.

Un **schéma de fraude** aura également pu être détecté chez un **partenaire** de l'entreprise, et l'administration souhaite vérifier dans quelle mesure cette dernière est impliquée, consciemment ou non, dans des opérations douteuses.

Le droit d'enquête a pour avantage, pour l'administration, de permettre une intervention **inopinée** dans l'entreprise. Il faut toutefois noter que l'intervention inopinée est également permise dans le cadre d'une vérification de comptabilité par les dispositions de l'article L.47 du LPF, mais elle présente l'inconvénient pour l'administration de ne permettre que des constatations matérielles immédiates très limitées, et un délai suffisant devra être laissé à l'entreprise avant une deuxième intervention (afin qu'elle puisse se faire assister d'un conseil). En matière de droit d'enquête, même si ce dernier est limité à la facturation et aux documents annexes à cette dernière, les interventions peuvent se succéder assez rapidement.

Par ailleurs, si le droit d'enquête ne donne pas lieu à des rectifications fiscales, **les amendes** attachées aux infractions en matière de facturation peuvent s'avérer particulièrement **lourdes**.

En outre, le droit d'enquête permet l'accès à une certaine **variété de documents comptables et extra-comptables** qui permettent à l'administration, outre de prendre connaissance de certaines données de l'exploitation, de se faire une idée assez juste de la qualité de la gestion de l'entreprise.

On ne peut que recommander d'être très vigilant sur le **contenu et le libellé des procès-verbaux** d'intervention et d'audition, et d'y apporter toutes les **observations** nécessaires, dès lors qu'ils seront la base de la programmation éventuelle d'un contrôle fiscal de l'entreprise, voire dans les cas les plus sérieux d'un droit de visite et de saisie.

Si des **constatations** figurant dans les procès-verbaux sont **approximatives voire erronées**, sans qu'on y ait apporté **d'observations** ou d'explications, il sera difficile de le faire valoir dans le cadre de la procédure ultérieure, dès lors que ces constatations seront **opposables** au contribuable.

Par ailleurs, si des infractions vénielles aux règles de facturation sont relevées, **sans incidence sur le chiffre d'affaires** déclaré, il est préférable de **le faire valoir** immédiatement, plutôt que d'attendre que ces manquements soient à l'origine d'un contrôle fiscal étendu de l'entreprise.

Enfin, il faudra également veiller à ce que **toutes les demandes** de l'administration dans le cadre du droit d'enquête sont consignées dans les **procès-verbaux**, et si ce n'est pas le cas, ne pas hésiter à les mentionner dans les observations.

En effet, il peut arriver que l'enquêteur **outrepasse** les limites du droit d'enquête, ce qui constituerait alors le début d'une vérification de comptabilité sans que l'entreprise ait été avisée de sa possibilité de se faire assister d'un conseil, ni qu'elle ait été mise en possession de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, etc.

Un tel **détournement** de procédure, ayant pour effet de priver le contribuable des garanties attachées aux contrôles dits « externes » (vérification ou examen de comptabilité, examen de situation fiscale personnelle), pourrait conduire à l'**annulation** d'une procédure de contrôle ultérieure.

Le cas échéant, et selon le déroulement du droit d'enquête, il n'est sans doute pas inutile d'envisager le recours à un conseil expérimenté en matière de procédures fiscales.

**NB :**

Dans la présente étude n'a été évoqué que le droit d'enquête ouvert aux agents de l'administration fiscale.

En application de l'article L.80 I du LPF, les agents des douanes peuvent également mettre en œuvre le droit d'enquête dans les mêmes conditions que les agents des finances publiques.

Toutefois, le champ d'application dans lequel ils interviennent est limité par cet article à la recherche des manquements aux règles de facturation relatives aux seules acquisitions et livraisons effectuées avec des États membres de la Communauté européenne.

En outre, pour prévenir les manquements à l'application des règles de facturation afférentes aux acquisitions et livraisons intracommunautaires, les agents des douanes peuvent procéder au contrôle des moyens de transport à usage professionnel et de leur chargement et se faire présenter les documents professionnels de toute nature en possession du conducteur.