

Article L. 228, I du LPF : une déclaration rectificative rejetée par l'administration fait obstacle à l'exemption de dénonciation au procureur de la République



Emmanuel Laporte
Avocat

[Voir la page](#)

Date de publication : 17 décembre 2024

Domaine(s) de droit : Fiscal

Décision commentée :

[Cour de cassation, Chambre criminelle, 23 mai 2024, 23-80.025, Publié au bulletin](#)

Mots-clés : Plainte préalable de l'administration · Impôts directs et taxes assimilées · Déclaration rectificative · Dénonciation obligatoire · Mise en mouvement · Action publique · Impôts et taxes · Exception · Procédure · Administration fiscale.

L'essentiel

Décision. - L'exemption de dénonciation obligatoire au procureur de la République dont bénéficie le contribuable, en application de l'alinéa 8 de l'article [L. 228](#), I, du livre des procédures fiscales (LPF) pour avoir déposé une déclaration rectificative spontanée, constitue une exception qui doit être appréciée strictement. Il en résulte qu'une déclaration rectificative spontanée qui a été rejetée par l'administration fiscale ne saurait faire échapper à la mise en œuvre d'une dénonciation obligatoire les faits de fraude fiscale qui remplissent les critères énoncés aux alinéas 1 à 6 de l'article [L. 228](#), I, du LPF. Il n'appartient pas au juge pénal d'apprécier la validité de ce rejet qui relève du contrôle du juge de l'impôt. Ainsi, l'alinéa 8 de l'article [L. 228](#), I, précité n'exclut l'application des dispositions du I aux contribuables ayant déposé spontanément une déclaration rectificative que lorsque celle-ci n'a pas été rejetée par l'administration fiscale.

Portée. - La Cour de cassation confirme qu'une déclaration rectificative est regardée comme spontanée si l'existence d'un contrôle fiscal n'a pas été préalablement portée à la connaissance du contribuable. Toutefois, la spontanéité d'une

telle déclaration ne suffit pas à ouvrir droit au bénéfice de l'exemption de dénonciation obligatoire au procureur de la République : il faut aussi que cette déclaration n'ait pas été rejetée par l'administration fiscale. Bien que cette condition restrictive, non prévue par la lettre du 8^{ème} alinéa de l'article [L. 228](#), I, du LPF, soit reconnue par la Haute cour, le juge pénal en tire les conséquences sans en vérifier la validité, pour exclure le bénéfice de l'exemption. Mais à défaut de précisions sur la nature et l'étendue d'un tel pouvoir de rejet d'une déclaration rectificative, cette décision rend l'exemption de dénonciation obligatoire très incertaine en la laissant tributaire de la volonté de l'administration fiscale.

1 — Selon le rapport de Mme Piazza, conseillère, M. B exerce depuis 2011 une activité de consultant en informatique spécialisé dans les logiciels de gestion des grandes entreprises, par l'intermédiaire d'une société de droit américain sise à Delaware (Etats-Unis), dont les paiements sont crédités sur un compte ouvert au nom de M. B dans les livres d'une banque suisse, ayant donné lieu à des omissions déclaratives. Le 23 février 2017, M. B et son épouse ont adressé au Service de traitement des déclarations rectificatives (STDR) une lettre d'intention de dépôt de déclarations rectificatives, selon les modalités fixées par la circulaire de régularisation du 21 juin 2013 du ministre délégué chargé du budget. Des opérations de visite et de saisie ont été conduites le 8 juin 2017. Le 16 juillet 2017, les époux ont déposé au service des impôts des particuliers une déclaration rectificative au titre des revenus de l'année 2016 et, le 2 août 2017, ils ont remis au STDR un « dossier de régularisation fiscale » (à savoir, en principe, des déclarations rectificatives) au titre des revenus de 2014 et de 2015. Le 12 janvier 2018, l'administration fiscale a avisé M. B qu'il faisait l'objet d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle (ESFP) au titre des années 2015 et 2016. Deux propositions de rectifications lui ont été adressées le 19 décembre 2018 en matière de bénéfices non-commerciaux (BNC) et de TVA. L'administration y indiquait que la demande de régularisation susvisée était irrecevable en raison d'une activité occulte de prestation de services en informatique, exclue de la procédure de régularisation prévue par la circulaire de régularisation du 21 juin 2013, et en l'absence de demande de régularisation au titre des années 2011 à 2013. Le 14 janvier 2020, l'administration fiscale a dénoncé au procureur de la République, contre M. et Mme B et sur le fondement de l'article [L. 228](#), I, du LPF, des faits de fraude fiscale par