

304

# Droit pénal fiscal

**Alice ROUSSEAU,**  
avocate associée, Rousseau & Sussmann  
**Guillaume PELLEGRIN,**  
avocat associé, Bredin Prat



Cette chronique trimestrielle propose aux lecteurs une revue synthétique et pratique des sujets d'actualité du droit pénal fiscal. La présente étude sera consacrée à l'examen de trois décisions récentes : deux arrêts de la chambre criminelle de la Cour de cassation, respectivement relatifs au régime de la dénonciation obligatoire au procureur imposée à l'administration fiscale (1) et aux actes accomplis par les assistants spécialisés intervenant dans une procédure pénale (2), et un arrêt rendu par la cour d'appel de renvoi dans une affaire judiciaire au très long cours relative à la consistance d'un actif successoral français à l'égard de biens mis en trusts à l'étranger (3).

1. - Effets de la déclaration rectificative spontanée à l'égard de l'obligation de dénonciation prévue par l'article L. 228, I du LPF
2. - Certains actes accomplis par un assistant spécialisé peuvent être de nature à caractériser un défaut d'impartialité de l'enquête
3. - Suite de la saga W. – Condamnation des héritiers et conseils du marchand d'art pour fraude fiscale et/ou blanchiment en raison de l'absence de mention dans l'actif successoral de biens trustés dont le défunt constituant ne s'était pas réellement dessaisi

## 1. Effets de la déclaration rectificative spontanée à l'égard de l'obligation de dénonciation prévue par l'article L. 228, I du LPF

1 - La chambre criminelle construit petit à petit sa jurisprudence relative à l'article L. 228, I du LPF qui, dans sa rédaction issue de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, impose à l'administration fiscale de dénoncer au procureur de la République les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle, sous certaines conditions tenant notamment au montant des droits concernés, à la nature

des majorations appliquées et à la mise en recouvrement de ces sommes.

Cet article comporte un dernier alinéa qui prévoit assez laconiquement que « Les dispositions du présent I ne sont pas applicables aux contribuables ayant déposé spontanément une déclaration rectificative. »

Notons immédiatement que, si la réforme du mécanisme – improprement – qualifié de verrou de Bercy et l'instauration de ce dispositif de dénonciation obligatoire ont donné lieu à de véhéments débats parlementaires, cette dernière phrase n'a été que très peu discutée par le législateur. Pour justifier son introduction à l'occasion de la première lecture du texte devant l'Assemblée nationale, la rapporteure soulignait que « Par exception, les dossiers ne sont pas transmis au parquet lorsque la pénalité appliquée résulte d'une déclaration rectificative déposée

spontanément par le contribuable, c'est-à-dire avant l'engagement d'un contrôle fiscal. » (Rapp. n° 1212 de la commission des finances sur le projet de loi, adopté par le Sénat après engagement de la procédure accélérée, relatif à la lutte contre la fraude (n° 1142), (M<sup>me</sup> Emilie Cariou), déposé le mercredi 25 juillet 2018). Par la suite, ce texte ne sera ni débattu, ni modifié jusqu'à son adoption définitive.

Les deux circulaires successivement publiées relativement à la mise en œuvre de cette procédure n'apportent pas non plus de précision utile à ce propos (Circ. n° CPAE1832503C, 7 mars 2019. – Circ. n° JUSD2129778C, 4 oct. 2021).

Le BOFiP, quant à lui, précise dans sa version actuelle publiée le 27 juin 2019 que :

*Le dispositif de dénonciation obligatoire ne s'applique pas aux contri-*