



**AVIS DE M. BOUGY,
AVOCAT GÉNÉRAL**

Arrêt n° 72 du 4 février 2026 (FS-B) – Chambre criminelle

Pourvoi n° 24-84.041

Décision attaquée : arrêt de la cour d'appel de Paris du 16 janvier 2014

M. [N] [U]

M. [L] [U]

Mme [A] [W]

M. [M] [S]

M. [K] [R]

La société [12]

La société [11]

C/

Etat français

Direction générale des finances publiques

INFORMATION relative à l'avis de l'avocat général

Dans les pourvois et requêtes dont est saisie la Cour de cassation, l'avocat général rend des avis dans l'intérêt de la loi et du bien commun. Il éclaire la Cour sur la portée de la décision à intervenir.

PLAN

Le plan de ces conclusions figure ci-dessous.

Les moyens sont identifiés par les initiales du demandeur au pourvoi, suivies d'un numéro correspondant au moyen et, le cas échéant, d'un second correspondant à la branche. Le signe 0 vise un moyen exposé dans un mémoire relatif aux arrêts avant-dire-droit et non dans le mémoire relatif à l'arrêt au fond.

A la toute fin du document figure un tableau récapitulatif des moyens.

PAGE	TITRE	MOYENS
3	1. Faits et procédure	
7	2. Les moyens proposés contre les arrêts avant-dire-droit du 16 janvier 2014	[N][U] 0, [L][U] 0, [A][W] 13, [11] 0, [12] 0.1 à 0.6
8	et par voie de conséquence	[A][W] 11, [M][S]1
9	3. La prescription du délit de blanchiment	[A][W]12, [M][S] 2
10	4. L'élément légal du délit de fraude fiscale et l'obligation de déclarer dans la succession les biens logés dans un trust	[N][U] 1, [K][R] 1
11	5. L'élément matériel du délit de fraude fiscale 5.1. L'étendue de la saisine 5.2. La caractérisation du fait que le constituant ne se serait pas irrévocablement et effectivement dessaisi des biens placés	[N][U]3 [N][U]2
15	6. L'élément intentionnel du délit de fraude fiscale reproché à M. [L] [U]	[L][U] 1.1 à 1.6
16	7. Le blanchiment de fraude fiscale 7.1. Sur les moyens de cassation par voie de conséquence 7.2. Le blanchiment par fausse qualification de prêt des 1 697 k€ réglés par DRAWDALÉ Trust 7.3. Le blanchiment par constitution d'un faux chiffre d'affaire de la SARL [17] 7.4. Le blanchiment par dissimulation de revenus sous couvert d'une déclaration de bénéfices non commerciaux	[A][W] 3.1 à 3.6, 4.1 à 4.3, 5, 6 [N][U] 4.1 à 4.5, [A][W] 1.1 à 1.6 et 7.1 à 7.5, [K][R] 2.1 à 2.5 [N][U] 5.1 à 5.4 [N][U] 6
25	8. La complicité de fraude fiscale reprochée aux trustees 8.1. S'agissant de [12] 8.2. S'agissant de [11]	[12] 1.1 à 1.8 [11] 1.1 à 1.4, 2, 3.1 à 3.3, [11] 4.1 à 4.3
32	9. La motivation des peines 9.1. La motivation des peines d'amende 9.2. La motivation des peines de confiscation	[N][U]6, [K][R]3 [N][U]8

34	10. L'action civile 10.1. La régularité de l'appel de l'Etat français, partie civile 10.2. L'évaluation du préjudice indemnisable de l'Etat	[N][U]9, [A][W]9, [K][R]4 [N][U]10, [A][W]10, [K][R]5
40	annexe : index par moyens	

1. Faits et procédure

1.1. Pour l'exposé des faits et de la procédure, il est expressément fait référence au rapport de Mme la conseillère Bloch.

Il sera simplement rappelé que la famille [U] a construit sa fortune depuis plusieurs générations grâce à son activité de marchands d'art exercée principalement à [Localité 13] et à [Localité 10].

[B] [U] (1917-2001) a laissé pour lui succéder sa veuve, [P] [V] (1933-2010) et ses fils [L] [U] (1940-2008) et M. [N] [U], nés tous deux d'un premier mariage. [P] [V] a renoncé à la succession. Les deux fils ont déposé le 23 avril 2002 une première déclaration de succession faisant état d'un actif net de quarante millions d'euros.

A la demande de [P] [V], la cour d'appel de Paris a annulé le 14 avril 2005 sa renonciation à succession et la déclaration de succession.

Avant même qu'une nouvelle déclaration de succession ne soit déposée, [L] [U] est décédé à son tour le [Date décès 1] 2008, laissant pour héritiers sa veuve, Mme [A] [W], et ses deux enfants née d'une précédente union, Mme [J] [U] et M. [L] [U], dit [L] Junior (Jr). Ces trois héritiers sont venus à ses droits dans la succession de [B].

Le 31 décembre 2008, après mise en demeure de l'administration fiscale, une nouvelle déclaration de succession a été déposée, faisant état d'un actif de quarante-quatre millions d'euros.

1.2. L'administration fiscale a découvert, à la faveur de révélations faites par les deux veuves dans le cadre du contentieux les opposant aux autres héritiers devant les juridictions civiles et pénales, qu'une grande partie du patrimoine familial ne figurait pas dans ces déclarations, s'agissant de biens logés dans des trusts situés à l'étranger et constitués entre 1963 et 2002 :

- [E][U] Trust, constitué par [E] [U], le père de [B],
- SONS Trust, [I] Trust, DELTA Trust et [P] Trust, constitués entre 1989 et 1999 par [B] [U],
- LOUVE Trust, constitué en 2002 par [L] Sr [U],
- [L][U] Trust constitué par [L] Sr [U] et dissous en 2003, mais dont le patrimoine a été transféré pour constituer celui de DRAWDALÉ Trust,
- DRAWDALÉ Trust, constitué en 2007 par [L] Sr [U].

Ce patrimoine est constitué à la fois de parts de sociétés, notamment celles exploitant les galeries d'art, de biens immobiliers situés à [Localité 10], à [Localité 13], au Kenya ou aux îles Vierges britanniques, d'un avion, et de collections d'oeuvres d'art de grande valeur.

1.3. L'administration fiscale a notifié le 6 novembre 2014 aux héritiers de [B] [U] un redressement retenant une base taxable comportant les actifs de ces trusts pour un montant de 450 millions d'euros, majoration et intérêts de retard inclus.

S'agissant de la succession d'[L] Sr [U], ses héritiers ont déposé le 20 février 2009 une déclaration au terme de laquelle ils devaient des droits à hauteur d'un million et demi d'euros.

L'administration fiscale a adressé le 8 décembre 2014 une proposition de rectification réintégrant à la succession les biens dissimulés lors de la déclaration de succession de [B] [U] ainsi que ceux, également logés dans des trusts, qui auraient dû figurer dans la déclaration de succession d'[L] Sr [U]. Ce redressement fiscal portait sur un actif net de 301 millions d'euros et des droits réclamés à hauteur de 100 millions d'euros, majorations et intérêts de retard inclus.

Elle a également, après avis conforme de la commission des infractions fiscales, déposé deux plaintes les 22 juillet 2011 et 20 décembre 2012 pour fraude fiscale par minoration dans les déclarations des deux successions et dissimulation de nombreux actifs détenus au sein de trusts étrangers.

Une information judiciaire a été ouverte le 29 août 2011, puis jointe à une précédente information ouverte le 5 juillet 2010, à la suite d'une plainte avec constitution de partie civile de [P] [V], pour abus de confiance, blanchiment, recel, faux et usage.

1.4. A l'issue de cette information, les juges d'instruction ont renvoyé devant le tribunal correctionnel pour y être jugés :

- M. [N] [U] des chefs de fraude fiscale, du chef de blanchiment aggravé de fraude fiscale (successions de [B] et [L] [U]),
- M. [L] Jr [U] du chef de fraude fiscale (successions de [B] et [L] [U]),
- Mme [A] [W], du chef de complicité de blanchiment aggravé de fraude fiscale (succession de [B] [U]),
- M. [C] [F], notaire, du chef de complicité de fraude fiscale,
- M. [M] [S], notaire et conseiller fiscal, du chef de blanchiment aggravé de fraude fiscale (succession de [B] [U]),
- M. [K] [R], avocat, des chefs de complicité de fraude fiscale (successions de [B] et [L] [U]) et de blanchiment aggravé,
- la société [11] ([11]), trustee, du chef de complicité de fraude fiscale (succession de [B] [U]),
- la société [12] ([12]), trustee, du chef de complicité de fraude fiscale (succession de [B] [U]).

Par jugement du 12 janvier 2017, le tribunal correctionnel a relaxé les prévenus, décision confirmée par un premier arrêt de la cour d'appel de Paris en date du 29 juin 2018. Un pourvoi a été formé par la procureure générale et par les parties civiles, à savoir l'administration fiscale et l'Etat français.

Par arrêt en date du 6 janvier 2021, la chambre criminelle a cassé l'arrêt du 29 juin 2018, jugeant que la cour d'appel avait affirmé à tort qu'il n'existait pas avant la loi du 29 juillet 2011 d'obligation de déclarer, lors d'une succession, des biens placés dans un trust.

1.5. Par un nouvel arrêt du 5 mars 2024, la cour d'appel de Paris, autrement composée, a condamné :

- M. [N] [U] pour fraude fiscale et blanchiment aggravé à quatre ans d'emprisonnement dont deux ans assortis d'un sursis probatoire, un million d'euros d'amende et une confiscation,
- M. [L] (Jr) [U] pour fraude fiscale à deux ans d'emprisonnement avec sursis et 37500 euros d'amende,
- Mme [A] [W] pour blanchiment aggravé à trois mois d'emprisonnement avec sursis,
- M. [C] [F] pour complicité de fraude fiscale à douze mois d'emprisonnement avec sursis et 37500 euros d'amende,
- M. [M] [S] pour blanchiment aggravé de fraude fiscale à trente mois d'emprisonnement dont dix-huit mois assortis d'un sursis probatoire, 30 000 euros d'amende et l'interdiction d'exercer toute activité de conseil juridique pendant cinq ans,
- M. [K] [R] pour complicité de fraude fiscale et blanchiment aggravé à deux ans d'emprisonnement avec sursis et 100 000 euros d'amende,
- la société [11] pour complicité de fraude fiscale à une amende de 187 500 euros,
- la société [12] pour complicité de fraude fiscale à une amende de 5000 euros.

La cour d'appel a également prononcé sur les intérêts civils.

Les prévenus - M. [F] excepté- ont formé un pourvoi en cassation contre cet arrêt (Pourvoi n°2484041).

Sont également examinés à la faveur de ce recours d'autres pourvois formés contre des arrêts avant dire droit rendus par la chambre de l'instruction de la cour d'appel de Paris le 16 janvier 2014, sous les références S1480985 (pourvois de MM. [N] et [L] [U] et de Mme [A] [W]), U1480987 (pourvoi de [11]), V1480988 (pourvoi de [12]) et W1480989 (pourvoi de M. [M] [S]).

1.6. Des mémoires ampliatifs ont été déposés :

- par la SCP Waquet, Farge, Hazan, Fetiers pour M. [N] [U] d'une part, et pour [K] [R] d'autre part, proposant dix moyens pour le premier, cinq pour le second,
- par la SCP Matuchansky, Poupot, Valdelièvre, Rameix pour M. [L] [U], proposant un moyen unique,
- par le cabinet Rousseau Tapie pour Mme [A] [W], proposant douze moyens,
- par la SCP Gaschinard, Loiseau, Massignon pour M. [M] [S], proposant deux moyens,
- par le cabinet Spinosi pour la société [11], proposant cinq moyens (dont un dans le mémoire complémentaire),
- par la SCP Alain Benabent pour la société [12], proposant un moyen unique.

S'agissant des arrêts avant dire droit, les mêmes avocats aux conseils ont proposé un moyen unique pour M. [N] [U], M. [L] [U], Mme [W], la société [12].

Quatorze mémoires en défense ont été déposés par la SCP Foussard et Froger pour la directrice générale des finances publiques et pour l'Etat français.

Enfin, des mémoires complémentaires ont également été déposés pour Mme [A] [W], MM. [L] Jr [U], les sociétés [11] et [12].

1.7. Au total, 101 griefs sont exposés au travers de ces moyens, certains étant repris d'un mémoire à l'autre. Après avoir évoqué les moyens proposés contre les arrêts avant dire droit du 6 janvier 2021, les moyens critiquant l'arrêt au fond seront examinés dans l'ordre des thématiques suivantes :

- la prescription,
- l'élément légal du délit de fraude fiscale et l'obligation de déclarer dans la succession les biens logés dans un trust,
- l'élément matériel du délit de fraude fiscale,
- l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale,
- le blanchiment de fraude fiscale,
 - la complicité de fraude fiscale reprochée aux trustees,
- la motivation des peines,
- l'action civile.

2. Les moyens proposés contre les arrêts avant-dire-droit du 16 janvier 2014 (propositions de non-admission)

Comme le relève Mme la conseillère rapporteure, et pour les motifs exposés au rapport, les différents moyens proposés contre les arrêts avant dire droit ne sont pas de nature à être retenus.

2.1. Un premier grief est commun à M. [N] [U], M. [L] [U], Mme [A] [W], la société [11] et la société [12]¹. Il fait grief à la chambre de l'instruction de n'avoir pas laissé la parole en dernier à la défense, les arrêts du 16 janvier 2014 n'en faisant pas mention.

S'il est exact que chacun des arrêts indique qu'à l'audience des débats ont été entendus la présidente en son rapport, l'avocat général en ses réquisitions, "*Me Dupeux, avocat de [K] [R], personne mise en examen, qui a eu la parole en dernier*" et l'avocat des parties civiles, en présence des autres avocats, c'est parce que les requêtes en nullité présentées par les autres demandeurs que M. [R] avaient été examinées lors d'une précédente audience et que seule la requête de M. [R], qui avait donné lieu à réouverture des débats du fait de conclusions tardives, a été examinée à la dernière audience de débat. A cette précédente audience, les autres avocats de la défense avaient eu la parole en dernier.

En conséquence, ce moyen manque en fait.

2.2. La non admission de ce moyen conduira nécessairement à écarter le onzième moyen de Mme [W] et le premier moyen de M. [S], qui demandaient une cassation **par voie de conséquence** de l'arrêt de condamnation au cas où l'arrêt avant dire droit serait cassé.

¹ Moyen unique du mémoire ampliatif relatif à l'arrêt avant dire droit pour chacun d'eux, à l'exception de Mme [W] et de la société [11] pour lesquels il s'agit respectivement du treizième moyen et du cinquième moyen de leurs mémoires communs à l'arrêt au fond et à l'arrêt avant dire droit. S'agissant de [12], il s'agit de la 1^{re} branche de ce moyen unique.

2.3. La société [12] est la seule à avoir proposé d'autres griefs dans son mémoire relatif à l'arrêt avant dire droit, griefs qui seront également écartés.

Elle a soutenu que les saisies de documents chez Maître [Y], avocat, devaient être annulées car :

- elles n'étaient pas de nature à prouver la participation d'un avocat à une infraction (2^e branche du moyen unique),
- Maître [Y] ne pouvait être suspecté, la chambre de l'instruction ayant constaté qu'il avait conseillé à ses clients la révélation de l'existence des trusts (troisième branche),
- l'ordonnance autorisant la perquisition ne portait pas sur la participation de Maître [Y] aux faits, mais sur la nécessité d'obtenir les actes constitutifs des trusts (quatrième branche).
- les juges n'auraient pas répondu à l'argument selon lequel Maître [Y] n'était pas intervenu dans le cadre du contentieux fiscal, mais dans celui du contentieux civil de la succession (cinquième branche).

Le requérant, la société [12], ne peut cependant se prévaloir d'un droit que la règle qui serait méconnue a pour objet de préserver, n'étant ni l'avocat concerné, ni le client de cet avocat. Les griefs proposés pour [12] sont donc irrecevables

Depuis les arrêts rendus le 7 septembre 2021 par votre chambre², le juge doit se demander non seulement si le requérant a intérêt à agir, mais également, s'il a qualité pour le faire, ce qui n'est manifestement pas le cas en l'espèce.

Enfin, dans une 6^e branche du moyen, la société [12] reproche à la chambre de l'instruction de n'avoir pas fait droit à sa demande d'annulation de sa mise en examen du chef de complicité de fraude fiscale, bien qu'elle ne repose que sur des faits d'inaction ou d'abstention. Ce grief se heurte à une jurisprudence de la chambre criminelle selon laquelle l'acte positif de complicité pouvait résulter d'une simple abstention ou omission dès lors qu'elle facilitait en connaissance de cause la commission du délit.

En conséquence, conformément à la proposition de Mme la conseillère rapporteure, je conclus à la non admission des pourvois formés contre les arrêts avant dire droit du 16 janvier 2014 et des moyens tendant à obtenir par voie de conséquence la cassation de l'arrêt du 5 mars 2024.

3. La prescription du délit de blanchiment (proposition de non admission)

Mme [W] et M. [S], tous deux condamnés pour blanchiment de fraude fiscale, ont soutenu l'un et l'autre que les faits étaient prescrits au jour du réquisitoire introductif du 29 août 2011, ces faits ayant été commis entre le 27 juin 2005 et le 8 novembre 2007, s'agissant de M. [S], et entre avril et juillet 2008, s'agissant de Mme [W].³

² Crim., 7 septembre 2021, n°20-87.191 et 21-80.642

³ Douzième moyen de Mme [W] et second moyen de M. [S].

Comme le relève Mme la conseillère rapporteure, et pour les motifs exposés au rapport, ces moyens ne sont pas de nature à être retenus.

L'ordonnance de renvoi devant le tribunal correctionnel avait considéré que le point de départ de la prescription devait être retardé, s'agissant d'infractions occultes, au jour où les faits dissimulés ont été portés à la connaissance des personnes susceptibles de mettre en mouvement l'action publique.

Les prévenus n'ont pas soutenu devant les juges du fond qu'une autre date devait être retenue comme point de départ du délai de prescription.

Les moyens sont donc irrecevables comme mélangés de fait et de droit.

En conséquence, conformément à la proposition de Mme la conseillère rapporteure, je conclus à la non admission du douzième moyen de Mme [W] et du second moyen de M. [S].

4. L'élément légal du délit de fraude fiscale et l'obligation de déclarer dans la succession les biens logés dans un trust (proposition de non admission)

Bien que la question paraisse déjà avoir été tranchée par le précédent arrêt rendu par la Cour de cassation le 11 janvier 2021 dans cette même affaire, elle a été de nouveau évoquée par les mémoires ampliatifs.

4.1. M. [N] [U], Mme [W] et M. [R]⁴ l'ont abordée sous l'angle de l'application de la loi dans le temps. En substance, ni la loi, ni la jurisprudence n'imposant à la date des faits aux héritiers de déclarer au fisc les biens logés dans des trusts, une condamnation de ce chef porterait atteinte au principe de légalité (1^{re} branche), d'autant que les travaux préparatoires à la loi du 29 juillet 2011, qui a créé l'article 792-0 bis du code général des impôts, ont concédé qu'il existait un vide juridique en matière de trust ne prenant pas fin au décès du constituant (2^e branche) et qu'une interprétation jurisprudentielle plus sévère ne peut trouver à s'appliquer faute d'avoir été raisonnablement prévisible (3^e branche).

4.2. Ils soutiennent qu'ils ne pouvaient raisonnablement prévoir au moment des faits s'ils risquaient d'être poursuivis et reconnus coupables et qu'ils ont donc été condamnés, en violation de l'article 7 de la Convention européenne des droits de

l'homme *“pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international”*.

Comme le relève Mme la conseillère rapporteure, et pour les motifs exposés au rapport, ces moyens ne sont pas de nature à être retenus.

4.3. L'arrêt du 6 janvier 2021 a déjà répondu à cette question en jugeant que *“Même avant l'entrée en vigueur de la loi n°2011-900 du 29 juillet 2011, lorsque le*

⁴ Premier moyen de M. [N] [U], quatrième moyen de Mme [W] et premier moyen de M. [R]

constituant d'un trust étranger, fût-il, aux termes de l'acte de trust, qualifié de discrétionnaire, irrévocable et ne prenant pas fin à son décès, ne s'est pas irrévocablement et effectivement dessaisi des biens placés, ses héritiers sont tenus de les déclarer lors de la succession. Par voie de conséquence, la méconnaissance de cette obligation déclarative est susceptible de caractériser le délit de fraude fiscale."

Il a précisé, après avoir rappelé la jurisprudence civile et fiscale de la Cour de cassation développée à partir de 1996, qu'un tel principe ne méconnaissait pas l'exigence de prévisibilité juridique.

Les moyens sont irrecevables dès lors qu'ils demandent à revenir sur la motivation de la cassation d'un précédent arrêt alors que la juridiction de renvoi s'y est conformée.

En conséquence, conformément à la proposition de Mme la conseillère rapporteure, je conclus à la non admission du premier moyen de M. [N] [U], du quatrième moyen de Mme [W] et du premier moyen de M. [R].

5. L'élément matériel du délit de fraude fiscale

Deux types de griefs ont été développés par les demandeurs au pourvoi, quant à l'élément matériel du délit de fraude fiscale.

En premier lieu, la cour d'appel se serait fondée sur des faits qui n'étaient pas compris dans la saisine définie par l'ordonnance de renvoi devant le tribunal correctionnel.

Ensuite, la cour d'appel n'aurait pas caractérisé le fait que le constituant du trust ne s'était pas irrévocablement et effectivement dessaisi des biens placés.

5.1. L'étendue de la saisine (proposition de non admission)

5.1.1. Dans son troisième moyen, M. [N] [U] soutient que les juges auraient statué en dehors de leur saisine, celle-ci visant les tableaux détenus par DELTA Trust et non les biens personnels de [B] [U].

Ce moyen manque en fait. Il résulte des constatations de l'arrêt attaqué que La riche collection de tableaux de [B] [U] a été transférée dans des conditions suspectes au moment de sa mort en 2001 dans le DELTA Trust. Les juges ont considéré qu'un tel transfert, dont ni la consistance, ni la date n'est certaine, ne peut être considéré comme certain et que cette collection doit donc être considérée comme un actif figurant au patrimoine de [B] [U].

Pour autant, cette fraude est bien comprise dans la prévention qui visait les biens logés dans ce trust, sans distinguer entre ceux qui y étaient entrés de façon légale et ceux qui ont été présentés par fraude comme logés dans ce trust. La cour d'appel n'a donc pas excédé les limites de sa saisine.

5.1.2. En conséquence, conformément à la proposition de Mme la conseillère rapporteure, je conclus à la non admission du troisième moyen de M. [N] [U].

5.2. La caractérisation du fait que le constituant ne se serait pas irrévocablement et effectivement dessaisi des biens placés :

Dans son deuxième moyen, M. [N] [U] fait grief à l'arrêt, s'agissant des biens logés par [B] [U] dans le [I] Trust, de ne pas avoir caractérisé de prérogatives révélatrices de l'exercice d'un droit de propriété.

5.2.1. Dans son arrêt du 6 janvier 2021, votre chambre avait fait une distinction entre deux types de trusts en fonction de leurs effets concrets : ceux dans lesquels un véritable transfert de propriété a été opéré et ceux dans lesquels le constituant a continué de jouir et de disposer des biens logés dans le trust et ne s'est donc pas dépossédé de ses biens de manière irrévocable. Dans cette seconde hypothèse, *“les biens logés dans le trust sont considérés comme étant restés la propriété du constituant”* et ils doivent être inclus dans l'assiette de l'impôt. *“Il importe peu que, selon l'acte de trust, celui-ci soit qualifié de discrétionnaire et irrévocable et qu'il n'ait pas pris fin au décès du constituant”*.

L'arrêt précise qu'il appartient au juge *“d'analyser le fonctionnement concret du trust concerné afin de rechercher si le constituant a, dans les faits, continué à exercer à l'égard des biens logés dans le trust des prérogatives qui sont révélatrices de l'exercice du droit de propriété”*.

5.2.2. [B] [U] avait constitué le [I] Trust aux Bermudes en 1989 et y avait logé trois sociétés holdings qui contrôlent des biens immobiliers, notamment un ranch au Kenya, une propriété dans l'île de Gorda (îles Vierges britanniques), et l'ensemble immobilier de [Localité 10] occupé par la galerie d'art.

Lui-même et les membres de la famille ont usé gratuitement de ces biens sans verser le moindre loyer. Aucune distribution n'a été effectuée envers les bénéficiaires du trust, ce dernier supportant des charges sans dégager la moindre ressource, charges auxquelles il a pu faire face grâce à des prêts accordés par un autre trust, le SONS Trust.

Le moyen soutient que le simple usage de ces biens, même sans contrepartie, ne peut caractériser les prérogatives révélatrices du droit de propriété et qu'il aurait fallu que les juges caractérisent un droit de disposition sur les biens et le droit d'en percevoir les fruits, le droit de propriété comprenant à la fois *l'usus, l'abusus et le fructus*.

5.2.3. Une première question se pose, relative à l'étendue du contrôle de la Cour de cassation sur la motivation développée par les juges du fond quant à l'analyse du fonctionnement concret du trust et des prérogatives conservées par le constituant du trust révélatrices de l'exercice du droit de propriété.

Votre chambre pourrait considérer que cette analyse relève de l'appréciation souveraine des juges du fond et ne contrôler que l'existence d'une motivation exempte d'insuffisance ou de contradiction.

Le moyen vous invite à aller au delà et à exercer un contrôle de violation de la loi en vérifiant que les juges ont bien caractérisé un à un les éléments constitutifs des prérogatives du droit de propriété.

Je suis d'avis de privilégier la première voie.

“Analyser le fonctionnement concret du trust”, “rechercher si le constituant a dans les faits, continué à exercer les prérogatives révélatrices du droit de propriété” sont

des démarches intellectuelles qui supposent d'examiner des éléments de fait et ne ressortent donc pas de l'office du juge de cassation.

Votre arrêt du 11 janvier 2021 invite spécialement le juge du fond à dépasser les apparences juridiques pour examiner *in concreto* s'il y a eu ou non transfert de propriété.

5.2.4. En l'espèce, la cour d'appel a procédé à cette vérification, en ne se limitant pas, comme semble l'induire le moyen, à l'évocation de l'usage gratuit par la famille des biens logés dans le trust.

Elle a en effet relevé (p.119 et s.) que [B] [U] a le pouvoir de distribuer les revenus en tant que co-trustee, que les propriétés logées n'étaient que des centres de coût, aucun des utilisateurs ne versant de loyers aux sociétés logées dans le trust, que la jouissance de biens immobiliers de manière plus ou moins pérenne, sans contrepartie ni bail, caractérise la situation du propriétaire, que *“la gestion des biens trustés et la préservation du patrimoine du trust sont laissées à l'appréciation de [B] [U] puis de ses fils et de leurs proches, sans que ni le protector ni le trustee ne remplissent leur rôle de contrôle de la régularité de l'utilisation des biens du trust”*, que ceux-ci n'ont *“à aucun moment signalé l'absence de loyers versés par les occupants tant dans les deux propriétés que dans l'immeuble new-yorkais”*, que le trustee a réclamé en décembre 1999 du protector entre 3 et 6 années de comptes dont il ne disposait pas, ce qui démontre qu'il était dans l'incapacité, faute d'informations comptables, d'accomplir sa mission, qu'il a laissé le trust contracter une dette qui n'a jamais été remboursée.

Le moyen se heurte donc à l'appréciation souveraine des juges du fond qui ont caractérisé l'absence de pouvoir réel du trustee, le constituant, assisté du protector qui lui était acquis, étant resté seul maître de ces biens.

5.2.5. Subsidiairement, si vous estimiez nécessaire un contrôle de légalité, vous pourriez trouver, au travers de cette motivation, les éléments suffisants pour caractériser que le constituant, [B] [U], avait conservé l'ensemble des prérogatives du propriétaire, étant seul à décider de faire bénéficier de ces biens immobiliers sa famille ou ses sociétés, de ne réclamer aucun loyer ou aucune contrepartie, d'accumuler des charges financières sans prévoir la moindre ressource à l'exception d'emprunts jamais remboursés, le tout sans que le trustee puisse réellement s'opposer, celui-ci ne disposant même pas des documents comptables nécessaires à l'exercice de sa mission.

5.2.6. En conséquence, je conclus donc au **rejet** du deuxième moyen proposé par [N] [U].

6. L'élément intentionnel du délit de fraude fiscale reproché à M. [L] [U] (proposition de non admission)

Par un moyen unique articulé en six branches, le mémoire ampliatif déposé pour M. [L] [U] fait grief à la cour d'appel de n'avoir pas caractérisé l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale qui lui était reproché.

Il considère en effet que :

- la cour a caractérisé tout au plus l'objectif de réduction de son exposition fiscale qui était le sien et non la conscience d'éluder la loi fiscale applicable aux trusts (1^{re} branche),
- elle a évoqué une conscience chez le prévenu "*que les revenus de son père provenaient des sommes transférées par la Galerie sans contrepartie*" qui ne caractérise en rien l'élément intentionnel de la fraude fiscale (2^e branche),
- elle s'est appuyée sur son refus de divulguer l'existence des trusts au cours de l'instance civile l'opposant à [P] [V], motif sans lien avec le délit de fraude fiscale (3^e branche),
- elle a souligné qu'il avait accès aux avocats et notaires ayant alerté la famille sur le risque fiscal et pénal des montages mis en place sans pour autant établir qu'il avait été personnellement destinataire de ces informations (4^e branche),
- à supposer même qu'il ait eu accès à ces informations, la cour d'appel n'a pas pris en considération le fait que le contenu du droit positif était incertain au moment du dépôt des déclarations de succession, ce qui excluait toute conscience chez ce jeune homme profane en droit de frauder la loi (5^e branche),
- étant dans l'ignorance du fonctionnement concret des trusts et n'étant pas lui-même constituant de l'un des trusts, il n'était pas en mesure de savoir si son père ou son grand-père avait ou non continué d'exercer des prérogatives relevant du droit de propriété, cette erreur de fait excluant toute intention délictueuse (6^e branche).

Comme le relève Mme la conseillère rapporteure, et pour les motifs exposés au rapport, le moyen n'est pas de nature à être retenu.

Il se borne à remettre en cause l'appréciation souveraine des juges du fond qui ont jugé qu'[L] [U], en dépit de sa relative jeunesse, avait conscience, en procédant aux déclarations faites à l'administration, que celles-ci étaient inexactes et dissimulaient l'existence des biens logés dans les trusts. Les juges pouvaient, conformément à une jurisprudence établie, tenir compte du fait que le prévenu était entouré de conseillers et d'hommes d'affaires avisés qui connaissaient de longue date les montages mis en place par son père et son grand-père, qu'il bénéficiait lui-même du ranch kenyan mis à sa disposition à titre gratuit, que le risque fiscal était connu de tous, certains des conseillers l'ayant signalé par écrit. Chacun des éléments critiqués par le moyen ne peut être appréhendé isolément, la caractérisation de l'élément intentionnel résultant de la conjonction de ces éléments.

En conséquence, conformément à la proposition de Mme la conseillère rapporteure, je conclus à la non admission du moyen unique, toutes branches confondues, proposé pour M. [L] Jr [U].

7. Le blanchiment de fraude fiscale

7.1. Les moyens de cassation par voie de conséquence (proposition de non admission)

Mme [W] propose plusieurs moyens par voie de conséquence, soutenant qu'on ne peut lui reprocher le blanchiment de fraude fiscale dès lors qu'une cassation interviendrait sur l'infraction principale.

Dans plusieurs cas, le moyen est inopérant dès lors que le délit de fraude fiscale évoqué n'est pas le délit d'origine du délit de blanchiment reproché à Mme [W]. Il en est ainsi :

- du troisième moyen, s'appuyant sur le moyen unique en six branches de M. [L] [U] Jr, relatif à l'absence d'élément intentionnel,
- du cinquième moyen, s'appuyant sur le deuxième moyen de M. [N] [U] relatif au [I] Trust,
- du sixième moyen, s'appuyant sur le troisième moyen de M. [N] [U] relatif au DELTA Trust.

Dans d'autres cas, le moyen par voie de conséquence ne peut être admis dès lors que le moyen relatif à l'infraction principale a fait l'objet d'un rejet ou d'une non admission. Il en est ainsi du quatrième moyen de Mme [W], s'appuyant sur premier moyen de M. [N] [U].

En conséquence, conformément à la proposition de Mme la conseillère rapporteure, je conclus à la non admission des troisième, quatrième, cinquième et sixième moyens de Mme [W].

7.2. Le blanchiment par fausse qualification de prêt des 1 697 000 euros versés par DRAWDALÉ Trust (proposition de non admission)

7.2.1. La cour d'appel a condamné M. [N] [U] pour blanchiment de fraude fiscale en bande organisée pour avoir faussement qualifié de prêt une somme de 1 697 000 euros versée par DRAWDALÉ Trust à Mme [A] [W] pour lui permettre de régler les impôts dûs par son défunt mari, [L] Sr, au titre des années 2006 à 2008.

Quelques rappels chronologiques sont nécessaires. [E] [U], l'arrière-grand-père, avait constitué en 1963 le [E][U] Trust et y avait logé notamment 90% des parts de la société support de la galerie d'art de [Localité 10]. L'acte constitutif (*trust deed*) nommait comme bénéficiaires les enfants de [E], puis ses petits enfants. Il prévoyait que le trust cesserait au décès du dernier de ses enfants vivants, ce qui est survenu en octobre 2001 au décès de [B]. Les parts de la galerie ont alors été réparties entre [L] Sr [U], M. [N] [U] et leur cousine germaine.

En 2003, [L] Sr [U] a constitué [L][U] Trust et y a logé les parts de la galerie dont il était devenu propriétaire. En 2007, ce trust a été dissous. Les parts d'[L] [U] ont été apportées à une société [18], sises aux Iles Vierges britanniques qui, elle-même, les a revendues à la société [U] [5] pour un montant de 15 millions de dollars avec paiement en sept échéances.

Le 21 septembre 2007, [L] [U] a constitué DRAWDALÉ Trust et y a apporté les titres de la société [18]. La cour d'appel a observé que ce trust avait été créé à la seule fin de détenir une société qui a, pour seul actif une créance à terme sur la société [U] [5].

A son décès en 2008, [L] [U] avait un arriéré d'impôts pour les années 2006-2008 d'un montant de 1 697 000 euros. Il revenait à son héritière, Mme [W], de le régler. Aux fins d'éviter de dévoiler à l'administration fiscale l'existence des trusts et de devoir régler le recouvrement d'autres impôts résultant d'une distribution à Mme [W] d'une partie de l'actif de DRAWDALÉ Trust, la famille a imaginé le montage suivant : M. [N] [U] a consenti onze prêts notariés à sa belle-soeur dont le total correspondait à la dette fiscale et un accord secret prévoyait que les sommes seraient remboursées par la société [18], dirigée par M. [K] [R].

7.2.2. La cour d'appel a, pour ces faits, déclaré coupables de blanchiment **M. [N] [U] et M. [R]** et de complicité de blanchiment, **Mme [W]**.

Tous trois ont critiqué cette disposition de l'arrêt, M. [N] [U] en son quatrième moyen, Mme [W] en son septième moyen et M. [R] en son deuxième moyen. Chacun d'eux a développé en cinq branches les mêmes griefs.

Comme le relève Mme la conseillère rapporteure, et pour les motifs exposés au rapport, ces moyens ne sont pas de nature à être retenus.

7.2.3. En leurs **premières branches**, les moyens reprochent à la cour d'appel d'avoir usé de motifs contradictoires en constatant que les parts de la galerie ne provenaient pas du patrimoine de [B] [U], mais avaient été transmises directement par l'arrière-grand-père [E] à ses petits-enfants [L] et [N], alors que la prévention portait sur le blanchiment de revenus provenant de la succession de [B] [U].

La prévention est rédigée dans les termes suivants. Il est reproché à M. [N] [U] *“d’avoir, à [Localité 13], à [Localité 10], à compter de septembre 2001, blanchi les biens ou les revenus provenant du délit de fraude fiscale commis dans le cadre de la succession de [B] [U] au moyen de trusts faussement discrétionnaires (...) en qualifiant faussement de prêts les 1 697 k€ du Drawdale Trust ayant servi à payer les impôts d’[L] [U] au titre des années 2006 à 2008.”*

La même formule est utilisée pour M. [R], à l'exception de la période des faits retenue : *“à compter de 2003.”*

Mme [W], quant à elle, est prévenue d'avoir *“à [Localité 13], été complice, en acceptant de signer les contrats dits secrets d’avril à juillet 2008, du délit de blanchiment aggravé du délit de fraude fiscale commis dans le cadre de la succession de [B] [U], par qualification mensongère en prêts des 1697 k€ ayant servi à payer les impôts d’[L] [U].”*

Les investigations complexes mises en oeuvre pour mettre en lumière les dissimulations opérées au travers des trusts pour échapper à l'impôt sur les successions permettent aujourd'hui de constater que le patrimoine de DRAWDALÉ Trust avait pour origine des biens transmis dans le patrimoine d'[L] Sr [U] et de [N] [U] par le biais d'un montage masquant l'opération aux yeux du fisc au travers du [E][U] Trust, dont [E] était le constituant, dont [B] était le trustee et [N] le trustee additionnel.

L'objet de ce montage était d'éviter le paiement de l'impôt sur les succession aussi bien au décès de [E] [U] en 1963 qu'à celui de [B] [U] en 2001.

Il n'existe donc pas de contradiction entre le fait de constater cette transmission directe du patrimoine du grand-père à celui des petits-enfants et de considérer que

ce montage est l'une des composantes du "*délit de fraude fiscale commis dans le cadre de la succession de [B] [U]*". Le grief manque en fait.

7.2.4. En leurs deuxièmes branches, les moyens soutiennent que la cour d'appel a excédé les limites de sa saisine en intégrant dans son analyse les donations effectuées par [E] [U] à ses petits enfants alors qu'elle n'était saisie que d'un blanchiment de fraude fiscale commis dans le cadre de la succession de [B] [U].

Pour les motifs exposés dans les paragraphes précédents, il n'y a là aucun dépassement de saisine. La prévention vise le blanchiment de fraude fiscale "*commis dans le cadre de la succession de [B] [U]*", formule qui ne limite pas la saisine à la fraude à l'impôt sur les successions, mais qui s'étend à toutes les fraudes susceptibles d'être découvertes à l'occasion d'un contrôle fiscal opéré à cette occasion.

Le grief doit donc être écarté.

7.2.5. En leurs troisièmes branches, les moyens reprochent à la cour d'appel d'avoir une nouvelle fois outrepassé les limites de sa saisine en affirmant que DRAWDALÉ Trust "*doit être considéré comme une donation d'[L] [U] à sa femme antérieure à son décès.*"

Ce grief est inopérant en ce qu'il porte sur une observation de la cour d'appel qui n'est pas déterminante pour caractériser le délit de blanchiment de fraude fiscale examiné, mais qui vise simplement à mieux saisir l'objet de l'un des montages financiers en cause.

7.2.6. En leurs quatrièmes branches, les moyens font grief à la cour d'avoir méconnu le principe de contradictoire en se fondant sur de telles donations entre vifs alors que ce point n'avait pas été débattu contradictoirement à l'audience.

Là encore, le grief est inopérant, dès lors qu'il ne porte pas sur le fondement de la décision de culpabilité, mais sur une simple observation des juges.

7.2.7. En leurs cinquièmes branches, les moyens font grief à l'arrêt de n'avoir pas suffisamment établi l'infraction d'origine du délit de blanchiment, à savoir la fraude fiscale, dès lors qu'elle n'a pas établi en quoi [L] Sr [U], constituant du DRAWDALÉ Trust, bénéficiait de son vivant de prérogatives révélatrices de l'exercice d'un droit de propriété.

Le grief est inopérant. DRAWDALÉ Trust n'est intervenu dans la commission du délit qu'au stade des opérations de dissimulation et de conversion, et non à celui de l'infraction source. L'infraction source est en l'espèce une fraude fiscale ayant à la fois pour origine la désignation par [E] [U] de ses petits-enfants comme bénéficiaires de [E][U] Trust afin de les faire échapper aux droits de succession au décès de leur père, et l'omission par ces petits-enfants de déclarer fiscalement ce patrimoine soit au titre des successions, soit au titre d'une donation.

7.2.8. En son premier moyen, Mme [W] critiquait la même disposition, mais en articulant six autres griefs. Mme la conseillère rapporteure propose également leur non admission.

Pris en sa **1^{re} branche**, le moyen reproche à la cour d'appel d'avoir modifié l'infraction source du blanchiment sans avoir invité la prévenue à s'expliquer sur cette nouvelle qualification. Ce grief est infondé. Contrairement à ce que soutient la demanderesse, les juges n'ont pas requalifié les faits de complicité de blanchiment par facilitation de la justification mensongère des biens ou revenus de l'auteur d'un délit en complicité de blanchiment par concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit du délit. Ils n'ont évoqué la dissimulation de revenus que pour décrire le mécanisme du faux prêt et non pour caractériser l'élément matériel du blanchiment.

La **2^e branche** du moyen est similaire à la 2^e branche du septième moyen et sera donc écartée pour les mêmes motifs.

Selon la **3^e branche** du moyen, l'infraction source ne serait pas constituée, [L] [U] Sr n'étant pas résident français en 2002 au moment de la succession de son grand-père [E]. Ce grief est infondé. La cour d'appel a considéré que le délit d'origine du blanchiment était une fraude fiscale résultant de l'omission de déclarer la donation faite par [E] [U] à ses petits-enfants. En application de l'article 750 ter du code général des impôts, le paiement des droits dûs sur une donation pèse sur le donataire, quel que soit son domicile fiscal, dès lors que le donateur ou le défunt avait son domicile fiscal en France.

La **4^e branche** du moyen soutient que le blanchiment étant une infraction de conséquence, il n'est pas possible de le retenir pour des faits antérieurs à la déclaration de succession du 23 février 2009, en l'espèce des contrats secrets datés d'avril à juillet 2008. Ce grief manque en fait, le délit d'origine n'étant pas la fraude résultant de la déclaration de succession de 2009 minorée, mais l'omission de déclaration en 2001 de la transmission à titre gratuit des parts de galerie de son grand-père.

La **5^e branche** du moyen, qui soutient que la cour d'appel n'a pas suffisamment caractérisé l'élément intentionnel de la complicité chez Mme [W] se heurte à l'appréciation souveraine des juges du fond.

La **6^e branche** du moyen reproche à la cour d'appel d'avoir constaté que Mme [W] avait agi sous la contrainte sans en tirer les conséquences légales quant à l'exonération de sa responsabilité. Elle sera également écartée, l'arrêt n'ayant pas constaté que l'intéressée avait agi sous la contrainte, mais simplement rappelé qu'elle le soutenait, avant d'écarter le fait justificatif par une motivation dépourvue d'ambiguïté.

7.2.9. En conséquence, conformément à la proposition de Mme la conseillère rapporteure, je conclus à la non admission du quatrième moyen de M. [N] [U], du deuxième moyen de M. [R] et des premier et septième moyens de Mme [W].

7.3. Le blanchiment par constitution d'un faux chiffre d'affaire de la SARL [17] (proposition de non admission)

7.3.1. Il est également reproché à M. [N] [U] d'avoir "à [Localité 13], à [Localité 10], à compter de septembre 2001, blanchi les biens ou les revenus provenant du délit de fraude fiscale commis dans le cadre de la succession de [B] [U] au moyen de trusts

faussement discrétionnaires en qualifiant (...) faussement de chiffre d'affaire de la SARL [17] les distributions de 1 770 k€ en France de divers trusts."

Les mêmes faits sont reprochés à M. [M] [S], si ce n'est que la période des faits s'étend de juin 2005 jusqu'au moins début 2008, que le lieu des faits se limite à [Localité 13] et qu'il est précisé qu'il est intervenu en qualité de notaire et conseil fiscal d'[L] [U].

Il résulte des énonciations de l'arrêt attaqué que la SARL [17] avait été constituée en 2007 par [L] Sr [U] sur les conseils de M. [S] pour facturer fictivement une activité de conseil au profit de la société [U] [5], dirigée par M. [N] [U], et blanchir ainsi les ressources versées discrètement par les trusts.

M. [S], ayant fait prendre conscience à son riche client que l'écart trop important entre ses revenus déclarés et son train de vie pouvait conduire l'administration fiscale à s'interroger sur l'origine de ses ressources, il lui avait proposé d'utiliser cette société [17] pour facturer des prestations fictives dont le règlement serait ensuite déclaré au titre des bénéfices non commerciaux.

7.3.2. Le cinquième moyen proposé pour M. [N] [U] est articulé en quatre branches. Il reproche à la cour d'appel d'avoir imputé à tort les faits à celui-ci alors que seul M. [S] était responsable de la déclaration de chiffre d'affaire de la société [17] (1^{re} branche), d'avoir retenu qu'il était *"rédacteur des fausses factures"* alors que celles-ci ont été rédigées par la société [17] dirigée par [L] Sr [U] (2^e branche), d'avoir excédé le champ de sa saisine en se fondant sur son implication supposée dans la rédaction des fausses factures non visée dans la prévention (3^e branche) et de n'avoir pas caractérisé l'élément intentionnel du délit de blanchiment, faute d'avoir établi sa conscience de s'associer à une déclaration de TVA mensongère (4^e branche).

Comme le relève Mme la conseillère rapporteure, et pour les motifs exposés au rapport, ce moyen n'est pas de nature à être retenu.

7.3.3. Certes, la rédaction de la prévention, si elle correspond à la situation de M. [S], est moins ajustée à celle de M. [N] [U] qui n'a pas personnellement qualifié *"faussement de chiffre d'affaire de la SARL [17] les distributions de 1 770 k€ en France de divers trusts"* dès lors qu'il n'exerçait aucune fonction dans la société [17] et ne devait donc ni tenir les documents comptables, ni déposer les déclarations fiscales.

Néanmoins, la cour d'appel a souverainement apprécié que M. [N] [U], outre le règlement des trois fausses factures, avait joué un rôle décisionnaire dans le montage destiné à donner une origine factice aux revenus versés par les trusts à son frère [L] afin d'éviter que l'administration fiscale ne découvre l'existence de ces trusts et la fraude à l'impôt sur la succession. Elle a ainsi souligné l'état de santé très dégradé d'[L] [U] à quelques mois de son décès et a relevé un échange de courriers électroniques entre M. [S] et M. [N] [U] dans lequel le premier explique au second *"qu'[L] et [A]"* ne comprenaient pas l'usage de [17] et qu'il ferait une note détaillée pour les aider à comprendre (arrêt p.59). Elle en a donc déduit que M. [N] [U] a *"participé à cette opération de déclaration mensongère, qui constitue un blanchiment"* (arrêt p.192).

Le moyen, pris en sa 1^{re} branche, se heurte donc à l'appréciation souveraine des juges du fond.

Le même raisonnement doit conduire à écarter le grief exprimé dans la 2^e branche. Si la formulation selon laquelle "[N] [U], en sa qualité de dirigeant de la société [U] [5], est le rédacteur des fausses factures" est maladroite, dès lors que cette société apparaît comme celle qui a réglé en connaissance de cause ces fausses factures, et non celle qui les a émises, la cour d'appel a souverainement apprécié, que M. [N] [U] avait joué un rôle décisionnaire dans ce montage frauduleux proposé par M. [S] et que son frère [L] avait du mal à comprendre.

Pris en sa 3^e branche, le grief manque en fait. Le recours à une fausse facturation n'a jamais été poursuivi de façon autonome. En revanche, il a toujours été compris dans le mécanisme de blanchiment reproché aux prévenus et discuté contradictoirement au cours de l'instruction et des débats. La cour d'appel n'a donc pas excédé sa saisine.

Enfin, s'agissant de l'insuffisante motivation de l'élément moral évoquée à la quatrième branche du moyen, le grief se heurte là encore à l'appréciation souveraine des juges du fond qui ont expliqué pour quelles raisons ils considéraient que M. [N] [U] avait validé en connaissance de cause le montage frauduleux consistant à blanchir, sous couvert de fausses factures émises sur sa société, les revenus d'origine frauduleuse versés par les trusts à son frère.

7.3.4. En conséquence, conformément à la proposition de Mme la conseillère rapporteure, je conclus à la non admission du cinquième moyen de M. [N] [U].

7.4. Le blanchiment par dissimulation de revenus sous couvert d'une déclaration de bénéfices non commerciaux (proposition de non admission)

7.4.1. Il est également reproché à M. [N] [U] d'avoir "à [Localité 13], à [Localité 10], à compter de septembre 2001, blanchi les biens ou les revenus provenant du délit de fraude fiscale commis dans le cadre de la succession de [B] [U] au moyen de trusts faussement discrétionnaires en dissimulant les revenus de M. et Mme [L] [U] provenant de divers trusts dont [L] [U] était bénéficiaire, qui provenaient de la succession de [B] [U], en déclarant au titre des années 2004 et 2006 un montant de 11 929 157 euros de bénéfices non commerciaux."

Le 12 décembre 2006, M. [S] a déposé, pour [L] [U], une déclaration rectificative au titre des années 2004 et 2005 afin d'éviter qu'une trop forte distorsion entre le train de vie et les revenus déclarés ne provoque un contrôle fiscal et la découverte par l'administration de ces biens logés dans les trusts et n'ayant pas été déclarés lors des successions.

La cour d'appel a considéré, en s'appuyant notamment sur les déclarations de M. [S] et des comptes-rendus adressés par celui-ci aux deux frères, que M. [N] [U] avait avalisé cette déclaration mensongère, avait autorisé deux de ses collaboratrices à fournir à M. [S], en exploitant notamment l'usage fait par celui-ci du compte bancaire "[U] Family"⁵, des éléments de train de vie d'[L]

⁵ Selon les énonciations de l'arrêt, ce compte, alimenté par la Galerie dirigée par M. [N] [U], était librement utilisé par [L] [U] et d'autres membres de la famille pour satisfaire leurs besoins financiers.

[U] pour qu'il calcule au plus juste les revenus devant être blanchis pour échapper à un contrôle et avait été tenu informé des opérations de "*sécurisation de la situation fiscale d'[L]*."

7.4.2. Le **sixième moyen** proposé par M. [N] [U] reproche à la cour d'appel d'avoir excédé les limites de sa saisine en retenant comme élément de preuve le fait pour celui-ci d'avoir autorisé ses collaboratrices à donner des informations sur le train de vie de son frère alors que ces faits n'étaient ni visées par la prévention, ni mentionnés dans l'ordonnance de renvoi.

Comme le relève Mme la conseillère rapporteure, et pour les motifs exposés au rapport, ce moyen n'est pas de nature à être retenu.

En faisant état de la collaboration apportée à M. [S] par les équipes de M. [N] [U] pour l'aider à présenter à l'administration fiscale des éléments mensongers sur l'origine des revenus de son frère et éviter ainsi la découverte de l'existence des trusts, la cour d'appel a simplement retiré des pièces du dossier et des débats, notamment des auditions de M. [S], les éléments lui ayant permis de caractériser les faits dont elle était saisie. Elle n'a en rien modifié le périmètre de sa saisine et le moyen manque en fait.

7.4.3. En conséquence, conformément à la proposition de Mme la conseillère rapporteure, je conclus à la non admission du sixième moyen de M. [N] [U].

8. La complicité de fraude fiscale reprochée aux trustees

Deux sociétés de trustees, [12] et [11], ont également été condamnées pour complicité de fraude fiscale.

8.1. S'agissant de la société [12] (proposition de non admission)

La [12] est une société sise aux Bahamas et choisie comme trustee de la DELTA Trust à compter du 19 novembre 2004.

[B] [U] avait constitué ce trust⁶ en 1998 pour y loger ses oeuvres d'art⁷. Il a choisi successivement comme trustee plusieurs sociétés spécialisées. La [12], désignée en remplacement de la Société [19], a été choisie trois ans après son décès et quatre ans avant la déclaration de succession génératrice de la fraude.

La cour d'appel l'a déclarée coupable de complicité de fraude fiscale pour les faits commis à compter du 30 décembre 2008, prononçant une relaxe partielle pour les faits antérieurs.

⁶ Initialement nommé [B] Trust

⁷ Son patrimoine était constitué de 2483 oeuvres d'art, notamment des oeuvres de Bonnard, Le Caravage, Vélasquez.

La SCP Alain Benabent s'est constituée pour elle et propose un **moyen unique** articulé en 8 branches.

Comme le relève Mme la conseillère rapporteure, et pour les motifs exposés au rapport, ce moyen n'est pas de nature à être retenu.

8.1.1. En sa **1^{re} branche**, le moyen reproche à la cour d'appel de n'avoir pas caractérisé d'acte positif de complicité.

Le grief manque en fait, la cour ayant considéré qu'en acceptant de continuer d'être trustee alors qu'elle avait connaissance de la possession irrégulière des biens trustés et en procédant à des distribution, [12] a apporté une aide et une assistance aux auteurs de la fraude.

8.1.2. En sa **2^e branche**, il lui fait grief d'avoir retenu des distributions massives de sommes en faveur des bénéficiaires du trust alors qu'elle n'en était pas responsable, ces distributions ayant été effectuées par le précédent trustee, la société [19], entre 2002 et 2004.

Le grief manque en fait. La cour n'a fait état de ces distributions antérieures que dans un souci de compréhension historique du dossier, mais a constaté la vente de plusieurs centaines de tableaux et oeuvres d'art et la distribution de 250 millions de dollars aux bénéficiaires entre 2005 et 2016, conformément au souhait exprimé de son vivant par [B] [U]⁸.

8.1.3. Les **3^e, 4^e et 5^e branches** du moyen portent sur l'élément moral de la complicité. La cour d'appel n'aurait caractérisé ni la connaissance effective par le trustee de l'absence de dépossession des biens du constituant (3^e branche), ni la conscience d'une volonté de la famille de minorer l'actif successoral aux fins de frauder l'impôt (4^e branche), se contentant de pétitions de principe sans apporter de véritable démonstration (5^e branche).

Le grief se heurte à l'appréciation souveraine des juges du fond qui ont pu légitimement prendre en considération la qualité de professionnelle aguerrie de cette société pour exiger d'elle une vigilance particulière et qui se sont appuyé sur les éléments recueillis au cours de l'enquête et des débats pour caractériser cet élément moral.

8.1.4. En sa **6^e branche**, le moyen reproche à la cour d'appel de s'être fondée sur des faits commis entre 2002 et 2004 pour caractériser une complicité qu'elle n'estime caractérisée qu'à compter du 31 décembre 2008, dès lors qu'elle a prononcé une relaxe pour la période antérieure.

Ce grief est inopérant. L'infraction n'est constituée qu'au moment des déclarations successorales, et l'évocation de faits plus anciens n'a d'autre but que d'établir la connaissance par [12] d'un montage anticipé de longue date aux fins de caractériser l'élément intentionnel de la complicité.

Pour la même raison, le grief exprimé par la **7^e branche** doit être écarté. Il soutient que la responsabilité pénale des personnes morales ne peut pas être engagée pour des faits antérieurs au 31 décembre 2005. Mais les faits retenus dans la déclaration

⁸ Cf arrêt attaqué p.48

de culpabilité sont postérieurs à cette date, les autres faits n'ayant d'autre but que de démontrer la connaissance par le complice du caractère frauduleux de l'opération.

8.1.5. Pris en sa 8^e branche, le moyen reproche à la cour d'appel de n'avoir pas identifié les actes matériels de complicité susceptible d'avoir été commis par le représentant de la société [12] pour le compte de cette dernière.

Le moyen manque en fait, la cour d'appel ayant identifié M. [O] comme organe ayant pu par ses décisions engager la responsabilité de la personne morale et ayant relevé les lettres et les actes par lesquels il avait engagé la société.

En conséquence, conformément à la proposition de Mme la conseillère rapporteure, je conclus à la non admission du moyen unique proposé pour la [12].

8.2. S'agissant de la société [11]

La [11], sise à Guernesey, précédemment nommée [7], a été désignée comme trustee de SONS Trust et de [I] Trust en 1999 dont le constituant était [B] [U]. Ces deux trusts, constitués en 1989, avaient connu successivement deux autres trustees entre 1989 et 1999.

Leur rôle était très limité par l'acte constitutif, le constituant [B] [U] étant co trustee, avec pouvoir de révoquer l'autre trustee. A la mort de [B] [U], le "protector"⁹ devenait le seul ayant qualité à ordonner les mouvements de fonds et les distributions.

La cour d'appel a condamné la société [11] *"pour avoir à Guernesey à compter de septembre 1999 été complice de la fraude fiscale commise à [Localité 13] par les héritiers de [B] [U] consistant à dissimuler volontairement une part des sommes sujettes à l'impôt français sur les successions, en l'espèce notamment les propriétés immobilières de Kenya, des Iles Vierges Britanniques, de la [7], de la [Adresse 2] à [Localité 10], les parts de la [U] [5] et de diverses galeries d'art logée dans le SONS Trust et le [I] Trust dont [elle est] le trustee, en acceptant de laisser les [U] administrer les biens de ces trusts affichés pourtant discrétionnaires."*

La SCP Spinosi s'est constituée pour elle et propose quatre moyens de cassation, outre celui déjà évoqué relatif à l'arrêt avant dire droit.

8.2.1. Les moyens pouvant faire l'objet d'une proposition de non admission (1^{er} au 3^e moyens)

Comme le relève Mme la conseillère rapporteure, et pour les motifs exposés au rapport, les trois premiers moyens ne sont pas de nature à être retenus.

Ces trois moyens reprochent à la cour d'appel d'avoir condamné la société [11] pour complicité de fraude fiscale :

- en se fondant, pour caractériser l'élément matériel de la complicité, sur des actes antérieurs au 30 décembre 2008 tout en confirmant la relaxe pour la période antérieure à cette date (1^{re} branche du premier moyen),
- en se fondant sur des actes antérieurs au 31 décembre 2005 alors que la responsabilité pénale des personnes morales ne pouvait être engagée avant cette date (2^e branche du premier moyen)

⁹ Successivement [G] [Z] et [K] [R]

- en excédant les limites de sa saisine, évoquant le fait de ne pas avoir déclaré sa propre créance à l'occasion des opérations de liquidation partage en 2005 ou sur celui de ne pas avoir révélé l'existence de SONS Trust à l'administration fiscale, alors que la prévention visait le fait d'avoir accepté de laisser [N] et [L] [U] administrer les biens des SONS Trust et [I] Trust affichés pourtant comme discrétionnaires (3^e branche du premier moyen)
- en n'évoquant que des abstentions ou inactions, alors que la complicité par aide ou assistance suppose de caractériser des actes positifs (4^e branche du premier moyen),
- en n'établissant pas en quoi les actes reprochés à la société [11] après le 31 décembre 2008 auraient aidé ou facilité le délit de fraude fiscale (2^e moyen),
- en ne caractérisant pas l'élément intentionnel, faute de pouvoir démontrer que la société avait connaissance de l'obligation déclarative des héritiers [U] (1^{re} branche du troisième moyen),
- en ne démontrant pas que cette société de droit étranger avait connaissance que le fait de ne pas déclarer à l'administration fiscale des actifs logés dans un trust, pouvait caractériser en France un délit de fraude fiscale (2^e branche du troisième moyen)
- en s'étant abstenu de rechercher si les dispositions du droit applicable à Guernesey faisaient obligation, ou même autorisaient la société à s'immiscer dans le règlement d'une succession (3^e branche du troisième moyen).

Ces griefs ne font en réalité que remettre en cause l'appréciation souveraine par les juges du fond des actes de complicité et de l'élément moral de l'infraction. Les juges pouvaient évoquer des actes antérieurs à la période retenue pour la condamnation si ces circonstances étaient de nature à éclairer les faits et à établir la connaissance de l'existence d'une fraude par la société (1^{re} et 2^e branches du **premier moyen**).

Ils n'ont pas statué en dehors de leur saisine, les points relevés par la 3^e branche du premier moyen ne constituant pas une infraction distincte de celle qui était poursuivie, mais des circonstances de nature à établir l'élément intentionnel de la complicité de fraude fiscale.

La cour d'appel a expliqué que le fait de poursuivre une activité de trustee alors que [11] avait connaissance à la fois de la fraude fiscale et de son incapacité à contrôler l'usage qui était fait par la famille des biens logés dans les trusts constituait des actes positifs (4^e branche du premier moyen)

Le **deuxième moyen** manque en fait, les juges du fond ayant constaté que [11] avait concouru à la consommation de la fraude fiscale en continuant, en sa qualité de trustee, de gérer les biens dissimulés au fisc et logés dans les trusts.

Enfin, les juges du fond ont souverainement apprécié que l'élément moral de l'infraction était caractérisé, retenant notamment que [11] avait participé à la concertation pour élaborer les réponses à apporter à l'administration fiscale et avait fait obstacle aux demandes de renseignement dans le litige civil (1^{re} et 2^e branches du **troisième moyen**).

Pris en sa 3^e branche, le troisième moyen est inopérant. La question n'est pas en effet de déterminer les règles applicables à un conseil fiscal à Guernesey, mais porte sur une aide active apportée à l'auteur de la fraude fiscale dans la réalisation de l'infraction.

En conséquence, conformément à la proposition de Mme la conseillère rapporteure, je conclus à la non admission des trois premiers moyens proposés pour la société [11].

8.2.2. L'identification du représentant de [11] au titre de la responsabilité pénale des personnes morales (quatrième moyen)

En application de l'article 121-2 du code pénal, votre chambre juge qu'une personne morale ne peut être déclarée pénalement responsable que si l'infraction a été commise pour son compte, par ses organes ou représentants.

Le quatrième moyen fait grief à l'arrêt de n'avoir pas identifié le représentant de la personne morale autrement que par sa fonction (1^{re} branche), de ne citer que le nom de M. [D] qui avait quitté ses fonctions en 2005 et ne les exerçait plus pendant la période des faits retenue par la condamnation (2^e branche) et de n'avoir identifié de façon précise aucun acte infractionnel susceptible d'être attribué à un organe ou un représentant de [11] (3^e branche)

Selon la jurisprudence de votre chambre, il revient aux juges du fond, dans le cadre de leur pouvoir souverain d'appréciation, d'identifier l'organe ou la personne physique, représentant la personne morale et investie de la compétence, de l'autorité et des moyens nécessaires à l'accomplissement de sa mission.

L'examen de la motivation de la cour d'appel¹⁰ montre que celle-ci a bien rempli son office. Elle a identifié en la personne du *managing director* quel était l'organe de la société qui était en capacité d'engager celle-ci dans la gestion des trusts qui lui étaient confiés. Elle cite le nom de M. [D], non comme représentant légal de la société au moment de l'infraction, mais en signalant simplement : "*Ce managing director est le plus souvent M. [D]*", ayant relevé sa signature sur des contrats et des courriers.

En toute hypothèse, l'identification de M. [D] comme *managing director* est un élément de fait qui ne relève que de l'appréciation des juges du fond et la Cour de cassation n'a pas à prendre en considération de nouveaux éléments de fait produits postérieurement par la défense, le moyen étant mélangé de fait et de droit.

Mais surtout, la cour d'appel a souligné que le managing director avait un rôle de surveillance de l'exécution et de la régularité des contrats, qu'il avait le pouvoir d'engager la société et que ce pouvoir n'était limité par personne, ce qui en fait le représentant de la personne morale.

Si le comportement de [11] n'a pas permis d'identifier nominativement qui était *managing director* au moment de la commission des faits reprochés, la cour d'appel a retenu la responsabilité du *managing director* en qualité d'organe de la société. Elle a suffisamment justifié en quoi la personne qui occupait cette fonction était celle qui a engagé la société, étant rappelé que votre chambre a déjà jugé, par un arrêt du 17 octobre 2023¹¹, qu'une personne morale ayant fait obstruction à l'identification de

¹⁰ Page 179 de l'arrêt

¹¹ Crim., 17 octobre 2023, n°22-84.021, cité au rapport

ses représentants légaux ne peut se prévaloir de sa propre turpitude pour échapper aux poursuites.

Enfin, le moyen pris en sa troisième branche manque en fait dès lors que la cour d'appel a développé dans un premier temps les actes de complicité reprochés, tels que la décision de ne pas déclarer la créance de la société et la poursuite de la gestion d'un trust dont la finalité fiduciaire était fausse, la famille conservant l'entier contrôle des biens qui y étaient logés, puis a démontré que le *managing director* était le seul représentant disposant d'un pouvoir décisionnaire dans le suivi des contrats.

En conséquence, je conclus au **rejet** du quatrième moyen, pris en ses trois branches.

9. La motivation des peines

Il convient de distinguer les moyens portant sur la motivation de la peine d'amende (sixième moyen proposé pour M. [N] [U], troisième moyen proposé pour M. [R]) et ceux relatifs à la peine de confiscation (septième moyen proposé pour M. [N] [U], huitième moyen proposé pour Mme [W]).

9.1. La motivation des peines d'amende (proposition de non admission) :

M. [N] [U] a été condamné à une amende d'un million d'euros et M. [R] à une amende de 100 000 euros.

Tous deux reprochent à la cour d'appel d'avoir pris en considération leurs revenus sans s'intéresser à leurs charges.

Comme le relève Mme la conseillère rapporteure, et pour les motifs exposés au rapport, ces griefs ne sont pas de nature à être retenus.

Il est exact que les juges doivent tenir compte, pour apprécier le montant de l'amende, des ressources et des charges de la personne concernée. La chambre criminelle admet toutefois que lorsque ces ressources atteignent, comme en l'espèce, des montants considérables, l'examen des charges ne s'impose que si les prévenus en font état. La proportionnalité de l'amende s'envisage alors au regard des revenus ou du patrimoine des prévenus ou des profits retirés de l'infraction.

En conséquence, conformément à la proposition de Mme la conseillère rapporteure, je conclus à la non admission du septième moyen de M. [N] [U] et du troisième moyen de M. [R].

9.2. La motivation des peines de confiscation :

9.2.1. L'arrêt critiqué a également condamné M. [N] [U] à une peine de confiscation, spécifiée dans les termes suivants :

“A titre de peine complémentaire, ordonne la confiscation de la créance indivise des héritiers [U] sur la SCI [22] à hauteur de 3 462 588,29 euros,

Constata que la demande de restitution de [N] [U] est devenue sans objet,

*Constate que la cour est incompétente pour statuer sur les demandes de restitution des biens saisis ou placés sous scellés par le juge de l'exécution et sur la levée d'un nantissement pris par l'administration fiscale,
Ordonne la confiscation des scellés, pièces nécessaires à la manifestation de la vérité."*

9.2.2. Le huitième moyen présenté pour M. [N] [U] ne porte que sur la dernière phrase et reproche à la cour d'avoir ordonné une confiscation sans identifier les scellés en cause et sans préciser le fondement de la confiscation, ce qui ne permet pas à la chambre criminelle, selon une jurisprudence confirmée à de nombreuses reprises, de procéder au contrôle de légalité.

Il est vrai que cette dernière phrase pose problème.

L'examen du dispositif comme celui de la motivation ne permettent pas d'identifier ces scellés. On apprend simplement que ces "autres scellés" n'ont pas fait l'objet d'une demande de restitution et que leur restitution est nécessaire à la manifestation de la vérité.

On peut supposer qu'il s'agit des documents écrits saisis au cours des perquisitions¹². Mais rien ne l'indique expressément.

Même si nous considérons qu'il s'agit de ces documents, la motivation donnée n'a pas sa place à ce stade de la procédure. La manifestation de la vérité n'est plus un objectif lorsqu'une déclaration de culpabilité a été prononcée. Ce motif ne figure dans aucun des cas de confiscation prévus à l'article 131-21 du code pénal.

En conséquence, je conclus à une **cassation partielle sur le huitième moyen de M. [N] [U]**.

La portée de cette cassation pourrait être limitée à cette mesure de confiscation des "autres scellés" sans remettre en cause les autres dispositions relatives aux confiscations ou aux peines. Une cassation sans renvoi par voie de retranchement pourrait même être envisagée, s'agissant d'une disposition accessoire dont le retranchement ne modifie en rien l'autorité de la chose jugée, étant rappelé que l'article 41-4 du code de procédure pénale permettra en toute hypothèse au procureur de la République de statuer sur une éventuelle restitution lorsque la condamnation sera devenue définitive.

9.2.3. Mme [A] [W] a repris le même grief dans son huitième moyen. Aucune mesure de confiscation n'a cependant été prononcée à son encontre.

Il n'est ni justifié, ni même allégué, que l'irrégularité invoquée ait porté atteinte aux intérêts du demandeur. Le moyen est inopérant.

En conséquence, je conclus au **rejet du huitième moyen de Mme [W]**.

¹²

En pages 55 à 57 de l'arrêt, il est fait état de la saisie de comptes rendus rédigés par Maître [F] de réunions tenues les 3 juillet, 2 octobre 2006 et 19 juin 2007, d'une consultation du cabinet [20], [LM], [20] du 4 août 2006, et d'une note de travail de Mme [SA], clerc de notaire, du 12 octobre 2006. En page 75, il est également fait état de la saisie de correspondances échangées entre M. [N] [U] et ses avocats dans le cadre du litige civil. Il est également fait état en page 103 de la saisie d'une note de 2003 de Maître [AB] [ST]. La défense de M. [U] fait également état, en page 145, de documents saisis à l'occasion de onze perquisitions, dont certaines dans des cabinets d'avocats.

10. L'action civile

Les critiques formées sur ce thème par les mémoires portent à la fois sur la régularité de l'appel de l'Etat français et sur le mode d'évaluation du préjudice indemnisable de l'Etat français.

10.1. La régularité de l'appel de l'Etat français, partie civile

Plusieurs des prévenus ont soutenu devant la cour d'appel que le recours formé pour l'Etat français, constitué partie civile, était nul en ce qu'il n'avait pas été formé par l'agent judiciaire de l'Etat, mais par la directrice générale des finances publiques. La cour d'appel a rejeté leur argumentation et a dit *“que l'appel de l'Etat français a été interjeté par une personne ayant qualité et pouvoir et n'est pas entaché de nullité”*.

M. [N] [U], en son neuvième moyen, Mme [A] [W], en son neuvième moyen et M. [K] [R] en son quatrième moyen, soumettent la question à la Cour de cassation.

Le rapport, comme les différents mémoires, ont rappelé le cadre juridique posé par l'article 38 de la loi n°55-366 du 6 avril 1955 selon lequel *“ toute action portée devant la tribunaux de l'ordre judiciaire et tendant à faire déclarer l'Etat créancier ou débiteur pour des causes étrangères à l'impôt et au domaine doit, sauf exception prévue par la loi, être intentée à peine de nullité par ou contre l'agent judiciaire de l'Etat.”*

Pour les demandeurs au pourvoi, le délit de blanchiment de fraude fiscale est une cause étrangère à l'impôt. Pour la cour d'appel et l'administration fiscale, il n'est pas étranger à l'impôt et la représentation de l'Etat par le directeur général des finances publiques était régulier tant au stade de la constitution de partie civile qu'à celui de la déclaration d'appel.

Cette deuxième lecture me paraît devoir être privilégiée. Votre chambre a déjà eu l'occasion d'appréhender de façon étendue cette notion. Elle a ainsi considéré que n'était pas une cause étrangère à l'impôt les poursuites pour escroqueries à la TVA¹³. En matière de blanchiment de fraude fiscale, si elle n'a pas été directement saisie d'un tel moyen, elle ne l'a jamais non plus relevé d'office lorsqu'elle a été saisie de moyens portant sur les éléments relatifs au montant de la réparation accordée. Il est d'ailleurs significatif que la seule jurisprudence mentionnée par les demandeurs porte sur une situation totalement étrangère au blanchiment de fraude fiscale, s'agissant d'une demande présentée par un commissariat de police après des dégradations.

Le blanchiment de fraude fiscale n'est pas une cause étrangère à l'impôt dès lors que le délit n'existerait pas sans l'infraction source qu'est la fraude fiscale. Si le législateur a entendu faire des questions fiscales appréhendées de façon large une exception à la règle du monopole de l'agent judiciaire de l'Etat, c'est pour éviter de démultiplier les acteurs publics sur ces sujets techniques, étant observé que le choix

¹³ Crim., 16 juin 1966, n°65-90.997, cité au rapport

de la personne identifiée pour représenter les intérêts de l'Etat n'a aucune incidence sur les droits de la défense.

En conséquence, je conclus au rejet du neuvième moyen de M. [N] [U], au neuvième moyen de Mme [A] [W] et au quatrième moyen de M. [R].

10.2. L'évaluation du préjudice indemnisable de l'Etat

10.2.1. L'arrêt attaqué a condamné solidairement MM. [N] [U], [K] [R], [M] [S] et Mme [A] [W] à payer à l'Etat français à titre de dommages-intérêts en réparation de son préjudice matériel dû au blanchiment la somme de 200 000 euros.

Les mémoires ampliatifs déposés pour MM. [N] [U] et [K] [R] et pour Mme [W] critiquent cette disposition, considérant que la cour d'appel a indemnisé des frais liés aux investigations judiciaires et non des frais liés aux investigations spécifiques menées par l'administration fiscale¹⁴, que les recherches entreprises pour identifier le patrimoine dissimulé à l'étranger concernent des recherches liées à la fraude fiscale et non au blanchiment¹⁵ et que la cour d'appel n'a pas expliqué comment elle avait évalué à 200 000 euros le préjudice subi par l'Etat.¹⁶

1.2.2. Votre chambre juge que l'Etat peut obtenir réparation de son préjudice lorsqu'une infraction a porté atteinte à son patrimoine. Elle refuse en revanche d'indemniser les frais liés aux investigations judiciaires.

En matière de fraude fiscale, elle dit n'y avoir lieu à indemniser le préjudice résultant de la fraude, déjà pris en compte par les majorations et amendes fiscales.

Toutefois, par un arrêt du 17 décembre 2014¹⁷, elle a dit que l'Etat pouvait se constituer partie civile en vue de demander réparation de son préjudice à l'occasion de poursuites exercées du chef de blanchiment de fraude fiscale.

Si les juges du fond apprécient souverainement l'existence et l'étendue du préjudice de l'Etat en se fondant sur les éléments soumis par les parties, encore faut-il que la Cour de cassation soit en mesure de s'assurer que *“les juges n'ont pas inclus dans l'indemnisation le préjudice issu de la fraude fiscale”*¹⁸.

Dans un arrêt du 30 juin 2021¹⁹, votre chambre a rappelé que l'Etat pouvait obtenir réparation de son préjudice dès lors que, *“par la suite de la commission du délit de blanchiment de fraude fiscale, (il) a été amené à conduire des investigations*

¹⁴ 1^{re} branche des dixièmes moyens de M. [N] [U] et de Mme [A] [W] et du cinquième moyen de M. [R].

¹⁵ 2^e branche des dixièmes moyens de M. [N] [U] et de Mme [A] [W] et du cinquième moyen de M. [R].

¹⁶ 3^e branche du dixième moyen de M. [N] [U], deuxième moyen et 3^e branche du dixième moyen de Mme [W], 3^e branche du cinquième moyen de M. [R].

¹⁷ Crim., 17 décembre 2014, n°14-86.560

¹⁸ Crim., 29 janvier 2020, n°17-83.577

¹⁹ Crim., 30 juin 2021, n°20-83.355

spécifiques générées par la recherche, par l'administration fiscale, des sommes sujettes à l'impôt, recherche rendue complexe en raison des opérations de blanchiment", mais elle a censuré la motivation de la cour d'appel qui avait inclus dans le montant des dommages intérêts le coût des procédures judiciaires qui restent à la charge de l'Etat et qui ne s'était pas expliqué sur le montant des dommages-intérêts.

Dans un arrêt du 15 novembre 2023²⁰, elle a considéré que la cour d'appel avait caractérisé le préjudice indemnisable de l'Etat en prenant en considération *"l'accomplissement d'actes tendant à l'identification de comptes bancaires et la mise en oeuvre de procédures d'entraide administrative"*, retenant que *"les services de l'Etat, pour identifier les actifs dissimulés à l'étranger, ont accompli un nombre conséquent d'investigations et de recherches assumées par ses agents, ce qui a entraîné des frais de fonctionnement correspondant à l'accomplissement de ces tâches"*.

Dans l'arrêt du 7 mai 2024²¹, elle a censuré une cour d'appel, non seulement parce qu'elle avait indemnisé l'Etat au titre d'un préjudice moral, mais également parce qu'elle ne s'était pas expliqué *"sur le mode de calcul du préjudice constitué du coût des investigations spécifiques générées par la recherche par l'administration fiscale, des sommes sujettes à l'impôt, recherche rendue complexe en raison des opérations de blanchiment"*.

1.2.3.. A la lumière de cette jurisprudence, il apparaît que les griefs formulés dans les **deux premières branches des dixièmes moyens** de M. [N] [U] et de Mme [A] [W] peuvent être écartés.

La cour d'appel a expliqué que *"la complexité de la procédure et sa lourdeur ont nécessité d'une part des services de l'Etat des investigations nombreuses et notamment des demandes d'assistance administrative avec les Bahamas, les îles Caïman, les îles Vierges britanniques, Guernesey, le Royaume-Uni et l'Irlande"*, que *"chacune de ces demandes a entraîné la mobilisation de fonctionnaires, ainsi que des coûts de traduction"* et que la gestion de ces nombreuses demandes pendant plusieurs années *"est exclusivement liée à la complexité des opérations menées par les prévenus"*.

C'est à tort que la première branche du moyen soutient que la cour d'appel a indemnisé les frais liés aux investigations judiciaires, la cour d'appel ne faisant référence qu'aux investigations menées par l'administration fiscale, ne se référant qu'aux *"services de l'Etat"*, aux *"demandes d'assistance administrative"* et à la *"mobilisation de fonctionnaires"*.

De même, s'agissant de la 2^e branche, on ne peut inférer du fait que les demandes d'assistance ont été formulées *"afin de tenter d'identifier le patrimoine dissimulé à*

²⁰ Crim., 15 novembre 2023, n°22-81.258

²¹ Crim., 7 mai 2024, n°23-80.362 ([B])

l'étranger" que l'indemnisation accordée portait sur la fraude fiscale et non sur le blanchiment, cette dissimulation de patrimoine étant constitutive du blanchiment, quand bien même elle aurait un effet indirect sur l'évaluation des revenus dissimulés et donc du montant de la fraude.

1.2.4. S'agissant de la **3^e branche** du moyen de M. [N] [U], reprise par les deux moyens de Mme [A] [W] et celui de M. [K] [R], il est exact que la cour d'appel ne s'est pas expliquée *"sur le mode de calcul du préjudice constitué du coût des investigations spécifiques générées par la recherche par l'administration fiscale, des sommes sujettes à l'impôt, recherche rendue complexe en raison des opérations de blanchiment"*, pour reprendre la formulation de votre arrêt précité du 7 mai 2024.

Elle a simplement indiqué : *"La somme sollicitée apparaît cependant disproportionnée et la cour cantonne à la somme de 200 000 euros, justifiée en regard de l'importance des travaux sus rappelés et de leurs durées."* Certes, la cour d'appel a fortement minoré la somme de 2,1 millions d'euros réclamée par la partie civile en réparation du préjudice matériel de l'Etat²², mais elle n'a fourni aucune explication sur son mode de calcul et sur ce qui l'a finalement conduit à retenir cette somme de 200 000 euros.

En conséquence, je conclus à une cassation partielle sur le dixième moyen de M. [N] [U] pris en sa 3^e branche, sur le deuxième moyen et le dixième moyen de Mme [A] [W] pris en sa 3^e branche et sur le cinquième moyen de M. [R] pris en sa 3^e branche. En raison de l'indivisibilité des faits, la cassation me paraît devoir être étendue à M. [M] [S] qui a également été lui aussi condamné solidairement à régler ces dommages-intérêts à la partie civile.

Conclusions

Au vu des éléments développés ci-dessus, je suis d'avis de :

- déclarer non admis les moyens portant sur les arrêts avant dire droit, y compris le treizième moyen de Mme [A] [W],
- déclarer non admis les premier, troisième, quatrième, cinquième, sixième, septième moyens de M. [N] [U], le moyen unique de M. [L] [U], les premier, troisième, quatrième, cinquième, sixième, septième, onzième et douzième moyens de Mme [A] [W], les trois premiers moyens de M. [K] [R], les deux moyens de M. [M] [S], les trois premiers moyens de la société [11] et le moyen unique de la société [12] ;
- rejeter les deuxième et neuvième moyens de M. [N] [U], ainsi que son dixième moyen pris en ses deux premières branches, les huitième et neuvième moyens de Mme [A] [W], ainsi que son dixième moyen pris en ses deux premières branches, le quatrième moyen de M. [K] [R] ainsi que son cinquième moyen pris en ses deux premières branches et le troisième moyen de la société [11] ;

²² Cf arrêt page 72

- ordonner une cassation partielle sur le huitième moyen de M. [N] [U], portant sur la peine de confiscation et sur le dixième moyen, pris en sa troisième branche, portant sur l'action civile, ainsi que sur les moyens similaires que sont le deuxième moyen et le dixième moyen de Mme [A] [W] et le cinquième moyen de M. [K] [R], tous deux pris en leurs 3^e branches.

Index par moyens

moyen	proposition	page		moyen	proposition	page
[N][U]0	NA	7		[A][W] 1.1	NA	20
[N][U]1.1	NA	10		[A][W] 1.2	NA	21
[N][U] 1.2	NA	10		[A][W] 1.3	NA	21
[N][U] 1.3	NA	10		[A][W] 1.4	NA	21
[N][U] 2	Rejet	12		[A][W] 1.5	NA	21
[N][U]3	NA	12		[A][W]1.6	NA	21
[N][U] 4.1	NA	18		[A][W]2	cass partielle	33
[N][U] 4.2	NA	19		[A][W] 3.1	NA	16
[N][U] 4.3	NA	19		[A][W]3.2	NA	16
[N][U] 4.4	NA	20		[A][W] 3.3	NA	16
[N][U] 4.5	NA	20		[A][W] 3.4	NA	16
[N][U] 5.1	NA	22		[A][W] 3.5	NA	16
[N][U] 5.2	NA	22		[A][W] 3.6	NA	16
[N][U] 5.3	NA	22		[A][W] 4.1	NA	17
[N][U] 5.4	NA	22		[A][W] 4.2	NA	17
[N][U] 6	NA	32		[A][W] 4.3	NA	17
[N][U]7	Rejet	29		[A][W] 5	NA	16
[N][U] 8	cass. partielle	33		[A][W] 6	NA	16
[N][U] 9	Rejet	35		[A][W] 7.1	NA	18
[N][U] 10.1	Rejet	38		[A][W] 7.2	NA	19
[N][U] 10.2	Rejet	38		[A][W] 7.3	NA	19
[N][U] 10.3	Cass partielle	38		[A][W] 7.4	NA	20
[L][U] 0	NA	7		[A][W].7.5	NA	20

[L][U] 1.1	NA	15		[A][W] 8	Rejet	34
[L][U] 1.2	NA	15		[A][W] 9	Rejet	35
[L][U] 1.3	NA	15		[A][W] 10.1	Rejet	33
[L][U] 1.4	NA	15		[A][W] 10.2	Rejet	33
[L][U] 1.5	NA	15		[A][W] 10.3	Cass partielle	38
[L][U] 1.6	NA	15		[A][W] 11	NA	8
				[A][W] 12	NA	9
				[A][W] 13	NA	7

moyen	proposition	page		moyen	proposition	page
[K][R] 1.1	NA	10		[12] 0.1	NA	7
[K][R] 1.2	NA	10		[12] 0.2	NA	8
[K][R] 1.3	NA	10		[12] 0.3	NA	8
[K][R] 2.1	NA	18		[12] 0.4	NA	8
[K][R] 2.2	NA	19		[12] 0.5	NA	8
[K][R] 2.3	NA	19		[12] 0.6	NA	8
[K][R] 2.4	NA	20		[12] 1.1	NA	26
[K][R] 2.5	NA	20		[12] 1.2	NA	26
[K][R] 3	NA	38		[12] 1.3	NA	27
[K][R] 4	Rejet	35		[12] 1.4	NA	27
[K][R] 5.1	Rejet	33		[12] 1.5	NA	27
[K][R] 5.2	Rejet	33		[12] 1.6	NA	27
[K][R] 5.3	Cass partielle	33		[12] 1.7	NA	27
[M][S] 1	NA	8		[12] 1.8	NA	27
[M][S] 2	NA	9				
[11] 1.1	NA	29				
[11] 1.2	NA	29				
[11] 1.3	NA	30				
[11] 1.4	NA	30				
[11] 2	NA	30				
[11] 3.1	NA	30				
[11] 3.2	NA	30				
[11] 3.3	NA	30				
[11] 4.1	Rejet	30				
[11] 4.2	Rejet	28				
[11] 4.3	Rejet	28				
[11] 5	NA	7				