



**RAPPORT DE Mme BLOCH,
CONSEILLÈRE RÉFÉRENDARE**

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 au rapport du conseiller rapporteur

Le présent rapport a été établi par un magistrat de la Cour de cassation, désigné conseiller rapporteur, en vue d'instruire une affaire (le « pourvoi en cassation ») soumise à la Cour de cassation. Au vu de ce rapport et des autres documents de la procédure, et après en avoir délibéré dans une formation de jugement comportant plusieurs juges, la Cour de cassation a tranché l'affaire par un arrêt, également diffusé sur Judilibre.

Ce rapport est un document de travail préparatoire établi, d'abord, à l'intention des magistrats du siège de la Cour appelés à trancher l'affaire. Ces magistrats sont des spécialistes de la question de droit examinée dans le rapport, qui n'a dès lors pas vocation à faire une présentation doctrinale de l'état du droit, mais à procéder à l'analyse de la procédure, des éléments de droit pertinents et des éventuels enjeux juridiques de l'affaire. Conformément au principe du contradictoire, ce document est également communiqué aux parties ou à leurs avocats, ainsi qu'à l'avocat général.

Enfin, ce rapport fournit une analyse à l'issue de laquelle le conseiller rapporteur ne donne pas son avis, lequel est soumis au secret du délibéré. Le rapport est donc toujours complété par deux autres documents établis par le rapporteur à l'intention des autres magistrats de la formation de jugement : une note d'avis et le ou les projets d'arrêts qu'il a préparés. Ces documents ne sont pas accessibles sur Judilibre.

MM. [N] [U], [L] [U] et Mme [A] [W] ont formé des pourvois contre l'arrêt de la chambre de l'instruction de la cour d'appel de Paris, 2^e section, en date du 16 janvier 2014 (n°2013/06169), qui, dans l'information suivie contre eux des chefs de fraude fiscale et complicité, et blanchiment aggravé pour le premier, fraude fiscale pour le deuxième, fraude fiscale et complicité de blanchiment aggravé pour la troisième, a prononcé sur leurs demandes d'annulation de pièces de la procédure.

M. [M] [S] a formé un pourvoi contre l'arrêt de la chambre de l'instruction de la cour d'appel de Paris, 2^e section, en date du 16 janvier 2014 (n°2012/06436), qui, dans l'information suivie contre lui du chef de blanchiment aggravé, a prononcé sur sa demande d'annulation de pièces de la procédure.

La société [11] a formé un pourvoi contre l'arrêt de la chambre de l'instruction de la cour d'appel de Paris, 2^e section, en date du 16 janvier 2014 (n°2013/02804), qui, dans l'information suivie contre elle des chefs de complicité de fraude fiscale et blanchiment aggravé, a prononcé sur sa demande d'annulation de pièces de la procédure.

La société [12] a formé un pourvoi contre l'arrêt de la chambre de l'instruction de la cour d'appel de Paris, 2^e section, en date du 16 janvier 2014 (n°2013/00750), qui, dans l'information suivie contre elle des chefs de complicité de fraude fiscale, recel et blanchiment aggravé, a prononcé sur sa demande d'annulation de pièces de la procédure.

MM. [N] [U], [L] [U], [M] [S], [K] [R], Mme [A] [W], les sociétés [12] et [11] ont formé des pourvois contre l'arrêt de la cour d'appel de Paris, chambre 2-14, en date du 5 mars 2024, qui, sur renvoi après cassation (Crim., 6 janvier 2021, pourvoi n°18-84.570), a condamné, le premier, pour fraude fiscale et blanchiment aggravé, à quatre ans d'emprisonnement avec sursis probatoire, 1 000 000 euros d'amende et une confiscation, le deuxième, pour fraude fiscale, à deux ans d'emprisonnement avec sursis et 37 500 euros d'amende, le troisième, pour blanchiment aggravé, à trente mois d'emprisonnement dont dix-huit mois avec sursis probatoire, 30 000 euros d'amende et cinq ans d'interdiction d'exercer toute activité de conseil juridique, le quatrième, pour blanchiment aggravé, à deux ans d'emprisonnement avec sursis et 100 000 euros d'amende, la cinquième, pour complicité de blanchiment aggravé, à trois mois d'emprisonnement avec sursis, la sixième, pour complicité de fraude fiscale, à 5 000 euros d'amende, la septième, pour complicité de fraude fiscale, à 187 500 euros d'amende, et a prononcé sur les intérêts civils.

Plan

1. Rappel des faits et de la procédure p.5

1.1	Les successions de [B] [U] et [L] [U]	p.5
1.2	L'origine de la procédure pénale	p.6
1.3	La prévention	p.6
1.4	Les décisions antérieures	p.10
1.5	L'arrêt de la cour d'appel de Paris du 5 mars 2024	p.10
1.6	Les pourvois dont la chambre criminelle est saisie	p.13

2. Examen des moyens p.15

2.1 Sur les pourvois formés contre les arrêts rendus par la chambre de l'instruction de la cour d'appel de Paris le 16 janvier 2014 (dossiers n°U1480987, W1480989, S1480985 et V1480988) p.15

2.1.1 Sur la branche unique des moyens proposés pour MM. [N] [U], [L] [U] et [S], Mme [W] ainsi que la société [11], et la première branche du moyen proposé pour la société [12] p.16

2.1.2 Sur les deuxième à sixième branches du moyen proposé pour la société [12] p.19

2.2 Sur les pourvois formés contre l'arrêt de la cour d'appel de Paris du 5 mars 2024 (dossier N°V2484041) p.26

2.2.1 Sur les moyens relatifs à la prescription (*M2 pour M. [S], M12 pour Mme [W]*) p.26

2.2.2 Sur les moyens contestant l'obligation de déclarer dans la succession les biens logés dans un trust (*M1 pour M. [N] [U], M1 pour M. [R], M4 pour Mme [W]*) p.28

2.2.3 Sur les moyens contestant la caractérisation du délit de fraude fiscale par dissimulation des biens logés dans les trusts reproché à M. [N] [U] (*M2 et M3 pour M. [N] [U], M5 et M6 pour Mme [W]*) p.35

2.2.4 Sur les moyens contestant la caractérisation du délit de blanchiment de fraude fiscale reproché à MM. [N] [U], [R] et Mme [W] (*M4, M5 et M6 pour M. [N] [U], M2 pour M. [R], M1 et M7 pour Mme [W]*) p.42

2.2.4.1 Le blanchiment par fausse qualification de prêt des 1 697 000 euros du Drawdale trust (*M4 pour M. [N] [U], M2 pour M. [R], M1 et M7 pour Mme [W]*) p.43

2.2.4.2 Le blanchiment par fausse qualification de chiffre d'affaires de la SARL [17] des distributions de 1 770 000 euros en France de divers trusts (*M5 de M. [N] [U]*) p.55

2.2.4.3 Le blanchiment par dissimulation des revenus de M. et Mme [L] [U] par la déclaration d'une somme de 11 929 157 euros de bénéfices non commerciaux (*M6 de M. [N] [U]*) p.59

2.2.5 Sur les moyens relatifs aux peines prononcées à l'encontre de MM. [N] [U], [R] et Mme [W] (*M7 et M8 pour M. [N] [U], M3 pour M. [R], M8 pour Mme [W]*) p.61

2.2.5.1 Les amendes p.61

2.2.5.2 Les confiscations p.63

2.2.6 Sur les moyens relatifs aux intérêts civils proposés pour MM. [N] [U], [R] et Mme [W] (*M9 et M10 pour M. [N] [U], M4 et M5 pour M. [R], M2, M9 et M10 pour Mme [W]*) p.64

2.2.7 Sur les moyens contestant la caractérisation de l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale reproché à M. [L] [U] (*Moyen unique pour M. [L] [U], M3 pour Mme [W]*) p.69

2.2.8 Sur les moyens contestant la caractérisation des délits de complicité de fraude fiscale reprochés aux trustees (*Moyen unique pour la société [12], M1, M2, M3 et M4 pour la société [11]*) p.74

2.2.8.1 Le moyen proposé pour la société [12] p.74

2.2.8.2 Les moyens proposés pour la société [11] (ci-après « la société [11] ») p.79

2.2.8.2.1 Exposé des moyens proposés pour la société [11] p.79

2.2.8.2.2 Prévention et motivation de l'arrêt attaqué p.82

2.2.8.2.3 Analyse des moyens p.87

2.2.8.2.3.1 Le premier moyen p.87

2.2.8.2.3.2 Le deuxième moyen p.90

2.2.8.2.3.3 Le troisième moyen p.90

2.2.8.2.3.4 Le quatrième moyen p.91

1. RAPPEL DES FAITS ET DE LA PROCÉDURE

1.1 Les successions de [B] [U] et [L] [U]

[B] [U], marchand d'art, est décédé le [Date décès 3] 2001, laissant pour lui succéder sa veuve, [P] [V], et ses fils, [L] [U] et M. [N] [U], issus d'une précédente union.

[P] [V] a renoncé à la succession le 26 novembre 2001.

[L] et M. [N] [U] ont déposé une déclaration de succession le 23 avril 2002, faisant état d'un actif net de 40 000 000 euros, pour un montant de droits de 17 753 829 euros, payés par dation en oeuvres d'art.

Par arrêt du 14 avril 2005 la cour d'appel de Paris, saisie par [P] [V], a annulé, pour erreur de droit sur le régime matrimonial, sa renonciation à la succession et la déclaration de succession.

[L] [U] est décédé le [Date décès 1] 2008, laissant à sa succession sa veuve, Mme [A] [W], et ses enfants, Mme [J] [U] et M. [L] (junior) [U], nés d'une précédente union, lesquels sont venus à ses droits dans la succession de [B] [U].

Après mise en demeure de l'administration fiscale le 3 avril 2008, une nouvelle déclaration de succession a été déposée, le 31 décembre 2008, faisant état d'un actif net de 44 000 000 euros, les droits s'élevant à 17 100 000 euros.

L'administration fiscale a notifié aux héritiers, le 6 novembre 2014, un redressement retenant une base taxable comportant en particulier les actifs de plusieurs trusts, les [P], [I] et Delta trusts, pour un montant dû de 450 000 000 euros, majorations et intérêts de retard inclus. Une contestation a été formée devant le juge de l'impôt.

A la suite du décès, le [Date décès 1] 2008, d'[L] [U], une déclaration de succession portant sur un actif net de 7 000 000 euros a été déposée par ses héritiers, le 20 février 2009, les droits dus s'élevant à 1 500 000 euros.

L'administration fiscale a adressé, le 8 décembre 2014, une proposition de rectification réintégrant à la succession, à hauteur de plus de 200 000 000 euros, au titre de la quote-part des biens issus de la succession de [B] [U], des biens détenus par les trusts constitués par ce dernier, les [P], [I], Delta et Sons trusts, ainsi que, à hauteur de 19 000 000 euros, des biens contenus dans des trusts constitués par [L] [U], les Louve et Drawdale trusts. Le redressement fiscal, portant sur un actif net de 301 000 000 euros, pour 100 000 000 euros dus, majorations et intérêts de retard inclus, a également fait l'objet d'une contestation devant le juge de l'impôt.

1.2 L'origine de la procédure pénale

Faisant suite à une plainte avec constitution de partie civile déposée par [P] [V], une information judiciaire a été ouverte, le 5 juillet 2010, pour abus de confiance, puis pour blanchiment, recel, faux et usage.

Mme [A] [W] s'est également constituée partie civile pour des faits d'abus de confiance, détournements et obstructions commis par les trustees.

Les deux veuves ont reproché aux trustees des [I] trust, Sons trust et Delta trust de leur avoir caché leur qualité de bénéficiaire, de ne pas avoir déclaré ces biens lors

de la succession et de ne pas avoir respecté les règles de distribution fixées par les contrats de trust, ce qui les aurait lésées.

Parallèlement, après avis conforme de la commission des infractions fiscales, l'administration fiscale a déposé deux plaintes, les 22 juillet 2011 et 20 décembre 2012, visant des minorations dans les déclarations des deux successions par dissimulation de nombreux actifs détenus au sein de trusts étrangers.

L'information judiciaire, ouverte le 29 août 2011, portant sur ces faits de fraude fiscale, a été jointe à la précédente, le 23 septembre 2011.

1.3 La prévention

A l'issue de l'information judiciaire, par ordonnance du 9 avril 2015, les juges d'instruction ont renvoyé devant le tribunal correctionnel, pour y être jugés :

• **M. [N] [U] :**

- *du chef de fraude fiscale* : pour avoir, à [Localité 13], à [Localité 10], à compter d'octobre 2001, et notamment en décembre 2008 lors de la deuxième déclaration de succession de [B] [U], dissimulé volontairement une part des sommes sujettes à l'impôt français sur la succession de [B] [U], en l'espèce notamment les propriétés immobilières du Kenya, des Iles Vierges Britanniques, de la [7], de la [Adresse 2] à [Localité 10], les parts de la [U] [5], diverses galeries d'art et les oeuvres d'art, le tout logé dans le Sons trust, le [I] Trust, le Delta Trust, le [P] trust et le [E][U] Trust ;

- *du chef de blanchiment aggravé* : pour 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,

- (i) en qualifiant faussement de prêt les 5 200 k€ du Louve Trust ayant servi à l'achat du [Adresse 14], faussement de chiffre d'affaires de la Sarl [17] les distributions de 1 770 k€ en France de divers trusts, et faussement de prêt les 1 697 k€ du Drawdale Trust ayant servi à payer les impôts d'[L] [U] au titre des années 2006 à 2008, et

- (ii) 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 à 2006 un montant de 11 929 157 € de bénéfices non commerciaux, avec la circonstance aggravante que ce blanchiment est commis de manière habituelle depuis 2001, et en bande organisée, avec le concours de notaires et avocats parisiens, trustees d'Etats off shore, et protecteurs/conseils suisses;

- *du chef de complicité de fraude fiscale* : pour avoir, à [Localité 13], à [Localité 10], à compter d'octobre 2001, et notamment en février 2009 lors de la déclaration de succession de [L] senior [U], été complice de la fraude fiscale qui aurait été commise

à l'occasion de sa succession, par dissimulation volontaire d'une part des sommes sujettes à l'impôt français sur la succession, en l'espèce notamment la quote-part des biens issus de la succession de [B] [U] et des tableaux et la contrepartie des parts de la galerie de [Localité 10] logés dans le Louve et le Drawdale Trust ;

• **M. [L] [U] :**

- *du chef de fraude fiscale* : pour avoir, à [Localité 13] ou ailleurs, à compter du 17 février 2008, et notamment en décembre 2008 lors de la deuxième déclaration de succession de [B] [U], dissimulé volontairement une part des sommes sujettes à l'impôt français sur la succession de [B] [U], en l'espèce notamment les propriétés immobilières du Kenya, des Iles Vierges Britanniques, de la [7], de la [Adresse 2] à [Localité 10], les parts de la [U] [5], diverses galeries d'art et les oeuvres d'art logées dans le Sons trust, le [I] Trust, le Delta Trust, le [P] trust et le [E][U] Trust;

- *du chef de fraude fiscale* : pour avoir, à [Localité 13], à [Localité 10], à compter du 17 février 2008, et notamment en février 2009 lors de la déclaration de succession d'[L] senior [U], dissimulé volontairement une part des sommes sujettes à l'impôt français sur la succession, en l'espèce notamment la quote-part des biens issus de la succession de [B] [U] et des tableaux et la contrepartie des parts de la galerie de [Localité 10] logés dans le Louve et le Drawdale Trust ;

• **Mme [A] [W] :**

- *du chef de complicité de blanchiment* : pour 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 1 697 k€ ayant servi à payer les impôts d'[L] [U] ;

• **M. [C] [F] :**

- *du chef de complicité de fraude fiscale* : pour avoir, à [Localité 13], en 2008, 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 tableaux, les propriétés immobilières du Kenya, des Iles Vierges Britanniques, de la [7], de la [Adresse 2] à [Localité 10], les parts de la [U] [5], de diverses galeries d'art et de diverses sociétés hippiques, biens logés dans divers trusts constitués par [E] et [B] [U] ;

- *du chef de complicité de fraude fiscale* : pour avoir, à [Localité 13], en 2009, été complice de la fraude fiscale commise à [Localité 13] par les héritiers d'[L] senior [U] consistant à dissimuler volontairement une part des sommes sujettes à l'impôt français sur la succession, en l'espèce notamment la quote-part des biens issus de la succession de [B] [U] et des tableaux et la contrepartie des parts de la galerie de [Localité 10] logés dans le Louve Trust et le Drawdale Trust ;

• **M. [M] [S] :**

- *du chef de blanchiment aggravé de fraude fiscale* : pour avoir à [Localité 13], de juin 2005 jusqu'au moins début 2008, en sa qualité de notaire et conseil fiscal d'[L] [U], blanchi les biens ou les revenus provenant du délit de fraude fiscale commis dans le cadre de la succession de [B] [U],

- (i) en qualifiant faussement de prêt les 5 200 k€ du Louve Trust ayant servi à l'achat du [Adresse 14], faussement de chiffre d'affaires de la Sarl [17] les distributions de 1 770 k€ en France de divers trusts, et

- (ii) en mettant les comptes de l'étude notariale [21] à la disposition d'[L] [U] comme compte pivot entre l'étranger et des créanciers français pour un montant total d'au moins 5 239 k€, et 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 à 2006 un montant de 11 929 157 € de bénéfices non commerciaux, avec la circonstance aggravante que ce blanchiment est commis de manière habituelle depuis 2001, et en bande organisée, avec le concours de notaires et avocats parisiens, trustees d'Etats offshore, et protecteurs/conseils suisses ;

• **M. [K] [R] :**

- *du chef de complicité de fraude fiscale* : pour avoir, à [Localité 13], à [Localité 15], à [Localité 10], à compter de 2003, 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 tableaux, les propriétés immobilières du Kenya, des Iles Vierges Britanniques, de la [7], de la [Adresse 2] à [Localité 10], les parts de la [U] [5]. de diverses galeries d'art et de diverses sociétés hippiques, biens logés dans divers trusts constitués par [E] et [B] [U] ;

- *du chef de blanchiment aggravé de fraude fiscale* : pour avoir à [Localité 13], [Localité 15], [Localité 10], à compter de 2003, 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,

- (i) en qualifiant faussement de prêt les 5 200 k€ du Louve Trust ayant servi à l'achat du [Adresse 14], faussement de chiffre d'affaires de la Sarl [17] les distributions de 1 770 k€ en France de divers trusts, et faussement de prêt les 1 697 k€ du Drawdale Trust ayant servi à payer les impôts d'[L] [U] au titre des années 2006 à 2008, et

- (ii) 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 à 2006 un montant de 11 929 157 € de bénéfices non commerciaux, avec la circonstance aggravante que ce blanchiment est commis de manière habituelle depuis 2001, et en bande organisée, avec le concours de

notaires et avocats parisiens, trustees d'Etats off shore, et protecteurs/conseils suisses ;

- *du chef de complicité de fraude fiscale* : pour avoir, à [Localité 13], à [Localité 15], à [Localité 10], à compter de 2003, été complice de la fraude fiscale commise à [Localité 13] par les héritiers d'[L] senior [U] consistant à dissimuler volontairement une part des sommes sujettes à l'impôt français sur la succession, en l'espèce notamment la quote-part des biens issus de la succession de [B] [U] et des tableaux et la contrepartie des parts de la galerie de [Localité 10] logés dans le Louve Trust et le Drawdale Trust ;

• **La société [11] :**

- *du chef de complicité de fraude fiscale* : 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 du 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 logées dans le Sons Trust et le [I] Trust dont vous êtes le trustee, en acceptant de laisser les [U] administrer les biens de ces trusts, affichés pourtant discrétionnaires ;

• **La société [12] :**

- *du chef de complicité de fraude fiscale* : pour avoir aux Bahamas, à compter du 19 novembre 2004, 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 oeuvres d'art logées dans le Delta trust dont vous êtes le trustee.

1.4 Les décisions antérieures

Par jugement du 12 janvier 2017, les juges du premier degré ont relaxé les prévenus, faute, selon eux, d'élément légal de la fraude fiscale à la date des faits, s'agissant de l'imposition au titre des droits de mutation par décès de biens logés dans des trusts ayant perduré au delà du décès de leur constituant. Ils ont débouté l'administration fiscale et l'Etat français, parties civiles, de leurs demandes.

Le ministère public et les parties civiles ont relevé appel de cette décision.

La cour d'appel de Paris a, par arrêt du 29 juin 2018, constaté que le délit de fraude fiscale commis dans la déclaration de succession de [B] [U] est prescrit et confirmé le jugement pour le surplus sur l'action publique et l'action civile, en considérant qu'à la date du décès d'[L] [U] il n'existait pas d'obligation claire et certaine de déclarer les biens placés en trust.

Sur pourvoi de la procureure générale près la cour d'appel de Paris, de l'administration fiscale et de l'Etat français, cette décision a été cassée en toutes ses dispositions par arrêt de la Cour de cassation du 6 janvier 2021 (n°18-84.570).

1.5 L'arrêt de la cour d'appel de Paris du 5 mars 2024

Statuant sur renvoi après cassation, la cour d'appel de Paris, par l'arrêt attaqué du 5 mars 2024, a :

Rejeté les moyens soulevés par les prévenus concernant :

- * l'irrecevabilité de l'action publique et des poursuites au titre du [E][U] trust et du [P] trust en application de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales,
- * l'extinction de l'action publique compte tenu du cumul des poursuites fiscales et pénales,
- * la prescription de l'action publique au titre de la fraude aux droits de succession de [B] [U],
- * l'absence d'élément légal,
- * l'absence d'identification d'un organe ou représentant pour les sociétés [11] et [12],
- * l'existence d'une erreur de droit liée à l'arrêt du 1^{er} octobre 2008.

Puis, sur l'action publique et la peine :

Concernant M. [N] [U] :

- Confirmé la relaxe du chef de fraude fiscale au titre du [E][U] trust, celle liée à la succession de [B] [U] pour la période antérieure au 30 décembre 2008 et pour le [P] trust,
- infirmé la relaxe du chef de fraude fiscale liée à la succession de [B] [U] pour le surplus et l'en a déclaré coupable,
- confirmé la relaxe du chef de complicité de fraude fiscale liée à la succession d'[L] [U],
- confirmé la relaxe du chef de blanchiment commis en qualifiant faussement de prêt la somme de 5 200 000 euros du Louve trust ayant servi à l'achat de l'immeuble du [Adresse 14],
- confirmé la relaxe du chef de blanchiment commis de manière habituelle et en bande organisée pour la période de septembre 2001 à avril 2002,
- infirmé la relaxe du chef de blanchiment commis de manière habituelle et en bande organisée pour le surplus de la période de prévention, mais dit que la circonstance d'habitude n'est pas caractérisée, et l'a déclaré coupable de blanchiment en bande organisée,
- condamné M. [N] [U] à quatre ans d'emprisonnement dont deux ans avec sursis probatoire, 1 000 000 euros d'amende, la confiscation de la créance indivise des héritiers [U] sur la SCI [22] à hauteur de 3 462 588, 29 euros et des scellés.

Concernant M. [L] [U] :

- Confirmé la relaxe du chef de fraude fiscale au titre du [E][U] trust, les faits étant prescrits,
- confirmé la relaxe du chef de fraude fiscale liée à la succession de [B] [U] pour la période antérieure au 30 décembre 2008,
- confirmé la relaxe du chef de fraude fiscale liée à la succession de [B] [U] au titre du [P] trust,
- infirmé la relaxe pour le surplus et déclaré M. [L] [U] coupable,
- condamné M. [L] [U] à deux ans d'emprisonnement avec sursis et 37 500 euros d'amende.

Concernant M. [K] [R] :

- Confirmé la relaxe du chef de blanchiment commis en qualifiant faussement de prêt la somme de 1 697 000 euros provenant du Drawdale trust ayant servi à payer les impôts de M. [L] [U] au titre des années 2006 à 2008 en bande organisée et de manière habituelle de 2003 à 2007,
- infirmé la relaxe du chef de blanchiment commis en qualifiant faussement de prêt la somme de 1 697 000 euros provenant du Drawdale trust ayant servi à payer les impôts de M. [L] [U] au titre des années 2006 à 2008 en bande organisée et de manière habituelle à compter de 2008, déclaré M. [R] coupable de ces faits mais dit que la circonstance d'habitude n'est pas caractérisée,
- confirmé la relaxe pour le surplus,
- condamné M. [R] à deux ans d'emprisonnement avec sursis et 100 000 euros d'amende.

Concernant M. [C] [F] :

- Confirmé la relaxe du chef de complicité de fraude fiscale au titre du [E][U] trust, les faits étant prescrits,
- confirmé la relaxe du chef de complicité de fraude fiscale liée à la succession de [B] [U] pour la période antérieure au 30 décembre 2008 et pour le [P] trust,
- infirmé la décision sur le surplus et déclaré M. [F] coupable de ces faits,
- condamné M. [F] à un an d'emprisonnement avec sursis et 37 500 euros d'amende.

Concernant la société [11] :

- Confirmé la relaxe du chef de complicité de fraude fiscale liée à la succession de [B] [U], pour la période antérieure au 30 décembre 2008,
- infirmé la relaxe pour le surplus et déclaré la société [11] coupable de ces faits,
- condamné cette société à 187 500 euros d'amende.

Concernant la société [12] :

- Confirmé la relaxe du chef de complicité de fraude fiscale liée à la succession de [B] [U], pour la période antérieure au 30 décembre 2008,
- infirmé la relaxe pour le surplus et déclaré la société [12] coupable de ces faits,
- condamné cette société à 5 000 euros d'amende.

Concernant M. [M] [S] :

- Infirmé la relaxe et déclaré M. [S] coupable dans les termes de la prévention, mais dit que la circonstance d'habitude court à compter de juin 2005,
- condamné M. [S] à trente mois d'emprisonnement dont dix-huit mois avec sursis probatoire, 30 000 euros d'amende et cinq ans d'interdiction d'exercer toute activité de conseil juridique.

Concernant Mme [A] [W] :

- Infirmé la relaxe et déclaré Mme [W] coupable dans les termes de la prévention, sous la réserve que les sommes en jeu sont restreintes à 1 189 968, 99 euros,
- condamné Mme [W] à trois mois d'emprisonnement avec sursis.

Enfin, sur l'action civile :

- Confirmé le jugement sur la recevabilité de la constitution de partie civile de l'Etat français, de la direction générale des finances publiques et de la chambre départementale des notaires de Paris,
- infirmé le jugement en ses autres dispositions,
- condamné M. [F] à payer à la chambre départementale des notaires de Paris la somme d'un euro à titre de dommages-intérêts en réparation de son préjudice moral,
- dit que les sociétés [11] et [12] seront solidairement tenues avec MM. [N] [U] et [L] [U] au paiement de l'impôt fraudé et des majorations et intérêts de retard y afférents, au titre de la déclaration de succession de [B] [U],
- condamné solidairement MM. [N] [U], [R], [S] et Mme [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,
- condamné in solidum MM. [N] [U], [R], [S] et Mme [W] à verser la somme de 50 000 euros à l'Etat français au titre de l'article 475-1 du code de procédure pénale.
- débouté les parties civiles de leurs demandes plus amples.

1.6 Les pourvois dont la chambre criminelle est saisie

Notre chambre devra examiner deux séries de pourvois.

Les premiers ont été formés contre des arrêts de la chambre de l'instruction de la cour d'appel de Paris ayant rejeté des requêtes en nullité, tandis que les seconds l'ont été contre l'arrêt de la cour d'appel de Paris du 5 mars 2024 statuant sur les poursuites.

1.6.1 Les pourvois formés contre des arrêts de la chambre de l'instruction (dossiers n°U1480987, W1480989, S1480985 et V1480988)

* Par arrêt du 16 janvier 2014 (n°2013/02804 - dossier n°U1480987), la chambre de l'instruction de la cour d'appel de Paris a rejeté la requête en nullité déposée par la société [11].

Un avocat à Paris s'est pourvu en cassation au nom de cette société par déclaration au greffe de la chambre de l'instruction du 20 janvier 2014.

La SCP Spinosi s'est constituée pour la demanderesse et a déposé un mémoire ampliatif.

* Par arrêt du 16 janvier 2014 (n°2012/06436- dossier n°W1480989), la chambre de l'instruction de la cour d'appel de Paris a rejeté la requête en nullité déposée par M. [S].

Un avocat à Paris s'est pourvu en cassation au nom de M. [S] par déclaration au greffe de la chambre de l'instruction du 21 janvier 2014.

La SCP Gaschignard, Loiseau et Massignon s'est constituée pour le demandeur et a déposé un mémoire ampliatif.

* Par arrêt du 16 janvier 2014 (n°2013/06169- dossier n°S1480985), la chambre de l'instruction de la cour d'appel de Paris a rejeté les requêtes en nullité déposées par MM. [N] [U], [L] [U] et Mme [W].

MM. [N] [U], [L] [U] et Mme [W] se sont pourvus en cassation par déclarations au greffe de la chambre de l'instruction formées dans leurs intérêts le 21 janvier 2014 par des avocats à Paris.

La SCP Waquet, Farge, Hazan s'est constituée pour M. [N] [U] et a déposé un mémoire ampliatif.

La SARL Matuchansky, Poupot, Valdelièvre, Rameix s'est constituée pour M. [L] [U] et a déposé un mémoire ampliatif.

La SCP Rousseau et Tapie s'est constituée pour Mme [W] et a déposé un mémoire ampliatif.

* Par arrêt du 16 janvier 2014 (n°2013/00750 et 2013/01966- dossier n°V1480988), la chambre de l'instruction de la cour d'appel de Paris a rejeté les requêtes en nullité déposées par la société [12].

Cette dernière s'est pourvue en cassation par déclaration au greffe de la chambre de l'instruction formée dans ses intérêts le 21 janvier 2014 par un avocat à Paris.

La SCP Alain Bénabent s'est constituée pour cette société et a déposé un mémoire ampliatif.

Par ordonnances du 11 avril 2014, le président de la chambre criminelle a dit n'y avoir lieu à l'examen immédiat des pourvois formés contre ces décisions.

La SCP Foussard et Froger s'est constituée pour l'administration fiscale et l'Etat français. Elle a déposé des mémoires en défense et sollicité des sommes sur le fondement de l'article 618-1 du code de procédure pénale.

Les pourvois et les mémoires paraissent recevables.

1.6.2 Les pourvois formés contre l'arrêt de la cour d'appel de Paris du 5 mars 2024

Des avocats à Paris se sont pourvus en cassation contre l'arrêt rendu par la cour d'appel de Paris le 5 mars 2024, par déclarations au greffe de cette juridiction, dans les intérêts de :

M. [S], le 5 mars 2024,
La société [11], le 5 mars 2024,
M. [R], le 7 mars 2024,
M. [N] [U], le 7 mars 2024,
Mme [W], le 7 mars 2024,
La société [12], le 7 mars 2024,
M. [L] [U], le 8 mars 2024.

La SCP Alain Bénabent s'est constituée pour la société [12] et a déposé un mémoire ampliatif.

La SCP Spinosi s'est constituée pour la société [11] et a déposé un mémoire ampliatif.

La SARL Cabinet Rousseau et Tapie s'est constituée pour Mme [W] et a déposé un mémoire ampliatif ainsi qu'un mémoire complémentaire.

La SCP Waquet, Farge, Hazan et Féliers s'est constituée pour M. [N] [U] et a déposé un mémoire ampliatif.

La SCP Waquet, Farge, Hazan et Féliers s'est constituée pour M. [R] et a déposé un mémoire ampliatif.

La SCP Gaschignard, Loiseau et Massignon s'est constituée pour M. [S] et a déposé un mémoire ampliatif.

La SARL Matuchansky, Poupot, Valdelièvre, Rameix s'est constituée pour M. [L] [U] et a déposé un mémoire ampliatif ainsi qu'un mémoire complémentaire.

En défense, la SCP Foussard et Froger s'est constituée pour la direction générale des finances publiques et l'Etat français. Elle a déposé des mémoires et sollicité des sommes sur le fondement de l'article 618-1 du code de procédure pénale.

Les pourvois et les mémoires paraissent recevables.

2. EXAMEN DES MOYENS

2.1 Sur les pourvois formés contre les arrêts rendus par la chambre de l'instruction de la cour d'appel de Paris le 16 janvier 2014 (dossiers n°U1480987, W1480989, S1480985 et V1480988)

MM. [N] [U], [L] [U] et [S], Mme [W] ainsi que les sociétés [11] et [12] ont présenté des moyens par lesquels ils critiquent les arrêts attaqués en ce qu'ils ont rejeté leurs requêtes en nullité.

2.1.1 Sur la branche unique des moyens proposés pour MM. [N] [U], [L] [U] et [S], Mme [W]¹ ainsi que la société [11], et la première branche du moyen proposé pour la société [12]

Ils soutiennent en substance qu'il ne ressort pas des mentions des arrêts attaqués que ces personnes mises en examen ou leurs avocats ont eu la parole en dernier à l'audience de la chambre de l'instruction.

Il est de jurisprudence ancienne et constante qu'il se déduit des articles 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et 199 du code de procédure pénale que, devant la chambre de l'instruction, la personne mise en examen ou son avocat doivent avoir la parole en dernier (Crim., 29 novembre 1984, pourvoi n° 84-94.697, Bull. crim. 1984 n° 376, Crim., 17 novembre 2020, pourvoi n° 20-81.432, Crim., 18 mars 2025, pourvoi n° 24-86.050).

Le respect de ce principe suppose toutefois que la personne mise en examen soit présente ou que son avocat ait demandé à présenter des observations : *« Attendu qu'il se déduit des dispositions des articles 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, 199 du code de procédure pénale et des principes généraux du droit que, devant la chambre de l'instruction, la personne mise en examen doit avoir la parole en dernier lorsqu'elle est présente aux débats ; **qu'il en est de même de***

1

Pour Mme [W], il s'agit des moyens n°11 et 13 présentés dans le mémoire complémentaire déposé le 6 mai 2025. Le moyen n°13 soulève le grief tiré de l'absence de parole en dernier, et le moyen n°11 en déduit que : *« la cassation à intervenir de l'arrêt de la cour d'appel de Paris du 16 janvier 2014 entraînera par voie de conséquence l'annulation de l'arrêt du 5 mars 2024 statuant sur le fond, en application des articles 593 et 609 du code de procédure pénale. ».*

son avocat, dès lors qu'il a demandé à présenter des observations sommaires. » (Crim., 2 mars 2010, pourvoi n° 09-88.452, Bull. crim. 2010, n° 42, Crim., 28 septembre 1983, pourvoi n° 83-93.215, Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N 232).

Sa méconnaissance est en donc écartée lorsqu'il ne résulte pas des mentions de l'arrêt attaqué que la personne mise en examen était présente aux débats **ou que son conseil ait demandé à présenter des observations** (Crim., 9 octobre 1991, pourvoi n° 91-84.305).

La chambre criminelle a par ailleurs rejeté le pourvoi formé contre un arrêt auquel il était reproché de ne pas constater que l'avocat de l'une des deux personnes mises en examen, qui avait présenté des observations, avait eu la parole en dernier, mais qui mentionnait : *« qu'après rapport de l'affaire, la chambre d'accusation a entendu les avocats de M. [CD] et [OP] [YZ] en leurs observations, le ministère public en ses réquisitions, puis à nouveau, en dernier, le conseil de M. [CD] », en considérant : « Qu'en l'état de ces mentions, dont il se déduit que le conseil d'[OP] [YZ] n'a pas demandé à reprendre la parole, le demandeur ne saurait invoquer, devant la Cour de Cassation une atteinte aux droits de la défense ; »* (Crim., 18 août 1998, pourvoi n° 97-86.058).

Par ailleurs, elle admet que la censure n'est pas encourue, bien que l'avocat de la personne mise en examen n'ait pas eu la parole en dernier, lorsque l'objet des débats devant la chambre de l'instruction ne concernait pas cette partie:

« Attendu qu'il résulte de l'arrêt attaqué et des pièces de la procédure que M. [QR], estimant, en sa qualité de partie civile, que les faits dont il aurait été victime de la part de M. [EF] constituaient un crime, a interjeté appel de l'ordonnance du juge d'instruction renvoyant ce dernier devant le tribunal correctionnel, sous la prévention de violences avec arme, cette même ordonnance renvoyant la partie civile, par ailleurs mise en examen, devant ledit tribunal pour y répondre à son tour de violences avec arme commises sur la personne de M. [EF] ; que M. [QR] n'était pas, en application de l'article 186-3 du code de procédure pénale, appelant de cette dernière disposition ;

Attendu qu'en cet état, l'arrêt qui énonce qu'ont été entendus l'avocat de M. [QR], partie civile, en sa demande, puis celui de M. [EF], mis en examen, qui a eu la parole en dernier, n'a méconnu aucune des dispositions conventionnelles ou légales invoquées, dès lors que l'objet des débats devant la chambre de l'instruction ne concernait pas M. [QR] pris en sa qualité de mis en examen ; » (Crim., 17 septembre 2014, pourvoi n° 13-85.397).

En l'espèce, les arrêts rendus par la chambre de l'instruction le 16 janvier 2014 (sous les n°2013/02804, 2012/06436, 2013/06169, 2013/00750 et 2013/01966) mentionnent qu'à l'audience du 19 décembre 2013 ont été entendus le président en

son rapport, l'avocat général en ses réquisitions et l'avocat de M. [R], personne mise en examen, qui a eu la parole en dernier.

Il est également indiqué que l'audience s'est tenue en présence des avocats de MM. [S], [N] [U], [L] [U], [F], de l'avocat de Mme [W] et des avocats des sociétés [11] et [12], sans qu'il ne soit constaté qu'ils ont présenté des observations.

A l'issue des débats les décisions ont été mises en délibéré au 16 janvier 2014.

Il ressort également des mentions relatives au rappel de la procédure que l'affaire a été appelée à l'audience du 13 juin 2013, puis renvoyée à celle du 2 octobre 2013, et que l'avocat de M. [R] a déposé le 23 septembre 2013 une requête en annulation de certains actes effectués postérieurement à la requête initiale. Celle-ci n'ayant pu être examinée à l'audience du 2 octobre 2013, la chambre de l'instruction a, par arrêt du 5 décembre 2013, ordonné la réouverture des débats et renvoyé l'examen de la cause au fond à l'audience du 19 décembre 2013.

Ont été communiqués les arrêts rendus par la chambre de l'instruction le 5 décembre 2013.

Ces arrêts exposent qu'à l'audience du 2 octobre 2013, ont été entendus le président en son rapport, l'avocat général en ses réquisitions et les avocats de la société [11], de la SCP [23], [F], [23], de M. [R], de M. [N] [U], de M. [L] [U] et Mme [J] [U], de M. [F], de Mme [W], de la société [12], de la SCP [21], de l'Etat français et la direction générale des finances publiques et de la chambre départementale de Paris, Seine-Saint-Denis et du Val-de-Marne.

Ils mentionnent ensuite que les avocats des personnes mises en examen ont eu la parole en dernier.

La décision ordonne la réouverture des débats et dit que l'affaire sera appelée à l'audience du 19 décembre 2013.

Elle est motivée par le fait que la requête déposée par M. [R] le 23 septembre 2013 aux fins d'annulation de certains actes effectués postérieurement à la requête initiale n'a pu être prise en compte pour l'audience du 2 octobre 2013, la cour décidant dès lors de procéder à la réouverture des débats et de renvoyer l'examen de la cause au fond à l'audience du 19 décembre 2013.

Il s'ensuit que les requêtes en nullité présentées par MM. [N] [U], [L] [U], [S], Mme [W], les sociétés [11] et [12] ont été examinées à l'audience du 2 octobre 2013, où leurs avocats ont eu la parole en dernier, et non à celle du 19 décembre 2013, où seule a été évoquée, dans le cadre d'une réouverture des débats décidée à cette fin, la requête de M. [R], en présence seulement des avocats des autres personnes mises en examen, qui n'ont ni présenté d'observations, ni demandé à reprendre la parole.

Les demandeurs ne sauraient donc se faire un grief de ne pas avoir eu la parole en dernier à l'audience du 19 décembre 2013 et leurs griefs sont infondés.

En conséquence, les moyens proposés pour MM. [N] [U], [L] [U] et [S]², Mme [W] ainsi que la société [11], et la première branche du moyen proposé pour la société [12] ne sont pas de nature à permettre l'admission des pourvois selon les termes de l'article 567-1-1 du code de procédure pénale.

2.1.2 Sur les deuxième à sixième branches du moyen proposé pour la société [12]

Dans une deuxième branche, il est soutenu en substance qu'en statuant par des motifs impropres à établir que les documents saisis aient été de nature à prouver la participation de Me [Y], avocat, à une infraction, la chambre de l'instruction a privé sa décision de base légale au regard des articles 16 de la Déclaration de 1789, 56, 56-I, 57,59, 593 et 802 du code de procédure pénale et du principe du respect des droits de la défense.

Dans une troisième branche, il est soutenu en substance que la chambre de l'instruction a relevé que Me [Y] avait conseillé la révélation de l'existence des trusts dont la prétendue dissimulation était analysée comme constitutive de fraude fiscale, ce qui était incompatible avec la participation de ce dernier à l'infraction, de sorte qu'en validant néanmoins la perquisition et les saisies, la chambre de l'instruction a violé les articles 16 de la Déclaration de 1789, 56, 56-I, 57,59, 593 et 802 du code de procédure pénale et le principe du respect des droits de la défense.

Dans une quatrième branche, il est soutenu en substance qu'en validant la perquisition et les saisies tout en ayant constaté que l'ordonnance de perquisition était uniquement fondée sur le fait qu'il aurait été nécessaire d'obtenir les actes constitutifs des trusts, leurs éventuels avenants et leurs comptes annuels, et ne faisait nullement état d'éléments rendant plausible la participation de Me [Y] à une infraction, la chambre de l'instruction a violé les articles 16 de la Déclaration de 1789, 56, 56-I, 57,59, 593 et 802 du code de procédure pénale et le principe du respect des droits de la défense.

Dans une cinquième branche, il est soutenu en substance qu'en s'abstenant de répondre au moyen déterminant soulevé par la société [12] tiré de ce que Me [Y] n'avait eu comme mission que de défendre [L] et [N] [U] dans des contentieux civils du mois de juillet 2005 au mois de novembre 2009 et n'avait jamais été en charge de questions fiscales concernant ses clients ni participé à l'élaboration de la déclaration

2

Pour M. [S], cette non-admission entraîne la non-admission du M1 du mémoire ampliatif présenté dans le cadre du pourvoi formé contre l'arrêt de la cour d'appel de Paris du 5 mars 2024, qui soutient que la cassation de l'arrêt de la chambre de l'instruction du 16 janvier 2014 entraînera l'annulation de l'arrêt du 5 mars 2024.

de succession de [B] [U] de 2008, la chambre de l'instruction a violé l'article 593 du code de procédure pénale.

Dans une sixième branche, il est soutenu en substance qu'en se fondant, pour rejeter la requête de l'exposante tendant à l'annulation de sa mise en examen du chef de complicité de fraude fiscale, sur des faits d'inaction ou d'abstention, la chambre de l'instruction a violé les articles 121-7 du code pénal, 80-1 du code de procédure pénale et 1741 du code général des impôts.

Sur les deuxième à cinquième branches relatives à la nullité de la perquisition et des saisies réalisées au cabinet d'avocat de Me [Y]

Il résulte des énonciations de l'arrêt attaqué qu'une perquisition, autorisée par ordonnance des juges d'instruction du 15 juin 2012, a été réalisée le 20 juin 2012 dans le cabinet d'avocat de Me [TO] et [Y], laquelle a conduit à la saisie de pièces dont la validité a été décidée par ordonnance du juge des libertés et de la détention du 26 juin 2012.

La chambre de l'instruction a jugé recevable la requête en nullité de la société [12] en considérant que si elle n'était pas strictement concernée par cet acte effectué chez un tiers, l'utilisation à son encontre, lors d'auditions, de pièces saisies chez Me [Y], était susceptible de lui faire grief.

Dans sa version applicable à la date de ces mesures et issue de la loi n°2010-1 du 4 janvier 2010, l'article 56-1 du code de procédure pénale prévoyait, à peine de nullité, que les perquisitions dans le cabinet d'un avocat ou à son domicile ne peuvent être effectuées que par un magistrat et en présence du bâtonnier ou de son délégué, à la suite d'une décision écrite et motivée prise par ce magistrat, qui indique la nature de l'infraction ou des infractions sur lesquelles portent les investigations, les raisons justifiant la perquisition et l'objet de celle-ci. Selon ce texte, aucune saisie ne peut concerner des documents ou des objets relatifs à d'autres infractions que celles mentionnées dans la décision précitée.

Ces garanties assurent la préservation des droits de la défense et du secret professionnel. L'exigence d'une décision écrite et motivée, indiquant la nature de l'infraction sur laquelle porte les investigations, les raisons de la perquisition et son objet « délimite le champ de la saisie »³ afin qu'il puisse être contrôlé que les pièces saisies entrent dans le périmètre de l'ordonnance d'autorisation délivrée par le juge.

³ F. Desportes et L. Lazerges-Cousquer, Traité de procédure pénale, Economica, 2^e éd. 2012

La chambre criminelle a jugé qu'il résulte des articles 56-1 du code de procédure pénale et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme que l'absence, dans la décision, prise par un magistrat, de perquisition du cabinet d'un avocat, des motifs justifiant la perquisition et décrivant l'objet de celle-ci, qui prive le bâtonnier, chargé de la protection des droits de la défense, de l'information qui lui est réservée et interdit ensuite le contrôle réel et effectif de cette mesure par le juge des libertés et de la détention éventuellement saisi, porte nécessairement atteinte aux intérêts de l'avocat concerné.

Ainsi en est-il de la décision de perquisition qui ne contient pas les motifs précis justifiant la perquisition et décrivant l'objet de celle-ci, ni ne mentionne le lieu où doivent être effectuées les investigations (Crim., 9 février 2016, pourvoi n° 15-85.063, Bull. crim. 2016, n° 34, solution réaffirmée dans son principe par l'arrêt Crim., 8 juillet 2020, pourvoi n° 19-85.491).

En revanche, la chambre a estimé que : *« Justifie sa décision au regard de ce texte la chambre de l'instruction qui retient que le magistrat instructeur a énuméré la nature des infractions sur lesquelles portaient les investigations, les raisons et l'objet de la perquisition effectuée au cabinet d'un avocat à l'encontre duquel il existait des indices plausibles de participation à une infraction, et que l'avocat concerné paraissait être intervenu dans le montage des dossiers litigieux. »* (Crim., 25 juin 2013, pourvoi n° 12-88.021, Bull. crim. 2013, n° 155).

Si, dans cette affaire, la perquisition était motivée par la possible implication de l'avocat, d'autres raisons, tenant à la recherche de toutes pièces utiles à la preuve d'une infraction, peuvent cependant justifier qu'un tel acte d'investigation soit accompli dans son cabinet ou à son domicile.

L'article 56-1 a été d'ailleurs été modifié par la loi n°2021-1729 du 22 décembre 2021, pour mieux encadrer les perquisitions justifiées par la mise en cause de l'avocat en prévoyant une exigence de motivation spécifique, tenant aux raisons plausibles de soupçonner sa participation à l'infraction, car elles permettent de passer outre l'insaisissabilité des pièces relatives à l'exercice des droits de la défense. Dans ce cas, ces raisons plausibles doivent être expressément mentionnées dans l'ordonnance autorisant la perquisition, sauf à priver le bâtonnier de l'information nécessaire à l'exercice de sa mission de protection des droits de la défense (Crim., 11 mars 2025, pourvoi n° 23-86.261).

Lorsqu'une perquisition réalisée dans le cabinet d'un avocat conduit à saisir des documents, il doit être distingué selon que ceux-ci relèvent, ou non, de l'exercice des droits de la défense.

Sur cette question, il résulte de l'article 66-5 de la loi n°71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques, que les documents qui ne relèvent pas de l'exercice des droits de la défense, bien que

couverts par le secret professionnel, demeurent saisissables (Crim., 4 octobre 2016, pourvoi n° 16-82.308, Crim., 11 mars 2025, pourvoi n° 23-86.260).

Quand tel est le cas, en revanche, la chambre criminelle a posé pour principe que si le juge d'instruction est, selon l'article 96 du code de procédure pénale, investi du pouvoir de saisir les objets et documents utiles à la manifestation de la vérité, ce pouvoir trouve sa limite dans le principe de la libre défense qui domine toute la procédure pénale et qui commande de respecter les communications confidentielles des inculpés avec les avocats qu'ils ont choisis ou veulent choisir comme défenseurs. La saisie des correspondances échangées entre un avocat et son client ne peut, à titre exceptionnel, être ordonnée ou maintenue qu'à la condition que les documents saisis soient de nature à établir la preuve de la participation de l'avocat à une infraction (Crim., 12 mars 1992, pourvoi n° 91-86.843, 91-86.843, Bull. crim. 1992, n° 112).

Elle a également jugé que si les pièces échangées entre l'avocat et ses clients sont couvertes par le secret professionnel aux termes de l'article 66-5 de la loi du 31 décembre 1971, il n'en demeure pas moins que le juge d'instruction tient des articles 96 et 97 du code de procédure pénale le pouvoir de saisir de telles pièces lorsqu'elles sont de nature à établir la preuve de la participation de l'avocat à une infraction (Crim., 18 juin 2003, pourvoi n° 03-81.979, Bull. crim. 2003, n° 129, Crim., 27 juin 2001, pourvoi n° 01-81.865, Bull. crim. 2001, n° 163).

L'arrêt attaqué mentionne que l'ordonnance aux fins de perquisition et saisie au cabinet de Me [TO] et [Y] prise par les juges d'instruction le 15 juin 2012 était motivée de la manière suivante :

« Attendu que nous sommes saisis notamment de fraude fiscale et de son blanchiment; que cette fraude fiscale consisterait à n'avoir pas déclaré, principalement, les biens trustés par [B] et [E] [U]; qu'il est donc nécessaire d'obtenir les actes constitutifs de trusts (« trust deeds »), leurs avenants ultérieurs le cas échéant et leurs comptes annuels ;... »

Pour rejeter les requêtes en nullité des perquisitions et saisies effectuées dans ce cabinet d'avocats, les juges relèvent des éléments de la procédure antérieurs à l'ordonnance aux fins de perquisition, tels notamment :

- L'audition de M. [F], dans laquelle il a déclaré qu'il y avait eu lors de la procédure civile une partie de « cache-cache » entre les [U] et leurs avocats, et [P] [V] et son avocat.
- Des mails des 26 et 28 mai 2009, par lesquels M. [F] indique que Me [Y] est en possession des trust deeds.
- La saisie chez Me [F], le 28 septembre 2011, de pièces, courriers, notes de réunion, provenant du cabinet [TO] et [Y].

- Une pièce intitulée « Mémo [U] », du 12 septembre 2006, adressé par [VW] [JK] à Me [Y], renvoyant à une consultation « à propos de l'incidence fiscale de la révélation des trusts ».
- Une note du 12 octobre 2006 d'une réunion à laquelle a pris part Me [Y], dont les termes sont entre autres : « Il va falloir révéler les trusts » et, selon Me [Y]: « si on ne les révèle pas, on va dans le mur » et « bien qu'irrévocables, ces trusts ont fonctionné comme des trusts révocables ».
- Le 10 avril 2012, la police judiciaire a souhaité procéder à l'audition de Me [Y], qui a opposé le secret professionnel pour refuser de répondre aux questions posées, plus particulièrement à propos des documents saisis chez Me [F].

Ils rappellent également la motivation de l'ordonnance du 26 juin 2012 par laquelle le juge des libertés et de la détention a validé la saisie des pièces. Cette décision retient notamment que le cabinet auquel appartient Me [Y] s'est vu confier par les conjoints [U] la mission de défendre leurs intérêts civils, en particulier lors du dépôt de la déclaration de succession faite en décembre 2008, qu'il a été en lien permanent avec les conseils suisses et américains de la famille, que M. [S] a déclaré que la stratégie en France de la famille [U] était définie par le cabinet [TO], que les pièces 4 à 8 montrent que les courriers préparés par les avocats des [U] et du trustee ont eu une incidence sur la qualification des trusts et partant sur leur sort fiscal, ce dont il résulte qu'aussi bien les documents contractuels et sociaux que les correspondances dont la saisie est contestée sont de nature à rendre plausible l'implication du cabinet [TO] dans la fraude fiscale.

Les juges en déduisent que le juge d'instruction pouvait dès lors s'interroger sur l'implication de Me [Y], qui, de par les documents qu'il avait eus en sa possession, à la rédaction desquels il avait participé, ne pouvait ignorer l'étendue du patrimoine de M. [N] et [L] [U], l'existence des trusts, leur fonctionnement et les opérations de nature à constituer des présomptions de la commission des délits, en particulier de celui de fraude fiscale.

Ils en concluent que :

« c'est donc en fait avec pertinence au fond, mais par des motifs mal adaptés ou insuffisamment développés que le juge d'instruction a pu estimer le 15 juin 2012, au vu des investigations réalisées et des pièces déjà saisies, qu'il devait perquisitionner chez Maître [Y] dans la perspective d'y trouver des éléments de preuve matérielle venant conforter, ceux déjà recueillis, éléments de preuve des infractions poursuivies, et rendant plausible l'éventuelle implication de Maître [Y] dans les faits reprochés, par son assistance et ses conseils actifs à [N] et [L] [U], peu important que, par la suite, les juges d'instruction considèrent ces éléments insuffisants à eux seuls, pour constituer des indices graves ou concordants pouvant conduire à une mise en examen ; ».

Par ailleurs, il ressort de la requête en nullité de la société [12] les éléments complémentaires suivants :

- les juges d'instruction se sont appuyés, dans leur décision de perquisition, sur les déclarations de M. [R], qui, par courriels des 26 et 29 mai 2009, a indiqué à l'étude notariale [F] que Me [Y] serait en possession des trusts deeds, et sur celles de Me [F], selon lesquelles il y avait eu lors de la procédure civile une « partie de cache-cache » entre [L] et M. [N] [U] et leurs avocats, d'une part, et [P] [U] et son avocat, d'autre part.
- Lors de la perquisition, différents courriels afférents aux procédures civiles, échangés entre avocats, ou entre les avocats et leurs clients, ainsi que leurs pièces jointes, ont été saisis.
- Cette saisie ayant été contestée par le bâtonnier, les juges d'instruction ont précisé, pour s'opposer à la restitution, qu'à titre principal leur objectif était d'obtenir les actes constitutifs des trusts, plusieurs demandes officielles de communication n'ayant pas abouti, et faisaient valoir que les documents finalement saisis n'étaient ni des consultations adressées par un avocat à son client, ni des correspondances échangées entre le client et son avocat ou entre avocats, ni des notes d'entretien, et n'étaient donc pas couverts par le secret professionnel au sens de l'article 66-5. A titre subsidiaire, ils soutenaient que ces pièces étaient de nature à établir la participation de Me [Y] et/ou de son cabinet à la fraude fiscale objet des poursuites.

Il s'ensuit que :

- **Contrairement à l'affirmation de la deuxième branche du moyen**, la chambre de l'instruction, qui, pour écarter la nullité de la saisie de pièces pouvant relever de l'exercice des droits de la défense, a relevé, en adoptant les motifs de l'ordonnance du juge des libertés et de la détention, que la correspondance dont la saisie est contestée a eu une incidence sur la qualification des trusts et partant sur leur sort fiscal, celle-ci étant donc de nature à rendre plausible l'implication dans la fraude fiscale du cabinet dans lequel exerce Me [Y], s'est prononcée par des motifs dont il résulte que ces documents étaient de nature à établir la preuve de la participation de l'avocat à l'infraction de fraude fiscale. **Le grief est donc infondé.**
- **Le grief formulé à la troisième branche l'est tout autant** dès lors que le fait, pour l'arrêt attaqué, d'avoir relevé que Me [Y] avait pu conseiller de révéler l'existence des trusts n'est pas incompatible avec sa plausible participation à la fraude fiscale, qui résulte, selon les motifs de cette décision, de la préparation de courriers ayant eu une incidence sur la qualification de ces trusts et par conséquent sur leur sort fiscal.
- Dès lors que les juges d'instruction n'ont pas motivé leur ordonnance aux fins de perquisition dans le cabinet de Me [Y] par la plausible participation de cet avocat à une infraction, mais par la nécessité d'obtenir les actes constitutifs des trusts, leurs éventuels avenants et leurs comptes annuels, **le grief, objet de la quatrième branche**, reprochant à l'arrêt attaqué d'avoir écarté la nullité de la perquisition sans constater que la décision autorisant cette mesure faisait état d'éléments rendant plausible sa participation à une infraction, **est inopérant.**

- **S'agissant du grief présenté à la cinquième branche du moyen**, il sera rappelé que la Cour de cassation juge que si les juridictions du fond sont tenues de répondre aux arguments péremptoires des conclusions dont elle sont saisies (Crim., 22 janvier 1963, pourvoi n° 62-90.293, Bull. crim. 1963 N° 35, Crim., 17 juin 1976, pourvoi n° 76-90.888, Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N 219 p573), elles n'ont pas, en revanche, à suivre les parties dans les détails de leur argumentation (Crim., 13 janvier 2009, pourvoi n° 08-85.246, Crim., 13 décembre 2016, pourvoi n° 16-86.060), ni à répondre aux moyens que leurs énonciations rendent inopérants (Crim., 19 février 1964, pourvoi n° 63-90.549, Bull. crim. 1964 n° 057).

Or, d'une part, les juges d'instruction n'ont pas motivé leur décision de perquisition par la plausible implication de Me [Y] dans l'infraction, d'autre part la saisie de pièces relevant de l'exercice des droits de la défense est possible si celles-ci sont, par elles-mêmes, de nature à établir la participation de l'avocat à l'infraction, ce dont a justifié l'arrêt attaqué par les motifs susmentionnés. Ainsi, les arguments avancés par le demandeur dans sa requête en nullité, tenant à l'absence d'intervention de Me [Y] sur l'aspect fiscal de la déclaration de succession, étaient rendus inopérants par les énonciations de l'arrêt et les juges n'avaient pas à y répondre. **Le grief est donc inopérant.**

Sur la sixième branche relative à la nullité de la mise en examen

Selon l'article 121-7, alinéa 1^{er}, du code pénal, est complice d'un crime ou d'un délit la personne qui sciemment, par aide ou assistance, en a facilité la préparation ou la consommation.

La complicité par aide ou assistance ne peut s'induire d'une simple abstention ou omission (Crim., 27 octobre 1971, pourvoi n° 71-90.754, Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N 284 p0698).

La chambre criminelle a notamment jugé que constitue un acte positif de complicité :

- * **la mise à disposition** d'un compte bancaire « de passage » permettant à l'auteur principal de disposer d'une trésorerie occulte et de se soustraire à l'impôt (Crim., 24 novembre 1986, pourvoi n° 85-94.140, Bull. crim. 1986 N° 352), ou d'un local dans lequel s'est exécuté un travail clandestin (Crim., 19 octobre 1999, pourvoi n° 98-86.050),

- * **le fait pour le complice d'accepter**, en toute connaissance de cause, que des achats effectués dans son magasin lui soient payés avec des cartes bancaires falsifiées (Crim., 12 juin 1995, pourvoi n° 94-80.207), **celui d'avoir accepté puis conservé la fonction de gérant minoritaire** d'une société en connaissance de son activité criminelle (Crim., 17 octobre 2001, pourvoi n° 01-81.453),

- * **celui de ne pas effectuer les opérations de contrôle imposées par le contrat de travail** et d'informer l'auteur principal des dates de contrôle, ce qui a permis que

la fraude se développe et reste insoupçonnée (Crim., 2 mai 2001, pourvoi n° 00-83.753),

* **le fait d'avoir approuvé la stratégie** de diversification et de promotion de produits dans le cadre d'une publicité illicite **et d'y avoir contribué** (Crim., 18 mars 2003, pourvoi n° 02-82.292),

* **celui d'avoir maintenu à son poste le président et en mis en place à ses côtés un "comité de direction"**, dont les prévenus ont fait partie, ce qui leur a donné les moyens de commettre les détournements (Crim., 22 septembre 2010, pourvoi n° 09-87.363).

Pour rejeter la requête en nullité de la mise en examen de la société [12], l'arrêt attaqué énonce que la complicité de fraude fiscale est constituée par une assistance en ce que cette société a assuré, à compter du 19 novembre 2004, en qualité de trustee, une gestion de façade du Delta trust pour le compte d'[L] et M. [N] [U], les bénéficiaires, trust qu'elle a persisté à considérer comme discrétionnaire et irrévocable alors qu'en réalité elle a laissé les acteurs de cette institution gérer et disposer des biens à leur guise, notamment en vertu du contrat de gestion sur les oeuvres d'art, signé le 31 mars 2005, entre le Delta trust et la galerie d'art de [Localité 10], permettant à celle-ci sous couvert d'un rôle de conseil ou d'expert, de gérer, vendre et percevoir les prix de vente des oeuvres, sur proposition des bénéficiaires du trust, qu'il est difficilement imaginable que cette gestion de fait ait eu lieu en dehors de toute information préalable du trustee, dont le rôle est de veiller aux intérêts du trust, et que cette attitude démontre que cette société, déniait de fait le caractère discrétionnaire du trust, a aidé et assisté les héritiers [U] à dissimuler une partie de leur patrimoine et revenus, ce qui a réduit en conséquence le paiement de l'impôt.

En prononçant ainsi, la chambre de l'instruction, qui a relevé que la société [12] a assuré une gestion de façade du Delta trust, qu'elle a persisté à présenter comme irrévocable et discrétionnaire tout en laissant [L] [U] et M. [N] [U] gérer et disposer des biens le composant, ce qui a permis de dissimuler, dans ce trust, du patrimoine et des revenus et de les soustraire à l'impôt, a caractérisé des actes positifs de complicité par aide ou assistance ayant facilité la préparation et la consommation du délit de fraude fiscale. **Le grief est donc infondé.**

En conséquence, les deuxième à sixième branches du moyen proposé pour la société [12] ne sont pas de nature à permettre l'admission du pourvoi selon les termes de l'article 567-1-1 du code de procédure pénale.

2.2 Sur les pourvois formés contre l'arrêt de la cour d'appel de Paris du 5 mars 2024 (dossier n°V2484041)

2.2.1 Sur les moyens relatifs à la prescription (M2 pour M. [S], M12 pour Mme [W])

Le moyen unique proposé pour M. [S] critique l'arrêt attaqué en ce qu'il l'a déclaré coupable dans les termes de la prévention.

Il soutient en substance qu'en déclarant M. [S] coupable de blanchiment de fraude fiscale dans le cadre de la succession de [B] [U], quant il résultait de ses propres constatations que les faits avaient été commis les 27 juin 2005, 12 décembre 2006, 3 août 2007 et du 24 janvier 2006 au 8 novembre 2007, cependant que l'action publique n'a été mise en oeuvre que par le réquisitoire introductif du 29 août 2011, à un moment où elle était déjà éteinte par la prescription triennale alors applicable, la cour d'appel a violé l'article 8 du code de procédure pénale dans sa rédaction applicable au litige, antérieure à la loi n°2017-242 du 27 février 2017.

Le douzième moyen proposé pour Mme [W] critique l'arrêt attaqué en ce qu'il l'a déclarée coupable de complicité de blanchiment aggravé du délit de fraude fiscale.

Il soutient en substance que la prescription de l'action publique, dont le délai était, antérieurement à la loi n°2014-242 du 27 février 2017, de trois années révolue pour les délits, constitue une exception péremptoire d'ordre public qui doit être relevée d'office par le juge, et qu'en déclarant Mme [W] coupable de complicité de blanchiment aggravé du délit de fraude fiscale, quand il résultait de ses propres constatations que ces faits avaient été commis d'avril à juillet 2008, cependant que l'action publique n'avait été mise en oeuvre que par le réquisitoire introductif du 29 août 2011, à un moment où elle était déjà éteinte par la prescription, la cour d'appel a violé l'article 8, alinéa 1^{er}, du code de procédure pénale dans sa rédaction applicable au litige.

Les moyens proposés ne sont pas développés par les mémoires ampliatifs.

Il ne résulte d'aucune énonciation de l'arrêt attaqué ni d'aucunes conclusions que les demandeurs aient excipé de la prescription de l'action publique du délit de blanchiment devant la cour d'appel.

Il est de jurisprudence constante que si le moyen tiré de la prescription de l'action publique est d'ordre public et peut, à ce titre, être invoqué pour la première fois devant la Cour de cassation, c'est à la condition que se trouvent, dans les constatations des juges du fond, les éléments nécessaires pour en apprécier la valeur (Crim., 25 juin 2013, pourvoi n° 11-88.037, Bull. crim. 2013, n° 153, Crim., 16 janvier 2018, pourvoi n° 17-81.896, Bull. crim. 2018, n° 11).

Dans sa version en vigueur au moment des faits, l'article 8 du code de procédure pénale prévoyait qu'en matière de délit, la prescription de l'action publique est de trois années révolues. Ce délai commence à courir, en application de l'article 7 du même code, à compter du jour où l'infraction a été commise.

Le blanchiment, étant, en principe, une infraction instantanée (Crim., 11 septembre 2019, pourvoi n° 18-81.040), il aurait pu être considéré que les agissements dont font état les moyens, commis au plus tard en juillet 2008 s'agissant de Mme [W], étaient prescrits à la date du réquisitoire introductif, le 29 août 2011.

La chambre criminelle admet toutefois la modulation du point de départ du délai de prescription lorsqu'il s'agit d'opérations occultes. Elle a ainsi jugé que :

« Lorsqu'il consiste à faciliter la justification mensongère de l'origine de biens ou de revenus ou à apporter un concours à une opération de dissimulation du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit, le blanchiment, qui a pour objet de masquer le bénéficiaire ou le caractère illicite des fonds ou des biens sur lesquels il porte, notamment aux yeux de la victime et de l'autorité judiciaire, constitue en raison de ses éléments constitutifs une infraction occulte par nature.

Selon la jurisprudence constante de la Cour de cassation, ultérieurement consacrée par la loi n°2017-242 du 27 février 2017 à l'article 9-1 du code de procédure pénale, le délai de prescription de l'infraction instantanée, mais occulte, court à compter du jour où elle est apparue et a pu être constatée dans des conditions permettant la mise en mouvement ou l'exercice de l'action publique (Crim., 8 février 2006, pourvoi n° 05-80.301, Bull. crim. 2006, n° 34). Cette date doit être fixée au jour où les personnes susceptibles de mettre en mouvement l'action publique ont eu connaissance de l'infraction. » (Crim., 11 septembre 2019, pourvoi n° 18-83.484).

En l'espèce, il résulte des préventions et de l'analyse des infractions par l'ordonnance de renvoi (p.35 de l'ordonnance « *VII Discussion sur les blanchiments : renvoi* ») qu'ont été poursuivis des blanchiments par justification mensongère et des blanchiments par dissimulation, ce qui est confirmé par les motifs de l'arrêt attaqué. S'appliquent donc les principes posés par la jurisprudence précitée, qui qualifie de telles infractions d'occultes par nature et retarde le point de départ de leur prescription.

Or, les demandeurs n'ont pas provoqué le constat, par les juges, des éléments qui auraient permis d'apprécier à quel moment les faits de blanchiment ont été portés à la connaissance des personnes susceptibles de mettre en mouvement l'action publique, ce qui ne met pas la Cour de cassation en mesure de déterminer le point de départ du délai de prescription de cette infraction.

Il s'ensuit que les **moyens, nouveaux et mélangés de fait et de droit, sont irrecevables.**

En conséquence, les moyens ne sont pas de nature à permettre l'admission des pourvois selon les termes de l'article 567-1-1 du code de procédure pénale.

2.2.2 Sur les moyens contestant l'obligation de déclarer dans la succession les biens logés dans un trust (M1 pour M. [N] [U], M1 pour M. [R], M4 pour Mme [W])

Le premier moyen proposé pour M. [N] [U], articulé en trois branches, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il l'a déclaré coupable de fraude fiscale et blanchiment.

Dans une première branche, il soutient en substance qu'en affirmant qu'il existait, à l'époque des faits et avant l'entrée en vigueur de la loi n°2011-900 du 29 juillet 2011 organisant le régime fiscal des biens logés dans un trust de droit étranger, une jurisprudence de la Cour de cassation imposant aux héritiers de déclarer les biens placés en trust, que le trust prenne fin au décès du constituant ou non, lorsque le constituant ne s'en est pas dessaisi, alors que les deux seuls arrêts existant à l'époque des faits, rendus par des formations différentes de la Cour de cassation, étaient contradictoires quant à la nature fiscale des transmissions par trust et concernaient uniquement l'hypothèse, contraire au cas présent, d'un trust prenant fin au décès du constituant, la cour d'appel a violé les articles 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et 111-3 du code pénal.

Dans une deuxième branche, il soutient en substance qu'en statuant ainsi, alors qu'il ressort de l'exposé des motifs de la loi du 29 juillet 2011 et des termes de l'article 792-0 bis du code général des impôts issu de cette loi que le législateur a concédé l'existence d'un vide juridique, aussi bien légal que jurisprudentiel, en matière de trust ne prenant pas fin au décès du constituant, et créé en conséquence une règle nouvelle de taxation, la cour d'appel a méconnu le principe et les textes susvisés.

Dans une troisième branche, il soutient en substance que cette interprétation jurisprudentielle nouvelle plus sévère, issue de l'arrêt rendu par la Cour de cassation le 6 janvier 2021, qui consacre de façon inédite et en rupture avec le droit antérieur, une présomption de propriété du constituant en l'absence de dessaisissement des biens trustés, l'abandon de toute prise en compte de la qualification de trust par son acte constitutif, et l'indifférence d'un transfert effectif de propriété au profit des bénéficiaires, ne peut trouver à s'appliquer au prévenu faute d'avoir été raisonnablement prévisible au moment des faits.

Le premier moyen proposé pour M. [R], articulé en trois branches, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il l'a déclaré coupable de blanchiment de fraude fiscale. Les trois branches du moyen sont similaires aux trois branches du premier moyen proposé pour M. [N] [U].

Ce moyen est également repris par **le quatrième moyen proposé pour Mme [W]**, en se fondant sur le principe selon lequel : « *le blanchiment est une infraction de conséquence qui suppose l'accomplissement d'un crime ou d'un délit préalable qui a procuré un profit à son auteur* ».

Si, selon l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme : « *Nul ne peut être condamné pour une action ou omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international* », ce principe n'empêche pas l'interprétation d'une disposition de droit pénal. Ainsi, le Guide sur cette disposition, exposant la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, indique qu'elle ne proscriit pas la clarification graduelle des règles de la responsabilité pénale par l'interprétation judiciaire d'une affaire à une autre, à condition que le résultat soit cohérent avec la substance de l'infraction et raisonnablement prévisible (S.W. c. Royaume-Uni, 1995, § 36 ; Streletz, Kessler et Krenz c. Allemagne [GC], 2001, § 50 ; Kononov c. Lettonie [GC], 2010, § 185 ; Norman c. Royaume Uni, 2021, §§ 60 et 66).

Il convient de déterminer si le requérant pouvait raisonnablement prévoir au moment des faits, au besoin avec l'aide d'un juriste, qu'il risquait d'être accusé et reconnu coupable du crime en question (Jorgic c. Allemagne, 2007, §§ 109-113 ; Delga c. France, 2024, §§ 65-72). La Cour vérifie notamment si l'interprétation judiciaire de la loi pénale se bornait à poursuivre une tendance perceptible dans l'évolution de la jurisprudence des tribunaux (S.W. c. Royaume-Uni et C.R. c. Royaume-Uni, 1995), ou bien si les juridictions internes ont opéré un revirement jurisprudentiel qui ne pouvait pas être prévu par l'intéressé (Pessino c. France, 2006, § 36 ; Dragotoniou et Militaru-Pidhorni c. Roumanie, 2007, § 44 ; Del Río Prada c. Espagne, 2013, §§ 111-117).

Pour apprécier la prévisibilité d'une interprétation judiciaire, il ne doit pas être accordé une importance déterminante à l'absence de précédents jurisprudentiels comparables (K.A. et A.D. c. Belgique, 2005, §§ 55-58).

La Cour a également noté que le droit pénal fiscal peut être suffisamment souple pour s'adapter à des situations nouvelles sans pour autant devenir imprévisible (Khodorkovskiy et Lebedev c. Russie, 2013, §§ 791-821).

Dans un arrêt récent, elle a précisé que : « *Lorsqu'elle entreprend de déterminer si une interprétation large donnée de la loi par les juridictions internes était raisonnablement prévisible, la Cour recherche si l'interprétation en question correspondait à une ligne perceptible de jurisprudence, ou si son application dans des circonstances élargies cadrerait néanmoins avec la substance de l'infraction* (Total S.A. et Vitol S.A. c. France, nos 34634/18 et 43546/18, § 55, 12 octobre 2023, Tristan c. République de Moldova, no 13451/15, § 51, 4 juillet 2023, Parmak et Bakir c. Turquie, nos 22429/07 and 25195/07, § 65, 3 décembre 2019). Les juridictions internes doivent faire preuve d'une diligence particulière pour préciser les éléments constitutifs d'une infraction d'une manière qui assure la prévisibilité de celle-ci et soit compatible avec sa substance (idem, § 77). » (CEDH, 9 juillet 2024, Delga c. France, n°38998/20).

Dans ce sillage, la chambre criminelle juge que le principe de non-rétroactivité ne s'applique pas à une simple interprétation jurisprudentielle à la condition qu'elle ne

soit pas imprévisible et qu'il doit être tenu compte de la possibilité qu'avaient les prévenus de s'entourer des conseils éclairés (Crim., 13 mars 2024, pourvoi n° 22-83.689, Crim., 21 janvier 2025, pourvoi n° 22-87.145).

Par l'arrêt Crim., 6 janvier 2021, pourvoi n° 18-84.570, rendu dans la présente affaire, la chambre a défini le trust de la manière suivante : « *En se basant sur la Convention de la Haye du 1er juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance et sur l'article 792-0 bis du code général des impôts créé par la loi n°2011-900 du 29 juillet 2011, le trust peut être défini comme l'ensemble des relations juridiques créées dans le droit d'un Etat étranger par une personne, le constituant, par acte entre vifs ou à cause de mort, lorsque des biens ou des droits ont été placés, sous le contrôle d'un administrateur, le trustee, dans l'intérêt d'un ou de plusieurs bénéficiaires ou pour la réalisation d'un objectif déterminé.* », puis elle a rappelé que : « *Ce mécanisme en vertu duquel le constituant se dessaisit de ses biens et qui conduit à dissocier la propriété «légale» du trustee de la propriété «équitable» du ou des bénéficiaires est inconnu en droit français.* ».

Elle a exercé son office sur le périmètre des obligations déclaratives qui s'imposent aux héritiers d'une succession, dont la méconnaissance est susceptible de caractériser le délit de fraude fiscale, pour y inclure les biens logés dans un trust de droit étranger dont le constituant ne s'est pas irrévocablement et effectivement dessaisi : « *Même avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011, lorsque le constituant d'un trust de droit 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.* »

A cette occasion, elle s'est clairement prononcée en faveur de la prévisibilité de cette interprétation jurisprudentielle par les motifs suivants :

« selon la jurisprudence civile et fiscale de la Cour de cassation développée dès 1996, il convient de s'attacher aux effets concrets du trust concerné tel qu'établi et régi par la loi étrangère applicable afin de déterminer s'il a réalisé, au sens du droit français, au profit du ou des bénéficiaires, un transfert de propriété ayant pris effet au décès du constituant et susceptible d'être soumis aux droits de mutation à titre gratuit.

Il a également été jugé par la chambre commerciale de la Cour de cassation que, lorsqu'il est établi que le constituant d'un trust a le droit de jouir et de disposer des biens confiés ou, s'agissant d'un acte de trust irrévocable, ne s'est cependant pas dépossédé de ses biens de manière irrévocable, ces derniers doivent être inclus dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune constituée par la valeur des biens appartenant au contribuable.

Il en résulte notamment qu'en l'absence de dessaisissement du constituant d'un trust, les biens qui y sont logés sont considérés comme étant restés la propriété du constituant. Dans cette hypothèse, 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'intervention du législateur le 29 juillet 2011, lequel a organisé un régime fiscal des biens placés dans un trust de droit étranger, inapplicable à l'espèce, n'implique pas l'absence de toute fiscalité antérieure applicable à l'égard de ces biens. En effet, il ressort des travaux préparatoires que ce texte a visé à confirmer, préciser et compléter le régime fiscal des trusts en matière de droits de mutation à titre gratuit et d'impôt de solidarité sur la fortune.

Ainsi, si le nouvel article 792-0 bis du code général des impôts instaure une imposition spécifique au titre des droits de mutation par décès s'agissant des biens placés dans un trust qui sont transmis aux bénéficiaires au décès du constituant sans être intégrés à sa succession, ou qui restent dans le trust après le décès du constituant, il confirme également que les transmissions à titre gratuit réalisées par l'intermédiaire d'un trust et qui peuvent être qualifiées de donation ou de succession sont soumises aux droits de mutation de droit commun.

Aux termes de l'article 750 ter dudit code, dans sa version antérieure à la loi du 29 juillet 2011, sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit, en particulier, les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, lorsque le donateur ou le défunt a son domicile fiscal en France.

*Il se déduit de l'ensemble de ces éléments, et **sans méconnaissance de l'exigence de prévisibilité juridique**, le principe suivant. Même avant l'entrée en vigueur de la loi du 29 juillet 2011, lorsque le constituant d'un trust de droit 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 résulte de la jurisprudence citée dans le rapport établi par Mme la conseillère Elisabeth Pichon qu'avant la loi du 29 juillet 2011 et avant les faits, les chambres civiles et commerciales de la Cour de cassation attachaient au mécanisme d'un trust des effets quant à la propriété des biens qui y sont placés permettant de qualifier au regard du droit civil la mutation opérée et ses incidences successorales :

- Le trust par lequel le constituant charge le trustee de remettre, au jour de sa mort, aux bénéficiaires désignés par lui à cette date, un capital placé dans ce trust, réalise une donation indirecte ayant pris effet au moment du décès du donateur (1^{re} Civ., 20 février 1996, pourvoi n° 93-19.855, Bulletin 1996 I N° 93).

- La clause d'un trust selon laquelle le constituant a stipulé qu'à son décès, le dépositaire du trust devrait payer ou affecter le revenu net du fonds à son épouse et à ses enfants à parts égales, peut porter atteinte aux droits réservataires d'un héritier (1^{re} Civ., 7 décembre 2005, pourvoi n° 02-15.418, 03-10.316, Bull. 2005, I, n° 484).
- Caractérise une mutation à titre gratuit ayant pris effet au jour du décès du constituant la stipulation d'un trust par laquelle le constituant s'est défait irrévocablement de la propriété des biens portés par le trustee pour le compte des bénéficiaires désignés, lesquels ont acquis cette propriété à la clôture du trust provoquée par le décès du constituant (Com., 15 mai 2007, pourvoi n° 05-18.268, Bull. 2007, IV, n° 131).

Cette qualification détermine, comme pour toute transmission, l'application du régime fiscal, tel qu'il est décrit par le rapport de Mme la conseillère Pichon :

« L'article 677, 1° du code général des impôts prévoit que, sous réserve de dispositions particulières, sont passibles d'une imposition proportionnelle ou progressive, les transmissions, soit entre vifs, soit par décès, de propriété ou d'usufruit de biens meubles ou immeubles ; ce texte répartit les droits de mutation en deux grandes catégories : les mutations à titre onéreux et les mutations à titre gratuit ; les mutations à titre onéreux interviennent toujours entre vifs, les mutations à titre gratuit ont lieu soit entre vifs, soit par décès. »

(...)

La transmission par décès d'un patrimoine donne lieu, en principe, à la perception d'un impôt, les droits de succession ou droits de mutation par décès, qui constitue un droit d'enregistrement, droit proportionnel ou progressif assis sur des valeurs. Il est fondé sur un système déclaratif, le successeur étant tenu, sauf exception résultant de la faiblesse de l'actif de succession, de souscrire une déclaration de succession, et ce même si, en raison d'une exonération ou d'abattements, aucun droit n'est exigible (Jurisclasseur Enregistrement Traité, Fasc. 10 : Généralités, François Fruleux). »

Ainsi, dans l'arrêt susvisé Com., 15 mai 2007, pourvoi n° 05-18.268, Bull. 2007, IV, n° 131, la Cour de cassation a approuvé la cour d'appel d'avoir considéré que le trust avait opéré une mutation à titre gratuit assujettie aux droits d'enregistrement au jour du décès du constituant.

Le rapport expose également des décisions rendues postérieurement à la période de prévention retenue par l'arrêt de la cour d'appel du 5 mars 2024, qui a confirmé la relaxe du chef de fraude fiscale pour la période antérieure au 30 décembre 2008, par lesquelles la chambre commerciale a reconnu des effets fiscaux à un trust, par la soumission à l'ISF des biens qui y sont logés, lorsque le constituant ne s'en est pas irrévocablement dépossédé, ou aux droits de mutation à titre gratuit quand les

héritiers bénéficiaires ont acquis la propriété des biens au décès du constituant qui a entraîné la clôture du trust:

- une cour d'appel, ayant retenu qu'un acte de trust prévoyait que du vivant du constituant les trustees devaient détenir les biens dans le trust à son bénéfice et lui payer les revenus et tout montant du principal qu'il pourrait demander à tout moment, et que le constituant pouvait à tout moment révoquer la convention et rentrer en possession des biens confiés, ou exiger que tout ou partie du portefeuille soit liquidé pour en percevoir le prix, ou même que les titres lui soient remis, a pu en déduire que le constituant et bénéficiaire viager de ce trust avait le droit de jouir et de disposer des titres confiés, et qu'ils devaient être inclus dans l'assiette de l'ISF (Com., 31 mars 2009, pourvoi n° 07-20.219, Bull. 2009, IV, n° 46).

- Par une non-admission du moyen, la chambre commerciale a implicitement validé le raisonnement de la cour d'appel qui, appréciant souverainement les éléments mis au débat, avait retenu que la possibilité prévue dans le contrat de trust pour les constituants d'emprunter 80% de la valeur nette des avoirs sans obligation pour eux de rembourser ni les intérêts ni le capital emprunté de leur vivant, démontrait que les époux ne s'étaient pas irrévocablement dépossédés des fonds remis au trust (Com., 9 juillet 2013, pourvoi n° 12-14.591).

- La chambre commerciale a écarté le pourvoi qui faisait valoir qu'à défaut de disposition expresse, jusqu'à la loi n°2011-900 du 29 juillet 2011, étendant le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit aux bénéficiaires d'un trust et les règles d'assiette aux biens ou droits placés dans un trust, de tels bien étaient nécessairement exclus de cette assiette. Elle a considéré qu'ayant relevé que le trust était un trust « inter vivos », puis retenu que les transferts de fonds effectués par celui-ci au profit de l'intéressé présentaient les caractéristiques d'une donation indirecte, la cour d'appel en a exactement déduit que celle-ci était soumise au paiement des droits d'enregistrement prévus par l'article 750 ter du code général des impôts (Com., 6 novembre 2019, pourvoi n° 17-26.985).

Ces arrêts postérieurs, qui concernent néanmoins tous des faits antérieurs au 30 décembre 2008, confirment la poursuite d'une ligne perceptible de jurisprudence attachant des effets fiscaux à un trust.

En l'espèce, l'arrêt attaqué, s'appuyant sur la décision précitée du 6 janvier 2021, énonce que la loi du 29 juillet 2011 n°2011-900 n'a pas édicté une règle nouvelle, mais n'est que la transposition législative d'une jurisprudence antérieure, et que la règle qui imposait aux héritiers de déclarer les biens placés en trust, que le trust prenne fin aux décès du constituant ou non, lorsque celui-ci ne s'en est pas dessaisi, n'était pas imprévisible.

Contrairement à ce qu'allèguent les premières branches des moyens, il n'y a pas de contradiction entre les décisions rendues par la Cour de cassation avant les faits quant à la nature fiscale des transmissions par trust. Celles-ci invitent à analyser le mécanisme du trust pour en tirer les conséquences sur la propriété des biens qui y sont placés, dont résultera le régime fiscal applicable. Il importe peu, au regard de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, que les

décisions existantes ne concernent pas spécifiquement le cas d'un trust ne prenant pas fin au décès du constituant.

Sur les deuxièmes branches, à l'inverse de ce qui est soutenu, il ressort des motifs de l'arrêt du 6 janvier 2021 que la loi du 29 juillet 2011 n'a pas concédé l'existence d'un vide juridique en matière de trust, mais que ce texte a visé à confirmer, préciser et compléter le régime fiscal des trusts en matière de droits de mutation à titre gratuit et d'impôt de solidarité sur la fortune.

Enfin, cette interprétation jurisprudentielle n'est pas plus sévère et en rupture avec le droit antérieur, comme le postulent les troisièmes branches, mais s'inscrit dans sa continuité.

Les moyens ne visent qu'à remettre en cause la jurisprudence de la chambre, qui a déjà énoncé, dans son arrêt du 6 janvier 2021, le principe selon lequel même avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011, les héritiers sont tenus de déclarer lors de la succession les biens placés dans un trust dont le constituant ne s'est pas irrévocablement et effectivement dessaisi ainsi que l'absence d'imprévisibilité de cette interprétation. Les arguments exposés par les demandeurs ne justifient pas que la chambre revienne sur la solution posée lors de la cassation de l'arrêt rendu par la première cour d'appel saisie, et qu'a appliquée la cour de renvoi.

A cet égard, comme le rappelle le mémoire en défense, **est irrecevable le moyen, produit à l'appui d'un second pourvoi**, qui demande à la Cour de cassation de revenir sur la doctrine affirmée dans un arrêt de cassation lorsque la juridiction de renvoi s'y est conformée (Crim., 15 octobre 1997, pourvoi n° 96-84.280, Bulletin crim. 1997, n° 339, Ass. plén., 21 décembre 2006, pourvoi n° 05-11.966, Bull. 2006, Ass. plén, n° 14, Crim., 4 septembre 2002, pourvoi n° 01-87.143, Crim., 5 avril 2018, pourvoi n° 15-86.574), sauf lorsqu'est invoqué un changement de norme intervenu postérieurement à cet arrêt (Ass. plén., 2 avril 2021, pourvoi n° 19-18.814).

Les arrêts précités de la chambre criminelle (Crim., 13 mars 2024, pourvoi n° 22-83.689, Crim., 21 janvier 2025, pourvoi n° 22-87.145) ne sauraient être envisagés comme ayant créé une nouvelle norme intervenue depuis l'arrêt rendu dans la présente affaire, le 6 janvier 2021, dès lors que cette dernière décision faisait déjà directement application du principe de prévisibilité posé par la Cour européenne des droits de l'homme, qui a ensuite été traduit en droit interne par les arrêts de 2024 et 2025.

En conséquence, les moyens ne sont pas de nature à permettre l'admission du pourvoi selon les termes de l'article 567-1-1 du code de procédure pénale.

2.2.3 Sur les moyens contestant la caractérisation du délit de fraude fiscale par dissimulation des biens logés dans les trusts reproché à M. [N] [U] (M2 et M3 pour M. [N] [U], M5 et M6 pour Mme [W])

Le deuxième moyen proposé pour M. [N] [U], fondé sur une branche unique, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il l'a déclaré coupable de fraude fiscale par dissimulation volontaire des biens logés dans le [I] trust constitué par [B] [U].

Il soutient en substance qu'en déduisant une absence de dessaisissement par [B] [U] des biens logés dans le [I] trust, notamment le ranch du Kenya, la propriété dans l'Île de Gorda des Îles vierges britanniques et les immeubles de [Localité 10], du seul usage ponctuel de ces biens, sans rechercher si l'intéressé avait également le droit de disposer de ces biens et d'en percevoir les revenus, la cour d'appel, qui n'a pas relevé de prérogatives révélatrices de l'exercice d'un droit de propriété, n'a pas caractérisé la fraude fiscale et a ainsi violé les articles 324-1 du code pénal et 1741 du code général des impôts.

Ce moyen est repris par **le cinquième moyen proposé pour Mme [W]**, en se fondant sur le principe selon lequel : « *le blanchiment est une infraction de conséquence qui suppose l'accomplissement d'un crime ou d'un délit préalable qui a procuré un profit à son auteur* ».

Dans son arrêt du 6 janvier 2021, la chambre criminelle a jugé qu'afin de caractériser le délit de fraude fiscale résultant de la méconnaissance de l'obligation de déclarer les biens placés dans un trust : « *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, de telle sorte qu'il ne peut être considéré comme s'en étant véritablement dessaisi.* » (Crim., 6 janvier 2021, pourvoi n° 18-84.570).

Le mémoire ampliatif fait valoir qu'il ne suffit pas que le constituant ait exercé l'une des prérogatives de la propriété sur le bien trusté pour que l'effet du dessaisissement du trust soit remis en cause, mais il doit être prouvé qu'il jouissait cumulativement de l'usus, de l'abusus et du fructus.

L'article 544 du code civil dispose que : « *La propriété est le droit de jouir et disposer des choses de la manière la plus absolue, pourvu qu'on n'en fasse pas un usage prohibé par les lois ou par les règlements.* ».

Comme le rappelle G. Cornu : « *Dans sa plénitude, le droit de propriété comprend diverses prérogatives qui constituent, par leur réunion, la pleine propriété* ». La propriété, en vertu des termes mêmes de l'article 544, confère à son titulaire deux droits primordiaux, la jouissance et la disposition. La jouissance est d'abord, pour le

propriétaire, le droit de faire fructifier son bien ou de le laisser improductif. La jouissance inclut ainsi un pouvoir de choix, faculté qui recèle un droit d'inaction. Le droit de disposition est conçu comme le droit « d'abuser », matériellement ou juridiquement, d'une chose. Trois pouvoirs, associés aux précédents, reconstituent, dans tous ses attributs, la pleine propriété : le droit d'usage, le droit d'aménagement, le droit d'administration.⁴

Pour F. Terré, P. Simler et V. Forti, de la même manière : « *le droit de jouir de la chose est aussi le droit de ne pas en jouir* »⁵.

Ainsi, le droit de jouissance comme attribut de la propriété d'un bien ne s'entend pas nécessairement de la perception de revenus, mais peut également s'exercer par le choix de son titulaire de n'en tirer aucun profit.

En outre, les effets attachés en droit civil à la possession d'un bien, y compris immobilier, comme mode de preuve de la propriété, apportent un éclairage intéressant pour apprécier si, comme le soutient le moyen, il est nécessaire de démontrer que le constituant d'un trust a conservé le droit de disposer des biens qui y sont logés pour établir qu'il en est demeuré propriétaire et ne s'en est en réalité pas dessaisi.

Il est de jurisprudence constante que c'est dans l'exercice de leur pouvoir souverain d'appréciation que les juges dégagent les présomptions de propriété les meilleures et les plus caractérisées (3e Civ., 12 juillet 1977, pourvoi n° 75-14.701, Bulletin des arrêts Cour de Cassation Chambre civile 3 N 311 p235). Le titre de propriété ne constitue qu'une modalité de preuve parmi d'autres.

A cet égard, J. Djoudi précise que : « *Parmi ces modes de preuve figurent les titres de propriété, c'est-à-dire les actes juridiques ayant opéré mutation de propriété, les indices ou présomptions de fait (V. infra, nos 45 s.). Ainsi, en l'absence de titres produits par les parties et de preuve de prescription acquisitive, il peut être décidé en faveur des présomptions les meilleures et les plus caractérisées dont se prévaut le défendeur en faisant état de son occupation des lieux et des mentions cadastrales (Civ. 3e, 22 juin 1976, Bull. civ. III, no 279). Mais la possession constitue le moyen de preuve le plus sûr du droit de propriété (V. infra, nos 50 s.). Ce sont ces actes et faits juridiques qui rendent vraisemblable l'existence du droit de propriété (V. infra, nos 53 s. – TERRÉ et SIMLER, no 536. – LARROUMET, t. 2, no 685. – MAZEAUD et CHABAS, t. 2, 2e vol., no 1637).* ».⁶

⁴ G. Cornu, Droit civil, Introduction, Les personnes, les biens, 11e édition.

⁵ F. Terré, P. Simler, V. Forti, Droit des biens, 11e édition.

⁶ Répertoire de droit civil- Revendication immobilière, Jamel Djoudi.

Selon G. Cornu « ces présomptions se fondent pour l'essentiel sur deux sortes d'éléments : elles peuvent être tirées principalement de titres de propriété et de faits de possession. D'un côté, seront versés dans le débat tous les actes juridiques que les parties peuvent produire (acte de vente, de donation, de partage); de l'autre côté, seront pris en considération les faits de possession sur la chose (tous les actes d'usage et de jouissance qui ont pu être accomplis sur cette chose à intervalles réguliers ou non, soit par les parties elle-mêmes, soit par leurs auteurs).

*L'essentiel est de comprendre qu'ici titre et possession ne sont pas des preuves de nature différente, mais des preuves de même ordre, à réduire, en tant que facteur de vraisemblance, au rang d'éléments de présomptions, au même rang d'indices, sans hiérarchie ».*⁷

Motivation de l'arrêt attaqué :

Il résulte des énonciations de l'arrêt attaqué les éléments qui suivent (p.41 à 44).

Le [I] trust a été constitué aux Bermudes le 23 février 1989 par [B] [U] et a eu comme trustees la société [8], la société [6] puis, à compter de 1999, la société [7], devenue la société [11] (ci-après la société [11]), comme protector [G] [Z] puis, à compter de juin 2007, M. [R], et comme bénéficiaires les petits-enfants du constituant. [B] [U] en était le co trustee.

Le patrimoine direct du trust est composé de trois sociétés holding :

- [24], elle-même propriétaire de la société kenyane [25], qui est propriétaire du ranch [9] situé au Kenya,
- [26], elle-même propriétaire de la société [27], qui est propriétaire de l'île Gorda située aux îles vierges britanniques,
- [28], détentrice de parts dans la société immobilière [Adresse 4], elle-même propriétaire de deux biens immobiliers à [Localité 10], et de 80% des parts de la galerie [U] [5].

Le [I] trust possédait également, via la société [29], société sous-jacente appartenant à la société [28], un aéronef Bombardier évalué à 40 millions de dollars, actif revendu.

L'article 6 du trust prévoit que le trustee a des pouvoirs discrétionnaires, sans autorisation judiciaire « sous la seule réserve des pouvoirs du constituant, du protecteur et du conseil de famille ».

⁷ Op.cit.

Du vivant du constituant, les revenus sont distribués à l'absolue discrétion du constituant, le pouvoir d'investissement du trustee s'exerçant sur instruction du constituant.

En vertu de l'article 2 du trust, le trustee peut être révoqué à tout moment par le constituant puis, après le décès de ce dernier, par le protecteur avec l'accord de la majorité des adultes qui sont membres de la génération la plus âgée des descendants alors en vie du constituant.

Selon son article 7, le trustee est contraint de soutenir les décisions de la direction des sociétés détenues par le trust et ne peut former de demande contre la direction, les administrateurs et les actionnaires des sociétés.

Il est apparu qu'aucune distribution n'a été effectuée depuis la création du trust.

Un prêt a été accordé par le Sons trust au [I] trust du vivant de [B] [U], pour des montants de 30 924 236 dollars entre 1990 et 2001, 5 270 375 dollars en 2001, année du décès de [B] [U], et 77 912 dollars entre 2002 et ce jour. Ce prêt a été majoritairement reversé aux sociétés qui gèrent le ranch du Kenya, une partie des immeubles new-yorkais et des parts de la galerie.

Le trustee a confirmé que le montant du passif du [I] trust à l'égard de la succession de [B] [U] s'élève à 36 272 523, 68 dollars.

Sur la gestion du [I] trust, les juges relèvent (p. 119 à 121) que M. [N] [U] a confirmé qu'il ne générât pas de liquidités, l'immobilier détenu indirectement ne générant aucun loyer et la galerie d'art ne versant pas de dividendes, en dépit de l'occupation des propriétés du Kenya et des Îles vierges britanniques par la famille [U], et du fait que ces propriétés constituent, selon MM. [N] et [L] [U], des centres de coût.

Ils déduisent d'un courrier en date du 9 septembre 2004 entre l'avocat new-yorkais des [U] et le managing director de la société [11], évoquant des contrats de location pour l'utilisation des propriétés du Kenya et des Îles vierges britanniques, qu'avant 2004, [B] [U] et ses fils se comportaient comme les propriétaires de ces biens car ils en jouissaient sans contrainte et sans contrepartie, ce qui est toujours le cas pour le ranch du Kenya, et que cette situation d'occupation sans contrepartie était connue des conseils de la famille [U] comme du trustee.

Ils ajoutent, s'agissant de l'immobilier new-yorkais, évalué entre 80 et 10 millions de dollars, que M. [N] [U] a reconnu devant la cour qu'aucun loyer n'était payé et que la galerie et la famille [U] occupaient une partie des immeubles new-yorkais sans contrainte et sans contrepartie.

Ils constatent que la gestion des biens trustés et la préservation du patrimoine du trust sont laissés 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.

Les juges considèrent également que si le [I] trust n'a procédé à aucune distribution, l'absence de loyer constitue un avantage en nature octroyé aux utilisateurs des biens, [B] [U], M. [N] [U] et [L] [U], qui ne sont pas les bénéficiaires du trust.

Ils retiennent en outre qu'il n'apparaît pas que le trustee ait exercé son contrôle, qu'il n'a pas soutenu avoir exercé le moindre mandat d'administrateur des sociétés concernées et a laissé la Galerie, principale source de valeur, administrée par les membres de la famille, et qu'il a réclamé au protector plusieurs années de comptes dont il ne disposait pas.

Ils concluent que l'analyse de la constitution du trust comme celle de son fonctionnement et de son contrôle démontrent que [B] [U] ne s'est pas dépossédé des actifs transmis au trust, puisqu'il les administrait comme des biens propres, avec la complicité du protector et l'acquiescement des trustee, permettant l'utilisation des biens du trust à son profit et à celui de ses fils sans contrepartie.

En conséquence, selon les juges, les biens du [I] trust, dont [B] [U] ne s'est pas dessaisi, doivent être considérés comme figurant à son décès dans son patrimoine.

La chambre appréciera si, en se déterminant ainsi, les juges ont caractérisé l'exercice, par le constituant, de prérogatives du droit de propriété sur les biens logés dans le [I] trust leur permettant de considérer qu'il ne s'en était pas réellement dessaisi.

En revanche, ce moyen est infondé en ce qu'il est invoqué par Mme [W] car la fraude fiscale constituant le délit d'origine de la complicité de blanchiment qui lui est reprochée n'est pas caractérisée par l'absence de déclaration des biens logés dans le [I] trust. En conséquence, le cinquième moyen proposé pour Mme [W] n'est pas de nature à permettre l'admission du pourvoi selon les termes de l'article 567-1-1 du code de procédure pénale.

Le troisième moyen proposé pour M. [N] [U], fondé sur une branche unique, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il l'a déclaré coupable de fraude fiscale par dissimulation volontaire des biens logés dans le Delta trust constitué par [B] [U].

Il soutient en substance qu'en retenant, pour déclarer M. [N] [U] coupable de fraude fiscale relativement aux oeuvres d'art logées dans le Delta trust, que celles-ci n'ont pas été transférées dans ledit trust antérieurement au décès de [B] [U], de sorte qu'elles doivent être considérées comme incluses dans son patrimoine, pour en déduire que le fait de ne pas les déclarer comme actif de la succession constitue une omission déclarative, alors qu'aux termes de la prévention, elle n'était saisie que

de la dissimulation des Sons trust, [I] trust, Delta trust, [P] trust et [E][U] trust et des biens logés en leur sein, la cour d'appel, qui a retenu la culpabilité de M. [N] [U] au titre d'un actif non compris selon elle dans aucun de ces trusts, a excédé les limites de sa saisine et violé les articles 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et 388 du code de procédure pénale.

Ce moyen est repris par **le sixième moyen proposé pour Mme [W]**.

L'article 1741, alinéa 1^{er}, du code général des impôts punit : « *quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manoeuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse* ».

Ces dispositions incriminent tout procédé frauduleux tendant à se soustraire intentionnellement à l'établissement et au paiement de l'impôt (Crim., 26 janvier 2011, pourvoi n° 10-90.120).

En application de l'article 388 du code de procédure pénale, les juges ne peuvent statuer que sur les faits dont ils sont saisis par la citation ou par l'ordonnance de renvoi, à moins que le prévenu n'accepte expressément d'être jugé sur des faits distincts de ceux visés à la prévention.

La chambre criminelle a jugé qu'une cour d'appel avait justifié sa décision sans excéder les limites de sa saisine en l'état d'énonciations : « *qui caractérisent l'élément matériel et intentionnel du délit dont elle a déclaré les prévenus coupables, à l'issue d'un débat contradictoire au cours duquel les droits de la défense ont été respectés, et dès lors que les termes employés dans la citation couvraient la soustraction volontaire, par une déclaration minorée, à l'établissement et au paiement total de la taxe sur la valeur ajoutée* » (Crim., 8 mars 2017, pourvoi n° 15-86.266).

La prévention du chef de fraude fiscale reproché à M. [N] [U] est la suivante:

« *pour avoir, à [Localité 13], à [Localité 10], à compter d'octobre 2001, et notamment en décembre 2008 lors de la deuxième déclaration de succession de [B] [U], dissimulé volontairement une part des sommes sujettes à l'impôt français sur la succession de [B] [U], en l'espèce notamment les propriétés immobilières du Kenya, des Iles Vierges Britanniques, de la [7], de la [Adresse 2] à [Localité 10], les parts de la [U] [5], diverses galeries d'art et les oeuvres d'art, le tout logé dans le Sons trust, le [I] Trust, le Delta Trust, le [P] trust et le [E][U] Trust ;* »

Il résulte des motifs de l'arrêt attaqué (p.44 à 50) que [B] [U] aurait constitué le **Delta trust**, initialement nommé le [B] trust, le 2 novembre 1998 aux Îles Caïmans.

Le trust deed prévoit que le bénéficiaire principal est [B] [U], puis à son décès ses fils et leurs descendances, et que la période de vie du trust court jusqu'au décès du dernier des petits-enfants du constituant en vie à la date de l'acte.

Le patrimoine de ce trust serait composé d'oeuvres d'art.

Sur le transfert des actifs au Delta trust, la cour d'appel énonce notamment (p.127), que le transfert de propriété des oeuvres détenues par [B] [U] avant son décès, le [Date décès 3] 2001, n'est établi ni dans sa consistance ni dans sa date avec certitude.

Elle précise que le transfert d'octobre 2001 vise l'une des plus prestigieuses collections au monde, d'une valeur d'un milliard de dollars, soit l'actif principal de [B] [U].

Les juges en déduisent que ces actifs figuraient donc dans son patrimoine à son décès et ne peuvent être considérés comme des biens transférés à un trust.

Analysant la gestion du Delta trust, ils relèvent (p.132 à 134) que ce trust est révocable, de sorte que [B] [U] a la capacité de reprendre ses biens à tout moment.

Les juges ajoutent qu'outre cette révocabilité, l'acte constitutif du trust donne au constituant le pouvoir de faire verser des revenus aux personnes désignées par lui, et de faire vendre des oeuvres, ce qui démontre, même si cela est superfétatoire, que [B] [U] est resté de son vivant le seul titulaire des droits du propriétaire en ce qu'il pouvait conserver seul les tableaux, les faire vendre et s'en attribuer le produit par révocation.

Ils concluent que nonobstant le caractère révocable du trust, il est démontré que les tableaux prétendument détenus par le Delta trust n'ont pas été transférés dans le trust antérieurement au décès de [B] [U], de sorte qu'ils doivent être considérés comme inclus dans son patrimoine et que le fait de ne pas les déclarer comme actif de la succession constitue une omission déclarative.

En statuant ainsi, contrairement à l'affirmation du moyen, la cour d'appel n'a pas excédé les limites de sa saisine dès lors que la prévention visait la dissimulation de biens logés, notamment, dans le Delta trust, cette dissimulation pouvant prendre l'apparence d'un transfert de propriété au trust, tel que l'ont caractérisé les énonciations de l'arrêt attaqué, qui fondent ainsi la déclaration de culpabilité du chef de fraude fiscale sur des faits couverts par les termes de la citation.

En outre, **ce moyen est infondé en ce qu'il est invoqué par Mme [W]** car la fraude fiscale constituant le délit d'origine de la complicité de blanchiment qui lui est reprochée n'est pas caractérisée par l'absence de déclaration des biens logés dans le Delta trust.

En conséquence, les moyens, qui sont infondés, ne sont pas de nature à permettre l'admission des pourvois selon les termes de l'article 567-1-1 du code de procédure pénale.

2.2.4 Sur les moyens contestant la caractérisation du délit de blanchiment de fraude fiscale reproché à MM. [N] [U], [R] et Mme [W] (M4, M5 et M6 pour M. [N] [U], M2 pour M. [R], M1 et M7 pour Mme [W])

Rappel des préventions :

Au titre du blanchiment aggravé, il est reproché à M. [N] [U] d'avoir:

« En l'espèce, pour 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:

- (i) en qualifiant faussement de prêt les 5 200 k€ du Louve Trust ayant servi à l'achat du [Adresse 14], faussement de chiffre d'affaires de la SARL [17] les distributions de 1 770 k€ en France de divers trusts, et faussement de prêt les 1 697 k€ du Drawdale Trust ayant servi à payer les impôts d'[L] [U] au titre des années 2006 à 2008, et

- (ii) 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 à 2006 un montant de 11 929 157 € de bénéfices non commerciaux, avec la circonstance aggravante que ce blanchiment est commis de manière habituelle depuis 2001, et en bande organisée, avec le concours de notaires et avocats parisiens, trustees d'Etats off shore, et protecteurs/conseils suisses.

Faits prévus et réprimés par les articles 324-1, 324-2, 324-3, 324-9 du code pénal »

La prévention est rédigée de manière identique pour M. [R], sauf concernant les lieux et dates des faits, ce qui est sans incidence pour l'appréciation du bien-fondé des moyens.

La prévention concernant les faits de complicité de blanchiment aggravé reprochés à Mme [W] est la suivante :

« En l'espèce, pour 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 1 697 k€ ayant servi à payer les impôts d'[L] [U].

Faits prévus et réprimés par les articles 121-6, 121-7, 324-1, 324-2, 324-3, 324-9 du code pénal »

2.2.4.1 Le blanchiment par fausse qualification de prêt des 1 697 000 euros du Drawdale trust (M4 pour M. [N] [U], M2 pour M. [R], M1 et M7 pour Mme [W])

Le quatrième moyen proposé pour M. [N] [U], articulé en cinq branches, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il a déclaré ce dernier coupable de blanchiment de fraude fiscale en bande organisée en ayant qualifié faussement de prêt les 1 697 000 euros du Drawdale trust ayant servi à payer les impôts d'[L] [U] au titre des années 2006 à 2008.

Dans une première branche, il soutient en substance qu'en affirmant, tandis que la défense soulignait que les fonds du Drawdale trust proviennent non de la succession de [B] [U], mais du transfert direct par [E] [U], le grand-père, à [L] [U] de parts de la galerie d'arts, que les fonds du Drawdale trust proviennent de la succession de [B] [U], tout en reconnaissant que les actifs constitués par les parts de la galerie ne proviennent pas du patrimoine de [B] [U] et ne sont pas taxables au titre de la succession, la cour d'appel a statué par contradiction de motifs.

Dans une deuxième branche, il soutient en substance qu'en prétendant retenir à titre d'infraction d'origine du blanchiment la dissimulation de l'existence du Drawdale trust et des revenus de celui-ci, alors qu'elle n'était saisie que de dissimulations commises à l'occasion de la succession de [B] [U], et non de faits relatifs à de prétendues dissimulations de donations effectuées entre [E] [U], le grand-père, et [L] [U], ni du point de savoir si ces donations auraient dû être taxées, ni de l'origine des actifs du Drawdale trust, ni par voie de conséquence de blanchiment de tels faits, la cour d'appel a excédé les limites de sa saisine et violé les articles 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et 388 du code de procédure pénale.

Dans une troisième branche, il soutient en substance qu'en affirmant l'existence d'une fraude fiscale en raison du fait que le Drawdale trust doit être considéré comme une donation d'[L] [U] à sa femme antérieure à son décès que les héritiers devaient rapporter à la succession, la cour d'appel, qui n'était saisie que de la question de la déclaration des biens logés dans le trust et non de celle de l'éventuelle dissimulation d'une donation entre vifs, a outrepassé les limites de sa saisine en violation de l'article 388 du code de procédure pénale.

Dans une quatrième branche, il soutient en substance qu'en se fondant sur de telles donations sans que leur existence ait été contradictoirement débattue à l'audience, la cour d'appel a méconnu le principe du contradictoire et les droits de la défense.

Dans une cinquième branche, il soutient en substance qu'en se fondant, de manière inopérante, sur les supposées irrégularités de gestion imputables aux administrateurs du Drawdale trust, sans nullement constater l'exercice, par [L] [U], constituant du trust, de prérogatives révélatrices de l'exercice d'un droit de propriété de son vivant sur ce trust, et ce après avoir constaté les caractères discrétionnaire et irrévocable inscrits dans l'acte constitutif du trust, la cour d'appel n'a pas caractérisé la fraude fiscale et donc l'origine frauduleuse des fonds dont le blanchiment était reproché et a violé les articles 324-1 du code pénal et 1741 du code général des impôts.

Le deuxième moyen proposé pour M. [R], articulé en cinq branches, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il a déclaré celui-ci coupable de blanchiment de fraude fiscale en bande organisée en ayant faussement qualifié de prêt les 1 697 000 euros du Drawdale trust ayant servi à payer les impôts d'[L] [U] au titre des années 2006 à 2008.

Les cinq branches du moyen sont similaires aux cinq branches du quatrième moyen proposé pour M. [N] [U].

Le premier moyen proposé pour Mme [W], articulé en six branches, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il l'a déclarée coupable de complicité de blanchiment aggravé de fraude fiscale.

Dans une première branche, il soutient en substance qu'en énonçant que le prêt avait eu pour seul but de dissimuler auprès de l'administration fiscale l'origine d'une distribution en cascade de deux trusts à Mme [W], qui aurait dû être déclarée à la fois comme actif successible puis comme revenu, et constituait une opération de blanchiment, que les accords secrets signés entre M. [N] [U] et Mme [W] et leur mise en oeuvre par la garantie consentie par la société [18] ne sont que les accords juridiques nécessaires pour annuler les prêts officiels, actes de dissimulation imputables au premier chef à M. [N] [U], sans savoir invité Mme [W] à s'expliquer sur ces faits de blanchiment par concours à l'opération sur les sommes fraudées non visées à la prévention, la cour d'appel a méconnu les articles 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et 388 du code de procédure pénale.

Dans une deuxième branche, il soutient en substance qu'en énonçant que les prêts notariés ne sont qu'un habillage qui ne seront pas remboursés par la revente de l'immeuble [Adresse 14] mais par des prélèvements occultes sur les fonds du Drawdale trust qui lui reviennent, et que s'agissant du Drawdale trust, les parts de la galerie qui y sont logées ne proviennent pas du patrimoine de [B] [U], qui n'en a jamais été propriétaire, mais ont été attribuées à M. [N] [U] et [L] [U] lors de la dissolution du [E][U] trust, et ne sont pas taxables au titre de la succession, de sorte que leur omission ne peut être reprochée à M. [N] [U] et [L] [U], sans qu'il résulte de l'arrêt que Mme [W] a accepté d'être jugée pour ces faits qui, n'étant pas liés à la succession de [B] [U], n'étaient pas visés à la prévention, la cour d'appel a excédé les limites de sa saisine en violation de l'article 388 du code de procédure pénale.

Dans une troisième branche, il soutient en substance qu'en énonçant que les parts de la galerie étant entrées dans le patrimoine d'[L] [U], elles auraient dû être déclarées en avril 2002, de sorte que leur omission constitue une fraude fiscale aux droits de succession, et que les fonds perçus par le Drawdale trust sont entièrement le produit d'une conversion d'une fraude fiscale, sans s'expliquer ni sur la situation fiscale de [E] [U] à la date des apports en trust, lesquels remontent à 1963, ni sur la situation de celui-ci à la date de son décès, alors que son petit-fils, M. [L] [U], bénéficiaire de la distribution des parts de la galerie apportées par son grand-père dans ce trust, n'était pas résident fiscal français en 2002, la cour d'appel n'a pas justifié sa décision au regard de l'article 324-1 du code pénal.

Dans une quatrième branche, il soutient en substance qu'en énonçant que le flux versé par compensation à M. [N] [U] constitue le réemploi d'actifs issus d'une fraude aux droits de succession, puisque ces actifs initiaux, les parts de la galerie, n'ont pas été déclarés lors de la succession, que le Drawdale trust aurait dû être déclaré comme actif successible en l'absence de dépossession, que l'absence de rapport de ce trust dans la déclaration de succession d'[L] [U] a entraîné une minoration des droits qui, s'il est sans effet sur les droits de succession de Mme [W], aurait augmenté, pour les héritiers, l'actif successible d'un montant égal au dépassement de la quotité, alors qu'il résulte de la prévention que Mme [W] a été poursuivie pour avoir accepté de signer des contrats secrets d'avril à juillet 2008 et qu'il résulte de l'arrêt que la déclaration de succession d'[L] [U] a été déposée le 23 février 2009, et que la fraude fiscale était donc postérieure au blanchiment reproché, la cour d'appel a méconnu l'article 324-1 du code pénal.

Dans une cinquième branche, il soutient en substance qu'en énonçant qu'en acceptant la signature d'actes secrets, Mme [W] savait que les prêts notariés, qui sont un habillage, ne seront pas remboursés par la revente de l'immeuble de la [Adresse 14], mais par des prélèvements occultes sur les fonds du Drawdale trust qui lui reviennent, sans rechercher si les éléments invoqués par la prévenue devant la cour d'appel n'étaient pas de nature à exclure l'élément intentionnel de l'infraction, la cour d'appel a privé sa décision de base légale.

Dans une sixième branche, il soutient en substance qu'en énonçant, d'une part, que Mme [W] a justifié d'un état de contrainte en ce qu'elle se trouvait acculée au paiement de dettes considérables et subissait la pression de M. [N] [U] et de M. [R], d'autre part que celle-ci ne démontre pas une contrainte telle qu'elle serait exonératoire de sa responsabilité pénale, quand la constatation du fait justificatif de contrainte ne pouvait que la conduire à retenir une exonération de responsabilité, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations et a statué par des motifs contradictoires.

Le **septième moyen proposé pour Mme [W]** reprend le quatrième moyen proposé pour M. [N] [U].

Motivation de l'arrêt attaqué :

Il ressort de la décision de la cour d'appel les éléments suivants :

* en p. 36: - Le [E][U] trust a été créé en 1963 entre [E] [U], le constituant, et ses deux enfants, [B] [U] et [KC] [U], désignés comme trustees. Le trust deed désignait les enfants de [E] [U] comme bénéficiaires puis les petits-enfants à leur suite, et prévoyait que le trust cesserait au décès du dernier vivant des enfants de [E] [U]. Il a donc été clos en octobre 2001, au décès de [B] [U].

- [E] [U] est décédé en [Date décès 16] 1963.

- Le [E][U] trust était d'abord constitué de 90% des parts de la société [U] [5]., support de l'activité de galeriste d'art à [Localité 10], qui semble avoir été constituée en 1924.

- [B] et sa soeur en sont devenus actionnaires en 1947, possédant chacun 50 actions, leur père possédant 900 actions. Le 5 janvier 1963, [E] [U] transférait ses 900 actions au sein du [E][U] trust.

- Le 5 décembre 1977, [B] [U] et [KC] [U] transféraient leurs propres actions dans deux sociétés offshores. [B] [U] a transféré les siennes à la société [30], laquelle est entrée dans le patrimoine géré par le [I] trust le 19 décembre 1991.

- En mars 1963, [E] [U] autorisait, en modifiant le certificat de constitution du trust, la création de 15 000 actions privilégiées au taux de 4% qui ont été distribuées selon la même clé de répartition que les actions ordinaires. Ces actions prioritaires, dont certaines sont détenues par [N] [U], ont été transférées à un autre trust, le Testamentary trust, sur lequel aucune investigation n'a été menée.

- Les parts de la société [U] [5]. sont détenues dans le [I] trust.

- La mort de [B] [U] a entraîné la dissolution du GW trust et la répartition des parts de la galerie détenues par le trust entre M. [N] [U], [L] [U] et leur cousine germaine. Les biens gérés par le [E][U] trust n'ont semble-t-il pas été déclarés.

* en p.52 : Le Drawdale trust a été constitué le 21 septembre 2007 par [L] [U]. Dans ce trust est placée la société [18], qui a vendu à crédit à la société [U] [5] les parts de la galerie d'[L] [U], qu'il avait initialement placées, le 20 août 2003, dans le [L][U] trust.

* en p.136: Au sujet du Drawdale trust, la cour rappelle qu'[L] [U] a hérité, au décès de son père en 2001, de parts de la galerie, qui ont été transférées au [L][U] trust en 2003 puis récupérées par dissolution de ce trust et apportées à la société [18]. Le 27 août 2007, cette société a vendu les parts à la société [U] [5] pour un montant de 15 millions de dollars, avec un paiement en sept échéances. Le Drawdale trust a été créé le 21 septembre 2007, avec apport le même jour des titres [18].

* en p.140: - Concernant le [E][U] trust, les parts de la galerie qu'il détient proviennent d'un apport fait par [E] [U] en janvier 1963.

- Ces parts ont été attribuées à M. [N] et [L] [U], au décès de leur père, qui a entraîné la dissolution du trust.

- Il est exact que ces actifs ne proviennent pas du patrimoine de [B] [U], qui n'a jamais été propriétaire des parts et n'est pas le constituant du trust, son décès n'étant que l'événement déclencheur de la distribution de ces actifs.
- En revanche, il s'agit d'une donation avec un effet retard à M. [N] et [L] [U], une transmission intergénérationnelle, qui aurait dû être taxée lors de l'entrée dans le patrimoine des prévenus, mais cette omission déclarative est prescrite.

Les juges relèvent, concernant le délit primaire de l'infraction de blanchiment, les éléments suivants (p.185) :

- Il a été démontré que [B] [U] ne n'était pas dépossédé d'une partie des biens trustés dans les Sons, [I] et Delta trust, et que l'omission de ces actifs dans la déclaration de succession constituait une fraude fiscale commise par M. [N] [U].
- S'agissant du Drawdale trust, la cour rappelle qu'[L] [U] senior a hérité de parts de la galerie, provenant du [E][U] trust, parts transmises ensuite au [L][U] trust puis au Drawdale trust.
- Il a été démontré que ces parts étant entrées dans le patrimoine d'[L] [U] auraient dû être déclarées en avril 2002, de sorte que leur omission constitue une fraude fiscale aux droits de succession, fraude prescrite.
- Les fonds perçus par le Drawdale trust sont donc entièrement le produit d'une conversion d'une fraude fiscale.
- La cour considère que les opérations soumises à son appréciation sont le blanchiment des droits éludés lors de la déclaration de succession de [B] [U] en 2002, le fait que l'infraction primaire soit prescrite étant sans effet sur la régularité de la poursuite pour blanchiment.

S'agissant des faits de blanchiment constitués par un faux prêt de 1 697 000 euros du Drawdale trust ayant servi à payer les impôts d'[L] [U] pour les années 2006-2008, ils retiennent notamment que (p.193) :

- Mme [W] devait payer 1 697 000 euros à l'administration fiscale au titre d'arriérés d'impôts.
- Pour assurer ce financement, M. [N] [U] a consenti onze prêts à sa belle-soeur par acte notarié.
- En parallèle, ils ont signé des accords secrets, qui actent l'existence des prêts, mais en prévoient le remboursement à M. [N] [U] par un trustee.
- M. [R], en sa qualité de dirigeant de la société [18], s'engageait à rembourser M. [N] [U].
- Ce montage a pour seul objet une fraude fiscale, car Mme [W] aurait pu bénéficier d'une distribution du Drawdale trust, dont elle était la seule bénéficiaire à la date de sa création, pour lui permettre de disposer des ressources nécessaires en conformité avec l'objet du trust.
- Ce financement légal aurait été un revenu fiscalisable pour Mme [W], ayant aussi l'inconvénient de révéler à l'administration fiscale l'existence de ce trust.
- Les prévenus ont donc mis au point un montage, qui économiquement revient à faire supporter à la société [U] [5] la dette finale mais en dissimule l'origine.

- Le flux versé par compensation à M. [N] [U] constitue le réemploi d'actifs issus d'une fraude aux droits de succession puisque ces actifs initiaux, les parts de la galerie, n'ont pas été déclarés lors de la succession.
- La mise en place de ces faux prêts est une opération de dissimulation mensongère de disposition d'actifs, qui constitue une opération de blanchiment.
- Les accords secrets signés entre M. [N] [U] et Mme [W] et leur mise en oeuvre par la garantie consentie par la société [18] ne sont que les accords juridiques nécessaires pour annuler les prêts officiels.
- Ces actes de dissimulation sont, au premier chef, imputables à M. [N] [U] en ce qu'il consent à l'opération, sachant que son remboursement proviendra de la société [18] et donc que le prêt notarié est un artifice. Il est également au courant de l'origine des fonds de cette société, puisqu'ils proviennent du rachat des titres [U] [5] détenus par son frère.
- Il sait donc que la disposition des fonds du trust est nécessairement une distribution non révélée.
- Cette dissimulation est également imputable à M. [R] qui exécute l'opération, puisqu'en sa qualité de dirigeant de la société [18] il permet le remboursement dû à M. [N] [U].
- N'ignorant pas l'origine des fonds, il savait que leur versement à M. [N] [U] par compensation permettait de ne pas révéler l'origine des fonds à l'administration fiscale française et consécutivement, constituerait une opération de blanchiment.
- Enfin, elle est imputable à Mme [W], qui accepte la signature d'actes secrets.
- Elle sait donc que les prêts notariés, qui sont un habillage, ne seront pas remboursés par la revente de l'immeuble de la [Adresse 14] mais par des prélèvements occultes sur les fonds du Drawdale trust qui lui reviennent.
- Elle a justifié un état de contrainte en ce qu'elle se trouvait acculée au paiement de dettes considérables et subissait la pression de MM. [N] [U] et [R].
- Outre le fait qu'elle était bénéficiaire d'un contrat d'assurance-vie, qui ne rend pas sa situation financière aussi dégradée qu'elle le prétend, elle ne démontre pas une contrainte telle qu'elle serait exonératoire de sa responsabilité pénale.
- Cette situation de fait est sans conséquence sur les éléments constitutifs de l'infraction mais doit être prise en compte dans la détermination de la peine.
- Considérant le caractère limitatif de la saisine, la cour fait droit à la demande de la défense et constate, au regard de la période de prévention comprise entre avril 2008 et juin 2008, que s'agissant de Mme [W] les sommes sont restreintes à 1 189 968, 99 euros.

Analyse du périmètre de la prévention :

Il résulte des énonciations de l'arrêt attaqué que le délit d'origine du blanchiment, en ce qu'il a consisté à qualifier faussement de prêt les 1 697 000 euros du Drawdale trust ayant servi à payer les impôts d'[L] [U] au titre des années 2006 à 2008, est une fraude fiscale consistant à avoir soustrait à l'impôt les actifs qui ont ensuite été placés dans ce trust.

Ces actifs étaient à l'origine des parts de la galerie d'art, reçues directement par [L] [U] du [E][U] trust constitué par son grand-père, [E] [U], en vertu de ce que la cour d'appel qualifie de donation, qui a pris effet au décès de [B] [U], le [Date décès 3] 2001, par la dissolution de ce trust. Ces parts ont été apportées à la société [18], qui les a vendues à la société [U] [5]. La société [18], titulaire de la créance du prix de vente de ces parts, a été placée dans le Drawdale trust, constitué par [L] [U].

Cette transmission directe des parts du [E][U] trust au patrimoine d'[L] [U] était dans la procédure soumise à la discussion contradictoire. Elle est d'ailleurs mentionnée par l'ordonnance de renvoi ayant saisi la juridiction de jugement : « *Pour mémoire, une partie des biens avait déjà été logée dans un trust constitué par [E] [U], père de [B], dont étaient bénéficiaires, par saut de génération, ses petits fils [N] et [L]* » (p.16 de l'ordonnance de renvoi), puis : « *Il ressort de l'enquête que de son vivant, [L] [U] a constitué (au moins) les trusts suivants pour les biens qu'il a reçus de son père: [L] [U] trust, Drawdale trust, Louve trust* » une note de bas de page précise « *Ou de son grand-père [E], mais du fait du décès de son père [B].* » (p.34 de l'ordonnance).

Les conclusions de MM. [N] [U], [R] et Mme [W] devant la cour d'appel en font état et s'en expliquent, pour soutenir que cette transmission n'est pas visée par la prévention (p.124 des conclusions de M. [N] [U], p.107 des conclusions de M. [R], p.19 des conclusions de Mme [W]).

Contrairement au postulat des moyens, la prévention ne circonscrit par l'objet du délit d'origine, la fraude fiscale, aux actifs *provenant* de la succession de [B] [U], mais vise une fraude fiscale commise *dans le cadre de la succession* de ce dernier.

Ainsi, l'ordonnance de renvoi évoque la fraude fiscale commise « *à l'occasion de la succession de [B] [U]* » (p.14 de l'ordonnance), et précise, dans ses développements explicitant les dates retenues pour la fraude fiscale (de 2001 à 2008), que: « *La sortie précipitée des tableaux « américains », révélée par [12] montre même que c'est dès le décès de [B] [U] que les héritiers mettaient tout en oeuvre pour échapper à toute fiscalisation des biens trustés, en France comme aux Etats-Unis.* » (p.33 de l'ordonnance).

C'est en effet à l'occasion du décès de [B] [U] qu'est apparu le risque, pour les héritiers, d'une fiscalisation des biens placés dans les trusts et provenant du patrimoine familial.

Ce décès a entraîné l'ouverture de la succession de [B] [U], qui a supposé la reconstitution de la masse successorale. Ces opérations nécessitaient de déterminer la consistance du patrimoine de [B] [U], comprenant les biens qu'il avait pu recueillir de son père, [E] [U], et qui serait attribué à ses héritiers. La question de savoir si les parts de la galerie, provenant d'un trust constitué par son père, devaient ou non être comprises dans son patrimoine, était en lien nécessaire avec sa succession. De la nature de la transmission des parts et de son auteur, à titre de libéralité consentie par [E] [U] à ses petits-enfants ayant pris effet au décès de son fils [B] [U], ou, à

défaut d'être analysée comme telle, en vertu des droits ab intestat nés des successions respectives de [E] [U] puis de [B] [U], en cas d'absence de dépossession effective des biens placés dans le [E][U] trust, dépendait la taxation dont étaient redevables M. [N] [U] et [L] [U].

Les faits objet des moyens étaient donc couverts par la prévention.

Analyse des quatrième moyen proposé pour M. [N] [U], deuxième moyen proposé pour M. [R] et septième moyen proposé pour Mme [W].

- **Le grief, objet des premières branches des moyens, manque en fait** puisque la cour d'appel n'a pas considéré que les fonds du Drawdale trust, ayant servi à payer les impôts d'[L] [U] au titre des années 2006 à 2008, provenaient de la succession de [B] [U]. Elle a énoncé que ces fonds trouvaient leur origine dans la vente de parts de la galerie transmises à [L] [U] par son grand-père, et que cette transmission, qu'elle a qualifiée de donation transgénérationnelle, aurait dû être déclarée à l'administration fiscale lorsque s'est ouverte la succession de [B] [U], à son décès, puisqu'il s'agit de l'événement qui a déclenché cette mutation.

- **Le grief, objet des deuxième branches, est infondé**, car la prévention ne limite pas l'objet de la fraude fiscale, délit d'origine du blanchiment, aux biens provenant de la succession de [B] [U], mais vise les fraudes commises lorsque s'est ouverte sa succession, à son décès.

- **Les griefs, objet des troisième et quatrième branches, manquent en fait**, l'arrêt attaqué ne s'étant nullement fondé, au titre du délit d'origine du blanchiment, sur la fraude fiscale qui résulterait, au travers de la constitution par [L] [U] du Drawdale trust avec comme bénéficiaire son épouse, d'une donation non déclarée au profit de cette dernière.

- **Le grief, objet des cinquième branches, est inopérant**, dès lors que la fraude fiscale retenue par les juges comme infraction d'origine du blanchiment est l'omission, par [L] [U], de déclarer à l'administration fiscale les parts de la galerie, qu'il avait reçues de [E] [U] lors de la dissolution du [E][U] trust, au décès de [B] [U]. C'est la mutation en faveur d'[L] [U], à titre gratuit, des parts de la galerie, qui a fait naître l'obligation déclarative, peu important que par la suite il se soit ou non dépossédé de ces parts en les plaçant dans un trust. Il suffit, pour que soit caractérisé le délit de fraude fiscale, qu'il n'ait pas déclaré cette transmission originaire à son profit.

En conséquence, les moyens ne sont pas de nature à permettre l'admission des pourvois selon les termes de l'article 567-1-1 du code de procédure pénale.

Analyse du premier moyen proposé pour Mme [W] :

Sur la première branche :

Les motifs suivants critiqués par la première branche : « *le prêt est une invention, le prêt étant ignoré du prétendu prêteur et que cette invention n'a pour seul but que de dissimuler mensongèrement à l'administration fiscale française, l'origine de ce flux* » et il s'agit d'un « *faux prêt, pour dissimuler l'origine de cette distribution en cascade de deux trusts à [A] [W], qui à défaut d'être dissimulé, aurait dû être déclaré à la fois comme actif successible, puis comme un revenu* », qui figurent en pages 187 et 188 de l'arrêt attaqué, ne concernent pas les faits reprochés à M. [W], qui sont circonscrits à la qualification mensongère en prêts des 1 697 000 euros ayant servi à payer les impôts d'[L] [U], mais ceux relatifs au faux prêt de 5 200 000 euros du Louve trust ayant servi à l'achat de l'immeuble situé au [Adresse 14], poursuivis à l'égard de MM. [N] [U], [S] et [R].

S'agissant des autres motifs critiqués : la « *mise en place de ces faux prêts est une opération de dissimulation mensongère de disposition d'actifs, qui constitue une opération de blanchiment* », ces « *accords secrets signés entre [N] [U] et [A] [W] et leur mise en œuvre par la garantie consentie par la société [18] ne sont que les accords juridiques nécessaires pour annuler les prêts officiels* », et ces « *actes de dissimulation sont, au premier chef, imputables à [N] [U] en ce qu'il consent à l'opération, sachant que son remboursement proviendra de la société [18] et que donc le prêt notarié est un artifice* », extraits de la page 194 de l'arrêt attaqué, ils fondent effectivement les déclarations de culpabilité au titre du blanchiment résultant de la qualification mensongère en prêts des 1 697 000 euros ayant servi à payer les impôts d'[L] [U], dont celle de Mme [W].

Toutefois, c'est en vain que le grief prétend que les juges auraient requalifié les faits de complicité de blanchiment par facilitation de la justification mensongère des biens ou revenus de l'auteur d'un délit, prévus par le premier alinéa de l'article 324-1 du code pénal réprimant le blanchiment, en complicité de blanchiment par concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit d'un délit, prévus par le deuxième alinéa de ce texte.

En effet, il résulte des opérations décrites par les énonciations de l'arrêt attaqué qu'en contractant avec M. [N] [U] un faux prêt de 1 697 000 euros, Mme [W] a prêté son aide pour apporter une justification mensongère à l'origine des revenus lui ayant permis de s'acquitter de sa dette fiscale. Cette justification mensongère permet la dissimulation des revenus provenant du Drawdale trust, mais contrairement à ce qui est soutenu, cette dissimulation n'est pas retenue comme élément matériel du blanchiment, au titre du deuxième alinéa de l'article 324-1, mais comme cause du faux prêt afin d'établir qu'il avait pour but de donner une apparence licite à des biens

et revenus d'origine frauduleuse, ce qui constitue le dol spécial du blanchiment. **Le grief est donc infondé.**

Sur la deuxième branche :

Ce grief, qui soutient que le délit d'origine du blanchiment dont il lui est reproché de s'être rendue complice, qui consiste en une fraude fiscale ayant porté sur les parts de la galerie placées dans le Drawdale trust, n'était pas compris dans la prévention car ces faits n'étaient pas liés à la succession de [B] [U], est similaire au grief formulé par la deuxième branche du quatrième moyen proposé pour M. [N] [U]. **Il est donc tout autant infondé.**

Sur la troisième branche :

Selon l'article 750 ter, du code général des impôts dans sa version en vigueur du 31 mars 1999 au 31 juillet 2011:

« Sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit :

1° Les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, lorsque le donateur ou le défunt a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B ;

2° Les biens meubles et immeubles, que ces derniers soient possédés directement ou indirectement, situés en France, et notamment les fonds publics français, parts d'intérêts, créances et valeurs mobilières françaises, lorsque le donateur ou le défunt n'a pas son domicile fiscal en France au sens de l'article précité.

Pour l'application du premier alinéa, tout immeuble ou droit immobilier est réputé possédé indirectement lorsqu'il appartient à des personnes morales ou des organismes dont le donateur ou le défunt, seul ou conjointement avec son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs frères et soeurs, détient plus de la moitié des actions, parts ou droits, directement ou par l'intermédiaire d'une chaîne de participations, au sens de l'article 990 D, quel que soit le nombre de personnes morales ou d'organismes interposés. La valeur des immeubles ou droits immobiliers possédés indirectement est déterminée par la proportion de la valeur de ces biens ou des actions, parts ou droits représentatifs de tels biens dans l'actif total des organismes ou personnes morales dont le donateur ou le défunt détient directement les actions, parts ou droits.

Sont considérées comme françaises les créances sur un débiteur qui est établi en France ou qui y a son domicile fiscal au sens du même article ainsi que les valeurs mobilières émises par l'Etat français, une personne morale de droit public française

ou une société qui a en France son siège social statutaire ou le siège de sa direction effective, et ce quelle que soit la composition de son actif.

Sont également considérées comme françaises les actions et parts de sociétés ou personnes morales non cotées en bourse dont le siège est situé hors de France et dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français, et ce à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société.

Pour l'application des deuxième et quatrième alinéas, les immeubles situés sur le territoire français, affectés par une personne morale, un organisme ou une société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale ne sont pas pris en considération.

3° Les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, reçus par l'héritier, le donataire ou le légataire qui a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B. Toutefois, cette disposition ne s'applique que lorsque l'héritier, le donataire ou le légataire a eu son domicile fiscal en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens. »

Ainsi, en application de ce texte, la circonstance selon laquelle [L] [U] n'a établi son domicile fiscal en France qu'en 2004 n'avait pas pour conséquence de le faire échapper au paiement des droits dûs sur une donation dont il a été bénéficiaire, dès lors que le donateur ou le défunt avait lui-même son domicile fiscal en France.

La cour d'appel a relevé (p.58) qu'[L] [U] et son épouse n'avaient été domiciliés fiscalement en France qu'à compter de 2004.

Les juges ont estimé (p.140 et 186) que la fraude fiscale d'origine du blanchiment portant sur le faux prêt de 1 697 000 euros était constituée par l'omission, imputée à [L] [U], de déclarer la donation des parts de la galerie qu'il avait reçue de son grand-père, [E] [U], et qui avait pris effet au décès de [B] [U], par la dissolution du [E][U] trust dans lequel ces actifs étaient placés. Ils précisent que ces parts (ou plus exactement leur contre-valeur) ont ensuite été placées par [L] [U] dans le Drawdale trust.

Les juges, en caractérisant comme délit d'origine la fraude fiscale résultant de la donation effectuée par [E] [U], ont implicitement mais nécessairement retenu que ce dernier était domicilié fiscalement en France.

En outre, Mme [W] n'a pas soulevé devant la cour d'appel que [E] [U] n'aurait pas eu son domicile fiscal en France à la date de ces apports en trust ou de son décès. Pourtant, d'une part, la prévention concernant l'auteur principal de ces faits de

blanchiment, M. [N] [U], mentionne que les fonds objet du blanchiment étaient issus du Drawdale trust, d'autre part, les conclusions de Mme [W] s'expliquent précisément sur la transmission de ces actifs, reçus directement par [L] [U] de son grand-père, et placés ensuite dans le Drawdale trust (p.19, 20 et 24).

Le grief, qui reproche à la cour d'appel de ne pas avoir justifié sa décision, est infondé.

Sur la quatrième branche :

Il a déjà été envisagé qu'il résulte des énonciations de l'arrêt attaqué que l'infraction retenue par la cour d'appel comme constituant le délit d'origine du blanchiment caractérisé par le faux prêt des 1 697 000 euros du Drawdale trust est l'omission, par [L] [U], de déclarer à l'administration fiscale la transmission à titre gratuit, à son profit, des parts de la galerie par son grand-père, qui a pris effet au décès de [B] [U] le [Date décès 3] 2001. Les actes de complicité de ce blanchiment reprochés à Mme [W] ont été commis d'avril à juillet 2008.

Les motifs critiqués, extraits de différents développements de l'arrêt attaqué, ne se rapportent pas à la caractérisation de ce délit d'origine :

- « *le flux versé par compensation à [N] [U] constitue le réemploi d'actifs issus d'une fraude aux droits de succession, puisque ces actifs initiaux, les parts de la Galerie, n'ont pas été déclarés lors de la succession* » (arrêt attaqué, p. 194): ce flux est envisagé par les juges au titre d'un blanchiment.

- « *le Drawdale Trust aurait [dû] être déclar[é] comme actif successible en raison de l'absence de dépossession* » (arrêt attaqué, p. 157), l'absence du rapport de ce trust dans la déclaration de succession d'[L] [U] « *a entraîné une minoration de droits* » (arrêt attaqué, p. 136), « *si ce rapport est sans effet sur les droits de succession dus par [A] [W], il avait des conséquences sur le calcul de la quotité héréditaire* » et aurait augmenté « *pour les héritiers, l'actif successible d'un montant égal au dépassement de la quotité* » (arrêt attaqué, p. 136): ces motifs concernent la fraude fiscale reprochée à M. [L] (junior) [U] qui a pour objet les omissions ayant affecté la déclaration de succession de son père, [L] (senior) [U], en l'absence de dépossession des biens placés notamment dans le Drawdale trust, qui auraient dû entrer dans le périmètre de ces déclarations.

Ainsi le grief, en ce qu'il reproche aux juges d'avoir retenu comme délit d'origine une fraude fiscale postérieure aux faits de complicité de blanchiment reprochés à Mme [W], manque en fait.

Sur la cinquième branche :

La cour d'appel, qui a relevé que Mme [W] avait accepté la signature d'actes secrets prévoyant le remboursement, sur un compte à l'étranger, du prêt notarié consenti

par M. [N] [U], par des prélèvements occultes sur les fonds du Drawdale trust qui reviennent à celle-ci, ce montage permettant de ne pas révéler l'existence du trust et les revenus qu'il procure, ce dont il résulte que la prévenue a sciemment apporté son aide à une opération de blanchiment, a souverainement caractérisé l'élément intentionnel de la complicité de blanchiment reprochée à Mme [W]. Conformément à la jurisprudence constante de la chambre précédemment exposée, les juges du fond n'ont pas à suivre les parties dans les détails de leur argumentation ni à répondre aux moyens que leurs énonciations rendent inopérants. **Le grief ne vise donc qu'à remettre en cause l'appréciation souveraine des juges du fond.**

Sur la sixième branche :

La chambre criminelle a défini la contrainte morale, cause d'irresponsabilité pénale prévue par l'article 122-2 du code pénal, comme une contrainte irrésistible dominant la volonté de celui qui la subit et ne lui laissant pas la faculté d'agir autrement qu'il a agi (Crim. 11 juin 1926, Crim., 9 octobre 2002, pourvoi n° 01-88.865). Il appartient à la personne poursuivie d'alléguer l'existence d'une contrainte (Crim., 11 mai 2004, pourvoi n° 03-85.925, Bull. crim., n° 115). Les juges du fond apprécient souverainement ce fait justificatif, la Cour de cassation contrôlant qu'ils ont justifié leur décision sans insuffisance ni contradiction (Crim., 21 février 2017, pourvoi n° 15-86.977, Crim., 20 mai 2009, pourvoi n° 08-87.354, Crim., 29 novembre 2000, pourvoi n° 00-80.173).

En l'espèce, contrairement à ce qui est soutenu, l'arrêt attaqué n'a pas « constaté » le fait justificatif de contrainte et n'est entaché ni d'une insuffisance ni d'une contradiction de motifs.

En effet, lorsque les juges indiquent, pour motiver la déclaration de culpabilité de Mme [W] : « *Elle a justifié un état de contrainte en ce qu'elle se trouvait acculée au paiement de dettes considérables et subissait la pression de [N] [U] et [K] [R].* », ils ne font qu'exposer l'un des arguments avancés par cette dernière pour soutenir qu'elle n'a pas agi intentionnellement. Ils y répondent ensuite en retenant qu'étant bénéficiaire d'une assurance-vie, sa situation n'était pas aussi dégradée qu'elle le prétend et qu'elle ne démontre pas une contrainte telle qu'elle serait exonératoire de sa responsabilité pénale, écartant par ces motifs le caractère irrésistible de la contrainte invoquée. **Le grief est donc infondé.**

En conséquence, le moyen n'est pas de nature à permettre l'admission du pourvoi selon les termes de l'article 567-1-1 du code de procédure pénale.

2.2.4.2 Le blanchiment par fausse qualification de chiffre d'affaires de la Sarl [17] des distributions de 1 770 000 euros en France de divers trusts (M5 de M. [N] [U])

Le cinquième moyen proposé pour M. [N] [U], articulé en quatre branches, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il l'a déclaré coupable de blanchiment de fraude fiscale en bande organisée pour avoir faussement qualifié de chiffre d'affaires de la Sarl [17] les distributions de 1 770 000 euros en France de divers trusts.

Dans une première branche, il soutient en substance qu'en imputant à M. [N] [U] le fait, seul visé à la prévention, d'avoir qualifié faussement de chiffre d'affaires dans la déclaration de TVA de la Sarl [17], la somme de 1 770 000 euros provenant des distributions de divers trusts, quand elle constatait que cette déclaration supposément fausse était le fait exclusif de M. [S], représentant de cette société, la cour d'appel n'a pas déduit les conséquences légales de ses propres constatations et a méconnu le principe de responsabilité personnelle.

Dans une deuxième branche, il soutient en substance qu'en retenant également la responsabilité de M. [N] [U] en sa qualité de rédacteur des fausses factures ayant servi de support à la déclaration litigieuse de TVA, quand ces factures adressées à la société [U] [5], qui figurent au dossier de la procédure (D105/329, D105/330, D105/340, D105/341) et dont la chambre criminelle a le contrôle, ont été rédigées par la « [17] Company » dirigée par [L] Senior [U], la cour d'appel s'est mise en contradiction avec les pièces de la procédure en violation de l'article 593 du code de procédure pénale.

Dans une troisième branche, il soutient en substance qu'en se fondant sur son implication supposée dans la rédaction de ces factures quand ce fait n'était pas visé à la prévention, seule la déclaration de TVA ayant fait l'objet de poursuites pénales, la cour d'appel a excédé le champ de sa saisine en violation des articles 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et 388 du code de procédure pénale.

Dans une quatrième branche, il soutient en substance qu'en se bornant à énoncer que M. [N] [U] ne pouvait ignorer la fausseté des factures adressées par la Sarl [17] à la société [U] [5] pour un montant de 443 000 euros, sans établir sa conscience de s'associer à une déclaration de TVA mensongère portant sur la somme sans commune mesure de 1 770 000 euros, la cour d'appel n'a pas caractérisé l'élément intentionnel du blanchiment reproché.

Il résulte des énonciations de l'arrêt attaqué que :

- M. [N] [U] est le président de la société [U] [5] (p. 196), tandis qu'[L] [U] était le gérant de la société [17] (p.59).
- [L] [U] et son épouse étaient domiciliés fiscalement en France à compter de 2004, mais n'avaient pas déclaré de revenus significatifs. Par divers courriers de mars à mai 2006, M. [S] les a mis en garde contre le risque de redressement résultant d'un écart trop important entre leur train de vie et les revenus déclarés, un examen de leur situation fiscale pouvant conduire l'administration à s'interroger sur le montant ainsi que l'origine des revenus et à découvrir les trusts (p.58).

En p.59 « 5.3 Le faux chiffre d'affaires de la sarl [17] ayant servi à la distribution de 1 770 000 euros provenant de divers trusts »:

- Afin d'étayer des revenus d'[L] [U] au titre des bénéfices non-commerciaux, M. [S] proposait d'utiliser la société [17], qui recevrait le paiement de prestations réalisées par lui.
- Le 11 janvier 2007, [L] [U], gérant de la société [17], a donné mandat à la société de M. [S] de le représenter auprès de l'administration fiscale.
- Trois factures étaient retrouvées, de la société [17] à la société [U] [5], l'une d'un montant de 323 300 euros du 20 février 2007 et deux d'un montant de 120 000 euros du 29 mars 2007.
- Par ailleurs, le 3 août 2007, M. [S] déposait des déclarations de TVA de mars à août 2007 pour un montant total de 1 770 000 euros.
- Plusieurs éléments laissaient penser que les factures et la déclaration de TVA étaient en réalité fictives : le montant de la déclaration de TVA n'était pas conforme au montant des factures, ces factures intervenaient dans le contexte de la stratégie fiscale frauduleuse conseillée par M. [S], seules les trois factures frauduleuses étaient retrouvées, d'un montant de 443 000 euros, de sorte qu'il restait un montant de 1 326 700 euros déclarés au titre de la TVA sans pièce justificative et en 2007 [L] [U] était déjà très malade.
- S'agissant de la liste des règlements de la galerie à [L] [U] ou à sa société [17] entre 2001 et 2008, M. [N] [U] indiquait seulement trois versements, correspondant aux trois factures précitées de 2007.
- Enfin, dans un mail du 2 août 2007 à M. [N] [U], M. [S] indiquait : « *J'ai eu un meeting avec [L] et [A] le 1^{er} août. Nous sommes revenus sur [17] dont il ne comprend pas l'usage. Je ferai une nouvelle note détaillée, simplifiée afin que l'enjeu soit bien compris.* ».

Par ailleurs, les juges retiennent qu'il existe des relations d'affaires entre M. [N] [U] et M. [S], en s'appuyant notamment sur des lettres sur la « *sécurisation de la situation fiscale d'[L]* » datées des 10 novembre 2006, 27 novembre 2006 et 26 juin 2007, adressées aux deux frères, et sur un mail du 14 décembre 2007 par lequel M. [N] [U] écrit à M. [S] pour lui transmettre des « *instructions* » (p.190).

Sur les faits de blanchiment constitués par le faux chiffre d'affaires de la société [17] ayant servi à la distribution de 1 770 000 euros provenant de divers trusts, la cour d'appel relève que (p.191) :

- Afin de donner une apparence régulière aux revenus et train de vie d'[L] [U], qui proviennent de distributions irrégulières des trusts et constituent un réemploi des droits érudés, a été créée la société [17], dont l'objet était la facturation, par celui-ci, de prestations de conseil.
- Ont donc été émises trois factures, en février et mars 2007, auprès de la société [U] [5], pour un montant total de 443 000 euros, qui sont en réalité fictives car :

* Les factures sont liées à des conseils pour la vente de tableaux; or, les mentions descriptives des tableaux vendus figurant sur les factures ne

correspondent pas aux tableaux référencés et aux ventes réelles, les factures étant donc non causées.

* La déclaration de TVA a été effectuée pour un montant de 1,7 millions d'euros, montant sans lien avec les factures.

* [L] [U] n'a jamais facturé ses conseils à la galerie, avant 2007 ou après mars 2007, de sorte que l'émission de ces trois factures est anachronique.

* Il n'est pas contesté qu'à cette période [L] [U] était déjà très affaibli par la maladie, qui l'emportera quelques mois plus tard, de sorte qu'il paraît difficile qu'il ait été en capacité de travailler, fait que M. [S] reconnaît.

- Ces factures sont donc un habillage, dont le seul objet est de minorer l'écart entre les revenus déclarés et le train de vie d'[L] [U].

- M. [N] [U], en sa qualité de dirigeant de la société [U] [5], est le rédacteur des fausses factures.

- Il ne peut en ignorer la fausseté, les factures comportant des mentions erronées, alors même qu'il est dirigeant de la société [U] [5].

- Il ne peut également ignorer le caractère extraordinaire de ces factures, qui ne peuvent correspondre à l'activité de son frère, qui n'était plus en capacité de travailler et n'avait jamais facturé la galerie, ce que M. [N] [U] a lui-même reconnu.

- Il a donc participé à cette opération de déclaration mensongère, qui constitue un blanchiment.

Il s'ensuit que:

- Si, comme le soutient **la première branche du moyen**, il est exact que les juges ont constaté que la déclaration de TVA ayant faussement qualifié de chiffre d'affaires la somme de 1 770 000 euros avait été déposée par M. [S], contrairement à l'affirmation du grief, ils ont caractérisé la participation personnelle de M. [N] [U] aux faits de blanchiment en relevant qu'il avait établi les factures ayant permis de donner, lors de cette déclaration, une apparence de régularité aux revenus d'[L] [U], donc d'en justifier l'origine sans révéler les distributions des trusts provenant de fraudes fiscales commises dans le cadre de la succession de [B] [U]. **Le grief est donc infondé.**

- S'agissant de **la deuxième branche**, la cour d'appel a souverainement estimé, au vu des éléments de preuve contradictoirement débattus, que ces fausses factures, bien qu'adressées par la société [17] à la société [U] [5], étaient imputables à M. [N] [U], dirigeant de la seconde de ces sociétés, et elle a relevé, en ce sens, les échanges existant entre M. [S], qu'elle qualifie de concepteur du montage frauduleux, et M. [N] [U], ainsi que la grave maladie d'[L] [U], qui le mettait dans l'incapacité de travailler, et le fait que ces factures correspondaient à l'activité de vente de tableaux de la société de M. [N] [U]. **Le grief ne vise donc qu'à remettre en cause l'appréciation souveraine des juges du fond.**

- Contrairement à l'affirmation de **la troisième branche**, la prévention, qui visait le fait d'avoir faussement qualifié de chiffre d'affaires de la société [17] les distributions de 1 770 000 euros en France de divers trusts, ne limitait pas la saisine de la

juridiction de jugement au seul dépôt de la déclaration de TVA, mais couvrait les agissements ayant consisté à réaliser les fausses factures ayant servi à établir cette déclaration. **Le grief est donc infondé.**

- S'agissant de **la quatrième branche** relative à l'élément intentionnel, les juges ont relevé que M. [N] [U] ne pouvait ignorer la fausseté des factures car celles-ci comportaient des mentions erronées, alors même qu'il est le dirigeant de la société [U] [5], et qu'elles ne pouvaient correspondre à l'activité de son frère, qui n'était plus en capacité de travailler et n'avait jamais facturé de prestations à la galerie. Il ressort en outre des énonciations de l'arrêt attaqué qu'il existait des relations, notamment au sujet de la société [17], entre M. [N] [U] et M. [S], que les juges qualifient de concepteur du montage frauduleux. En se déterminant ainsi, la cour d'appel a établi que M. [N] [U] avait sciemment participé aux opérations ayant consisté à justifier frauduleusement des ressources de son frère en dissimulant l'existence des trusts, et a caractérisé l'élément intentionnel du blanchiment. Il importe peu que ce dernier ait su ou non que les factures frauduleuses, d'un montant total de 443 000 euros, seraient associées précisément à une déclaration de TVA portant sur un montant plus élevé de 1 770 000 euros. **Le grief, qui ne vise qu'à remettre en cause l'appréciation souveraine des juges du fond, est donc infondé.**

En conséquence, le moyen n'est pas de nature à permettre l'admission du pourvoi selon les termes de l'article 567-1-1 du code de procédure pénale.

2.2.4.3 Le blanchiment par dissimulation des revenus de M. et Mme [L] [U] par la déclaration d'une somme de 11 929 157 euros de bénéfices non commerciaux (M6 de M. [N] [U])

Le sixième moyen proposé pour M. [N] [U], fondé sur une branche unique, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il l'a déclaré coupable de blanchiment de fraude fiscale en bande organisée pour avoir dissimulé les revenus de M. et Mme [L] [U] provenant de divers trusts dont [L] [U] était bénéficiaire, en déclarant au titre des années 2004 à 2006 un montant de 11 929 157 euros de bénéfices non commerciaux.

Il soutient en substance qu'en se fondant sur des communications d'éléments du train de vie d'[L] [U], par des collaboratrices de M. [N] [U], ayant permis d'arrêter les montants de la déclaration rectificative qui a trompé l'administration fiscale, quand celles-ci n'étaient ni visées à la prévention, ni mentionnées dans l'ordonnance de renvoi, sans constater que le prévenu avait accepté d'être jugé sur la base de ces éléments, la cour d'appel a outrepassé les limites de sa saisine.

Il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué concernant « *la dissimulation des revenus de M. et Mme [L] [U] provenant de trusts dont [L] était bénéficiaire, qui proviendraient de la succession de [B] [U], en déclarant au titre des années 2004 à*

2006 des revenus de 11,9 millions d'euros au titre des bénéfices non commerciaux », que (p. 58) :

- [L] [U] et son épouse étaient domiciliés fiscalement en France à compter de 2004, mais n'avaient pas déclaré de revenus significatifs. Par divers courriers de mars à mai 2006, M. [S] les a mis en garde contre le risque de redressement résultant d'un écart trop important entre leur train de vie et les revenus déclarés en 2004 et 2005, un examen de leur situation fiscale pouvant conduire l'administration à s'interroger sur le montant ainsi que l'origine des revenus et à découvrir les trusts.
- Il a donc invité [L] [U] à procéder à des déclarations de revenus rectificatives, déposées le 12 décembre 2006 pour les bénéfices non commerciaux des années 2004 et 2005, celles-ci entraînant le paiement d'un arriéré de 5 466 000 euros d'impôts sur trois ans.
- Selon les courriers de l'époque de M. [S] ces déclarations rectificatives, apparemment fiscalement vertueuses, avaient été soigneusement calibrées au train de vie apparent des époux [U] (c'est à dire au seuil de vie visible en France par l'administration fiscale), en évitant un écart de plus du double entre les ressources déclarées et ce train de vie, afin de priver l'administration fiscale du droit d'enquêter sur l'origine des sommes, selon la règle fiscale dite du double, et donc de découvrir les biens trustés.

Pour caractériser le blanchiment aggravé constitué par cette dissimulation de revenus au moyen d'une déclaration de bénéfices non commerciaux, l'arrêt attaqué énonce que (p. 189):

- Il est établi que les revenus d'[L] [U] provenaient de la distribution des trusts, à défaut d'autres revenus réguliers. Les trusts ont été jugés le support d'une fraude aux droits de succession et les sommes perçues par [L] [U] constituaient un réemploi et donc une conversion du produit de la fraude aux droits de succession.
- M. [S] a mis en garde à de nombreuses reprises [L] [U] sur le risque fiscal qu'il courrait compte tenu de la forte différence entre son train de vie et la modicité de ses revenus déclarés, tout comme la proximité entre les déclarations fortement minorées et la déclaration de succession.
- Pour pallier ce risque, M. [S] a déposé, le 12 décembre 2006, une déclaration rectificative au titre des années 2004 et 2005.
- Cette déclaration rectificative est un acte de blanchiment en ce qu'elle trompe l'administration fiscale en réalisant une fausse déclaration, fût-elle rectificative, qui a pour but de cantonner un risque de redressement en cas de contrôle par application de la règle du double.
- Cette manoeuvre permet à [L] [U] de récupérer les actifs d'une fraude aux droits de succession en conférant une apparence de régularité à des revenus qui sont entièrement issus d'une fraude.
- M. [S] est le concepteur de cette déclaration trompeuse, et il a soutenu en avoir avisé M. [N] [U], qui avait avalisé le montage.
- Il a également déclaré que les montants de la déclaration rectificative avaient été arrêtés sur la base des éléments du train de vie d'[L] [U], obtenus auprès de Mmes [VW] [JK] et [GH] [UV], collaboratrices de M. [N] [U] et [L] [U].

- Il a également précisé avoir obtenu ces éléments du train de vie à partir du compte « [U] Family », ouvert à la banque [31] et alimenté par des fonds de la galerie, qui est mis à disposition des membres de la famille, lesquels en disposent en toute franchise de déclaration fiscale.
- M. [N] [U] étant le dirigeant de la galerie, il est nécessairement au courant de l'emploi de ce compte par son frère.
- En autorisant ses collaboratrices à donner ces informations, alors qu'il n'ignorait pas qu'elles seraient utilisées dans une procédure visant à tromper l'administration fiscale, il a participé à cette manoeuvre.
- Il existe un lien d'affaires entre M. [N] [U] et M. [S] qui conforte l'impossibilité que le premier ait été dans l'ignorance des manoeuvres faites par le second au service d'[L] [U], sans compter qu'elles participent à la stratégie de dissimulation mise en oeuvre par M. [N] [U].

*

Contrairement à l'allégation du moyen, les faits relevés par la cour d'appel pour déclarer M. [N] [U] coupable de blanchiment, constitués par la communication d'éléments du train de vie d'[L] [U], à partir du compte bancaire de la galerie dont il était le dirigeant, étaient inclus dans la prévention, qui poursuivait la dissimulation de revenus de M. et Mme [L] [U] provenant de divers trusts par la déclaration, au titre des années 2004 à 2006, de 11 929 157 euros de bénéfices non commerciaux. En effet, ce sont précisément ces informations qui ont permis d'établir le montant des déclarations rectificatives, calculé pour faire échec à la règle fiscale dite du double, afin d'empêcher la mise en oeuvre par l'administration fiscale d'investigations sur l'origine des revenus et la découverte des trusts. **Le moyen est donc infondé.**

En conséquence, le moyen n'est pas de nature à permettre l'admission du pourvoi selon les termes de l'article 567-1-1 du code de procédure pénale.

2.2.5 Sur les moyens relatifs aux peines prononcées à l'encontre de MM. [N] [U], [R] et Mme [W] (M7 et M8 pour M. [N] [U], M3 pour M. [R], M8 pour Mme [W])

2.2.5.1 Les amendes (M7 pour M. [N] [U], M3 pour M. [R])

Le septième moyen proposé pour M. [N] [U], fondé sur une branche unique, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il l'a condamné au paiement d'une amende de 1 000 000 euros.

Il soutient en substance qu'en motivant la peine d'amende exclusivement au regard des revenus déclarés de M. [N] [U], sans prendre en compte ses charges, la cour d'appel a violé l'article 593 du code de procédure pénale.

Le troisième moyen proposé pour M. [R], fondé sur une branche unique, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il l'a condamné à 100 000 euros d'amende.

Il soutient en substance qu'en motivant la proportionnalité de la peine d'amende exclusivement au regard des revenus de M. [R], sans prendre en compte ses charges, la cour d'appel a violé l'article 593 du code de procédure pénale.

La chambre criminelle juge avec constance qu'il résulte des articles 132-20, alinéa 2, 132-1 du code pénal et 485, 512, 593 du code de procédure pénale, qu'en matière correctionnelle, le juge qui prononce une amende doit motiver sa décision au regard des circonstances de l'infraction, de la personnalité et de la situation personnelle de son auteur, en tenant compte de ses ressources et de ses charges (Crim., 1 février 2017, pourvoi n° 15-83.984, Bull. crim. 2017, n° 29; Crim., 15 mars 2017, pourvoi n° 16-83.838, Bull. crim. 2017, n° 73; Crim., 27 juin 2018, pourvoi n° 16-87.009, Bull. crim. 2018, n° 128).

Toutefois, elle peut être amenée à faire une application nuancée de ce principe, selon des circonstances propres à l'espèce.

Ainsi, elle admet que le prononcé d'une amende soit motivé par les revenus considérables que le prévenu a tirés de l'infraction (Crim., 29 janvier 2020, pourvoi n° 18-82.703) et que son montant puisse être justifié par les éléments de patrimoine immobilier énumérés dans la décision (Crim., 11 mai 2022, pourvoi n° 20-86.031).

De même, elle a approuvé des décisions ayant tenu compte des seules ressources du prévenu dès lors qu'il n'avait pas fait état de charges particulières (Crim., 16 mai 2018, pourvoi n° 17-82.513; Crim., 1 juin 2021, pourvoi n° 19-84.392).

Elle a également rejeté le pourvoi formé contre l'arrêt qui, pour prononcer des amendes, avait relevé que les prévenues ne fournissaient aucun justificatif de leurs ressources mais avaient pu acquérir une propriété de prestige de 2 500 000 euros, car celles-ci n'ayant pas justifié de leurs revenus et de leur charges, la cour d'appel n'avait pas à rechercher d'autres éléments que ceux qui lui étaient fournis. (Crim., 3 novembre 2021, pourvoi n° 21-80.497).

Pour motiver la condamnation de M. [N] [U] à 1 000 000 euros d'amende, l'arrêt attaqué énonce (p.196) que ce dernier, qui est président de la société [U] [5], a précisé percevoir des revenus de l'ordre de 1 500 000 dollars par an. Les juges ajoutent que son casier judiciaire est vierge et qu'il est le principal bénéficiaire de la fraude.

Ils relèvent également qu'il a bénéficié des Sons et [I] trusts par la jouissance sans contrepartie des biens qui y sont placés et leur prise en charge de dépenses personnelles.

Ils concluent que le montant de l'amende est justifié par l'importance ainsi que la durée de la fraude, et qu'il est proportionné à la situation financière de M. [N] [U], au regard de ses revenus déclarés, étant rappelé qu'il a bénéficié de distributions à hauteur de 158 000 000 dollars et que les droits éludés le concernant s'élèvent à 226 000 000 euros.

Pour motiver la condamnation de M. [R] à 100 000 euros d'amende, l'arrêt attaqué énonce (p.202) que ce dernier a indiqué être avocat à [Localité 15], percevoir des revenus de l'ordre de 500 000 francs suisses annuels, être marié et père de deux enfants majeurs. Les juges ajoutent que son casier judiciaire est vierge et qu'il n'a été retenu qu'au titre d'un blanchiment, bien que présent à tous les stades de la fraude.

Ils concluent que pour tenir compte de la gravité des faits et de sa personnalité, il est condamné notamment à une amende de 100 000 euros, proportionnée à ses revenus.

En prononçant ainsi la cour d'appel, qui a fixé le montant des amendes en tenant compte des revenus considérables des prévenus, lesquels n'ont fait état d'aucune charge particulière, a justifié sa décision sans encourir le grief allégué. **Les moyen sont donc infondés.**

En conséquence, les moyens ne sont pas de nature à permettre l'admission des pourvois selon les termes de l'article 567-1-1 du code de procédure pénale.

2.2.5.2 Les confiscations (M8 pour M. [N] [U], M8 pour Mme [W])

Le huitième moyen proposé pour M. [N] [U], fondé sur une branche unique, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il a ordonné la confiscation des scellés.

Il soutient en substance qu'en se bornant à ordonner la confiscation des « autres scellés », sans indiquer la nature ni l'origine de ces scellés, ni le fondement de la peine dont elle n'a pas davantage précisé la nécessité et la proportionnalité, la cour d'appel n'a pas mis la Cour de cassation en mesure d'en contrôler la légalité.

Ce moyen est repris **par le huitième moyen proposé pour Mme [W]**.

Pour l'application des dispositions de l'article 131-21 du code pénal, la chambre a posé pour principe qu'il incombe au juge qui décide de confisquer un bien, après s'être assuré de son caractère confiscable en application des conditions légales, de préciser la nature et l'origine de ce bien ainsi que le fondement de la mesure et, le cas échéant, de s'expliquer sur la nécessité et la proportionnalité de l'atteinte portée

au droit de propriété du prévenu (Crim., 27 juin 2018, pourvoi n° 16-87.009, Bull. crim. 2018, n° 128).

Des exigences de motivation spécifiques sont en effet posées selon le fondement et les modalités retenus pour prononcer la confiscation, dont le respect permet à la Cour de cassation de contrôler la légalité de la mesure.

Ainsi, lorsque les juges prononcent la confiscation des scellés, ils doivent énumérer les objets dont ils ordonnent la confiscation et indiquer, pour chacun d'eux, s'ils constituent l'instrument, le produit ou l'objet de l'infraction, afin de mettre la Cour de cassation en mesure de s'assurer de la légalité de la décision, et d'apprécier, le cas échéant, son caractère proportionné (Crim., 16 novembre 2022, pourvoi n° 22-80.049, Crim., 24 avril 2024, pourvoi n° 23-80.976).

En l'espèce, l'arrêt attaqué énonce : « *Enfin sur les autres scellés dont la restitution n'est pas demandée, la cour ordonne la confiscation de ces scellés, pièces utiles à la manifestation de la vérité.* ».

La chambre appréciera si, en prononçant ainsi, la cour d'appel a mis la Cour de cassation en mesure de d'assurer de la légalité de la confiscation.

Sur la portée de la cassation qui pourrait être prononcée, il convient de rappeler que lorsqu'est censuré un arrêt ayant prononcé la confiscation des scellés sans préciser les objets dont la confiscation est prononcée, ni indiquer pour chacun d'eux le fondement de la mesure, la cassation ne s'étend pas à toutes les peines mais ne concerne que les dispositions de l'arrêt relatives à la peine de confiscation (Crim., 11 septembre 2024, pourvoi n° 23-82.265, Crim., 4 décembre 2024, pourvoi n° 23-80.456, Crim., 8 janvier 2025, pourvoi n° 24-80.043, Crim., 29 janvier 2025, pourvoi n° 23-85.063), sauf bien entendu si une cassation est également prononcée sur la déclaration de culpabilité.

2.2.6 Sur les moyens relatifs aux intérêts civils proposés pour MM. [N] [U], [R] et Mme [W] (M9 et M10 pour M. [N] [U], M4 et M5 pour M. [R], M2, M9 et M10 pour Mme [W])

Le neuvième moyen proposé pour M. [N] [U], fondé sur une branche unique, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il a dit que l'appel de l'Etat français sur les intérêts civils a été interjeté par une personne ayant qualité et pouvoir et n'est pas entaché de nullité, et d'avoir en conséquence octroyé à l'Etat des dommages-intérêts à raison du blanchiment.

Il soutient en substance qu'en affirmant que l'action de l'Etat au titre du préjudice découlant du blanchiment de fraude fiscale n'est pas étrangère à l'impôt, en sorte que l'appel de l'Etat a été instrumenté par un membre de la direction générale des

finances publiques qui avait pouvoir et qualité pour le faire, alors que le préjudice invoqué par l'Etat consistant dans les coûts engendrés par les investigations rendues nécessaires par la complexité des montages mis en place par les prévenus, n'avait pas pour objet de poursuivre le recouvrement des créances fiscales, et que l'action devait être intentée à peine de nullité par l'agent judiciaire de l'Etat, la cour d'appel a violé l'article 38 de la loi n°55-366 du 3 avril 1955.

Le quatrième moyen proposé pour M. [R] est identique.

Ce moyen est également repris par **le neuvième moyen proposé pour Mme [W]**.

La chambre criminelle juge que si les juges répressifs, saisis de poursuites des chefs de fraude fiscale et blanchiment, peuvent indemniser l'Etat du dommage résultant du blanchiment, ils n'ont pas compétence pour réparer le préjudice subi par le Trésor public du fait du délit fiscal, qui est indemnisé par les majorations fiscales et les intérêts de retard (Crim., 29 janvier 2020, pourvoi n° 17-83.577).

Elle admet cependant que l'Etat français peut se constituer partie civile quand, par la suite de la commission du délit de blanchiment de fraude fiscale, il a été amené à conduire 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. En revanche, n'entrent pas dans les prévisions de ce texte les frais liés aux investigations judiciaires, lesquels restent à la charge de l'Etat et sans recours contre le condamné en application de l'article 800-1 du code de procédure pénale (Crim., 30 juin 2021, pourvoi n° 16-80.657, 20-83.355).

En matière de blanchiment de fraude fiscale, l'Etat peut donc exercer l'action civile pour obtenir la réparation d'un préjudice résultant des recherches spécifiques menées par l'administration fiscale pour identifier les sommes sujettes à l'impôt.

La recevabilité de son action doit s'apprécier selon les dispositions de l'article 38 de la loi n°55-366 du 3 avril 1955, qui dispose que : « *Toute action portée devant les 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.* ».

En matière fiscale, l'article L.252 du livre des procédures fiscales prévoit que :

« *Le recouvrement des impôts est confié aux comptables publics compétents par arrêté du ministre chargé du budget.*

Ces comptables exercent également les actions liées indirectement au recouvrement des créances fiscales et qui, dès lors, n'ont pas une cause étrangère à l'impôt au sens de l'article 38 de la loi n° 55-366 du 3 avril 1955 relative au

développement des crédits affectés aux dépenses du ministère de l'économie et des finances et des affaires économiques pour l'exercice 1955 (I.-Charges communes). »

Dans le cas, comme en l'espèce, où le blanchiment poursuivi trouve son origine dans une fraude fiscale, il convient de déterminer si l'action de l'Etat en réparation du préjudice né des recherches spécifiques conduites par l'administration fiscale doit être intentée par l'agent judiciaire de l'Etat ou le comptable public de l'administration des impôts (la direction générale des finances publiques), ce qui suppose d'apprécier si cette action constitue, ou pas, « *une cause étrangère à l'impôt* ».

Sur cette question, la chambre criminelle a jugé que ne constituent pas une cause étrangère à l'impôt les dommages et préjudices résultant de faits d'escroquerie constitués par des fraudes à la TVA. Dans ce cas, l'exercice de l'action civile n'appartient pas à l'agent judiciaire de l'Etat et la constitution de partie civile des contributions indirectes en vue d'obtenir la réparation de ces préjudices est recevable (Crim., 16 juin 1966, pourvoi n° 65-90.997, Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N 174). Elle a également énoncé que le ministre des Finances est fondé à se constituer partie civile sans avoir à recourir à l'assistance de l'agent judiciaire du Trésor lorsque l'escroquerie qui motive cette constitution de partie civile est en relation étroite avec l'impôt (Crim., 19 juin 1978, pourvoi n° 73-92.900, Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N 201 p0516).

L'on observe que si la chambre criminelle a relevé d'office la violation des dispositions de l'article 38 de la loi du 3 avril 1955, s'agissant de la recevabilité de la constitution de partie civile d'un commissariat de police (Crim., 28 octobre 2020, pourvoi n° 19-85.812), tel n'a pas été le cas dans une affaire de blanchiment de fraude fiscale dont elle était saisie, dans laquelle l'Etat français, partie civile, était représenté par la direction des finances publiques (Crim., 18 septembre 2024, pourvoi n° 23-82.477).

En l'espèce, il résulte des mentions de l'arrêt rendu par la cour d'appel de Paris le 29 juin 2018, et cassé par la chambre criminelle, que l'appel au nom de l'Etat français a été interjeté le 16 janvier 2017 par M. [X] [H], inspecteur principal des finances publiques à la direction régionale des finances publiques d'Île de France.

Pour écarter la nullité de l'appel de l'Etat, l'arrêt attaqué énonce que l'action de l'Etat au titre du préjudice découlant du blanchiment de fraude fiscale n'est pas étrangère à l'impôt, puisque l'infraction de blanchiment est une infraction de conséquence, qui ne peut exister que dans la mesure où existe un délit primaire de fraude fiscale, dont la poursuite était, à la date des faits, soumise à une plainte préalable de l'administration fiscale.

Les juges ajoutent que les dispositions de l'article 38 de la loi de 1955 ne sont pas applicables car l'action de l'Etat, dans le cadre judiciaire, appartient à la direction générale des finances publiques.

Ils concluent que l'appel de l'Etat a été instrumenté par un membre de la direction générale des finances publiques qui avait pouvoir et qualité pour le faire.

La chambre répondra à la question suivante, soulevée par les moyens, qui est inédite d'après les recherches du rapporteur : en matière de blanchiment de fraude fiscale, l'action intentée par l'Etat français en réparation du préjudice ayant pour objet les investigations spécifiques conduites par l'administration fiscale pour rechercher les sommes sujettes à l'impôt, constitue-t-elle une cause étrangère à l'impôt, de sorte que cette action appartiendrait à l'agent judiciaire de l'Etat en application de l'article 38 de la loi du 3 avril 1955, et non à la direction générale des finances publiques?

Le dixième moyen proposé pour M. [N] [U], articulé en trois branches, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il l'a condamné solidairement à payer à l'Etat français, à titre de dommages-intérêts, la somme de 200 000 euros en réparation de son préjudice matériel au titre du blanchiment.

Dans une première branche, il soutient en substance qu'en retenant que la complexité de la procédure a nécessité de la 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, la cour d'appel a indemnisé la recherche et l'établissement du blanchiment lui-même, ce qui correspond aux frais liés aux investigations judiciaires devant rester la charge de l'Etat, et non à des investigations spécifiques générées par la recherche, par l'administration fiscale, des sommes sujettes à l'impôt, et elle a violé les articles 2 et 800-1 du code de procédure pénale.

Dans une deuxième branche, il soutient en substance qu'en justifiant la réparation accordée par le surcoût engendré par les demandes d'assistance administrative adressées à l'étranger, quand ces demandes, selon les conclusions de l'Etat français, ont été formulées afin de tenter d'identifier le patrimoine dissimulé à l'étranger, à savoir les biens logés dans les trusts, en sorte que la réparation accordée inclut en réalité le préjudice issu de la fraude fiscale elle-même, alors que ce préjudice est déjà indemnisé par les majorations fiscales et les intérêts de retard, la cour d'appel n'a pas mis la Cour de cassation en mesure de s'assurer que l'Etat français n'a été indemnisé que du seul délit de blanchiment et non doublement au titre du délit de fraude fiscale et a violé les articles 2 et 800-1 du code de procédure pénale.

Dans une troisième branche, il soutient en substance qu'en s'abstenant de toute évaluation ou même d'une simple estimation du surcoût des investigations correspondant au préjudice qu'elle entendait réparer, quand l'Etat lui-même ne fournissait dans ses conclusions aucun calcul permettant de chiffrer son propre préjudice, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article

1240 du code civil et n'a pas mis la Cour de cassation en mesure d'exercer son contrôle.

Le cinquième moyen proposé pour M. [R] est identique.

Ce moyen est également repris par **le dixième moyen proposé pour Mme [W]**.

Le deuxième moyen proposé pour Mme [W], fondé sur une branche unique, formule une critique similaire à la troisième branche du dixième moyen proposé pour M. [N] [U], en reprochant à la cour d'appel de ne pas s'être davantage expliquée sur la somme de 200 000 euros allouée à l'Etat français en réparation de son préjudice.

Ainsi qu'il a été exposé, l'Etat ne peut réclamer au titre du blanchiment de fraude fiscale ni le préjudice résultant des impositions éludées, ni les frais liés aux investigations judiciaires. Il est admis, en revanche, à demander l'indemnisation du dommage constitué par les 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.

La chambre criminelle a approuvé l'arrêt qui, pour établir l'existence du préjudice subi par l'Etat français au titre d'un blanchiment aggravé de fraude fiscale, a pris en considération l'accomplissement d'actes tendant à l'authentification de comptes bancaires et la mise en oeuvre de procédures d'entraide administrative, lesquelles ont pour finalité l'établissement de l'impôt éludé et son recouvrement, et a établi que les manoeuvres de dissimulation inhérentes aux actes de blanchiment aggravé ont rendu plus complexe la recherche par l'administration fiscale des sommes sujettes à l'impôt. On peut noter que l'arrêt attaqué avait précisé au préalable que ces investigations et recherches avaient été accomplies « *pour identifier les actifs dissimulés à l'étranger* » et que l'Etat avait dû rechercher plusieurs milliers de comptes bancaires qui n'avaient pas été déclarés (Crim., 15 novembre 2023, pourvoi n° 22-81.258).

S'agissant de l'évaluation de ce préjudice, s'il est de principe que les juges apprécient souverainement le montant du préjudice subi par la victime d'une infraction, la chambre criminelle s'assure toutefois que la réparation est intégrale, sans perte ni profit pour aucune des parties (voir par exemple : Crim., 29 juin 2021, pourvoi n° 20-86.197, Crim., 18 juin 2024, pourvoi n° 23-85.739, Crim., 21 janvier 2025, pourvoi n° 23-85.053).

En matière de blanchiment de fraude fiscale, la censure est donc encourue lorsque 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 (Crim., 7 mai 2024, pourvoi n° 23-80.362), ou quand elle a fait droit à la demande de la partie civile calculée de façon forfaitaire, ce qui ne permet pas à la Cour de cassation de s'assurer que le

préjudice de l'Etat a été réparé dans son intégralité, sans perte ni profit pour la partie civile (Crim., 15 novembre 2023, pourvoi n° 21-86.296), de même que dans les cas où, plus généralement, les juges n'ont pas suffisamment justifié du montant des dommages-intérêts (Crim., 15 novembre 2023, pourvoi n° 22-81.258; Crim., 30 juin 2021, pourvoi n° 16-80.657, 20-83.355).

Pour condamner solidairement MM. [N] [U], [R], [S] et Mme [W] à payer la somme de 200 000 euros à l'Etat français en réparation du préjudice subi du fait du blanchiment, l'arrêt attaqué énonce que la complexité de la procédure et sa lourdeur ont nécessité de la part des services de l'Etat de nombreuses investigations, notamment des demandes d'assistance administrative avec les Bahamas, les Îles Caïmans, les Îles Vierges britanniques, Guernesey, le Royaume-Uni et l'Irlande, qui ont chacune entraîné la mobilisation de fonctionnaires ainsi que des coûts de traduction.

Les juges ajoutent que ces multiples demandes et leur gestion pendant de nombreuses années sont exclusivement liées à la complexité des opérations menées par les prévenus.

Ils retiennent également que si les charges de fonctionnement habituelles ne peuvent être réclamées aux auteurs des manquements, les frais supplémentaires de recherche et d'analyse engendrés par les opérations complexes de dissimulation constituent des coûts additionnels dont les auteurs des blanchiments sont redevables.

Ils concluent que si la somme sollicitée apparaît disproportionnée, elle sera cantonnée à celle de 200 000 euros, justifiée au regard de l'importance des travaux sus rappelés et de leurs durées.

La chambre appréciera si, d'une part, pour condamner les prévenus à réparer le préjudice subi par l'Etat au titre du blanchiment de fraude fiscale, la cour d'appel a pris en considération des investigations ayant pour objet la recherche, par l'administration fiscale, des sommes sujettes à l'impôt, et si, d'autre part, elle a suffisamment justifié du montant des dommages-intérêts.

2.2.7 Sur les moyens contestant la caractérisation de l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale reproché à M. [L] [U] (*Moyen unique pour M. [L] [U], M3 pour Mme [W]*)

Le moyen unique proposé pour M. [L] [U], articulé en six branches, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il l'a déclaré coupable des chefs de fraudes fiscales liées aux successions de [B] [U] et [L] [U].

Dans une première branche, il soutient en substance qu'en affirmant, pour caractériser l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale imputé à M. [L] (junior)

[U], que ce dernier avait intérêt à percevoir des sommes importantes à la suite du décès de ses père et grand-père pour financier l'entretien de son ranch kenyan et qu'il avait choisi d'adresser à l'administration fiscale une déclaration de succession minorée au regard des différents projets établis, la cour d'appel a statué par des motifs révélant tout au plus un objectif de réduction de son exposition fiscale, impropres à caractériser la conscience de celui-ci d'éluder la loi fiscale applicable aux trusts pour se placer frauduleusement, et en connaissance de cause, sous un régime fiscal indu.

Dans une deuxième branche, il soutient en substance qu'en affirmant, pour caractériser l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale imputé à M. [L] (junior) [U], que ce dernier était parfaitement au courant que les revenus de son père provenaient des sommes transférées par la Galerie, sans contrepartie, et qu'il espérait profiter de la perpétuation de ce système, ce qui démontre son acceptation d'une fraude, la cour d'appel a statué par des motifs impropres à caractériser la conscience de celui-ci d'éluder la loi fiscale au profit d'un régime fiscal indu.

Dans une troisième branche, il soutient en substance qu'en relevant, pour caractériser l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale imputé à M. [L] (junior) [U], que celui-ci avait connaissance des trusts et de leur ampleur, et qu'il avait accepté de ne pas divulguer leur existence dans l'instance civile opposant les consorts [U] à [P] [V] et portant sur la renonciation de cette dernière à la succession de [B] [U], la cour d'appel a statué par des motifs sans lien avec les obligations fiscales pesant sur le prévenu et impropres à caractériser la conscience de celui-ci, au moment des déclarations de succession litigieuses, de se placer sciemment sous un régime fiscal indu.

Dans une quatrième branche, il soutient en substance qu'en affirmant, pour caractériser l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale imputé à M. [L] (junior) [U], que ce dernier avait accès à tous les avocats soutenant auparavant les intérêts de son père et qui avaient parfaitement conscience du risque fiscal lié à la dépossession, qu'il était en lien étroit avec Maître [F], qui connaissait la règle de l'imposition des biens logés dans des trusts, et que Maîtres [R], [Y] et [TO] auraient été destinataires d'une consultation mettant en lumière le risque fiscal attaché à l'omission de biens logés dans les trusts dans les déclarations de succession, sans rechercher si M. [L] (junior) [U] avait été personnellement destinataire de ladite consultation juridique, ni s'il avait pris la mesure du risque fiscal en résultant malgré sa qualité de profane en droit, la cour d'appel a statué par des motifs généraux sans caractériser la conscience qu'avait l'intéressé du régime fiscal applicable et sa volonté de s'y soustraire frauduleusement pour se placer sous un régime fiscal indu.

Dans une cinquième branche, il soutient en substance qu'en ne recherchant pas, ainsi qu'il lui était pourtant demandé, si l'incertitude entourant l'imposition de la propriété des biens logés dans un trust à la date des déclarations de succession litigieuses, reconnue notamment par l'administration fiscale et le législateur,

n'excluait pas toute conscience de M. [L] (junior) [U], profane en droit, de contourner la loi fiscale applicable aux biens logés dans un trust afin de se soumettre à un régime fiscal indu, la cour d'appel n'a pas justifié sa décision.

Dans une sixième branche, il soutient en substance qu'en retenant que l'élément intentionnel de la fraude fiscale était caractérisé, sans constater que M. [L] (junior) [U], qui contestait avoir agi en connaissance du régime fiscal auquel les biens litigieux étaient soumis, avait, au moment de signer les déclarations de succession litigieuses, disposé des éléments lui permettant de se convaincre que ses père et grand-père avaient, dans les faits, continué à exercer sur les biens logés dans les trusts les prérogatives relevant du droit de propriété, la cour d'appel n'a pas justifié sa décision.

Ce moyen est repris par **le troisième moyen proposé pour Mme [W]**, en se fondant sur le principe selon lequel : *« le blanchiment est une infraction de conséquence qui suppose l'accomplissement d'un crime ou d'un délit préalable qui a procuré un profit à son auteur »*.

La prévention du chef de fraude fiscale concernant M. [L] [U] est la suivante:

- *« pour avoir, à [Localité 13] ou ailleurs, à compter du 17 février 2008, et notamment en décembre 2008 lors de la deuxième déclaration de succession de [B] [U], dissimulé volontairement une part des sommes sujettes à l'impôt français sur la succession de [B] [U], en l'espèce notamment les propriétés immobilières du Kenya, des Iles Vierges Britanniques, de la [7], de la [Adresse 2] à [Localité 10], les parts de la [U] [5], diverses galeries d'art et les oeuvres d'art logées dans le Sons trust, le [I] Trust, le Delta Trust, le [P] trust et le [E][U] Trust; »*

- *« pour avoir, à [Localité 13], à [Localité 10], à compter du 17 février 2008, et notamment en février 2009 lors de la déclaration de succession de [L] senior [U], dissimulé volontairement une part des sommes sujettes à l'impôt français sur la succession, en l'espèce notamment la quote-part des biens issus de la succession de [B] [U] et des tableaux et la contrepartie des parts de la galerie de [Localité 10] logés dans le Louve et le Drawdale Trust ; »*

Selon la jurisprudence de la chambre criminelle, l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale est constitué par la conscience de son auteur de ne pas procéder aux déclarations prévues par la loi fiscale (Crim., 13 mars 2024, pourvoi n° 23-80.255), ou celle de l'inexactitude des déclarations faites à l'administration (Crim., 16 janvier 2013, pourvoi n° 12-81.496).

Il est notamment tenu compte, afin d'établir cet élément moral, de la qualité d'homme d'affaires avisé, entouré de conseillers, du prévenu (Crim., 4 novembre 2004, pourvoi n° 03-86.162), de l'existence d'un montage juridique et financier,

élaboré pour se soustraire à l'établissement et au paiement total de l'impôt (Crim., 18 mai 2011, pourvoi n° 10-87.011), de l'importance et du montant de la fraude (Crim., 9 mars 2016, pourvoi n° 15-80.175), comme de la possibilité, compte tenu de l'importance de l'opération et en cas d'hésitation, de prendre l'attache de l'administration afin de s'assurer du régime fiscal applicable (Crim., 25 mai 2022, pourvoi n° 20-86.306).

L'appréciation de l'existence de l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale est souveraine (Crim., 28 juin 2017, pourvoi n° 16-81.149, Bull. crim. 2017, n° 183; Crim., 20 décembre 2017, pourvoi n° 16-85.029; Crim., 6 janvier 2016, pourvoi n° 14-87.713, Crim., 3 février 2016, pourvoi n° 14-86.954).

En l'espèce, pour caractériser l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale reproché à M. [L] [U], l'arrêt attaqué énonce que :

- la cour a invalidé l'incertitude jurisprudentielle dont se prévaut le prévenu, ce dont il résulte que dès lors que le constituant ne s'est pas dépossédé des biens trustés ceux-ci constituent des actifs successibles, règle de droit que le prévenu ne pouvait ignorer, d'autant qu'il était en lien étroit avec Me [F], qui connaissait parfaitement cette règle et pouvait la lui rappeler.
- M. [L] [U] n'a pas délégué la responsabilité de la déclaration de succession.
- Sur sa connaissance des trusts et de leur ampleur, il a reconnu avoir rencontré M. [R] dès le décès de son père, lequel a confirmé à la cour cette rencontre et le fait de « lui avoir tout dit ».
- Il est destinataire de l'ensemble des mails concernant le litige avec [P] [V] et notamment le projet de conclusions devant la cour d'appel, qui lui est transmis le 7 avril 2008, de sorte qu'il est tout à fait conscient de la politique voulue par ses conseils et ceux de son oncle, et il a accepté de ne pas divulguer l'existence des trusts dans ce litige civil alors qu'il connaît la fausseté de cette position.
- M. [L] [U], qui a toujours soutenu vouloir financer le ranch kenyan pour préserver les espèces en danger, ne peut avoir marqué un total désintérêt aux sommes dont il pourrait hériter.
- Il avait accès à tous les avocats soutenant auparavant les intérêts de son père et qui avaient tous parfaitement conscience du risque fiscal lié à la dépossession.
- En application des articles 800 et 802 du code général des impôts, sa qualité d'héritier lui imposait de vérifier et d'établir une déclaration de succession sincère et complète.
- Il a reçu des informations du notaire sur les deux déclarations de succession.
- S'agissant de la déclaration de succession de son père il est destinataire, par un mail du 15 janvier 2009, d'un projet de liquidation, avec plusieurs hypothèses, établi par Mme [T] [SA], clerc de Me [F]. Elle établit un actif net à déclarer compris entre 46 et 107 millions, selon la valeur du tableau du Caravage, comprise entre 25 et 100 millions, et selon que les deux trusts dont a bénéficié Mme [W], les Louve et Drawdale trusts, sont ou non rapportés.

- Interrogé sur la forte différence entre le montant de l'actif net figurant dans le projet de l'étude du 15 janvier 2009, même le plus faible pour 46 millions, et la déclaration faite pour 7 millions, Me [F] l'a justifiée par la prise en compte d'éléments factuels, la déclaration se devant être objective, sans plus de précisions.
- M. [L] [U] n'a, du fait de son absence, pas pu répondre aux motifs ayant conduit à tel rétrécissement de l'actif net.
- Il avait donc parfaitement conscience qu'au 15 janvier 2009, son propre notaire considérait comme nécessaire de rapporter à la succession les deux trusts dont sa belle-mère avait bénéficié et que leur omission était fiscalement répréhensible.
- Cette diminution drastique de l'actif net déclaré, contraire aux projets du notaire, ne peut résulter que de son choix d'omettre le tableau du Caravage ainsi que les trusts de ses père et grand-père.
- M. [L] [U] n'est pas un jeune homme éloigné de toute contingence matérielle et dépourvu de toute capacité d'analyse.
- Dans un courrier du 3 octobre 2008, M. [Z] écrit à M. [N] [U]: « *[L] viendra vous voir afin d'apprendre dans quelle mesure il peut compter sur des contributions de votre maison, c'est-à-dire votre entreprise et cetera. Il connaît les paiements des dernières années à son papa et pense que sa soeur [J] et lui pourront toucher des montants similaires.* »
- Pour rappel, [L] senior [U] ne déclarait que des revenus très limités et vivait soit de la prétendue vente d'oeuvres, soit de versements faits par un compte [U] [5] Family, lui-même alimenté en partie par la galerie, sommes non déclarées à l'administration fiscale.
- M. [L] (junior) [U] espère profiter de la perpétuation de ce système et percevoir des revenus occultes, ce qui démontre son acceptation d'une fraude.
- Il en résulte qu'en sa qualité d'héritier tant de son grand-père que de son père, M. [L] [U] devait inclure dans les deux déclarations de succession les biens détenus par les Sons, [I], Delta, Louve et Drawdale trusts, ce qu'il a sciemment omis de faire.

Contrairement aux affirmations des premier à quatrième griefs, en prononçant ainsi, par des motifs tirés de son appréciation souveraine, dont il résulte que, d'une part, M. [L] [U] avait connaissance de l'existence des biens placés dans les trusts et de leur ampleur, et a adhéré, comme en témoignent les échanges concernant le litige civil avec [P] [V] et son souhait de profiter à son tour des revenus occultes ayant bénéficié à son père, à la stratégie de dissimulation voulue par sa famille et leurs conseils, tous éclairés sur le risque fiscal, d'autre part, malgré les propositions du notaire d'intégrer aux déclarations de succession au moins une partie des biens des trusts, il a fait le choix de les omettre afin de minorer le montant des impositions dues, la cour d'appel a établi sa conscience d'éluder la loi fiscale et a caractérisé sans insuffisance l'élément intentionnel de la fraude fiscale.

A l'inverse de ce qui est soutenu par le cinquième grief, et comme il a été jugé dans la présente affaire (Crim., 6 janvier 2021, pourvoi n° 18-84.570), à la date des déclarations de succession litigieuses les héritiers étaient tenus de déclarer les biens logés dans un trust dont le constituant ne s'est pas irrévocablement et effectivement dessaisi. En outre, les juges se réfèrent (p.87) à une consultation juridique nommée

« note [LM] » datée du 4 août 2006, adressée au notaire et aux avocats de M. [L] [U], qui analyse clairement le risque fiscal lié à la révélation des trusts, en cas d'absence de dessaisissement effectif du constituant, ce qui confirme l'absence d'incertitude entourant cette obligation.

S'agissant du sixième grief, d'une part, comme l'énonce l'arrêt attaqué, M. [L] [U] était, en sa qualité d'héritier, tenu d'établir une déclaration de succession sincère et complète, ce qui implique l'obligation pour lui de rechercher les éléments relatifs à la propriété des biens devant être déclarés, d'autre part, les motifs ci-dessus rappelés établissent qu'il a sciemment omis de déclarer les biens logés dans les trusts, ce qui suppose nécessairement le constat, par les juges, de sa connaissance de l'absence de dessaisissement des constituants.

Les griefs, qui se bornent à remettre en cause l'appréciation souveraine des juges du fond, sont donc infondés.

Ils sont également **infondés en ce qu'ils sont invoqués par Mme [W]**, car, comme il a été exposé, la fraude fiscale reprochée à M. [L] [U] ne constitue pas le délit d'origine du blanchiment pour lequel elle est poursuivie en qualité de complice.

En conséquence, les moyens ne sont pas de nature à permettre l'admission des pourvois selon les termes de l'article 567-1-1 du code de procédure pénale.

2.2.8 Sur les moyens contestant la caractérisation des délits de complicité de fraude fiscale reprochés aux trustees (*Moyen unique pour la société [12], M1, M2, M3 et M4 pour la société [11]*)

2.2.8.1 Le moyen proposé pour la société [12]

Le **moyen unique**, articulé en huit branches, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il a déclaré la société [12] (ci-après la société [12]) coupable de complicité de fraude fiscale liée à la succession de [B] [U].

Dans une première branche, il soutient en substance qu'en se fondant sur des abstentions et omissions de la part de la société [12], sans caractériser aucun acte positif de complicité imputable à cette dernière, la cour d'appel a privé sa décision de base légale.

Dans une deuxième branche, il soutient en substance qu'en retenant, comme acte matériel de complicité imputable à la société [12], le fait que cette dernière avait procédé à des distributions massives de sommes en faveur des bénéficiaires du trust, sans considération de l'illicéité du trust, alors que ces fonds ne pouvaient leur revenir, quand il ressortait de ses propres constatations que ces distributions avaient eu lieu entre 2002 et 2004, lorsque la société [19] était trustee, la cour d'appel a

retenu la responsabilité pénale de la société [12] à raison d'un fait qu'elle n'avait pas personnellement commis.

Dans une troisième branche, il soutient en substance que la cour d'appel, qui a retenu que la société [12] avait apporté son aide aux auteurs de la fraude fiscale via l'acceptation de la gestion du Delta trust dont elle n'ignorait pas qu'il était affecté d'une irrégularité tenant à l'absence de dépossession effective du constituant, s'est déterminée par des pétitions de principe tenant à ce qu'elle ne pouvait ignorer certains éléments suspects, sans nullement caractériser la connaissance effective, par le trustee, de l'absence de dépossession du constituant.

Dans une quatrième branche, il soutient en substance qu'en statuant par référence à la seule connaissance, par le trustee, du caractère prétendument fictif du trust, la cour d'appel n'a pas caractérisé la volonté de la société [12] de concourir spécifiquement à la commission de la fraude fiscale réalisée le 31 décembre 2008 par les héritiers de [B] [U].

Dans une cinquième branche, il soutient en substance qu'en se déterminant par des pétitions de principe tenant à ce qu'elle ne pouvait ignorer certains éléments suspects, la cour d'appel n'a pas caractérisé la volonté de la société [12] de concourir spécifiquement à la commission de la fraude fiscale réalisée le 31 décembre 2008 par les héritiers de [B] [U], alors même que la société [12] ne pouvait anticiper que la succession serait soumise au droit fiscal français.

Dans une sixième branche, il soutient en substance qu'après avoir affirmé que la fraude fiscale est limitée aux fraudes commises le 31 décembre 2008, concernant la succession de [B] [U], et en février 2009, concernant celle d'[L] [U], et relaxé les prévenus pour les périodes antérieures, la cour d'appel s'est fondée, pour juger la société [12] coupable de complicité de fraude fiscale, sur la prétendue connaissance par cette dernière, dès 2004, de l'absence de dépossession effective de [B] [U], sur un compte-rendu établi en 2004 affirmant qu'un certain nombre d'oeuvres d'art devaient faire l'objet d'une réconciliation, sur des distributions d'actifs réalisées entre 2002 et 2004, sur une lettre de la société [19] du 9 août 2004, et sur des compte-rendus de visites de septembre et décembre 2004, et qu'elle a donc statué par référence à des faits commis au cours de la période couverte par la relaxe.

Dans une septième branche, il soutient en substance que pour juger la société [12] coupable de complicité de fraude fiscale, la cour d'appel s'est fondée sur des faits commis en 2002 et 2004 (ceux visés par la 6^{ème} branche), soit antérieurement à l'entrée en vigueur, le 31 décembre 2005, de la loi du 9 mars 2004 qui a généralisé la responsabilité pénale des personnes morales, dont les dispositions, plus sévères, ne sont pas rétroactives, alors qu'à la date des faits retenus, les personnes morales n'étaient pénalement responsables que dans les cas prévus par la loi ou le règlement parmi lesquels ne figurait pas le délit de complicité de fraude fiscale.

Dans une huitième branche, il soutient en substance que la cour d'appel s'est abstenue d'identifier les actes matériels de complicité que le représentant de la société [12] aurait commis pour le compte de cette dernière depuis l'entrée en vigueur, le 31 décembre 2005, de la loi du 9 mars 2004 ayant généralisé la responsabilité pénale des personnes morales.

Sur la jurisprudence pertinente relative à la nécessité d'établir un acte positif pour caractériser la complicité, il est renvoyé aux développements précédents du rapport sur la sixième branche du moyen proposé pour la société [12], concernant la nullité de sa mise en examen du chef de complicité de fraude fiscale.

La prévention du chef de complicité de fraude fiscale concernant la société [12] est la suivante:

« pour avoir aux Bahamas, à compter du 19 novembre 2004, 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 oeuvres d'art logées dans le Delta trust dont vous êtes le trustee. »

Il est exposé par la décision critiquée (p.44) que le Delta trust, initialement dénommé le [B] trust, constitué par ce dernier le 2 novembre 1998 aux Îles Caïmans, a eu pour trustees la [32] puis, à compter du 30 avril 2001, la société [19], et, à partir du 19 novembre 2004, la société [12]. Ce trust avait vocation à détenir des oeuvres d'art.

Pour caractériser le délit de complicité de fraude fiscale reproché à la société [12], l'arrêt attaqué énonce (p.169) :

- Sur l'impossibilité chronologique des poursuites, la cour rappelle que les faits poursuivis sont une fraude fiscale commise en 2008 et si le critère de la dépossession ne peut s'analyser que du vivant de [B] [U], en revanche le fait matériel reproché ayant été commis en décembre 2008, la société [12] peut être poursuivie de ce chef puisque sa nomination est intervenue en 2004, soit à une date antérieure à la fraude, sous réserve de démontrer sa connaissance et sa participation à la fraude.
- Sur l'élément matériel, la cour a déjà démontré que les conditions matérielles et juridiques des transferts des tableaux étaient irrégulières et qu'il est établi qu'en réalité, les biens prétendument transmis en octobre 2001 étaient restés la propriété de [B] [U].
- Le trustee initial a donc géré les biens en faisant fi de ce vice initial, donnant au trust l'apparence de la régularité.
- La cour considère que la société [12] connaissait cette irrégularité initiale.
- En effet, la première condition de validité d'un trust est la régularité des transferts de propriété des biens qui lui sont remis, condition légale du droit des trusts des Bahamas.

- Si, comme le soutient la société [12], le transfert de propriété se démontre par prise de possession, elle ne pouvait qu'être extrêmement attentive à la consistance et à la date de cette prise de possession.
- Or, la société [12] ne pouvait ignorer les conditions suspicieuses entourant le transfert des oeuvres, puisque ces opérations sont toutes réalisées concomitamment au décès du constituant et que les transferts physiques de tableaux vers l'étranger sont opérés pendant son coma ou après son décès.
- Compte tenu de ce contexte très particulier, de l'importance des actifs et du caractère crucial de la prise de possession, la société [12] ne pouvait se contenter des déclarations lénifiantes de la société [19] et de vérifications sommaires.
- La société [12], à qui cette vérification incombait, a accepté la gestion du trust, alors qu'elle ne possédait aucun élément lui garantissant la régularité des transferts de propriété des tableaux au Delta trust, ne possédant ni acte juridique de transfert, alors même qu'un tel acte existait lors du transfert précédent, ni aucun acte émanant de [B] [U], démontrant sa volonté d'un tel transfert, la liste dite du 9 octobre n'ayant aucun caractère probatoire.
- De plus, il n'existe aucun inventaire contradictoire, aucun acte du trustee initial acceptant la remise et enfin aucun accord écrit, pourtant nécessaire, de la société [19] pour expédier les tableaux à l'étranger.
- La société [12], professionnelle aguerrie de la gestion des trusts, dont cette activité est le métier principal, n'ignorait donc pas que la condition de régularité du transfert de propriété des tableaux au trust n'était pas remplie.
- Elle l'ignorait d'autant moins que son premier compte-rendu acte qu'en 2001 la société [19] avait du faire un travail majeur de recollection, travail qui était toujours en cours trois ans plus tard, et que les actifs du trusts étaient pour partie ignorés, sans compter que la valeur des actifs n'était pas non plus établie, ce qui au demeurant laisse songeur sur la protection des actifs, qui ne sont pas assurés.
- Les carences de la société [12] dans la détection d'une fraude sont d'autant plus criantes que dès lors qu'elle a initié les diligences suffisantes, elle a découvert une fraude fiscale massive envers l'IRS.
- Elle a donc sciemment accepté la gestion d'un trust, en sachant que sa possession régulière des biens trustés n'était pas établie, en raison des incertitudes sur la consistance des actifs et sur les dates de transfert de propriété.
- La société [12] a dès lors violé les règles de constitution des trusts, au regard de sa propre loi d'autonomie, et a permis aux bénéficiaires des trusts de profiter de cette apparente sécurité juridique dans la détention des tableaux.
- Premièrement, ce trustee sait que les actifs gérés n'appartiennent pas au trust, mais à [B] [U] puis à sa succession.
- Il sait également que le transfert des tableaux, dans les conditions déjà examinées, ne peut avoir d'autre objet qu'éluder les droits de succession.
- La société [12] est donc consciente qu'en acceptant le rôle de trustee du Delta trust, elle participe à une minoration de l'actif successoral de [B] [U] et donc à une fraude fiscale au titre des droits de succession.
- Deuxièmement, la société [12] a ensuite procédé à des distribution massives de sommes en faveur des bénéficiaires du trust, sans considération de l'illicéité du trust, alors que ces fonds ne pouvaient pas leur revenir.

- En outre, [B] [U] n'était pas un client ordinaire et les litiges liés à sa succession, et consécutivement les litiges fiscaux, ne pouvaient être ignorés du trustee qui ne travaille pas isolé du monde et sans aucun contact avec les protectors successifs, les bénéficiaires et leurs conseils.
- Il en résulte que la société [12] a sciemment géré et distribué des actifs en violation des règles successorales et aidé les héritiers à ne pas révéler l'existence de biens, dont elle savait qu'ils n'appartenaient pas au trust mais à la succession de [B] [U], ces aides caractérisant l'élément matériel de l'infraction.
- Sur l'imputabilité de l'infraction à un organe ou représentant, la cour constate que d'une manière surprenante, les contrats, notamment les contrats de gestion, sont signés au nom de la personne morale, sans aucune indication d'une personne physique et/ou de l'organe ou du représentant engageant la responsabilité de la personne morale. Il en est de même de l'acte de confirmation du protector adressé à la société [12] sans nom de destinataire.
- Pour celles des pièces qui sont signées ou comportent un destinataire, dont une partie des pièces fournies par la prévenue, leur analyse démontre que l'ensemble des engagements contractuels entre le trustee et, soit son prédécesseur, soit le protector, soit les bénéficiaires, relèvent de la compétence d'un représentant de la société [12] qui est le plus souvent M. [O].
- C'est lui notamment qui adresse la proposition commerciale lors de la reprise, organise la reprise de la gestion en lien avec la société [19] (lettre de la société [19] du 9 août 2004), s'assure de la présence des actifs en Suisse, documentés par les comptes-rendus de visite de septembre 2004 et décembre 2004, où il fait état de ses diligences pour le compte du trustee et reçoit les correspondances des avocats et conseils des [U].
- Lors de l'audience, le représentant de la société a indiqué que l'absence de signature était sans conséquence sur l'engagement de la personne morale. Il a précisé que M. [O] était un haut responsable du trust en sa qualité de Senior Trust Officer et qu'il avait la capacité d'engager la société comme « managing director ».
- Il en résulte que les décisions d'acceptation de la reprise des biens trustés, et notamment la vérification essentielle de la consistance des actifs lors des visites en Suisse, ont été accomplies par un Senior Trust Officer, dont la société reconnaît elle-même qu'il a le pouvoir de l'engager et donc de la représenter.
- Les actes de complicité, qui sont à la fois des actes de prise de possession irrégulière des biens, puis de gestion des biens trustés et des actes juridiques engageant le trust, sont pris par un représentant de la personne morale, qui est identifié dans la personne de son managing director.
- Les fautes commises l'ayant été par un représentant identifié, elles entraînent la responsabilité pénale de la personne morale.
- En conséquence, la cour confirme la décision de relaxe pour les faits antérieurs au 30 décembre 2008, l'infirme pour le surplus et déclare la société [12] coupable du délit de complicité de fraude fiscale, commis pour le compte de la personne morale par un représentant identifié.

Sur les première à cinquième branches du moyen

Contrairement à l'affirmation de la première branche, la cour d'appel a caractérisé des actes positifs de complicité par aide ou assistance imputables à la société [12], qui consistent à avoir accepté d'assurer la gestion d'un trust en ayant connaissance que la possession régulière des biens trustés n'était pas établie et d'avoir permis aux bénéficiaires, par la mise à disposition de cet instrument, de dissimuler la réelle propriété des biens qui y étaient logés.

Il est inexact que pour établir la responsabilité pénale de la société [12] les juges se sont fondés, comme le postule la deuxième branche, sur des distributions réalisées par le précédent trustee, la société [19], entre 2002 et 2004, dès lors que l'arrêt attaqué a constaté (p.47) qu'entre 2005 et 2016, lorsque la société [12] était trustee, 675 oeuvres ont été vendues et 250 000 000 dollars ont été distribués aux bénéficiaires à leur demande.

C'est également en vain que les troisième à cinquième branches soutiennent que l'arrêt attaqué n'a pas caractérisé l'élément intentionnel de la complicité du délit de fraude fiscale reprochée à la société [12], mais s'est déterminé par des pétitions de principe et sans établir que cette dernière avait connaissance de l'infraction principale à laquelle elle concourrait. En effet, d'une part, les juges ont relevé que la société [12], professionnelle aguerrie de la gestion des trusts, ne disposait d'aucun élément lui garantissant la régularité des transferts de propriété des tableaux au Delta trust, qui plus est réalisées dans des circonstances suspectes puisque pendant le coma ou après le décès de [B] [U], et qu'elle avait elle-même constaté qu'un travail de recollection était en cours et que la consistance comme la valeur des actifs du trust étaient pour partie ignorés. D'autre part, ils ont retenu que la société [12] avait connaissance du décès de [B] [U], ayant donné lieu à l'ouverture de sa succession, et savait que les actifs qu'elle gérât n'appartenaient en réalité pas au trust mais à la succession de ce dernier, ce dont il résulte qu'en endossant l'apparente propriété légale des biens, elle a sciemment participé à la minoration de son actif successoral. **Ces griefs ne visent qu'à remettre en cause l'appréciation souveraine des juges du fond.**

Les griefs sont donc infondés.

Sur les sixième à huitième branches du moyen

Il ressort des motifs de l'arrêt attaqué ci-dessus exposés que la cour d'appel n'a pas déclaré la société [12] coupable pour des faits qui auraient été commis avant le 30 décembre 2008, soit au cours de la période couverte par la relaxe qu'elle a prononcée (**6^{ème} branche**), ni avant le 31 décembre 2005, date à laquelle a été généralisée la responsabilité pénale des personnes morales (**7^{ème} branche**). Elle ne s'est fondée sur ces faits antérieurs de 2004 qu'afin de caractériser l'élément intentionnel de l'infraction, qui résulte de la connaissance, par la société [12], de ce qu'elle ne disposait que d'une propriété juridique apparente sur les biens logés dans le Delta trust, laquelle a pu être acquise avant la consommation de l'infraction

principale par le dépôt de la déclaration de succession de [B] [U] le 31 décembre 2008.

De même, il se déduit des énonciations de l'arrêt attaqué qui, d'une part, se réfèrent aux actes accomplis par la société [12] en 2004, notamment aux décisions d'acceptation de la reprise des biens trustés et aux vérifications de la consistance des actifs, afin d'identifier le représentant de cette société, en la personne de M. [O], d'autre part, constatent le maintien du trust après l'entrée en vigueur de la loi ayant généralisé la responsabilité pénale des personnes morales, le 31 décembre 2005, que les juges ont retenu que la gestion des biens logés dans le trust, qui constitue la complicité reprochée à la société [12], avait été assurée par M. [O] au nom et pour le compte de cette société, y compris après cette date (**8^{ème} branche**).

Ces griefs sont ainsi tout autant infondés.

En conséquence, le moyen n'est pas de nature à permettre l'admission du pourvoi selon les termes de l'article 567-1-1 du code de procédure pénale.

2.2.8.2 Les moyens proposés pour la société [11] (ci-après « la société [11] »)

2.2.8.2.1 Exposé des moyens proposés pour la société [11]

Le premier moyen critique l'arrêt attaqué en ce qu'il a déclaré la société [11] coupable de complicité de fraude fiscale.

Dans une première branche, il soutient en substance qu'en se fondant, pour établir l'élément matériel de la complicité, sur des actes antérieurs au 30 décembre 2008, cependant qu'elle confirmait dans le même temps la relaxe de la société [11] pour la période antérieure au 30 décembre 2008, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations.

Dans une deuxième branche, il soutient en substance qu'avant l'entrée en vigueur, le 31 décembre 2005, de la loi du 9 mars 2004 qui a généralisé la responsabilité pénale des personnes morales, dont les dispositions, plus sévères, ne sont pas rétroactives, les personnes morales n'étaient pénalement responsables que dans les cas prévus par la loi ou le règlement parmi lesquels ne figurait pas le délit de fraude fiscale et sa complicité, et qu'en se fondant, pour établir matériellement le délit de complicité de fraude fiscale à l'encontre de la société [11], sur des actes antérieurs au 31 décembre 2005, cependant qu'elle avait confirmé la relaxe de cette dernière jusqu'au 31 décembre 2005, à défaut d'élément légal, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations.

Dans une troisième branche, il soutient en substance qu'en se fondant, pour établir le délit de complicité dans son élément matériel, sur le fait, pour cette dernière, d'avoir fait le choix de ne pas déclarer sa créance à l'occasion des opérations de

liquidation-partage en 2005, ou encore sur le fait de ne pas avoir révélé l'existence du Sons trust à l'administration fiscale lors de la déclaration de succession dont elle connaissait l'existence, cependant que la société [11] n'était renvoyée que pour avoir été complice de la fraude fiscale en acceptant de laisser les [U] administrer les biens des Sons et [I] trust affichés pourtant discrétionnaires, la cour d'appel est entrée en voie de condamnation au regard de faits non compris dans la prévention et a excédé les limites de sa saisine.

Dans une quatrième branche, il soutient en substance qu'en se fondant, pour établir la complicité dans son élément matériel à l'encontre de la société [11], sur de simples abstentions, la cour d'appel, qui n'a pas caractérisé un acte positif de complicité par aide ou assistance, n'a pas justifié sa décision.

Le deuxième moyen, fondé sur une branche unique, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il a déclaré la société [11] coupable de complicité de fraude fiscale.

Il soutient en substance qu'en retenant la complicité de la société [11] sans caractériser ni même rechercher en quoi les actes reprochés à cette société au cours de la période pertinente, soit à compter du 31 décembre 2008, auraient aidé ou facilité et ainsi concouru à la préparation ou la consommation du délit principal de fraude fiscale par omission déclarative, la cour d'appel n'a pas légalement justifié sa décision.

Le troisième moyen, articulé en trois branches, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il a déclaré la société [11] coupable de complicité de fraude fiscale.

Dans une première branche, il soutient en substance qu'en se bornant, pour établir la complicité dans son élément intentionnel, à affirmer que la société [11] aurait sciemment participé à la fraude fiscale, sans établir ni même rechercher si cette dernière avait connaissance de l'obligation déclarative des héritiers [U] et, par conséquent, de la possibilité même du délit principal, la cour d'appel n'a pas justifié sa décision.

Dans une deuxième branche, il soutient en substance qu'en se bornant, pour établir la complicité dans son élément intentionnel, à affirmer que la société [11] aurait sciemment participé à la fraude fiscale, sans établir ni même rechercher si cette dernière, en qualité de société de droit étranger dépourvue de tout lien avec la succession ouverte en France, disposait raisonnablement de la possibilité d'anticiper le fait que l'omission déclarative des héritiers [U] consommerait le délit de fraude fiscale, cependant qu'il existait, jusqu'à l'arrêt rendu par la chambre criminelle le 6 janvier 2021, une réelle incertitude en droit français quant à l'élément légal de ce délit, la cour d'appel n'a pas justifié sa décision.

Dans une troisième branche, il soutient en substance qu'en retenant la complicité à l'encontre de la société [11] du fait de ne pas avoir révélé l'existence du Sons trust à l'administration fiscale lors de la déclaration de succession, dont elle connaissait

l'existence, sans établir ni même rechercher si les dispositions du droit de Guernesey régissant les Sons et [I] trusts faisaient obligation, ou même autorisaient, la société [11] à s'immiscer dans le règlement de la succession de [B] [U], la cour d'appel a privé sa décision de base légale.

Le quatrième moyen, articulé en trois branches, critique l'arrêt attaqué en ce qu'il a déclaré la société [11] coupable de complicité de fraude fiscale.

Dans une première branche, il soutient en substance qu'en se bornant, pour retenir la culpabilité de la société [11], à affirmer de façon générale et abstraite que le managing director de cette société a la capacité d'être le représentant de la personne morale, de sorte que les fautes commises l'ayant été par un représentant, elles entraînent la responsabilité de la personne morale, sans identifier concrètement qui aurait commis les faits reprochés à cette société pour son compte, la cour d'appel n'a pas justifié sa décision.

Dans une deuxième branche, il soutient en substance qu'en affirmant, pour retenir la culpabilité de la société [11], alors qu'elle confirmait la déclaration de relaxe pour la période antérieure au 30 décembre 2008 et en tout état de cause pour celle antérieure au 1^{er} janvier 2006, que le managing director de cette société a la capacité d'être le représentant de la personne morale, et que celui-ci est le plus souvent M. [D], cependant qu'il était établi que ce dernier avait quitté ses fonctions en 2005, de sorte qu'il n'occupait plus aucune fonction en tant qu'organe ou représentant à la date des faits, la cour d'appel n'a pas justifié sa décision.

Dans une troisième branche, il soutient en substance qu'en se bornant, pour retenir la culpabilité de la société [11], à affirmer que le managing director a la capacité d'être le représentant de la personne morale, et que les fautes commises l'ayant été par un représentant, elles entraînent la responsabilité de la personne morale, sans identifier, de façon précise et concrète, un acte infractionnel quelconque commis par ce managing director ou plus généralement par un organe ou représentant, de nature à engager la responsabilité pénale de cette dernière, la cour d'appel n'a pas justifié sa décision.

2.2.8.2.2 Prévention et motivation de l'arrêt attaqué

La prévention du chef de complicité de fraude fiscale concernant la société [11] est la suivante :

« 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 du 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 logées dans le Sons Trust et le [I] Trust dont vous êtes le

trustee, en acceptant de laisser les [U] administrer les biens de ces trusts, affichés pourtant discrétionnaires ; »

La société [11] est devenue le trustee des Sons trust et [I] trust en 1999.

S’agissant du Sons trust, la cour d’appel expose notamment (p.37 et ss., p.104 et ss.) les éléments suivants.

Sur la constitution du Sons trust, il a été créé en 1989 par [B] [U] qui en était à la fois le constituant et le co trustee, avec le pouvoir de révoquer l’autre trustee en application de l’article 2 de l’acte constitutif.

Selon l’acte de trust, [B] [U] était libre de décider des distributions de revenus ou de capital aux bénéficiaires de son choix.

Les bénéficiaires du trust étaient l’épouse du constituant, [P] [V], ses fils, [L] [U] et M. [N] [U], ainsi que leurs descendants et, éventuellement, les épouses de ses fils.

Du vivant de [B] [U], les pouvoirs du trustee étaient limités puisque ses pouvoirs en matière d’investissement ne pouvaient s’exercer qu’en conformité avec les instructions du constituant (article 6), il était tenu de conserver les biens transmis sauf instruction contraire du constituant (article 7), et il était contraint de soutenir les décisions de la direction des sociétés sans pouvoir former de demandes contre la direction ou les actionnaires ou contre les administrateurs (article 7).

Les juges en déduisent que du vivant de [B] [U], le trustee n’avait aucun pouvoir de gestion.

A la mort du constituant, les pouvoirs de gestion et de disposition n’ont pas été transférés au trustee mais ont été dévolus soit au protector, pour les distributions ou la révocation du trustee, soit au conseil de famille, composé d’[L] [U] et de M. [N] [U], qui était le décideur pour tous les actes de disposition des actifs (articles 6 et 7 du deed of trust).

Les juges soulignent que le maintien des pouvoirs de gestion et de disposition en faveur du constituant a pour corollaire un rôle anémié du trustee, dont la cour cherche en vain les attributs de propriétaire qu’il aurait, si ce n’est la seule conservation juridique de la propriété des actifs, qui assimile son rôle à celui d’un « nominee ».

Sur la gestion effective du Sons trust, l’arrêt attaqué indique que le patrimoine de ce trust était composé de sociétés holding ou sous-jacentes, gérées par des membres de la famille [U] ou des proches, dont les deux protectors successifs. La société [11] a confirmé que les liquidités du trust provenaient du transfert d’un compte suisse détenu à la [33], apporté au trust en 1990, et que les comptes du trust étaient arrêtés par le trustee lui-même.

La cour d'appel relève qu'il ressort des pièces de la procédure qu'entre 1990 et 2001, les deux trustees successifs ont laissé la gestion du compte bancaire apporté au trust au protector, qui a, de sa propre initiative, utilisé les fonds de compte pour financer d'une part le train de vie de [B] [U] à hauteur de 18 000 000 euros, d'autre part celui d'un autre trust, n'ayant pas les mêmes bénéficiaires, à hauteur de 35 000 000 euros.

Elle retient que ce compte bancaire étant un actif direct du trust sa gestion ne pouvait pas être assumée par d'autres que le trustee lui-même, et que la possibilité laissée au protector de violer son devoir fiduciaire et servir exclusivement l'intérêt patrimonial du constituant a été acceptée par les trustee successifs.

Sur le contrôle du Sons trust, les juges relèvent que l'acte constitutif du trust exonère et décharge le trustee de la gestion opérationnelle des sociétés holding et sous-jacentes, à la manière d'un trust dirigé, de sorte qu'il ne peut être fait grief au trustee d'avoir méconnu un rôle de gestion de ces sociétés.

Ils estiment qu'en revanche, comme le soutient le trustee, son devoir fiduciaire lui imposait de conserver un pouvoir de contrôle sur les sociétés trustées qui aurait dû revêtir deux formes, un contrôle des organes de direction et un contrôle comptable, qui dans les deux cas a été totalement défaillant.

Ils constatent que l'acte constitutif du trust ne donne pas au trustee le pouvoir de choisir les administrateurs des sociétés et qu'il n'est pas représenté dans les sociétés, sur lesquelles il ne pouvait exercer le moindre contrôle.

Ils relèvent que l'administration et la gestion des holdings ont été laissées soit à la famille [U], soit à des membres dont ils dépendaient, sans que les trustees n'exercent aucun contrôle sur le devoir d'information et d'alerte des administrateurs.

Ils retiennent en outre que l'acte constitutif du trust interdit au trustee d'engager toute action contre les administrateurs et les actionnaires des sociétés trustées, le trustee ne pouvant donc assurer la protection fiduciaire des bénéficiaires puisqu'il ne possède aucun pouvoir de sanction et de révocation.

S'agissant du contrôle des comptes des sociétés trustées, les juges constatent que si la société [11] semble, en 1999, se soucier du transfert d'informations comptables, ce dernier semble inexistant auparavant. Ils estiment que même lorsque le trustee est le destinataire des comptes sociaux, sa posture sur l'efficacité de son contrôle est critiquable comme l'illustrent les comptes produits à l'audience pour la société [34], supposée détenir une collection d'oeuvres d'art pour une valeur de plus de 161 000 000 dollars, mais dont le total du bilan est de 68 000 dollars, et les revenus cumulés sont de 9 000 000 dollars, sans que les comptes ne permettent de suivre l'évolution de la valeur des actifs.

Ils soulignent également que les deux trustees successifs ont laissé le protector, M. [Z], continuer sa mission jusqu'en 2007 alors qu'ils savaient, dès 1999, qu'il avait vidé le compte [33] et constataient qu'il leur demandait en juin 2005 de transférer le ranch kenyan au bénéfice du seul [L] [U], ce que la société [11] a refusé mais qui démontre un comportement dévoyé du protector.

Ils en déduisent que le contrôle des comptes des sociétés trustées était laissé aux soins du protector, seul destinataire des comptes et au détriment du trustee, qui n'avait ni pouvoir ni information minimale, sans que l'atrophie de son rôle n'amène aucune réaction de la société [11], qui a maintenu, entre 1990 et 2007, le fonctionnement irrégulier du trust.

Sur la distribution des revenus et du capital du Sons trust, la cour d'appel relève qu'elles ont revêtu trois formes :

- 1 - Une distribution d'actifs, soit dix sociétés au cours des années 2001 et 2002 et une attribution du compte [33], dont le solde était de 151 2 83 dollars, cette dernière année. La valeur des sociétés attribuées à [L] [U] ressort à 2 900 000 dollars.
- 2- Une distribution en espèces entre 1990 et 2002 à hauteur de 3 400 000 euros pour [L] [U] et 431 000 dollars pour M. [N] [U].
- 3- Une distribution « occulte » via la compte [33], que le trustee a fait inscrire dans les comptes du Sons trust pour un montant de prêt de 55 000 000 euros envers la succession de [B] [U], dette contractée entre 1990 et 2001, 18 000 000 euros versés directement à [B] [U] et 37 000 000 euros au [I] trust.

Les juges estiment qu'il ressort de l'analyse de ce compte et du travail d'inventaire de la société [11] que l'accaparement des fonds ne peut être juridiquement une distribution, puisque réalisé en faveur de tiers qui ne sont pas bénéficiaires, mais économiquement il s'agit d'un transfert d'actif vers un tiers. Ils soulignent que les fonds du Sons trust ont alimenté le [I] trust et ont servi à l'entretien des propriétés et de l'avion Bombardier détenus par le [I] trust mais utilisés par la famille [U].

Sur le rôle de la société [11], la cour d'appel retient que M. [Z], protector du trust, a essayé de cacher les détournements du trust en faveur de personnes qui n'en étaient pas les bénéficiaires en les justifiant comme des prêts entre trusts. Elle ajoute que cet accaparement de la trésorerie du trust a été réalisé à tout le moins avec l'acquiescement des trustees, puisqu'ils connaissaient l'existence de ce compte et si la société [11] prétend avoir mis plusieurs années à restaurer les comptes, ces délais sont le produit de sa propre incurie dans le contrôle du compte. Elle souligne en outre qu'aucune compensation des dettes n'a été faite ni envisagée.

Les juges estiment qu'il est démontré que [B] [U] avait conservé la capacité de s'approprier des actifs du Sons trust avec l'aide du protector de l'époque et l'acquiescement des trustees successifs en se faisant distribuer, de manière occulte, les fonds du Sons trust, dont il choisissait les affectataires, entre lui-même, ses fils ou les propriétés du [I] trust, confusion de patrimoines qui était connue et admise par les trustees successifs en violation de leurs obligations.

Pour conclure son analyse du Sons trust, la cour d'appel énonce que [B] [U] avait conservé la capacité de s'approprier les actifs du Sons trust avec l'aide du protector et l'acquiescement des trustees successifs, et la capacité de gérer les actifs du Sons trust, dont il était le co trustee, comme un bien détenu en direct, dans une confusion entre biens propres et biens trustés.

Elle ajoute que son pouvoir de gestion a été rendu possible par la limitation des pouvoirs du trustee, qui n'a aucune capacité de gérer et disposer des biens du trust.

Elle retient que si la notion de trust dirigé ne peut être critiquée, n'étant pas contraire à la loi d'autonomie, la renonciation d'un trustee à son pouvoir de gestion suppose la mise en place d'un mécanisme de contrôle qui a été en l'espèce quasi inexistant et totalement défaillant, qu'il s'agisse des devoirs d'alerte des administrateurs ou des contrôles des comptes.

Elle relève également que le rapport d'expertise [JI] souligne que le déséquilibre structurel du trust s'est maintenu après le décès de [B] [U], les règles n'en ayant pas été modifiées et M. [Z] ayant continué à soumettre au trustee des demandes dérogatoires.

Elle en conclut que [B] [U] ne s'était pas dépossédé des biens logés dans le Sons trust.

Pour l'exposé des motifs de l'arrêt attaqué relatifs au [I] trust, il est renvoyé aux précédents développements du rapport concernant la caractérisation de la fraude fiscale par dissimulation des biens logés dans les trusts reprochée à M. [N] [U]. Les juges constatent à titre liminaire que la constitution et le mode de gestion du [I] trust sont proches de ceux du Sons trust, à la différence que le premier dispose de biens liquides, tandis que le second détient des propriétés qui sont des centres de coûts. Les bénéficiaires du [I] trust sont les petits-enfants de [B] [U].

Pour retenir la culpabilité de la société [11] du chef de complicité de fraude fiscale, l'arrêt attaqué énonce (p.177 et ss.) que l'absence de dépossession des actifs placés dans les Sons et [I] trust a été établie par la cour et que même s'ils avaient la nature de trust dirigé, cette société a gravement failli dans sa mission de contrôle et de préservation des biens trustés, en laissant le contrôle réel à M. [Z], le protector, ce qui a été démontré notamment par sa défaillance dans le contrôle des comptes.

Les juges ajoutent que les trustees successifs, dont la société [11], ont laissé le protector agir alors qu'ils savaient que celui-ci violait les règles de fonctionnement du trust et [B] [U] se comporter comme propriétaire, que ce soit par l'utilisation du compte [33] ou par sa libre disposition des biens trustés, analyse valable entre 1999 et 2001.

Ils estiment qu'en gérant les Sons et [I] trusts comme s'il s'était agi de trusts irrévocables et discrétionnaires, alors que [B] [U] en a toujours été le propriétaire réel, la société [11] a donné aux trusts l'apparence de la régularité, au bénéfice de ce dernier et de ses héritiers.

Ils retiennent que la gestion de ces deux trusts, dont la finalité fiduciaire était fautive, constitue l'acte matériel d'aide à la fraude, car la société [11] n'ignorait pas que les biens trustés étaient gérés comme des biens propres par [B] [U], ce d'autant qu'elle avait détecté les manoeuvres de M. [Z] pour dissimuler les prédatations commises au préjudice du Sons trust.

Ils relèvent en outre que la société [11] avait missionné deux cabinets d'avocats pour l'assister dans le litige civil entre [P] [V] et ses beaux-fils, de sorte qu'elle était partie prenante au litige et a joué un rôle actif de dissimulation démontré par le fait que ses avocats et ceux de M. [N] [U] se sont concertés pour élaborer ensemble les lettres ayant limité l'information donnée dans le litige civil.

Ils soulignent que la société [11] n'ignorait donc rien de l'existence de la décision judiciaire ayant révoqué la renonciation à succession et ordonné la réouverture des opérations de liquidation-partage, qui intervenait pendant le délai de reprise de l'administration fiscale, et qu'elle ne pouvait donc ignorer que les héritiers seraient amenés à déposer une nouvelle déclaration de succession.

Ils retiennent que la société [11] a pourtant fait le choix de ne pas déclarer sa créance, alors qu'elle avait un intérêt légitime à le faire pour forcer les héritiers à rembourser, et qu'elle a ainsi permis de maintenir le caractère occulte du trust et de dissimuler cet actif lors de la déclaration de succession.

Les juges en déduisent qu'en conservant la gestion des biens dont [B] [U] ne s'était pas dépossédé, alors qu'elle savait ces biens successibles, et en ne révélant pas l'existence du Sons trust à l'administration fiscale lors de la déclaration de succession, dont elle connaissait l'existence, la société [11] a aidé M. [N] [U] et [L] [U] à occulter ces biens lors de ladite déclaration.

Ils relèvent que la gestion des trusts, comme l'absence de déclaration de la dette à la succession, sont des actes qui relèvent d'une décision, la volonté de la société [11] de s'associer aux manoeuvres de M. [N] [U] et [L] [U] étant confortée par la mauvaise foi avec laquelle elle a fait obstacle aux demandes de renseignements dans le litige civil.

Ils ajoutent que si la société [11] semble avoir partiellement modifié ses pratiques à compter de 2004, notamment en refusant de nouvelles demandes illégales de M. [Z] et en obtenant une comptabilisation correcte des prêts, après des années d'errements, ces pratiques sont sans influence sur la caractérisation des délits.

Sur l'imputabilité des faits à un organe ou représentant, l'arrêt attaqué énonce qu'il ressort des pièces de la procédure que les actes essentiels pris par le trustee le sont par un managing director, qui signe les contrats, décide les distributions et assure le lien avec les bénéficiaires et leurs avocats, managing director qui est le plus souvent M. [D].

Les juges indiquent qu'à l'audience, la représentante de la société [11] a précisé que le dirigeant opérationnel était le président, que la société n'avait pas de directeur général mais deux managing directors qui avaient un rôle de surveillance de l'exécution et de la régularité des contrats, disposaient d'un pouvoir décisionnaire et pouvaient engager la société.

Ils ajoutent que le trust est engagé dans ses actes de gestion, comme dans ses décisions juridiques, par un managing director qui a, comme la société [11] le reconnaît elle-même, le pouvoir d'engager la société et que ce pouvoir d'engagement n'est limité par personne car à aucun moment le managing director ne fait état de l'obligation d'obtenir l'aval d'un supérieur.

Ils en déduisent que le managing director a la capacité d'être le représentant de la personne morale.

Ils concluent que les actes de complicité, qui sont à la fois des actes de gestion du trust, des actes de surveillance des sociétés sous-jacentes et des actes juridiques engageant le trust, sont pris par le managing director, qui est le représentant identifié.

La cour d'appel confirme en conséquence la décision de relaxer pour les faits antérieurs au 30 décembre 2008, l'infirme pour le surplus et déclare la société [11] coupable du délit de complicité de fraude fiscale, commis pour le compte de la personne morale par un représentant identifié.

2.2.8.2.3 Analyse des moyens

2.2.8.2.3.1 Le premier moyen

Sur les première et deuxième branches

En premier lieu, les juges ont retenu que l'aide apportée par la société [11] à la fraude consistait à avoir géré les Sons et [I] trusts comme s'il s'agissait de trusts irrévocables et discrétionnaires, alors que [B] [U] en a toujours été le propriétaire réel, et d'avoir ainsi donné aux trusts l'apparence de la régularité.

En deuxième lieu, s'il est exact qu'ils ont relevé des faits antérieurs au 30 décembre 2008, période couverte par la relaxe, et des faits antérieurs au 31 décembre 2005, date à partir de laquelle a été généralisée la responsabilité pénale des personnes morales, ils se sont appuyés sur ces faits pour en déduire que [B] [U] ne s'était pas

dépossédé des actifs placés dans les Sons et [I] trusts, qu'il administrait comme des biens propres.

En troisième lieu, ils ont constaté que la société [11] avait conservé la gestion de ces trusts lors de la déclaration de succession de [B] [U].

Dès lors que les juges ont retenu, comme élément constitutif de la complicité reprochée à la société [11], le fait d'avoir assuré une gestion des trusts donnant une apparence de transfert de propriété, qui s'est poursuivie, ainsi qu'il ressort de leurs énonciations, après le 30 décembre 2008, ils se sont fondés sur des faits postérieurs à la relaxe prononcée et à l'entrée en vigueur de la loi ayant mis fin au principe de spécialité applicable à la responsabilité pénale des personnes morales.

Les griefs sont donc infondés.

Sur les troisième et quatrième branches

Selon l'article 388 du code de procédure pénale: « *le tribunal correctionnel est saisi des infractions de sa compétence soit par la comparution volontaire des parties, soit par la citation, soit par la convocation par procès-verbal, soit par la comparution immédiate, soit enfin par le renvoi ordonné par la juridiction d'instruction.* »

L'acte de saisine délimite ainsi les faits sur lesquels la juridiction répressive peut statuer.

Il est de jurisprudence constante que s'il est interdit aux juges de statuer sur des faits distincts autres que ceux qui leur sont déférés, il leur appartient de retenir tous ceux qui, bien que non expressément visés dans le titre de la poursuite, ne constituent que des circonstances du fait principal, se rattachant à lui et propres à le caractériser (Crim., 10 janvier 1974, pourvoi n° 72-91.584, Bulletin Criminel, Crim., 8 janvier 1976, pourvoi n° 75-92.109, Bulletin Criminel).

La chambre criminelle a également jugé, dans le même sens, qu'il incombe aux juges d'énoncer ceux des faits compris dans la qualification qui, même non visés dans le titre de poursuite, sont propres à fonder leur décision (Crim., 20 septembre 2016, pourvoi n° 15-84.267).

Pour l'exposé de la jurisprudence pertinente relative à la nécessité d'établir un acte positif pour caractériser la complicité, il est renvoyé aux développements précédents du rapport sur la sixième branche du moyen proposé pour la société [12], concernant la nullité de sa mise en examen du chef de complicité de fraude fiscale.

Il résulte en l'espèce des motifs de l'arrêt attaqué que l'acte matériel retenu par la cour d'appel au titre de la complicité de fraude fiscale reprochée à la société [11] est le fait d'avoir géré les Sons et [I] trusts comme s'il s'agissait de trusts irrévocables et discrétionnaires, leur donnant ainsi l'apparence de la régularité.

Les faits invoqués par la troisième branche du moyen, soit ceux, pour la société [11], d'avoir « *fait le choix de ne pas déclarer sa créance* », et « *en ne révélant pas l'existence du Sons trust à l'administration fiscale lors de la déclaration de succession, dont elle connaissait l'existence* » (p.178 et 179), ont été relevés par l'arrêt attaqué comme constituant des circonstances accompagnant la gestion des trusts, qui est l'élément matériel et le fait principal de la complicité, afin de caractériser son élément intentionnel. Pour établir que la société [11] avait sciemment apporté son aide aux auteurs de la fraude fiscale, les juges ont effet estimé que celle-ci, qui avait connaissance de la décision judiciaire ayant révoqué la renonciation à succession de [P] [V] et ordonné la réouverture des opérations de liquidation-partage, avait fait le choix de ne pas déclarer sa créance à la succession de [B] [U], alors qu'elle avait pourtant un intérêt légitime à le faire pour contraindre les héritiers à rembourser.

Le grief objet de la troisième branche est ainsi infondé.

Dès lors que les faits sus évoqués et ayant consisté, pour la société [11], à ne pas déclarer sa créance à la succession, ne constituent pas, dans la motivation de l'arrêt attaqué, l'acte matériel de la complicité mais démontrent son élément intentionnel, le grief objet de la quatrième branche est tout aussi infondé en ce qu'il se réfère aux mêmes motifs pour soutenir que la cour d'appel a retenu des abstentions, et non des actes positifs, pour caractériser la complicité reprochée à la société [11].

Concernant les autres motifs critiqués par la quatrième branche, ils constituent autant de circonstances propres à étayer la commission du fait principal, dans son élément matériel ou moral. Ainsi en est-il du fait d'avoir « *laissé le protector, M. [Z], agir, alors qu'ils savaient que ce dernier violait les règles de fonctionnement du trust* », comme de celui d'avoir « *laissé [B] [U] se comporter comme propriétaire* », qui permettent d'établir que le transfert de propriété résultant du trust n'était qu'apparent, l'acte positif de complicité étant constitué par la gestion d'un tel trust. Quant à la circonstance selon laquelle « *en conservant la gestion des biens dont [B] [U] ne s'était pas dépossédé, alors qu'elle savait ces biens successibles* », elle est retenue pour démontrer que la société [11] a sciemment apporté son concours à la fraude fiscale résultant de l'absence de déclaration à la succession de [B] [U] des biens logés dans les Sons et [I] trusts.

Il s'ensuit que le grief objet de la quatrième branche est également infondé.

En conséquence, le moyen n'est pas de nature à permettre l'admission du pourvoi selon les termes de l'article 567-1-1 du code de procédure pénale.

2.2.8.2.3.2 Le deuxième moyen

Le moyen, qui soutient que la cour d'appel n'a pas caractérisé en quoi les actes reprochés à la société [11] à compter du 30 décembre 2008 ont concouru à la préparation ou la consommation du délit de fraude fiscale, **manque en fait**, dès lors

que les juges indiquent qu'en conservant la gestion des biens dont [B] [U] ne s'était pas dépossédé, ce trustee a aidé M. [N] [U] et [L] [U] à occulter ces biens et les dissimuler lors de la déclaration de succession, ce dont il résulte nécessairement qu'il a ainsi facilité l'omission déclarative reprochée à ces héritiers lorsqu'ils devaient justifier du patrimoine reçu lors de la succession.

En conséquence, le moyen n'est pas de nature à permettre l'admission du pourvoi selon les termes de l'article 567-1-1 du code de procédure pénale.

2.2.8.2.3.3 Le troisième moyen

Les trois branches du moyen seront examinées ensemble.

Pour déclarer la société [11] coupable de complicité de fraude fiscale, l'arrêt attaqué relève notamment qu'elle a missionné deux cabinets d'avocat dans le litige civil entre [P] [V] et ses beaux-fils, et qu'elle a joué un rôle actif de dissimulation car ses avocats et ceux de M. [N] [U] se sont concertés pour élaborer les lettres ayant limité l'information. Les juges soulignent la mauvaise foi avec laquelle la société [11] a fait obstacle aux demandes de renseignements dans le litige civil. Ils ajoutent que la société [11] n'ignorait donc rien de l'existence de la décision judiciaire ayant révoqué la renonciation à succession et ordonné la réouverture des opérations de liquidation-partage, qui intervenait pendant le délai de reprise de l'administration fiscale, et qu'elle ne pouvait donc ignorer que les héritiers seraient amenés à déposer une nouvelle déclaration de succession. Ils retiennent également que la société [11] a fait le choix de ne pas déclarer sa créance à la succession, alors qu'elle avait un intérêt légitime à le faire.

Sur ce litige civil les juges ont par ailleurs rappelé, dans l'exposé des faits, que par arrêt du 14 avril 2005 la cour d'appel de Paris a annulé la renonciation à la succession de [P] [V] et la déclaration de succession faite le 23 avril 2002. Une nouvelle déclaration de succession a été déposée le 31 décembre 2008.

Il en résulte que les premier et deuxième griefs, qui postulent que la cour d'appel n'a pas établi que la société [11] avait connaissance de l'obligation déclarative des héritiers [U], et qu'en sa qualité de société de droit étranger, elle disposait raisonnablement de la possibilité d'anticiper le fait que l'omission déclarative consommerait le délit de fraude fiscale, **sont infondés**.

En effet, pour retenir que la société [11] avait sciemment participé à la fraude fiscale, les juges ont constaté qu'elle était intervenue dans le litige civil initié par [P] [V] et n'ignorait rien de la décision ayant annulé la déclaration de succession déposée en 2002 et de la nécessité de déposer une nouvelle déclaration de succession, et ils ont également relevé la mauvaise foi avec laquelle cette société avait fait obstacle aux demandes de renseignements dans ce litige civil, ayant joué un rôle actif de dissimulation, ainsi que l'absence de déclaration de sa dette à la succession en dépit de l'intérêt légitime qu'elle avait à le faire, ce dont il ressort qu'ils ont implicitement

mais nécessairement déduit de ces circonstances la connaissance qu'avait la société [11] de l'obligation pour les héritiers de déclarer les biens logés dans les trusts.

S'agissant du troisième grief, qui reproche à l'arrêt attaqué de ne pas avoir établi que les dispositions du droit de Guernesey obligeaient ou autorisaient la société [11] à s'immiscer dans le règlement de la succession de [B] [U], **il est inopérant**, dès lors que la complicité reprochée à ce trustee ne consiste pas à avoir méconnu un quelconque rôle de conseil fiscal, ou des obligations vis à vis de la succession auxquelles il aurait personnellement été tenu, mais à avoir sciemment aidé les héritiers à méconnaître leurs obligations déclaratives en dissimulant les biens logés dans les trusts.

Lorsque l'arrêt attaqué évoque le fait pour la société [11] de ne pas avoir révélé l'existence du Sons trust à l'administration fiscale lors de la déclaration de succession, il est fait référence à la non-révéléation de la dette due par la succession au Sons trust en raison des dépenses personnelles exposées par [B] [U] et de celles réalisées au bénéfice des propriétés détenues par le [I] trust, sur les actifs du Sons trust, cette non-révéléation ayant permis de ne pas faire apparaître l'existence du Sons trust.

Sous couvert d'une insuffisance de motivation, les griefs ne tendent qu'à remettre en cause l'appréciation souveraine des juges du fond.

En conséquence, le moyen n'est pas de nature à permettre l'admission du pourvoi selon les termes de l'article 567-1-1 du code de procédure pénale.

2.2.8.2.3.4 Le quatrième moyen

Les trois branches du moyen seront examinées ensemble.

Selon l'article 121-2 du code pénal : « *Les personnes morales, à l'exclusion de l'Etat, sont responsables pénalement, selon les distinctions des articles 121-4 à 121-7, des infractions commises, pour leur compte, par leurs organes ou représentants.* »

La chambre criminelle juge qu'il résulte de l'article 121-2 du code pénal que les personnes morales ne peuvent être déclarées pénalement responsables que s'il est établi qu'une infraction a été commise, pour leur compte, par leurs organes ou représentants. Ainsi, ne justifie pas sa décision au regard du texte précité, la cour d'appel qui se borne à retenir à l'encontre des personnes morales prévenues des infractions, sans mieux rechercher si celles-ci résultaient des agissements ou abstentions de l'un des organes ou représentants de ladite personne morale et s'ils avaient été commis pour le compte de celle-ci. (Crim., 11 avril 2012, pourvoi n° 10-86.974, Bull. crim. 2012, n° 94, Crim., 2 octobre 2012, pourvoi n° 11-84.415, Bull. crim. 2012, n° 205).

En application de ces principes, elle censure régulièrement les décisions qui n'ont pas recherché ou déterminé par quel organe ou représentant le délit reproché à la personne morale a été commis pour son compte (Crim., 1 avril 2014, pourvoi n° 12-86.501, Bull. crim. 2014, n° 99, Crim., 6 mai 2014, pourvoi n° 12-88.354, Bull. crim. 2014, n° 124, Crim., 13 mai 2014, pourvoi n° 13-81.240, Bull. crim. 2014, n° 132, Crim., 17 novembre 2020, pourvoi n° 19-87.904, Crim., 29 mars 2022, pourvoi n° 21-82.717, Crim., 6 février 2024, pourvoi n° 23-83.401).

La personne agissant pour le compte de la personne morale, en qualité d'organe ou de représentant, doit être identifiée (Crim., 28 mars 2017, pourvoi n° 15-82.305, Crim., 14 février 2023, pourvoi n° 22-81.901.). Méconnaît cette exigence la cour d'appel qui n'a pas déterminé autrement que par une référence indirecte à un « chef de la société » dont l'identité n'est pas précisée par quel organe ou représentant de la personne morale prévenue les manquements qu'elle a constatés ont été commis pour le compte de celle-ci (Crim., 11 février 2025, pourvoi n° 24-81.361).

La décision doit s'expliquer sur le statut et les attributions propres à faire de cette personne un représentant de la personne morale, au sens de l'article 121-2 du code pénal (Crim., 5 mai 2015, pourvoi n° 14-83.760, Crim., 13 octobre 2020, pourvoi n° 19-84.737), mais également *en quoi* elle a commis le délit reproché pour le compte de celle-ci (Crim., 2 juin 2015, pourvoi n° 14-82.171).

A cet égard, la chambre a approuvé un arrêt ayant établi la qualité de représentants d'une société de personnes physiques en relevant: « *qu'ils étaient tous deux signataires des contrats engageant leurs sociétés respectives avec la société A., ce dont il s'évince qu'ils disposaient du pouvoir de procéder à l'embauche des salariés concernés.* » (Crim., 12 janvier 2021, pourvoi n° 17-82.553).

De même, elle a estimé que les juges avaient justifié que les faits reprochés à une société résultaient de l'action de l'un de ses organes ou représentants identifiés et avaient été commis pour son compte par cet organe ou représentant, en ce qu'il résultait de leurs énonciations « *que le contrat conclu entre la société S.S. et l'entreprise M. I, dont découlent les faits reprochés à la société prévenue, a été souscrit au nom de cette dernière par un de ses représentants et pour son compte* » (Crim., 8 janvier 2019, pourvoi n° 17-87.246).

En revanche, il ne peut être retenu que les représentants actuels d'une société ont agi pour le compte de celle-ci s'ils n'étaient pas en fonction à l'époque des faits: « *Mais attendu qu'en prononçant ainsi, alors que le gérant actuel de la société, qui n'était pas en fonction à l'époque des faits, ne pouvait avoir commis l'infraction pour le compte de la personne morale, et que les énonciations de l'arrêt ne permettent d'identifier aucun autre organe ou représentant à l'origine du manquement à la sécurité relevé, la cour d'appel n'a pas justifié sa décision au regard de l'article 121-2 du code pénal ;* » (Crim., 11 juillet 2017, pourvoi n° 16-83.415).

L'identification par les juges de l'organe ou du représentant de la personne morale relève de leur pouvoir souverain d'appréciation des circonstances de fait et des éléments de preuve, le contrôle de la Cour de cassation s'exerçant sur la suffisance et l'absence de contradiction des motifs par lesquels ils se sont déterminés (Crim., 19 juin 2018, pourvoi n° 16-86.643, Crim., 16 juin 2021, pourvoi n° 20-83.098, Crim., 9 juin 2022, pourvoi n° 22-90.006).

La chambre criminelle s'assure ainsi que les motifs de l'arrêt identifient suffisamment les représentants des personnes morales pour le compte desquelles l'infraction a été commise (Crim., 24 mai 2022, pourvoi n° 21-85.722, Crim., 22 février 2022, pourvoi n° 21-81.179).

Elle a récemment jugé que :

« Pour identifier l'organe ou le représentant ayant agi pour le compte de la société prévenue dont les actes sont de nature à engager la responsabilité pénale de celle-ci, l'arrêt attaqué énonce notamment que, dans l'arrêt rendu le 22 mai 2017 par la cour d'appel de Paris, statuant dans une autre formation, à l'égard de la même société prévenue, il est mentionné que M. [E] [M] représentait en 2009 l'entreprise qu'il dirige sans avoir consenti de délégation de pouvoirs.

Les juges relèvent que l'intéressé a refusé d'être entendu, n'a pas répondu aux convocations d'enquête et s'est abstenu de comparaître devant la cour.

Ils observent que cette attitude est une constante de la société qui se soustrait à l'identification de son représentant légal.

Ils en déduisent la volonté délibérée de la société [5] d'empêcher l'identification de son représentant en rendant occulte le véritable décideur, ce qui caractérise la fraude.

Ils concluent que la responsabilité pénale de la personne morale est suffisamment recherchée, malgré les manoeuvres précitées de soustraction, qui font obstacle à ce que la société [5] invoque sa propre turpitude pour échapper aux poursuites.

En se déterminant par ces seuls motifs, desquels il résulte que M. [E] [M], dirigeant de la société [5], qui n'a pas allégué avoir consenti une délégation de pouvoirs, avait la qualité d'organe ou de représentant de la personne morale ayant agi pour son compte, la cour d'appel, qui s'est déterminée sur la base d'éléments de preuve versés au débat qu'elle a souverainement appréciés, a justifié sa décision. » (Crim., 17 octobre 2023, pourvoi n° 22-84.021).

Les énonciations de l'arrêt attaqué relatives à l'imputabilité des faits à un organe ou représentant (p.179 de l'arrêt) ont été rappelées au point 2.2.8.2.2 « Prévention et motivation de l'arrêt attaqué » du rapport.

Est produit à l'appui du mémoire ampliatif de la société [11] un courrier en date du 6 septembre 2023 adressé par MM. [PJ] [EB] et [ZW] [RH], directeurs de cette société, à Madame la présidente Sophie Clément, cour d'appel de Paris, pôle 2, chambre 14, l'informant qu'elle a désigné Mme [FA] [SF] pour représenter la société dans la procédure n°21/07392, lors des audiences prévues du 18 septembre au 4 octobre 2023.

Un document de 24 pages intitulé « Register of Directors » pour la société [11] est produit, lequel mentionne une série de noms accompagnés des dates d'« appointment » (nomination) et de « resignation » (démission). Concernant M. [Q] [F] [D], il est mentionné une nomination le 1^{er} août 1995 et une démission le 1^{er} novembre 2005.

Ce courrier et ce tableau ne sont pas visés par le greffier et le président. L'arrêt attaqué ne les mentionne pas.

L'ordonnance de renvoi indique dans son entête que la société [11] est représentée par Mme [XO] [VG].

Lors de l'audience devant la cour d'appel, qui s'est déroulée du 18 septembre 2023 au 4 octobre 2023, la société [11] était représentée par Mme [FA] [SF] en qualité de représentant légal.

La chambre appréciera si l'arrêt attaqué a suffisamment identifié le représentant de la société [11] ayant commis pour le compte de cette personne morale le délit de complicité de fraude fiscale qui lui est reproché.