

## Chiffres clés

### **72 % des condamnations pénales prononcées en première instance à la suite d'une enquête diligentée par le PNF concernent la matière fiscale**

Le PNF fête cette année les 10 ans de sa création par le Parlement.

En 10 ans :

- **3 234** procédures ont été initiées par le PNF et 532 personnes ont été condamnées dont **363** personnes en matière fiscale, soit 72,6 % des condamnations ;
- **12,343 Mds€** ont été prononcés en faveur du Trésor public.

En 2023, 781 procédures sont en cours devant le PNF et **43,65 %** de ces procédures concernent des affaires d'atteintes aux finances publiques.

Les sommes recouvrées par l'administration fiscale dans les procédures connexes aux procédures pénales traitées par le PNF (en cas de condamnation ou de CJIP) s'élèvent à :

- **53,6 m€** pour l'année 2023 (v. 871 m€ en 2022) ;
- **1,5 Mds€** depuis la création du PNF.

[\(Rapport d'activité du PNF 2023\)](#)

### **Parquet européen : augmentation du nombre d'enquêtes en lien avec la France**

En 2023, le parquet européen a ouvert **51** enquêtes en lien avec la France, pour **130,3 m€** de préjudice estimé (v. 35 enquêtes pour 335,6 m€ de préjudice estimé en 2022).

Sur les 86 enquêtes en cours, 13 concernent des **fraudes à la TVA** pour un préjudice estimé de 214,4 m€ (sur un total de 511m€ pour l'ensemble des enquêtes ; soit **42 %**).

**59** plaintes/rapports ont été reçus par le parquet européen concernant la France en 2023 (v. 46 en 2022), dont **11** proviennent des institutions de l'UE (v. 2 en 2022), **35** des autorités nationales (v. 36 en 2022) et **13** de parties privées (v. 1 en 2022).

Les enquêtes ont conduit au gel de **22,9 m€** d'actifs en 2023 (v. 2,1m€ en 2022).

Les délits visés par les enquêtes en cours sont à :

- **28,93 %** des fraudes relatives à des dépenses non liées à des marchés publics (v. 19,6 % en 2022) ;
- **26,41 %** des fraudes relatives à des recettes non liées à la TVA (v. 34,3 % en 2022) ;
- **15,72 %** du blanchiment d'argent (v. 13,7 % en 2022) ; et,
- **8,8 % des fraudes à la TVA** (v. 7,8 % en 2022).

En 2023 :

- **2** affaires ont donné lieu à une procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (**CRPC**) (v. 1 en 2022) ;
- **6** affaires ont été classées sans suite (v. 1 en 2022) ; et,
- **11** affaires ont fait l'objet d'une saisine des autorités nationales (v. 0 en 2022).

[\(Rapport annuel du parquet européen 2023\)](#)

## **Nouveaux moyens d'enquête en matière de fraude fiscale**

### **Création de l'ONAF**

*Décret n° 2024-235 du 18 mars 2024*

Le 20 mars 2024 le décret portant la création de l'Office national anti-fraude (anc. SEJF) a été publié.

Cet office entend améliorer la lutte contre les fraudes aux finances publiques, le démantèlement des structures de fraude, la lutte contre le blanchiment par l'identification de flux financiers illicites générés par ces fraudes et la saisie des avoirs criminels.

L'ONAF a une compétence nationale et est rattaché au directeur général des douanes et des droits indirects et au directeur général des finances publiques. L'office est composé d'officiers des douanes judiciaires et d'officiers fiscaux judiciaires habilités.

Les infractions relevant du champ de compétence de l'ONAF sont notamment les infractions prévues par le Code des douanes, les infractions en matière de contributions indirectes, les infractions fiscales et comptables en cas de présomptions caractérisées ou encore les escroqueries à la TVA.

Le décret entre en vigueur le 1er mai 2024.

[\(Décret n° 2024-235 du 18 mars 2024 portant création de l'ONAF\)](#)

### **Création d'une cellule de renseignement fiscal au sein des Douanes**

Un arrêté du 8 mars 2024 indique que la DNRED est désormais également chargée du recueil, du traitement et de la diffusion du renseignement en matière de fraude fiscale grave et complexe et de son blanchiment pour le compte de la DGFIP.

Cette cellule mettra en œuvre les techniques de renseignement prévues par le Code de sécurité intérieure pour la recherche et la prévention des fraudes fiscales les plus graves et les plus complexes. Ces moyens visent notamment la dissimulation d'avoirs à l'étranger dans les paradis fiscaux et les entités opaques comme les trusts, le recours à des cabinets de défiscalisation et l'optimisation abusive des grandes multinationales.

Cette nouvelle fonction de la DNRED entre en vigueur le 1er juillet 2024.

[\(Arrêté du 8 mars 2024\)](#)

### **Perquisitions en cabinets d'avocats**

**Les documents d'avocat résultant d'une activité de conseil, avant toute commission d'une infraction, ne sont pas couverts par le secret professionnel et peuvent être saisis**

*CE, 1er mars 2024, n° 462957*

Un recours en excès de pouvoir avait été formé contre la circulaire du Garde des sceaux du 28 février 2022 commentant les dispositions du deuxième alinéa de l'article 56-1 du Code de procédure pénale relatives aux perquisitions en cabinets d'avocats.

Différents organes représentatifs de la profession d'avocat soutenaient notamment que la circulaire portait atteinte aux droits de la défense et au principe d'indivisibilité du secret professionnel des avocats en ce qu'elle restreignait le champ d'application de la protection du secret professionnel au stade du conseil et en ce qu'elle retenait une acception trop restrictive de la protection du secret professionnel.

Pour rejeter la requête en excès de pouvoir, le Conseil d'État précise tout d'abord qu'il ressort des travaux parlementaires que le législateur a entendu élargir le champ du secret professionnel à une partie seulement des activités de conseil des avocats, et non à l'ensemble d'entre elles. Ensuite, le Conseil d'État valide la distinction opérée par la circulaire en jugeant que :

- les documents résultant d'une activité de conseil d'un avocat **après la commission d'une infraction par son client**, alors même que celui-ci ne fait l'objet d'aucune poursuite pénale ou mise en cause au moment où cette activité de conseil intervient, **participent de la préparation d'une défense à venir et relèvent de l'exercice des droits de la défense** ; en revanche,
- les documents résultant d'une activité de conseil d'un avocat **avant toute commission d'une infraction par son client**, ne relèvent pas de l'exercice des droits de la défense au sens du second alinéa de l'article 56-1 du Code de procédure pénale et **ne sont pas couverts par le secret professionnel. Ils peuvent, en conséquence, faire l'objet d'une saisie dans les conditions prévues par cet article.**

[\(CE 1er mars 2024, n° 462957\)](#)

### **Articulation des procédures pénales et fiscales**

**Le juge administratif doit moduler la pénalité fiscale afin d'assurer que le montant cumulé de cette pénalité et de l'amende pénale n'excède pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues**

*CE, 5 février 2024, n° 472284*

*Pour une analyse détaillée, retrouvez l'article d'Alice Rousseau à la Revue de Droit fiscal n° 16 du 18 avril 2024*

Un contribuable exploitant une entreprise individuelle et sa partenaire de PACS avaient fait l'objet d'un ESFP à l'issue duquel un redressement assorti de la majoration de 40 % pour absence de dépôt de déclaration dans les 30 jours d'une mise en demeure avait été prononcé.

En parallèle, l'entrepreneur avait été condamné définitivement pour fraude fiscale à 4 ans d'emprisonnement dont 3 ans avec sursis, à l'exclusion des marchés publics pour 5 ans, à 5 ans d'interdiction des droits civiques et à une peine de confiscation. Cette condamnation pénale définitive avait été prononcée avant l'audience fiscale devant la Cour administrative d'appel.

Lors de cette audience, le contribuable avait soutenu que les majorations qui lui avaient été appliquées par l'administration fiscale ne pouvaient, sans méconnaître le principe de proportionnalité des peines, être maintenues, dès lors qu'elles se cumulaient avec les peines pour fraude fiscale en raison des mêmes faits. Les juges d'appel n'avaient toutefois pas répondu à ce moyen.

Saisi par le contribuable, le Conseil d'État indique « ***qu'il appartient au juge de l'impôt, saisi d'une contestation relative à des sanctions fiscales infligées, en application du 1 de l'article 1728 du [CGI], à un contribuable ayant par ailleurs fait l'objet, sur le fondement de l'article 1741 du même code, à raison des mêmes faits, d'une condamnation pénale devenue définitive de s'assurer, le cas échéant d'office, que le montant cumulé des sanctions de même nature prononcées à l'encontre de ce contribuable à raison de ces deux procédures n'excède pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues et, si tel est le cas, de prononcer en conséquence la réduction, dans la mesure nécessaire, ou la décharge des pénalités fiscales demeurant en litige devant lui*** ».

Au cas d'espèce, pour rejeter la demande de décharge du contribuable, le Conseil d'État a notamment jugé que :

- les pénalités fiscales et les sanctions pénales ne punissaient pas les mêmes faits : les sanctions pénales concernaient un concours d'infractions de fraude fiscale (dissimulation en matière de TVA et de BIC et omission en matière d'IR) alors que les pénalités fiscales ne concernaient que l'IR ;
- étant donné que la majoration fiscale et la peine de confiscation pénale ne sont pas de même nature, la règle du plafonnement du cumul des sanctions ne s'appliquait pas.

[\(CE, 5 février 2024 n° 472284\)](#)

## **Pas de majoration pour manquement délibéré en cas de relaxe prononcée par le juge pénal après avoir qualifié l'opération de don manuel**

CAA Marseille, 15 février 2024, n° 22MA00613

Au cours de l'année 2016, une personne physique avait reçu quatre chèques pour un montant total de 280 000 €. Ces sommes n'avaient pas été déclarées à l'administration fiscale, ce qu'avait reconnu le bénéficiaire.

Ces versements, susceptibles de constituer une donation non déclarée auprès de l'administration fiscale, avaient fait l'objet d'un signalement par TRACFIN au parquet.

Informée de l'enquête préliminaire ouverte pour blanchiment de fraude fiscale, l'administration fiscale avait déclenché un ESFP. Les montants litigieux avaient été taxés d'office dans la catégorie des revenus d'origine indéterminée et assortis de la majoration de 40 % pour manquement délibéré.

Par un arrêt du 5 novembre 2019, la Cour d'appel d'Aix en Provence avait définitivement relaxé le prévenu de l'infraction de blanchiment. La Cour d'appel avait notamment relevé que les versements reçus constituaient des remises d'argent à titre gratuit et amical et qu'à supposer qu'il puisse être reproché au prévenu de ne pas avoir déclaré un don d'argent, l'administration avait été informée de la perception de ces fonds dans le cadre de l'enquête préliminaire, les obligations déclaratives relatives aux dons manuels ayant été accomplies.

Fort de cette relaxe, le contribuable avait contesté l'application des majorations et en avait demandé leur décharge, ce qui a été accordé par la Cour administrative d'appel de Marseille.

Le juge administratif a, tout d'abord, rappelé que « *l'autorité de la chose jugée appartenant aux décisions des juges répressifs devenues définitives qui s'impose aux juridictions administratives s'attache à la constatation matérielle des faits mentionnés dans le jugement et qui sont le support nécessaire du dispositif. La même autorité ne saurait, en revanche, s'attacher aux motifs d'un jugement de relaxe tirés de ce que les faits reprochés ne sont pas établis ou de ce qu'un doute subsiste sur leur réalité* ».

En l'espèce, **les constatations de faits qui sont le support nécessaire de la décision définitive de relaxe rendue par le juge pénal** tranchent la question de l'objet et de la nature des opérations effectuées et énoncent que les revenus perçus ne constituent pas des revenus d'origine indéterminée mais des dons manuels.

La Cour administrative d'appel déduit donc de ces constatations, qui s'imposent au juge de l'impôt, que les sommes litigieuses ne pouvaient ni être imposées dans la catégorie des revenus d'origine indéterminée ni supporter les majorations afférentes à de tels revenus.

[\(CAA Marseille, 15 février 2024, n° 22MA00613\)](#)

## **Fraude fiscale et trusts**

### **Condamnation des héritiers en cas d'absence de mention dans l'actif successoral de biens trustés dont le défunt constituant ne s'était pas réellement dessaisi**

*CA Paris, 5 mars 2024, n° 21/073392*

Dans l'affaire de la succession d'un célèbre marchand d'art, il était reproché aux héritiers d'avoir minoré le montant de sa succession ainsi que de celle de son fils en omettant de déclarer de nombreux biens détenus notamment au sein ou par l'interposition de trusts et d'entités situés dans des paradis fiscaux. A l'issue de l'instruction, les héritiers avaient été renvoyés pour fraude fiscale et blanchiment de fraude fiscale. Leurs conseils (avocat et notaires) ainsi que les trustees devaient quant à eux répondre des faits de complicité de fraude fiscale.

Tant en première instance qu'en appel, les juges du fonds avaient relaxé les prévenus aux motifs qu'il n'existait pas, au moment des déclarations de successions litigieuses, d'imposition spécifique pesant sur les héritiers pour les biens restant en trust après le décès du constituant. A défaut d'imposition, aucun manquement frauduleux ne pouvait être constaté.

Cependant dans son arrêt du 6 janvier 2021, la Cour de cassation avait cassé l'arrêt d'appel en jugeant qu'il existait, avant la loi du 29 juillet 2011 (et donc au moment des faits), une obligation légale pesant sur les héritiers de déclarer les biens situés dans un trust étranger dont le défunt ne s'était pas irrévocablement dessaisi.

La Cour d'appel de renvoi devait donc analyser le fonctionnement concret des trusts afin de rechercher si le constituant avait, dans les faits, continué d'exercer à l'égard des biens logés dans les trusts des prérogatives qui seraient révélatrices de l'exercice d'un droit de propriété, de telle sorte que le constituant ne pouvait être considéré comme s'étant véritablement dessaisi des biens, qui auraient donc dû être déclarés dans la succession.

Dans son arrêt, la Cour d'appel revient sur l'élément légal de l'infraction en indiquant que « *contrairement aux arguments des prévenus, la loi [de 2011] n'a pas édicté une règle*

*nouvelle et introduit la notion de trust dans le droit fiscal français des successions. Elle n'est que la transposition législative d'une jurisprudence antérieure* ». La règle de droit qui n'était « *ni nouvelle ni imprévisible* » « *imposait 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* ». La Cour poursuit en indiquant que « *dans le cas d'une absence de dessaisissement, les biens étant restés dans le patrimoine du défunt sous l'apparence d'un trust, les prévenus ne peuvent opposer une prétendue indisponibilité des fonds, qui est la conséquence des dispositions prises par le défunt avec l'accord nécessaire du trustee* ».

Selon la Cour d'appel, l'analyse de la dépossession impose d'examiner : (i) le pouvoir d'administrer ou de gérer les biens trustés par le constituant ; (ii) le pouvoir de contrôler la gestion de ces biens par le constituant (que les biens soient administrés par le trustee ou non) ; (iii) le pouvoir de distribuer et de recevoir les revenus et les actifs par le constituant ; (iv) le rôle effectif du protecteur et la manière concrète dont il a rempli ses devoirs fiduciaires, permettant ou non au constituant de s'approprier, par son intermédiaire, des prérogatives de propriétaire ; et (v) les conditions de transfert des biens dans le trust et la connaissance qu'en avait le trustee.

En revanche, sont sans objet : (i) l'analyse du respect juridique des clauses contractuelles des trusts par rapport au respect de la loi d'autonomie par les trustees (la seule indication du caractère irrévocable et discrétionnaire dans les actes de trust ne constituant pas une preuve d'absence de dépossession) ; et (ii) la validité des trusts ou de leur qualification au regard des critères de leur propre loi.

Après analyse, la Cour d'appel a considéré que dans la plupart des cas il n'y avait pas eu de dépossession des biens placés en trust et que par conséquent ces biens auraient dû figurer dans l'actif successoral. En conséquence, des condamnations pour fraude fiscale, blanchiment de fraude fiscale et complicité ont été prononcées.

Pour plus d'information, contactez :



**Alice Rousseau**

T : +33 1 88 33 59 56

M : + 33 7 85 64 56 48

E : [arousseau@rousseau-sussmann.com](mailto:arousseau@rousseau-sussmann.com)



**Arthur Sussmann**

T : +33 1 89 16 07 48

M : +33 6 16 27 27 53

E : [asussmann@rousseau-sussmann.com](mailto:asussmann@rousseau-sussmann.com)