

## CONCLUSIONS

### Mme Marie-Gabrielle Merloz, Rapporteur publique

1. A l'issue d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle et d'un contrôle sur pièces et après avoir exercé son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire, l'administration a notifié à M. Mardochée L... des rectifications dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application, d'une part, de l'article 123 *bis* du CGI à raison d'avoirs qu'il détenait, par l'intermédiaire de la société panaméenne Mochita Holding Corporation, sur un compte bancaire ouvert en Suisse et, d'autre part, du 1<sup>o</sup> de l'article 120 du même code à raison de deux comptes non déclarés dont il était titulaire dans des banques israéliennes. M. L... a été assujéti en conséquence à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux au titre des années 2006 à 2011 et à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus pour l'année 2011, assorties de la majoration pour manquement délibéré et des intérêts de retard ainsi que de l'amende pour non-déclaration de comptes détenus à l'étranger prévue au IV de l'article 1736 du CGI au titre des années 2008 à 2011. Après avoir obtenu un dégrèvement partiel de ces impositions, il a porté le litige devant le juge de l'impôt.

Par un jugement du 7 mai 2019, le tribunal administratif de Paris a prononcé la décharge des impositions laissées à sa charge au titre de l'année 2009, en droits et pénalités, ainsi que des pénalités pour manquement délibéré qui lui ont été infligées au titre des autres années en litige et a rejeté le surplus de la demande. Statuant par un unique arrêt du 31 juillet 2020, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel formé par M. Thierry L... et Mme Patricia L... épouse F..., héritiers de M. Mardochée L... entretemps décédé, et, faisant droit à l'appel du ministre de l'action et des comptes publics, annulé les articles 1<sup>er</sup> à 3 de ce jugement et remis à la charge du contribuable les impositions dont le tribunal avait prononcé la décharge. Les consorts L... se pourvoient en cassation contre cet arrêt.

2. Ce pourvoi soulève tout d'abord une question de procédure.

Vous vous souvenez que l'article 11 de la loi du 23 mars 2020 d'urgence pour faire face à l'épidémie de covid-19<sup>1</sup> a autorisé le Gouvernement à prendre par ordonnances, dans un délai de trois mois, des mesures relevant du domaine de la loi dans un très grand nombre de matières. Le 2° du I concerne les mesures destinées à faire face aux conséquences, notamment de nature administrative ou juridictionnelle, de la propagation de l'épidémie et les mesures prises pour limiter cette propagation et son c) vise plus spécifiquement les mesures adaptant, aux seules fins de limiter la propagation de l'épidémie parmi les personnes participant à la conduite et au déroulement des instances, les règles relatives notamment aux formations de jugement et à la tenue des audiences.

L'ordonnance n° 2020-305 du 25 mars 2020 portant adaptation des règles applicables devant les juridictions de l'ordre administratif a été prise sur ce fondement et n'a pas encore été ratifiée en dépit du dépôt d'un projet de loi en ce sens<sup>2</sup>. Les requérants soulèvent, par la voie de l'exception, l'inconstitutionnalité des dispositions de son article 8 qui prévoient que « *le président de la formation de jugement peut dispenser le rapporteur public, sur sa proposition, d'exposer à l'audience des conclusions sur une requête* ». Ils font valoir qu'elles méconnaissent le principe d'égalité devant la justice, dès lors qu'elles ne fixent aucun critère objectif et laissent au président de la formation de jugement un pouvoir discrétionnaire tant pour dispenser le rapporteur public de communiquer le sens de ses conclusions avant l'audience que pour les prononcer à l'audience publique et ne prévoient pas, à titre de substitution, la possibilité de les communiquer sous une forme écrite.

Le cadre de contrôle des ordonnances non ratifiées a été profondément renouvelé par l'intervention des décisions des 28 mai et 3 juillet 2020 (n° 2020-843 QPC *Association Force 5* ; n° 2020-851/852 QPC, *Sofiane A et autres*), par lesquelles le Conseil constitutionnel s'est reconnu compétent pour connaître de QPC dirigées contre les dispositions d'une ordonnance, prise sur le fondement de l'article 38 de la Constitution, après l'expiration du délai d'habilitation, dès lors qu'elles doivent être regardées, à compter de cette date et dans les matières qui sont du domaine législatif, comme des dispositions législatives au sens de l'article 61-1 de la Constitution. Conformément au mode d'emploi défini par votre jurisprudence *Fédération CFDT des finances et autres* qui a tiré les conséquences de ce revirement (Ass., 16 décembre 2020, n°s 440258, 440289 et 440457, au Rec.), il y a lieu, pour apprécier si vous êtes compétents pour vous prononcer sur le grief d'inconstitutionnalité ainsi soulevé par la

---

<sup>1</sup> N° 2020-290

<sup>2</sup> Le projet de loi de ratification a été déposé à l'Assemblée nationale le 13 mai 2020.

voie de l'exception, de déterminer la nature, réglementaire ou législative, des dispositions de l'article 8 de l'ordonnance n° 2020-305 du 25 mars 2020.

Indiquons d'emblée que nous n'adhérons pas à l'analyse du pourvoi qui voudrait vous faire juger qu'elles sont de nature réglementaire.

Vous constaterez qu'en généralisant la possibilité d'une dispense de conclusions - certes de manière temporaire entre le 12 mars et le 10 juillet 2020<sup>3</sup>, ces dispositions dérogent formellement à des dispositions législatives. Nous avons scrupule à rappeler que l'article L. 7 du CJA pose désormais solennellement le principe du prononcé, à l'audience, des conclusions du rapporteur public : il énonce, selon une formulation inspirée de l'article 18 de la loi du 6 janvier 1986 fixant les règles garantissant l'indépendance des membres des tribunaux administratifs et cours administratives d'appel<sup>4</sup> et, plus directement, des décisions G... (CE, Sect., 10 juillet 1957, au Rec. p. 466) et E... (CE, 29 juillet 1998, n°s 179635, 180208, au Rec.), qu'« *un membre de la juridiction, chargé des fonctions de rapporteur public, expose publiquement, et en toute indépendance, son opinion sur les questions que présentent à juger les requêtes et sur les solutions qu'elles appellent* ». Par ailleurs, si la liste des matières pouvant faire l'objet d'une dispense de conclusions devant les tribunaux administratifs et les cours administratives d'appel est fixée par l'article R. 732-1-1 du CJA, c'est l'article L. 732-1 qui ménage, depuis 2011, la possibilité d'une telle dispense, par dérogation à l'article L. 7, « *eu égard à la nature des questions à juger* » dans les matières ainsi énumérées limitativement. Il nous semble que les dispositions litigieuses doivent, dès lors qu'elles dérogent à des dispositions législatives, elles-mêmes être regardées comme de valeur législative, sauf à passer par la procédure de délégalisation prévue au second alinéa de l'article 37 de la Constitution.

Il n'est, en tout état de cause, pas douteux que les dispositions litigieuses portent sur des matières énumérées à l'article 34 de la Constitution.

Pour vous convaincre du contraire, les requérants se fondent sur la décision du 24 juin 1991, *Syndicat de la juridiction administrative et autre* (n° 25634, inédite au Rec.), par laquelle vous avez jugé « *qu'en prévoyant que le commissaire du gouvernement, qui ne fait pas partie des formations de jugement, ne sera plus appelé à conclure sur toutes les affaires, le décret attaqué [qui modifiait l'article R. 114 du code des tribunaux administratifs alors en vigueur] ne touche ni à la composition de ces formations, composition qui demeure conforme à ce que prévoit l'article L. 4 du [même] code (...), ni aux garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques, ni à aucune autre des matières réservées au législateur par l'article 34 de la Constitution* ».

---

<sup>3</sup> Cf article 2 de l'ordonnance.

<sup>4</sup> N° 86-14.

Cette jurisprudence ne reflète cependant plus l'état actuel du droit. Nous l'avons dit, le rôle singulier du rapporteur public a depuis été solennellement consacré dans le titre préliminaire du code de justice administrative, qui rassemble, selon les termes du rapport au président de la République sur l'ordonnance codificatrice du 4 mai 2000<sup>5</sup>, « *les dispositions de valeur législative qui posent les plus éminents principes de fonctionnement des juridictions administratives* ». Le rapporteur public n'est, pas plus qu'hier, membre de la formation de jugement en ce sens qu'il ne délibère pas de la décision à prendre et ne vote pas sur son adoption. Il participe néanmoins à la « *fonction de juger dévolue à la juridiction dont il est membre* », selon la fameuse formule de la décision E....

Ajoutons que si l'article L. 7 du CJA a pu être modifié par décret en 2009<sup>6</sup>, c'est au prix du déclassement au niveau réglementaire, selon la procédure prévue au second alinéa de l'article 37 de la Constitution, des seuls mots « *commissaire du gouvernement* », le choix de la dénomination d'une institution ressortissant, conformément à une jurisprudence constante du Conseil constitutionnel, à la compétence du pouvoir réglementaire (décision n° 2006-208 L du 30 novembre 2006). Les dispenses qui existaient avant la création de l'article L. 732-1 du CJA en matière de référé, de droit des étrangers ou pour le contentieux du droit au logement opposable étaient en outre déjà toutes prévues par des dispositions législatives<sup>7</sup>.

La décision du 6 avril 2022, *Association ELENA France et autres* (n°s 440715 ea, inédite au Rec.) a tiré les conséquences de cette évolution en jugeant, précisément à propos des dispositions de l'article 8 de l'ordonnance n° 2020-305 du 25 mars 2020, qu'elles « *sont législatives* ». Vous pourriez aujourd'hui préciser la portée de cette formulation à un double titre. D'une part, elle n'engage pas la solution sur le point de savoir s'il y a lieu de retenir une approche purement matérielle ou si ces dispositions, en ce qu'elles interviennent dans des matières qui ont fait l'objet de textes de forme législative, doivent nécessairement être regardées comme de nature législative en vertu du parallélisme des compétences. Nous n'y revenons pas. Vous pourriez, d'autre part, être plus explicites sur la nature législative de ces dispositions.

Il résulte d'une jurisprudence constante du Conseil constitutionnel, comme de votre propre jurisprudence, que les dispositions de procédure applicable devant les juridictions administratives ne relèvent du domaine de la loi que dans la mesure où

---

<sup>5</sup> Ordonnance n° 2000-387 du 4 mai 2000 relative à la partie Législative du code de justice administrative.

<sup>6</sup> Décret n° 2009-14 du 7 janvier 2009 relatif au rapporteur public des juridictions administratives et au déroulement de l'audience devant ces juridictions.

<sup>7</sup> Art. L. 522-1 du CJA (référé) ; art. L. 213-9 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile (contentieux des décisions de refus d'entrée sur le territoire français au titre de l'asile) et art. L. 512-2 du même code (contentieux des arrêtés de reconduite à la frontière) ; art. L. 441-2-3-1 du code de la construction et de l'habitation (contentieux du droit au logement opposable).

sont en jeu des règles concernant « *les garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques* » et « *la création de nouveaux ordres de juridiction* » (voyez, parmi une jurisprudence abondante : CC, 14 octobre 2010, n° 2010-54 QPC, *Union syndicale des magistrats administratifs* relative au juge unique ; CC, 13 avril 2012, n° 2012-231/234 QPC, *M. Stéphane C. et autres* relative à la contribution pour l'aide juridique ; CE, 21 décembre 2001, *H...*, n° 222862, au Rec. sur le ministère d'avocat obligatoire ; CE, 17 décembre 2003, *X...*, n° 258253, inédite au Rec. s'agissant des matières sur lesquelles le tribunal administratif statue en premier et dernier ressort ; CE, 21 décembre 2020, *Syndicat de la juridiction administrative (SJA)*, n° 441399, aux T.).

Bien que la procédure contentieuse administrative relève en principe du domaine réglementaire, les dispositions relatives à la dispense généralisée des conclusions du rapporteur public à l'audience nous paraissent pouvoir être regardées, compte tenu du rôle qui lui est reconnu, comme fixant des règles concernant « *les garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques* ». Nous renvoyons notamment à votre jurisprudence *Communauté d'agglomération du pays de Martigues* (CE Sect., 21 juin 2013, n° 352427, au Rec.) qui rappelle, entre autres, que « *les conclusions du rapporteur public permettent aux parties de percevoir les éléments décisifs du dossier, de connaître la lecture qu'en fait la juridiction et de saisir la réflexion de celle-ci durant son élaboration tout en disposant de l'opportunité d'y réagir avant que la juridiction ait statué* ».

Vous le savez, le Conseil constitutionnel a conféré une portée large à cette notion de « *garanties fondamentales* ». Alors que l'article 34 de la Constitution ne vise que la procédure pénale, il a attiré dans le domaine de la loi certaines règles de procédure en matière de contentieux fiscal (CC, 2 décembre 1980, n° 80-119 L s'agissant de dispositions relatives à l'obligation de motivation, à la charge de la preuve ou au droit d'agir en justice) et de contentieux civil ou administratif (CC, 21 mars 2019, n° 2019-778 DC, *Loi de programmation 2018-2022 et de réforme pour la justice*, consacrant le principe constitutionnel de publicité des audiences devant les juridictions civiles et administratives ; CC, 19 novembre 2020, n° 2020-866 QPC, *Société Getzner France*, sur la procédure civile sans audience dans un contexte d'urgence sanitaire). Votre décision *Association ELENA France et autres* s'inscrit dans le cadre tracé par cette jurisprudence en regardant comme relevant du domaine de la loi, sous cette rubrique, les dispositions de l'ordonnance n° 2020-305 du 25 mars 2020 relatives à la limitation du public aux audiences, à la possibilité de tenir des « vidéo-audiences » et à la possibilité de statuer en référé sans audience, par dérogation à l'article L. 6 du CJA.

Vous pourriez, le cas échéant, en consentant un petit effort, estimer que les dispositions litigieuses fixent des règles relatives à la création de nouveaux ordres de juridiction. Le Conseil constitutionnel s'est en effet éloigné d'une interprétation

littérale de cette notion pour y rattacher, par extension, la création de tout type nouveau de juridiction et couvrir non seulement la création même des ordres de juridiction, mais également leurs règles constitutives. Néanmoins, comme l'a synthétisé le Président Odent, cette notion recouvre plutôt « *des modifications apportées à la compétence ou à la composition d'une juridiction (...) si elles en transforment la nature ou le caractère* »<sup>8</sup>, ce qui ne s'applique qu'imparfaitement aux règles régissant le prononcé des conclusions du rapporteur public à l'audience au sein de la juridiction administrative.

Cette rubrique est mobilisée, en particulier, lorsque sont en jeu des règles relatives à la composition des juridictions et la désignation des formations de jugement, comme l'a jugé le Conseil constitutionnel à propos de la chambre mixte et de l'assemblée plénière de la Cour de cassation compte tenu de leur rôle au sein de la juridiction (CC, 20 juillet 1977, n° 77-99 L) ou pour la composition de la Cour de discipline budgétaire et financière (CC, 3 mars 2005, n° 2005-198 L). Elle l'est également lorsque sont en cause des règles garantissant l'indépendance des juges, telles que celles touchant au mode de désignation et à la durée des fonctions des assesseurs des tribunaux pour enfants (CC, 21 décembre 1964, n° 64-31 L), au caractère limité de la durée du mandat des membres de la commission des recours des réfugiés (CC, 4 décembre 2003, n° 2003-485 DC, *Loi modifiant la loi n° 52-893 du 25 juillet 1952 relative au droit d'asile*) ou encore au recrutement des membres des tribunaux administratifs (CE, 29 décembre 1993, *Syndicat de la juridiction administrative*, n° 67922, au Rec.).

Si vous nous suivez, la conformité de l'article 8 de l'ordonnance n° 2020-305 du 20 mars 2020 aux droits et libertés garantis par la Constitution ne pouvait être contestée que par une QPC. Les requérants n'ayant pas emprunté cette voie, le moyen tiré de la méconnaissance du principe d'égalité ne peut qu'être écarté comme irrecevable, à défaut d'avoir été présenté dans un mémoire distinct.

3. Nous pouvons en venir au fond du litige et, en premier lieu, au motif qui a conduit la cour à inverser la solution des premiers juges s'agissant de la prescription des impositions dues au titre de l'année 2009.

Le litige est né de la succession dans le temps de deux versions de l'article L. 169 du LPF. Afin de donner à l'administration les moyens de lutter plus efficacement contre la fraude et l'évasion fiscale, l'article 52 de la loi de finances rectificatives pour 2008<sup>9</sup> a introduit, au quatrième alinéa de cet article (devenu ensuite le cinquième alinéa), un délai spécial de prescription porté de trois à dix ans en matière d'impôt sur le revenu et

---

<sup>8</sup> Contentieux administratif, T. 1, p. 215.

<sup>9</sup> Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008. Ces dispositions se sont appliquées aux délais de reprise venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2008, soit à compter de l'imposition des revenus au titre de l'année 2006.

d'impôt sur les sociétés. L'application de ce délai était alors subordonnée à une double condition : la méconnaissance de certaines obligations déclaratives, telles que l'absence de déclaration par le contribuable d'un compte détenu à l'étranger prévue à l'article 1649 A du CGI, et l'absence de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales entre la France et l'Etat dans lequel se situait le compte n'ayant pas été déclaré.

Cette seconde condition a été supprimée par l'article 58 de la loi de finances rectificative pour 2011<sup>10</sup>. Il n'est pas contesté que ces nouvelles dispositions, applicables aux délais de reprise venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2011, trouvaient bien à s'appliquer en l'espèce à l'imposition des revenus de l'année 2009 et que, sur le terrain de la loi fiscale, la circonstance qu'Israël comptait au nombre des Etats avec lesquels la France avait conclu une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales était sans incidence sur l'application du délai spécial de reprise.

Le débat contentieux s'est cristallisé sur la portée des commentaires administratifs figurant au paragraphe n° 150 de l'instruction du 12 septembre 2012, référencée BOI-CF-PGR-10-50, qui mentionnaient la double condition prévue à l'origine par le quatrième aliéna de l'article L. 169 du LPF mais sans se référer, comme le faisait le paragraphe n° 6 de la précédente instruction du 1<sup>er</sup> avril 2010, référencée 13-L-3-10, à l'article 52 de la loi de finances rectificative pour 2008. Les requérants en ont déduit que cette instruction avait maintenu la condition – supprimée par la loi - tenant à l'absence de convention d'assistance administrative sous l'empire des nouvelles dispositions et que cette interprétation favorable de la loi fiscale était dès lors invocable sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF.

La cour, contrairement aux premiers juges, ne s'est pas laissée convaincre et a jugé que ces commentaires administratifs, qui se rapportaient aux dispositions de l'article L. 169 du LPF dans leur rédaction issue de l'article 52 de la loi de finances rectificative pour 2008, étaient inapplicables pour apprécier les délais de prescription de l'année 2009 en litige. Les requérants soutiennent qu'en statuant ainsi, elle a commis une erreur de droit.

Le principe d'interprétation littérale de la doctrine ne leur est cependant d'aucune aide. Votre jurisprudence est fermement établie sur ce point : si ce principe implique de se conformer scrupuleusement à la lettre d'une instruction, sans avoir à sonder les intentions supposées qui l'ont motivée, il n'exclut pas pour autant d'en faire « *une lecture intelligente* », selon la fameuse formule du Président Goulard. Vous n'appliquez pas un passage d'une instruction avec des œillères mais l'interprétez, selon une approche pragmatique, en la replaçant dans son contexte, c'est-à-dire à la

---

<sup>10</sup> Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011.

lumière du paragraphe ou de la partie dans laquelle il s'insère, et en prenant en compte, le cas échéant, les autres paragraphes qu'elle contient (CE, 27 novembre 1991, *Société mécanique automobile de l'Est*, n° 78076, aux T. sur un autre point, RJF 1/92 ; CE, 20 octobre 1995, *SARL Fruit Port*, n° 140239, RJF 12/95 n° 1360 ; CE, 18 octobre 1996, *M...*, n° 160839, aux T. sur un autre point, RJF 12/96 n° 1406 ; CE, 27 octobre 2010, *S ...*, n° 315056, aux T., RJF 1/11 n° 67).

Or, il ne fait guère de doute en l'espèce, contrairement à ce que pourrait laisser penser la combinaison du passage invoqué par les requérants, pris isolément, et la date de publication, que cette instruction commente, non les dispositions de l'article L. 169 du LPF issues de la loi de finances rectificatives pour 2011, mais leur version originelle et qu'elle se borne donc à réitérer la paragraphe n° 6 de l'instruction du 1<sup>er</sup> avril 2010. Nous renvoyons en particulier au paragraphe 100 et 110 ainsi qu'au titre du 2 du A du II (« *Définition des Etats ou territoires visés par la mesure* ») qui mentionnent les deux conditions cumulatives prévues par la loi elle-même et énumèrent, au nombre des obligations déclaratives devant être respectées, celles prévues par les seuls articles 123 *bis*, 209 B, 1649 A et 1649 AA du CGI et non également celle résultant de l'article 1649 AB de ce code, issu de l'article 14 de la loi de finances rectification pour 2011. Le paragraphe 220, qui énonce que « *les dispositions prévues en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales via les paradis fiscaux s'appliquent aux délais de reprise venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2008* » va dans le même sens.

La cour n'a dès lors pas commis l'erreur de droit qui lui est reprochée. Ajoutons pour répondre à un autre argument du pourvoi que vous ne vous arrêtez pas au fait que l'instruction du 7 septembre 2012, référencée BOI 13-A-2-12, relative à la création de la base documentaire « BOFiP-Impôts », indique qu'elle regroupe « *la totalité des commentaires administratifs des dispositions fiscales en vigueur* ». Cette instruction précise également qu'elle a été constituée « *à doctrine constante* », en agrégeant les commentaires issus des différents vecteurs existants, et que ce n'est que par exception qu'elle comprend à sa création des commentaires nouveaux, non publiés antérieurement. Pour mémoire, l'instruction litigieuse n'a été mise à jour que le 15 septembre 2015.

Nous n'examinons pas les deux autres moyens d'erreur de droit soulevés par le pourvoi qui sont, en tout état de cause, dirigés contre des motifs surabondants.

4. Le moyen suivant revient sur le bien-fondé des impositions mises à la charge de M. L... en application du 1 de l'article 123 *bis* du CGI et fournit une nouvelle illustration de la notion de bénéficiaire économique mobilisée pour la mise en œuvre de ces dispositions.

Rappelons qu'elles instituent un dispositif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales permettant d'imposer en France les revenus réalisés par l'intermédiaire de certaines entités étrangères établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI. Quoique non distribués, ils sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers entre les mains des personnes physiques fiscalement domiciliées en France qui détiennent une participation, directe ou non, de 10 % au moins dans l'entité, à proportion de leur détention.

Par votre décision du 10 mars 2020, *B...* (n° 427104, inédite au Rec., RJF 6/20 n° 540, avec concl. R. Victor), vous avez précisé, pour l'application de cette condition de détention minimale, que le législateur a entendu imposer les résidents fiscaux qui exercent un contrôle, même partagé, sur une telle entité, quelle que soit sa forme juridique, et, dans le cas où il est quantifiable, supérieur à 10 %. Pour paraphraser Romain Victor, vous avez ainsi refusé de raisonner dans le cadre étroit d'une détention capitalistique classique pour privilégier une approche réaliste des choses et donner ainsi toute sa portée au dispositif. Vous appuyant sur la formulation englobante du texte et les travaux préparatoires ainsi que, par analogie, sur d'autres solutions prétoriennes, notamment celle adoptée par la Cour de cassation pour l'application de la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques, prévue à l'article 990 D du CGI (Cass. com., 18 octobre 2016, n° 15-14.528 F-D, *DGFiP c/ Sté Katzoo*, RJF 2/17 n° 193), vous avez confirmé que cette condition pouvait être regardée comme remplie lorsque le contribuable est le « *bénéficiaire économique* » des sommes placées sur le compte bancaire ouvert au nom de la société étrangère soumise à un régime fiscal privilégié. Vous avez en outre rappelé que la charge de la preuve pèse en la matière sur l'administration et laissé cette appréciation au pouvoir souverain des juges du fond.

Après avoir cité le considérant de principe issu de cette décision, la cour a jugé, en substance, que l'administration devait être regardée comme apportant la preuve qui lui incombe que M. Mardochée L... était le bénéficiaire économique unique de la société panaméenne Mochita Holding Corporation et qu'il devait donc être imposé sur la totalité du produit des actifs de cette société.

Indiquons d'emblée – et ce n'est d'ailleurs pas l'angle d'attaque du pourvoi – que nous ne voyons aucune raison de ne pas avoir la même approche que dans l'affaire *B...* pour apprécier, non si la condition du seuil de détention permettant d'entrer dans le dispositif est satisfaite, mais la quotité des droits détenus par le contribuable. Nous n'identifions dès lors pas l'erreur de droit qu'aurait commise la cour en appréciant l'étendue du contrôle exercé par M. L... au regard de l'étendue de ses pouvoirs effectifs au sein de la société panaméenne.

Sous couvert d'erreur de droit, les requérants critiquent en réalité l'appréciation souveraine des juges du fond. Ils ne contestent pas que M. L... exerçait un contrôle sur cette société dont il était actionnaire mais persistent à soutenir que l'administration n'apporte pas la preuve qui lui incombe qu'il devait être imposé sur l'intégralité du produit des actifs détenus par cette société sur le compte bancaire ouvert à son nom dans une banque suisse. C'est toutefois par une appréciation souveraine exempte de dénaturation que la cour s'est fondée sur le fait que M. L... détenait des pouvoirs exclusifs sur ce compte, qu'il était alimenté par ses revenus professionnels non déclarés, qu'il avait manifesté son intention de léguer à ses enfants les avoirs qu'il y détenait et l'appartement qu'il occupait depuis trente ans, acquis par une société britannique grâce à ces fonds, et que les documents comptables de la société panaméenne indiquaient qu'il en était le seul associé. Ces éléments étaient bien de nature à établir qu'il avait la libre disposition des sommes placées sur ce compte, comme dans l'affaire B..., et l'étendue de son contrôle.

Vous l'aurez compris, l'arrêt est par ailleurs suffisamment motivé.

5. Les requérants critiquent enfin les motifs par lesquels la cour a remis à la charge de M. Mardochée L... la majoration pour manquement délibéré prévue au a de l'article 1729 du CGI. Ils lui reprochent, sous l'angle de la dénaturation et de l'erreur de qualification juridique, de s'être fondée sur plusieurs éléments impropres à justifier de son intention d'éluider l'impôt.

Votre contrôle est en la matière plutôt distancié. Vous contrôlez certes la qualification juridique des faits retenus par les juges du fond pour confirmer l'application de cette majoration. Mais vous laissez à leur appréciation souveraine le point de savoir si des omissions ou insuffisances déclaratives revêtent un caractère intentionnel (CE 3 septembre 2008, *SA Jules Bechet*, n° 300998, aux T., RJF 12/08 n° 1392), ce qui limite sensiblement l'étendue de votre contrôle.

Le litige se présente en des termes atypiques car le seul point débattu devant la cour, pour caractériser cette intention délibérée d'éluider l'impôt, portait sur l'appréciation des troubles neurologiques dont aurait souffert M. L.... Pour inverser la solution du tribunal, la cour a constaté que les certificats médicaux produits, s'ils attestaient de troubles de la mémoire ayant nécessité un traitement médicamenteux, n'indiquaient pas pour autant que le discernement de M. L... aurait été aboli à l'époque des faits. Elle a par ailleurs estimé que les autres éléments figurant au dossier n'étaient pas de nature à faire douter sérieusement de sa capacité à prendre des décisions pour la gestion de ses affaires, et spécifiquement de sa situation fiscale. Nous renvoyons notamment aux déclarations de son fils lors de son audition par la police judiciaire le 11 octobre 2012 et aux deux courriers du 16 novembre 2011 précisant ses intentions pour assurer sa succession. Nous ne voyons pas matière à remettre en cause l'appréciation souveraine

de la cour sur ces constatations, ni la qualification juridique qu'elle leur a donnée, dès lors que sont réunis les deux éléments constitutifs de l'infraction (c'est-à-dire une omission déclarative et son intention délibérée).

**PCMNC au rejet du pourvoi.**