

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteuse publique

M. Serge B..., dont le nom est apparu dans le cadre de l'affaire dite « des fichiers HSBC », comme disposant directement ou via des sociétés installées dans les Iles vierges britanniques et au Panama de plusieurs comptes non déclarés en Suisse, a fait l'objet en octobre 2012 d'un dépôt de plainte pour soupçons de minoration de ses déclarations d'impôt sur le revenu au titre des années 2008 à 2010 conduisant à l'ouverture en 2015 d'une information judiciaire des chefs de fraude fiscale et blanchiment de fraude fiscale.

En octobre 2016, l'administration fiscale a adressé à M. et Mme B..., sur le fondement de l'article L. 16 du LPF, une demande de justifications portant sur les avoirs et revenus d'avoirs détenus auprès de la banque suisse HSBC Private Bank, au titre des années 2006 à 2010. En l'absence de réponse, elle a, en application de l'article L. 69 du LPF et de l'article 151 du CGI, taxé d'office les contribuables sur les revenus issus de ces avoirs détenus à l'étranger et non déclarés au titre des années 2007 à 2010 calculés forfaitairement. Les suppléments d'impôt sur le revenu en résultant ont été assortis de la majoration pour manœuvres frauduleuses. M. et Mme B..., qui ont porté le litige successivement devant le tribunal administratif, puis la cour administrative d'appel de Paris, sans succès, vous demandent l'annulation de l'arrêt par lequel cette cour a rejeté leurs conclusions en décharge.

Les nombreux moyens qu'ils soulèvent à l'appui de leur pourvoi sont d'un inégal intérêt.

Le premier groupe de griefs, relatif à l'absence de communication des fichiers informatiques saisis en 2009 au domicile d'un ancien informaticien de la banque, ne vous retiendra pas longtemps.

Les requérants soutiennent ainsi que la cour s'est méprise sur la portée de leurs écritures en considérant qu'ils ne se plaignaient que d'une absence de communication des fiches de synthèse individuelles et qu'elle a, en conséquence, omis de répondre au moyen qui lui était réellement soumis, tiré de l'absence de communication des données informatiques ayant permis d'établir ces fiches de synthèse. Mais en constatant que l'administration fiscale s'était fondée, pour procéder aux redressements en litige, non sur ces fiches de synthèse mais sur d'autres pièces, notamment les procès-verbaux, de la procédure judiciaire visant M. B... obtenues dans le cadre de l'exercice de son droit de communication auprès du juge

d'instruction en charge de l'enquête pénale et que l'ensemble des éléments recueillis dans ce cadre et utilisés par le service pour établir l'impôt ont été transmis aux contribuables, la cour a implicitement mais nécessairement jugé que l'administration fiscale ne s'était pas directement fondée, dans le cadre de la présente procédure de redressement, sur les fichiers informatiques saisis chez l'informaticien, et a par suite nécessairement écarté le moyen tiré de ce que l'absence de communication de ces fichiers aurait vicié la procédure. Par suite, le moyen n'est pas fondé.

Les requérants soutiennent encore, par un curieux changement de terrain entre l'appel et la cassation – ils avaient en effet devant la cour invoqué l'article 6§1 de la convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales – que le juge d'appel a commis une erreur de droit au regard de l'article 1^{er} du protocole additionnel à cette convention (article 1P1= en écartant leur moyen tiré d'une méconnaissance des droits de la défense au motif que l'administration fiscale leur avait permis d'accéder aux pièces ayant fondé les redressements, alors que cet article imposerait que les contribuables aient accès à tout élément de nature ayant pu influencer la position de l'administration.

Pour justifier leur invocation pour la première fois en cassation de l'article 1P1, ils soutiennent que cet article impliquerait, pour garantir la faculté pour un requérant de se défendre utilement dans une instance juridictionnelle visant à faire respecter son droit de propriété, des exigences procédurales de même substance que celles résultant l'article 6§1 de la CEDH invoqué devant la cour. Mais en tout état de cause, et sans qu'il soit besoin de vous interroger sur l'opérance de ce moyen en cassation, ce dernier nous semble pouvoir être écarté, compte tenu de ce qu'on a dit à l'instant sur l'appréciation souveraine, et non arguée de dénaturation, des juges d'appel quant à l'absence d'utilisation des fichiers informatiques en cause pour établir les redressements et à l'absence d'utilité d'une communication de ces fichiers pour la défense des contribuables qui en découle.

Le moyen suivant a trait à la mise en œuvre de la procédure de demande de justifications de l'article L. 16 du LPF, les requérants soutenant que la cour ne pouvait, sans erreur de droit, juger que l'administration fiscale disposait d'éléments suffisants permettant de présumer que M. B... disposait d'avoirs et de revenus d'avoirs à l'étranger et leur adresser une demande de justifications au titre des années 2006 et suivantes, alors que les éléments opposés par le service ne portaient que sur les années 2006 et 2007 et que l'administration n'avait, au titre des années postérieures, invoqué aucun élément circonstancié propre à ces années permettant de présumer la détention d'avoirs à l'étranger et de demander des justifications à leur sujet.

Mais la cour a pu sans erreur de droit considérer que les éléments invoqués par le service, qui établissaient la disposition d'avoirs à l'étranger au titre des années 2006 et 2007, constituaient des indices suffisants, en l'absence de tout élément permettant de supposer que ces avoirs auraient disparu ou que M. B... n'en aurait plus disposé au titre des années postérieures, pour autoriser l'administration, sur le fondement de l'article L. 16 du LPF, à demander aux contribuables des justifications sur les avoirs et revenus d'avoirs détenus à l'étranger au titre de ces années et, en l'absence de réponse, les taxer d'office en vertu de l'article L. 69 du LPF sur une assiette résultant de l'application de l'article 151 du code. L'administration a pu présumer, pour l'application de l'article L. 16 du LPF, que le capital constaté sur les comptes au titre de la période 2006/2007, d'un total de plusieurs dizaines de millions d'euros, était

toujours dissimulé à l'étranger durant la période contrôlée, dès lors qu'elle a relevé qu'aucune donation pouvant se rattacher aux avoirs, aucun emploi de ces avoirs sous forme d'acquisition patrimoniale significative ni aucun virement depuis ces comptes, n'avait été relevé depuis cette date. Elle a pu également considérer, tant pour l'application de l'article L. 16 qu'en l'absence de réponse, pour celle des articles L. 69 du LPF et 151 du CGI, que ce capital dissimulé à l'étranger était réputé avoir été productif de revenus. Le moyen sera donc écarté.

Les moyens suivants portent sur le délai de reprise. Ce sont eux qui, par l'intérêt des questions qu'ils suscitent, ont justifié l'inscription de l'affaire au rôle de vos chambres réunies.

Les requérants soutiennent que la cour a commis une erreur de droit, dénaturé les pièces du dossier et inexactement qualifié les faits en faisant application, pour juger que le délai de reprise au titre des années 2007 à 2010 n'était pas expiré lors de la notification de la proposition de rectification en 2017, des dispositions de l'article L. 188 C du LPF, au motif que le service n'a eu connaissance certaine des insuffisances ou omissions d'impositions résultant de l'absence de déclaration des avoirs et revenus d'avoirs qu'ils possédaient en Suisse qu'après l'exercice de son droit de communication auprès des autorités judiciaires le 12 mai 2016, et que ces insuffisances doivent être regardées comme ayant été révélées par une instance au sens de ces dispositions.

Ainsi que le font valoir les requérants, il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que les éléments dont l'administration fiscale avait eu connaissance par l'exercice de son droit de communication en 2009 et 2010, issus de l'analyse des fichiers informatiques saisis lors de la perquisition menée par le procureur de la République de Nice le 20 janvier 2009 et des fiches de synthèse individuelle élaborées sur leur base, étaient substantiellement identiques à ceux communiqués en 2016 et auraient, par suite, déjà pu permettre au service de procéder aux redressements en cause en mettant en œuvre ses pouvoirs.

En jugeant le contraire, la cour a donc dénaturé les pièces du dossier. Or cette dénaturation n'est pas restée sans incidence sur la suite de son raisonnement retenant l'applicabilité de l'article L. 188 C du LPF, ce premier exercice du droit de communication ayant été opéré antérieurement à l'ouverture de l'information judiciaire, au stade d'une enquête préliminaire conduite par le Procureur de la République.

Si par une décision *min. c/ M. et Mme Z...* du 16 juillet 2021 (n° 448500, aux Tables, RJF 11/21 n° 1043), vous avez jugé que la notion d'instance incluait, pour l'application des dispositions des articles L. 82 C et L. 101 du LPF sur le droit de communication, la phase d'enquête préliminaire, vous n'avez, par cette décision, pas abandonné l'interprétation plus exigeante des dispositions de l'article L. 188 C du LPF relatives au délai de spécial de reprise que vous aviez fait vôtre dans un précédent *R...* du 30 décembre 2014 (n° 371652, T. p. 604, RJF 3/15 n° 234, concl. A. Bretonneau BDCF 3/15 n° 35), confirmé par une décision *Benmoussa* du 27 juin 2018 (n° 411301, p. 282, RJF 10/18 n° 981), et en vertu de laquelle seul l'engagement de poursuites, qui inclut la phase de l'instruction conduite par le juge d'instruction, doit être regardé comme ouvrant l'instance au sens de ces dispositions.

En effet, alors que votre décision *min. c/ Z...* du 16 juillet 2021 était fondée sur les travaux préparatoires des dispositions relatives au droit de communication et l'intention du législateur

dès leur origine, les dispositions de l'article L. 188 C n'ont ni le même objet ni la même histoire, et leur nature hautement dérogatoire appelle une interprétation stricte. En outre, l'élargissement ultérieur de l'article L. 188 C du LPF aux omissions et insuffisances « *révélées par une procédure judiciaire* » et les modalités particulières d'entrée en vigueur prévues par la LFR pour 2015 pour cet élargissement nous semblent confirmer, par leur caractère non confortatif, que la portée de l'ancienne rédaction était plus étroite. Les révélations intervenues avant la publication de la loi du 29 décembre 2015 sont demeurées soumises aux dispositions sur le délai de reprise dans leur rédaction antérieure.

Par suite, en acceptant de vous interroger sur le point de savoir si la révélation a eu lieu en 2010 ou en 2016 et de regarder le moyen de dénaturation comme opérant et en constatant que c'est à tort que la cour a jugé le délai de reprise de l'article L. 188 C du LPF applicable, il nous semble que vous confirmerez – de manière certes implicite voire imperceptible – la solution, déjà adoptée par votre 9^e chambre jugeant seule, de maintien de votre jurisprudence R... du 30 décembre 2014 jusqu'à la LFR pour 2015.

Faut-il pour autant accueillir le pourvoi et annuler l'arrêt ?

Rien n'est moins sûr, dès lors que le ministre, dont les services ont constamment invoqué lors du contrôle plusieurs fondements concurrents à la mise en œuvre d'un délai de reprise de dix ans et qui avait soutenu, encore en appel, l'applicabilité non seulement de l'article L. 188 C du LPF mais aussi de l'article L. 169, quatrième (devenu cinquième) alinéa, du même livre, vous demande de substituer au motif erroné retenu par la cour celui tiré de l'allongement du délai de reprise sur le fondement de ce dernier article.

Relevons à cet égard, d'une part, que la mise en œuvre de cet article a bien été débattue devant la cour – laquelle ne s'est abstenue de répondre aux moyens des contribuables contestant l'applicabilité du délai étendu de l'article L. 169 du LPF qu'au motif qu'il lui suffisait de constater celle de l'article L. 188 C du même livre – et d'autre part, que le ministre s'étant toujours prévalu, sans hiérarchie entre ces différents fondements, de l'article L. 169 du LPF, il ne s'agirait pas d'une substitution de base légale à l'imposition mais d'une classique substitution de motifs en cassation.

Les dispositions invoquées de l'article L. 169 du LPF, créées par l'article 52 de la loi de finances rectificative pour 2008 applicable aux délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 1998, prévoient que « *le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque les obligations déclaratives prévues aux articles 123 bis, 209 B, 1649 A et 1649 AA du même code n'ont pas été respectées* ». D'abord limitées aux obligations déclaratives concernant un Etat ou territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires – ce qui était le cas de la Suisse jusqu'à l'entrée en vigueur en 2010 de l'avenant du 27 août 2009 - , ces dispositions ont été étendues à l'ensemble des Etats et territoires étrangers par la loi de finances rectificative pour 2011, applicable aux délais non encore expirés au 31 décembre 2011. L'article L. 169 précise encore que « *ce droit de reprise concerne les seuls revenus ou bénéfices afférents aux obligations déclaratives qui n'ont pas été respectées.* »

L'article 1649 A du CGI dans sa rédaction alors applicable, combiné aux articles 344 A et 344 B de l'annexe III, ne faisait peser sur les personnes physiques domiciliées en France l'obligation de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus, que les « *comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger* », excluant par suite de l'obligation déclarative les comptes dormants jusqu'à l'extension de cette obligation aux comptes « *détenus* » à l'étranger par le législateur au 1^{er} janvier 2019. L'obligation déclarative de l'article 1649 A était ainsi liée à l'intervention, au cours de l'année d'imposition, d'événements précis marquant une réelle activité du compte, votre jurisprudence ayant exclu de la notion d'utilisation le simple versement passif par la banque des intérêts que ce compte avait mécaniquement produits et les opérations de débit portant sur des frais bancaires afférents à sa tenue (CE, 4 mars 2019, *min. c/ K...*, n° 410492, T. p. 665, RJF 2019 n° 455, concl. A. Bretonneau C455).

Dans ces conditions, si un contribuable qui s'était abstenu de déclarer l'ouverture d'un compte au titre de l'année d'imposition lors de laquelle ce compte avait été ouvert pouvait se voir, dans les dix ans qui suivent, redresser sur le fondement de l'article L. 169 du LPF à hauteur de ce manquement déclaratif initial, il nous semble que passé ce délai de dix ans, ce contribuable devenait, en cas de compte demeuré dormant postérieurement à son ouverture, hors de portée de l'administration sur le terrain de cet alinéa. L'obligation déclarative n'étant avant 2019 attachée qu'à certains événements précis intervenus au cours de l'année d'imposition, le manquement à l'obligation de déclarer l'ouverture d'un compte ne nous paraît en effet pas constituer un manquement continu qui serait regardé comme réitéré chaque année suivant l'ouverture et dont l'ombre portée permettrait, alors même que cette ouverture daterait de plus de dix années et que le compte serait demeuré depuis lors entièrement inactif, d'invoquer l'article L. 169 du LPF pour redresser le contribuable au titre de la plus ancienne des dix dernières années pour n'avoir toujours pas réparé la non-déclaration de ce compte demeuré dormant.

A cet égard, rappelons que l'administration dispose d'une autre arme à sa disposition en présence d'un compte à l'étranger non déclaré, lui permettant de remonter le temps sans être bloquée, ni par l'ancienneté de l'ouverture du compte, ni par la limitation de la présomption de revenus imposables de l'article 1649 A du code aux seuls flux constatés sur et depuis le compte au titre de l'année d'imposition : l'article 755 du CGI lui permet en effet de taxer, aux droits de mutation à titre gratuit comme s'il s'agissait de donations de tiers, les avoirs figurant sur des comptes à l'étranger dont l'origine et les modalités d'acquisition n'ont pas été justifiées, pour la valeur la plus élevée connue de l'administration atteinte à un moment quelconque dans les dix dernières années.

Sans doute conscient que, dans la présente affaire, l'absence de déclaration initiale des comptes – dont le plus récent date de 2004 – ne saurait permettre de regarder, lors de l'envoi de la proposition de rectification en 2017, les années 2007 à 2010 comme se situant encore dans le délai de reprise de dix ans du quatrième alinéa de l'article L. 169 du LPF, le ministre invoque donc, pour faire application de ce délai, la méconnaissance d'une autre volet déclaratif de l'article 1649 A : l'obligation de déclaration des comptes utilisés.

Précisons que la Suisse étant au titre des années 2007 à 2009 au nombre des Etats ne pratiquant pas l'échange de renseignements bancaires visés par l'article L. 169 dans sa rédaction antérieure à la LFR pour 2011, et le délai de reprise de l'année 2010 n'étant pas

encore expiré au 31 décembre 2011 et pouvant donc être allongé par l'effet des modifications du quatrième alinéa de l'article L. 169 opérées par cette loi, l'invocation de l'article L. 169 est géographiquement et temporellement possible.

Cette invocation se heurte en revanche, de prime abord, à une difficulté, tenant à l'absence, compte tenu notamment du défaut de coopération étrangère et des dénégations des contribuables, des relevés des comptes en litige au titre des années postérieures à 2008 et ainsi, de preuve positive irréfutable d'une utilisation effective au titre de ces années.

Toutefois, nous avons vu, au stade de la mise en œuvre de la procédure de l'article L. 16 du LPF, que l'administration avait pu estimer que les éléments dont elle disposait au titre des années 2006 et 2007 établissant la disposition d'avoirs conséquents à l'étranger constituaient des indices suffisants pour considérer que ces avoirs, en l'absence d'élément contraire, avaient continué d'être détenus au titre des années ultérieures. Or il nous semble possible d'admettre, par un raisonnement proche, que lorsqu'il est établi qu'un compte à l'étranger qui n'a jamais été déclaré a été utilisé au titre d'une année N et que le contribuable n'a déposé au titre des années suivantes aucune déclaration de clôture, l'utilisation de ce compte en N peut constituer un indice suffisant pour considérer que ce compte n'est pas un simple compte dormant et qu'il a, sauf preuve contraire du contribuable, continué d'être utilisé au titres des années ultérieures.

Cette présomption simple de continuation de l'utilisation aurait pour conséquence de permettre à l'administration fiscale de faire usage de ses pouvoirs de contrôle et, en l'absence de réponse satisfaisante du contribuable permettant d'établir, soit que le compte n'a pas été utilisé (par la production des relevés dont lui seul peut disposer), soit qu'il a été clôturé, de considérer que le contribuable a bien utilisé le compte non déclaré au titre des années ultérieures et qu'il a manqué à son obligation déclarative pour l'application combinée de l'article 1649 A du CGI et du quatrième alinéa l'article L. 169 du LPF. Pour audacieuse qu'elle soit, une telle lecture serait conforme à l'intention ferme du législateur, lors de la création de ce délai de reprise étendu, de permettre de lutter efficacement contre cette forme de fraude et d'évasion fiscale particulièrement difficile à saisir qu'est la dissimulation d'avoirs et de revenus à l'étranger.

Demeurerait une difficulté, qui ne vous aura sans doute pas échappé. Si vous admettez que l'administration fiscale, faute de connaître les mouvements précis ayant affecté le compte au titre d'une année donnée, se fonde sur une présomption non combattue d'utilisation née de l'utilisation antérieure du compte pour invoquer l'article L. 169 du LPF et constater un manquement à l'obligation déclarative de l'article 1649 A du code, n'ouvrirez-vous pas une fausse fenêtre, eu égard à l'absence d'informations sur les sommes, titres ou valeurs transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de ce compte non déclaré au titre des années en cause, à l'égard desquels l'administration pourrait appliquer la présomption de qualification de revenus imposables énoncée au troisième alinéa de ce dernier article ?

La réponse à cette question nous paraît devoir être négative. En effet, en ce qu'il vise « *les revenus afférents aux obligations déclaratives qui n'ont pas été respectées* », l'article L. 169 du LPF nous semble pouvoir être lu comme incluant les revenus des avoirs figurant sur les

comptes non déclarés dans les conditions prévues à l'article 1649 A du CGI, tels qu'évalués et imposés forfaitairement, en l'absence de réponse à une demande de justifications de l'article L. 16 du LPF, sur le fondement de l'article 151 du CGI.

Or en l'espèce, il est constant que les comptes ouverts à l'étranger non déclarés par M. et Mme B... ont été utilisés au sens des dispositions de l'article 1649 A du code général des impôts au titre des années 2006 et 2007 et que le ministre a fait valoir une présomption d'utilisation au titre des années ultérieures sans être combattu. En effet, M. et Mme B... n'ont, en réplique aux écritures du ministre énonçant que les opérations constatées sur certains comptes et l'évolution très sensible du solde des autres traduisaient une utilisation des comptes en litige en 2006 et 2007 qui pouvait, en l'absence de preuve contraire, être présumée avoir continué au titre des années suivantes, pas contesté cette analyse et le constat d'une utilisation des comptes, mais s'étaient bornés à faire valoir qu'ils n'étaient que mandataires des comptes en litige.

Dans ces conditions, il nous semble possible, sans que cela implique de votre part une appréciation des faits, de substituer en cassation au motif erroné de la cour celui tiré de ce que l'administration était fondée à se prévaloir du délai spécial de reprise de dix ans prévu par l'article L. 169 du LPF pour imposer les revenus des avoirs constatés sur ces comptes au titre des années 2007 à 2010, et constater, par suite, l'inopérance du moyen relatif à l'article L. 188 C du LPF.

Dans un mémoire produit hier, les requérants ont soulevé un nouveau moyen, tiré de ce que la cour a dénaturé les pièces du dossier et commis une erreur de droit en jugeant que M. B... était le bénéficiaire des sommes créditées sur les comptes bancaires litigieux et en jugeant qu'il pouvait être imposé sur les revenus des avoirs figurant sur ces comptes alors qu'il n'était que mandataire.

Toutefois, la jurisprudence *M...* qu'ils invoquent (CE, 11 décembre 2008, n° 308061, RJF 3/09 n° 19), non fichée, ayant jugé que l'administration ne peut considérer qu'un contribuable dispose de revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés, grâce, le cas échéant, à une procuration dont il dispose sur le compte bancaire d'un tiers, qu'à la condition d'avoir établi qu'il a fait usage de cette procuration dans des conditions qui révèlent qu'il utilisait les sommes inscrites au crédit de ce compte comme s'il en était le bénéficiaire réel, porte sur une question distincte de celle de l'article 1649 A et des comptes dissimulés à l'étranger, qui vous occupe aujourd'hui.

En ce qui concerne les comptes à l'étranger, l'article 1649 A fait obligation de déclarer tous les comptes ouverts, utilisés, clos (et désormais détenus) à l'étranger. Or vous jugez que cette obligation large ne pèse pas uniquement sur le titulaire juridique du compte mais aussi sur toute personne ayant « tout pouvoir » sur le compte, notamment lorsqu'une personne agit comme mandataire social d'une société commerciale titulaire et utilise le compte en ordonnant des débits pour régler des factures des fournisseurs (CE, 8 mars 2023, *M. et Mme X...*, n° 463267, aux Tables, RJF 5/23 n° 371, concl. R. Victor @C371). Quant à l'article 151 du code, il permet en cas d'absence de réponse à une demande de justification emportant la taxation d'office, d'établir l'impôt sur les revenus des avoirs à l'étranger sur le produit du

montant de ces avoirs par la moyenne annuelle des taux de rendement brut à l'émission des obligations des sociétés privées.

En l'espèce, M. B... avait la qualité de mandataire de vingt-cinq comptes ouverts au nom de « profils » clients ou de sociétés situées aux Iles vierges britanniques ou au Panama et non déclarés. Ces comptes ont connu d'importantes variations de leur solde d'une année sur l'autre. Rappelons par ailleurs que la configuration est celle d'une taxation d'office pour défaut de réponse à des demandes de justifications. Lorsque la disposition de ces comptes à l'étranger était partagée avec d'autres contribuables, l'administration, qui a fait de son mieux à partir des informations dont elle disposait, les a regardés comme co-indivisaires à parts égales des avoirs litigieux. En constatant que M. B... avait la qualité de mandataire des profils et sociétés titulaires de ces comptes, en estimant qu'il avait pu, en cette qualité, disposer des avoirs figurant au crédit de ceux-ci, en estimant que les requérants n'apportaient pas la preuve contraire en se bornant à soutenir qu'aucun élément produit n'était de nature à établir que M. B... serait le bénéficiaire réel des sommes figurant sur ces comptes, et en jugeant que les requérants pouvaient par suite être imposés, en application des dispositions de l'article 151 du code, à raison des revenus forfaitaires générés par ces avoirs, la cour n'a dans ces conditions pas dénaturé les pièces du dossier et n'a pas commis d'erreur de droit.

Enfin, les derniers moyens du pourvoi ont trait, l'un aux pénalités pour manœuvres frauduleuses, et l'autre, aux intérêts de retard.

Sur les pénalités pour manœuvres frauduleuses, les requérants soutiennent ainsi que la cour a commis une erreur de droit au regard des stipulations de l'article 6§2 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en jugeant que l'absence de rectification à l'issue d'un précédent ESFP, portant en partie sur les mêmes années, ne pouvait être regardée comme une décision d'acquiescement au sens de ces stipulations et ne s'opposait pas à ce que des majorations leur soient infligées à l'issue d'une procédure ultérieure de contrôle sur pièces.

Mais en tout état de cause, et sans qu'il soit besoin de vous interroger sur le point de savoir si une décision administrative expresse d'abandon des pénalités constituerait une « décision d'acquiescement » au sens de l'article 6§2 de la convention ni sur les conséquences exactes qu'il conviendrait alors d'en tirer – la protection de la présomption d'innocence par cet article impose, selon la Cour de Strasbourg, de ne pas traiter comme coupable une personne ayant bénéficié d'une décision d'acquiescement et de faire respecter cette décision d'acquiescement, mais elle ne saurait pour autant entièrement se confondre avec la question du *non bis in idem* et de l'interdiction d'un cumul ou d'une reprise des procédures - la Cour européenne des droits de l'homme considère que la notion d'« acquiescement », à l'instar de son symétrique de « condamnation », implique un établissement de la responsabilité « pénale » de l'accusé à l'issue d'une appréciation des circonstances de l'affaire et qu'une décision motivée s'appuyant sur des preuves constitue à cet égard un élément permettant raisonnablement de penser qu'il y a eu une appréciation du fond de l'affaire et du caractère, illicite ou non, du comportement de l'intéressé (CEDH, Gr. Ch. 8 juillet 2019, *MM... c. Roumanie*, n° 54012/10 ; v. aussi Gr. Ch., 12 juillet 2013, *A... c. Royaume-Uni*, n° 25424/09). Or l'engagement en 2010 de l'ESFP n'a pas constitué une mise en accusation d'infraction des contribuables et l'absence de rectification et, *a fortiori*, de majorations à l'issue du contrôle

n'a pas donné lieu à décision motivée et ne fait pas apparaître une appréciation au fond de la responsabilité pénale des contribuables à l'égard des comptes en litige, que les contribuables avaient nié détenir lors de ces opérations de contrôle.

Dans ces conditions, en jugeant que cette absence de rectification non motivée ne constituait pas une décision d'acquiescement ou d'abandon des poursuites au sens et pour l'application du paragraphe 2 de l'article 6 de la CEDH et en écartant le moyen tiré de ce qu'elle ferait obstacle à ce que des pénalités pour manœuvres frauduleuses assortissent les impositions établies à l'issue du contrôle sur pièces réalisé en 2016 à raison des revenus d'avoirs figurant sur ces comptes non déclarés, la cour n'a en tout état de cause commis aucune erreur de droit.

Enfin, les requérants soutiennent que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'intérêt de retard qui leur a été réclamé au titre des années 2007 à 2010, au taux de 0,40% par mois soit 4,8% par an, ne revêtait pas le caractère d'une sanction en tant qu'il dépassait un taux mensuel de 0,20% par mois soit 2,4 % par an. A l'appui de ce moyen, ils invoquent, d'une part, la faiblesse des taux de marché au titre des années postérieures à 2008 et le fait que le législateur a lui-même constaté en 2017 le caractère excessif du taux d'intérêt fiscal en le ramenant à 0,20 % par mois pour les intérêts courant à compter du 1^{er} janvier 2018, et d'autre part, une décision de la Cour constitutionnelle fédérale allemande du 8 juillet 2021 ayant estimé que le taux d'intérêt de 0,5% qui avait cours en Allemagne postérieurement à l'année 2014 était manifestement excessif au regard de la réalité économique et des taux de marché alors en constats.

Toutefois, vous jugez que l'intérêt de retard institué par l'article 1727 du CGI vise « *essentiellement* » à réparer les préjudices « *de toute nature* » subis par l'Etat à raison du non-respect par les contribuables de leurs obligations de déclarer et de payer l'impôt aux dates légales, et que la circonstance que l'évolution des taux du marché a conduit à une hausse relative de cet intérêt depuis son institution ne lui confère pas pour autant la nature d'une sanction, dès lors que son niveau n'est pas devenu manifestement excessif au regard du « *taux moyen pratiqué par les prêteurs privés pour un découvert non négocié* » (v. CE, Assemblée, avis, 13 avril 2002, *SA Financière Labeyrie*, n° 239693, RJF 6/02, n° 673, concl. François Sénors BDCF 6/02 n° 67 ; CE, 17 février 2010, *min. c/ EURL Bosc Développement Loire*, n° 311953, aux Tables sur un autre point, RJF 4/10 n° 463). Or les taux de marché très bas dont les requérants font état ne sont pas ceux, plus élevés, des découverts bancaires non autorisés. Vous avez ainsi, par une récente décision W... du 22 juillet 2020 (8^e CJS, n° 438849, RJF 11/20 n° 928), confirmé que l'évolution constatée des taux de marché dans les années précédant la loi du 28 février 2017, relevée par les travaux préparatoires de cette loi dont les chiffres cités ci-dessus sont issus, n'avait pas conféré à l'intérêt légal la nature d'une sanction. Par suite, le moyen sera écarté.

Aucun des moyens ne justifiant l'annulation de l'arrêt attaqué, vous rejetterez le pourvoi. Si les requérants vous demandent de surseoir à statuer dans l'attente de l'issue de la procédure pénale pour fraude fiscale toujours en cours, aucune disposition ni aucun principe ne vous impose un tel sursis (rappr., en matière disciplinaire, CE, Ass., 30 décembre 2014, *B...*, n° 381245, p. 443). Au demeurant, au vu de la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur la nécessité des délits, selon laquelle l'article 1741 du CGI ne saurait permettre qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive

pour un motif de fond puisse être condamné pour fraude fiscale, l'ordre le plus logique paraît celui dans lequel le juge de l'impôt se prononce le premier.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.