

BGer 2C_173/2015 vom 22. April 2016

Bundesgericht, 2016-04-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_173_2015

FR: TF 2C_173/2015 du 22 avril 2016

IT: TF 2C_173/2015 del 22 aprile 2016

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal cantonal a rendu un seul arrêt concernant à la fois l'IFD et l'ICC. En pareilles circonstances, on ne peut reprocher aux contribuables d'avoir formé un seul recours au Tribunal fédéral (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2 p. 263 s.). Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues lorsque l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal sont en jeu, la Cour de céans a toutefois ouvert un dossier pour chacun des impôts concernés (causes 2C_173/2015 concernant l'ICC et 2C_174/2015 concernant l'IFD). Comme le complexe de fait est identique et que les questions juridiques se recourent, les causes seront toutefois jointes et il sera statué dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]).

E. 2

Le recours est dirigé contre un arrêt final (art. 90 LTF), rendu dans une cause de droit public ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l' art. 83 LTF , par une autorité supérieure de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF). Interjeté en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans la forme prescrite (art. 42 LTF) par les contribuables, destinataires de l'arrêt attaqué, qui ont qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), le recours en matière de droit public est en principe recevable.

E. 3

Seuls les contribuables ayant recouru, l'objet du litige devant la Cour de céans se limite aux prétentions fiscales et aux amendes dont la prescription n'a pas été constatée dans l'arrêt attaqué. Pour la période 1999-2000, seul est concerné le rappel d'impôt et l'amende pour soustraction fiscale en matière d'IFD. Pour la période 2001-2002, comme les recourants n'avaient pas été taxés précédemment, le litige porte sur leur taxation définitive et sur une amende pour tentative de soustraction fiscale tant en matière d'ICC que d'IFD.

II. Droit applicable et prescription

E. 4

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêt 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1, non publié in ATF 140 I 68 mais in RDAF 2014 II 40, et les arrêts cités).

En matière d'IFD, la LIFD, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, est ainsi applicable à toutes les périodes qui demeurent litigieuses. Quant à l'ICC, qui ne porte désormais plus que sur les années 2001-2002, il est régi par la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RS/VD 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 2001 en lien avec la LHID.

E. 5

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que le Tribunal fédéral examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.2 p. 171).

E. 5.1

En matière d'IFD, il convient de distinguer la période fiscale 1999-2000 pour laquelle les recourants ont été soumis à un rappel d'impôt et à une amende pour soustraction fiscale (consid. 5.1.1), de la période 2001-2002 qui porte sur leur taxation définitive et une amende pour tentative de soustraction fiscale (consid. 5.1.2).

E. 5.1.1

S'agissant de la période fiscale 1999-2000, le rappel d'impôt est prescrit en vertu de l' art. 152 al. 3 LIFD , puisque, selon cette disposition, le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint 15 ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (cf. ATF 140 I 68 consid. 6.1 p. 73).

Il en va de même de la poursuite pour soustraction fiscale relative à la même période. En effet, les règles sur la prescription figurant à l' art. 333 CP ont été modifiées le 1er octobre 2002. Toutefois lorsque, comme en l'espèce, les actes délictueux en cause ont été commis avant le 1er octobre 2002, les nouvelles règles ne s'appliquent, en vertu du principe de la *lex mitior*, que si elles sont plus favorables. Selon l' art. 333 al. 6 let . d CP, jusqu'à l'adaptation des lois fédérales topiques, la prescription ne court plus si, avant son échéance, un jugement de première instance a été rendu. Cette nouvelle disposition empêche la prescription de courir, en particulier durant la procédure devant le Tribunal fédéral et se révèle donc moins favorable que l'ancien droit aux contribuables. Quant aux délais eux-mêmes, l' art. 184 LIFD s'avère en principe plus favorable et demeure applicable (cf. arrêts 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.2.2 et 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 6.3.1, in RDAF 2012 II 37). Par le jeu de l' art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD , la poursuite pour soustraction fiscale consommée est prescrite après quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète, ce délai ne pouvant être prolongé (arrêt 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.2.2 et les arrêts cités).

E. 5.1.2

S'agissant de la période 2001-2002, le droit de procéder à la taxation en matière d'IFD se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale (cf. art. 120 al. 1 LIFD), étant précisé qu'un nouveau délai de 5 ans commence à courir lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt (art. 120 al. 3 let. a LIFD). Les recourants ont été informés de l'ouverture d'une procédure de taxation le 7 septembre 2004. A cette date, le délai de prescription de 5 ans prévu à l' art. 120 al. 1 LIFD n'était pas arrivé à expiration. Cet avis a fait courir un nouveau délai de 5 ans, qui a par la suite été régulièrement suspendu et/ou interrompu. Enfin, à ce jour le délai de prescription absolue de 15 ans de l' art. 120 al. 4 LIFD n'est pas encore atteint, de sorte que le droit de taxer les recourants n'est pas prescrit pour cette période.

Quant à la poursuite pénale pour tentative de soustraction fiscale en matière d'IFD pour la période 2001-2002, elle n'a pas encore commencé à courir, puisque la procédure de taxation

en lien avec la tentative de soustraction reprochée aux recourants n'a pas encore été définitivement clôturée (cf. art. 184 al. 1 let. a LIFD).

E. 5.2

En ce qui concerne l'ICC, seule la période 2001-2002 pour laquelle les autorités cantonales ont taxé les recourants et les ont condamnés pour tentative de soustraction fiscale est litigieuse (cf. supra consid. 3). A l'instar de l'IFD, la prescription du droit de taxer n'est pas acquise, dès lors que l'art. 170 LI/VD prévoit des délais comparables à l' art. 120 LIFD et que l'art. 254 LI/VD concernant la prescription de la poursuite pénale est similaire à l' art. 184 LIFD .

E. 5.3

En résumé, la prescription est atteinte en tant que la procédure concerne l'IFD 1999-2000 et la poursuite pour soustraction fiscale y relative. Partant, seule reste en jeu la période fiscale 2001-2002, pour laquelle les recourants contestent, pour l'IFD et l'ICC, leur taxation définitive et le prononcé d'amendes pour tentative de soustraction fiscale.

III. Grievs formels et critiques relatives aux faits

E. 6

Dans un grief d'ordre formel qu'il convient d'examiner en premier lieu (ATF 138 I 232 consid. 5.1 p. 237), les recourants invoquent plusieurs violations de leur droit d'être entendu au sens de l' art. 29 al. 2 Cst. , reprochant aux juges cantonaux de n'avoir pas donné suite à des offres de preuve pertinentes et d'avoir motivé leur décision de manière insuffisante.

E. 6.1

Tel qu'il est garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. , le droit d'être entendu comprend en particulier le droit pour le justiciable de faire administrer les preuves, pour autant qu'elles apparaissent utiles à l'établissement des faits pertinents (cf. ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299). Cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 138 III 374 consid. 4.3.2 p. 376). Par ailleurs, l' art. 29 al. 2 Cst. impose à l'autorité judiciaire de motiver ses décisions, afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient. Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, peuvent être tenus pour pertinents (ATF 138 IV 81 consid. 2.2 p. 84; 134 I 83 consid. 4.1 p. 88; 133 III 439 consid. 3.3 p. 445).

E. 6.2

Les recourants font grief au Tribunal cantonal d'avoir refusé de mettre en oeuvre une expertise judiciaire et de s'être fondé exclusivement sur le rapport de la Division d'enquêtes fiscales, bien qu'ils aient produit de nombreuses expertises privées qui confirmeraient l'inexactitude de ce rapport.

Les juges n'ont pas donné suite à la requête d'expertise judiciaire au motif que les différentes expertises privées produites par les intéressés n'étaient pas de nature à remettre

en cause le bien-fondé des reprises litigieuses, telles que mises en évidence par les autorités fiscales. On ne voit manifestement pas qu'une telle position soit contraire à l' art. 29 al. 2 Cst. En effet, comme l'a relevé pertinemment le Tribunal cantonal, les différentes pièces produites à titre d'expertises privées par les recourants n'ont qu'une valeur d'allégué sur le plan procédural (arrêts 2C_802/2011 du 22 mars 2012 consid. 4.1 et 2C_762/2009 du 11 février 2010 consid. 8). Or, comme il le sera vu ci-après (cf. infra consid. 7), les juges cantonaux, appréciant ces documents sans arbitraire, sont parvenus à la conclusion que ceux-ci n'étaient pas de nature à faire apparaître comme erronés les faits mis en évidence par les enquêtes des autorités fiscales à l'origine des reprises litigieuses. Le rapport établi par la Division d'enquêtes fiscales était au surplus détaillé et corroboré par les pièces au dossier, de sorte que l'on ne voit pas qu'en considérant ces éléments comme suffisants pour leur permettre de se forger une opinion sans ordonner au surplus une expertise judiciaire, les juges aient procédé à une appréciation anticipée des preuves insoutenable. Le fait que les recourants contestent l'existence des trois procédés à l'origine des reprises d'impôt et le résultat de l'enquête des autorités fiscales ne suffit pas à retenir une violation de l' art. 29 al. 2 Cst.

E. 6.3

Les recourants font également grief au Tribunal cantonal d'avoir violé leur droit d'être entendu en refusant d'entendre O. _____, beau-frère de A.X. _____ et ancien directeur de F. _____ AG, qui, selon les recourants, les avait dénoncés au fisc et de ne pas avoir ordonné la production de la lettre de dénonciation de celui-ci.

L'instance précédente n'a pas donné suite à cette requête, en relevant qu'il importait peu de savoir sur quelle base l'ouverture d'un contrôle fiscal concernant les recourants avait été décidée, seul étant déterminant le résultat de l'enquête menée par les autorités fiscales, ce d'autant que celles-ci ne se référaient pas aux allégations de O. _____. Pour le surplus, les juges s'estimaient suffisamment renseignés sur la base du dossier. A nouveau, une telle appréciation anticipée des preuves échappe à tout arbitraire. En effet, seuls sont déterminants les faits à l'origine des reprises et on ne voit pas quelle influence pourrait avoir le contexte familial ou la façon dont le fisc a été amené à procéder à des vérifications. Au demeurant, il aurait appartenu aux recourants de le démontrer (art. 106 al. 2 LTF), ce qu'ils ne font nullement, se contentant d'affirmer que ce témoin était "détenteur d'informations de première main" qui ont orienté les enquêteurs.

E. 6.4

Quant au défaut de motivation, les recourants se contentent d'indiquer, de manière générale, que l'on n'aurait pas répondu à leurs arguments. Outre que cette critique est trop vague en lien avec l' art. 106 al. 2 LTF , l'arrêt attaqué est parfaitement compréhensible et examine nombre de griefs formulés par les recourants, de sorte que l'on ne discerne aucune violation de l'obligation de motiver.

Le grief tiré de l' art. 29 al. 2 Cst. doit donc être rejeté.

E. 7

De manière constante tout au long de leur écriture, les recourants critiquent les faits retenus et se plaignent d'arbitraire en lien avec chacune des reprises qui leur est imputée, présentant une version des événements qui leur est favorable.

E. 7.1

Dans ce contexte, il n'est pas inutile de rappeler que le Tribunal fédéral fonde son raisonnement juridique sur les faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte ou incomplète - notion qui correspond à celle d'arbitraire de l' art. 9 Cst. (ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF (cf. art. 105 al. 2 LTF) et pour autant que la correction du vice soulevé soit susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF). La partie recourante qui soutient que les faits ont été constatés d'une manière manifestement inexacte (art. 97 al. 1 LTF), c'est-à-dire arbitraire au sens de l' art. 9 Cst. (ATF 133 II 249 consid. 1.2.2 p. 252), doit satisfaire au principe d'allégation (art. 106 al. 2 LTF ; ATF 137 II 305 consid. 3.3 p. 310 s.), sous peine d'irrecevabilité. Elle doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l' art. 97 al. 1 LTF seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergent de celui retenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (ATF 139 II 404 consid. 10.1 p. 445 ; 137 II 353 consid. 5.1 p. 356 ; 136 II 101 consid. 3 p. 104 s.).

Lorsque le recourant s'en prend à l'appréciation des preuves et à l'établissement des faits, la décision n'est arbitraire que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a procédé à des déductions insoutenables (cf. ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266 ; 136 III 552 consid. 4.2 p. 560 ; 134 V 53 consid. 4.3 p. 62). Il appartient au recourant de le démontrer.

E. 7.2

De manière générale, les recourants développent une argumentation caractéristique de l'appel. Ils commencent, dans une longue partie en fait, à présenter de manière détaillée leur propre version des événements, annonçant seulement que les constatations contraires figurant dans l'arrêt attaqué sont arbitraires, ce qu'ils développeront ultérieurement. Puis, dans la partie en droit, les recourants, hormis la violation infondée de leur droit d'être entendu (cf. supra consid. 6), se plaignent "d'appréciation arbitraire des règles fédérales et cantonales sur la détermination du bénéfice imposable". Sous cette dénomination, ils s'en prennent en réalité quasi exclusivement à l'état de fait à la base des reprises litigieuses. Sous réserve de quelques points, ils ne remettent pas véritablement en question le raisonnement juridique de l'arrêt attaqué, mais contestent systématiquement l'existence des trois procédés qu'il leur est reproché d'avoir utilisés, qualifiant chaque pan de l'appréciation des preuves à laquelle se sont livrés les juges précédents d'arbitraire en y substituant leur propre interprétation des événements. On peut douter qu'une telle argumentation, qui revient en définitive à qualifier l'ensemble des faits retenus d'arbitraire, soit admissible. La question peut demeurer indécise, les critiques portant sur les trois processus ayant donné lieu aux reprises litigieuses étant manifestement infondées, comme il le sera développé ci-après.

E. 7.2.1

S'agissant de la reprise portant sur les deux tiers des charges de sous-traitance comptabilisées par D. _____ SA à l'égard de E. _____ SA, au motif que celles-ci n'étaient pas justifiées commercialement, les recourants la qualifient d'arbitraire, car en contradiction avec les expertises privées qu'ils ont produites. Celles-ci attesteraient que ces charges étaient versées par D. _____ SA en contre-partie des droits d'auteur que

possédait E._____ SA. Il se trouve toutefois que, conformément à un contrat daté du 10 février 1993 reproduit dans l'arrêt attaqué, c'est D._____ SA et non E._____ SA qui possédait lesdits droits d'auteur, de sorte que la position soutenue par les recourants apparaît d'emblée contredite par ce document. De plus, dans la cause parallèle qui concernait les mêmes reprises, mais qui visait D._____ SA (cf. supra let. F.a), une argumentation identique avait été soulevée et une première expertise du Prof. P._____ avait été produite. L'autorité cantonale, se fondant sur le contrat de 1993, avait écarté cette expertise sur la base d'une analyse détaillée reproduite dans l'arrêt attaqué. La Cour de céans avait, pour sa part, considéré qu'une telle position n'était pas arbitraire (cf. arrêt 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 7.2, in RDAF 2012 II 37). Une argumentation similaire avait aussi été développée dans le litige opposant D._____ SA à l'Administration fédérale en matière d'impôt anticipé (cf. supra let. F.b), avec le même résultat (cause 2C_802/2011 du 22 mars 2012 consid. 4.1). Or, on ne voit manifestement pas que les expertises privées postérieures produites par les recourants soient de nature à modifier cette appréciation. D'ailleurs, la seconde expertise du Prof. P._____ dont les recourants se prévalent abondamment part de l'hypothèse que le contrat conclu en 1993 ne serait pas valable, de sorte que l'on ne voit manifestement pas que l'arrêt attaqué tomberait dans l'arbitraire en l'écartant au motif qu'elle repose sur des conjectures. Au demeurant, comme l'ont relevé pertinemment les juges précédents, la comptabilité produite ne mentionnait pas que les montants alloués à E._____ SA par D._____ SA correspondaient à des redevances de licence, de sorte que l'on ne voit pas qu'a posteriori on puisse retenir une telle cause à ces versements.

Les recourants contestent aussi la proportion des sommes facturées à reprendre, les autorités cantonales ayant estimé que seul un tiers des factures de E._____ SA était justifié commercialement. Ils opposent à cette évaluation leurs propres moyens de preuves, perdant toutefois de vue que l'arrêt attaqué s'est prononcé à leur sujet et a nié, de manière parfaitement compréhensible, leur pertinence, relevant en particulier que les rapports produits ne remettaient pas en question l'estimation d'un tiers effectuée par les autorités fiscales. Il leur appartenait de démontrer concrètement que la position du Tribunal cantonal était insoutenable (art. 106 al. 2 LTF), ce qu'ils ne font pas; affirmer de manière générale que les pièces produites conduisaient à une conclusion inverse ne suffit pas à établir l'arbitraire de l'arrêt attaqué.

E. 7.2.2

En ce qui concerne la reprise relative à F._____ AG, propriété de A.X._____ et qualifiée de société écran en raison d'une structure insolite et inadaptée aux données économiques, les recourants ne contestent pas cette appréciation, mais développent la thèse selon laquelle le chiffre d'affaires de F._____ AG devrait être intégré dans celui de E._____ SA et non imputé à A.X._____. Une telle argumentation, purement appellatoire, se fonde sur des hypothèses non envisagées dans l'arrêt attaqué et dont on peine du reste à comprendre la logique. Celle-ci est partant manifestement inapte à qualifier d'insoutenable l'appréciation de l'arrêt attaqué. Les recourants semblent perdre de vue que c'est A.X._____ et son épouse et non E._____ SA qui détenaient l'entier du capital-actions de F._____ AG.

E. 7.2.3

En lien avec les reprises sur les charges de location des avions, les recourants considèrent que l'on ne saurait admettre que 80 % de celles-ci étaient des frais privés, comme ils l'avaient démontré au Tribunal cantonal qui n'aurait manifestement pas tenu compte de leurs explications. L'arrêt attaqué présente pourtant de manière détaillée et convainquante pourquoi les arguments et pièces produites par les recourants ne justifiaient pas de revenir sur la qualification de frais privés du 80 % des charges de location des avions. On ne discerne rien d'arbitraire dans ce raisonnement. Du reste, les recourants ne le démontrent nullement, se contentant de reprendre la position qu'ils avaient défendue devant le Tribunal cantonal.

E. 7.3

Les critiques concernant les faits s'avérant infondées, c'est sur la base des constatations ressortant de l'arrêt attaqué qu'il convient de vérifier si la Cour cantonale a correctement appliqué le droit.

IV. Impôt fédéral direct

E. 8

Les recourants contestent l'applicabilité des règles sur le rappel d'impôt au sens de l'art. 151 LIFD. Cette critique n'a plus d'objet, dès lors que le rappel d'impôt ne portait que sur la période fiscale 1999-2000 en matière d'IFD. Or, celle-ci n'entre plus en ligne de compte en raison de la prescription (cf. supra consid. 5.1.1).

Pour la période fiscale qui demeure litigieuse, soit la période 2001-2002, le litige porte sur la taxation des recourants. Or, si l'on s'en tient aux faits constatés, les trois procédés retenus constituent des situations relevant de la distribution dissimulée de bénéfice au sens de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (cf. sur cette notion, ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s.), comme l'avait du reste déjà retenu la Cour de céans dans la cause concernant D. _____ SA (cf. arrêt 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 7, in RDAF 2012 II 37). Ces avantages appréciables en argent doivent être ajoutés au revenu de leur bénéficiaire conformément à l'art. 20 al. 1 let. c LIFD (cf. arrêt 2C_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5, in RDAF 2014 II 463). Partant, il n'apparaît pas contraire au droit de les inclure dans l'imposition du revenu des recourants pour la période 2001-2002. Quant aux montants retenus à ce titre, les recourants contestent les chiffres pris en compte en qualifiant les données à leur base de manifestement inexactes ou arbitraires, mais sans le démontrer, en opposant leur propre appréciation aux montants retenus. Une telle argumentation appellatoire n'étant pas admissible (cf. supra consid. 7.1), il n'y a pas lieu de revenir sur les données chiffrées figurant dans l'arrêt attaqué. Les reprises concernant l'IFD pour la période 2001-2002 telles qu'admisses dans la procédure cantonale doivent donc être confirmées.

E. 9.1

Comme la soustraction fiscale en lien avec la période 1999-2000 est prescrite (cf. supra consid. 5.1.1), seule l'amende pour tentative de soustraction relative à la période fiscale 2001-2002 en matière d'IFD doit être examinée.

E. 9.2

Sur la base des faits constatés, la condamnation des recourants pour tentative de soustraction fiscale au sens de l'art. 176 al. 1 LIFD ne prête pas le flanc à la critique (cf. par analogie, arrêt 2C_724/2010 du 27 juillet 2011, in RDAF 2012 II 37, consid. 9.2 en lien avec D. _____ SA), ce que les contribuables ne remettent du reste pas directement en

cause.

E. 9.3

Alors qu'ils ne l'avaient pas fait devant la Cour cantonale, ceux-ci contestent devant le Tribunal fédéral la quotité de l'amende, en se prévalant de plusieurs circonstances atténuantes, à savoir le fait qu'ils ont agi sur les conseils d'un fiscaliste avisé, qu'ils n'avaient pas d'antécédents en matière pénale fiscale et qu'il s'est déroulé un laps de temps relativement long depuis les actes litigieux.

E. 9.3.1

En vertu de l' art. 176 al. 2 LIFD , l'amende pour tentative de soustraction fiscale est en règle générale fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée. En cas de soustraction fiscale, l'amende est en règle générale fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD). Selon l' art. 106 al. 3 CP , applicable en matière de droit pénal fiscal en vertu de l' art. 333 al. 1 CP , lorsqu'il considère la faute commise comme légère (ou grave), le juge fixe l'amende en tenant compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération à cet égard sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Le cadre de la peine fixé par l'art. 175 al. 2 première phrase LIFD ne peut en revanche pas être dépassé ni vers le haut ni vers le bas, à moins que l'on ne soit en présence de circonstances aggravantes ou atténuantes et dans les limites de la deuxième phrase (cf. arrêts 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 résumé in RDAF 2015 II 94; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3; 2C_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.2). Par analogie, le même raisonnement s'applique à la peine prévue en cas de tentative de soustraction fiscale à l' art. 176 al. 2 LIFD .

Le Tribunal fédéral n'examine le montant de l'amende pour soustraction d'impôt ou tentative de soustraction que sous l'angle de l'excès ou de l'abus du pouvoir d'appréciation. Par conséquent, il n'annule une amende fiscale que si l'instance précédente a abusé ou excédé le cadre pénal, s'est écartée de considérations juridiques ou a arbitrairement fixé une peine trop légère ou trop lourde (cf. arrêts 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 1.5; 2C_26/2007 du 10 octobre 2007 consid. 6).

E. 9.3.2

En l'espèce, les amendes infligées aux recourants pour tentative de soustraction fiscale se sont élevées au tiers de l'amende fixée en cas de soustraction fiscale, qui elle-même a été évaluée à 1,5 fois le montant de l'impôt qui aurait été soustrait. Le Tribunal cantonal a indiqué que les amendes s'inscrivaient dans le cadre légal et n'étaient pas fondées sur des critères étrangers à l' art. 47 CP . Tout en renvoyant aux éléments à charge et à décharge retenus dans la décision sur réclamation du 4 décembre 2008, il a confirmé la qualification de faute grave retenue par les autorités fiscales et considéré que la quotité de l'amende fixée à 1,5 fois le montant d'impôt soustrait pour soustraction et à un tiers de celui-ci pour tentative de soustraction apparaissait tout à fait justifiée. La décision sur réclamation reproduite dans l'arrêt attaqué retient, à titre de circonstances atténuantes, l'absence d'antécédents en matière pénale fiscale de A.X. _____ et, au titre de circonstances aggravantes, le fait que l'activité incriminée avait porté sur neuf ans pour l'IFD, que les

montants soustraits s'élevaient à plusieurs millions (plus de 11 millions de francs suisses pour l'IFD), que la soustraction résultait d'un montage particulièrement astucieux dans le but de dissimuler d'importants bénéfices en faveur de A.X. _____ et du fait que celui-ci s'était adjoint les services de professionnels lors de l'accomplissement de ces faits.

Contrairement à ce que soutiennent les recourants, l'absence d'antécédents a été retenue en leur faveur. S'agissant de l'écoulement du temps depuis les infractions, il est avant tout lié à la longueur de la procédure dont les recourants sont aussi responsables; du reste ceux-ci en ont bénéficié par le biais de la prescription, de sorte qu'il ne s'agit pas d'un élément déterminant en pareilles circonstances. Enfin, les constatations de fait ne permettent pas de considérer que les recourants n'auraient fait que suivre les conseils de professionnels, dont ils auraient été en quelque sorte les victimes comme ils le laissent entendre. Dans ces circonstances, on ne voit pas qu'en fixant l'amende pour tentative de soustraction à un tiers du montant correspondant à 1,5 fois l'impôt soustrait dans l'hypothèse d'une soustraction intentionnelle et consommée les autorités cantonales aient abusé ou excédé leur pouvoir d'appréciation.

E. 9.4

Les critiques relatives à l'amende infligée pour tentative de soustraction fiscale concernant la période 2001-2002 en matière d'IFD sont donc infondées.

V. Impôts cantonal et communal

E. 10.1

En matière d'ICC, c'est également la période 2001-2002 qui demeure litigieuse. S'agissant de prestations appréciables en argent, la jurisprudence rendue en matière d'IFD est également valable pour l'application du droit cantonal harmonisé (ATF 140 II 88 consid. 10 p. 101). Il peut donc être renvoyé, s'agissant de la taxation 2001-2002 des recourants en matière d'ICC, à la motivation développée en matière d'IFD.

E. 10.2

S'agissant de la condamnation des recourants pour tentative de soustraction fiscale en lien avec l'ICC, l'art. 243 LI/VD reprend la règle prévue à l' art. 56 al. 2 LHID , dispositions qui correspondent à l' art. 176 LIFD . Il peut donc également être renvoyé à ce qui a été exposé en lien avec l'IFD.

C'est en vain que les recourants se prévalent de la *lex mitior* en demandant que l'ancienne LI leur soit appliquée au motif que selon la pratique, l'ancien droit serait "plus souvent" favorable, dans la mesure où les quotités d'amendes pour tentative de soustraction auraient été, en pratique, réduites de moitié par rapport à la soustraction consommée. Il se trouve que la disposition reproduite par les recourants, à savoir l'art. 128 aLI, non seulement ne fixe pas la quotité de l'amende en cas de tentative de soustraction fiscale, mais prévoit aussi qu'en cas de soustraction consommée, l'amende peut atteindre jusqu'à cinq fois le montant de l'impôt soustrait. On ne voit donc manifestement pas en quoi consisterait la *lex mitior*.

VI. Issue du litige; frais et dépens

E. 11.1

Bien que les griefs formulés par les recourants soient tous infondés, le recours doit être partiellement admis s'agissant de la prescription, question que le Tribunal fédéral se doit d'examiner d'office lorsqu'elle est en faveur du recourant. L'arrêt attaqué sera ainsi réformé,

en ce sens que le rappel d'impôt et l'amende pour soustraction fiscale en matière d'IFD pour la période 1999-2000 sont supprimés. Il sera confirmé pour le surplus, étant précisé que la survenance de la prescription étant postérieure à l'arrêt attaqué, elle ne justifie pas de renvoyer la cause au Tribunal cantonal pour qu'il fixe à nouveau des frais (cf. art. 67 LTF).

E. 11.2

La requête des recourants tendant à les dispenser des frais de la procédure repose sur l'art. 64 LTF et doit être envisagée comme une demande d'assistance judiciaire partielle, les intéressés n'ayant pas sollicité la désignation d'un défenseur d'office. Il ressort des considérants qui précèdent que les griefs développés par les recourants n'avaient d'emblée aucune chance de succès. Seul l'écoulement du temps est à l'origine de l'admission partielle du recours. Partant, il y a lieu de rejeter la requête d'assistance judiciaire partielle (cf. art. 64 al. 1 LTF).

Compte tenu de l'issue du litige, les recourants, débiteurs solidaires, supporteront toutefois des frais réduits dans la mesure où ils obtiennent gain de cause (art. 66 al. 1 et 5 LTF); le solde sera supporté par l'autorité intimée, soit pour elle le canton de Vaud, dont l'intérêt patrimonial est en cause (art. 66 al. 4 LTF). Les recourants auront droit à des dépens dans la même proportion (art. 68 al. 1 LTF). Aucun dépens ne sera alloué à l'autorité intimée (art. 68 al. 3 LTF).

Compte tenu de l'issue du litige, la demande d'effet suspensif est devenue sans objet.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.