

VD_OMNI FI.2009.0002 vom 21. Januar 2015

VD Tribunal cantonal, 2015-01-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0002

FR: VD_OMNI FI.2009.0002 du 21 janvier 2015

IT: VD_OMNI FI.2009.0002 del 21 gennaio 2015

Regeste

A. X. _____, B. X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours formé par un couple de contribuables contre une décision sur réclamation de l'ACI confirmant une précédente décision de rappel d'impôt et taxation définitive concernant l'ICC pour les périodes fiscales 1999-2000 et 2001-2002, respectivement l'IFD pour les périodes fiscales 1995-1996, 1997-1998, 1999-2000 et 2001-2002, ainsi que les amendes prononcées dans ce cadre. Est constatée d'office la prescription (absolue) des prétentions de l'autorité intimée pour les périodes 1995-1996 et 1997-1998 en matière d'IFD et pour la période 1999-2000 en matière d'ICC (consid. 3). Cela étant, les reprises litigieuses portent en premier lieu sur des prestations appréciables en argent obtenues de la société créée par le recourant (en lien avec des frais de sous-traitance non probants, des frais relatifs à un aéronef non justifiés commercialement et le chiffre d'affaire non comptabilisé d'une société offshore); leur bien-fondé, d'ores et déjà confirmé dans le cadre du litige opposant la société à l'ACI (cf. FI.2009.0001 du 4 août 2010, confirmé par TF 2C_724/2010 et 2C_796/2010 du 27 juillet 2011), n'est pas remis en cause par les arguments avancés postérieurement par les recourants (consid. 7). Le bien-fondé des autres reprises (en lien notamment avec la transparence des entités offshore pour le recourant) doit également être confirmé, de même que la nouvelle estimation des titres de la société à laquelle l'ACI a procédé (consid. 8). Enfin, le principe et la quotité de l'amende ne prêtent pas le flanc à la critique (consid. 9). Admission partielle du recours et réforme de la décision attaquée en ce sens que les rappels d'impôt et amendes prescrits en matière d'IFD respectivement d'ICC sont annulés, la décision étant confirmée pour le surplus. Recours au Tribunal fédéral partiellement admis en matière d'IFD en raison de la prescription, l'arrêt attaqué étant confirmé pour le surplus, respectivement rejeté en matière d'ICC (arrêt 2C_173/2015 et 2C_174/2015 du 22 avril 2016).

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile (art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; RSV 173.36), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

Lorsque, comme en l'espèce, le tribunal est appelé à se prononcer sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que des impôts cantonal et communal, il doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou du moins un dispositif distinguant expressément

les deux impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et les références).

E. 3

Il convient en premier lieu d'examiner d'office la question de la prescription - s'agissant d'une créance de droit public à l'égard d'un particulier (cf. ATF 106 Ib 357 consid. 3a; TF, arrêt 2P.296/2006 du 28 mars 2007 consid. 2; arrêt FI.2010.0078 du 9 février 2011 consid. 2a). En l'occurrence, deux prescriptions sont susceptibles d'entrer en ligne de compte: la prescription du droit de taxer et la prescription de la poursuite pénale. a) En l'absence d'une réglementation expresse contraire, est applicable à la taxation le droit en vigueur pendant la période fiscale en cause (TF, arrêt 2C_637/2012 et 2C_638/2012 du 4 octobre 2012 consid. 7 et les références). Les règles concernant la prescription sont ainsi celles en vigueur au moment de la naissance de la créance d'impôt (arrêt FI.2011.0032 du 29 mai 2012 consid. 3 et les références). S'agissant en l'espèce de l'impôt fédéral direct, les reprises et amendes ont trait aux périodes fiscales 1995-1996 à 2001-2002; la loi fédérale du 14 novembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, s'applique dès lors à toutes les périodes concernées. S'agissant de l'impôt communal et cantonal, les reprises et amendes portent sur les périodes fiscales 1999-2000 et 2001-2002. La loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001; elle a abrogé la loi homonyme du 26 novembre 1956 (aLI). Le litige est dès lors soumis aux dispositions de l'aLI pour la période 1999-2000, respectivement de l'actuelle LI pour la période 2001-2002. aa) En matière d'impôt fédéral direct, l'art. 120 LIFD prévoit que le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale (al. 1). La prescription ne court pas ou est suspendue notamment pendant la durée des procédures de réclamation, de recours ou de révision (al. 2 let. a). Elle est interrompue notamment par tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt (al. 3 let. a). Elle est acquise, dans tous les cas, quinze ans après la fin de la période fiscale (al. 4). L'art. 120 al. 1 LIFD réserve l'application de l'art. 152 LIFD relatif au rappel d'impôt. Selon cette dernière disposition, le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (al. 1). Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (al. 3). La jurisprudence a eu l'occasion de préciser que, pour les périodes fiscales bisannuelles (cf. art. 40 al. 2 LIFD dans sa teneur applicable avant le 1^{er} janvier 2001), ce dernier délai commençait à courir après la fin de la deuxième année concernée, qui serait une année paire (ATF 140 I 168 consid. 6.1 et les références). aaa) En l'espèce, les périodes fiscales 1995-1996 à 1999-2000 ont fait l'objet d'une taxation définitive, dont la modification est ainsi soumise aux dispositions sur le rappel d'impôts. Dès lors que l'ACI a introduit une procédure de rappel d'impôt en notifiant aux recourants un avis d'ouverture de procédure pour soustraction fiscale le 7 septembre 2004 (cf. let. I supra), la prescription de dix ans prévue par l'art. 152 al. 1 LIFD n'était pas acquise pour la plus ancienne période fiscale en cause (1995-1996) et, partant, pas davantage pour les autres périodes litigieuses. S'agissant en revanche de la prescription absolue du droit de taxer, il s'impose de constater que le délai de 15 ans prévu par l'art. 152 al. 3 LIFD est arrivé à échéance à la fin de l'année 2011 pour la période 1995-1996, respectivement à la fin de l'année 2013 pour la période 1997-1998, soit au cours de la présente procédure; il convient dès lors de réformer la décision sur réclamation attaquée sur ce point, en ce sens que le rappel d'impôt pour les périodes 1995-1996 et 1997-1998 est annulé. bbb) En ce qui concerne la période fiscale 2001-2002, la taxation n'est que

provisoire. L'autorité intimée ayant notifié un avis d'ouverture de procédure pour soustraction fiscale le 7 septembre 2004 aux recourants, elle a valablement interrompu la prescription (art. 120 al. 3 let. a LIFD), laquelle ne court pas, respectivement est suspendue, pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (art. 120 al. 2 let. a LIFD). La prescription absolue de 15 ans prévue par l'art. 120 al.

E. 4

Dans leur recours du 5 janvier 2009, les recourants ont notamment fait valoir que l'ACI avait statué alors que des pourparlers étaient en cours et sans leur laisser la possibilité de motiver leur réclamation, en violation de leur droit d'être entendus, et ont principalement conclu à l'annulation de la décision sur réclamation attaquée - charge à l'autorité intimée de convenir avec eux d'un délai raisonnable pour motiver leur réclamation. Les intéressés ont expressément maintenu cette conclusion principale dans leur écriture (non datée) parvenue au tribunal le 4 décembre 2012; dans leur écriture du 25 mars 2014, ils ont encore indiqué, sous la plume de leur nouveau conseil, qu'ils confirmaient "les conclusions prises au pied de leur recours". Il s'impose de constater que cette conclusion principale est identique à celle prise par C._____ dans le cadre de son recours contre la décision sur réclamation la concernant, étant pour le reste précisé que les procédures respectives devant l'ACI se sont déroulées en parallèle et de façon similaire. Dans l'arrêt FI.2009.0001 du 4 août 2010, la cour de céans a retenu en particulier ce qui suit sur ce point (consid. 4): "a) Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être entendu comprend le droit pour l'intéressé de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 129 II 497 consid. 2.2 p. 504; 126 I 15; 124 I 49 et les réf. cit.). En outre, pour autant qu'elle ne soit pas d'une gravité particulière, une violation du droit d'être entendu en instance inférieure est réparée lorsque l'intéressé a eu la faculté de se faire entendre en instance supérieure par une autorité disposant d'un plein pouvoir d'examen en fait et en droit (ATF 130 II 530 consid. 7.3 p. 562; 127 V 431 consid. 3d/aa pp. 437 s.; 126 V 130 consid. 2b pp. 131 s. et les arrêts cités). Aux termes de l'art. 132 al. 1 LIFD, le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les trente jours qui suivent sa notification. En matière d'impôt cantonal et commune, les art. 185 et 186 LI prévoient la même chose. Dès lors que la décision de taxation ne doit pas contenir une motivation, mais simplement indiquer les modifications apportées à la déclaration, il n'est pas exigé que la réclamation, qui doit néanmoins être formulée par écrit, soit motivée, sous réserve du cas particulier de la taxation d'office. Il suffit donc que le réclamant exprime – au moins implicitement – sa volonté d'attaquer la décision. Cela n'empêche pas que l'on puisse attendre du réclamant qu'il exprime, au cours de la procédure de réclamation, quels sont les points contestés et les griefs soulevés à l'encontre de la décision litigieuse (CR, op. cit., Casanova, n. 18 ad. art. 120 LIFD). b) En l'espèce, il convient tout d'abord de relever que la motivation d'une réclamation n'est pas une condition de forme de sa recevabilité. Comme corollaire, on doit admettre qu'être en présence d'une réclamation écrite sans motivation ne signifie pas encore une violation du droit d'être entendu. Dès lors, dans l'absolu, l'autorité intimée était en droit de statuer sur la réclamation sans disposer d'une motivation écrite de celle-ci, si la recourante avait auparavant pu exposer son point de vue de telle manière à ce que son droit d'être entendu soit respecté. Et l'occurrence, tel est bien le cas. En effet, la recourante, dans le cadre de la procédure de réclamation, s'est entretenue avec l'autorité

intimée, dans l'espoir de trouver une solution transactionnelle au litige les opposant. Il ne fait pas doute que, lors de cet entretien, elle a pu exposer son point de vue et motiver sa réclamation. Il est évident que sans expliciter les motivations d'une réclamation, on ne peut tenter une transaction. Par ailleurs, durant la procédure d'enquête pour soustraction, ainsi que pendant la période des mesures spéciales entreprises par l'AFC, la recourante a, à de nombreuses reprises, eu l'occasion de s'exprimer sur les griefs soulevés à son encontre. En particulier, elle a été auditionnée à trois reprises par l'AFC et l'ACI. Enfin, et bien qu'un tel droit lui ait été donné, elle a renoncé à se déterminer sur la rapport de l'AFC, rapport sur lequel l'ACI s'est ensuite basé pour rendre sa décision du 11 octobre 2007. En conséquence, le droit d'être entendu de la recourante a été largement respecté dans la cadre de la procédure de première instance et aucune violation à cet égard ne peut être constatée, de sorte que, mal fondé, ce premier grief doit être rejeté. On relèvera en outre que, de toute manière, même si une telle violation avait dû être constatée, elle aurait pu être réparée en deuxième instance, la cours de céans disposant d'un plein pouvoir d'examen en fait et en droit." Dans l'arrêt 2C_724/2010 et 2C_796/2010 du 27 juillet 2011, le Tribunal fédéral a confirmé le rejet de ce grief, exposant en particulier ce qui suit (consid. 4.2): "[...] la recourante a eu tout loisir de déposer une motivation, déjà au moment de sa réclamation en novembre 2007, puis dans le délai imparti au 31 janvier 2008. C'est elle-même qui y a renoncé et a proposé de suspendre ce délai dans l'attente d'un éventuel accord entre les parties. Après l'échec de la transaction en avril 2008, il lui appartenait donc de présenter une motivation ou à tout le moins de demander à l'autorité fiscale un nouveau délai pour ce faire, étant rappelé qu'une motivation n'est pas exigée en procédure de réclamation [...] . La recourante n'a rien fait, alors que la décision sur réclamation n'a pourtant été rendue que huit mois plus tard. En pareilles circonstances, son reproche aux autorités d'avoir été empêchée de faire valoir ses droits confine à la témérité. Le grief doit donc être rejeté, sans qu'il y ait au surplus lieu d'examiner si la procédure devant le Tribunal cantonal aurait un effet guérisseur, ce que conteste la recourante." Le tribunal ne voit aucun motif de s'écarter de ces considérants dans le cas d'espèce, en ce sens en substance qu'il convient de retenir que les recourants ont eu l'occasion d'exposer leur point de vue dans le cadre notamment des échanges avec l'autorité intimée en vue d'une éventuelle conciliation, et qu'il leur appartenait le cas échéant, après l'échec de cette conciliation, de déposer spontanément la motivation de leur réclamation - ou à tout le moins de requérir l'octroi d'un délai pour ce faire. En l'absence de violation de leur droit d'être entendus dans le cadre de la procédure devant l'autorité inférieure, leur grief sur ce point doit en conséquence être rejeté.

E. 4.1

et la référence). Cela étant et comme on le verra plus en détail ci-après, il n'apparaît pas que la teneur des différentes expertises privées produites par les intéressés dans le cas d'espèce serait de nature à remettre en cause le bien-fondé des reprises litigieuses, respectivement qu'il se justifierait de ce chef d'ordonner l'expertise judiciaire requise. c) En définitive, le tribunal considère ainsi, par appréciation anticipée, que les différentes preuves qui lui sont encore proposées par les recourants ne seraient pas de nature à modifier la conviction qu'il s'est formée sur la base des éléments au dossier tel que constitué, de sorte que les requêtes respectives des intéressés tendant à la mise en œuvre de mesures d'instruction complémentaires doivent être rejetées.

E. 5

Dans leur dernière écriture du 12 mai 2014, les recourants ont par ailleurs requis que quatre personnes soient interpellées par la cour de céans en vue de l'établissement de déclarations écrites, subsidiairement qu'elles soient convoquées à une audience en tant que de témoins. Ils ont en outre maintenu leur requête tendant à ce qu'une copie de la dénonciation ayant donné lieu à l'enquête de la DEF soit versée au dossier, ainsi que leur requête tendant à la mise en œuvre d'une expertise judiciaire. a) Comme rappelé au consid. 4a de l'arrêt FI.2009.0001 du 4 août 2010 reproduit ci-dessus, le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., comprend notamment le droit pour l'intéressé de prendre connaissance du dossier, de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 137 II 266 consid. 3.2). La cour de céans établit les faits d'office (art. 28 al. 1 LPA-VD). Elle peut recourir à différents moyens de preuve (art. 29 al. 1 LPA-VD), notamment à des expertises (let. c), à des renseignements fournis par les parties, des autorités ou des tiers (let. e) et à des témoignages (let. f). Aux termes de l'art. 34 LPA-VD, les parties participent à l'administration des preuves (al. 1), et peuvent en particulier présenter des offres de preuve (al. 2 let. d). L'autorité n'est toutefois pas liée par les offres de preuve formulées par les parties (art. 28 al. 2 LPA-VD; cf. ég. art. 34 al. 3 LPA-VD, dont il résulte que l'autorité doit administrer les preuves requises, si ces moyens n'apparaissent pas d'emblée dénués de pertinence); de jurisprudence constante en effet, le droit d'être entendu 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 que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 130 II 425 consid. 2.1 et les références; TF, arrêt 2C_937/2013 et 2C_938/2013 du 6 juin 2014 consid. 2.1). b) En l'espèce, les recourants ont requis l'établissement d'une déclaration écrite, subsidiairement l'audition en qualité de témoin, du beau-frère d'A. X. _____, ancien directeur de C. _____ et qui serait à l'origine de leur dénonciation auprès des autorités fiscales; ils ont également requis qu'une copie de la dénonciation en cause soit versée au dossier, estimant que les "nombreuses contre-vérités" alléguées par l'intéressé avaient "dû orienter l'opinion initiale" des autorités fiscales. Cela étant, il importe peu, en définitive, de savoir sur quelle base a été décidée l'ouverture d'un contrôle fiscal - est bien plutôt seul déterminant le résultat de l'enquête à laquelle il a été procédé; le bien-fondé des reprises et amendes litigieuses doit ainsi être apprécié en fonction de l'ensemble des circonstances, étant précisé que ni la DEF ni l'autorité intimée ne se réfèrent dans ce cadre à des allégations du beau-frère d'A. X. _____. Quant aux autres points sur lesquels les recourants souhaitaient que ce dernier soit interpellé respectivement entendu (en particulier la propriété intellectuelle des logiciels informatiques, ou encore l'utilisation professionnelle des avions), le tribunal s'estime d'ores et déjà suffisamment renseigné sur la base du dossier tel que constitué, respectivement considère, par appréciation anticipée, que les déclarations de l'intéressé ne sauraient remettre en cause la conviction qu'il s'est forgée sur cette base. Les recourants ont également requis l'établissement de déclarations écrites, subsidiairement l'audition en qualité de témoin, d'un collaborateur de la DEF, afin que celui-ci soit entendu notamment sur la manière dont ont été obtenues les coordonnées bancaires des sociétés ou encore les informations utilisées dans la demande de levée des scellés auprès du Tribunal fédéral. Il convient de relever à cet

égard que le rapport établi le 21 septembre 2006 par la DEF contient un chapitre consacré aux "actes d'enquête" (ch. 2), avec des indications relativement précises tant s'agissant des perquisitions (ch. 2.2) que s'agissant de la levée des scellés sur les papiers séquestrés (ch. 2.3.2; cf. ég. ch. 2.5.2 concernant la demande d'édition d'actes); il en résulte en particulier que les recourants ont formé opposition aux perquisitions et que le Tribunal fédéral a admis, sous réserve de quelques documents, la demande de levée des scellés présentée par l'AFC. Cela étant, il n'apparaît pas pour le reste que les précisions demandées par les recourants seraient de nature à avoir une quelconque incidence sur l'issue du litige. Les recourants ont encore requis l'établissement de déclarations écrites, subsidiairement l'audition en qualité de témoins, de deux collaborateurs de l'ACI, en lien notamment avec les résultats de contrôles fiscaux de C._____ réalisés en 2000 et 2002, avec de prétendues menaces de la part d'un collaborateur de la DEF afin qu'A. X._____ accepte un arrangement fiscal ou encore avec les motifs pour lesquels il n'aurait jamais été répondu à une proposition transactionnelle faite par leur conseil le 1^{er} avril 2008. Sur ces points également, le tribunal ne voit pas en quoi des déclarations écrites ou l'audition des intéressés seraient de nature, au stade actuel de la procédure, à avoir une quelconque incidence sur l'issue du litige. S'agissant enfin de la requête des recourants tendant à ce que soit ordonnée une expertise judiciaire "destinée à faire valider les constatations des nombreuses expertises privées versées au dossier", il convient de rappeler qu'une expertise privée n'a, sur le plan procédural, que valeur de simple allégué (cf. TF, arrêt 2C_802/2011 du 22 mars 2012 consid.

E. 6

Avant d'examiner le bien-fondé des reprises litigieuses, il convient de rappeler le cadre légal applicable, étant précisé qu'en matière d'impôt cantonal et communal, seule doit être prise en considération la période 2001-2002 en regard des dispositions de la nouvelle LI - le droit de taxer la période antérieure étant prescrit, comme on l'a vu ci-dessus (cf. consid.

3a/bb/aaa). a) En droit fiscal suisse, le bénéfice imposable des sociétés anonymes se détermine d'après le solde du compte de résultats (art. 58 al. 1 let. a LIFD; art. 94 al. 1 let. a LI). A ce solde sont ajoutés tous les prélèvements opérés avant le calcul de celui-ci, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux justifiées par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD; art. 94 al. 1 let. b LI). Parmi les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de résultats figurent les "les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial" (art. 58 al. 1 let. b, 5^{ème} tiret, LIFD; art. 94 al. 1 let. b, 5^{ème} tiret, LI). Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies: 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 131 II 593 consid. 5; ATF 119 Ib 116 consid. 2; TF, arrêt 2C_708/2012 du 21 décembre 2012 consid. 4.3, non publié in ATF 139 I 64). Les prestations appréciables en argent faites aux actionnaires doivent être reprises aussi bien dans la société que chez l'actionnaire bénéficiaire, car celui-ci est présumé avoir perçu ces montants à titre de dividende dissimulé; il s'agit d'une conséquence de la distinction, sur le plan fiscal comme sur le plan civil, entre la société et ses actionnaires, qui conduit à une double imposition économique (arrêt FI.2009.0005 du 18 mai 2011 consid. 3a et les références). b) La procédure de taxation est régie par la maxime

inquisitoriale (ATF 92 I 253 consid. 2). Cette maxime est également applicable dans le cadre de la procédure de recours en matière fiscale, à défaut d'une disposition contraire de la loi fiscale (cf. art. 142 al. 4 LIFD; art. 199 LI et 28 al. 1 LPA-VD; TF, arrêt 2P.215/2002 et 2A.479/2002 du 7 avril 2003 consid. 4.1). L'autorité doit vérifier la déclaration (cf. art. 123 et 126 LIFD; art. 172 et 176 LI). Elle doit déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation, même en cas de violation de son obligation de coopérer par le contribuable. Il appartient ainsi à l'autorité d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 133 II 153 consid. 4.3; 121 II 257 consid. 4c/aa). Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci; les parties ont en effet l'obligation de collaborer à l'établissement de la taxation (art. 126 al. 1 LIFD et 176 al. 1 LI), et ce également dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt (cf. art. 153 al. 3 LIFD et 209 al. 3 LI; TF, arrêt 2C_239/2013 et 2C_240/2013 du 27 mai 2014 consid. 5.1). La justification commerciale des dépenses revendiquées en déduction d'une recette doit en conséquence être établie par le contribuable; ce principe est issu de l'art. 8 CC, selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit (cf. TF, arrêt 2C_1081/2013 et 2C_1164/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.5 et les références). Le fisc et le contribuable sont donc tenus de collaborer dans l'administration des preuves, soit en précisant les allégations qu'il appartient à la partie chargée de la preuve de détruire, soit en apportant des preuves ou indices positifs contraires; l'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables. L'autorité de recours apprécie les preuves apportées par les parties avec un large pouvoir d'appréciation (ATF 120 Ia 31 consid. 4b et les références; TF, arrêt 2P.185/2006 et 2A.429/2006 du 27 novembre 2006 consid. 8.1; arrêt FI.2009.0005 précité, consid. 3b).

E. 7

En l'espèce, il convient en premier lieu d'examiner, parmi les reprises litigieuses, les "prestations appréciables en argent obtenues de C. _____ SA" (qui comprend les "frais de sous-traitance non probants", les "frais relatifs à un aéronef non justifiés commercialement" et le "chiffre d'affaires non comptabilisé" de G. _____; s'agissant de la systématique des reprises, cf. la décision sur réclamation attaquée en partie reproduite sous let. L supra). Les reprises concernées ont en effet d'ores et déjà fait l'objet d'un examen par la cour de céans, respectivement par la Tribunal fédéral, dans le cadre du recours formé par C. _____ contre la décision sur réclamation la concernant, et ont été confirmées (sous réserve des périodes atteintes par la prescription; cf. let. N supra); il convient toutefois d'apprécier si et dans quelle mesure les pièces produites postérieurement par les recourants et les allégations de ces derniers sont de nature à remettre en cause le bien-fondé de ces reprises. a) La première des reprises relevant des "prestations appréciables en argent obtenues de C. _____ SA" porte sur les "frais de sous-traitance non probants". aa) A cet égard, la cour de céans a retenu en particulier ce qui suit dans l'arrêt FI.2009.0001 du 4 août 2010 (consid. 6.1.1): "6.1.1.1) Sous ce poste, l'ACI a repris le deux tiers des montants inscrits dans le compte no 4460 intitulé « sous-traitant » de C. _____ de 1995 à 2002. Ce compte correspond aux factures émises par D. _____ à l'égard de C. _____ pour les prestations qu'elle aurait effectuées pour elle durant les années 1995 à 2002. Ce compte 4460 présentait les montants suivants: 1995 1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 486'100 fr. 660'000 fr. 1'022'424 fr. 60 1'172'000 USD 470'000 USD 434'794 fr. 50 870'173 fr.

709'086 fr. 6.1.1.2) L'ACI a repris deux tiers de ces montants au motif en substance que la facturation de ces frais de sous-traitant « était fictive et avait pour but de permettre à l'actionnaire ultime du groupe de prélever des liquidités sur les comptes de C._____ et de créditer ces montants sur des comptes dont il était l'ayant droit économique. » Selon l'ACI, la facturation de D._____ comportait deux volets. Un premier volet, non contesté, correspondant aux coûts de fonctionnement de D._____ et qui étaient facturés mensuellement à C._____ qui les payait par virement bancaire. Ce chiffre d'affaires de D._____ était comptabilisé dans le compte de charge de C._____ sous un poste 3000 intitulé « Fournitures » . Le deuxième volet a trait au compte 4460 précité. Sous ce compte, C._____ comptabilisait des factures de D._____, établies a posteriori, mais qui ne figuraient pas en tant que recettes dans les comptes de D._____. Le montant des factures était bien prélevé du compte de C._____, mais en espèce ou sous forme de chèque, et n'était pas versé à D._____. L'ACI a résumé de la manière suivante le système de prélèvement de ces montants: « a) comptabilisation de factures fictives (par tranche variant de CHF 100'000.- à CHF 400'000.-). Ecriture de type “frais de sous-traitance à c/c D._____”. b) Prélèvement en espèces de fonds sur les comptes bancaires en vue du règlement de ces factures contre remise d'une quittance fictive soi-disant établie par D._____ (système pratiqué jusqu'en 2000) Ecriture de type “c/c D._____ à liquidités” c) Dès 2000, une étape supplémentaire est ajoutée pour C._____ SA, M. X._____ se substituant à C._____ SA à l'égard de D._____ en reprenant à son nom et en partie les dettes correspondantes inscrites au bilan de la société suisse. Ecriture de type “c/c D._____ à c/c actionnaire” d) L'actionnaire prélève les fonds en espèces sur les comptes bancaires de C._____. Ecriture de type “c/c actionnaire à liquidités » . Dès lors que D._____ n'avait pas enregistré de recettes, l'ACI a cherché à connaître la destination de ces fonds sortis des comptes de C._____. Selon l'ACI, seule une partie de la version d'A. X._____ sur ce point est correcte en ce sens qu'une part de ces fonds, évaluée à un tiers par l'ACI, a servi à payer les employés roumains de D._____ au noir. Quant à l'autre partie, l'ACI a déterminé que, contrairement à ce qu'a soutenu A. X._____, soit que ces fonds servaient pour le roulement du groupe, ils avaient en réalité été versés sur des comptes bancaires dont le seul ayant droit économique était A. X._____, ce qui démontrait que ces charges n'étaient pas justifiées commercialement.

6.1.1.3) La recourante conteste ce point de vue à plusieurs titres: Tout d'abord, elle considère que l'ACI a effectué sa reprise de deux tiers précitée en se fondant sur l'hypothèse que les droits de propriété intellectuelle sur les logiciels commercialisés par le groupe C._____ appartiennent à C._____. Or, selon elle, cette hypothèse est fautive. Elle appuie son raisonnement sur un avis de droit qu'elle avait requis de M. C.C._____, professeur en droit à l'Université de Lausanne, en 2004. On peut en extraire les passages suivants: « I. Faits Les faits qui m'ont été exposés sont les suivants. A. M. X._____, citoyen roumain, et vivant en Suisse depuis les années 80, a eu l'idée d'une plate-forme et de logiciels notamment pour le traitement d'ordres en bourse et d'autres opérations au moyen d'une plate-forme utilisée par des courtiers. B. Au début des années 90, les sociétés C._____ (ci-après C._____), à I***** et C._____ Roumanie (ci-après D._____) ont été constituées. C. D._____ s'est chargée du développement des logiciels, avec un personnel assez nombreux en Roumanie (40 personnes aujourd'hui). C._____ se chargeait du contact avec la clientèle et du marketing. Il s'agit d'une petite société qui n'emploie que quelques employés. D. Une société de droit du Liechtenstein, C._____, (ci-après G._____) a été constituée en 1999. E. Suite à la constitution de

G. _____, le marketing à l'échelon international a été fait par l'entremise de celle société. En revanche, le développement informatique s'est poursuivi chez D. _____. F. Jusqu'à la fin des années 90, aucun document n'a été établi pour régir les relations entre les diverses sociétés mentionnées ci-dessus. [...] I. Les activités de vente ont été exécutées par C. _____ (et également G. _____ depuis 1999). J. En ce qui concerne le développement du logiciel, il a été confié à des développeurs en Roumanie, qui sont devenus employés de D. _____ dès sa création. Tous les développeurs sont des employés de D. _____. Le travail de développement est donc entièrement exécuté en Roumanie par des employés de D. _____. C'est D. _____ qui les rémunère, à l'exception d'une rémunération additionnelle qui a été virée par C. _____ sur des comptes de sociétés offshore. K. La maintenance des logiciels est exécutée en Roumanie par des employés de D. _____ (par un système de remote access, et par détachement d'un employé on site si nécessaire le cas échéant). L. D. _____, n'ayant aucune activité de vente, a régulièrement été "alimentée" par des versements effectués par C. _____. Ainsi, des montants importants ont été payés par C. _____ à D. _____, notamment pour lui rembourser des frais. M. G. _____, de son côté, a eu seulement des revenus provenant de la vente à des tiers, et n'a jamais reçu de versement de D. _____ ni de C. _____. N. Aucun apport de droits ni aucune cession n'ont été spécifiés. (...) II. Question La question qui m'est soumise est de savoir qui est titulaire des droits de propriété intellectuelle sur les logiciels commercialisés par C. _____ et G. _____. (...) d) Conclusions En résumé, on parvient aux conclusions suivantes: a) D. _____ est titulaire originaire des droits d'auteur portant sur les logiciels; b) en application du droit roumain, auquel renvoient les art. 117 et 122 LDIP, D. _____ est demeurée titulaire des droits sur les logiciels; c) en application du droit suisse, les règles d'interprétation des contrats portant sur des droits d'auteur conduisent à admettre l'existence d'une licence par laquelle D. _____ a concédé à C. _____ (et à G. _____) le droit de distribuer les logiciels qu'elle avait créés. Ce droit s'analyse comme une licence de distribution. La licence n'impliquant qu'une simple autorisation d'exploiter à l'exclusion de toute cession proprement dite, il en résulte qu'en droit suisse également, on doit considérer que D. _____ est donc restée seule titulaire des droits d'auteur sur les logiciels. Dès lors que, pour la recourante, elle ne détient pas les droits de propriété intellectuelle des produits du groupe, c'est sa rémunération dans le cadre de la distribution des produits C. _____ qui sont taxés. Sur la base d'une expertise qu'elle a fait réaliser aussi en 2004 par une fiduciaire chargée d'examiner la répartition internationale des produits du secteur informatique du groupe C. _____, la recourante prétend qu' "à supposer que les bénéfices nets de G. _____ soient à [lui] imputer fiscalement (comme le soutient l'ACI dans la décision querellée), le principe de pleine concurrence qui doit être respecté entre proches [car l'actionnaire majoritaire des deux sociétés est A. X. _____] a pour effet que [son] bénéfice net "consolidé" n'est pas supérieur à celui qui a effectivement été comptabilisé et déclaré (...). » Deuxièmement, la recourante, dans l'hypothèse où il serait admis que les droits de propriété intellectuelle lui appartiennent, allègue que les charges comptabilisées étaient justifiées commercialement. Pour ce faire, elle se fonde à nouveau sur deux expertises qu'elle a requises et qui ont été rendues en août 2009, respectivement par E. E. _____, professeur honoraire à la Faculté des Hautes Etudes commerciales de Lausanne, et par la fiduciaire déjà mandatée en 2004. Selon elle, ces expertises « permettent de démontrer à satisfaction de droit que, d'une part, D. _____ a effectivement fourni des prestations considérables à C. _____-G. _____, ces prestations représentant un travail de plus de 1'000

années/hommes et que, d'autre part, les sommes passées en charges chez C. _____ -G. _____ et payées à D. _____ pour ses prestations de développement sont inférieures au prix du marché pour des prestations comparables. » Enfin, la recourante soutient encore que, si l'on devait admettre qu'une partie des charges de sous-traitance est excessive, la procédure de rappel d'impôt ne serait pas ouverte au motif que cet excès serait le résultat d'une sous-évaluation des montants imposables. Or, selon la doctrine, ce cas ne saurait donner lieu à un rappel d'impôt, sauf si les éléments à la base de l'évaluation étaient faux ou incomplets. 6.1.1.4) En réponse aux arguments soulevés par la recourante, l'autorité intimée a relevé que l'expertise du Pr. C.C. _____ reposait sur des faits erronés, dès lors qu'il n'était pas au courant qu'il existait un contrat du 10 février 1993 régissant les relations entre C. _____ et D. _____. Dès lors, elle considère que cette expertise n'est en l'espèce pas pertinente, tout comme celle de la fiduciaire qui s'était basée sur celle du Pr. C.C. _____. Sur ce point, l'autorité intimée souligne encore qu'en vertu du principe de « Massgeblichkeits », la recourante ne peut soutenir aujourd'hui que ces charges sont consécutives à des redevances de licence, alors qu'elle les a toujours comptabilisées dans un compte sous-traitant. En ce qui concerne l'application des règles sur le rappel d'impôt au cas d'espèce, l'ACI conteste le raisonnement de la recourante en ce sens qu'elle considère qu'il existe bien des faits nouveaux justifiant un rappel. Elle en voit ainsi notamment dans le fait que les charges litigieuses étaient fondées sur des fausses factures, fait qu'il n'était pas possible de vérifier pour un taxateur, ou encore dans sa découverte d'une entité off-shore au Liechtenstein, ou enfin dans la découverte du fait que la société K. _____ AG était un société qui dépendait économiquement de l'actionnaire de C. _____. Enfin, l'autorité intimée considère que l'expertise de la fiduciaire d'août 2009 ne peut être suivie pour démontrer que les charge étaient justifiées commercialement, dès lors que cette expertise a été rédigée en faisant fi des principes comptables et des règles fiscales suisses. 6.1.1.5) En l'espèce, sur la base des éléments mis en exergue par l'autorité intimée, il ne fait pas de doute que la recourante a augmenté de manière injustifiée, par des factures fictives, le compte no 4460 et a ainsi cherché à diminuer son bénéfice imposable. Comme le démontre l'ACI, on ne peut suivre la recourante lorsqu'elle allègue que ce poste couvre sa rémunération dans le cadre de la distribution des produits C. _____. A la lecture de l'expertise du Pr. C.C. _____, il est clair que ce dernier ne détenait pas tous les documents lui permettant d'établir à qui appartenaient les droits de propriété intellectuelle sur les logiciels du groupe C. _____. Les pièces au dossier démontrent l'existence d'un contrat entre C. _____ et D. _____, signé le 10 février 1993, régissant leur relation et notamment la question de la propriété des logiciels du groupe C. _____. Ce contrat indique très précisément que C. _____ « est l'unique propriétaire du PRODUIT, elle est seule habilitée à distribuer des licences d'exploitation ou à céder tout autre droit qui relèvent de la propriété intellectuelle ». Or, il n'est aucunement fait mention de cette pièce essentielle dans l'expertise du Pr. C.C. _____, produit par la recourante. Fondée sur un état de fait erroné et surtout, rédigée uniquement à la demande de la recourante, cette expertise ne peut être suivie dans le cas d'espèce. Ainsi, le contrat de 1993 n'ayant jamais été résilié – toutes les démarches entreprises dans ce sens en 2001 n'ont pas abouti – c'est à bon droit que l'ACI a considéré que C. _____ était la propriétaire des droits de propriété intellectuelle sur les produits du groupe C. _____. En outre, cet argument de la recourante ne peut de toute manière être suivi pour un autre motif. L'art. 58 al. 1 let. a LIFD dispose que le bénéfice imposable correspond au solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent. Comme déjà mentionné, ce texte exprime le choix

du législateur de renvoyer, par principe, au droit comptable en ce qui concerne la détermination du bénéfice imposable. Autrement dit, le droit comptable constitue en ce domaine un *Massgeblichkeitsprinzip* ou, si l'on préfère un « principe de déterminance » (CR [Commentaire romand de la LIFD] , op. cit., Danon, n. 3 ad art. 57-58, p. 716).

Matériellement, le renvoi au droit comptable a pour conséquence que l'ensemble des normes et principes comptables est repris par le droit fiscal (ibidem, n. 34, p. 727).

Formellement, la détermination du résultat imposable se base sur le bilan commercial tel qu'établi concrètement par la personne morale assujettie (ibidem, n. 47, p. 730). Cette autorité formelle du droit comptable déploie un effet contraignant pour le contribuable en ce sens notamment qu'il est lié par son mode de comptabilisation (ibidem, n. 51, p. 731). Ainsi, dans le cas présent, la recourante ne peut prétendre que les sommes comptabilisées dans le compte litigieux seraient des redevances de licence, alors qu'elle les a toujours été comptabilisées à titre de frais de sous-traitance. Dès lors, même si l'on avait admis que C._____ n'était pas propriétaire des droits de propriété intellectuelle sur les logiciels créés par le groupe C._____, son explication aurait de toute manière dû être rejetée pour ce motif-ci. Il n'en va pas autrement de l'autre argument soulevé par C._____ pour démontrer que ces charges étaient justifiées commercialement. Comme le relève à juste titre l'ACI, on ne peut se fier à l'expertise comptable de 2009 produite par la recourante. A nouveau, cette expertise n'est le fait que de la recourante et en outre, elle ne respecte aucunement les principes comptables suisses ou les règles fiscales suisses. Sa portée est donc nulle. Enfin, le dernier argument de la recourante selon lequel la procédure de révision ne serait pas applicable au motif que l'on est uniquement en présence d'une sous-évaluation d'une charge, ce qui ne constitue pas un motif de révision, il doit à nouveau être écarté. En effet, c'est à bon droit que l'ACI a procédé à une révision des décisions de taxation entrées en force. Contrairement à ce que soutient la recourante, il existe bien des faits nouveaux justifiant une telle opération. L'autorité intimée, lorsqu'elle a procédé aux taxations litigieuses, l'a fait sur la base des documents que lui avait été remis par la recourante et sur lesquels elle était censée pouvoir se fier. Or, après les décisions de taxation, elle a découvert, ce qu'elle n'était pas en mesure de faire avant, que les factures justifiant les frais de sous-traitance étaient fictives et que la recourante avait mis en place tout un système de transfert de fonds à une entité off-shore. En conclusion, c'est à bon droit que l'ACI a repris une partie des montants comptabilisés dans le compte « frais de sous-traitance » . Son appréciation de la quotité de la reprise peut également être confirmée au vu des motifs complets et convaincants avancés et auxquels il convient d'adhérer. La décision attaquée doit donc être confirmée sur ce point." Dans son arrêt 2C_724/2010 et 2C_796/2010 du 27 juillet 2011, le Tribunal fédéral a estimé que, sur la base des éléments retenus, "on ne vo[yait] manifestement pas qu'en considérant que les deux tiers des montants figurant au compte no 4460 n'étaient pas justifiés commercialement et devaient être intégrés au bénéfice imposable, les juges cantonaux auraient violé le droit fédéral" (consid. 7.2). bb) Cela étant, les recourants ont en substance maintenu leurs allégations postérieurement aux arrêts respectifs rendus dans la cause opposant l'autorité intimée à C._____, et ce tant s'agissant de la question de la titularité des droits de propriété intellectuelle sur les logiciels informatiques que s'agissant du fait que les frais de sous-traitance annoncés seraient justifiés par l'usage. aaa) S'agissant des droits de propriété intellectuelle, les recourants ont produit un nouvel avis de droit établi le 20 avril 2012 par le Prof. C.C._____, lequel, après avoir pris connaissance du contrat du 10 février 1993 (cf. let. C supra), a relevé que ce contrat n'avait pas été régulièrement signé par D._____ - selon un procès-verbal de

l'assemblée générale des actionnaires de cette société du 26 janvier 1993 en effet, il aurait convenu, s'agissant d'un document impliquant la société d'un point de vue contractuel, que le contrat soit signé par le directeur (E. F. _____) et un membre du conseil d'administration, respectivement par deux membres du conseil d'administration - seul A. X. _____ étant au bénéfice d'un droit de signature unique pour quelque document que ce soit; dans ce cadre, le Prof. C.C. _____ estimait que l'avis d'un juriste roumain serait nécessaire afin de connaître les conséquences dans le cas d'espèce d'un tel défaut de représentation, évoquant notamment la possibilité d'une éventuelle ratification ultérieure ou encore la question de savoir si la signature d'A. X. _____ (pour C. _____) pouvait valoir autorisation ou ratification au nom de D. _____. S'agissant par ailleurs spécifiquement de la question de la titularité des droits de propriété intellectuelle sur les logiciels concernés, le Prof. C.C. _____ a en substance conclu ce qui suit: "Au moment de la signature du contrat et jusqu'à la date d'entrée en vigueur de la loi de 1996 [soit la loi roumaine n° 8 du 14 mars 1996 sur le droit d'auteur et les droits voisins] , on doit considérer que les programmes d'ordinateur n'étaient selon toute vraisemblance pas protégés par le droit d'auteur roumain, et de toute manière que les droits d'auteur sur les logiciels (s'il en existait) étaient restés propriété des employés de D. _____, à moins qu'une convention respectant les principes posés par le décret 321/1956 n'aient été respectés (ce qui demeurerait à vérifier mais qui paraît peu probable compte tenu des restrictions posées par ce décret). Ce n'est que lors de l'entrée en vigueur de la loi de 1996 (le 23 juin 1996) qu'une protection des logiciels a été consacrée en droit roumain, et qu'une disposition légale (art. 74) a instauré une cession des droits sur les logiciels créés par des employés en faveur de leur employeur. A ce moment, le contrat signé en 1993 était semble-t-il tombé dans l'oubli. Dans ces circonstances, il serait artificiel et sans doute erroné de considérer que la cession (convenue dans le contrat de 1993 en faveur de C. _____) aurait en quelque sorte pu renaître et s'appliquer alors pour l'avenir (dès le moment où D. _____ serait devenue titulaire des droits suite à l'entrée en vigueur de la loi roumaine). Par conséquent et en résumé, le contrat de 1993 n'a pas pu céder des droits d'auteur (alors inexistant, selon toute vraisemblance, et qui, à supposer qu'ils aient existé, seraient restés en mains des auteurs, c'est-à-dire des employés de D. _____, sauf convention qui aurait respecté les règles du décret 321/1956). D. _____ ne pouvait donc pas disposer de tels droits en faveur de C. _____. Dès lors, à compter du 23 juin 1996, la situation juridique relative à la titularité des droits d'auteur sur les logiciels développés par les employés de D. _____ est celle décrite dans mon avis de droit du 23 juin 2004." Cela étant, la question de la titularité des droits de propriété intellectuelle sur les logiciels a fait l'objet d'un examen par la DEF, laquelle a conclu que c'était bien C. _____ qui détenait les droits en cause et devait comptabiliser les revenus en découlant; outre la teneur du contrat du 10 février 1993 déjà mentionné, la DEF a dans ce cadre retenu en particulier les éléments suivants dans son rapport du 21 septembre 2006 (ch. 3.3 pp 60-61): - tous les contrats signés entre C. _____ respectivement G. _____ et leurs clients respectifs mentionnent que "tous les droits d'auteur et tous les droits immatériels concernant le service sont et restent la propriété exclusive et entière de C. _____ SA, à 1*****", respectivement G. _____ AG, à 4*****"; - il semble évident, au vu du contenu des notes séquestrées faisant état de différentes possibilités en relation avec les droits de propriété intellectuelle (cf. let. G supra), qu'A. X. _____ cherchait une solution visant exclusivement un avantage fiscal, respectivement que les droits de propriété intellectuelle n'étaient pas basés sur des droits réels; - quoi qu'en dise A. X. _____, l'activité déployée par C. _____,

laquelle a au demeurant été constituée un an avant D. _____, dépassait largement le seul cadre de la vente. Il est en effet avéré qu'un certain nombre d'employés roumains a toujours travaillé dans les locaux de C. _____ (par le biais de permis de séjour parfois délivrés au titre d'études), les comptes de C. _____ enregistrant ainsi des dépenses relatives à la prise en charge de frais inhérents; C. _____ a également pris en charge les frais (logement et nourriture) engendrés par le personnel roumain en poste auprès de H. _____ France à Paris, ou encore les frais liés au serveur VALOS dans ses propres locaux. Le tribunal considère que les conclusions du nouvel avis de droit établi par le Prof. C.C. _____ - lequel n'émet au demeurant que des hypothèses théoriques - ne sont pas de nature à remettre en cause l'appréciation et les conclusions de la DEF. Il n'apparaît pas, en particulier, que le prétendu défaut de représentation de D. _____ lors de la signature du contrat du 10 février 1993 relevé par le Prof. C.C. _____ ait jamais été invoqué par l'une ou l'autre des sociétés; dans ce cadre et comme déjà mentionné, A. X. _____, qui a signé ce contrat au nom de C. _____, disposait également de la signature individuelle pour engager D. _____ - on peut sérieusement douter, dans ces conditions, que l'intéressé puisse se prévaloir d'un tel défaut de représentation. Quant au fait que ce contrat n'aurait jamais été appliqué ou serait rapidement tombé dans l'oubli, il s'impose de constater qu'il ne repose que sur les seules déclarations d'A. X. _____, lesquelles sont notamment infirmées par le fait que, comme le relève la DEF, l'ensemble des contrats signés entre C. _____ ou G. _____ et leurs clients respectifs mentionnaient expressément la titularité des droits d'auteur et des droits immatériels. C'est le lieu de relever que les obligations de C. _____ telles que découlant du contrat du 10 février 1993 vont bien au-delà de la seule vente du produit (cf. let. C supra) et qu'aucun élément au dossier ne permet de considérer que cette société ne s'est pas effectivement acquittée des différentes obligations en cause - bien plutôt, les constatations de la DEF quant à l'activité déployée par C. _____ confortent dans l'idée que ce contrat a bel et bien effectivement été appliqué. Pour le reste, les témoignages et autres attestations de tiers dont les recourants se prévalent (en lien notamment avec le nombre d'employés roumains ou l'ampleur de l'activité déployée par D. _____) ne sauraient en tant que tels suffire à remettre en cause les considérations qui précèdent. Il n'est en effet pas contesté que D. _____ s'est chargée du développement, de la production et de la maintenance technique des logiciels du groupe (comme le prévoit le contrat du 10 février 1993; cf. let. C supra); on ne voit pas pour le reste sur quelle base sont fondées les déclarations de tiers selon lesquelles D. _____ aurait été titulaire des droits de propriété intellectuelle sur les logiciels en cause - en contradiction avec la teneur de l'ensemble des contrats signés par C. _____ respectivement G. _____ avec leurs respectifs, comme déjà relevé. Pour le surplus et comme indiqué au consid. 6.1.1.5 de l'arrêt FI.2009.0001 du 4 août 2010 reproduit ci-dessus en référence au principe de détermination, la question de la propriété intellectuelle sur les logiciels ne saurait être en tant que telle déterminante s'agissant du bien-fondé de la reprise litigieuse; les recourants, qui sont liés dans ce cadre par le mode de comptabilisation de C. _____, ne peuvent en effet prétendre a posteriori que les sommes comptabilisées à titre de frais de sous-traitance correspondraient à des redevances de licence. Il s'ensuit que les montants inscrits dans le compte n° 4460 de C. _____ ne sauraient être considérés comme des redevances de licence et que leur caractère probant doit bien plutôt être apprécié en tant que frais de sous-traitance, comme l'a retenu l'autorité intimée en se fondant sur le rapport de la DEF du 21 septembre 2006. bbb) Les recourants maintiennent également que les frais de sous-traitance annoncés dans le compte n° 4460 constitueraient des charges

justifiées par l'usage commercial. A cet égard, les intéressés se réfèrent notamment à un lot de documents produits par un employé de D. _____ dans le cadre d'une procédure judiciaire dirigée contre cette société à Bucarest, qui feraient état de montants versés par A. X. _____ entre les années 1992 et 1998 à D. _____ à titre de salaires, loyers et autres dépenses courantes - et ce en sus des montants figurant dans la comptabilité de cette société; ils invoquent également une "déclaration " (non datée, en roumain) signée par le directeur général et le directeur économique de D. _____ en lien avec ces documents, dont il résulte en substance qu'A. X. _____ aurait versé à ce titre un montant total de 854'994 USD à D. _____ durant la période concernée. Cela étant, on peut sérieusement douter que les versements dont il est fait mention doivent être considérés comme établis sur la seule base des documents en cause. Quoi qu'il en soit, il apparaît que la somme totale concernée (qui correspond à environ 1'200'000 fr., compte tenu du cours moyen du dollar américain entre 1992 et 1998) est très largement inférieure aux frais de sous-traitance annoncés par C. _____, soit environ 4'250'000 fr. pour la période de 1994 à 1998 (cf. le tableau des reprises "C. _____ SA" annexé à la décision sur réclamation attaquée, reproduit sous let. L supra); dans ces conditions, on ne voit pas, à l'évidence, que ces documents soient de nature à remettre en cause le fait que seul un tiers du montant annoncé à ce titre - ce qui correspond à un montant total d'environ 1'400'000 fr. pour les années 1994 à 1998 - doit être admis comme déduction en tant qu'il est réputé justifié par l'usage commercial, comme l'a retenu l'autorité intimée. Les recourants contestent par ailleurs cette estimation d'un tiers retenue par l'autorité intimée, et se prévalent en particulier du "rapport d'expertise" établi le 27 août 2009 par D.D. _____ SA (soit par M. F.F. _____). Ils ont produit à cet égard un bref rapport (non daté) établi par le Prof. K.K. _____, lequel expose en substance que les deux expertises établies par cette société respectent les règles comptables et fiscales suisses et que leurs conclusions ont ainsi pleine force probante - contrairement à ce qu'a retenu la CDAP au consid. 6.1.1.5 de l'arrêt FI.2009.0001 du 4 août 2010. Il convient en premier lieu de rappeler, s'agissant de l'estimation d'un tiers retenue, que l'autorité intimée a suivi la proposition dans ce sens figurant dans le rapport de la DEF, laquelle a exposé en particulier ce qui suit (ch. 3.3d, pp 29-30): "Avant 1999, les salaires au noir étaient versés en espèce et sans quittance. Il n'est donc pas possible de déterminer sur cette base la part qui a été réellement versée aux employés. Courant 1998 des comptes ont pu être ouverts auprès du B. B. _____ [B. B. _____] en Suisse au nom de ces bénéficiaires. Ces faits qui ont été constatés par la DEF sont également corroborés par les déclarations de M. X. _____ [...]. Entre le 1 er janvier 1999 et le 31 décembre 2002 les ordres de paiement ainsi que les prélèvements au bancomat en faveur d'employés roumains totalisaient environ CHF 1'300'000.-. Durant la même période le total des frais de sous-traitance comptabilisé dans les livres de C. _____ SA, à 1***** et G. _____ AG, à 4*****, se montait à CHF 4'100'000.-, soit dans un rapport de 1 pour 3 environ. Ainsi, le montant qui est resté en mains de l'actionnaire principal pour cette période est de CHF 2'700'000.-. Comme il n'existe aucun moyen de déterminer le montant des fonds qui ont été réellement versés à des tiers avant 1999, la DEF propose une extrapolation de ce rapport (1 pour 3) pour les années 1995 à 1998. Les frais de sous-traitance portés dans les comptes de C. _____ SA, à 1***** pour cette période s'élèvent à CHF 3'800'000.-. Ainsi, on peut admettre que CHF 2'500'000.- sont restés en mains de M. X. _____ pour cette période. Ce sont donc [c] au total (2,7 + 2,5 moi) CHF 5'200'000.- qui ont été détournés de C. _____ SA et G. _____ AG au profit de M. X. _____. La DEF en veut pour preuve que cette somme se retrouve dans les actifs nets détenus directement ou

indirectement par M. X. _____ au 31.12.2002, à savoir: - Fonds placés sur des comptes bancaires au nom M. _____: CHF 1'000'000.- - Fonds placés sur cpte à numéro dont M. X. _____ est ADE CHF 1'000'000.- - Prêt et intérêts à O. _____ pour l'achat du PC-12 + participat. CHF 1'950'000.- - Participations d'O. _____ dans G. _____/K. _____/R. _____ CHF 350'000.- - Acquisition de biens immobiliers en Roumanie (évaluation) CHF 400'000.- - C/c actionnaire (variation solde entre fin 1994 et fin 2002) CHF 300'000.- - C/c D. _____ (var. solde fin 1994 - fin 2002) CHF 300'000.- * CHF 5'200'000.- * Cette position est prise en compte car la créance de D. _____ vis-à-vis de C. _____ SA et G. _____ AG ne s'élèvent au plus qu'à CHF 90'000.- au 31.12.2002 et non à CHF 635'000.-. Cette différence est donc à considérer comme un avoir dont M. X. _____ peut bénéficier comme bon lui semble." Cela étant, il s'impose de constater que l'estimation d'un tiers retenue (par extrapolation) par l'autorité intimée sur la base de ces constatations de la DEF n'est pas remise en cause par les rapports d'expertise réalisés par D.D. _____ SA, l'avis du Prof. K.K. _____ quant à la validité sous l'angle comptable de ces rapports étant sans incidence dans ce cadre. S'agissant en particulier du rapport d'expertise établi le 27 août 2009, il convient de relever que M. F. F. _____, entendu par l'autorité pénale, a expressément précisé qu'il ne pouvait "pas [...] dire grand-chose sur le paiement effectif des factures de D. _____ SA par C. _____ SA ou G. _____ AG", qu'il n'avait "pas eu les comptes de la société roumaine" respectivement qu'il n'était "pas en mesure d'attester ou non la correspondance entre le compte courant D. _____ SA dans la comptabilité de C. _____ SA et ce qui a[vait] été enregistré dans les comptes de la société roumaine". Pour le reste, il apparaît manifestement que les seules "estimations des prestations fournies par D. _____" figurant dans ce rapport, purement théoriques, ne sauraient suffire à attester de la justification commerciale des frais de sous-traitance dont la reprise est litigieuse (on relèvera en particulier que le tarif horaire des employés roumains sur lequel M. F. F. _____ s'est fondé dans ses calculs, soit 15 fr. dès 1995, ne saurait à l'évidence être considéré comme établi pour le seul motif que "ce tarif estimatif est environ 10 fois moins élevés que les tarifs appliqués en Suisse" en la matière, ce d'autant moins qu'A. X. _____ a lui-même indiqué qu'il avait dans un premier temps versé un salaire mensuel de 30 USD à ses employés). Dans le même sens, il s'impose de constater que le "complément au rapport du 13 août 2009" établi par le Prof. E. E. _____ au mois d'avril 2014 ne contient en définitive qu'une estimation théorique du coût de développement des logiciels informatiques (en fonction du nombre de lignes de codes) et la conclusion que D. _____, "ayant des coûts très nettement inférieur à ceux des autres pays, dont la Suisse en particulier, a pu développer ces logiciels à un coût bien plus attractif"; on ne voit pas, à l'évidence, en quoi une telle conclusion devrait être considérée comme déterminante s'agissant d'apprécier le bien-fondé de la reprise litigieuse. Quant à la conclusion du rapport d'expertise établi le 27 août 2009 par D.D. _____ SA selon laquelle l'ensemble des fonds découlant des activités de D. _____ auraient été intégralement réinvestis ou seraient à disposition de cette société, de sorte que les fonds en cause n'auraient pas servis à couvrir des dépenses privées de ses actionnaires, elle ne résiste pas à l'examen; outre que l'on ne s'explique pas la prise en compte de l'indemnité perçue par A. X. _____ à la suite du décès de son fils dans les comptes de D. _____, comme le relève à juste titre l'autorité intimée, il apparaît que M. F. F. _____ a par ailleurs retenu, parmi les actifs de la société roumaine, différents soldes de comptes bancaires (notamment de la Fondation M. _____) et autres "investissements" (notamment les capitaux de G. _____,

K. _____ SA, de l'Etablissement O. _____ et de R. _____ SA, ou encore le prêt à cette dernière société de 1'560'000 fr. consenti par l'Etablissement O. _____ en vue de l'acquisition du Pilatus PC-12/45 - cf. let. F supra) dont le seul et unique ayant droit économique est bien plutôt A. X. _____ (cf. à cet égard en particulier consid. 7c/bb infra). Enfin, les témoignages et autres attestations de tiers auxquels les recourants se réfèrent s'agissant notamment du nombre d'employés roumains ou de l'ampleur de l'activité déployée par D. _____ ne sauraient en tant que tels suffire à remettre en cause le bien-fondé de la reprise litigieuse, singulièrement le fait que seul un tiers des montants annoncés à titre de frais de sous-traitance dans le compte n° 4460 est réputé avoir effectivement servi à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial. cc) En définitive, il s'impose de constater que les recourants ne sont pas parvenus à réfuter, preuves à l'appui, l'état de fait pris en considération par l'autorité intimée pour procéder à la reprise en cause, état de fait qui se fonde sur des indices clairs, précis et concordants - étant rappelé qu'il appartient dans ce cadre au contribuable de prouver les faits qui diminuent sa dette ou la supprime. Dans ces conditions, le bien-fondé de cette reprise doit être confirmé. b) La deuxième reprise à laquelle il a été procédé dans le cadre des "prestations appréciables en argent obtenues de C. _____ SA" porte sur les "frais relatifs à un aéronef non justifié[s] commercialement". aa) Dans l'arrêt FI.2009.0001 du 4 août 2010, la cour de céans a retenu en particulier ce qui suit sur ce point (consid. 6.1.2): "6.1.2.1) L'ACI a repris sous ce poste 80% des montants figurant dans le compte 4310 intitulé « Frais location d'avion » de C. _____ pour les années 2000 à 2002 correspondant aux factures émises par K. _____ AG pour les frais de location du Pilatus PC-12/45. Ce compte 4310 présentait les montants suivants: 2000 2001 2002 151'200 fr. 339'624 fr. 16 186'732 fr. 6.1.2.2) L'ACI a justifié la reprise précitée en avançant que la plupart des vols effectués et facturés n'avaient aucun caractère commercial. Pour preuve, elle a relevé les éléments suivants en se référant tant au compte de C. _____ que de C. _____, ces deux sociétés usant de l'avion: - tous les frais relatifs à l'utilisation du premier avion acquis, soit le Piper Dakota, de 1998 à 2000, ont été soit transférés, soit extournés, vers le compte privé de l'actionnaire X. _____, soit comptabilisés directement dans ce compte privé. - A. X. _____, de son propre aveu, a constitué les sociétés K. _____ AG et R. _____ SA sur le conseil de sa fiduciaire qui doutait que l'autorité fiscale vaudoise accepte que les frais d'avion soit admis tels quels dans la société principale du groupe, soit C. _____. - Sur la base des données établies par le DEF, les clients du groupe se trouvent à Genève (11), Lausanne (4), Neuchâtel (2), St-Gall (1), Lugano (1), Luxembourg (2), Milan (1) et Neuilly-sur-Seine (1). Si l'on met en relation le siège de ces clients et celui de D. _____, avec le nombre de vols à destination de ces sièges pour les années en cause, il appert qu'en 2000, sur 220 destinations, 185 n'avaient pas de lien avec les clients du groupe, en 2001, sur 123 destinations, 75 n'avaient aucun lien avec les clients du groupe et en 2002, sur 132 destinations, 111 n'avaient aucun lien avec un client, soit en moyenne près de 80% des destinations. - S'agissant des déplacements en Suisse, la justification commerciale pour C. _____ de prendre en charges des frais de location d'un avion pour des déplacements de 1***** à 8***** n'est pas avérée. - M. X. _____ a admis que l'avion en cause a été utilisé à l'occasion de vacances familiales, mais les comptes de K. _____ AG ne présentent aucune part privée compensant cet usage. - Un tiers des vols ont été effectués le week-end. - L'enquête menée a en outre permis de démontrer que la facturation des frais de location de l'avion était pour le moins fantaisiste. 6.1.2.3) Dans son recours, C. _____ allègue que cette reprise de l'autorité intimée doit être annulée. En premier lieu, l'ACI n'a

pas démontré que les frais facturés ne lui auraient pas permis de réaliser son but statutaire. En ce sens, les charges comptabilisées sont donc justifiées commercialement.

Deuxièmement, la recourante considère que ces vols étaient justifiés car ils ont servi à transporter du matériel ou des employés, pour prendre part à des foires professionnelles en Europe, pour se déplacer auprès de clients en Suisse et en Europe ou encore pour transporter des clients potentiels ou pour des opérations de marketing. Enfin, C. _____ soutient qu'il est parfois nécessaire d'assurer un service de dépannage dans les locaux de ses clients, ce qui justifie l'usage d'un avion privé, le transport aérien public n'étant pas assez fiable au niveau de ses horaires.

6.1.2.4) En réponse aux arguments de la recourante, l'ACI a relevé dans des déterminations qu'aucune preuve n'a été apportée quant à l'utilité des vols en cause. En outre, les déclarations de la recourante ne sont pas du tout corroborées par les chiffres établis par le DEF en ce sens par exemple qu'il n'y a aucun vol à destination du Liechtenstein entre 2000 et 2002, de sorte qu'il n'est pas plausible que C. _____ ait transporté du matériel ou des employés dans ce pays, comme elle l'affirme. Quant à l'utilisation de cet avion à des fins de marketing, l'autorité intimée rejette cette théorie dans la mesure où C. _____ doit se voir imputer les frais tels qu'elle les a toujours comptabilisés, soit à titre de frais de location d'avion et non de frais publicitaires. De toute manière, même à titre de frais publicitaires, les montants en cause ne sauraient être admis, de telles dépenses avec un avion privé consistant généralement à soutenir financièrement le hobby d'une actionnaire, ce qui apparaît être le cas en l'espèce, la participation assidue d'A. X. _____ à des rallyes s'apparentant plutôt à un loisir. Enfin, en ce qui concerne les dépannages à l'étranger, l'ACI considère que cette justification n'est pas plausible. En effet, ce n'est pas A. X. _____ qui aurait pu se charger de ces dépannages puisqu'il prétend ne rien connaître à l'informatique. Il aurait donc fallu aller chercher des employés qualifiés en Roumanie. Or, en 2000 par exemple, seul deux des vols litigieux ont été à destination de la Roumanie.

6.1.2.5) En l'occurrence, compte tenu des éléments au dossier, le tribunal fait sienne l'argumentation de l'autorité intimée qu'il juge complète et convaincante. On relèvera tout particulièrement sur ce point que l'enquête du DEF a permis d'établir qu'environ 80% des vols effectués entre 2000 et 2002 n'avaient pas pour destination le siège d'un des clients du groupe C. _____. Ce point permet d'établir qu'il y a eu surfacturation des frais de location d'un avion dans le cas d'espèce. De plus, aucun des arguments de la recourante n'est étayé sérieusement, de telle sorte qu'ils ne peuvent être que rejetés. Les reprises effectuées par l'autorité intimée sous ce poste doivent donc être confirmées." Dans l'arrêt 2C_724/2010 et 2C_796/2010 du 27 juillet 2011, le Tribunal fédéral a relevé à cet égard que l'arrêt cantonal "constat[ait]" que 80 % des montants figurant dans le compte "Frais de location d'avion" de C. _____ pour les années 2000 à 2002 correspondait à des vols effectués et facturés qui n'avaient aucun caractère commercial, et retenu que de tels frais devaient à l'évidence être réintégrés dans le bénéfice imposable de la société (consid. 7.3).

bb) Les recourants ont en substance maintenu, postérieurement aux arrêts respectifs rendus dans la cause opposant l'autorité intimée à C. _____, que les frais de location d'avion annoncés dans le compte n° 4310 devaient être considérés comme conformes à l'usage commercial. Ils ont fait valoir, en particulier, que les statistiques de vol sur lesquelles était fondée la reprise litigieuse étaient inexacts, invoquant à cet égard une "Etude sur le « Coût d'utilisation d'un aéronef »" réalisée à leur demande le 8 mai 2014 par M. L.L. _____ dont la conclusion a la teneur suivante: "Au vu de ces textes [en référence à un document de l'European Aviation Safety Agency (EASA) et à un arrêté français], tous inspirés par les normes et pratiques recommandées par l'Organisation de l'Aviation Civile Internationale, on

constate que le consensus est bien d'utiliser le temps de vol comme moyen de mesure de l'utilisation d'un aéronef et non le nombre de vols, ou de décollages, vu les écarts considérables pouvant exister dans la durée, donc du coût d'un vol à l'autre. Le calcul effectué dans la tableau reproduit ci-après, après ma signature [soit le tableau des décollages et atterrissages établi par la DEF], est ainsi totalement incongru et non pertinent " Dans le même sens, les recourants se prévalent du jugement rendu le 3 septembre 2014 par le Tribunal de police d'arrondissement de Lausanne (cf. let. Q supra), dont il résulte en particulier que le raisonnement de l'administration "ne paraît pas pouvoir être suivi sur ce point, tant il est évident qu'on ne saurait répartir les frais entre usage privé et usage professionnel en fonction du nombre d'atterrissages et de décollages, mais bien en fonction du nombre d'heures de vol pour chaque catégorie" (étant pour le reste expressément précisé qu'il n'appartenait pas à ce tribunal de déterminer dans quelles proportions il convenait de répartir les frais de l'avion entre les sociétés et à titre privé). Ils se réfèrent dans ce cadre à un tableau consacré à la "répartition des heures de vol du PC-12" qu'ils ont eux-mêmes établi dans leur complément au recours (non daté) parvenu au tribunal le 4 décembre 2012. Comme relevé au consid. 6.1.2.1 de l'arrêt FI.2009.0001 du 4 août 2010 reproduit ci-dessus, l'ACI a effectivement fait état dans la motivation de la décision sur réclamation attaquée du nombre de vols n'ayant pas de lien avec des clients du groupe, en référence à un tableau établi par la DEF (qui figure en p. 16 du procès-verbal d'audition d'A. X. _____ du 14 juin 2005), et retenu qu'en moyenne, près de 80 % des destinations n'avaient aucun lien avec l'un de ces clients. Quant au tableau auquel se réfère M. L.L. _____ dans les conclusions de son étude, il recense l'ensemble des décollages et atterrissages effectués par l'avion entre 2000 et 2002, et met en évidence différentes informations sur les vols effectués (tel que le nombre de vols journaliers, en fonction des différents jours de la semaine). Cela étant et contrairement à ce que soutiennent les recourants, la quotité de cette reprise (soit le 80 % des montants figurant dans le compte n° 4310) ne découle pas directement de la proportion de destinations ayant un lien avec un client du groupe, qui ne constitue qu'un élément parmi d'autres pris en considération dans ce cadre. C'est en effet en tenant compte de l'ensemble des circonstances que l'autorité intimée a conclu que "si l'on peut admettre une justification commerciale pour les quelques vols à destination de la Roumanie, de Milan, de la France, ou de l'Angleterre, la part commerciale ne peut être évaluée à plus de 20 % des frais facturés aux entreprises concernées", à savoir C. _____ et G. _____ (dans le même sens, la DEF propose dans son rapport du 21 septembre 2006 que le frais en cause fassent l'objet d'une reprise sous déduction d'un "forfait de 20 %" pour utilisation professionnelle). C'est le lieu de relever que cette évaluation forfaitaire porte sur le montant total des charges annoncées, et non, par hypothèse, sur l'utilisation effective de l'avion; or, il a été établi que le nombre d'heures de vol facturées (211.50 h en 2000, 259.39 h en 2001 et 243.83 h en 2002, soit au total 714.72 h) ne correspondait pas au nombre d'heures réelles d'utilisation de l'avion (193.00 h en 2000, 225.20 h en 2001 et 208.30 h en 2002, soit au total 626.50 h) - A. X. _____ ayant au demeurant expressément indiqué à cet égard que "les heures n'import[aient] pas, le montant oui" (procès-verbal d'audition du 14 juin 2005, p. 11), respectivement que "c'[était] un avion du groupe, il fallait payer ses coûts même s'il restait immobilisé" (procès-verbal d'audition du 13 mai 2005, p. 12). En d'autres termes et indépendamment même de la justification des vols sous l'angle commercial, seules 88 % (environ) des charges annoncées à ce titre durant les trois années en cause correspondent à une utilisation effective de l'avion; c'est dire qu'en fondant son estimation sur le montant total des charges annoncées, l'autorité intimée a bel et bien procédé de manière forfaitaire.

Pour le reste, la prise en compte dans le cadre d'une telle évaluation forfaitaire, parmi d'autres éléments, du pourcentage de destinations n'ayant aucun lien avec l'un des clients du groupe ne prête manifestement pas le flanc à la critique; on ne saurait faire grief à l'ACI de n'avoir pas procédé dans ce cadre à un calcul détaillé en fonction des heures de vol, ce d'autant moins que, précisément, les charges annoncées ne correspondent pas aux heures de vol effectives de l'avion. S'agissant des autres éléments sur lesquels s'est fondée l'autorité intimée dans le cadre de son évaluation, il suffit de renvoyer au consid. 6.1.2.2 de l'arrêt FI.2009.0001 du 4 août 2010 reproduit ci-dessus; on se contentera de relever pour le surplus, en lien avec les allégations des recourants, que la DEF a également retenu les points suivants dans son rapport du 21 septembre 2006 (ch. 3.4): - s'agissant des rallyes effectués à l'étranger par A. X. _____ (notamment en Grèce et en Tunisie), le logo figurant sur le côté du PC-12 est celui de R. _____ SA, de sorte que l'argument des recourants selon lequel il s'agirait d'une stratégie de marketing apparaît pour le moins douteux; quant à la probabilité de rencontres en Tunisie ou en Grèce entre A. X. _____ et un responsable du négoce de valeur mobilière en Suisse ou dans un pays voisin, elle est qualifiée par la DEF de "extrêmement faible pour ne pas dire nulle"; - en 2000, près de 3 décollages et 3 atterrissages ont été effectués en moyenne à l'occasion de chaque utilisation de l'appareil, ce qui s'explique par le fait qu'il s'agit principalement de vols d'entraînement; or, dans la mesure où la prépondérance relative à l'utilisation de l'avion est clairement privée, il ne saurait être question d'une prise en charge par C. _____ (ou G. _____) des frais relatifs à la formation de pilote d'A. X. _____, pas davantage au demeurant que des frais liés à des vols d'ordre technique (lesquels devraient être pris en charge par la société qui loue l'appareil, soit K. _____ AG, voire par la société qui le détient, soit R. _____ SA). Cela étant, il s'impose de constater que les recourants ne sont pas parvenus à réfuter, preuves à l'appui, l'appréciation de l'autorité intimée consistant à retenir que seules 20 % des charges annoncées à titre d'utilisation de l'avion étaient réputées justifiées par l'usage commercial. En particulier, leurs allégations en lien avec de prétendus vols de prospection ou de communication ne convainquent pas, compte tenu de ce qui précède et des destinations concernées (outre la Grèce et la Tunisie, on mentionnera notamment la Turquie, le Maroc, le Sénégal, les Bahamas ou encore les Caraïbes). Quant au tableau consacré à la "répartition des heures de vol du PC-12" établi par les recourants, qui distingue neuf catégories distinctes d'utilisation de l'avion (check; clientèle; foires; formation; fuel; image/communication/networking; prospection; suivis des projets; technique) et est censé faire état, pour les années 2000 à 2002, de la répartition des heures de vol (en pourcent) pour chacune de ces catégories, il ne résiste manifestement pas à l'examen. Ce tableau ne comporte en effet aucune précision quant aux vols respectifs qui ont été intégrés dans les différentes catégories concernées, mais uniquement des pourcentages qui ne sont aucunement justifiés; on relèvera au demeurant qu'aucune de ces catégories n'est consacrée aux vols privés effectués par les recourants dans le cadre de leurs vacances, alors même qu'A. X. _____ lui-même a expressément admis une telle utilisation privée de l'avion (qu'il a estimée à 10 % environ). Au surplus, le "total heures de vol" dont il est fait mention (642 heures) dans ce tableau ne correspond pas au total d'heures de vol auquel a abouti la DEF sur la base du carnet de vol (626.5 heures), sans que cette différence ne s'explique. cc) En définitive, il apparaît ainsi que la reprise consacrée "frais relatifs à un aéronef non justifié[s] commercialement" à laquelle a procédé l'autorité intimée doit également être confirmée. c) Enfin, la dernière reprise à laquelle il a été procédé à titre de "prestations appréciables en argent obtenues de C. _____ SA" porte sur le chiffre

d'affaires non comptabilisé de G._____. aa) Dans l'arrêt FI.2009.0001 du 4 août 2010, la cour de céans a retenu en particulier ce qui suit sur ce point (consid. 6.2): "6.2.1) Cette reprise a pour objet d'attribuer à la recourante le résultat comptabilisé dans les comptes de G._____. dès 1999, date de sa création, ainsi que les charges non justifiées commercialement de celle-ci, soit les frais de sous-traitance non probants et les frais d'avion. Cette reprise peut se résumer ainsi: 1999 2000 2001 2002 Total Résultat annuel G._____ 27'922 fr. 10'004 fr. 1'770'359 fr. 1'255'632 fr. 3'063'917 fr. Frais de sous-traitance non probants 513'500 fr. 224'562 fr. 0 700'000 fr. 1'438'062 fr. ./ Part admise de 1/3 - 171'167 fr. - 74'854 fr. - - 233'333 fr - 479'354 fr. Frais d'avion non justifiés 459'050 fr. 465'230 fr. 711'345 fr. 1'635'625 fr. ./ Part admise de 20% - 91'810 fr. - 93'046 fr. - 142'269 fr. - 327'125 fr. Total 370'255 fr. 526'952 fr. 2'994'357 fr. 2'142'543 fr. 5'331'125 fr.

6.2.2) En ce qui concerne le résultat annuel de G._____, l'autorité intimée considère, dans sa décision sur réclamation, que cette société n'a pas d'existence propre et qu'il est insolite qu'elle relève du droit liechtensteinois. En réalité, cette localisation de la société a permis à C._____ de réaliser une économie d'impôt indue puisqu'elle découlait de la seule existence de G._____. En outre, pour l'ACI, il existe une véritable perméabilité entre les deux structures, ce qui démontre également le caractère insolite de G._____. En résumé, l'autorité intimée estime qu'il convient de faire application du principe du « Durchgriff » et d'imputer les résultats de G._____ à son propriétaire économique. Pour fonder son raisonnement, l'ACI s'est basé sur les indices suivants recueillis par le DEF: « - G._____ a été constituée au Liechtenstein, pays dont les règles juridiques favorisent la domiciliation fictive des sociétés (Revue fiscale 2006, p. 534); - G._____, société sise au Liechtenstein, est détenue en cascade par un établissement liechtensteinois, lui-même détenu par une fondation liechtensteinoise (...), dont M. X._____ est ayant droit économique mais qui ne figurent pas dans l'état des titres de ce dernier (...); cette structure permet à M. X._____ de dissimuler qu'il est l'ayant droit économique de G._____; - M. X._____ est également l'ayant droit économique de C._____ SA dont il détient avec son épouse l'entier du capital-actions; - Selon les extraits du registre du commerce, le but social de G._____ est identique à celui de C._____ SA (...); - Jusqu'au 8 mars 1999, date de la création de G._____, les factures concernant les clients étrangers étaient comptabilisées dans les comptes de C._____ SA (...). Depuis cette date, ces mêmes transactions sont comptabilisées dans les comptes de G._____ et n'apparaissent plus dans les comptes de C._____ SA alors que les factures adressées par G._____ font encore référence au contrat signé en 1996 par C._____ SA (et non TIAG) avec le client étranger (...); M. X._____ a d'ailleurs confirmé en audition que "de manière générale, au début C._____ SA vendait pour des clients suisses et internationaux. A partir de 1999, G._____ AG vendait aux clients internationaux" (...); - Comme précisé ci-dessus, un contrat régissait les relations entre C._____ SA et D._____ concernant les droits sur le logiciel développé par cette dernière pour le compte de C._____ SA qui, à teneur dudit contrat détenait tous les droits sur le PRODUIT développé par D._____ (...); selon un projet de contrat entre G._____ SA et D._____ reproduisant le même schéma que pour la relation C._____ SA/D._____, les droits sur le logiciel Valos étaient propriété de G._____ (...); - M. X._____ est administrateur de G._____ et signe individuellement pour la société; les autres administrateurs, MM. I._____ et J._____ ne sont que des hommes de paille et n'interviennent pas dans la gestion de la société (pièces ... d'où il ressort que les administrateurs ne font que réceptionner les contrats conclus par la société ou donner de simples avis sur des questions de droit

liechtensteinois sans participer à la gestion de la société); - Tous les contrats signés entre G._____ et ses clients l'ont été de la main de M. X._____. De plus, la plupart des contrats sont signés en Suisse et tous indiquent qu'en cas de litige, le droit suisse est applicable et le for juridique est à Lausanne; enfin, les contrats originaux sont conservés en Suisse, seules les premières et dernières pages étant envoyées au Liechtenstein (...); - M. X._____ a, sous sa seule signature, fait ouvrir en date du 18 novembre 1999 la relation de compte no 11***** auprès du B. B._____ Morges au nom de G._____; selon le formulaire A de la convention de diligence des banques, M. X._____ est le seul et unique ayant droit économique des valeurs patrimoniales déposées sur ce compte et lui seul prend les décisions en matière des placements des avoirs déposés sur le compte (...); - Le travail administratif de G._____ est effectué depuis le bureau de 1***** (...); ainsi, sur la base du programme de base de données Filemaker Pro saisi à 1*****, la DAPE a imprimé une liste des adresses clients de G._____ et un double des factures établies par G._____ à ces mêmes clients depuis les locaux de C._____ SA en Suisse, (...);' - Les doubles des factures de G._____, les lettres d'accompagnement et le logiciel de facturation FileMaker Pro ont été retrouvés dans les locaux de C._____ SA, à 1***** (...); - Les factures de C._____ SA et de G._____ sont signées par Mme Y._____-X._____ (...); - Les relevés de consommation du serveur TIVAL pour le service VALOS, serveur qui est localisé dans l'immeuble de C._____ SA à 1*****, sont établis pour les clients de C._____ SA et de G._____ et indiquent le même site internet (www.C._____.com) et la même adresse Email (marketing@C._____.com) comme adresse de contact; le site internet ne fait aucune référence à des forces de vente ou une quelconque activité du groupe C._____ au Liechtenstein; tout apparaît comme étant dirigé depuis la Suisse (...); - De nombreux documents sont signés au nom et pour le compte de G._____ par M. X._____, par son épouse, Mme Y._____-X._____ ou par M. S._____, qui était le beau-frère des époux X._____, tous trois étant domiciliés à l'époque en Suisse, à 1***** (...); en 1999, M.M._____, client étranger de C._____, qui jusqu'alors s'adressait à C._____ SA à 1***** a, dans un premier temps, changé de destinataire dans ses courriers, s'adressant alors à G._____, mais toujours à 1***** (...); dans sa demande en paiement contre M.M._____ pour obtenir une indemnisation pour la localisation du serveur "ValordatalTival" dans ses locaux, C._____ a demandé une indemnité pour les années 1997 à 2000 alors que dès 1999, c'est G._____ SA qui facturait le service Tival à M.M._____ (...); - Les recettes ainsi que les dépenses courantes de G._____ ont toujours été encaissées respectivement décaissées des comptes ouverts auprès du B. B._____ à Morges, no 11*****. Aucun autre compte bancaire ne figure au bilan de G._____ (...); - Les seuls frais payés par G._____ pour des prestations au Liechtenstein sont des frais de domiciliation. Tous les autres frais payés à des tiers et comptabilisés dans les comptes de G._____ sont des dépenses effectuées en Suisse ou en dehors du Liechtenstein à l'occasion de voyages. Les comptes ne font donc mention ni de salaires, ni de commissions; ni de loyers payés au Liechtenstein; par ailleurs, les comptes contiennent des frais de nourriture des employés roumains travaillant en Suisse (les achats répertoriés étant fait principalement à la Migros, Coop et à Aligro pour un montant d'environ 46'000.- pendant l'année 2000 (...); - Les pièces comptables cohabitaient sans distinction les unes avec les autres dans les locaux de C._____ SA, et ce, jusqu'à leur comptabilisation. Ce n'est qu'après la comptabilisation que les pièces comptables étaient expédiées au Liechtenstein (...); - Les comptabilités de G._____ et de C._____ ont

été établies par BFC Bureau Fiscal & Comptable SA à Epalinges et non pas par une fiduciaire sise au Liechtenstein (...); - L'organe de révision de G. _____ est Adexco SA, une société sise à 8***** (...); - Les clients de G. _____ utilisent le même serveur que les clients de C. _____ SA, à savoir le serveur VALOS, situé dans les locaux de C. _____ SA, à 1***** (...); - Les comptes ont tenus en francs suisses (...); G. _____ a réalisé un bénéfice de CHF 1'770'000.- en 2001 et de CHF 1'250'000.- en 2002; l'impôt annuel forfaitaire dû par G. _____ au Liechtenstein est de CHF 1'000.-; en Suisse, l'impôt approximatif dû pour un tel bénéfice réalisé lors de ces deux exercices aurait été d'environ CHF 840'000.- (...); - Le 23 juin 2003, G. _____ a versé à son actionnaire, l'établissement O. _____, un dividende de CHF 2'000'000.- grevé d'un impôt de 4%, soit une charge d'impôt de CHF 80'000.-; ce montant a été reversé à la fondation M. _____ dont le bénéficiaire économique est également M. X. _____ (...); si le dividende avait été versé directement à M. X. _____ un impôt d'environ de CHF 700'000,- aurait été dû; la structure mise en place par M. X. _____ avait donc pour but de dévier les bénéfices vers une société étrangère alors que celle-ci n'avait aucune justification sur le plan économique pour le groupe C. _____, permettant ainsi une économie d'impôt substantielle; - Hormis le fait que le chiffre d'affaires encaissé provenait essentiellement de l'étranger chez G. _____ alors qu'il était uniquement réalisé en Suisse pour C. _____ SA, on retrouve chez G. _____ le même système de facturation fictive de D. _____ (...) et de comptabilisation de frais d'avion non justifiés commercialement (...); G. _____, sans disposer des infrastructures nécessaires à son activité, est donc uniquement la réplique liechtensteinoise de C. _____ SA, sa seule raison d'être étant de permettre une économie substantielle d'impôt pour la société C. _____ SA et partant, pour l'actionnaire ultime de la structure. » Quant aux frais de sous-traitance non probants et aux frais d'avion, le raisonnement de l'autorité intimée pour la reprise, respectivement d'un tiers et de 80% de ces montants, est le même que celui tenu pour C. _____. 6.2.3) En l'espèce, cette fois encore, le tribunal fait siens les motifs de l'autorité intimée qu'il juge complets et convaincants. A la lumière de l'enquête menée par le DEF, dont l'ACI a repris les grandes lignes dans sa décision sur réclamation, il ne fait pas de doute que G. _____ a été créée dans le seul but de permettre à la recourante de diminuer son bénéfice, et ainsi sa charge fiscale. Cette société, au contraire de ce que soutient la recourante, n'avait pas d'existence propre et aucun motif ne justifie qu'elle ait été créée au Liechtenstein. Dans ce contexte, il convient de confirmer, dans son ensemble, la reprise opérée par l'autorité intimée sous ce point, les éléments retenus pour les charges non justifiées commercialement de C. _____ s'appliquant mutatis mutandi à cette reprise également." Dans son arrêt 2C_724/2010 et 2C_796/2010 du 27 juillet 2011, le Tribunal fédéral a en substance retenu à cet égard que les griefs de la recourante devaient être rejetés dans la mesure où ils étaient recevables. bb) Les recourants ont en substance maintenu, postérieurement aux arrêts respectifs rendus dans la cause opposant l'autorité intimée à C. _____, qu'il ne se justifiait pas d'attribuer à C. _____ le résultat comptabilisé dans les comptes de G. _____; ils soutiennent en effet, en particulier, que les bénéfices faisant l'objet de cette reprise ont été créés en Roumanie et que les relations entre D. _____ et G. _____ échappent à la connaissance du fisc suisse. Dans ce sens, ils se réfèrent au jugement rendu le 3 septembre 2014 par le Tribunal de police d'arrondissement de Lausanne (cf. let. Q supra), dont il résulte en particulier ce qui suit: "[...] il apparaît assez clair que la société C. _____ AG est une société écran. Toutefois, ce serait à priori au fisc roumain de se plaindre éventuellement d'une évasion des revenus de Roumanie au Liechtenstein. Il s'agit

d'une question d'appréciation quant à savoir quelle part de revenu revient à quel pays. [...] Cela ne signifie pas encore que la comptabilité tenue pour la société liechtensteinoise est fautive. Dans tous les cas, il ne paraît pas possible sous l'angle comptable d'affirmer que l'entier de la comptabilité de C. _____ AG doit être introduit dans la comptabilité de C. _____ SA. Nul doute qu'il conviendrait de faire un raisonnement différent si l'activité productive se trouvait en Suisse. Tout au plus devrait-on se demander si la comptabilité de C. _____ AG n'aurait pas dû être introduite dans la comptabilité de D. _____ SA. Sous l'angle juridique, lorsqu'on est en présence d'une estimation, il faut se montrer prudent dans l'admission d'un faux titre. L'on est précisément en présence d'une estimation lorsqu'il s'agit de discuter de la répartition du chiffre d'affaires entre les sociétés d'un groupe, dont une seule des sociétés est productrice de revenus. En effet, le cas échéant, il appartient au fisc de dire ce qu'il admet ou pas sans que l'on puisse pour autant estimer en présence d'une comptabilité fautive. Dès lors, l'usage de faux ne sera pas retenu s'agissant de la comptabilité de C. _____ AG." Cela étant et quoi que semble avoir considéré l'autorité pénale, il s'impose de constater que les différents éléments retenus par l'autorité intimée et rappelés au consid. 6.2.2 de l'arrêt FI.2009.0001 du 4 août 2010 reproduit ci-dessus laissent peu de place à quelconque doute quant au bien-fondé de la reprise litigieuse. On ne saurait considérer, en particulier, que la comptabilité de G. _____ devrait le cas échéant être introduite dans celle de D. _____, qui serait seule productrice de revenus. Bien plutôt et comme déjà relevé dans le cadre de la question de la titularité des droits de propriété intellectuelle sur les produits du groupe (cf. consid. 7a/bb/aaa), C. _____ déploie également une activité productrice de revenus, qui va bien au-delà de la seule vente des logiciels informatiques; or, ce sont précisément une partie de cette dernière activité (en tant qu'elle porte sur la vente de logiciels à des clients internationaux) et les bénéfices en découlant qui ont été fictivement délocalisés au Liechtenstein dès la création de G. _____, alors que l'activité en cause a continué à être exercée et gérée depuis les locaux de C. _____, en Suisse (comme elle l'était ouvertement auparavant). Dans ces conditions, il apparaît manifestement que G. _____ n'a été créée que pour permettre une économie substantielle d'impôt pour C. _____, et non pour D. _____ - dont la situation économique, en particulier la rémunération notamment par le biais de frais de sous-traitance (cf. consid. 7a supra), n'a pas été fondamentalement modifiée à la suite de la création de G. _____. Les recourants contestent par ailleurs qu'A. X. _____ soit l'ayant-droit économique de G. _____, singulièrement de la Fondation M. _____ - laquelle détient l'Etablissement O. _____, qui détient notamment G. _____ (cf. l'organigramme reproduit sous let. E supra). Ils se prévalent dans ce cadre d'un "acte de désignation des bénéficiaires" signé le 23 mai 2000 par I. _____ et J. _____, lesquels certifient que le bénéficiaire de la Fondation M. _____ est D. _____. Ils invoquent également une attestation établie le 13 août 2009 par un ancien gestionnaire de la banque Z. _____, dont il résulte en substance qu'A. X. _____ aurait tenté en 1998 d'ouvrir un compte dans cette banque au nom et pour le compte de D. _____, que sa demande aurait été refusée et que l'intéressé aurait dès lors accepté l'ouverture d'un compte à numéro pour le compte de D. _____ - la banque ayant exigé dans ce cadre qu'il figure comme ayant droit sur les formulaires d'ouverture du compte; A. X. _____ aurait réitéré sa demande tendant à inscrire D. _____ comme ayant droit économique de ce compte à la fin de l'année 1999, à l'occasion d'un "transfert d'argent nécessaire pour le financement de l'avion du groupe C. _____", demande qui aurait à nouveau été refusée; en 2002, l'intéressé aurait présenté une nouvelle demande d'ouverture de compte, cette fois au nom de la

Fondation M. _____ "créée en 1999 pour le compte de D. _____ SA", et, devant le refus de la banque, aurait une fois encore accepté de figurer comme bénéficiaire économique du compte en cause, lequel aurait ainsi été ouvert "pour le compte de la société D. _____ SA au nom de la fondation M. _____ ayant comme bénéficiaire économique M. X. _____". Les recourants se réfèrent par ailleurs au jugement rendu le 3 septembre 2014 par le Tribunal de police d'arrondissement de Lausanne (cf. let. Q supra), lequel a en substance retenu, s'agissant du fait qu'A. X. _____ était officiellement inscrit en tant qu'ayant droit économique du compte de la Fondation M. _____, que l'explication de l'intéressé sur ce point était "plausible", compte tenu des pièces produites, respectivement qu'il n'y avait pas de certitude quant à savoir à qui revenaient les fonds en cause - de sorte que l'intéressé devait bénéficier du doute sur ce point. Il n'est pas contesté que, officiellement, c'est bel et bien A. X. _____ qui est le seul et unique bénéficiaire économique de la Fondation M. _____ (de même que de l'Etablissement O. _____), ainsi que l'intéressé en a attesté dans des déclarations signées le 14 septembre 2000. Cela étant, il s'impose de constater qu'aucun élément au dossier ne vient sérieusement remettre en cause le fait que tel est effectivement le cas. On relèvera en particulier que, selon l'attestation établie par l'ancien gestionnaire de la banque Z. _____, il n'y a eu pendant toute la période concernée (soit à tout le moins jusqu'à la fin de l'année 2002) qu'un seul retrait d'argent sur les comptes auxquels il est fait référence, soit le retrait déjà mentionné "pour le financement de l'achat de l'avion du groupe C. _____"; or et comme déjà relevé (cf. consid. 7b), cet avion a bien plutôt principalement été utilisé à des fins privées par les recourants, singulièrement par A. X. _____, ce qui conforte dans l'idée que c'est bien ce dernier qui est le seul bénéficiaire économique des fonds en cause. Dans le même sens, il résulte du rapport de la DEF que l'un des comptes ouverts au nom de la Fondation M. _____ a été alimenté au mois de décembre 2002 par deux versements en espèce pour une somme totalisant 1'000'000 fr., mais que les comptes de cette fondation arrêtés au 31 décembre 2002 ne font aucune mention de cet avoir - seul A. X. _____ pouvait ainsi avoir connaissance de l'existence de ce montant, dont il avait la libre disposition. Enfin, il n'apparaît pas que D. _____ aurait jamais pris quelque disposition que ce soit (en son nom) qui laisserait supposer qu'elle serait le réel ayant-droit économique de la Fondation M. _____. Dans ces conditions, le tribunal considère que, tant formellement que dans les faits, c'est bel et bien A. X. _____ - et non D. _____ - qui est le seul et unique bénéficiaire économique de la Fondation M. _____, de l'Etablissement O. _____ et des différents entités détenues par cet établissement, ainsi que des différentes relations bancaires concernées. cc) Il s'ensuit que le bien-fondé de la reprise portant sur le chiffre d'affaires non comptabilisé de G. _____ doit également être confirmé, étant précisé que l'on peut renvoyer aux considérations qui précèdent s'agissant dans ce cadre des "frais de sous-traitance non probants" (consid. 7a) et des "frais relatifs à un aéronef non justifiés commercialement" (consid. 7b).

E. 8

Il reste à examiner le bien-fondé des autres reprises auxquelles a procédé l'ACI (pour la systématique des reprises, cf. la décision sur réclamation attaquée en partie reproduite sous let. L supra ; cf. ég. les tableaux des reprises "X. _____ - Y. _____ A. et B." reproduits en pp. 18 et 19). a) Concernant les autres "éléments de revenus non déclarés ou erronés", sont concernées les reprises suivantes: aa) "Indemnité Helsana" Les recourants ne contestent pas qu'ils n'ont pas déclaré le montant de 432'000 fr. qu'ils ont perçu à titre d'indemnité à la suite du décès de leur fils - montant dont il n'est pas davantage contesté

qu'il est imposable; tout au plus estiment-ils qu'il aurait appartenu à leur fiduciaire d'inclure ce montant dans leur déclaration, ce qui ne saurait à l'évidence avoir quelque incidence que ce soit s'agissant du bien-fondé de cette reprise. bb) "Transparence des entités « offshore » pour M. X. _____" Comme on l'a vu ci-dessus (consid. 7c/bb), il y a lieu de retenir que, quoi qu'en disent les recourants, A. X. _____ est le seul et unique bénéficiaire économique de la Fondation M. _____ et de l'Etablissement O. _____, la première détenant la seconde qui elle-même détenait, dès le mois de juin 1999, G. _____, K. _____ AG et R. _____ SA; les biens et autres droits appréciables en argent liés à ces entités sont ainsi à la disposition de l'intéressé, lequel peut en user en tant que revenu. Cela étant, il apparaît que la forme juridique choisie est insolite et inappropriée, à tout le moins inadaptée au but économique poursuivi, que ce choix a été opéré dans le seul but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée et que l'admission par l'autorité fiscale de ce procédé conduirait effectivement à une notable économie d'impôt (comme le rappelle l'autorité intimée dans la décision sur réclamation litigieuse, G. _____ a ainsi distribué au mois de juin 2003 un dividende de 2'000'000 fr. à l'Etablissement O. _____ avec une charge fiscale de 80'000 fr. seulement); au vrai, abstraction faite des aspects fiscaux, cette construction n'a aucun sens du point de vue économique. Dans cette mesure, l'autorité intimée était fondée à faire abstraction de la forme juridique pour attribuer les éléments imposables - soit les résultats nets respectifs de la Fondation M. _____ et de l'Etablissement O. _____ - directement à A. X. _____ (cf. ATF 131 II 627 consid. 5.2; TF, arrêt 2C_732/2010 du 28 juin 2012 consid. 5.1). Cette reprise ne peut dès lors qu'être confirmée. cc) "Revenus nets des comptes bancaires non déclarés" Il s'impose de constater que cette reprise, qui porte sur les revenus de deux comptes bancaires dont disposaient les recourants durant les périodes concernées, est justifiée - les intéressés ne la contestent au demeurant pas, à tout le moins pas expressément. b) Il n'apparaît pas que les recourants feraient valoir des griefs spécifiques concernant les "éléments de fortune non déclarés ou erronés", qui n'auraient pas été examinés ci-dessus dans le cadre des considérants portant sur les éléments de revenus non déclarés - considérants auxquels il peut dans ce cadre être renvoyé, notamment s'agissant de la "transparence des entités « offshore » pour M. X. _____" (cf. consid. 8a/bb) et des comptes numériques non déclarés de la Fondation M. _____ (cf. consid. 7c/bb). Cela étant, les reprises en cause, qui portent pour le reste sur des comptes numériques et autres comptes non déclarés dont A. X. _____, respectivement A. X. _____ et son épouse s'agissant de l'un des comptes numériques en cause, sont titulaires, doivent également être confirmées. c) S'agissant enfin des "éléments de reprises ne constituant pas une soustraction", l'autorité intimée a procédé à une nouvelle "estimation des titres C. _____ SA" et retenu une valeur des titres de 1'590'000 fr. (en lieu et place de 306'000 fr.) pour la période 1999-2000 et de 5'334'000 fr. (en lieu et place de 363'000 fr.) pour la période 2001-2002. Les recourants contestent le bien-fondé de cette nouvelle estimation. aa) Aux termes de l'art. 13 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (cf. ég. art. 50 al. 1 LI). Selon l'art. 14 al. 1 LHID, la fortune est estimée à la valeur vénale (cf. ég. art. 52 LI); toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée. La valeur vénale correspond à la valeur qui serait réalisable sur le marché à la date de l'évaluation (valeur du marché); il s'agit en quelque sorte du prix présumé qu'un tiers acheteur serait prêt à payer au cours d'une vente se déroulant dans des circonstances normales. La LHID ne prescrit toutefois pas au

législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour déterminer cette valeur; selon la jurisprudence, les cantons disposent en la matière d'une marge de manoeuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de calcul applicable que pour déterminer dans quelle mesure le rendement doit être pris en considération dans l'estimation (ATF 134 II 207 consid. 3.6; TF arrêt 2C_316/2010 du 29 juillet 2010 consid. 3.1). S'agissant dans ce cadre de titres non cotés et pour lesquels il n'existe pas de marché régulier, leur estimation s'effectue par référence à la valeur intrinsèque de l'entreprise qui se fonde en principe sur la valeur de rendement et la valeur substantielle de cette dernière (arrêt FI.2013.0103 du 29 avril 2014 consid. 3a). La Conférence suisse des impôts, qui regroupe les administrations fiscales cantonales et l'Administration fédérale des contributions, publie des "Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune" (Circulaire n° 28, consultable sur le site <http://www.steuerkonferenz.ch/fr/?Documents:Circulaires>), lesquelles ont fait l'objet de plusieurs éditions depuis les années 40 (notamment en 1995, 2006 et 2008) et ont pour but, en particulier, d'uniformiser la pratique des cantons pour l'évaluation des titres non négociés régulièrement et de concrétiser l'art. 14 al. 1 LHID dans le cadre de la marge de manoeuvre dont disposent les cantons dans l'application de cette norme (arrêt FI.2013.0103 précité, consid. 3a et les références). Il en résulte notamment que, pour les sociétés commerciales, industrielles et de services, la valeur de l'entreprise résulte en général de la moyenne pondérée entre la valeur de rendement qui est doublée d'une part et la valeur substantielle déterminée selon le principe de continuation de l'exploitation d'autre part, soit selon une méthode généralement appelée "méthode des praticiens" (cf. TF, arrêt 2C_583/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.1.2 et la référence). bb) En l'espèce, les recourants font valoir que les nouvelles estimations auxquelles a procédé l'autorité intimée sont fondées sur la prémisse erronée que les richesses imputées à C._____ ont été créées et se trouvent en Suisse. Sur ce point, leur grief se confond en définitive avec leurs allégations selon lesquelles, en substance, les richesses en cause seraient en réalité créées quasi exclusivement par D._____, laquelle serait notamment titulaire des droits de propriété intellectuelle sur les logiciels commercialisés par le groupe et serait en outre, en particulier, le véritable ayant droit économique de la Fondation M._____, de l'Etablissement O._____ et des entités détenues par cet établissement; or, il a déjà été constaté que ces allégations ne résistaient pas à l'examen (cf. en particulier consid. 7a et 7c supra). Les recourants se prévalent par ailleurs du fait que les valeurs respectives des titres de C._____ annoncées ont été considérées comme exactes à l'occasion des contrôles fiscaux effectués en 2000 et 2002. A l'évidence, ce grief ne résiste pas davantage à l'examen, dès lors que l'autorité fiscale n'avait pas connaissance alors de la situation économique réelle de C._____ (soit en particulier du système de facturation fictive des frais de sous-traitance et du système de transfert de fonds à une société off-shore mis en place par cette société). Pour le reste, il s'impose de constater qu'aucun élément au dossier ne vient remettre en cause le bien-fondé des nouvelles estimations des titres de C._____ donnant lieu à la présente reprise, étant précisé qu'il résulte des fiches de calcul annexées à la décision sur réclamation attaquée que l'autorité intimée, après avoir corrigé le bénéfice imposable de C._____ durant les années concernées en fonction des autres reprises auxquelles elle a procédé, a dûment arrêté la valeur de l'entreprise en se fondant sur la moyenne pondérée de la valeur des rendement et de la valeur intrinsèque, en référence aux "Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune" (édition 1995, alors en vigueur).

E. 9

Il s'ensuit que, sous réserve des périodes pour lesquelles le droit de taxer est prescrit (cf. consid. 3a supra), l'ensemble des reprises auxquelles a procédé l'autorité intimée doivent être confirmées. Cela étant, les recourants contestent les amendes prononcées à leur encontre pour soustraction et tentative de soustraction à l'impôt. a) En droit fédéral comme en droit cantonal, la soustraction fiscale est réalisée lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (art. 175 LIFD et 242 LI). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc; elle est réprimée par les art. 176 LIFD et 243 LI. aa) La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose d'une part que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, et d'autre part que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable (cf. TF, arrêt 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.4). Ainsi, l'état de fait de la soustraction fiscale est notamment réalisé lorsqu'une société comptabilise comme frais généraux des dépenses privées de son actionnaire, alors qu'elle sait qu'une telle manière d'agir est illicite; il suffit que la société ait eu pour but d'obtenir une taxation insuffisante (arrêt FI.2009.0005 précité, consid. 4a). bb) Quant à la condition subjective de la soustraction fiscale, elle est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Contrairement à la soustraction consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence (cf. art. 175 al. 1 LIFD et 242 al. 1 LI), la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (TF, arrêt 2C_1221/2013 et 2C_1222/2013 du 4 septembre 2014 consid. 3.2). Selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel en relation avec une tentative de soustraction fiscale doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes, ce qui doit s'établir en fonction du comportement de l'intéressé lors de la déclaration. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel, afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser - on peine en effet à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a; TF, arrêt 2C_1221/2013 et 2C_1222/2013 précité, consid. 3.2 et les références; TF, arrêt 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2). La négligence est définie par l'art. 12 al. 3 CP. Un contribuable commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte; l'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de les lever ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (TF, arrêt 2C_664/2008 du 4 février 2009 consid. 4.3; arrêt FI.2009.0005 précité, consid. 4b). b) Tant en droit fédéral qu'en droit cantonal harmonisé, l'amende est fixée en règle générale au montant de l'impôt soustrait; si la faute est légère, elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si elle est grave elle peut être au plus triplée (art. 175 al. 2 LIFD et 242 al. 2 LI). La tentative est réprimée de l'amende (art. 176

al. 1 LIFD et 243 al. 1 LI), fixée au deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD et 243 al. 2 LI). Conformément à l'art. 47 CP, la peine est fixée d'après la culpabilité de l'auteur, en tenant compte de ses antécédents, de sa situation personnelle ainsi que de l'effet de la peine sur son avenir. Le montant de l'amende est ainsi déterminé d'après la situation de l'auteur, de façon à ce que la perte à subir constitue une peine correspondant à sa culpabilité (cf. ATF 114 Ib 27 consid. 4a p. 30/31; arrêt FI.2013.0077, FI.2013.0078 du 4 septembre 2014 consid. 9c et les références). La peine "ordinaire" - qui correspond au montant de l'impôt soustrait - est généralement prononcée lorsque l'acte punissable a été commis intentionnellement, en l'absence de circonstances aggravantes ou de circonstances atténuantes. Par faute grave, il faut comprendre entre autres la récidive de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales; il y a également circonstance aggravante, en particulier, lorsque le contribuable dispose de connaissances fiscales particulières, ou encore lorsque la soustraction d'impôt s'étend sur plusieurs années et s'effectue selon différents procédés. Quant à la faute légère, elle peut exister dans les cas de circonstances atténuantes mentionnées à l'art. 48 CP (correspondant à l'ancien art. 64). A cet égard, l'attitude coopérative du contribuable lors de l'établissement des faits doit être appréciée sous l'angle d'une atténuation de la faute (cf. arrêt FI.2013.0077, FI.2013.0078 précité, consid. 9c; CR LIFD-Sansonetti, art. 175 LIFD N 47 et 54). c) En l'espèce, dans la continuité de leurs autres moyens, les recourants font en substance valoir (notamment dans leur écriture du 25 mars 2014, dans laquelle ils ont procédé à une synthèse de leurs griefs) que les éléments objectifs de la soustraction feraient défaut dans la mesure où C. _____ n'aurait créé aucune richesse, le rapport d'expertise établi le 27 août 2009 par D.D. _____ SA démontrant en outre à leur sens "que les montants en question ne sont pas entrés dans la sphère de disposition du contribuable"; dans le même sens, ils contestent également l'élément subjectif de la soustraction, soutenant en substance qu'A. X. _____ aurait en réalité rapatrié en Suisse une substance imposable à l'étranger - soit le produit de l'activité déployée par D. _____. Cela étant, il a déjà été constaté dans le cadre de l'examen des reprises que ces griefs ne résistaient pas à l'examen (cf. consid. 7 et 8, en particulier consid. 7a/bb/bbb). Pour le reste et comme l'a retenu l'autorité intimée, il s'impose de constater que les éléments objectif et subjectif de la soustraction sont réalisés pour l'ensemble des reprises concernées (qui ne comprennent pas l'estimation des titres de C. _____). Il apparaît en effet manifestement que les recourants, singulièrement A. X. _____, ont été taxés sur des montants trop bas et qu'ils ont violé leur obligation de déclarer la totalité de leur revenu et de leur fortune - étant notamment rappelé dans ce cadre que l'intéressé disposait du patrimoine de structures off-shore comme du sien propre (cf. consid. 7c/bb); il apparaît tout aussi manifestement que cette soustraction est intentionnelle, ce dont attestent en particulier le système de facturation fictive mis en place ainsi que la création de structures n'ayant aucune justification économique sinon précisément pour des motifs fiscaux. Dans la mesure où ils estiment qu'il n'y a pas lieu de prononcer une amende - à tort, comme on vient de le voir -, les recourants ont renoncé à se prononcer sur la manière dont les amendes ont été fixées. On se contentera dès lors de relever que les amendes s'inscrivent dans le cadre légal, qu'elles ne sont pas fondées sur des critères étrangers à l'art. 47 CP et que l'autorité intimée a clairement exposé les éléments tant à charge qu'à décharge des recourants (cf. la décision sur réclamation attaquée, en partie reproduite sous let. L supra); compte tenu de ces différents éléments, la qualification de la faute comme faute grave et la fixation de la quotité de l'amende à une

fois et demi le montant de l'impôt soustrait (quotité réduite d'un tiers pour les périodes pour lesquelles la taxation était provisoire à la date de l'ouverture de la procédure en soustraction) apparaissent tout à fait justifiés.

E. 10

Il résulte des considérants qui précèdent que, en matière d'impôt fédéral direct, le recours doit être très partiellement admis et la décision sur réclamation attaquée réformée en ce sens que le rappel d'impôt et l'amende pour les périodes 1995-1996 et 1997-1998 sont annulés en raison de la prescription; la décision sur réclamation attaquée est confirmée pour le surplus. En matière d'impôt communal et cantonal, le recours doit également être très partiellement admis et la décision sur réclamation attaquée réformée en ce sens que le rappel d'impôt et l'amende pour l'année 1999-2000 sont annulés en raison de la prescription; la décision sur réclamation attaquée est confirmée pour le surplus. Bien que, formellement, les recourants obtiennent gain de cause en raison de la prescription, il n'en sera pas tenu compte dans la répartition des frais et dépens. En effet, le tribunal était tenu d'examiner d'office la question et les recourants ne se sont pas prononcés sur ce point, alors que les griefs qu'ils ont soulevés se sont pour le reste révélés infondés. Un émolument, arrêté à 10'000 fr., sera en conséquence mis à la charge des recourants (art. 49 al. 1 LPA-VD); compte tenu de l'issue du litige, il n'y a pas lieu d'allouer une indemnité à titre de dépens (cf. art. 55 al. LPA-VD).

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