

VD_OMNI FI.2018.0044 vom 2. Juli 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-07-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0044

FR: VD_OMNI FI.2018.0044 du 2 juillet 2019

IT: VD_OMNI FI.2018.0044 del 2 luglio 2019

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Contribuable arrivé en Suisse en 2002 avec sa famille, pour occuper un poste de cadre dirigeant au sein d'un groupe international. Il est depuis lors assujéti à l'impôt de manière illimitée dans le canton de Vaud. Au début 2007, il devient directeur d'une société sise en Allemagne, qui a repris les activités d'une filiale du groupe précité. Il fait des allers et retours entre les bureaux de cette société en Allemagne et le domicile de la famille en Suisse. En 2012, l'ACI ouvre une procédure de rappel d'impôt portant sur les périodes 2007 à 2011, au motif que le contribuable n'a pas déclaré les dividendes perçus de la société allemande. Par ailleurs, le contribuable a certes déclaré ses parts dans la société allemande, mais à leur valeur nominale, alors la valeur vénale correspond à un multiple de celle-ci (entre 30 et 230 fois la valeur déclarée). S'agissant de titres non cotés d'une société étrangère, on n'est pas en présence d'une inexactitude flagrante qui devait être corrigée immédiatement lors de la taxation. L'ACI était par conséquent fondée à procéder au rappel d'impôt (consid. 5a). En outre, le contribuable ne pouvait ignorer que la valeur nominale ne correspondait pas à la valeur déterminante fiscalement, de sorte qu'il a commis une soustraction par dol éventuel. En ce qui concerne les dividendes, au vu des montants en jeu, force est d'admettre qu'il était conscient de ce que sa déclaration était incomplète. Il a en outre ajouté "sans revenu" en lien avec sa participation, ce qui renforce le caractère intentionnel de la soustraction (consid. 6c). Confirmation du rappel d'impôt aussi bien que des amendes.

Erwägungen

E. 1

a) Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière. b) La décision attaquée concerne à la fois l'IFD et l'impôt cantonal harmonisé, ce qui est admissible du moment que l'assujettissement à l'impôt d'une personne physique en raison d'un rattachement personnel est identique pour les deux catégories d'impôts et doit prendre en compte les dispositions d'une éventuelle convention en matière de double imposition internationale (TF 2C_32/2016, 2C_33/2016 du 24 novembre 2016 consid. 1.1; 2C_609/2015, 2C_610/2015 du 5 novembre 2015 consid. 1; 2C_1139/2014 du 20 juillet 2015 consid. 1). A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; cf. aussi ATF 142 II 293 consid. 1.2 p. 296), lorsque, comme en l'espèce, l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recourent, la Cour de céans statuera dans un seul arrêt.

E. 2

Les recourants se prévalent de la CDI CH-D. Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des Etats mais ne fondent pas l'imposition elle-même (ATF 117 Ib 358 consid. 3 in fine p. 366 et les références citées). Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (TF 2C_32/2016, 2C_33/2016 précité consid. 7; 2C_627/2011, 2C_643/2011 du 7 mars 2012 consid. 3; 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1). I. Assujettissement

E. 3

a) D'après l'art. 3 al. 1 et 2 LIFD, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse. Une personne a son domicile en Suisse au regard du droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral. Tandis qu'il y a séjour, au regard du droit fiscal, lorsque la personne réside en Suisse sans interruption notable, pendant au moins 30 jours et y exerce une activité lucrative, ou respectivement au moins 90 jours sans y exercer d'activité lucrative (art. 3 al. 3 lettre a et b LIFD). Les art. 3 al. 1 et 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et 3 al. 1 à 3 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI; BLV 642.11) contiennent mutatis mutandis les mêmes règles. La résidence est un élément de fait. L'intention de s'établir est l'élément subjectif du domicile. S'il n'est pas indispensable que la personne ait l'intention de s'établir en un endroit définitivement, il faut cependant qu'elle ait la volonté d'y séjourner. Toutefois, ce qui importe n'est pas la volonté interne de la personne, mais les circonstances reconnaissables par des tiers, qui permettent de déduire qu'elle a cette intention. Autrement dit, le lieu où la personne assujettie a le centre de ses intérêts personnels se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives, et non en fonction des déclarations de cette personne; dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 143 II 233 consid. 2.5.2 p. 238; 138 II 300 consid. 3.2 p. 305 s.; 132 I 29 consid. 4 p. 35 ss; 125 I 54 consid. 2a p. 56). La jurisprudence en matière d'interdiction de la double imposition intercantonale et notamment les critères formels établis par celle-ci, tels que la notion de "retour régulier" ou de "fonction dirigeante" ne trouvent pas application en matière internationale. Dans ce domaine, les intérêts professionnels du contribuable ne revêtent pas plus d'importance que ses relations avec les proches et avec la société, que ses intérêts politiques et culturels, ou encore que ses loisirs; les intérêts professionnels ne revêtent une importance déterminante que lorsqu'ils prennent une place prépondérante dans l'ensemble des intérêts du contribuable (TF 2C_32/2016, 2C_33/2016 précité consid. 8.2; 2C_924/2014 du 12 mai 2015 consid. 4.2; 2C_472/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.3 et 3.4.2 in RF 66 2011 p. 425; 2C_452/2012, 2C_453/2012 du 7 novembre 2012 consid. 4.6 in StE 2013 A 32 19 et les références citées). Le contribuable qui abandonne son domicile suisse pour se rendre à l'étranger conserve son domicile fiscal au lieu de son ancien domicile tant qu'il ne s'en est pas constitué un nouveau au lieu de sa nouvelle installation (principe de "rémanence" du domicile; ATF 138 II 300 consid.

E. 3.3

p. 306 s.; arrêt 2C_609/2015, 2C_610/2015 précité consid. 6.3). C'est aux autorités fiscales qu'il appartient d'instruire d'office les éléments de fait constitutifs d'un domicile fiscal (art. 123 al. 1 LIFD, 46 al. 1 LHID, 180 al. 1 LI); elles ne sont aucunement liées par les décisions prises par d'autres autorités (décisions en matière d'exercice des droits politiques, cachet de la chancellerie du canton et contrôle des habitants, etc.), qui ont tout au plus valeur d'indice. S'il leur incombe bien de prouver l'existence d'un tel domicile, le contribuable a néanmoins un devoir de collaboration et doit, en particulier, fournir des renseignements circonstanciés au sujet des éléments propres à fonder son assujettissement (art. 124 ss LIFD, 42 LHID, 173 ss LI); à cet effet, il est tenu de rendre vraisemblable l'existence d'étroites relations avec l'Etat où il se dit domicilié (ATF 138 II 300 consid. 3.4 p. 307 s.). L'obligation de collaborer est accrue s'agissant d'états de fait à l'étranger (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 p. 434). b) En l'occurrence, afin de prouver qu'il a transféré son domicile en Allemagne en 2007, le recourant fait valoir qu'il résidait dans un appartement à C._____ avec son père, afin de lui donner les soins dont il avait besoin, jusqu'à son décès en 2014. Il s'agissait d'un appartement de 4 pièces, loué par ses parents depuis 1969, que son père occupait seul depuis le décès de son épouse en 1999. Cet appartement constituait le "réel logement" du recourant en Allemagne. Ce dernier avait en outre resserré les liens avec sa fille née d'un précédent mariage. A côté de l'appartement de C._____, le recourant louait un appartement/chambre d'hôtel à J._____, à proximité des locaux de P._____. Le recourant rejoignait son épouse et leur deux fils durant certaines vacances scolaires et week-ends. Il a produit un calendrier des années 2007 à 2012 (pièce jointe au recours no 4), où il a indiqué les jours qu'il a passés hors de Suisse, ceux où il se trouvait en Suisse et ceux qu'il a passés hors de Suisse avec sa famille (de l'ordre de cinq à sept semaines par année). Il en ressort que le recourant s'est trouvé en Suisse surtout les fins de semaine (samedi et dimanche), pendant les fêtes de fin d'année et, parfois durant une ou deux autres semaines, entières ou non. Le recourant fait valoir qu'il effectuait chaque année une trentaine d'allers et retours avec la Suisse, une vingtaine d'allers et retours avec C._____ et qu'il séjournait environ 160 jours par an près de son lieu de travail à J._____. Il a produit à cet égard les décisions de taxation de l'autorité fiscale allemande (Finanzamt Köln-Süd) pour les périodes 2007 à 2012 (datées du 7 avril 2015 s'agissant de 2007 à 2010 et du 5 mai 2015 pour 2011 et 2012), qui mentionnent les déductions pour frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail (à savoir 2007: 165 jours à 1 km, 17 jours à 190 km et 34 jours à 504 km, déduction totale 6'159.30 €; 2008: 159 jours à 1 km, 18 jours à 190 km et 31 jours à 504 km, déduction totale 5'760.90 €; 2009: déduction totale: 5'686 € [sans autres détails]; 2010: déduction totale: 5'880 € [sans autres détails]; 2011: déduction totale: 6'161 € [sans autres détails]; 2012: 160 jours à 1 km, 19 jours à 190 km et 28 jours à 504 km, déduction totale 5'365 €). Le recourant ajoute qu'il avait des "activités socio-culturelles" telles que le "soutien de clubs locaux de volley ou de football" à l'endroit où il résidait près de son lieu de travail. La distance de 190 km correspond apparemment au trajet (simple course) J._____/C._____, tandis que 504 km représentent la distance (simple course) entre J._____ et K._____. Quant au fait que l'épouse et les enfants sont restés en Suisse durant la période litigieuse, il s'expliquerait par le choix des parents de donner à leurs fils la possibilité de poursuivre leur scolarité comme externes dans une école internationale délivrant un baccalauréat international, plutôt que de les placer en internat. Après avoir obtenu le baccalauréat, les enfants sont partis en Allemagne, l'aîné en 2013 et le cadet en 2014. Afin de trouver une occupation, l'épouse avait travaillé à temps "très partiel" comme accompagnatrice des élèves de l'établissement que fréquentaient ses enfants.

Pendant les vacances scolaires d'hiver, que la recourante passait avec les enfants en Valais, elle avait en outre exercé une activité de professeur de ski. C'était d'ailleurs la recourante qui avait eu l'idée de passer le permis de bateau avec son mari, dans l'idée de renforcer les liens familiaux en pratiquant ce hobby quand ce dernier se trouvait en Suisse. c) Les informations ressortant des calendriers produits par le recourant ne concordent pas entièrement avec celles qui figurent sur les décisions de taxation allemandes. En effet, le nombre de week-ends où le recourant était présent en Suisse selon ces calendriers aurait à première vue nécessité plus de trajets que ceux que le recourant a fait valoir en déduction vis-à-vis du fisc allemand, à savoir respectivement 34 (2007), 31 (2008) et 28 (2012) fois 504 km (J._____/K._____ ou K._____/J._____ simple course). Si l'on se fonde sur les calendriers produits par le recourant, il en ressort que, durant les périodes litigieuses, celui-ci rejoignait le plus souvent sa famille en Suisse en fin de semaine. En plus de cela, il passait les fêtes de fin d'année et une ou deux semaines supplémentaires en Suisse avec la famille. Pendant ses séjours en Suisse, il avait des activités avec sa famille, étant rappelé que ses fils étaient adolescents; il faisait en particulier du bateau (selon l'autorité intimée, les recourants ont acheté un premier bateau en 2008, remplacé par un second en 2009, lequel a été désimmatriculé en 2016). Le recourant était en outre en vacances – certes hors de Suisse, mais en partie aussi hors d'Allemagne – avec sa famille, durant cinq à sept semaines par année. En Suisse, le recourant était d'ailleurs copropriétaire avec son épouse de l'immeuble de M._____. Comme indiqué plus haut, dans les rapports internationaux, la jurisprudence intercantonale concernant les employés occupant une fonction dirigeante, pour qui le lieu de travail l'emporte, même s'ils retournent auprès de leur famille chaque fin de semaine ("Wochenaufenthalter"), n'est pas applicable (voir en particulier arrêts 2C_472/2010 précité consid. 2.3 et 2C_452/2012, 2C_453/2012 précité consid. 4.6). Il s'ensuit, en l'occurrence, que les intérêts professionnels de l'activité de direction du recourant dans la société P._____ ne l'emportent pas sur les liens avec la famille restée en Suisse. Le recourant invoque certes ses liens avec son père âgé vivant dans un appartement à C._____, auprès de qui il se rendait une vingtaine de fois par année (à 190 km de distance de J._____), selon toute vraisemblance pendant la semaine, puisqu'en fin de semaine, il rejoignait son épouse et ses enfants en Suisse. Il dit aussi avoir "resserré" les liens avec sa fille issue d'un premier mariage, sans toutefois donner aucune indication à cet égard (âge de la personne, domicile, situation familiale, fréquence des rencontres etc.). Sans minimiser l'importance des liens avec son père et sa fille, il y a lieu d'admettre que ces relations, ainsi que les autres intérêts vitaux en Allemagne, soit les intérêts professionnels dans une position de direction, ne l'emportent pas sur les liens avec la famille proche (épouse et enfants adolescents). Le fait que le recourant était copropriétaire d'un immeuble en Suisse – alors qu'en Allemagne il occupait une chambre dans une maison d'hôtes et parfois l'appartement loué par son père (appartement dont le bail a été résilié en 2015, à la suite du décès de ce dernier [recours, ch. 1.2]) – vient renforcer cette conclusion, de même que le fait que, selon les allégations non contredites de l'autorité intimée, le recourant gérait ses avoirs depuis son domicile de K._____, puisque, à l'exception d'un compte bancaire en Allemagne, il détenait durant les périodes litigieuses l'ensemble de ses comptes auprès de banques helvétiques, avec adresse de correspondance en Suisse. Les aspects plus formels suivants vont dans le même sens. Dans ses déclarations fiscales pour les périodes 2007 à 2012, le recourant n'a pas indiqué de domicile fiscal à l'étranger. S'agissant de la déclaration pour la période 2007, soit celle durant laquelle il a changé d'activité lucrative, en quittant à fin janvier son poste de cadre auprès de

H._____ SA pour prendre la direction de P._____, il a même joint une note à l'intention du taxateur, aux termes de laquelle il était "résident fiscal suisse", même si, à compter du 1^{er} février 2007, il avait exercé une activité lucrative en Allemagne. Ce n'est qu'après l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt, en juillet 2012 et plusieurs entretiens avec l'autorité intimée, que le recourant s'est annoncé, en mars 2015, auprès des autorités allemandes comme résident fiscal dans ce pays depuis le 1^{er} janvier 2007, de sorte qu'il a été assujéti à l'impôt en Allemagne de manière rétroactive avec effet à cette date. Peu avant, le 20 février 2015, il avait annoncé son départ pour l'Allemagne au contrôle des habitants de O._____. D'ailleurs, sur la liste des sociétaires de P._____ établie le 31 janvier 2011 par T._____, notaire à *****, à la suite de la cession des parts de Q._____ à A._____, ce dernier est désigné comme domicilié *****, à K._____, en Suisse. Dans l'acte authentique du 6 mars 2015, par lequel les recourants ont fait don à leurs enfants de la nu-propriété de l'immeuble de K._____, A._____ figure encore comme domicilié à K._____. Il faut en outre rappeler que les recourants ont obtenu un permis d'établissement en Suisse le 18 décembre 2007, après cinq ans de séjour seulement. Or, une autorisation d'établissement pouvait ainsi être délivrée – à la demande des intéressés – de manière anticipée, à la condition que ceux-ci soient bien intégrés en Suisse (cf. art. 34 al. 4 de la loi fédérale du 16 décembre 2005 sur les étrangers et l'intégration [LEI; RS 142.20], dans sa teneur en vigueur du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2018; cette disposition correspondait à la pratique en vigueur auparavant, depuis le 1^{er} février 2006 [Peter Bolzli, in: Spescha/Thür/Zünd/Bolzli/Hruschka, Migrationsrecht, Kommentar, 4^e éd., 2015, n. 7 ad art. 34 LEI]). L'autorité intimée a également relevé que le recourant avait conclu le 12 août 2008 un nouveau contrat de prévoyance liée avec la Fondation de prévoyance U._____. Selon elle, il n'est pas douteux que si le recourant avait indiqué être domicilié et travailler à l'étranger, la fondation prénommée, soumise à des exigences et à une surveillance strictes, ne lui aurait pas proposé une telle solution de prévoyance dont les conditions légales de souscription n'étaient pas remplies. L'autorité intimée en déduit que le recourant s'était présenté comme domicilié à K._____. Par ailleurs, le recourant disposait d'une adresse de messagerie électronique et de numéros de téléphones fixe et portable suisses. Les attestations fiscales et les certificats concernant les dividendes et les salaires versés par la société P._____ depuis 2007 mentionnent l'adresse du recourant en Suisse. Au vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre qu'au début de l'année 2007, le recourant a intensifié ses relations avec l'Allemagne. Il s'est annoncé auprès des autorités fiscales allemandes comme résident fiscal, de sorte qu'il a été assujéti à l'impôt en Allemagne de manière rétroactive avec effet au 1^{er} janvier 2007; il convient d'en prendre acte. Au vu aussi du principe de rémanence du domicile, cela ne signifie pas pour autant que le recourant ait transféré le centre de ses intérêts vitaux et, ainsi, son domicile fiscal, de Suisse en Allemagne (cf. arrêt 2P.340/2005, 2A.702/2005 précité consid. 4.2 dans une situation analogue). Il a bien plutôt conservé son domicile fiscal en Suisse. d) Pendant les périodes litigieuses (2007 à 2012), le recourant était donc assujéti à l'impôt de manière illimitée aussi bien en Allemagne qu'en Suisse. Ce conflit d'assujétissements illimités doit être réglé à la lumière des dispositions de la CDI CH-D.

E. 4

a) aa) L'art. 4 CDI CH-D a la teneur suivante: "1. Au sens de la présente Convention, l'expression «résident d'un Etat contractant» désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujéti de manière illimitée à l'impôt dans cet Etat. 2. Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne physique est considérée comme résident

de chacun des Etats contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes: a. Cette personne est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent. Lorsqu'elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des Etats contractants, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux); b. Si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou qu'elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle; c. Si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats contractants ou qu'elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité; d. Si cette personne possède la nationalité de chacun des Etats contractants ou qu'elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord. [...]"

bb) La notion de foyer d'habitation permanent recouvre en principe toute forme d'habitation, maison ou appartement, propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée, présentant un caractère de permanence, ce qui implique qu'elle ait été aménagée et réservée à l'usage du contribuable de manière durable (arrêts 2C_32/2016 et 2C_33/2016 précité consid. 9.2; 2C_627/2011, 2C_653/2011 précité et les références citées). En revanche, cette qualification ne peut être reconnue à un logement ou des locaux qui, en raison de leur caractère et de leur situation, ne servent exclusivement qu'à des buts de repos, de cure, d'études ou de sport et dont on peut prouver qu'ils ne sont utilisés qu'occasionnellement et non dans le but de servir des intérêts économiques et professionnels (voir, en lien avec la CDI CH-D, arrêt 2P.340/2005, 2A.702/2005 précité consid. 5.1 et la référence au protocole des négociations du 18 juin 1971, FF 1971 II 1482, également reproduit in: Kurt Locher/Walter Meier/Rudolf von Siebenthal/Andreas Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz – Deutschland 1971 und 1978, Band 1, A 2.1). Il faut que l'intéressé ait le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière continue et qu'il l'utilise régulièrement (Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [édit.], Internationales Steuerrecht, n. 109 ad art. 4, avec renvoi aux arrêts 2C_627/2011, 2C_653/2011 précité consid. 6.2 et 2P.63/2004 du 3 mars 2005 consid. 6.1). L'intéressé doit avoir le pouvoir de disposer du logement. Dans les relations entre parents et enfants, tel peut être le cas même sans la conclusion d'une convention, par exemple lorsqu'un parent âgé dispose en permanence dans la maison d'un de ses enfants d'une chambre contenant ses effets personnels et qu'il occupe régulièrement (Zweifel/Hunziker, op. cit., n. 110 ad art. 4 et les références). Le pouvoir de disposer – à la façon d'un propriétaire ou d'un locataire de longue durée – a été nié dans le cas d'une chambre d'hôtel louée durablement, au motif notamment que le locataire n'avait pas une position juridique assurée sur une période de plus de six mois (Zweifel/Hunziker, op. cit., n. 111 ad art. 4 et les références). D'après la jurisprudence, la qualification de foyer d'habitation permanent ne dépend pas d'une utilisation minimale (durée minimale) pendant chaque période de taxation. Ce n'est pas l'intensité de l'utilisation qui fait qu'une possibilité de logement peut être qualifiée de foyer d'habitation permanent, mais plutôt les liens personnels que le contribuable entretient objectivement avec ledit foyer (Zweifel/Hunziker, op. cit., n. 112, 115 s. ad art. 4 et les références citées). cc) Selon la jurisprudence (arrêt 2C_32/2016, 2C_33/2016 précité consid. 9.2), pour définir le centre des intérêts vitaux, on prend en considération les liens personnels et économiques. Selon le commentaire OCDE, ces notions renvoient à la famille du contribuable, à ses relations sociales, à ses occupations, à ses préférences politiques, à sa

culture ou d'autres activités ou encore au lieu à partir duquel il administre ses biens. Ces critères ne sont pas cumulatifs. Ils doivent être examinés dans leur ensemble. L'opinion selon laquelle les liens économiques doivent être considérés comme prépondérants ne peut pas être suivie (arrêt 2C_472/2010 précité consid. 3.4.2). Le commentaire OCDE accorde par contre un poids particulier aux relations personnelles en soulignant que "les considérations tirées du comportement personnel de l'intéressé doivent spécialement retenir l'attention" (Natassia Martinez, in: Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [édit.], *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, 2014, n. 74 ad art. 4). Le comportement d'une personne physique revêt une importance particulière: lorsque celle-ci, après s'être constitué un foyer d'habitation dans l'autre Etat partie, conserve son foyer d'habitation antérieur, où elle a vécu et travaillé jusque-là, où réside sa famille et où elle-même dispose de ses avoirs, ce comportement peut conduire à admettre, avec les autres circonstances, que cette personne a conservé le centre de ses intérêts vitaux dans le premier Etat (Zweifel/Hunziker, op. cit., n. 126 ad art. 4 et les renvois, not. aux arrêts 2C_452/2012, 2C_453/2012 précité consid.

E. 4.6

et 2C_472/2010 précité consid. 3.4.2). b) aa) En l'occurrence, le recourant a produit durant la procédure devant l'autorité intimée une copie du contrat de bail relatif à l'appartement qu'il occupait à J._____. Selon ce document daté du 10 octobre 2007, le bail a été conclu entre P._____ et la propriétaire d'un hôtel et maison d'hôtes ("Gästehaus") sis à J._____. La location, qui devait débiter le 22 octobre 2007, portait sur un appartement entièrement équipé ("komplett eingerichtetes Appartement") pour un loyer de 100 € (TVA comprise) par semaine. L'appartement était nettoyé une fois par semaine. Le contrat était reconduit pour un mois, s'il n'était pas résilié deux semaines à l'avance. Même si le recourant n'a pas donné plus d'indications sur cet "appartement", la modicité du loyer donne à penser qu'il s'agissait plutôt d'une chambre meublée ou d'un studio. Sur les décisions de taxation de l'autorité fiscale allemande pour les périodes 2007 à 2012 (datées du 7 avril 2015 s'agissant de 2007 à 2010 et du 5 mai 2015 pour 2011 et 2012), les recourants figurent comme étant domiciliés à C._____ (R._____). Sur la formule de demande d'attestation de résidence aux fins de dégrèvement fiscal selon la convention de double imposition avec l'Allemagne ("Antrag auf Erteilung einer Ansässigkeitsbescheinigung für Zwecke der Steuerentlastung gemäss dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und [...]"), pièce jointe au recours no 3), qu'il a remplie le 5 mars 2015, le recourant a d'ailleurs indiqué l'adresse R._____. Le 6 mars 2015, l'autorité fiscale allemande (Finanzamt Köln-Süd) a attesté sur la même formule que le recourant était résident en Allemagne pendant la période allant du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2014 et que les indications données par le requérant étaient exactes. Sur le même formulaire, le recourant a d'ailleurs mentionné qu'il disposait d'un autre foyer d'habitation permanent à l'étranger, à savoir à K._____. A la question de savoir si, en présence d'un autre foyer d'habitation permanent à l'étranger, le centre de ses intérêts personnels et économiques se trouvaient en Allemagne, il a répondu par l'affirmative. Le recourant a ainsi désigné comme foyer d'habitation permanent en Allemagne l'appartement de C._____ occupé par son père, où il se rendait une vingtaine de fois par année (puisque'il a fait valoir une vingtaine d'allers et retours entre J._____ et C._____ par année; cf. consid. 3b ci-dessus). Dans son recours au Tribunal de céans, le recourant mentionne comme foyer d'habitation permanent en Allemagne aussi bien l'appartement de C._____ que sa chambre meublée à J._____. Il n'est pas certain que le recourant ait eu le pouvoir de

disposer – au sens de la jurisprudence citée plus haut (consid. 4a/bb) – tant de l'appartement de C._____ que de la chambre de J._____. S'agissant de l'appartement de C._____, le recourant n'a en effet pas donné d'informations permettant d'admettre qu'il pouvait librement – c'est-à-dire sans consulter son père – décider d'occuper cet appartement. En ce qui concerne la chambre de J._____, c'est la location à très court terme (renouvellement du contrat de mois en mois) – d'ailleurs par la société P._____ – qui fait douter de l'existence du pouvoir de disposer. En outre, le fait que, lorsqu'il était en Allemagne, le recourant partageait son temps entre les deux logements – même s'il était plus souvent dans son "appartement" de J._____ – est de nature à faire douter de leur caractère permanent. Quoi qu'il en soit, il n'est pas exclu que l'un au moins des deux logements ait revêtu le caractère de foyer d'habitation permanent. Si tel était le cas, le recourant disposait d'un tel foyer aussi bien en Allemagne qu'en Suisse, de sorte qu'il y a lieu de se référer au critère suivant prévu par l'art. 4 par. 2 let. a CDI CH-D, à savoir celui du centre des intérêts vitaux. bb) A cet égard, le recourant avait des liens économiques avec l'Allemagne, dans la mesure où il dirigeait la société P._____. Le fait que, selon les allégations non contredites de l'autorité intimée, le recourant détenait durant les périodes litigieuses l'ensemble de ses comptes auprès de banques suisses, avec adresse de correspondance à K._____, à l'exception d'un compte bancaire en Allemagne, donne à penser qu'il gérait ses avoirs depuis la Suisse, ce qui constituait un lien économique avec ce pays (voir à cet égard Martinez, op. cit., n. 70 ad art. 4). En ce qui concerne les liens personnels, le recourant retournait en fin de semaine le plus souvent à K._____ auprès de sa famille (épouse et enfants alors mineurs), avec laquelle il partageait ses loisirs (bateau) et passait les fêtes de fin d'année (en Suisse), ainsi que cinq à sept semaines de vacances par année (hors de Suisse, mais aussi en partie hors d'Allemagne). Il était copropriétaire avec son épouse d'un immeuble à K._____. Le fait qu'en dépit de ses responsabilités et obligations professionnelles sans doute très importantes au vu de son poste de direction de l'entreprise P._____, il soit parvenu à maintenir un tel équilibre avec sa vie de famille montre que cette dernière avait plus de poids que son activité professionnelle. Les recourants ont d'ailleurs expliqué qu'ils avaient fait le choix de rester en Suisse afin que leurs enfants puissent y poursuivre leurs études jusqu'au niveau du baccalauréat. Plutôt que toute la famille s'installe en Allemagne, le recourant a occupé seul un pied à terre proche de son lieu de travail, d'où il rejoignait la famille en fin de semaine. Par ailleurs, il a déjà été dit que les liens du recourant avec son épouse et ses enfants alors mineurs l'emportaient sur ses relations avec son père et sa fille issue d'un premier mariage. Quant aux "activités socio-culturelles" du recourant à J._____, telles que le "soutien de clubs locaux de volley ou de football", il semble qu'il s'agissait essentiellement de sponsoring et de dons par la société P._____. En effet, le recourant a produit des photographies d'affiches publicitaires de cette dernière société lors de manifestations de clubs de football et de volleyball. Il a aussi versé au dossier un article de presse de 2010 selon lequel la société P._____ a vendu d'anciens meubles de bureau et fait don de 1'000 € à une association active à J._____ dans l'accueil extrascolaire des écoliers (cf. décision attaquée p. 12). En définitive, le recourant se trouvait dans la situation où, à supposer qu'en 2007 il se soit constitué un foyer d'habitation permanent en Allemagne, il avait conservé son foyer d'habitation à K._____, où il avait vécu et travaillé jusque-là, où résidait sa famille et d'où il gérait ses avoirs. Dans ces conditions, il y a lieu d'admettre, conformément à la jurisprudence citée plus haut (consid. 4a/cc), que le centre des intérêts vitaux du recourant est demeuré en Suisse. C'est ainsi à bon droit que l'autorité intimée a considéré

qu'au regard de la CDI CH-D, le recourant était assujéti à l'impôt en Suisse durant les périodes fiscales 2007 à 2012. Comme il n'est par ailleurs pas contesté que la recourante était fiscalement domiciliée en Suisse, la question de domiciles fiscaux distincts des époux F. _____ ne se pose pas. Le recours doit être rejeté dans sa conclusion principale. II. Rappels d'impôt et taxations définitives

E. 5

Les recourants ne remettent pas en cause les rappels d'impôt (périodes 2007 à 2010), ni la taxation définitive (périodes 2011 et 2012). Il convient toutefois de relever ce qui suit s'agissant des rappels d'impôt en lien avec la participation dans la société P. _____ (ci-après consid. 5a) et en ce qui concerne l'assiette de l'imposition des dividendes (consid. 5b). a) aa) Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable. Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration cantonale au cours de la taxation ordinaire. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives: il implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale; il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel. Ce motif peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Selon la jurisprudence, l'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En raison de la maxime inquisitoire, l'autorité doit cependant procéder à une analyse plus approfondie, lorsqu'il ressort manifestement du dossier que les faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 p. 364 s. et les références). bb) En l'occurrence, le recourant a déclaré ses parts dans la société P. _____ selon toute vraisemblance à leur valeur nominale (il a indiqué 20'691 fr. en 2007, 18'494 fr. en 2008, 17'988 fr. en 2009, 15'425 fr. en 2010, 30'025 fr. en 2011 et 30'575 fr. en 2012, étant rappelé que cette société a un capital de 25'000 € et que le recourant ne détenait qu'une partie des parts, avant de reprendre celles de son associé Q. _____ le 23 décembre 2010). Procédant à l'estimation de ces titres non cotés sur la base des instructions de la Conférence suisse des impôts, l'autorité intimée a déterminé une valeur vénale correspondant à un multiple du montant déclaré (entre plus de 30 fois [2012] et plus de 230 fois [2010] la valeur déclarée) et a procédé au rappel d'impôt de la différence, en tenant compte des dettes d'impôts résultant des reprises effectuées. Du moment que le recourant a déclaré les valeurs précitées sans autre indication – sans signaler par exemple qu'il ne savait pas comment évaluer sa participation –, on ne saurait admettre l'existence d'une inexactitude flagrante qui devait être corrigée immédiatement lors de la taxation; il s'agissait plutôt d'une inexactitude seulement décelable, de sorte que l'autorité intimée pouvait procéder à un rappel d'impôt (cf. TF 2C_416/2013, 2C_417/2013, 2C_446/2013, 2C_447/2013 du 5 novembre 2013 consid. 11.3 non pub. in ATF 140 I 68). Cela vaut d'autant plus que la société P. _____ a son siège à l'étranger, ce qui rendait toute vérification plus difficile. b) S'agissant des dividendes, l'autorité intimée s'est référée à l'art. 32 al. 1 LIFD, aux termes duquel le contribuable qui possède une fortune mobilière privée peut déduire les impôts à la source étrangers qui ne peuvent être ni remboursés ni imputés. En l'occurrence, le recourant n'avait pas demandé l'imputation forfaitaire d'impôt,

telle qu'elle est régie par l'ordonnance du Conseil fédéral du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (RS 672.201). Toutefois, en vertu de l'art. 2 al. 3 de ladite ordonnance, celui qui ne demande pas l'imputation forfaitaire d'impôt – ou qui n'y a pas droit – peut exiger que les impôts perçus dans l'Etat contractant conformément à la convention soient portés en diminution du montant brut des revenus, lors de la taxation en vue des impôts suisses sur le revenu (cf. aussi TF 2C_785/2013, 2C_786/2013 du 28 mai 2014 consid. 4.7.2). Dans le cas particulier, la CDI CH-D pose le principe selon lequel les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat (art.

E. 10

par. 1). Toutefois, ces dividendes peuvent également être imposés dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, l'impôt ne pouvant alors excéder – sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce – 15% du montant brut des dividendes (art. 10 par. 2). Au vu de ces dispositions, l'autorité intimée a déduit des dividendes bruts perçus par le recourant, aux fins de l'imposition, une part de 15% correspondant aux impôts étrangers non remboursables. Elle a en outre procédé à une imposition partielle des dividendes, en vertu des art. 20 al. 1bis LIFD et 23 al. 1bis LI. Ce mode d'imposition – qui n'est pas contesté, ainsi qu'il a été dit – ne prête pas le flanc à la critique. III. Amendes pour soustraction et tentative de soustraction fiscale Les recourants s'en prennent aux amendes prononcées à l'encontre de A. _____, en concluant subsidiairement à leur annulation. 6. a) aa) 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, 56 al. 1 LHID 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, 56 al. 2 et 243 LI. D'un point de vue objectif, 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 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.4). 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, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (TF 2C_1221/2013, 2C_1222/2013 du 4 septembre 2014 consid. 3.2). Il faut donc que le contribuable ait agi intentionnellement, soit avec conscience et volonté (cf. art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP; RS 311.0], applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). Le dol éventuel suffit; il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (ATF 130 IV 58 consid. 8.2 p. 61). 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; arrêts 2C_1221/2013, 2C_1222/2013 précité consid. 3.2 et les références; 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 (négligence inconsciente) ou sans tenir compte (négligence consciente) 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 2C_664/2008 du 4 février 2009 consid. 4.3; CDAP FI.2009.0005 du 18 mai 2011 consid. 4b). Concernant le point de savoir si une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence, l'importance des montants en cause joue un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est plus élevée (TF 2C_528/2011, 2C_530/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2; Roman Sieber/Jasmin Malla, in: Zweifel/Beusch [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3^e éd., 2017, n. 31 ad art. 175 LIFD). bb) Tant en droit fédéral qu'en droit cantonal, 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, 56 al. 1 LHID, 242 al. 2 LI). La tentative est réprimée de l'amende (art. 176 al. 1 LIFD, 243 al. 1 LI), fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD, 56 al. 2 LHID, 243 al. 2 LI). Selon la jurisprudence (ATF 144 IV 136 consid. 7.2 p. 147 s. et les réf.), le montant de l'impôt soustrait constitue le premier élément de fixation de la peine. Celle-ci doit ensuite être fixée selon le degré de faute de l'auteur (cf. ATF 143 IV 130 consid. 3.3 p. 137). En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances aggravantes ou atténuantes particulières, l'amende équivaut en règle générale au montant de l'impôt soustrait. En cas de faute grave, l'amende doit donc en principe être supérieure à une fois l'impôt soustrait et peut être au plus triplée (cf. art. 175 al. 2 in fine LIFD). La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du Code pénal suisse (CP; RS 311.0) qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal, à moins que la LIFD ne contienne des dispositions sur la matière (cf. art. 333 al. 1 CP). Conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent (ATF 143 IV 130 consid. 3.2 p. 135). En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 p. 147 s. et les réf.). 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 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. L'attitude

coopérative du contribuable lors de l'établissement des faits doit être appréciée sous l'angle d'une atténuation de la faute (arrêt FI.2017.0052 du 10 octobre 2017 consid. 4b et les références citées; voir ég. Pietro Sansonetti/Danielle Hostettler, in: Noël/Aubry Girardin [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 e éd., 2017, n. 46 ss ad art. 175 LIFD).

b) En l'espèce, l'autorité intimée a considéré que le recourant avait soustrait ou tenté de soustraire des impôts en lien avec deux éléments. D'une part, il n'avait pas correctement déclaré les parts sociales qu'il détenait dans la société P._____, lesquelles n'avaient pas été évaluées et déclarées conformément aux instructions de la Conférence suisse des impôts concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune. L'autorité intimée a relevé à cet égard que, s'agissant d'une société étrangère, elle ne disposait d'aucun élément lui permettant de remettre en cause la valeur figurant dans les déclarations d'impôt. D'autre part, le recourant n'avait pas déclaré les dividendes. Selon l'autorité intimée, les éléments objectifs de la soustraction ou tentative de soustraction étaient ainsi réalisés. D'un point de vue subjectif, l'ACI a retenu que, s'agissant de la valorisation des parts sociales, le recourant ne pouvait ignorer, au vu des bénéfices réalisés par la société et des dividendes versés, que celle-ci avait une valeur bien supérieure à celle déclarée. Concernant les dividendes, le recourant avait délibérément indiqué à l'autorité n'avoir perçu aucun dividende en écrivant "sans revenu" en lien avec les parts sociales, alors que, s'agissant du salaire versé par la société, il avait pris soin d'indiquer "revenu provenant de l'activité en Allemagne, pour le taux uniquement". L'autorité intimée en a déduit que le recourant avait conscience de son obligation de déclarer ces éléments et qu'en s'abstenant de le faire, il avait commis une soustraction (ou tentative de soustraction) intentionnelle, à tout le moins par dol éventuel. Elle a qualifié la faute de légère à moyenne. Comme circonstances atténuantes, elle a retenu l'absence d'antécédents du recourant en matière pénale fiscale, ainsi que sa bonne collaboration. Le fait que six périodes fiscales étaient concernées constituait au contraire une circonstance aggravante, de même que l'importance des éléments non déclarés ou déclarés de manière incorrecte (à savoir, s'agissant du revenu, 1'822'591 fr. [ICC] et 1'725'811 fr. [IFD] et, concernant la fortune, 14'808'198 fr.). Dans sa décision du 7 juillet 2015, l'autorité intimée avait arrêté l'amende pour soustraction consommée à 2/3 de l'impôt soustrait (périodes 2007 à 2010) et l'amende pour tentative de soustraction à $2/3 \times 2/3$ de l'impôt soustrait (périodes 2011 et 2012), tant pour l'ICC que pour l'IFD. Elle avait tenu compte ce faisant de ce que l'impôt à la source retenu sur les dividendes versés par P._____ n'était pas récupérable. Dans la décision sur réclamation dont est recours, l'autorité intimée a confirmé ces quotités, quand bien même elle avait réduit l'assiette de l'impôt s'agissant des dividendes, en admettant en déduction une part de 15% correspondant aux impôts allemands non remboursables (cf. consid. 5b ci-dessus). Le montant des amendes a été recalculé pour tenir compte de la diminution de l'impôt soustrait (du fait de la réduction de l'assiette dans l'imposition des dividendes, ainsi que de la prise en compte de la dette d'impôts s'agissant de l'imposition de la fortune). Les amendes ont ainsi été ramenées, au total, de 378'300 fr. (ICC) et 113'900 fr. (IFD) à 319'400 fr. (ICC) et 95'650 fr. (IFD). Le recourant fait valoir qu'il n'a "nullement tenté de dissimuler des éléments taxables". Il relève qu'il a déclaré sa participation dans la société P._____. Sa seule erreur serait d'avoir valorisé de manière insuffisante cette participation et "de ne pas avoir indiqué [qu'il] n'était pas assujéti de manière illimitée en Suisse". Au vu également de sa pleine collaboration avec l'autorité fiscale, le prononcé d'une amende à concurrence des deux tiers de l'impôt soustrait serait disproportionné. c) Il convient d'abord de rappeler que, pour être complète, la déclaration d'impôt doit contenir l'ensemble des revenus touchés par

le contribuable, y compris ceux qui ne sont pas soumis à la souveraineté suisse (Isabelle Althaus-Houriet, in: Noël/Aubry Girardin [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 e éd., 2017, n. 19 ad art. 124 LIFD). Par ailleurs, selon la doctrine, le fait pour un contribuable de mentionner dans sa déclaration fiscale des actions avec une valeur de 0 fr., sans attirer l'attention des autorités fiscales sur son incapacité à évaluer les participations ou de les indiquer pour mémoire, au lieu de les valoriser d'une manière conforme à la réalité, peut constituer une soustraction fiscale (Sansonetti/Hostettler, op. cit., no 17 ad art. 175 LIFD). En l'occurrence, le recourant a déclaré ses parts dans la société P._____ selon toute vraisemblance à leur valeur nominale, alors que leur valeur vénale, déterminante fiscalement (cf. art. 14 al. 1 LHID), représentait un multiple de celle-là (cf. consid. 5a ci-dessus). Or, le recourant, qui possédait par ailleurs un portefeuille de titres, ne pouvait ignorer que la valeur nominale ne correspondait pas à la valeur déterminante fiscalement; il a ainsi agi à tout le moins par dol éventuel. S'agissant des dividendes, au vu notamment de l'importance des montants en jeu, force est d'admettre que le recourant était conscient du caractère incomplet de sa déclaration. Comme l'a relevé l'autorité intimée, le recourant n'a d'ailleurs pas seulement omis de déclarer les dividendes, mais il a encore mentionné "sans revenu" en lien avec sa participation dans P._____, ce qui renforce le caractère intentionnel de la soustraction. Il n'a pas précisé par exemple "sans revenu imposable en Suisse" – comme il l'a fait en substance pour le salaire perçu de ladite société –, ce qui aurait pu indiquer qu'il croyait à tort que les dividendes n'étaient pas imposables en Suisse et n'était ainsi pas conscient du caractère incomplet de sa déclaration. Les éléments objectifs et subjectifs de la soustraction sont dès lors réalisés. En ce qui concerne la quotité des amendes prononcées, s'agissant des circonstances aggravantes, l'autorité intimée a à juste titre relevé l'importance des montants soustraits et le fait que la soustraction porte sur plusieurs périodes fiscales; on peut ajouter à cela que le recourant, comme directeur de P._____, disposait vraisemblablement de connaissances étendues non seulement en matière de gestion, mais aussi dans le domaine fiscal. Au titre des circonstances atténuantes, il y a lieu de tenir compte de l'absence d'antécédent en matière pénale fiscale du recourant et de sa relativement bonne collaboration. Au regard de ces éléments, il n'apparaît pas que l'autorité intimée ait violé le droit ou abusé de son pouvoir d'appréciation en qualifiant la faute du recourant de légère à moyenne et en appliquant un coefficient de 2/3. Le recours doit être rejeté également dans sa conclusion subsidiaire. 7. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les recourants, qui succombent, supporteront un émolument judiciaire, solidairement entre eux (cf. art. 49 al. 1, 51 al. 2, 91 et 99 LPA-VD). Au vu du sort du recours, l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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