

## Urteilkopf

144 IV 136

19. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause X. contre Département de l'économie, de l'énergie et du territoire et Service cantonal des contributions du canton du Valais (recours en matière de droit public) 2C\_12/2017 / 2C\_13/2017 du 23 mars 2018

**Regeste (de):**

Art. 4 Abs. 1 des Protokolls Nr. 7 zur EMRK; Art. 175 Abs. 2 und 182 Abs. 3 DBG; Art. 57bis Abs. 3 StHG; Art. 47, 48, 49 und 106 Abs. 3 StGB; Steuerhinterziehung; reformatio in peius bei Beschwerderückzug; Prinzip "ne bis in idem".

Im Bereich der direkten Bundessteuer kann der kantonale Richter die Busse für Steuerhinterziehung einer reformatio in peius unterziehen (E. 5.3-5.5). Bei den kantonalen oder kommunalen Steuern steht es den Kantonen frei, eine solche Möglichkeit im Beschwerdeverfahren vorzusehen (E. 5.6-5.10).

Der Rückzug einer Beschwerde führt im Prinzip zum Abschluss des Verfahrens. Der kantonale Richter kann jedoch trotz Beschwerderückzug die Busse wegen Steuerhinterziehung im Bereich der direkten Bundessteuer einer reformatio in peius unterziehen, wenn der getroffene Entscheid mit den anwendbaren Bestimmungen offensichtlich unvereinbar und seine Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (E. 7.1; Bestätigung der Rechtsprechung). Autonomie des kantonalen Rechts in diesem Punkt in Bezug auf die kantonalen und kommunalen Steuern (E. 8).

Erinnerung an die geltenden Regeln zur Festsetzung der Busse wegen Steuerhinterziehung; Nichtanwendbarkeit von Art. 49 StGB in diesem Bereich (E. 7.2).

Keine Verletzung des Prinzips "ne bis in idem" im vorliegenden Fall im Zusammenhang mit einer früheren Verurteilung des Steuerpflichtigen wegen Steuerbetrug (E. 10).

**Regeste (fr):**

Art. 4 al. 1 du Protocole n° 7 à la CEDH; art. 175 al. 2 et 182 al. 3 LIFD; art. 57bis al. 3 LHID; art. 47, 48, 49 et 106 al. 3 CP; soustraction d'impôt; reformatio in peius en cas de retrait du recours; principe "ne bis in idem".

En matière d'impôt fédéral direct, le juge cantonal peut procéder à une reformatio in peius de l'amende pour soustraction d'impôt (consid. 5.3-5.5). S'agissant de l'impôt cantonal et communal, les cantons sont libres de prévoir ou non une telle possibilité en procédure de recours (consid. 5.6-5.10).

Le retrait d'un recours entraîne en principe la fin de l'instance. Toutefois, le juge cantonal peut, nonobstant le retrait du recours, procéder à une reformatio in peius de l'amende pour soustraction d'impôt en matière d'impôt fédéral direct, si la décision entreprise est manifestement incompatible avec les dispositions applicables et que sa correction, qui revêt une importance notable, s'impose (consid. 7.1; confirmation de la jurisprudence). Autonomie du droit cantonal sur ce point s'agissant de l'impôt cantonal et communal (consid. 8).

Rappel des règles applicables pour fixer le montant de l'amende pour soustraction d'impôt; non-applicabilité de l'art. 49 CP en la matière (consid. 7.2).

Absence de violation du principe "ne bis in idem" en l'espèce, en lien avec une condamnation antérieure du contribuable pour usage de faux (consid. 10).

**Regesto (it):**

Art. 4 cpv. 1 del Protocollo n° 7 alla CEDU; art. 175 cpv. 2 e 182 cpv. 3 LIFD; art. 57bis cpv.

3 LAID; art. 47, 48, 49 e 106 cpv. 3 CP; sottrazione d'imposta; reformatio in peius in caso di ritiro del ricorso; principio "ne bis in idem".

In materia d'imposta federale diretta, il giudice cantonale può procedere a una reformatio in peius della multa per sottrazione d'imposta (consid. 5.3-5.5). In materia d'imposta cantonale e comunale, i Cantoni sono liberi di prevedere o meno una simile possibilità in procedura di ricorso (consid. 5.6-5.10).

Il ritiro di un ricorso comporta in principio la fine della procedura davanti all'istanza in questione. In materia d'imposta federale diretta, quando la decisione impugnata è manifestamente incompatibile con le disposizioni applicabili e la correzione s'impone a causa del suo notevole rilievo, il giudice cantonale può tuttavia procedere a una reformatio in peius della multa per sottrazione d'imposta, nonostante il ritiro del ricorso (consid. 7.1; conferma della giurisprudenza). Autonomia del diritto cantonale su questo punto per quanto attiene all'imposta cantonale e a quella comunale (consid. 8).

Richiamo delle regole applicabili per fissare il montante della multa per sottrazione d'imposta; inapplicabilità dell'art. 49 CP in questo ambito (consid. 7.2).

Nella fattispecie, nessuna violazione del principio "ne bis in idem", in relazione con una condanna anteriore del contribuente per frode fiscale (consid. 10).

Sachverhalt ab Seite 137

BGE 144 IV 136 S. 137

A.

A.a X. est actif dans le commerce de vins. Il a créé en 1995 une société à responsabilité limitée qui, en 1999, a été transformée en société anonyme sous la raison sociale X. SA puis A.X. SA. En 2003, X. a constitué plusieurs sociétés, dont B. AG à Zoug.

BGE 144 IV 136 S. 138

En mai 2004, la société C. a été constituée aux Iles Vierges Britanniques. Un compte bancaire a été ouvert au nom de cette société auprès de la banque D. X. n'apparaissait ni comme administrateur, ni comme détenteur d'un droit de signature de C., qu'il ne reportait pas non plus dans ses déclarations d'impôts. Il a toutefois admis en être le réel et unique bénéficiaire économique. En 2003 et 2004, X. et son épouse ont été taxés d'office. De 2005 à 2010, ils ont été imposés sur la base des déclarations fiscales déposées. Les décisions de taxation des périodes 2003 à 2010 sont entrées en force. Lors d'un contrôle effectué en 2009 auprès de A.X. SA, la Division "Contrôle externe" de l'Administration fédérale des contributions a relevé des irrégularités dans les comptes de cette société en lien avec X. et a communiqué, le 7 octobre 2010, les informations qu'elle avait obtenues au Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service cantonal). Le 26 novembre 2010, celui-ci a transmis les dossiers concernant A.X. SA et X. à la Division des affaires pénales et enquêtes de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: la DAPE), qui a ouvert, le 14 juillet 2011, une enquête à leur encontre.

Le 30 octobre 2012, le Service cantonal a ouvert une procédure en rappel d'impôts relative aux périodes fiscales 2001/2002 à 2010 puis, le 15 novembre 2012, une procédure en soustraction fiscale à l'encontre de X.

A.b Le 27 août 2013, la DAPE a rendu des rapports concernant X. et A.X. SA. Elle y retient que des soustractions fiscales ont été commises au travers des sociétés créées par X., par l'établissement de fausses factures, qui ont permis la réalisation de revenus n'apparaissant dans aucune comptabilité. X. faisait en particulier établir de fausses factures par le comptable de A.X. SA, encaissait les montants et les reversait sur le compte bancaire ouvert auprès de la banque D. au nom de C., après avoir fait annuler les factures émises. De la sorte, les revenus réalisés n'apparaissaient ni dans la comptabilité, ni sur les comptes bancaires de A.X. SA. Le même schéma avait été utilisé par l'intermédiaire de B. AG, et les montants encaissés avaient aussi été versés sur le compte bancaire de C. Les transferts de fonds étaient effectués principalement en espèces par X. Les montants étaient ensuite partiellement redirigés, sous couvert de prêts octroyés par C., sur les comptes de diverses sociétés contrôlées par X. ou, ponctuellement, à X. lui-même.

## BGE 144 IV 136 S. 139

X. avait également procédé à l'achat et à la vente de vin "au noir", réutilisant une partie des fonds détournés pour effectuer des paiements de marchandises et pour reverser les bénéfices réalisés sur le compte bancaire de C.

A.c Après des échanges de correspondance et des entretiens avec les contribuables, certains éléments du rapport de la DAPE ont été rectifiés par le Service cantonal. Celui-ci est parvenu à la conclusion que, de 2003 à 2010, X. a soustrait un montant total de revenu de 10'693'450 francs. Le 3 avril 2014, le Service cantonal a notifié aux époux X. des bordereaux de rappels d'impôts pour les impôts cantonaux, communaux et fédéraux des périodes fiscales 2003 à 2010. Le montant total des impôts rappelés s'élevait à 3'604'490 francs. X. et son épouse ont contesté en vain ces bordereaux de rappels d'impôts par la voie de la réclamation puis du recours auprès de la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours) qui, par jugement du 25 mars 2015, les a confirmés. Par arrêt du 26 août 2016 (cause 2C\_445/2015), le Tribunal fédéral a rejeté le recours que les contribuables ont formé contre le jugement de la Commission de recours du 25 mars 2015, confirmant entièrement les reprises effectuées dans le chef des époux X. pour les périodes fiscales 2003 à 2010.

B.

B.a Par ordonnance pénale datée du 16 juillet 2014, le Ministère public vaudois a reconnu X. coupable d'usage de faux et l'a condamné à une peine pécuniaire de 180 jours-amende avec sursis pendant deux ans, un jour-amende valant 300 fr. (art. 105 al. 2 LTF). L'ordonnance pénale mentionne ce qui suit (art. 105 al. 2 LTF): "X., directeur et président du conseil d'administration de A.X. SA, a produit, à l'appui des déclarations d'impôts de cette entité concernant les exercices fiscaux 2005 à 2009, des états financiers inexacts, en ce sens essentiellement que des revenus avaient été sciemment omis. A cela s'ajoute que, pour parvenir à ses fins, X. a établi des fausses factures (...). En transmettant ou faisant transmettre cette documentation erronée à l'autorité fiscale, X. a ainsi fait usage de titres faux." X. n'a pas contesté cette ordonnance pénale, qui est partant entrée en force.

BGE 144 IV 136 S. 140

B.b La procédure en soustraction fiscale qui avait été ouverte par le Service cantonal à l'encontre de X. a abouti, le 21 juillet 2014, à des prononcés d'amendes pour l'impôt cantonal et communal et pour l'impôt fédéral direct des périodes fiscales 2003 à 2010. Le Service cantonal a infligé à X. une amende correspondant à un tiers des impôts soustraits, ce qui représentait un montant total de 1'200'000 francs. Le 21 août 2014, X. a élevé réclamaions contre ces amendes, que le Service cantonal a rejetées (décisions sur réclamaions du 9 septembre 2015). Le 12 octobre 2015, le contribuable a recouru contre ces décisions sur réclamaions auprès de la Commission de recours.

B.c Le 29 avril 2016, X. a été entendu par la Commission de recours. A cette occasion, il a notamment invoqué le principe "ne bis in idem", en se référant à une décision rendue en matière de TVA le 30 janvier 2015, ainsi qu'à l'ordonnance pénale précitée du 16 juillet 2014 du Ministère public vaudois (art. 105 al. 2 LTF). A la demande de la Commission de recours, X. lui a fait parvenir, le 12 mai 2016, ces deux décisions (art. 105 al. 2 LTF). Le 15 septembre 2016, la Commission de recours a informé X. qu'une reformatio in pejus des amendes était possible et lui a imparti un délai échéant au 10 octobre 2016 pour se déterminer sur ce point. Le 6 octobre 2016, l'intéressé a sollicité une prolongation de trente jours de ce délai, ce que la Commission de recours a refusé, en lui accordant un délai de grâce de trois jours. Le 14 octobre 2016, X. a retiré son recours. Par jugement du 16 novembre 2016, la Commission de recours a procédé à une reformatio in pejus des amendes prononcées, en appliquant au montant total des impôts soustraits (3'604'490 fr.) un coefficient de 2. L'amende totale qui en découlait s'élevait désormais à 7'208'980 fr. (3'604'490 fr. x 2) au lieu du montant de 1'200'000 fr. qui avait été fixé par le Service cantonal en application d'un coefficient d'un tiers.

C. Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X. demande au Tribunal fédéral, principalement, d'annuler la décision du 16 novembre 2016 de la Commission de recours avec renvoi éventuel de la cause à la Commission de recours ou à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants; subsidiairement, de réformer la décision entreprise en ce sens qu'aucune amende pour soustraction fiscale ne soit prononcée à son encontre; plus subsidiairement, de réformer la décision entreprise en ce sens que les amendes prononcées à son encontre n'excèdent pas 1'200'000 fr.

BGE 144 IV 136 S. 141

Le Tribunal fédéral a rejeté le recours et confirmé l'arrêt attaqué. (résumé)

Extrait des considérants:

## Erwägungen

## IV. Reformatio in pejus d'une amende pour soustraction d'impôt

5. Le recourant soutient que la Commission de recours ne pouvait pas procéder à une reformatio in pejus des amendes prononcées par le Service cantonal.

5.1 La prohibition de la reformatio in pejus n'est garantie ni par le Protocole n° 7 à la CEDH, ni par l'art. 32 al. 2 Cst., ni par le Pacte ONU II (RS 0.103.2). Par conséquent, la législation interne peut l'interdire ou l'autoriser (arrêts 2C\_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 5.1; 2C\_1022/2011 du 22 juin 2012 consid. 8.1 et les références, non publié in ATF 138 I 367). En droit pénal suisse, le principe de l'interdiction de la reformatio in pejus est consacré à l'art. 391 al. 2, 1re phrase, du Code de procédure pénale suisse (CPP; RS 312.0), qui prévoit que - sous réserve des situations visées à l'art. 391 al. 2, 2e phrase, CPP - l'autorité de recours ne peut modifier une décision au détriment du prévenu ou du condamné si le recours a été interjeté uniquement en leur faveur.

5.2 La question à trancher consiste à déterminer si l'art. 391 al. 2 CPP s'applique en matière de soustraction d'impôt, comme le soutient le recourant.

## IV/1 Impôt fédéral direct

5.3 Selon l'art. 182 al. 3 LIFD (RS 642.11), les dispositions sur les principes généraux de procédure et les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie à la procédure pour soustraction d'impôt. L'art. 182 al. 3 LIFD renvoie notamment à l'art. 143 LIFD, relatif à la procédure de recours. Selon l'al. 1, 2e phrase, de cette disposition, la commission cantonale de recours peut modifier la taxation au désavantage du contribuable après l'avoir entendu. La même compétence échoit à l'éventuelle seconde instance prévue par le droit cantonal (cf. le renvoi de l'art. 145 al. 2 LIFD). Etant donné le renvoi clair de l'art. 182 al. 3 LIFD, la compétence de procéder à une reformatio in pejus appartient donc aussi au juge appelé à se prononcer sur la quotité d'une amende pour soustraction fiscale (cf. arrêts 2C\_377/2014 du 26 mai 2015 consid. 4.3; BGE 144 IV 136 S. 142

2P.217/2005 du 16 octobre 2006 consid. 9.1; cf. aussi arrêt 2C\_476/2014 précité consid. 5.2). Cette compétence est du reste aussi admise en doctrine (cf. par exemple RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2e éd. 2016, n° 156 ad art. 182 LIFD; AGNER/JUNG/STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n° 3 ad art. 182 LIFD; SIEBER/MALLA, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht [ci-après: Kommentar DBG], 3e éd. 2017, n° 95 ad art. 182 LIFD). Le recourant ne peut donc pas être suivi en tant qu'il soutient que le renvoi contenu à l'art. 182 al. 3 LIFD ne suffit pas pour admettre une reformatio in pejus de l'amende.

5.4 Le recourant soutient aussi que le renvoi de l'art. 182 al. 3 LIFD est justifié dans la mesure où il appartient à l'autorité administrative de statuer tant sur la taxation que sur la soustraction d'impôt. Cette situation procédurale particulière n'impliquerait pas pour autant que l'on puisse faire abstraction du principe de l'interdiction de la reformatio in pejus en matière de soustraction d'impôt, qui aboutit bien à une sanction de nature pénale. Du point de vue téléologique, l'application de ce principe s'imposerait aussi pour des raisons de cohérence et d'équité par rapport aux contribuables poursuivis pour des délits fiscaux au sens des art. 186 et 187 LIFD, qui bénéficient, eux, du principe de l'interdiction de la reformatio in pejus de l'art. 391 al. 2 CPP, par le renvoi figurant à l'art. 188 al. 2 LIFD. Le recourant n'admet en définitive la possibilité d'augmenter le montant de l'amende pour soustraction d'impôt en procédure de recours que si cette augmentation est liée à une reformatio in pejus de la taxation elle-même (cf art. 143 al. 1 LIFD), car elle n'en représenterait alors qu'une conséquence automatique, le montant de l'amende étant avant tout fixé sur la base du montant de l'impôt soustrait. Le recourant plaide en réalité pour un changement du système actuel, qu'il juge incohérent et inéquitable, en procédant à une réflexion de lege ferenda. Or, ce système découle de l'application du droit fédéral actuel, que le Tribunal fédéral et les autres autorités doivent appliquer (art. 190 Cst.).

5.5 Il s'ensuit que la Commission de recours a correctement appliqué le droit fédéral en estimant qu'une reformatio in pejus de l'amende prononcée en matière d'IFD était possible. Le grief du recourant est rejeté.

BGE 144 IV 136 S. 143

## IV/2 Impôt cantonal et communal

5.6 Au niveau cantonal, les juges précédents retiennent que l'art. 208 al. 5 de la loi fiscale du 10 mars 1976 (LF; RS/VS 642.1) prévoit l'application de la loi valaisanne du 6 octobre 1976 sur la

procédure et la juridiction administratives (LPJA; RS/VS 172.6) à la procédure de soustraction d'impôt. Ils en déduisent qu'une reformatio in pejus des amendes cantonales prononcées pour soustraction fiscale est possible, en vertu de l'art. 61 al. 2 et 3 LPJA, selon lequel l'autorité de recours peut modifier la décision attaquée au détriment d'une partie, lorsque celle-là viole la loi ou repose sur une constatation inexacte ou incomplète des faits.

5.7 Le recourant soutient que les juges cantonaux ont arbitrairement (art. 9 Cst.) appliqué le droit cantonal en recourant à l'art. 61 al. 2 et 3 LPJA, car cette disposition ne vise que les recours devant les autorités administratives et non pas les recours judiciaires. L'interdiction de procéder à une reformatio in pejus d'une amende cantonale pour soustraction d'impôt découlerait de l'art. 79 LPJA, qui prévoit que le Tribunal cantonal ne peut modifier la décision attaquée au détriment du recourant. Cette interdiction serait renforcée par l'art. 34i LPJA, qui prévoit l'application du CPP (et donc de l'art. 391 CPP prohibant la reformatio in pejus) en matière de contraventions.

5.8 Une décision est arbitraire (art. 9 Cst.) lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté ou qu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. Il n'y a pas arbitraire du seul fait qu'une solution autre que celle de l'autorité cantonale semble concevable, voire préférable. Pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas que sa motivation soit insoutenable; il faut encore que cette décision soit arbitraire dans son résultat (ATF 142 V 513 consid. 4.2 p. 516 et les références; ATF 140 I 201 consid. 6.1 p. 205).

5.9 Avant de se demander si les juges cantonaux ont appliqué arbitrairement le droit cantonal, il faut d'abord déterminer si et dans quelle mesure la matière est harmonisée (cf. consid. 2.1 non publié). En l'occurrence, la procédure pour soustraction d'impôt fait l'objet de l'art. 57bis de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), dont l'alinéa 3 prévoit que les dispositions relatives aux principes généraux, à la procédure de taxation et à la procédure de recours sont applicables par analogie.

BGE 144 IV 136 S. 144

5.9.1 L'art. 57bis al. 3 LHID renvoie aux dispositions relatives aux principes généraux, à la procédure de taxation et à la procédure de recours contenues dans la LHID. Le renvoi de l'art. 57bis al. 3 LHID se réfère aux principes et dispositions figurant dans la LHID. Ce ne sont donc que les règles figurant dans la LHID et qui s'imposent aux cantons comme du droit harmonisé qui sont visées. En revanche, dans la mesure où les cantons conservent une marge de manoeuvre, ils sont libres d'appliquer par analogie les règles procédant de leur droit autonome à la procédure pour soustraction d'impôt ou de prévoir d'autres règles. En d'autres termes, le renvoi de l'art. 57bis al. 3 LHID ne vise pas les règles cantonales procédant du droit autonome.

5.9.2 S'agissant de la procédure de recours, l'art. 57bis al. 3 LHID renvoie à l'art. 50 LHID, qui n'impose pas la reformatio in pejus en procédure de recours (contrairement à l'art. 48 al. 3 LHID en matière de réclamation). Il faut en conclure que les cantons sont libres de décider s'ils entendent ou non prévoir la reformatio in pejus en droit cantonal dans le cadre de la procédure de recours (HUGO CASANOVA, Rekursverfahren, Archives 61 p. 444; SILVIA HUNZIKER, in Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht [ci-après: Kommentar StHG], 3e éd. 2017, n° 16 ad art. 50 LHID; apparemment d'un autre avis: SIEBER/MALLA, Kommentar StHG, op. cit., nos 13 et 14 ad art. 57bis LHID).

5.9.3 En droit fiscal valaisan, l'art. 151a LF, qui figure dans le chapitre 6 "Procédure de recours" du Titre sixième "Procédure" de la loi, prévoit que la commission cantonale de recours (...) peut modifier la décision en défaveur du recourant après avoir entendu celui-ci. La reformatio in pejus est donc possible en procédure cantonale en ce qui concerne la procédure de taxation.

5.10 Reste à déterminer si les juges cantonaux sont tombés dans l'arbitraire en retenant qu'une reformatio in pejus était aussi possible en matière d'amende pour soustraction d'impôt. L'art. 208 al. 5 LF dont se prévaut le recourant dispose que les dispositions de la loi sur la procédure et la juridiction administratives sont applicables à la procédure pénale.

5.11 Le renvoi contenu à l'art. 208 al. 5 LF est un renvoi général à la LJPA et non pas un renvoi à une disposition particulière de celle-ci. De plus, l'art. 208 al. 4 LF prévoit que la décision sur réclamation en matière de soustraction d'impôt est susceptible d'un recours

BGE 144 IV 136 S. 145

à la Commission cantonale de recours en matière d'impôt. Or, comme on l'a vu, cette autorité peut, en vertu de l'art. 151a LF, procéder à une reformatio in pejus en procédure de taxation. Il n'apparaît dans ce contexte pas arbitraire que cette règle s'applique aussi à la procédure pour soustraction d'impôt, qui relève de la compétence de la même autorité. Par ailleurs, il a été vu que la possibilité de procéder à une reformatio in pejus d'une amende prononcée pour soustraction d'impôt est prévue en matière d'impôt fédéral direct (cf. supra consid. 5.3-5.5). Le fait d'appliquer la même solution en

droit cantonal qu'en matière d'impôt fédéral direct répond aussi à un objectif d'harmonisation verticale (ZWEIFEL/CASANOVA, *Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern*, 2008, p. 306; cf. aussi ANDREA PEDROLI, *Novità et tendenze legislative nel campo del diritto tributario*, RtiD 2004 II p. 425, 475) et ne saurait apparaître comme insoutenable. Pour ces raisons, il faut admettre que le résultat auquel parviennent les juges cantonaux échappe à l'arbitraire. Les conditions ne sont donc pas réunies pour admettre le grief d'application arbitraire du droit cantonal soulevé par le recourant.

V. *Reformatio in pejus* en cas de retrait du recours

6. Le recourant reproche ensuite à la Commission de recours d'avoir statué en sa défaveur en aggravant les amendes, alors qu'il avait retiré son recours. Il ne conteste pas sur le principe la possibilité pour le juge de statuer au fond malgré le retrait d'un recours à certaines conditions en matière d'impôt fédéral direct, mais il soutient que ces conditions n'étaient pas réunies en l'espèce. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, il fait valoir que les juges cantonaux ont appliqué arbitrairement le droit cantonal en retenant que celui-ci permettait de statuer au fond nonobstant le retrait du recours, alors que le droit cantonal ne prévoirait clairement pas cette possibilité. V/1 Impôt fédéral direct

7.

7.1 Sous l'empire de l'ancien arrêté fédéral sur l'impôt fédéral direct (AIFD), les commissions cantonales de recours pouvaient procéder à une *reformatio in pejus* nonobstant le retrait du recours (cf. arrêt 2A.408/2002 du 13 février 2004 consid. 1.4, in StE 2004 B 96.12 Nr. 14, Archives 75 p. 159). Le Tribunal fédéral a reconnu qu'il en allait, à certaines conditions, de même depuis l'entrée en vigueur de

BGE 144 IV 136 S. 146

la LIFD (même arrêt, consid. 1.4). L'un des arguments avancés est que l'art. 142 al. 4 LIFD prévoit que les commissions cantonales de recours ont les mêmes compétences que l'autorité de taxation dans la procédure de taxation et que, comme l'autorité de taxation est habilitée à statuer au fond nonobstant le retrait de la réclamation si la taxation est inexacte (cf. art. 134 al. 2 LIFD), cette compétence doit aussi être conférée aux commissions cantonales de recours. Le Tribunal fédéral est toutefois plus restrictif en procédure de recours. En effet, alors qu'en procédure de réclamation, l'art. 134 al. 2 LIFD prévoit que l'autorité de taxation peut procéder à une *reformatio in pejus* dès qu'elle constate que la taxation est "inexacte", le Tribunal fédéral retient qu'en procédure de recours, deux conditions doivent être remplies. La première condition est objective: il faut que la décision entreprise soit "manifestement incompatible avec les dispositions applicables". La seconde est subjective: la correction de la décision entreprise doit "revêtir une importance notable" et "s'imposer" (cf. arrêt 2A.408/2002 précité consid. 1.4 in fine). Cet arrêt a été confirmé quelques mois plus tard (arrêt 2A.286/2004 du 31 août 2004, in Pra 2005 Nr. 18) et évoqué par la Cour de céans en 2010 (cf. arrêts 2C\_241/2010 du 3 août 2010 consid. 2.4 et 2C\_299/2009 du 20 juin 2010 consid. 1.3, in RDAF 2010 II p. 494, Archives 79 p. 563). Cette jurisprudence a certes été critiquée par certains auteurs (cf. notamment MARKUS FELBER, *Abfuhr trotz Rückzug der Beschwerde*, Jusletter 21 juin 2004 et RF 59/2004 p. 536; URS R. BEHNISCH, *Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004*, ZBJV 2006 p. 212 s.; MADELEINE SIMONEK, *Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004*, Archives 75 p. 23; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, op. cit., n° 18 ad art. 142 LIFD). Elle a toutefois été approuvée par d'autres (cf. HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, *Kommentar DBG*, op. cit., nos 10 ss ad art. 143 LIFD; PETER LOCHER, *Kommentar DBG*, op. cit., vol. III, n° 14 ad Intro ad art. 140 ss LIFD), alors que d'autres encore en font état sans la critiquer (PEDROLI, op. cit., p. 472; XAVIER OBERSON, *Le contentieux fiscal*, in *Les procédures en droit fiscal*, 3e éd. 2015, p. 773; ZWEIFEL/CASANOVA, op. cit., p. 318; CASANOVA/DUBEY, in *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct [ci-après: Commentaire de la LIFD]*, 2e éd. 2017, n° 4 ad art. 143 LIFD). Par ailleurs, le recourant ne remet pas en cause la pratique du Tribunal fédéral, mais se limite à contester que l'on se trouve dans un cas BGE 144 IV 136 S. 147

d'application de cette jurisprudence en l'espèce. Il n'y a donc pas lieu de discuter cette jurisprudence (sur les conditions justifiant de revenir sur une jurisprudence, cf. ATF 142 V 112 consid. 4.4 p. 117 et les références). Il s'agit uniquement de vérifier si la Commission de recours l'a correctement appliquée, ce que le recourant conteste. Cet examen suppose que l'on rappelle au préalable les principes qui président à la fixation d'une amende pour soustraction d'impôt, car c'est sur cette base que l'on pourra déterminer si les juges précédents ont respecté les conditions posées par la jurisprudence pour augmenter le montant des amendes retenues par le Service cantonal malgré le

retrait du recours.

7.2 Les règles de fixation de l'amende pour soustraction d'impôt sont prévues à l'art. 175 al. 2 LIFD comme suit: "En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée."

7.2.1 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 particulières, l'amende équivaut en règle générale au montant de l'impôt soustrait (arrêts 2C\_476/2014 précité consid. 10.1; 2C\_777/2014 du 13 octobre 2014 consid. 6.2, in RF 69/2014 p. 898, Pra 2015/84 p. 676; 2C\_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2). 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).

7.2.2 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; arrêt 2C\_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.2 et 3.3, in RF 67/2012 p. 759). 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

BGE 144 IV 136 S. 148

économiques de l'auteur (arrêts 2C\_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1, in RF 69/2014 p. 237; 2C\_851/2011 précité consid. 3.3 et les références). Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal (cf. arrêts 2C\_1157/2016 du 2 novembre 2017 consid. 6.2; 2C\_180/2013 précité consid. 9.1; 2C\_851/2011 précité consid. 3.3; 2C\_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.4 et les références, in StE 2010 B 101.9 Nr. 12, RF 65/2010 p. 223). L'art. 49 al. 1 CP prévoit en substance que si, en raison d'un ou de plusieurs actes, l'auteur remplit les conditions de plusieurs peines de même genre, le juge le condamne à la peine de l'infraction la plus grave et l'augmente dans une juste proportion, sans pouvoir excéder de plus de la moitié le maximum de la peine prévue pour cette infraction, le juge étant en outre lié par le maximum légal de chaque genre de peine. Tant les autorités fiscales intimées que le recourant soutiennent que l'art. 49 al. 1 CP est applicable lorsque la soustraction d'impôt est commise durant plusieurs périodes fiscales, au motif que l'on se trouve dans un cas d'infractions en concours réel. Ce raisonnement ne peut pas être suivi. Lorsqu'une soustraction d'impôt est commise durant plusieurs périodes fiscales, l'art. 175 al. 2 LIFD, qui pose comme critère le montant de l'impôt soustrait, est applicable pour fixer l'amende (art. 333 al. 1 in fine CP). L'art. 175 al. 2 LIFD a en effet vocation à s'appliquer à toutes les soustractions fiscales, y compris celles qui s'étendent sur plusieurs périodes fiscales, ce qui est du reste fréquemment le cas lorsque la soustraction est liée à un comportement durable, tel que la non-déclaration d'un compte bancaire. Preuve en est du reste que l'art. 194 al. 1 LIFD renvoie expressément à l'art. 175 LIFD en cas de soustraction continue de montants importants d'impôt au sens de l'art. 190 al. 2 LIFD, qui suppose par nature la commission d'une soustraction sur plus d'une période fiscale. La doctrine ne soutient au demeurant pas que l'art. 49 CP entrerait en ligne de compte en cas de soustraction d'impôt (cf. SIEBER/MALLA, Kommentar DBG, op. cit., n° 47 ad art. 175 LIFD; SANSONETTI/HOSTETTLER, Commentaire de la LIFD, op. cit., nos 41 ss ad art. 175 LIFD; KOULOUD RAMELLA MATTA NASSIF, Il concorso tra sottrazione d'imposta e frode fiscale alla luce del principio ne bis in idem, *Novità fiscali* 2017 p. 170). Le passage de la thèse de DIANE MONTI (Les contraventions en droit fiscal harmonisé, 2001, p. 73) auquel le recourant se réfère pour soutenir l'application de l'art. 49 al. 1 CP ne lui est d'aucun secours. Ce passage ne concerne en effet

BGE 144 IV 136 S. 149

pas l'art. 49 al. 1 CP, mais l'ancien art. 68 ch. 1 al. 2 CP, qui prévoyait que si le délinquant avait encouru plusieurs amendes, le juge le condamnait à une amende proportionnée à sa culpabilité. Au demeurant, dans le passage en question, MONTI commente l'ancien art. 68 ch. 1 al. 2 CP en soulignant que l'autorité ne peut pas se contenter de fixer une peine correspondant à l'addition de toutes les amendes, mais qu'elle doit aussi tenir compte des ressources financières du contribuable, de sa situation professionnelle et familiale. Or, de telles considérations sur la manière de fixer le montant de l'amende ne sont pas incompatibles avec les principes de fixation de la peine qui viennent d'être rappelés (art. 47 et 106 al. 3 CP).

7.3 Les principes de fixation de l'amende établis, on peut maintenant vérifier si les deux conditions prévues par la jurisprudence (cf. supra consid. 7.1) étaient réunies pour que la Commission de

recours puisse statuer au fond sur le recours formé par le recourant nonobstant le retrait de celui-ci.

7.3.1 S'agissant de la première condition (la décision entreprise était "manifestement incompatible avec les dispositions applicables"), il faut relever que, selon les constatations de l'arrêt attaqué, le recourant a commis intentionnellement une soustraction fiscale importante qui a impliqué la mise en place d'une structure complexe comprenant la constitution d'une société écran offshore, afin de dissimuler de manière durable des montants considérables de revenus imposables. Pareille soustraction d'impôt procède indubitablement d'une faute grave qui doit être sanctionnée, conformément à l'art. 175 al. 2 in fine LIFD, par une amende en principe supérieure à une fois le montant de l'impôt soustrait. Le Service cantonal ne pouvait ainsi fixer une amende inférieure qu'en présence de circonstances atténuantes avérées au sens de l'art. 48 CP. Il ressort de l'arrêt attaqué que, pour parvenir à une quotité d'amende d'un tiers, le Service cantonal n'a mis en évidence aucune circonstance atténuante au sens de l'art. 48 CP, mais a fait application de l'art. 49 al. 1 CP, alors que cette disposition ne s'applique pas en cas de soustraction fiscale (supra consid. 7.2.2). Dans ses déterminations adressées au Tribunal fédéral, le Service cantonal avance d'autres arguments pour justifier la quotité d'un tiers qu'il a retenue. Il relève ainsi avoir pour pratique de réduire de moitié l'amende lorsque la soustraction provient d'une distribution dissimulée de bénéfice (afin de tenir compte du fait qu'il y a aussi une reprise et une amende

BGE 144 IV 136 S. 150

dans le chef de la société distributrice), ajoute avoir aussi pris en considération le fait que les revenus soustraits ont été grevés a posteriori d'un impôt anticipé qui n'était pas récupérable, et indique finalement avoir voulu prononcer une amende qui serait effectivement recouvrable. Or, aucun de ces éléments ne représente une circonstance atténuante au sens de l'art. 48 CP. Il s'ensuit qu'en prononçant une quotité d'amende correspondant à un tiers des impôts soustraits, le Service cantonal a rendu une décision qui est manifestement incompatible avec les dispositions applicables, en l'occurrence l'art. 175 al. 2 LIFD et l'art. 48 CP. C'est donc à juste titre que la Commission de recours a conclu que la première condition de la *reformatio in pejus* en cas de retrait du recours était remplie.

7.3.2 Il faut encore vérifier que la correction de cette décision revêtait une importance notable et s'imposait à la Commission de recours (seconde condition de la *reformatio in pejus* en cas de retrait du recours). Le fait d'appliquer au recourant une quotité d'amende d'un tiers, correspondant à la peine la plus clémente prévue par l'art. 175 al. 2 LIFD, alors qu'il a commis intentionnellement et de manière durable une grave soustraction fiscale, qui a même donné lieu à une enquête menée par la DAPE, revient à le traiter de manière privilégiée par rapport aux contribuables qui n'ont commis qu'une faute moyenne ou légère. Ce raisonnement revient en outre à envisager l'importance des montants soustraits comme un critère devant jouer en faveur du contribuable, alors que le critère légal de l'art. 175 al. 2 LIFD est celui de gravité de la faute. Ceci est contraire à la lettre et à l'esprit de l'art. 175 al. 2 LIFD. Cette disposition prévoit que l'amende doit être fixée dans une fourchette qui peut représenter jusqu'au triple de l'impôt soustrait dans les cas les plus graves. Le législateur a accepté par là qu'un contribuable coupable d'une soustraction d'impôt doive verser à la collectivité publique une somme totale correspondant finalement à quatre fois le montant de l'impôt (rappel d'impôt + amende correspondant au triple de cet impôt), et ce même en cas de soustraction de montants importants, la loi ne prévoyant aucun traitement privilégié en pareilles circonstances. Il n'appartient pas aux administrations fiscales de s'écarter des règles de l'art. 175 al. 2 LIFD en cas de grave soustraction, au motif que ce système aboutirait dans un cas d'espèce à un résultat jugé trop sévère, et qu'une

BGE 144 IV 136 S. 151

amende correspondant au tiers de l'impôt soustrait constituerait déjà, selon eux, une peine suffisante. Outre qu'elle viole l'art. 175 al. 2 LIFD, la décision du Service cantonal revient à traiter de manière plus favorable celui qui a le plus lourdement lésé la collectivité publique et qui a commis une faute grave par un comportement intentionnel, en le sanctionnant comme un contribuable qui n'a commis qu'une négligence. Cette situation heurte le sentiment de l'équité et le principe de l'égalité de traitement, ce qui justifiait l'intervention des juges cantonaux, tant il est vrai qu'il y a un intérêt public important à ce que les décisions rendues en matière d'amendes pour soustraction d'impôt respectent la légalité et l'égalité devant la loi et qu'elles ne conduisent pas à des traitements privilégiés induits (sur l'importance de l'intérêt public à une application conforme à la loi dans le contexte des taxations, arrêts 2C\_506/2013 du 1er novembre 2013 consid. 4.3; 2C\_241/2010 précité consid. 2.2). Dans ces circonstances, il était non seulement possible mais également du devoir de la Commission de recours de corriger la quotité d'amende d'un tiers prononcée par le Service cantonal. Etant donné l'importance, la gravité et le caractère durable de la soustraction commise, cette correction revêtait une importance notable et elle s'imposait (seconde condition de la *reformatio in pejus* en cas de retrait du recours).

7.4 Il découle de ce qui précède que la Commission de recours était fondée à statuer in pejus nonobstant le retrait du recours. Le grief du recourant est partant rejeté s'agissant de l'impôt fédéral direct. V/2 Impôt cantonal et communal

8.

8.1 Le recourant soutient que le droit cantonal valaisan ne permet pas d'effectuer une reformatio in pejus, que cette interdiction a été renforcée après qu'il a retiré son recours et que la Commission cantonale de recours a arbitrairement appliqué le droit cantonal en y procédant néanmoins. Il reproche en particulier aux juges précédents d'avoir arbitrairement recouru à l'art. 152 al. 2 LF ("Il n'est pas donné suite à un retrait s'il apparaît sur la base du dossier que la décision attaquée était inexacte") et non pas à l'art. 58 LPJA ("L'intéressé peut retirer son recours tant qu'il n'a pas fait l'objet d'une décision sur le fond"), alors que l'art. 208 al. 5 LF prévoit pourtant clairement, selon le recourant, que les dispositions de la LPJA sont applicables à la procédure pénale en soustraction d'impôt.

BGE 144 IV 136 S. 152

8.2 Comme il a été vu ci-dessus (consid. 5.11), les juges cantonaux ne sont pas parvenus à un résultat arbitraire en retenant qu'une reformatio in pejus de l'amende cantonale était possible. S'agissant du point de savoir s'ils pouvaient statuer in pejus nonobstant le retrait du recours, le grief d'arbitraire doit aussi être rejeté, pour les raisons exposées ci-après. En droit cantonal valaisan, l'art. 152 al. 2 LF, qui se trouve dans le chapitre 6 "Procédure de recours", du Titre sixième "Procédure" de la loi, prévoit qu'il n'est pas donné suite à un retrait s'il apparaît sur la base du dossier que la décision attaquée était inexacte. On ne peut donc pas reprocher aux juges cantonaux d'être parvenus à un résultat arbitraire en statuant au fond nonobstant le retrait du recours, dès lors que cela correspond à ce que prévoit la loi fiscale valaisanne. Ils ont du reste recouru aux mêmes critères - restrictifs - que la jurisprudence a posés en matière d'impôt fédéral direct, veillant par là à mettre en oeuvre l'objectif d'harmonisation verticale. On ne voit pas ce que cette démarche aurait d'arbitraire. Enfin, les principes du Code pénal en matière de fixation de l'amende s'appliquent aussi s'agissant de l'amende cantonale (cf., dans le contexte de la tentative de soustraction, ATF 143 IV 130 consid. 3.2 p. 135). Le raisonnement développé ci-dessus en matière d'impôt fédéral direct (consid. 7.2 et 7.3) est partant également applicable pour déterminer si l'amende cantonale prononcée par le Service cantonal pouvait faire l'objet d'une reformatio in pejus malgré le retrait du recours.

8.3 Il s'ensuit que, comme en matière d'impôt fédéral direct, la Commission cantonale de recours était fondée à réformer in pejus les amendes prononcées par le Service cantonal en matière d'impôt cantonal et communal. VI. Quotité des amendes

9. Le recourant soutient qu'en appliquant un coefficient de 2 pour fixer les amendes en matière d'impôt fédéral direct et d'impôt cantonal et communal, les juges précédents ont excédé leur pouvoir d'appréciation.

9.1 Le Tribunal fédéral n'examine le montant de l'amende pour soustraction d'impôt que sous l'angle de l'excès ou de l'abus du pouvoir d'appréciation et, par conséquent, n'annule une amende que si l'instance précédente a abusé ou excédé le cadre pénal, qu'elle s'est écartée de considérations juridiques pertinentes ou qu'elle a arbitrairement fixé une peine trop légère ou trop lourde (cf. ATF 114 Ib 27

BGE 144 IV 136 S. 153

consid. 4a p. 31; arrêts 2C\_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 8.1; 2C\_851/2011 précité consid. 1.5, in RF 67/2012 p. 759).

9.2 L'examen du Tribunal fédéral sera effectué de la même manière pour l'amende fédérale que pour l'amende cantonale et communale, car les mêmes principes s'appliquent pour les deux types d'impôts (cf. ATF 143 IV 130 consid. 3.2 p. 135 précité). Au demeurant, l'art 203 al. 2 LF réprime la soustraction consommée en prévoyant une réglementation similaire à celle de l'art. 175 al. 2 LIFD (cf. art. 56 al. 1 LHID). Par ailleurs, l'art. 215 al. 1 LF prévoit que les dispositions générales du Code pénal sont applicables, sous réserve de prescriptions contraires (cf. arrêt 2P.48/2006 du 10 mai 2006 consid. 3.1), alors que l'art. 215 al. 2 LF, qui prévoit que l'art. 49 CP n'est applicable qu'aux peines privatives de liberté, exclut par là même l'application de cette disposition aux amendes pour soustraction fiscale, ce qui correspond aussi à ce qui prévaut en matière d'impôt fédéral direct (cf. supra consid. 7.2.2).

9.3 En l'espèce, les juges cantonaux ont écarté l'application de l'art. 49 CP. Ils ont qualifié la faute commise par le recourant de grave au sens des art. 175 LIFD et 203 al. 2 LF. Celui-ci avait soustrait

de manière planifiée et consciente des revenus durant neuf ans pour plusieurs millions de francs, par le biais d'une société offshore au nom de laquelle un compte bancaire avait été ouvert. Les juges cantonaux ont retenu que le recourant ne donnait pas l'impression d'avoir compris ses erreurs, revendiquant au contraire avoir agi pour le bien de tous. Ses seules "circonstances atténuantes" étaient l'absence d'antécédents en matière pénale fiscale et sa situation financière actuelle. Or, sur ce second point, comme le recourant prétendait avoir réinjecté les revenus soustraits dans ses sociétés, il fallait toutefois considérer que ceux-ci étaient réalisables. Le recourant ne pouvait pas se prévaloir de motifs honorables parce qu'il aurait agi, comme il l'affirmait, pour soutenir l'économie valaisanne. Il ne pouvait pas non plus invoquer une bonne collaboration, parce qu'il avait nié les faits reprochés durant des mois, jusqu'à la mise en oeuvre des mesures spéciales d'enquête par la DAPE, ni l'écoulement du temps depuis la première infraction, puisqu'il avait continué à violer la loi jusqu'à l'ouverture de cette enquête.

9.4 La quotité d'amende de deux fois le montant de l'impôt soustrait retenue par la Commission de recours constitue indéniablement une sanction sévère, car elle aboutit concrètement à une amende d'un

BGE 144 IV 136 S. 154

montant total de plus de sept millions de francs. Elle ne procède toutefois pas pour autant d'un excès ou d'un abus du pouvoir d'appréciation, ne procède pas de considérations juridiques non pertinentes ni ne constitue une peine arbitrairement trop sévère. D'abord, cette quotité respecte le cadre légal des art. 175 al. 2 LIFD et 203 al. 2 LF, qui prévoient la possibilité d'appliquer un coefficient allant jusqu'à trois fois le montant des impôts soustraits en cas de faute grave. Etant donné le comportement du recourant décrit par les juges cantonaux, on ne voit manifestement pas que ces derniers aient abusé ou excédé de leur pouvoir d'appréciation en considérant que le contribuable avait commis une faute grave. Selon les constatations de l'arrêt attaqué, qui lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), ce n'est qu'après que son dossier et celui de A.X. SA ont été transmis à la DAPE que le recourant a mis fin à son comportement, ce qui correspond précisément au moment où il pouvait craindre que la structure qu'il avait mise en place soit mise au jour, étant donné que l'ouverture d'une enquête par la DAPE impliquerait la possibilité de lever le secret bancaire et de recourir à des mesures de contrainte (application des art. 19 à 50 DPA par renvoi de l'art. 191 al. 1 LIFD; cf. notamment AURELIA RAPPO, *Infractions fiscales, blanchiment d'argent et obligations de diligence*, in *Blanchiment d'argent: actualité et perspectives suisses et internationales*, 2014, p. 93 s.; MACALUSO/ HULLIGER, *Le droit fiscal face aux principes du droit pénal et de la procédure pénale*, in *Droit pénal fiscal*, 2013, p. 35; SANSONETTI/ HOSTETTLER, *Commentaire de la LIFD*, op. cit., n° 13 ad art. 191 LIFD; DONATSCH/ABO YOUSSEF, *Kommentar DBG*, op. cit., nos 46 ss ad art. 191 LIFD). Dans ces circonstances, et contrairement à ce que soutient le recourant, on ne peut reprocher aux juges précédents de ne pas avoir retenu de bonne collaboration du contribuable, quand bien même celui-ci aurait correctement collaboré avec la DAPE, ni de ne pas avoir tenu compte de l'écoulement du temps en sa faveur, puisque des soustractions ont été commises jusqu'en 2010. L'arrêt attaqué constate également de manière à lier le Tribunal fédéral, sur la base au demeurant des propres déclarations du recourant, que ce dernier a réinjecté les montants soustraits dans ses sociétés. On ne voit pas en quoi les juges cantonaux auraient abusé de leur pouvoir d'appréciation en considérant que ces montants pourraient être réalisés pour s'acquitter des montants dus. Le recourant ne formule du reste aucun grief à cet égard.

BGE 144 IV 136 S. 155

Pour contester la quotité retenue par les juges cantonaux, le recourant soutient encore qu'il faut prendre en considération le fait que les fuites et les attaques personnelles de la presse ont eu un impact économique négatif sur ses affaires et qu'il a subi une forte pression médiatique. Ces faits ne sont toutefois pas constatés par l'arrêt attaqué, de sorte que le Tribunal fédéral ne peut en tenir compte (cf. consid. 2.2 non publié). Ils ne seraient de toute manière pas suffisants pour conclure que les juges cantonaux ont excédé ou abusé de leur pouvoir d'appréciation.

9.5 Le grief du recourant dirigé contre la quotité d'amende de 2 retenue par la Commission de recours est partant rejeté. VII. Violation du principe "ne bis in idem"

10. Le recourant se plaint finalement d'une violation du principe "ne bis in idem". Il soutient qu'en droit pénal fiscal, la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après: CourEDH) imposerait de réprimer l'ensemble des faits dans un seul et même jugement, et non pas au moyen de procédures parallèles. Si le recourant évoque l'existence de plusieurs procédures ouvertes contre lui (notamment en matière de TVA et d'impôt anticipé), il ne fait valoir la violation du principe "ne bis in idem" qu'en lien avec sa condamnation du 16 juillet 2014 par le Ministère public du canton de Vaud

pour "escroquerie au sens de l'art. 14 al. 2 DPA" (recte: pour usage de faux au sens de l'art. 186 LIFD). Il est d'avis qu'étant donné cette condamnation, il doit être acquitté dans la présente affaire. Il se prévaut des arrêts de la CourEDH Zolotoukhine, Glantz, Häkkä, Nykänen et Pirttimäki.

10.1 Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet Etat. Ce principe, exprimé par l'adage "ne bis in idem", est garanti par l'art. 4 al. 1 du Protocole n° 7 à la Convention du 22 novembre 1984 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (RS 0.101.07) ainsi que par l'art. 14 par. 7 du Pacte international du 16 décembre 1966 relatif aux droits civils et politiques (RS 0.103.2). La règle découle en outre implicitement de la Constitution fédérale. Elle figure également à l'art. 11 al. 1 CPP (cf. ATF 137 I 363 consid. 2.1 p. 365).

10.2 Il s'agit de se demander si la condamnation du recourant pour soustraction d'impôt, qui fait l'objet de la présente procédure, viole la  
BGE 144 IV 136 S. 156

règle "ne bis in idem", dès lors que le recourant a déjà été condamné par le Ministère public pour usage de faux le 16 juillet 2014.

10.3 Dans un arrêt de principe du 24 septembre 1996, le Tribunal fédéral a jugé que la soustraction d'impôt et l'usage de faux n'étaient pas en concours imparfait, comme le retenait jusqu'alors la jurisprudence, mais en concours idéal. Le législateur réservait du reste expressément la répression de la soustraction d'impôt en cas de condamnation pour usage de faux (cf. art. 186 al. 2 LIFD et art. 59 al. 2 LHID). Le fait de sanctionner un contribuable pour usage de faux et pour soustraction d'impôt ne constituait donc pas en soi une violation du principe "ne bis in idem". Il fallait en revanche considérer que ce principe était violé si le contribuable devait se trouver puni plus sévèrement pour la seule raison que ces infractions étaient jugées par des autorités différentes. Le Tribunal fédéral en a déduit qu'il fallait s'assurer que l'ensemble des peines infligées par des autorités différentes ne constitue pas une sanction excessive et que, dans la répression de la soustraction d'impôt, l'usage de faux ne soit pas pris en compte pour augmenter ou aggraver la peine (cf. ATF 122 I 257 consid. 6-8 p. 262 ss, confirmé notamment in arrêts 6B\_453/2011 du 20 décembre 2011 consid. 5.7.5, non publié in ATF 138 IV 47; 6B\_1056/2015 du 4 décembre 2015 consid. 1.2; cf. également ANDREAS DONATSCH, Zum Verhältnis zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nach dem Steuerharmonisierungs- und dem Bundessteuergesetz, Archives 60 p. 310 et les références).

10.4 En l'espèce, le comportement sanctionné par l'usage de faux n'est pas une circonstance qui a été prise en compte par les juges précédents parmi les éléments déterminants pour la fixation de l'amende pour soustraction d'impôt. L'arrêt attaqué n'est donc pas critiquable sous cet angle. Ensuite, il faut souligner que la condamnation infligée par le Ministère public vaudois au recourant est une peine pécuniaire qui a été entièrement assortie du sursis durant deux ans, le Ministère public ayant du reste retenu en faveur du recourant le délai d'épreuve le plus bref prévu par le Code pénal (cf. art. 44 al. 1 CP). Cette condamnation n'a donc emporté aucune conséquence financière concrète pour le recourant. Au demeurant, même en cas de révocation du sursis, la peine pécuniaire due ne s'élèverait qu'à 54'000 fr. (180 jours-amende à 300 fr.), ce qui est marginal au regard du montant total des amendes pour soustraction d'impôt infligées, qui dépasse les sept millions  
BGE 144 IV 136 S. 157

de francs. On ne peut donc pas considérer que le fait que deux autorités sont intervenues pour sanctionner le recourant a abouti à une sanction excessive. Il n'y a donc pas de violation du principe "ne bis in idem" au regard de la jurisprudence du Tribunal fédéral.

10.5 La jurisprudence rendue par la CourEDH ne justifie pas de revenir sur l'approche développée dans la jurisprudence précitée. L'existence d'une même infraction ("idem") constitue la condition de base du principe "ne bis in idem". Dans l'arrêt Zolotoukhine contre Russie du 10 février 2009 (requête n° 14939/03), la Cour a précisé ce qu'il fallait entendre par une "même infraction" au sens de l'art. 4 du Protocole n° 7 CEDH (§ 83 ss de l'arrêt). Il ne s'agit pas uniquement de la qualification juridique de deux actes délictueux, mais de l'interdiction de poursuivre une personne pour une seconde infraction dans la mesure où celle-ci se fonde sur des faits identiques ou en substance les mêmes que ceux qui ont donné lieu à la première infraction (cf. aussi ATF 137 I 363 consid. 2.2 p. 365 s.; arrêt 6B\_503/2015 du 24 mai 2016 consid. 1.1, non publié aux ATF 142 IV 276; arrêt de la CourEDH Rivard contre Suisse du 4 octobre 2016, requête n° 21563/12, § 25). La CourEDH a ainsi opté pour une approche fondée sur l'identité des faits (cf. ROBERT ESSER, Das Doppelverfolgungsverbot in der Rechtsprechung des EGMR [...], in "Ne bis in idem" in Europa, 2015, p. 41 s.; FANTI/MIZEL, Ne bis in idem: exit Zolotoukhine, vive Boman, PJA 5/2015 p. 763; LÉA MAULET, Le principe Ne bis in idem, objet d'un "dialogue" contrasté entre la Cour de justice de

l'Union européenne et la Cour européenne des droits de l'homme, in *Revue trimestrielle des droits de l'homme*, 109/2017, p. 116). Ce n'est qu'en présence d'une même infraction qu'il convient de se demander s'il y a eu répétition des poursuites (volet "bis" du principe). Sous cet angle, la jurisprudence de la CourEDH admet que s'il existe un lien matériel et temporel suffisamment étroit entre les procédures concernées visant la même constellation de faits, de sorte qu'elles peuvent être considérées comme deux aspects d'un système unique, il n'y a pas de dualité de la procédure contraire au principe "ne bis in idem" (cf. sur ce point l'arrêt de principe de la Grande Chambre A. et B. contre Norvège du 15 novembre 2016, requêtes n° 24130/11 et 29758/11, qui fait la synthèse de la jurisprudence, en citant notamment les arrêts Glantz, Nykänen et Häkkä invoqués par le recourant, et qui présente sous § 132 les critères qui s'appliquent  
BGE 144 IV 136 S. 158

pour vérifier la condition du lien matériel et temporel entre les procédures).

10.6 Depuis l'arrêt Zolotoukhine, la CourEDH a eu l'occasion d'appliquer la notion de "même infraction" fondée sur l'identité des faits dans le domaine fiscal, dans des situations où un contribuable avait été condamné à payer une amende ("majoration d'impôt" ou "tax surcharge") ainsi qu'à une peine pour fraude fiscale ("tax offence"; cf. PHILIP BAKER, *Some recent decisions of the European Court of Human Rights on tax matters [...]*, in *European Taxation*, août 2016, p. 343).

Dans l'arrêt Pirttimäki contre Finlande du 20 août 2014 (requête n° 35232/11), cité par le recourant, la CourEDH a conclu qu'il n'y avait pas de même infraction et partant pas de violation du principe "ne bis in idem" dans le cas d'un contribuable qui s'était vu infliger une majoration d'impôt en lien avec la perception d'un dividende dissimulé de la société dont il était actionnaire, et qui avait ensuite été reconnu coupable de fraude fiscale aggravée et de violation du droit comptable, en lien avec la comptabilité défailtante de la société. La Cour a jugé que les personnes concernées n'étaient pas les mêmes dans les deux procédures: dans la première, le requérant était concerné à titre personnel, en tant que personne physique, alors que l'autre procédure concernait la société. Les circonstances n'étaient pas non plus les mêmes dans les deux procédures puisque, dans la première, il était question de la déclaration d'impôts personnelle du contribuable, alors que la seconde procédure concernait la déclaration d'impôts de la société (§ 49 à 52 de l'arrêt). La CourEDH est parvenue à la même conclusion de non-violation du principe "ne bis in idem" sur la base d'un raisonnement similaire dans l'arrêt Heinänen contre Finlande du 29 janvier 2015 (requête n° 947/13, cf. § 36-38), qui concernait un contribuable qui s'était vu infliger une majoration d'impôt pour ne pas avoir reporté dans sa déclaration fiscale personnelle des revenus provenant de ses deux sociétés et qui avait aussi été condamné pour fraude fiscale pour avoir, en sa qualité de représentant de ces sociétés, omis d'établir leurs déclarations fiscales.

10.7 En l'espèce, la procédure pour soustraction d'impôt qui a abouti à des amendes par décision du 21 juillet 2014 du Service cantonal a sanctionné le recourant pour avoir soustrait des montants importants à l'impôt sur le revenu durant plusieurs années en omettant de les faire figurer dans sa déclaration fiscale personnelle. La procédure qui a conduit à la condamnation du recourant le 16 juillet 2014 par

BGE 144 IV 136 S. 159

le Ministère public vaudois pour usage de faux au sens de l'art. 186 LIFD a, quant à elle, uniquement réprimé le fait, pour le recourant, d'avoir transmis ou fait transmettre à l'autorité fiscale des comptes inexacts à l'appui de la déclaration d'impôt de A.X. SA en tant que directeur et président du conseil d'administration de cette société (cf. l'extrait de l'ordonnance pénale du Ministère public vaudois, supra let. B.a.). A la lumière de la jurisprudence précitée de la CourEDH, l'on ne se trouve pas dans une situation de deux procédures qui ont réprimé les mêmes faits.

10.8 Dans ces circonstances, le grief de violation de l'art. 4 du Protocole n° 7 à la CEDH doit être rejeté, sans qu'il soit nécessaire d'examiner le volet "bis" du principe "ne bis in idem" invoqué par le recourant.