

COUR D'APPEL CIVILE

Arrêt du 22 mars 2019

Composition : M. ABRECHT, président
M. Colombini et Mme Giroud Walther, juges
Greffier : M. Grob

Art. 4 CPC-VD ; 398 al. 1 CO

Statuant sur l'appel interjeté par **A.S.**_____ et **B.S.**_____, tous deux à [...], demandeurs, contre le jugement rendu le 14 mai 2018 par la Cour civile du Tribunal cantonal dans la cause divisant les appelants d'avec **O.**_____ **SA**, à [...], défenderesse, la Cour d'appel civile du Tribunal cantonal considère :

En fait :

A. Par jugement du 14 mai 2018, dont les considérants écrits ont été adressés aux parties le 31 mai 2018, la Cour civile du Tribunal cantonal a rejeté les conclusions prises par A.S._____ et B.S._____ contre O._____ SA, selon demande du 19 octobre 2010 (I), a arrêté les frais de justice à 42'657 fr. 80 pour A.S._____ et B.S._____ et à 10'575 fr. 80 pour O._____ SA (II) et a dit que A.S._____ et B.S._____, solidairement entre eux, verseraient à O._____ SA un montant de 52'575 fr. 80 à titre de dépens (III).

En droit, les premiers juges étaient amenés à statuer sur l'action de A.S._____ et B.S._____ tendant à la réparation du dommage subi en raison d'une prétendue violation par O._____ SA de ses obligations contractuelles de mandataire fiscal, au motif que cette société n'aurait pas défendu correctement leur position s'agissant de l'assujettissement de A.S._____ en Suisse, n'aurait pas déposé de réclamation à l'encontre de décisions de taxation d'office et leur aurait suggéré d'accepter un accord avec l'administration fiscale - consistant à admettre une domiciliation fiscale de A.S._____ en Suisse depuis 1991 et à verser à l'administration une somme de 820'159 fr., soit 482'446 fr. 55 à titre d'impôt cantonal et communal et 337'712 fr. à titre d'amende -, alors qu'elle aurait dû contester l'assujettissement illimité du prénommé dans le canton de Vaud et aurait pu démontrer un domicile fiscal en Espagne. Les magistrats ont considéré que les éléments du dossier démontraient que le rôle d'O._____ SA s'était limité à une consultation avec A.S._____ et des fonctionnaires de l'administration fiscale, ainsi qu'à la réception de taxations d'office basées sur les renseignements et prises de position fournies par l'avocat de A.S._____ et B.S._____, de sorte qu'il ne pouvait pas être reproché à cette société d'être intervenue de manière contraire aux intérêts des prénommés dans le cadre de la rédaction d'une transaction, rédigée par un collaborateur de l'autorité fiscale, à laquelle il n'était pas établi qu'elle avait pris part. L'autorité précédente a par ailleurs relevé que même en admettant que le rôle

d'O._____ SA ait été plus important, il ne pourrait pas lui être reproché de ne pas avoir persisté à contester l'assujettissement illimité de A.S._____ dans le canton de Vaud dès lors qu'elle ne disposait pas d'éléments propres à démontrer un domicile fiscal en Espagne. Quant à l'absence de contestation des décisions de taxation d'office, les premiers juges ont retenu qu'aucun élément du dossier ne permettait de retenir qu'O._____ SA était encore mandatée par A.S._____ après la réception de celles-ci et qu'elle aurait été en mesure de motiver une réclamation et de prouver l'état de fortune réel du prénommé.

B. Par acte du 2 juillet 2018, A.S._____ et B.S._____ ont interjeté appel contre le jugement précité, en concluant, sous suite de frais et dépens, à sa réforme en ce sens qu'O._____ SA leur doive paiement d'un montant de 820'159 fr., plus intérêts à 5% l'an dès le 24 décembre 1996, que l'opposition formée au commandement de payer adressé à cette société soit levée dans cette mesure et qu'O._____ SA leur doive paiement d'un montant de 42'657 fr. 80 à titre de remboursement de leurs frais de justice de première instance, ainsi que d'un montant fixé à dire de justice à titre de dépens de première instance. Subsidiairement, ils ont conclu à l'annulation du jugement et au renvoi de la cause à l'autorité précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Ils ont par ailleurs produit un lot de sept pièces réunies sous bordereau.

Dans sa réponse du 23 octobre 2018, O._____ SA a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet de l'appel.

A.S._____ et B.S._____ ont déposé des déterminations spontanées le 2 novembre 2018.

C. La Cour d'appel civile retient les faits pertinents suivants, sur la base du jugement complété par les pièces du dossier :

1. O._____ SA (ci-après : la défenderesse ou l'intimée), anciennement [...], est une société anonyme dont le but est notamment le conseil économique et financier, ainsi que l'acceptation de mandats d'administration et de fonctions fiduciaires.

2. En 1964, A.S._____ (ci-après : le demandeur ou l'appelant), qui est un homme d'affaires, a épousé B.S._____ (ci-après : la demanderesse ou l'appelante).

Le 28 mai 1975, le demandeur a obtenu la nationalité suisse.

En 1979, il a acheté un immeuble sis à R._____. Cette villa est devenue le domicile conjugal des demandeurs et a abrité leur famille.

3. Par courrier du 10 mars 1987 adressé par la Municipalité de la Commune de R._____ au conseil de X._____, propriétaire de la parcelle voisine de celle du demandeur, il a été relevé que les constructions exécutées sur la propriété du demandeur avaient toutes été autorisées, mais que les constructions et ouvrages réalisés par X._____ sur la sienne n'avaient fait l'objet d'aucune autorisation.

Au mois d'avril 1987, les demandeurs et X._____ ont signé une convention destinée à mettre fin à leur conflit de voisinage du moment.

Le 16 juillet 1987, X._____ a saisi le Juge de paix du Cercle de R._____ d'une requête tendant à ce qu'il soit ordonné au demandeur d'enlever les arbres, arbustes, haies et buissons qui se trouvaient à une certaine distance de sa parcelle et d'écimer les autres plantations.

4. Par acte notarié du 30 août 1990, les demandeurs ont conclu un contrat de mariage et ont adopté le régime de la séparation de biens. Par cet acte, ils ont liquidé leur régime matrimonial antérieur et ont fait établir un inventaire des biens mobiliers propriété de la demanderesse.

Par acte notarié du même jour, le demandeur a cédé à son épouse l'immeuble sis à R. _____ dont il était propriétaire, ceci sans contrepartie.

5. Le 1^{er} décembre 1990, le demandeur a conclu un contrat de bail pour un logement sis [...] à H. _____ (Espagne), qui comprenait en outre la location d'un appartement au bord de la mer. Il a payé le loyer et le gaz pour ce logement.

Entre les mois de septembre 1990 et d'avril 1991, le demandeur a suivi un cours d'espagnol de groupe auprès de l'école [...] à H. _____, à raison de quarante-cinq heures.

Simultanément, du mois d'octobre 1990 au mois de juin 1991, il a suivi un cours d'espagnol avec le professeur [...] à H. _____.

Il a également suivi le cours « Espagnol pour étrangers » auprès de l'Université populaire de H. _____.

6. Le système fiscal espagnol prévoit que les contribuables doivent remplir spontanément une déclaration d'impôt et déterminer eux-mêmes le montant d'impôt dû. Il s'agit d'une procédure de taxation spontanée.

En vertu du droit espagnol, sont contribuables espagnols notamment les personnes qui résident habituellement sur le territoire espagnol ; le contribuable a sa résidence habituelle sur le territoire espagnol notamment lorsqu'il y demeure plus de 183 jours par année civile.

Pour l'année 1990, le demandeur a déclaré une fortune imposable en Espagne de 24'581'235 ESP, composée exclusivement de biens mobiliers, ce qui représente un impôt sur la fortune d'un montant de 31'162 ESP. Il n'a pas déclaré de bien immobilier.

7. Le 1^{er} janvier 1991, le demandeur a conclu un « contrat de prestation de services professionnels » en matière immobilière avec A._____, de la société [...], qui a mis un bureau à sa disposition à H._____. L'adresse du demandeur figurant sur ce contrat était « [...], H._____ ».

8. Le 1^{er} juillet 1991, le demandeur s'est annoncé au Consulat de Suisse à [...] (Espagne) afin de solliciter un permis de résidence auprès de la Police des étrangers de H._____.

Le 26 septembre 1991, il a obtenu une carte de résidence communautaire à [...] (Espagne), pour une durée de cinq ans, valable dès le 17 octobre 1991. Ce document mentionnait que son domicile était à H._____.

9. Entre les mois de septembre 1991 et d'avril 1992, le demandeur a suivi un cours d'espagnol de groupe auprès de l'école [...] à H._____, à raison de quarante-cinq heures.

Simultanément, du mois d'octobre 1991 au mois de juin 1992, il a suivi un cours d'espagnol avec le professeur [...] à H._____.

10. Le 26 novembre 1991, le demandeur a déposé en Suisse, par l'intermédiaire de la fiduciaire S._____ SA, une déclaration d'impôt 1991-1992 - portant sur les années 1989-1990 et contenant les indications sur la situation personnelle, professionnelle et familiales au 1^{er} janvier 1991 selon le système *praenumerando* bisannuel alors en vigueur - et a indiqué l'adresse du domicile conjugal à R._____. Il n'a pas invoqué ou produit à ce moment un quelconque document attestant d'une imposition en Espagne, de frais de pharmacie ou de suivis de cours auprès d'une école dans ce pays.

11. Le 1^{er} décembre 1991, le demandeur a quitté la Commune de R._____, selon attestation du Contrôle des Habitants de celle-ci, et a mentionné une adresse aux Etats-Unis.

Le même jour, les demandeurs ont signé une « convention pour pension alimentaire » libellée en ces termes :

« Les conjoints soussignés, à savoir :

1) Epouse : B.S. _____,
 née le [...],
 originaire de [...]
 [...]
 R. _____

2) Mari : A.S. _____
 né le [...]
 originaire de [...]
 domicilié à [...], U.S.A.

conviennent par la présente convention et après leurs (sic) séparation le droit de pension alimentaire comme suit :

- a) Le montant à verser par le mari à l'épouse est fixé par les deux parties à Sfr. 18'000.- maximum par an, payable mensuellement à raison de Sfr. 1'500.-
- b) Cette allocation périodique est due uniquement si l'épouse n'a pas d'autres gains, revenus provenant d'une activité lucrative, indemnités de chômage, pension AVS etc. Dans le cas contraire, si le revenu annuel reste inférieur à Sfr. 18'000.-, un complément à ce seuil fixé sera payé. (Exemple : l'épouse touche Sfr. 800.- par mois de rente AVS, le mari payera un complément de Sfr. 700.- par mois pour arriver au seuil de Sfr. 1'500). Si l'épouse gagne Sfr. 18'000.- ou plus par année, elle n'aura pas droit à la pension alimentaire.
- c) Le mari payera également la totalité des annuités UBS, prêt hypothécaire [...] sur bien fonds à R. _____ ainsi que les frais de fonctionnement, entretien et réparation de la villa.
- d) La présente convention est valable pour une durée indéterminée mais prendra fin automatiquement en cas de :
 - changement de l'état civil (sic) de l'épouse
 - vente de la villa à R. _____.
- e) En cas de litige les deux parties choisissent comme fort (sic) de juridiction Lausanne, et tâcheront de régler leurs problèmes à l'amiable devant Maître L. _____, [...]. »

Il n'est pas établi que le demandeur ait versé à la demanderesse les pensions mensuelles de 1'500 francs.

12. Pour l'année 1991, le demandeur a déclaré une fortune imposable en Espagne de 19'921'024 ESP, composée exclusivement de biens mobiliers, ce qui représente un impôt sur la fortune d'un montant de 19'842 ESP. Il n'a pas déclaré de bien immobilier.

13. En 1991, le demandeur a souffert d'hypertension et a régulièrement consulté le Dr [...] à H._____, selon attestation établie par ce dernier le 19 mai 1998. Il était un client habituel de la pharmacie [...] à H._____, selon attestation établie le 6 avril 1998.

14. Le 20 février 1992, le conseil du demandeur, Me [...], à Lausanne, lui a adressé une facture pour ses opérations effectuées entre le 21 novembre 1990 et le 30 mai 1991 sous le titre « dossier fiscal "émigration" ».

15. Du mois d'octobre 1992 au mois de juin 1993, le demandeur a suivi un cours d'espagnol avec le professeur [...] à H._____.

16. Pour l'année 1992, le demandeur a déclaré une fortune imposable en Espagne de 21'320'400 ESP, composée exclusivement de biens mobiliers, ce qui représente un impôt sur la fortune d'un montant de 12'643 ESP dont il s'est acquitté. Il a déclaré un revenu imposable en Espagne de 883'419 ESP, ce qui représente un impôt sur le revenu d'un montant de 11'683 ESP. Il n'a pas déclaré de bien immobilier.

17. Le 31 mars 1993, la demanderesse a déposé en Suisse, par l'intermédiaire de la fiduciaire S._____ SA, une déclaration d'impôt 1991-1992 et a indiqué comme domicile l'adresse de R._____.

18. Pour l'année 1993, le demandeur a déclaré une fortune imposable en Espagne de 18'340'000 ESP, composée exclusivement de biens mobiliers, ce qui représente un impôt sur la fortune d'un montant de 6'680 ESP dont il s'est acquitté. Il a déclaré un revenu imposable en Espagne de 907'314 ESP, ce qui représente un impôt sur le revenu d'un montant de 16'463 ESP. Il n'a pas déclaré de bien immobilier.

19. Le 6 mars 1994, l'agence de voyages [...] à H._____ a attesté du fait que le demandeur était un client habituel de cette agence depuis 1991.

20. Le 12 juillet 1994, le demandeur a versé un acompte de 15'350 fr. pour l'achat d'un bateau chez [...] à Lausanne.

21. Pour l'année 1994, le demandeur a déclaré une fortune imposable en Espagne de 17'494'097 ESP, composée exclusivement de biens mobiliers, ce qui représente un impôt sur la fortune d'un montant de 4'988 ESP. Il n'a pas déclaré de bien immobilier.

22. Le 23 juin 1995, la demanderesse a adressé une proposition transactionnelle à X._____ dans le litige qui les opposait ; elle indiquait qu'à défaut d'accord amiable, elle ferait opposition à un avis d'enquête publique relatif à l'agrandissement du sous-sol du bâtiment et du parking de sa parcelle.

Le recours de la demanderesse contre la décision de la Municipalité de R._____ maintenant l'autorisation accordée à X._____ pour ses travaux a été admis par le Tribunal administratif vaudois par arrêt du 12 décembre 1996.

23. A la suite d'une dénonciation par X._____, ami de K._____, fiscaliste et alors collaborateur de l'administration cantonale des impôts du Canton de Vaud (ci-après : l'ACI), celle-ci a commencé à investiguer au sujet de la situation fiscale des demandeurs.

Les 5 et 6 septembre 1995, l'ACI a adressé deux courriers à la demanderesse et au demandeur, à R._____, et a contesté la domiciliation fiscale du demandeur hors de Suisse pendant les périodes de taxation 1991-1992 et 1993-1994. L'ACI a exposé qu'au vu de certains éléments en sa possession, il lui était permis de constater que le demandeur n'avait jamais quitté la Suisse. L'autorité fiscale vaudoise a

sommé les demandeurs de lui remettre des déclarations d'impôt communes pour les périodes de taxations 1991-1992 et 1993-1994. Elle a ouvert une procédure en soustraction d'impôt.

Les demandeurs ont consulté Me L._____ pendant plus d'une année avant de consulter la défenderesse. Celui-ci a été en contact avec l'ACI entre les mois de septembre 1995 et janvier 1997, fournissant des renseignements et répondant aux questions de l'ACI.

Le 19 septembre 1995, les demandeurs, par l'intermédiaire de leur conseil précité, ont contesté le bien-fondé des correspondances des 5 et 6 septembre 1995, en écrivant notamment ce qui suit à l'ACI :

« 1/ A.S._____ a quitté la Suisse pour les Etats-Unis le 7 mai 1991. Il envisageait de s'installer aux Etats-Unis, ce qui ne lui a finalement pas été possible.

2/ A.S._____ a dès lors quitté les Etats-Unis pour l'Espagne le 17 octobre 1991. Il a pris domicile à H._____, province de [...], à [...].

3/ Depuis lors, A.S._____ est revenu à quelques reprises en Suisse, à partir de 1993, à raison de cinq fois par an, durant deux à trois semaines chaque fois.

En 1995, A.S._____ est revenu en Suisse à plusieurs reprises depuis le mois de février, et a finalement pris domicile à [...] avec effet au 17 juillet 1995. »

24. Le 21 septembre 1995, X._____ a déposé plainte pénale contre la demanderesse et son fils C.S._____, notamment pour tentative de contrainte. Le demandeur n'a pas été auditionné ni inquiété dans cette procédure.

Le Tribunal correctionnel du district de Lavaux a libéré la demanderesse et son fils C.S._____ des fins de la poursuite pénale par jugement rendu le 22 août 2000.

25. a) Le 14 novembre 1995, l'Adjoint au Maire de la Mairie de H._____ a attesté que selon le Maire du district de [...], le demandeur demeurait dans cette localité depuis le 17 octobre 1991.

Le même jour, le Secrétaire général de la Mairie de H. _____ a attesté que le demandeur figurait comme résident de cette ville à [...].

Le 14 novembre 1995 également, l'« Agencia Estatal de Administración Tributaria » de la région de [...] a établi un certificat selon lequel le demandeur avait présenté une déclaration d'impôt extraordinaire sur le patrimoine pour les exercices 1990 à 1994, en indiquant que son domicile fiscal était à H. _____.

Le 14 novembre 1995 encore, la Paroisse [...] de H. _____ a certifié que les demandeurs avaient été mariés en ce lieu et qu'ils résidaient à H. _____ la majeure partie du temps, en ne faisant que de courts séjours en Suisse.

Le 15 novembre 1995, le Directeur de la Caisse d'épargne [...] à H. _____ a certifié que le demandeur était client habituel de son établissement depuis le 31 décembre 1991 et qu'il avait sa résidence habituelle dans cette localité, d'où il s'absentait rarement et où demeuraient sa famille et ses amis depuis de nombreuses années.

b) Le 22 novembre 1995, Me L. _____ a transmis à l'ACI les cinq attestations mentionnées au chiffre 25a ci-dessus.

c) Le 27 novembre 1995, la Mairie du quartier de [...] a écrit au Maire de H. _____ que le demandeur avait son domicile principal à [...] depuis le 17 octobre 1991 et qu'il ne s'était jamais absenté pour une durée de plus de six mois par an depuis 1991.

Le même jour, la Mairie de H. _____ a constaté que, selon la Mairie du quartier de [...], le demandeur avait son domicile principal à l'adresse [...] depuis le 17 octobre 1991 et qu'il ne s'était jamais absenté pour une durée de plus de six mois par an depuis 1991.

26. Par courrier du 1^{er} décembre 1995, l'ACI a écrit notamment ce qui suit à Me L. _____ :

« A ce jour, vos clients ne nous ont toujours pas remis les deux déclarations d'impôt pour les périodes de taxation 1991-1992 et 1993-1994 dûment complétées et signées.

Dès lors, nous sommons A.S. _____ et B.S. _____ de nous adresser dans **les 10 jours** les documents demandés.

Passé ce délai, nous serons dans l'obligation de procéder à une taxation d'office (...).

(...)

Nous tenons encore à préciser que les documents remis le 22 novembre 1995 ne démontrent pas que A.S. _____ fût assujetti de manière illimitée en Espagne. Il démontre (sic) tout au plus qu'il fût assujetti de manière limitée.

De plus, A.S. _____ a toujours indiqué qu'il avait pris domicile aux Etats-Unis et non en Espagne, sans pour autant signaler aux autorités qu'il se séparait de sa femme. Cette adresse aux Etats-Unis a été rappelée dans une correspondance adressée à la Commission d'impôt de [...] par la fiduciaire S. _____ SA le 29 juin 1994 (...). Ce n'est que lors d'une entrevue le 11 septembre 1995 (...) en nos bureaux, qu'il a indiqué en définitive n'avoir jamais pris domicile aux Etats-Unis mais en Espagne.

Mis à part ces considérants, tous les éléments tendent à démontrer que A.S. _____ ne s'est jamais séparé de sa femme.

Nous vous rappelons que le domicile fiscal principal d'un couple se détermine conformément aux articles 23 et 24 du Code Civil Suisse (CCS), qui stipule que le domicile de toute personne est au lieu où elle réside avec l'intention de s'y établir. »

Les demandeurs ont déposé des déclarations d'impôt communes pour les années 1991 à 1994, tout en se réservant la possibilité de contester le principe de l'imposition du demandeur.

27. Le 1^{er} décembre 1995, le responsable de l'Agence de l'administration des impôts de H. _____ a attesté du fait que le demandeur avait régulièrement payé ses impôts sur la fortune pour les exercices 1990 à 1994.

28. Le 11 décembre 1995, le demandeur a déposé en Suisse une déclaration d'impôt pour la période de taxation 1993-1994 en indiquant le

domicile de R._____. Il n'a pas invoqué ni produit à ce moment un quelconque document attestant d'une imposition en Espagne, de frais de pharmacie ou de suivi de cours auprès d'une école dans ce pays.

29. Pour l'année 1995, le demandeur a déclaré une fortune imposable en Espagne de 16'785'376 ESP, composée exclusivement de biens mobiliers. Il n'a pas déclaré de bien immobilier. Il n'est pas établi qu'il se soit acquitté de l'impôt dû.

30. Pour les périodes fiscales 1991-1992, 1993-1994 et 1995-1996, les demandeurs ont été taxés séparément.

31. Le 8 janvier 1996, A._____, fiduciaire, a attesté du fait que le demandeur avait payé régulièrement l'impôt sur le revenu depuis 1991 et sur la fortune depuis 1990, ceci jusqu'à la date précitée.

Le 9 janvier 1996, l'administration fiscale espagnole a attesté du fait que le demandeur avait présenté les déclarations d'impôt sur le revenu correspondant aux exercices 1991, 1992, 1993 et 1994.

32. Le 5 juin 1996, le demandeur a obtenu une carte de résidence communautaire à [...], pour une durée de cinq ans.

33. Le 7 août 1996, la fiduciaire S._____ SA a établi l'estimation fiscale suivante à l'adresse du demandeur :

« Suite à notre entretien téléphonique du 5 courant, nous vous communiquons, ci-après, le montant approximatif des impôts que vous devriez les périodes 1993-1994 payer selon les déclarations déposées pour et 1995-1996.

		<u>CANTON</u> (129 %)	<u>COMMUNE</u> (70 %)	<u>IFD</u>
1993	Revenu	3'287.--	1'783.--	276.--
	Fortune	4'166.--	2'261.--	---
1994	Revenu	3'287.--	1'783.--	276.--
	Fortune	4'166.--	2'261.--	---
1995	Revenu	---	---	---
	Fortune	2'460.--	1'335.--	

1996	Revenu	-.--	-.--	-.--
	Fortune	2'460.--	1'335.--	-.--
		<hr/>		
		19'826.--	10'758.--	552.--

Total : Fr. 31'136.-- environ. »

34. Par décision du 12 août 1996, l'ACI a considéré que les demandeurs devaient fournir des sûretés pour un montant de 387'000 fr. en garantie de l'impôt cantonal et communal, amendes et frais pour les années fiscales 1991 à 1995, ainsi que pour un montant de 78'000 fr. en garantie de l'impôt fédéral direct, amendes et frais pour les mêmes années fiscales. Sous la rubrique « Motif » de cette décision, il était mentionné ce qui suit : « Les contribuables sont domiciliés à l'étranger et ensuite des notifications des 5 et 6 novembre 1995 d'avis d'ouverture d'une procédure en soustraction fiscale, de nombreuses questions restent en suspens pour la fixation de l'assiette de l'impôt des périodes fiscales en cause ».

Le même jour, l'ACI a requis le séquestre des biens appartenant à la demanderesse, notamment de l'immeuble sis à R._____, ainsi que de son contenu, et de trois voitures de tourisme pour lesquelles il était précisé qu'elles étaient précédemment immatriculées dans le canton de Vaud, mais peut-être déjà immatriculées sous plaques espagnoles. Les ordonnances de séquestre renvoyaient à la demande de sûretés du 12 août 1996 pour justifier le motif de séquestre.

Le 29 août 1996, l'autorité fiscale a requis le séquestre des biens appartenant au demandeur, notamment des avoirs qu'il détenait auprès de [...].

Entre la fin du mois d'août et le début du mois de septembre 1996, les Offices des poursuites et faillites de Lavaux et de Morges ont ordonné le séquestre sur de nombreux biens mobiliers des demandeurs, ainsi que sur l'immeuble, propriété de la demanderesse.

Le 6 septembre 1996, les demandeurs ont recouru contre la décision relative à la fourniture de sûretés à hauteur de 387'000 francs. Leur conseil, Me L._____, a alors fourni plusieurs documents à l'ACI.

35. Le 23 septembre 1996, l'ACI a demandé à Me L._____ plusieurs pièces relatives à la situation financière des demandeurs.

36. Le 9 octobre 1996, l'ACI a validé le séquestre en faisant notifier aux demandeurs un commandement de payer. Les autorités fiscales ont ensuite requis la continuation de la poursuite par voie de saisie.

37. Le 18 novembre 1996, Me L._____ a conseillé aux demandeurs de s'adjoindre les services d'un fiscaliste.

38. A la fin du mois de novembre 1996, les demandeurs se sont adressés à la défenderesse pour la défense de leurs intérêts. Le représentant de la défenderesse qui a étudié leur dossier, Z._____, a eu l'impression que le domicile légal et fiscal du demandeur se situait en Suisse. Il a procédé à des calculs manuscrits.

Entendu comme témoin en cours d'instruction, Z._____, qui ne s'est pas souvenu d'avoir conseillé au demandeur de passer une transaction avec l'ACI, a déclaré : « Je me souviens également que le demandeur m'avait montré un document indiquant qu'il avait une adresse en Espagne ; c'était une sorte d'extrait d'un contrôle des habitants. Je me souviens que le document mentionnait comme adresse : "Apartado...". Or en espagnol, je crois, "apartado" signifie case postale. » ». Le demandeur ne lui a rien transmis d'autre concernant une éventuelle adresse en Espagne. Le représentant de la défenderesse a dit au demandeur que le document qu'il lui présentait était seulement une adresse postale et qu'ils auraient beaucoup de peine à faire admettre au fisc qu'il s'agissait d'un domicile.

39. Le 6 décembre 1996, un collaborateur de la défenderesse a rencontré les fonctionnaires de l'ACI.

40. Le 10 décembre 1996, l'ACI a adressé à la défenderesse deux décisions de taxation d'office des demandeurs pour les périodes fiscales 1991-1992, 1993-1994 et 1995-1996, l'une concernant l'impôt cantonal et communal, l'autre concernant l'impôt fédéral direct.

L'ACI a toujours considéré que le domicile du demandeur était en Suisse pendant les années qui ont fait l'objet de la procédure de soustraction. Elle n'a pas cru aux allégations du demandeur selon lesquelles il aurait alors vécu en Espagne.

Il n'est pas établi que la défenderesse ait demandé aux demandeurs des explications ou des documents relatifs à leurs taxations d'office, ni qu'elle ait procédé à une analyse fiscale du dossier afin d'évaluer les chances de succès d'un recours sur l'assiette de l'impôt. La défenderesse n'a pas tenté d'apporter la preuve, auprès de l'autorité fiscale, que le demandeur était effectivement domicilié en Espagne depuis 1991, ni n'a proposé aux demandeurs de fournir à cette autorité des documents attestant que le demandeur avait le centre de ses intérêts à cet endroit. Elle n'a ainsi produit à l'ACI aucun document en relation avec le domicile et l'imposition du demandeur en Espagne, sa vie et ses frais sur place, les cours notamment d'espagnol qu'il y suivait ou tout autre document propre à éviter son imposition en Suisse. Elle n'a pas demandé de tels documents au demandeur, alors que celui-ci prétend qu'il les lui aurait remis. Elle n'a pas envisagé d'alternative à l'assujettissement du demandeur en Suisse.

Le demandeur n'a quant à lui pas produit à Me L._____, ni à l'ACI, ni à la défenderesse les documents et attestations qui sont apparus en cours de procédure, tels que, par exemple, les procès-verbaux de comparution devant une administration de justice de H._____, la procédure de demande de naturalisation en Espagne, le bail d'un appartement en Espagne, les documents attestant qu'il aurait suivi des

cours d'espagnol, la note d'honoraires de Me [...], les attestations de la Mairie de H._____, attestations établies *a posteriori* dans le cadre de la procédure devant la Cour civile du Tribunal cantonal.

La défenderesse n'a pas déposé de recours contre les décisions de taxation, ni mandaté un fiscaliste espagnol pour contester l'assujettissement en Espagne, ni demandé aux autorités suisses ou espagnoles l'ouverture d'une procédure amiable.

Z._____, qui a conseillé au demandeur de rechercher un accord avec l'ACI, a déclaré que « le mandat s'est terminé en queue de poisson » et que « le demandeur est reparti avec son dossier sous le bras en [...] indiquant qu'il allait voir ce qu'il allait faire ».

41. Le 23 décembre 1996, les demandeurs et l'ACI ont conclu une convention mettant fin au litige fiscal les concernant et qui consistait à reconnaître le domicile fiscal étranger des demandeurs depuis le 4 septembre 1995 et à verser à l'ACI une somme de 820'159 fr., soit 442'446 fr. 55 à titre d'impôt et 337'712 fr. à titre d'amende, dont le montant a été limité à « 70% de l'impôt éludé ». Le demandeur a personnellement signé la convention. K._____ a reconnu la police de caractère ainsi que la forme du document rédigé par l'ACI. Il a expliqué qu'à l'époque, le système était moins procédurier et qu'il était courant qu'un seul collaborateur de l'Etat de Vaud appose sa signature sur un tel document qui pouvait en outre ne pas contenir d'en-tête.

42. Les 8 janvier et 27 février 1997, la défenderesse a adressé au demandeur une note d'honoraires d'un montant de 7'985 fr., « correspondant à une avance d'honoraires dans le cadre de l'affaire "transaction avec l'ACI" ». Ce document mentionnait des travaux effectués en « janvier 1997 », soit des « interventions et assistance dans le cadre d'une transaction avec l'Administration cantonale des impôts, à Lausanne ».

Le demandeur a versé des honoraires à la défenderesse.

43. Le 9 janvier 1997, Me L._____, qui avait passablement travaillé sur le dossier et avait plaidé auprès de l'ACI que le demandeur était imposable en Espagne, a retourné à celle-ci, à l'attention de K._____, la convention signée par le demandeur, en écrivant ce qui suit :

« J'ai l'avantage de vous retourner ci-joint, dûment contresignée, la convention passée avec M. et Mme A.S._____ et B.S._____, accompagnée d'une procuration justifiant des pouvoirs conférés par Mme B.S._____ à son mari aux fins de lui permettre de signer cette convention en son nom.

Cette affaire est ainsi liquidée, sous réserve de l'exécution de la convention. »

44. Par courrier du 27 février 1997, le géomètre officiel [...] a remis au conseil du fils des demandeurs un relevé de l'emprise des matériaux du chantier de X._____ sur la propriété d'C.S._____.

45. Le 30 septembre 1997, le demandeur a déposé une demande de naturalisation auprès des autorités espagnoles, par l'intermédiaire de son conseil espagnol.

Le procès-verbal d'audition du demandeur par les autorités espagnoles du 29 décembre 1997 mentionne notamment ce qui suit :

« A.S._____, (...) domicilié à [...] et carte de résident no (...) afin d'effectuer la démarche ordonnée par le dernier paragraphe de l'article 231 du Règlement de l'Etat civil en vigueur, et à cet effet, interpellé par Monsieur le Juge s'il est vrai qu'il souhaite acquérir la nationalité espagnole, ses projets de résidence, moyens de vie dont il dispose, connaissance de la langue castillane, son adaptation à la vie et au milieu social espagnol et son souhait clair et résolu de continuer à vivre en Espagne, manifeste: qu'il confirme sa requête dans son intégralité et qu'effectivement il maîtrise la langue espagnole, qu'il s'est intégré dans la société espagnole, qu'il dispose de moyens économiques suffisants pour vivre en Espagne et qu'il est fermement décidé à maintenir sa résidence en Espagne, en compagnie de sa famille.

De cette interpellation Monsieur le Juge constate la véracité des termes exposés et la ferme résolution du demandeur d'acquérir la nationalité espagnole. »

46. En 1997, le demandeur est tombé gravement malade. Il n'a recouvré la santé que plusieurs années plus tard.

47. Par courrier du 9 décembre 1997 intitulé « Fin de l'exécution de la Convention du 23.12.1996/5.1.1997 », l'ACI a écrit ce qui suit aux demandeurs :

« A toutes fins utiles, nous vous remettons en annexe une copie de la convention du 23.12.1996/5.1.1997. Nous vous rappelons ainsi que le solde des contributions reconnues et dues de fr. 820'159.-- doit être payé avec intérêt de retard légal dans le délai échéant le 31 décembre 1997. Le décompte s'établit alors comme suit :

Montant reconnu et dû	fr.	820'159.00
./. acompte du 8.1.1997	- fr.	375'000.00
./. acompte du 30.1.1997, en fait virement de [...]	- fr.	<u>348'011.20</u>
solde en capital	fr.	97'147.80
intérêt légal de retard à 5 3/4% du 10.1.1997 au 29.1.1997 s/fr. 445'159.-- (820'159.-- ./ 375'000.--)		
	fr.	1'350.90
intérêt légal de retard à 5 3/4% du 30.1.1997 au 28.2.1997 s/fr. 97'147.80		
	fr.	449.80
intérêt légal de retard à 5 % du 1.3.1997 au 31.12.1997 s/fr. 97'147.80		
	fr.	<u>4'047.80</u>
<u>solde dû au 31.12.1997</u>	fr.	<u>102'996.30</u>

Au vu de ce qui précède et conformément à la Convention indiquée en titre, notamment au point trois du chiffre 3, nous vous saurions gré de virer **dans le délai échéant le 31 décembre 1997** sur le CCP no 10-706-0 de la Recette de l'Etat du district de Lavaux, à Cully, **la somme de fr. 102'996.30**. A réception, nous radierons des registres de l'Office des poursuites de Lavaux, la poursuite no 149'928.

A défaut d'exécution de votre part dans le délai convenu, nous vous informons que nous requerrons au début janvier 1998, sans autre avis de notre part, la réalisation forcée de votre immeuble sur la Commune de R. _____ suivant en cela la procédure de la poursuite no 149'928 (chiffre 5 de la Convention).

Afin de nous assurer de la bonne fin de la présente, le 18 décembre 1997 nous vous adressons ce courrier à votre adresse en Suisse, sous pli recommandé et simple avec une copie à votre mandataire, Me L. _____, avocat à Lausanne. »

Le solde de la somme a été acquitté.

48. Le 12 décembre 1997, le Secrétaire général de la Mairie de H._____ a attesté du fait que le demandeur était résident à l'adresse [...].

49. Le 7 avril 1998, le responsable du supermarché [...] de H._____ a attesté du fait que le demandeur était un client habituel de l'enseigne.

50. Le 16 février 1999, [...], délégué de la Caisse d'épargne [...] à H._____, a attesté du fait que le demandeur avait effectué des opérations bancaires avec cet établissement depuis 1990.

51. Par courrier du 24 novembre 1999, le conseil de X._____ s'est adressé au fils des demandeurs pour se plaindre de l'entretien des thuyas, de la chute d'un arbre et d'autres arbres de la propriété.

52. Le 7 juin 2004, la Mairie de H._____ a attesté du fait que le demandeur vivait à [...].

53. En 2006, le demandeur, par l'intermédiaire de son conseil, a cherché à obtenir auprès de la défenderesse des renseignements concernant son affaire fiscale de 1996 et a indiqué qu'il considérait avoir été alors mal conseillé, en précisant notamment qu'il avait sollicité la défenderesse à plusieurs reprises afin d'obtenir non seulement son dossier, mais également des renseignements sur l'élaboration de la solution présentée à sa signature peu avant Noël 1996.

La défenderesse n'a pas documenté, ni justifié le travail effectué dans le dossier des demandeurs à l'époque, ni sorti ce dossier de ses archives.

54. Le 11 décembre 2006, le demandeur a fait notifier un commandement de payer à hauteur de 1'800'000 fr. à la défenderesse.

55. Le 21 mai 2007, la défenderesse s'est adressée à l'ACI, qui lui a demandé qu'elle prouve sa qualité de mandataire pour les périodes fiscales concernées.

56. Le 20 mars 2012, A._____ a écrit le courrier suivant au conseil du demandeur en Suisse :

« En tant qu'expert juridique des entreprises, inscrit au n° [...] de l'Ordre de [...], je vous remets les informations suivantes que vous m'avez sollicitées à propos de notre client A.S._____. Ces informations concernent les impôts réglés et/ou présentés à l'Agence de Perception des Impôts de H._____, relatifs à l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques et à l'Impôt sur la Fortune :

1.- Le domicile habituel, permanent et fiscal de A.S._____ est situé à H._____, Espagne, depuis 1990. Il a effectué les déclarations susmentionnées, de manière individuelle, conformément à son contrat de mariage en régime de Séparation de Biens. Il n'existe à ce jour aucune requête sur la forme et le contenu de ces déclarations de la part de l'Agence de Perception des Impôts.

2.- Les copies des déclarations correspondant aux années 1994 et 1995 ne figurent pas dans mes registres. En raison du temps passé et de leur traitement manuel, je n'ai pu extraire de nouvelles copies de mes dossiers informatiques. L'Agence de Perception des Impôts n'a pu répondre favorablement à ma demande d'émission de justificatif car elle peut traiter uniquement les documents des 10 dernières années.

3.- Les ressources de A.S._____ pour les années en question et les années précédentes représentent une diminution progressive de sa fortune et de ses revenus pour ses activités professionnelles en tant que travailleur indépendant, ses services offerts à des promoteurs immobiliers, de médiation et d'intermédiation.

4.- En ce qui concerne les informations qui nous intéressent (1993 et 1991), ses revenus sont similaires à ceux de l'année antérieure à 1993, dont la matière imposable et les revenus nets imposables exprimés en pesetas sont les suivantes :

Exercice	Matière imposable	Revenu net imposable I.R.P.P
1994	960 411	23 107
1995	980 050	22 666

5.- Son épouse, B.S. _____, n'a effectué aucune Déclaration fiscale étant donné qu'elle n'était pas résidente en Espagne pour la période comprise entre 1990 et 1995.

(...)

RENDEMENT DES ACTIVITÉS ÉCONOMIQUES.- MÉTHODE D'ÉVALUATION DIRECTE

L'évaluation directe (Art. 16.2 de la Loi sur l'I.R.P.P.) constitue la méthode générale pour déterminer la quantité des différents composants de la matière imposable de l'I.R.P.P. Cette méthode se base sur la présentation spontanée de la part du contribuable des déclarations des informations consignées dans les registres comptables qu'il doit tenir par obligation.

Ainsi, le contribuable est la personne qui détermine le rendement net (Art. 28.1 et 30 de la Loi sur l'I.R.P.P.) ainsi que les autres revenus, le cas échéant. Il obtient alors le revenu net imposable à régler à l'Agence de Perception des Impôts.

Pour cette méthode, l'Agence de Perception des Impôts ne fixe la quotité obtenue sous aucun type d'évaluation objective ou de modules. »

Le montant de la fortune imposable en Espagne de 960'411 ESP correspond à 9'310 fr. 25, le revenu imposable de 23'107 ESP correspondant à 224 fr., en 1994. Quant au montant de la fortune imposable en Espagne de 980'050 ESP, il correspond à 9'500 fr. 60, le revenu imposable de 22'666 ESP correspondant à 219 fr. 70, en 1995.

Ces « attestations » de revenu et d'imposition en Espagne n'ont jamais été transmises à l'époque à l'ACI, ni aux mandataires des demandeurs.

57. a) En cours d'instruction, une expertise a été confiée à [...], avocat fiscaliste, qui a en particulier exposé ce qui suit dans son rapport du 17 août 2015 :

« **2. Remarques préliminaires**

1.- Les faits litigieux se sont déroulés durant les années 1990 à 1996, soit il y a vingt à vingt-cinq ans. La distance temporelle a passablement compliqué l'établissement du présent rapport.

En effet, alors qu'il aurait été important et utile de disposer de toutes les déclarations d'impôt (avec les pièces justificatives) des demandeurs ainsi que des décisions de taxation pour les

années concernées, la fiduciaire concernée (S. _____ SA), ainsi que l'Administration cantonale des impôts ont répondu ne plus être en possession des documents demandés, le délai de prescription étant largement dépassé. En outre, la défenderesse n'a pas non plus été en mesure de retrouver le dossier dans ses archives (bien que les demandeurs aient sollicité la production de son dossier en 2006 déjà, soit avant l'échéance du délai de prescription de 10 ans) ni d'expliquer ce qu'il était advenu des pièces qu'elle avait probablement eu en sa possession. L'expert a donc dû composer avec une documentation lacunaire, ce qui a compliqué son appréciation de la situation.

- 2.- Sur le plan des dispositions légales, l'expert a examiné celles en vigueur au moment des faits.

(...)

- 3.- En dehors du caractère lacunaire du dossier, certains points ont intrigué l'expert.

3.1. Manifestement, aucune décision distincte portant sur le domicile, et donc l'assujettissement illimité du demandeur en Suisse n'a été rendue. En principe pourtant, lorsque le domicile du contribuable est contesté, l'autorité fiscale rend une décision particulière sur l'existence de l'assujettissement. Cette décision peut être contestée. Ce n'est qu'une fois qu'elle est entrée en force, soit dans un deuxième temps, que l'assiette et le calcul de l'impôt sont déterminés. Or en l'espèce, cette décision distincte et préalable sur le principe de l'assujettissement du demandeur fait défaut. Les demandeurs ont en effet directement et uniquement fait l'objet d'une taxation d'office en date du 10 décembre 1996 (pièces 70 et 71).

3.2. La convention du 23 décembre 1996 passée avec le fisc présente également plusieurs anomalies, aussi bien sur la forme que sur le fond.

En principe, toute décision, ruling ou autre accord passé avec l'Administration cantonale des impôts est établi sur le papier-à-lettre de cette dernière. Or la convention signée le 23 décembre 1996 par les parties (pièce 31) a été rédigée sur une simple feuille blanche, sans le moindre en-tête.

En outre, lors de la signature de ce type d'accord, l'Administration cantonale des impôts est toujours représentée par deux personnes, dont en principe un responsable du service concerné. Or ici, la convention est signée par une seule personne, K. _____, simple collaborateur de l'Administration cantonale des impôts.

3.3. Enfin, l'amende prononcée est également singulière. En effet, celle-ci est également infligée à la demanderesse, alors que les éléments soustraits se rapportent uniquement au demandeur. Or aussi bien dans le cadre de l'aLIVD que de la LIFD, un conjoint ne peut être sanctionné pour une faute commise

exclusivement par l'autre (arrêt du Tribunal administratif du 30 décembre 1993, FI.1993.0162).

* * *

Compte tenu de ce qui précède, l'expert se détermine comme suit sur les allégués soumis à expertise.

3. Allégué 87 de la demande

Contenu de l'allégué soumis à expertise: « **Sur la base de ces éléments, la défenderesse aurait dû persister à contester l'assujettissement illimité du demandeur dans la (sic) Canton de Vaud** ».

(...)

A la lecture de la demande, « ces éléments » sont les suivants : sollicitation et obtention d'un permis de résidence en Espagne (pièces 32 et 33), contrat de bail à loyer d'un logement en Espagne (pièce 34), attestation de l'autorité fiscale espagnole que le demandeur a déposé une déclaration d'impôt sur le revenu pour les années 1991 à 1994 (pièce 35), attestation de l'administration fiscale espagnole que le demandeur a payé un impôt sur la fortune en Espagne pour les années 1990 à 1994 (pièce 36), attestation de son employeur qu'il a payé des impôts sur le revenu et la fortune depuis 1990 (pièce 37), convention de séparation des demandeurs prévoyant le versement d'une contribution d'entretien (pièce 8), consultation d'un médecin et achat de médicaments en Espagne (pièces 38 et 39), conclusion d'un contrat « de prestation de services professionnels » en Espagne (pièce 40), client d'une agence de voyages et d'une banque en Espagne (pièces 41 et 42).

Réponse de l'expert :

(...)

En l'espèce, les demandeurs étaient mariés mais allèguent s'être séparés dès 1990. S'agissant de la réalité de leur séparation, le couple a signé une « convention pour pension alimentaire », qui prévoyait le versement d'une pension de maximum CHF 1'500 qui ne serait versé que si la demanderesse n'avait pas d'autres gains ou revenus. En outre, cette convention prévoyait que le mari paierait la totalité des annuités relatives au prêt hypothécaire portant sur la villa dans laquelle habitait la demanderesse, ainsi que les frais de fonctionnement, entretien et réparation de la villa sis à R._____. Le demandeur a expressément admis ne pas avoir payé de pension alimentaire à son épouse jusqu'au 1^{er} juillet 1993 (pièce 152). Il a aussi expliqué revenir régulièrement en Suisse à partir de 1993, à raison de cinq fois par années, pour des périodes de deux à trois semaines (pièce 18).

Dès lors que le demandeur a expressément admis ne pas avoir payé de pension alimentaire à son épouse jusqu'au 1^{er} juillet 1993, qu'il n'existe pas de pièce au dossier prouvant qu'il se soit effectivement acquitté d'une telle pension à partir de cette date, et qu'enfin il a

reconnu qu'il revenait fréquemment et régulièrement en Suisse (à partir de 1993), il était soutenable pour l'autorité fiscale de considérer que les demandeurs n'avaient pas mis un terme effectif à leur communauté de vie, et qu'ils n'étaient dès lors pas séparés.

On relève en outre que les déclarations d'impôt espagnoles produites par les demandeurs ne permettent pas de conclure à un assujettissement illimité en Espagne (cf ci-dessous ad allégués 224 et 228).

Quant au certificat médical, à l'attestation de la pharmacie et de la banque espagnole, ceux-ci sont postérieurs à la signature de la convention.

Ainsi, on ne peut pas reprocher à la défenderesse de n'avoir pas persisté à contester l'assujettissement illimité du demandeur dans le canton de Vaud.

L'affirmation des demandeurs est donc incorrecte.

4. Allégué 90 de la demande

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « ***Il existait d'autres solutions susceptibles d'être conformes à la réalité de la situation du demandeur et de son épouse*** ».

Réponse de l'expert :

(...) l'autorité fiscale a considéré que le demandeur n'était pas parvenu à établir l'existence de son domicile en Espagne, ce qu'exige la jurisprudence du Tribunal fédéral. Partant, il ne l'a pas reconnu. Compte tenu de l'absence de reconnaissance du domicile étranger du demandeur, il n'existait pas d'autre solution conforme à la réalité des demandeurs qui aurait pu avoir un impact sur l'imposition du couple.

L'allégué des demandeurs est par conséquent incorrect.

5. Allégué 91 de la demande

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « ***Ces solutions auraient également pu être acceptées par les autorités fiscales et auraient été plus avantageuses pour le demandeur que celle résultant de la convention dont la défenderesse a conseillé l'adoption*** ».

Réponse de l'expert :

Dans la mesure où le domicile étranger n'a pas été reconnu par l'autorité fiscale, il n'existait pas d'autre alternative à l'assujettissement illimité du demandeur en Suisse. L'expert se réfère à cet égard à sa réponse à l'allégué 90.

Si par « *solutions plus avantageuses* », les demandeurs entendent non seulement les questions du domicile mais également l'ampleur

de l'assiette de l'impôt, on doit alors examiner la façon dont la taxation d'office pour les années 1991 à 1996 a été opérée.

(...)

En l'espèce, pour pouvoir examiner si la taxation d'office a été effectuée de manière consciencieuse, il convient de se référer à la dernière décision de taxation précédant les périodes fiscales litigieuses (soit les années 1991 à 1996), afin de pouvoir disposer d'éléments de comparaison. Selon le document de notification du calcul de l'impôt relatif à cette année-là, sur lequel figure l'assiette de l'impôt sur le revenu et la fortune (ICC) (pièce 101), les demandeurs ont été taxés sur un revenu de CHF 225'200 et sur une fortune de CHF 807'000.

Dans la taxation d'office, les montants retenus par l'autorité fiscale s'élèvent, pour l'impôt sur le revenu, à CHF 250'000 pour les périodes fiscales 1991 à 1994 et à CHF 272'000 pour les périodes fiscales 1995-1996 s'agissant de l'ICC, et à CHF 250'000 pour toutes les périodes fiscales concernées s'agissant de l'IFD. Quant à l'impôt sur la fortune, l'assiette de l'impôt retenue par l'Administration cantonale des impôts s'élève à CHF 5'000'000 pour toutes les périodes fiscales litigieuses.

Ce dernier montant intrigue l'expert. Il est plus de six fois plus important de celui résultant de la dernière décision de taxation (1990). Aucun changement de situation financière en faveur des demandeurs n'est par ailleurs invoqué par la défenderesse, qui expliquerait l'ampleur de cette taxation d'office quant à la fortune.

Ainsi, au chapitre des « solutions plus avantageuses », l'expert signale l'alternative qui aurait consisté à déposer une réclamation contre la taxation d'office, manifestement inexacte quant à la fortune imposable au vu des pièces à disposition. Pour ce qui est du revenu retenu, il aurait également pu être contesté au vu de l'indication par le contribuable d'une cessation d'activité au 11 novembre 1990. Si elle était avérée, une diminution importante de revenu était opposable à la taxation d'office litigieuse, retenant un revenu égal voire supérieur au revenu réalisé avant dite cessation.

En outre, un tel recours aurait également permis de soulever les irrégularités soulevées ci-dessus dans le chapitre « *Remarques préliminaires* ». En particulier, l'inexistence d'une décision distincte portant sur le domicile aurait pu être invoquée. Comme relevé plus haut en effet, lorsque le domicile du contribuable est contesté, le fisc rend une décision particulière sur l'existence de l'assujettissement, laquelle peut être contestée. Ce n'est que dans un deuxième temps que l'assiette et le calcul de l'impôt sont déterminés. Or en l'espèce, comme déjà relevé, l'autorité fiscale n'a rendu aucune décision distincte et préalable sur le principe de l'assujettissement du demandeur.

Quant à la convention du 23 décembre 1996 (pièce 31), le fait qu'elle ne figure pas sur le papier à en-tête de l'Administration cantonale des impôts et qu'elle ne soit signée que par un seul collaborateur de cette autorité aurait également pu être soulevé.

Ces arguments concernant tant l'assiette de l'impôt que le "formel" de la convention ne semblent jamais avoir été soulevés par la défenderesse, qui n'a pas distingué la question du domicile (où la position des demandeurs était fragile) de celle de l'assiette des impôts sur le revenu et la fortune résultant des taxations d'office et reprises sans discussion dans la convention litigieuse.

L'allégué des demandeurs est partiellement exact.

6. Allégué 92 de la demande

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « **La défenderesse aurait dû notamment envisager la possibilité de la taxation du demandeur la demanderesse (sic) comme un couple, mais avec deux domiciles distincts** ».

Réponse de l'expert :

(...)

Dans la mesure où l'autorité fiscale a considéré qu'au vu des éléments en sa possession, le contribuable n'avait pas réussi à rendre vraisemblable l'existence d'un domicile en Espagne, et qu'elle a dès lors refusé de le prendre en considération dans le cas d'espèce, il n'y a pas de raison de penser qu'elle aurait eu une appréciation différente si la défenderesse avait demandé à l'autorité fiscale de considérer les demandeurs comme un couple faisant ménage commun mais ayant deux domiciles distincts. Elle se serait en effet fondée sur les mêmes pièces et documents fournis par les demandeurs pour apprécier s'il existait d'étroites relations avec l'Espagne, de sorte qu'elle aurait vraisemblablement également refusé de reconnaître l'existence d'un domicile en Espagne. En outre, l'autorité fiscale retient encore moins facilement l'existence de deux domiciles distincts lorsque le couple fait ménage commun que lorsqu'il prétend être séparé.

L'allégué des demandeurs est incorrect.

7. Allégué 93 de la demande

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « **Le demandeur et la demanderesse auraient alors été taxés séparément, chacun à son lieu de domicile, mais au taux de leurs revenus additionnés** ».

Réponse de l'expert :

(...)

L'allégué des demandeurs est correct en théorie, mais il suppose toutefois l'admission par l'autorité fiscale de l'existence de deux domiciles distincts. L'expert se réfère à cet égard à sa réponse à l'allégué 92. Si la séparation des demandeurs était en revanche avérée, l'allégué 92 est inexact, le taux des revenus additionnés ne s'appliquant plus aux époux effectivement séparés.

8. Allégué 94 de la demande

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « **En outre, la défenderesse aurait pu envisager des solutions leur permettant de ne pas céder à la pression et ne pas envisager la signature dans l'urgence de la convention proposée par les autorités fiscales** ».

Réponse de l'expert :

Dans son courrier daté du 6 décembre 1996, la défenderesse indique au demandeur que ses biens séquestrés « *vont être mis en vente dans les premiers jours de janvier* (ndlr : 2007 [recte : 1997]) » (pièce 2).

Une telle affirmation est exagérée.

(...)

En l'espèce, au moment où la défenderesse a été mandatée, à la fin du mois de novembre 1996, les demandeurs avaient fait l'objet d'une demande de sûretés (pièce 21), que l'autorité fiscale avait fait exécuter au moyen de plusieurs séquestres. Deux séquestres concernaient en particulier l'immeuble appartenant à la demanderesse (pièce 22 : séquestre n° [...], et pièce 24 : séquestre n° [...]), et deux autres séquestres portaient sur des titres et liquidités appartenant aux demandeurs (pièce 25 : séquestres n° [...] et [...]). Selon les pièces à notre disposition, seuls les séquestres relatifs à l'immeuble ont été validés par une poursuite en prestation de sûretés (pièce 26). Les séquestres n° [...] et [...] ne paraissent pas avoir été validés par une procédure de poursuite.

En outre, avant d'en arriver à la vente des biens, et en particulier de l'immeuble sis à R. _____, l'autorité devait encore requérir la saisie des biens. Par ailleurs, s'agissant des immeubles, le créancier peut requérir la réalisation des biens saisis au plus tôt six mois après la saisie (art. 116 LP).

En l'espèce, l'autorité fiscale n'avait pas encore, au moment de la signature de la convention, requis la saisie des immeubles dont le séquestre avait été validé (la réquisition de saisie de l'immeuble date en effet du 10 janvier 1997, pièce 27).

L'immeuble en question ne pouvait donc être vendu immédiatement et c'est de manière excessive, voire erronée, que la défenderesse a prétendu que les biens des demandeurs allaient être « *mis en vente dans les premiers jours de janvier* (ndlr: 2007 [recte : 1997]) ». Si une telle procédure de séquestre engendre une certaine pression pour le contribuable, il n'y avait cependant pas d'urgence immédiate à signer la convention susmentionnée. Les demandeurs avaient encore devant eux un certain laps de temps avant que le fisc n'en arrive à cette extrémité.

Ce laps de temps aurait pu être mis à profit par la défenderesse pour contester les taxations d'office, et tenter d'en faire réduire les

montants d'impôts. L'expert se réfère à cet égard à sa réponse à l'allégué 91.

L'allégué des demandeurs est ainsi correct.

9. Allégué 95 de la demande

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « **Elle aurait ainsi pu proposer que le demandeur fournisse aux autorités fiscales une garantie bancaire, dans le but de parler plus tranquillement avec les autorités fiscales** ».

Réponse de l'expert :

Les demandeurs n'ayant pas acquiescé à la demande de sûretés, laquelle pouvait précisément consister en un cautionnement bancaire, la défenderesse n'avait pas de raison de proposer une solution similaire à celle à laquelle les demandeurs n'avaient pas donné suite.

L'allégué des demandeurs est incorrect.

10. Allégué 98 de la demande

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « **Les critères de détermination de domicile distinct pour des époux sont des notions de base de la fiscalité** ».

Réponse de l'expert :

(...)

Dans la mesure où l'existence d'un domicile en Suisse, respectivement dans le canton, est la condition permettant l'imposition illimitée du contribuable, les critères de détermination sont abondamment traités par la doctrine et font l'objet d'une jurisprudence fournie. Le cas des couples mariés faisant ménage commun ou vivant séparément est également largement évoqué aussi bien par la jurisprudence que par la doctrine, de sorte qu'il n'est pas particulièrement difficile de dégager les éléments déterminants permettant de retenir l'existence de deux domiciles distincts pour les époux. La preuve de l'existence de ces éléments peut cependant présenter des difficultés. La détermination du domicile fiscal entre toutefois dans le champ d'activité d'une fiduciaire.

Sur la base des considérations qui précèdent, l'allégué des demandeurs est correct.

11. Allégué 101 de la demande

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « **Même si le demandeur devait être assujetti à R._____ - ce qui est**

contesté - cette situation n'aurait pas dû être considérée comme fautive ».

Réponse de l'expert :

(...) le fait de tromper l'autorité sur son domicile peut naturellement conduire à une taxation incomplète. Un tel acte n'a pas de statut particulier dans la palette des actes menant à la soustraction. Ainsi, on peut être fautif dans sa déclaration de domicile, au même titre qu'on peut l'être dans l'absence de déclaration d'un élément de patrimoine, tel que par exemple un compte bancaire.

L'allégué des demandeurs est par conséquent inexact sur le plan des principes juridiques.

12. Allégué 102 de la demande

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « **A l'époque des faits, lorsque les autorités fiscales contestaient un for d'imposition à l'étranger, elles n'avaient pas pour habitude de condamner les contribuables à payer des amendes, sauf en cas d'abus manifeste** ».

Réponse de l'expert :

Seule l'autorité pourrait répondre à cet allégué de façon crédible sur le plan statistique.

(...)

Ainsi, pour une personne extérieure à l'Administration cantonale des impôts, il n'est pas possible de disposer d'informations sur le pourcentage de contribuables ayant contesté leur assujettissement en Suisse qui ont été amendés.

Cela étant, les cas dans lesquels une amende a été prononcée en raison de l'absence de déclaration d'un revenu ou d'un élément de fortune sont probablement plus nombreux que ceux qui résultent d'un mensonge sur son domicile, mais en raison du fait que les omissions d'éléments imposables sont également probablement plus nombreuses que les cas de domiciles dissimulés.

L'allégué des demandeurs ne peut être confirmé sur la base des informations en possession de l'expert.

13. Allégué 103 de la demande

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « **Dans le cas du demandeur, aucun élément n'a pu être apporté, susceptible de démontrer qu'il y avait un abus manifeste de la part du demandeur** ».

Réponse de l'expert :

Comme l'a relevé l'expert dans sa réponse à l'allégué 101, à laquelle il se réfère, l'existence d'une taxation incomplète entrée en force en raison d'une déclaration fautive sur son domicile ne constitue pas une catégorie à part de soustraction d'impôt. Un tel acte du contribuable est considéré de la même manière que tout autre comportement du contribuable ayant pour conséquence qu'une taxation soit incomplète. Il est par conséquent soumis aux conditions ordinaires de la soustraction d'impôt, telles que l'expert les a énumérées dans sa réponse à l'allégué 101. L'existence d'un abus manifeste de la part du contribuable ne fait pas partie de ces conditions. Partant il était inutile d'apporter des éléments susceptibles de démontrer l'existence d'un tel abus.

Par conséquent, l'allégué du demandeur n'est pas relevant.

14. Allégué 104 de la demande

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « **Même si le demandeur devait être domicilié en Suisse pour la période en question - ce qui est contesté - il n'en demeure pas moins qu'il ne pouvait être puni par une amende** ».

Réponse de l'expert :

L'expert se réfère à sa réponse à l'allégué 101.

S'agissant de l'amende, l'expert relève toutefois que la convention prévoit à son chiffre 2 que « A.S. _____ et B.S. _____ se déclarent disposés à régler ce montant (...) ». Or dès lors que les éléments soustraits se rapportent uniquement au demandeur, la demanderesse ne pouvait se voir sanctionnée par une amende. En effet, (...) un conjoint ne peut être sanctionné pour une faute commise exclusivement par l'autre (...). La formulation susmentionnée est dès lors inadéquate.

L'allégué des demandeurs n'est pas exact.

15. Allégué 175 de la réponse

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « **La position du fisc vaudois était dès lors très solide** ».

Réponse de l'expert :

(...) le fait d'obtenir l'exécution d'un séquestre est indépendant du bien-fondé des prétentions du fisc. Il peut être exécuté pour le seul motif que le contribuable est domicilié à l'étranger, ce qui était le cas des demandeurs lorsque les séquestres ont été exécutés.

S'agissant de la suite de la procédure, il importe de préciser qu'on ignore quand la demande de sûretés est passée en force, dès lors que Me L. _____ a déposé un recours contre cette décision et que le jugement y relatif ne figure pas au dossier.

Cela étant, l'expert constate que la saisie de l'immeuble des demandeurs est intervenue au mois de janvier 1997, soit après que la taxation d'office pour les années litigieuses est entrée en force et après la signature de la convention signée par les parties le 23 décembre 1996. On ne peut dès lors, pas, en bonne logique, se prononcer sur le caractère solide de la position du fisc avant la signature de dite convention, la séquence des faits étant inversée dans les allégués 173 à 175.

L'allégué de la défenderesse est par conséquent incorrect.

16. Allégué 224 de la réplique

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « ***Ainsi, les autorités fiscales espagnoles considéraient le demandeur comme résident en Espagne en vertu de l'art. 22 al. 4 de la convention entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune (CDI)*** ».

Le demandeur soutient que les autorités fiscales espagnoles considéraient le demandeur comme résident en Espagne, en particulier au motif que ce dernier avait déclaré un revenu et une fortune imposables durant les années 1990 à 1995.

Réponse de l'expert :

(...) le demandeur déclarait en Espagne un montant au titre de rendement de capital mobilier.

(...) Le droit espagnol impose (...) de tels revenus, même si leur bénéficiaire n'est pas résident en Espagne (...). Cet impôt sur le revenu des non-résidents est même expressément mentionné dans la Convention entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et la fortune (CDI CH-Esp), qui prévoit que celle-ci s'applique, en ce qui concerne l'Espagne, notamment à « l'impôt sur le revenu des non-résidents » (art. 2 al. 3 lit. A (iii)).

Dès lors qu'un tel rendement peut être imposable en Espagne également pour des non-résidents, il n'est pas possible d'en conclure que les autorités fiscales espagnoles considéraient le demandeur comme résident en Espagne.

En outre, la loi du 6 juin 1991 relative à l'impôt sur le patrimoine (...) prévoit également une imposition sur la fortune pour les non-résidents. Contrairement aux résidents qui sont imposés sur le patrimoine mondial, les non-résidents sont imposés sur la fortune, uniquement pour les biens sis ou les droits exerçables en Espagne (art. 5). Ainsi, le simple fait de déposer une déclaration d'impôt sur le patrimoine ne permet pas encore de conclure que les autorités fiscales espagnoles considéraient le demandeur comme résident en Espagne.

17. Allégué 226 de la réplique

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « **La défenderesse aurait dû proposer au demandeur une stratégie afin de s'opposer à cette double imposition, qui aurait pu consister...** ».

(...)

Réponse de l'expert :

(...)

Afin d'examiner s'il aurait été adéquat de s'opposer à une double imposition, il importe d'examiner quel était le montant d'impôt en jeu.

(...)

En prenant en compte le cours des devises au 31 décembre de chaque année (...), le montant de l'impôt sur la fortune s'est élevé à CHF 415.23 pour l'année 1990 (...), CHF 277.29 pour l'année 1991 (...), CHF 160.66 pour l'année 1992 (...), CHF 69.31 pour l'année 1993 (...), CHF 49.56 pour l'année 1994 (...) et CHF 0 (...) pour l'année 1995.

(...)

S'agissant des revenus imposables et de l'impôt y relatif, l'expert se réfère au cours des devises applicables à chaque année (moyenne annuelle). (...) Ainsi, le montant d'impôt sur les revenus s'est élevé à CHF 160.46 pour l'année 1992 (...), CHF 191.69 pour l'année 1993 (...), CHF 163.15 pour l'année 1994 (...), CHF 142.08 pour l'année 1995 (...).

Le demandeur aurait ainsi payé des montants d'impôts en Espagne (fortune et revenu) de CHF 415.23 en 1990, de CHF 277.29 en 1991, de CHF 321.12 en 1992, de CHF 261.00 en 1993, de CHF 212.71 en 1994 et CHF 142.08 en 1995, soit un total de CHF 1'629.43 pour les six années concernées.

En considérant que le demandeur a effectivement subi une double imposition, il apparaît toutefois que le montant d'impôt payé en Espagne est peu important, de sorte que la mise en place d'une stratégie pour s'opposer à cette double imposition se serait révélée probablement plus coûteuse (honoraires de la fiduciaire) que l'économie d'impôt éventuelle qui aurait pu être réalisée.

L'allégué des demandeurs est donc incorrect.

18. Allégué 227 de la réplique

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « **...à poser un recours contre les décisions de taxation rendues par l'Administration cantonale des impôts, ...** ».

Réponse de l'expert :

(...)

Contre le fisc suisse, donc, le demandeur pouvait théoriquement déposer un recours pour exiger l'imputation contre l'impôt suisse des impôts à la source prélevés en Espagne (art. 23 CDI CH-Esp) ; mais il aurait alors par là-même admis son domicile fiscal en Suisse, ce qui était précisément l'inverse de la thèse soutenue par lui d'un domicile espagnol.

Par ailleurs, l'enjeu financier (moins de CHF 2'000 d'impôt pour toutes les périodes fiscales concernées) aurait probablement été inférieur aux coûts d'une telle procédure (cf ad allégué 226).

L'allégué des demandeurs est inexact.

19. Allégué 228 de la réplique

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « **...ou à mandater un fiscaliste espagnol pour contester l'assujettissement illimité en Espagne, ...** ».

Réponse de l'expert :

Comme cela a été relevé en réponse à l'allégué 224, à laquelle l'expert se réfère, il ne lui est pas possible de vérifier si l'autorité fiscale espagnole considérerait que le demandeur était assujetti de manière illimitée en Espagne. Toutefois, au vu du faible montant (soit au total moins de CHF 2'000 d'impôt pour toutes les périodes fiscales concernées), l'assujettissement illimité est très peu probable.

L'allégué des demandeurs n'est ainsi pas exact.

20. Allégué 229 de la réplique

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « **...ou à demander aux autorités suisses ou espagnoles l'ouverture d'une procédure amiable au sens de l'art. 25 CDI** ».

Réponse de l'expert :

Le contribuable n'a pas un droit à l'ouverture d'une procédure amiable au sens de l'article 25 CDI CH-Esp. L'autorité est en effet en droit de la lui refuser. Elle le fera en particulier lorsque l'enjeu financier est limité. Le recours à une telle procédure, laquelle est lourde, est considéré par les fiscs nationaux comme disproportionné lorsqu'il s'agit de cas bagatelles.

En l'espèce, les montants d'impôt payés en Espagne sont de faible ampleur. Il s'agit donc précisément d'un cas dans lequel l'ouverture d'une procédure amiable ne se justifie pas.

L'allégué des demandeurs n'est pas exact.

21. Allégué 259 de la duplique

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « ***L'autorité fiscale vaudoise a pour pratique de fixer une amende fiscale allant jusqu'à cinq fois, respectivement quatre fois le montant de l'impôt soustrait*** ».

Réponse de l'expert :

(...)

S'agissant de l'amende à prononcer pour la soustraction à l'impôt fédéral direct, l'autorité fiscale ne pouvait ainsi aller au-delà de trois fois le montant de l'impôt soustrait (et ce malgré ce qui est indiqué au pied de la décision de taxation d'office du 10 décembre 1996). Il importe de préciser que la peine ordinaire (amende fixée à un montant égal à celui de l'impôt soustrait) est prononcée lorsque l'acte punissable a été commis intentionnellement, en l'absence de circonstances aggravantes ou de circonstances atténuantes. Par circonstance aggravante, 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.

S'agissant des impôts cantonaux et communaux, il convient de se référer à l'aLIVD, en vigueur au moment des faits.

Selon son article 128, le montant de l'amende pouvait s'élever à cinq fois le montant de l'impôt soustrait. Le montant de l'amende était fixé d'après le degré de la faute.

L'Administration cantonale des impôts a également édicté le 27 juillet 1981 des directives concernant les rappels d'impôt et les amendes en cas de soustraction fiscale (document non publié, interne à l'administration fiscale). Ces directives, distinguent les cas de soustractions simple et qualifiée. La quotité dépend de l'importance et de la nature de la soustraction, du degré de culpabilité, de la collaboration du contribuable, de la récidive éventuelle et de la situation patrimoniale de l'intéressé (voir également arrêt du TA du 20 novembre 1992, FI.1991.0067).

Sur la base de ce qui précède, l'allégué de la défenderesse est exact concernant les amendes prononcées en matière d'impôts cantonal et communal, mais inexact s'agissant des amendes prononcées en matière d'impôt fédéral direct, qui n'auraient pas pu dépasser trois fois le montant de l'impôt soustrait.

22. Allégué 318 des déterminations sur nouveaux allégués après réforme

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « ***Les cours de change figurant aux allégués 268, 269, 270, 271, 272, 273, 276, 278, 279, 280, 281, 282, 283, 315, 316 sont corrects à dire d'expert*** ».

Réponse de l'expert :

Comme relevé dans le cadre de la réponse à l'allégué 226, l'expert se réfère au cours en vigueur au 31 décembre de chaque année concernée (cas échéant au jour ouvrable antérieur) pour vérifier ce que représente en francs suisse l'assiette de l'impôt sur la fortune et le montant de cet impôt.

Il se réfère en revanche au cours annuel (moyenne annuelle) de chaque année concernée pour vérifier ce que représente en francs suisse l'assiette de l'impôt sur le revenu et le montant de cet impôt.

S'agissant de l'allégué 268, (...) ESP 24'781'153 équivalaient à CHF 330'208.62.

S'agissant de l'allégué 269, (...) ESP 19'921'024 équivalaient à CHF 278'396.31.

S'agissant de l'allégué 270, (...) ESP 21'320'400 équivalaient à CHF 270'939.64.

S'agissant de l'allégué 271, (...) ESP 18'340'000 équivalaient à CHF 190'314.18.

S'agissant de l'allégué 272, (...) ESP 17'497'097 équivalaient à CHF 173'868.65.

S'agissant de l'allégué 273, (...) ESP 16'785'376 équivalaient à CHF 158'940.72.

S'agissant de l'allégué 276, (...) ESP 883'419 et ESP 11'683 équivalaient respectivement à CHF 12'133.60 et CHF 160.46.

S'agissant de l'allégué 278, (...) ESP 16'463 équivalaient à CHF 191.69.

S'agissant de l'allégué 279, (...) ESP 900'000 équivalaient à CHF 9'177.36.

S'agissant de l'allégué 280, (...) ESP 16'000 équivalaient à CHF 163.15.

S'agissant de l'allégué 281, (...) ESP 900'000 équivalaient à CHF 8'524.77.

S'agissant de l'allégué 282, (...) ESP 15'000 équivalaient à CHF 142.07.

S'agissant de l'allégué 283, (...) [I]a somme des impôts que le demandeur prétend avoir payés au cours des années 1990 à 1995 s'élève à ESP 14'461. En additionnant les équivalents en francs suisses selon la méthode retenue ci-dessus, l'expert obtient la somme de CHF 1'624.43.

L'allégué 315 ne contient pas de valeur en pesetas à vérifier.

S'agissant de l'allégué 316, (...) ESP 960'411 et ESP 23'107 équivalaient respectivement à CHF 9'727.05 et CHF 234.

Quant à l'allégué 317, (...) ESP 980'050 et ESP 22'666 équivalaient respectivement à CHF 9'346.73 et CHF 216.

L'allégué de la défenderesse n'est pas exact.

23. Allégué 419 des déterminations et allégués strictement en relation avec les nouveaux allégués de réforme 319 à 381

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « ***Cela est exact s'agissant des documents que Me L. _____ avait produits le 22 novembre 1995*** ».

La défenderesse soutient que les documents que l'administration fiscale a reçus de Me L. _____ le 22 novembre 1995 ne démontrent pas que le demandeur était assujéti de manière illimitée en Espagne, mais tout au plus qu'il était assujéti de manière limitée.

Réponse de l'expert :

Les documents en question sont annexés au courrier que Me L. _____ a adressé à l'Administration cantonale des impôts le 22 novembre 1995.

Il s'agit de cinq pièces, soit :

1) un certificat de [...] (...) de la région de [...], daté du 14 novembre 1995 ;

2) un certificat établi par le secrétaire général de la Mairie de H. _____ du 14 novembre 1995 ;

3) un certificat établi par l'Adjoint au maire de la Mairie de H. _____ du 14 novembre 1995 ;

4) une attestation délivrée par la Paroisse [...] de H. _____ du 14 novembre 1995 ;

5) une attestation du Directeur de la Caisse d'épargne [...] du 15 novembre 1995.

Le premier document certifie que le demandeur a présenté une déclaration d'impôt sur le patrimoine pour les années 1990 à 1994. Comme relevé (voir le développement effectué en réponse à l'allégué 224), le seul fait de déposer une déclaration d'impôt sur le patrimoine ne signifie pas encore que l'administration fiscale espagnole considère l'intéressé comme résident sur le territoire espagnol. En effet, même les non-résidents peuvent être contraints de déclarer et payer des impôts sur le patrimoine en Espagne.

Ce document contient en outre une indication concernant le domicile fiscal du demandeur. Il y est en effet précisé que celui-ci se situe à H. _____. Toutefois, il n'est pas précisé depuis quand ce domicile existe. En particulier, ce document ne certifie pas que le demandeur

est domicilié à H._____ depuis 1990. Il faut en conclure que la précision relative au domicile permet uniquement de conclure que le demandeur était considéré par l'autorité fiscale espagnole comme domicilié en Espagne au moment de l'établissement du certificat en question, soit le 14 novembre 1995.

Il importe de relever à cet égard que cet élément n'est pas contesté par l'Administration cantonale des impôts, dès lors que celle-ci reconnaît le domicile fiscal étranger des demandeurs à partir du 5 septembre 1995 dans la convention signée avec les demandeurs en date du 23 décembre 1996.

Le deuxième document (...) certifie que le demandeur figure comme résident de H._____ selon le registre de recensement des habitants de cette ville. Cette attestation, établie le 14 novembre 1995, ne précise pas depuis quand le demandeur est résident de cette ville. Il faut donc en conclure que ce certificat atteste uniquement que le demandeur était résident de H._____ au moment de l'établissement dudit certificat, soit le 14 novembre 1995, ce qui, comme relevé ci-dessus, n'est pas contesté par le fisc vaudois.

Le troisième document (...) certifie que selon le Maire du district de [...], le demandeur demeure à H._____ depuis le 17 octobre 1991. Ce certificat a été établi à la même date que le certificat établi par le Secrétaire général de la Mairie de H._____. La source utilisée diffère toutefois. Contrairement à ce dernier, l'Adjoint au Maire ne se fonde pas sur le Registre de recensement des habitants de la ville, mais sur les déclarations du Maire du district de [...], qui selon le Consulat général d'Espagne à Genève consulté à l'occasion de la présente expertise, constitue un quartier de la ville de H._____.

Le quatrième document, établi le 14 novembre 1995, atteste que les demandeurs ont été mariés en la Paroisse [...] de H._____ et qu'ils résident à H._____ la majeure partie de leur temps depuis de nombreuses années. Ce document ne distingue pas le cas du demandeur de celui de la demanderesse. Ce document atteste ainsi également que la demanderesse réside à H._____ depuis plusieurs années, alors même que cette dernière n'a jamais revendiqué avoir été domiciliée en Espagne avant 1995.

Enfin, le dernier document certifie que le demandeur est client de la Caisse d'épargne [...] depuis le 31 décembre 1991 et qu'il a sa résidence habituelle dans la ville de H._____, où demeure également sa famille et amis depuis de nombreuses années. Le fait d'être titulaire d'un compte ouvert auprès d'une banque espagnole n'est pas un élément déterminant. Par ailleurs, il convient d'accorder une importance toute relative à l'attestation d'un directeur d'une banque concernant le lieu de résidence d'un client, ainsi que la présence de sa famille et ses amis à ses côtés.

Sur la base de ce qui précède, c'est à juste titre que la défenderesse a considéré que les documents que l'Administration cantonale des impôts a reçus de Me L._____ le 22 novembre 1995 ne démontraient pas que le demandeur était assujéti de manière illimitée en Espagne.

L'allégué de la défenderesse est exact.

24. Allégué 421 des déterminations et allégués strictement en relation avec les nouveaux allégués de réforme 319 à 381

Contenu de l'allégué soumis à expertise : « *L'appréciation de l'administration était compréhensible* ».

Réponse de l'expert :

L'allégué de la défenderesse est exact. L'expert fait référence aux éléments développés dans sa réponse à l'allégué 419. ».

b) Le 29 janvier 2016, chaque partie a requis un complément d'expertise.

Par avis du 2 février 2016, le Juge instructeur de la Cour civile du Tribunal cantonal (ci-après : le juge instructeur) a rejeté les requêtes de complément d'expertise des parties, à l'exception d'un des points du complément requis par les demandeurs, qu'il a sursis à ordonner jusqu'à droit connu sur une requête de réforme.

Par avis du 12 octobre 2016, le juge instructeur a considéré que le point en suspens de la requête de complément d'expertise des demandeurs avait perdu tout objet.

58. Par demande du 19 octobre 2010, les demandeurs ont conclu, avec suite de frais et dépens, à ce que la défenderesse leur doive paiement de la somme de 820'159 fr., avec intérêts à 5% l'an dès le 24 décembre 1996, et à ce que l'opposition formée au commandement de payer soit levée dans cette mesure.

Par réponse du 17 janvier 2011, la défenderesse a conclu, avec suite de frais et dépens, au rejet de ces conclusions.

Les demandeurs ont confirmé leurs conclusions dans leur réplique du 7 mars 2012. La défenderesse en a fait de même dans sa duplique du 27 avril 2012, sur laquelle les demandeurs se sont déterminés par écriture du 21 juin 2012.

Les 30 janvier, 19 mars, 14 juillet, 2 septembre et 10 octobre 2014, ainsi que les 22 juillet 2016, 20 avril et 17 mai 2017, les parties ont déposé de nouveaux allégués et déterminations après réforme.

Chaque partie a déposé un mémoire de droit le 18 janvier 2018.

59. Dans le cadre de la procédure ouverte devant la Cour civile du Tribunal cantonal, les demandeurs se sont opposés à l'audition des collaborateurs des autorités fiscales, hormis celle de K._____ dont ils ont requis l'audition en qualité de témoin le 19 juillet 2016, ainsi qu'à la production de leur dossier fiscal et des courriers échangés avec Me L._____. Ils ont finalement produits des courriers de cet avocat avec l'ACI, à l'exclusion de courriers à leur attention, et certains documents de l'ACI, après avoir été menacés par le juge instructeur des sanctions prévues par l'art. 306 CP.

En droit :

1.

1.1 Le dispositif du jugement entrepris a été communiqué aux parties pour notification le 14 mai 2018, de sorte que les voies de droit sont régies par le CPC (Code de procédure civile du 19 décembre 2008 ; RS 271), entré en vigueur le 1^{er} janvier 2011 (art. 405 al. 1 CPC ; ATF 137 III 127 consid. 2, JdT 2011 II 226). En revanche, dès lors que l'action a été ouverte le 19 octobre 2010, c'est l'ancien droit de procédure qui régissait la procédure de première instance (art. 404 al. 1 CPC), notamment le CPC-VD (Code de procédure civile vaudoise du 14 décembre 1966, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010 ; RSV 270.11).

1.2 L'appel est recevable contre les décisions finales de première instance (art. 308 al. 1 let. a CPC) au sens de l'art. 236 CPC, dans les causes patrimoniales dont la valeur litigieuse au dernier état des conclusions devant l'autorité précédente est de 10'000 fr. au moins (art. 308 al. 2 CPC). Ecrit et motivé, il doit être introduit dans les trente jours à compter de la notification de la décision motivée ou de la notification postérieure de la motivation (art. 311 al. 1 CPC).

1.3 En l'espèce, le jugement motivé a été notifié aux appelants le 1^{er} juin 2018, de sorte que le délai pour former appel échéait le 2 juillet 2018 (art. 142 al. 1 et 3 CPC). Partant, remis à la poste suisse le jour en question, l'appel a été introduit en temps utile. Interjeté par une partie qui a un intérêt digne de protection (art. 59 al. 2 let. a CPC) et portant sur des conclusions supérieures à 10'000 fr., l'appel est dès lors recevable.

On précisera que bien que non chiffrée, la conclusion en réforme des appelants tendant à ce que l'intimée leur verse un « montant à dire de justice » à titre de dépens de première instance est recevable puisque le fond du litige fait également l'objet de l'appel (CACI 11 janvier 2016/22).

2. L'appel peut être formé pour violation du droit ainsi que pour constatation inexacte des faits (art. 310 CPC). L'autorité d'appel peut revoir l'ensemble du droit applicable, y compris les questions d'opportunité ou d'appréciation laissées par la loi à la décision du juge, et doit, le cas échéant, appliquer le droit d'office conformément au principe général de l'art. 57 CPC. Elle peut revoir librement l'appréciation des faits sur la base des preuves administrées en première instance (JdT 2011 III 43 consid. 2 et les références citées) et vérifie si le premier juge pouvait admettre les faits qu'il a retenus (ATF 138 III 374 consid. 4.3.1 ; TF 4A_238/2015 du 22 septembre 2015 consid. 2.2).

3.

3.1 A l'appui de leur mémoire, les appelants ont produit un lot de sept pièces réunies sous bordereau, dont il convient d'examiner la recevabilité.

3.2 Selon l'art. 317 al. 1 CPC, les faits et moyens de preuve nouveaux ne sont pris en compte que s'ils sont invoqués ou produits sans retard (let. a) et ne pouvaient être invoqués ou produits devant la première instance bien que la partie qui s'en prévaut ait fait preuve de la diligence requise (let. b), ces deux conditions étant cumulatives (Tappy, Les voies de droit du nouveau Code de procédure civile, in JdT 2010 III 115, spéc. p. 138). On distingue à cet effet vrais et faux novas. Les vrais novas sont des faits ou moyens de preuve qui ne sont nés qu'après la fin de l'audience de débats principaux de première instance ; ils sont recevables en appel lorsqu'ils sont invoqués sans retard après leur découverte. Les faux novas sont des faits ou moyens de preuve nouveaux qui existaient déjà lors de l'audience de débats principaux ; leur recevabilité en appel est exclue s'ils avaient pu être invoqués en première instance en faisant preuve de la diligence requise (Colombini, Condensé de la jurisprudence fédérale et vaudoise relative à l'appel et au recours en matière civile, in JdT 2013 III 131, spéc. p. 150, n. 40 et les références citées).

La règle de l'art. 317 al. 1 CPC signifie que les faits doivent être allégués et énoncés de façon suffisamment détaillée dès les écritures de première instance ; cette obligation à charge des plaideurs a pour but de circonscrire le cadre du procès, d'assurer une certaine transparence et de permettre une contestation efficace par la partie adverse. Le procès doit en principe se conduire entièrement devant les juges du premier degré ; l'appel est ensuite disponible mais il est destiné à permettre la rectification des erreurs intervenues dans le jugement plutôt qu'à fournir aux parties une occasion de réparer leurs propres carences (TF 5A_756/2017 du 6 novembre 2017 consid. 3.3 ; TF 5A_445/2014 du 28 août 2014 consid. 2.1 ; TF 4A_569/2013 du 24 mars 2014 consid. 2.3 ; TF 4A_309/2013 du 16 décembre 2013 consid. 3.2, SJ 2014 I 196). Sous réserve de l'art. 317 al. 1 CPC, la procédure d'appel ne sert dès lors en

principe pas à compléter la procédure de première instance, mais à examiner et, le cas échéant, corriger le jugement de première instance, sur la base des griefs concrètement articulés (ATF 142 III 413 consid. 2.2.2, JdT 2017 II 153, SJ 2017 I 16). Une partie ne saurait se réserver des moyens d'attaquer le jugement à venir en déposant délibérément, en première instance, des pièces sans lien avec l'argumentation qu'elle développe, dans la perspective de les exploiter plus tard au stade de l'appel (TF 4A_309/2013 du 16 décembre 2013 consid. 3.2, SJ 2014 I 197). Le fait de ne volontairement pas faire état de tous les moyens de preuve à disposition de la part du demandeur en première instance – dans l'idée que les preuves offertes devraient suffire à convaincre le juge – ne justifie pas, en cas de déboutement, l'apport des éléments de preuve manquants devant l'instance d'appel : la diligence requise par l'art. 317 al. 1 let. b CPC ne sera en effet pas donnée dans un tel cas. Il en va de même lorsque la partie appelante a refusé de collaborer à l'administration des preuves en première instance, à l'instar du parent ayant refusé de fournir ses éléments de revenus et qui, condamné à verser une pension trop élevée à son goût, tente d'apporter ces éléments à la procédure d'appel en se prévalant de l'art. 317 al. 1 CPC. En revanche, l'allégation d'un faux nova en appel est envisageable lorsque seule la lecture du jugement attaqué confère de la pertinence à cet allégué, si bien que l'absence de cette allégation devant le premier juge ne saurait être érigée en un défaut de la diligence requise par l'art. 317 al. 1 let. b CPC (Jeandin, Commentaire romand, Code de procédure civile, 2^e éd., Bâle 2019, n. 8b ad art. 317 CPC et les références citées).

Il appartient à l'appelant de démontrer que les conditions de l'art. 317 al. 1 CPC sont réalisées, de sorte que l'appel doit indiquer spécialement de tels faits et preuves nouveaux et motiver spécialement les raisons qui les rendent admissibles selon lui (ATF 143 III 42 consid. 4.1, JdT 2017 II 342 avec note de Tappy ; TF 5A_266/2015 du 24 juin 2015 consid. 2.2.2 ; TF 4A_540/2014 du 18 mars 2015 consid. 3.1, RSPC 2015 p. 339 ; TF 5A_445/2014 du 28 août 2014 consid. 2.1 ; TF 5A_695/2012 du 20 mars 2013 consid. 4.2.1 ; TF 4A_334/2012 du 16 octobre 2012 consid. 3.1, SJ 2013 I 311).

3.3 En l'espèce, la pièce 1 produite par les appelants est une pièce de forme recevable.

Les pièces 2 et 3 sont deux attestations établies et signées le 18 décembre 1996 par l'appelant selon lesquelles, d'une part, il a déclaré verser à l'intimée la somme de 375'000 fr. destinée à être versée à l'ACI, avec une autre somme de 325'000 fr., moyennant qu'une transaction aboutisse (P. 2) et, d'autre part, il a donné instruction à un établissement bancaire de « réaliser [s]on dossier no » et de verser le produit de cette vente, soit 325'000 fr. « prévisiblement (sic) », à l'intimée, moyennant confirmation de Z. _____ que la transaction fiscale avec l'ACI a abouti, et moyennant accord de l'ACI (P. 3). La pièce 4 est un projet de transaction non signé entre l'appelant et l'ACI daté du 19 décembre 1996. La pièce 5 est un courrier de Me L. _____ à l'appelant du 6 janvier 1997. Ces titres, qui ne figurent pas au dossier de première instance, constituent des faux novas dont la recevabilité est soumise à la condition qu'ils ne pouvaient pas être invoqués ou produits devant la première instance en faisant preuve de la diligence requise (art. 317 al. 1 let. b CPC).

Les appelants soutiennent que les pièces 2 à 5, qui permettraient de démontrer que le mandat de l'intimée était bien un mandat fiscal global, ne pouvaient pas être produites en première instance dès lors qu'elles concernent un fait qui n'a été rendu pertinent pour la première fois que par le jugement entrepris, lequel retient qu'un mandat fiscal global n'existait pas entre eux et l'intimée. Ils font également valoir qu'ils n'étaient pas censés déposer ces pièces en première instance puisqu'elles seraient sans lien avec l'argumentation développée.

La position des appelants ne saurait être suivie. Dans la mesure où leur action est fondée sur une prétendue violation par l'intimée de ses obligations contractuelles de mandataire, il appartenait aux appelants d'alléguer et d'établir non seulement l'existence d'un mandat, mais également les éléments nécessaires à déterminer son ampleur

puisque cette question est étroitement liée aux reproches faits à l'intimée dans l'accomplissement du mandat. L'ampleur du mandat confié à l'intimée a d'ailleurs été largement débattue par les parties dans leurs écritures. En particulier, les appelants ont allégué ce qui suit : « Le demandeur A.S._____ a confié à la défenderesse la défense de ses intérêts ainsi que ceux de son épouse B.S._____ dans le cadre d'un litige fiscal » (all. 2, sur lequel l'intimée s'est déterminée comme suit : « On se réfère aux pièces ; surplus contesté »), « Les demandeurs ont chargé la défenderesse de la défense de leurs intérêts vis-à-vis de l'autorité fiscale » (all. 55, sur lequel l'intimée s'est déterminée comme suit : « On se réfère aux pièces ; surplus contesté »), « Le demandeur avait donné comme instructions à la défenderesse de contester sa domiciliation en Suisse » (all. 57, contesté par l'intimée) et « C'est la défenderesse, et non la Fiduciaire S._____ SA ou Me L._____, qui était en charge des aspects fiscaux de la procédure de rappels d'impôts, en particulier des questions relatives au domicile du demandeur » (all. 329, contesté par l'intimée). Quant à l'intimée, elle a notamment articulé les allégués suivants : « La défenderesse n'a fait que conseiller le demandeur » (all. 168, au sujet duquel les appelants ont « admis que le mandat de la défenderesse consistait précisément à trouver la meilleure solution pour le demandeur, soit de contester sa domiciliation en Suisse »), « Plus précisément, elle [Réd. la défenderesse] l'a [Réd. le demandeur] seulement conseillé pour passer une éventuelle transaction avec le fisc » (all. 169, contesté par les appelants), « [Le fisc vaudois a refusé à la défenderesse l'accès au dossier du demandeur] considérant que la défenderesse n'était pas le mandataire direct des demandeurs » (all. 252, sur lequel les appelants se sont déterminés comme suit : « Rapport soit aux pièces, surplus contesté »), « Cela démontre qu'effectivement le mandat d'O._____ SA fût très limité » (all. 397, contesté par les appelants), « Cela confirme aussi que c'est le demandeur seul qui a négocié la convention avec le fisc » (all. 399, contesté par les appelants), « Le rôle d'O._____ SA fût donc très limité, bien plus que le rôle de Me L._____ » (all. 402, contesté par les appelants) et « Le demandeur a confié un bref mandat à la défenderesse » (all. 450, contesté par les appelants). Ces allégués démontrent que les parties ne s'accordaient pas sur l'ampleur du mandat confié à l'intimée. Or

les appelants n'ont pas jugé utile de produire en première instance les pièces 2 à 5 – alors que ces titres existaient déjà – qu'ils entendent désormais produire en appel pour tenter de démontrer l'ampleur du mandat confié à l'intimée, qui constituerait selon eux un mandat fiscal global. En ne faisant pas état de tous les moyens de preuve à leur disposition en première instance dans l'idée que les preuves alors offertes devaient suffire à convaincre le juge, les appelants n'ont pas fait preuve de la diligence requise par l'art. 317 al. 1 let. b CPC. Partant, les pièces 2 à 5 produites par les appelants sont irrecevables.

Quant à la pièce 6, il s'agit d'un extrait du site Internet « [...] », imprimé le 22 juin 2018, sur le thème « Résident en Espagne ? Quelles déclarations d'impôts devez-vous faire et quels impôts devez-vous payer ? », mentionnant un état au mois de septembre 2015, avec une actualisation au mois de mars 2018. Les appelants n'explicitent toutefois pas les raisons qui rendraient ce titre recevable selon eux, ce qui suffit à l'écartier, étant précisé que, vu les dates qui y sont indiquées, on discerne mal la pertinence de ce titre pour la résolution du litige dès lors que les faits litigieux se sont déroulés durant les années 1990 à 1996.

S'agissant enfin de la pièce 7, soit une « Notice sur la procédure amiable » du mois de mai 2018 éditée par le Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales, on admettra sa recevabilité à titre de fait notoire dès lors que ce document est librement disponible sur le site Internet de la Confédération (TF 4A_509/2014 du 4 février 2015 consid. 2.1 ; TF 5A_304/2013 du 1^{er} novembre 2013 consid. 6.2.2 et les références citées).

4.

4.1 Les appelants reprochent aux premiers juges de ne pas avoir retenu certains éléments dans l'état de fait pertinent et requièrent plusieurs compléments, respectivement corrections, de celui-ci. Les intéressés font valoir leurs griefs y relatifs sous différentes rubriques, qui seront reprises ci-après par souci de clarté, soit le « mandat fiscal de

l'intimée » (cf. *infra* consid. 4.3.1), la « séparation des appelants » (cf. *infra* consid. 4.3.2), le « domicile espagnol de l'appelant » (cf. *infra* consid. 4.3.3), l'« expertise » (cf. *infra* consid. 4.3.4) et les « autres faits pertinents » (cf. *infra* consid. 4.3.5).

4.2 Lorsque – comme en l'espèce – la maxime des débats est applicable, le juge ne peut pas fonder son jugement sur d'autres faits que ceux qui ont été allégués dans l'instance et qui ont été soit admis par les parties, soit établis au cours de l'instruction selon les formes légales (art. 4 al. 1 CPC-VD).

Il découle de cette disposition qu'un fait ne peut être retenu qu'à une double condition : il doit d'une part avoir été allégué et, d'autre part, être resté sans contestation ou avoir été dûment prouvé. Il s'agit là d'une conception classique de la maxime des débats. Le juge ne peut pas retenir un fait qui n'a pas été régulièrement allégué (TF 4P.329/2005 du 21 février 2006 consid. 3.2 ; Hohl, Procédure civile, tome I, Berne 2001, n. 763 p. 148). Le juge violerait par ailleurs l'art. 8 CC s'il retenait un fait contesté qui n'a pas été prouvé (ATF 130 III 591 consid. 5.4). La règle de l'art. 4 al. 1 CPC-VD n'interdit toutefois pas au juge d'apprécier les faits régulièrement allégués et établis et d'en tirer des déductions ou appréciations alors même que celles-ci ne sont pas elles-mêmes alléguées par les parties (TF 4A_491/2010 du 30 août 2011 consid. 2.1, non publié à l'ATF 137 III 455 consid. 2.1 ; TF 4P.22/2004 du 6 octobre 2004 consid. 3.3 ; Poudret/Haldy/Tappy, Procédure civile vaudoise, 3^e éd., Lausanne 2002, n. 4 ad art. 4 CPC-VD). Selon l'art. 170 al. 2 CPC-VD, les allégations qui peuvent se déduire de faits admis ou prouvés et celles qui apprécient ou qualifient d'autres faits peuvent être laissées à l'appréciation du juge. Cette disposition permet ainsi au juge de faire certaines déductions en se basant sur sa connaissance des choses de la vie (Poudret/Haldy/Tappy, *op. cit.*, n. 3 ad art. 170 CPC-VD).

Par ailleurs, le juge peut tenir compte des faits notoires, non particuliers à la cause, de faits patents, implicitement admis par les parties et non allégués par une inadvertance manifeste, ainsi que des faits

révélés par une expertise écrite (art. 4. al. 2 CPC-VD). Nonobstant l'usage de la forme potestative, l'art. 4 al. 2 CPC-VD impose au juge de retenir les faits notoires ou patents pour autant que les conditions légales soient remplies (JdT 1988 III 153 consid. 2a). En ce qui concerne les faits patents, les conditions posées à l'art. 4 al. 2 CPC-VD sont cumulatives : pour être retenu en dehors de toute allégation, un fait doit être à la fois clairement établi, implicitement reconnu par les parties et avoir été omis par inadvertance manifeste d'une partie (JdT 1988 III 153 consid. 2b). En outre, le juge peut tenir compte des faits révélés par une expertise écrite (art. 4 al. 2 2^e phrase CPC-VD).

Ainsi, contrairement à d'autres droits de procédure, qui chargent le juge d'inviter les parties à combler les lacunes de leurs allégations, le droit vaudois consacre le principe de la libre allégation, laissant aux parties la responsabilité d'articuler complètement les faits, sous la seule réserve de l'art. 4. al. 2 CPC-VD (TF 4P.83/2006 du 3 octobre 2006).

4.3

4.3.1 Mandat fiscal de l'intimée

4.3.1.1 Les appelants reprochent aux premiers juges de ne pas avoir retenu dans l'état de fait les pièces 29 et 30, qui démontreraient que Me L._____ avait pris note que la défense des intérêts de l'appelant avait été transférée à l'intimée, raison pour laquelle il a transmis à celle-ci l'essentiel de son dossier en vue de la reprise du mandat (P. 29), et qu'ils avaient décidé de confier la défense de leurs intérêts à l'intimée au vu de l'ampleur prise par le volet fiscal (P. 30).

L'autorité précédente a retenu que le 18 novembre 1996, Me L._____ avait conseillé aux appelants de s'adjoindre les services d'un fiscaliste et qu'à la fin du mois de novembre 1996, les demandeurs se sont adressés à la défenderesse pour la défense de leurs intérêts.

En l'occurrence, les pièces 29 et 30 ont été offertes par les appelants en vue de prouver en particulier les allégués suivants : « Les demandeurs se sont adressés à la défenderesse, à la fin du mois de novembre 1996 » (all. 53), « Les demandeurs ont chargé la défenderesse de la défense de leurs intérêts vis-à-vis de l'autorité fiscale » (all. 55), « Le demandeur avait donné comme instructions à la défenderesse de contester sa domiciliation en Suisse » (all. 57), « C'est d'ailleurs pour cette raison [Réd. la défenderesse est spécialisée dans le conseil fiscal (all. 96)] que le conseil du demandeur a suggéré à ce dernier de consulter la défenderesse » (all. 97) et « C'est la défenderesse, et non la Fiduciaire S. _____ SA ou Me L. _____, qui était en charge des aspects fiscaux de la procédure de rappels d'impôts, en particulier des questions relatives au domicile du demandeur » (all. 329).

On constate ainsi que les appelants n'ont pas spécifiquement allégué les courriers produits sous pièces 29 et 30, ni le contenu de ceux-ci. Au vu de leur devoir d'allégation découlant de l'art. 4 al. 1 CPC-VD, on ne saurait faire grief aux premiers juges de ne pas avoir intégré dans l'état de fait le contenu de ces titres, étant précisé que les appelants ne prétendent par ailleurs pas qu'il s'agirait de faits patents au sens de l'art. 4 al. 2 CPC-VD.

4.3.1.2 Les appelants soutiennent que l'état de fait devrait également mentionner les éléments ressortant de la pièce 2, soit que l'intimée devait recevoir une taxation d'office pour le compte des appelants, qu'elle devait discuter avec eux d'une éventuelle entrée en matière sur une transaction avec l'ACI ou de l'introduction d'une procédure au fond et qu'elle envisageait ces démarches sur le long terme puisqu'une première provision de 10'000 fr. leur avait été demandée. Ils reprochent en outre aux premiers juges d'avoir retenu que l'intimée n'avait pas envisagé d'alternative à l'assujettissement de l'appelant en Suisse, ce qui serait contredit par le fait que l'intimée avait évoqué une procédure au fond dans son courrier du 6 décembre 1996 produit sous pièce 2.

En l'espèce, les éléments précités ressortant de la pièce 2 n'ont pas été allégués par les appelants dans leurs écritures. En effet, la pièce 2 a été offerte en vue de prouver les allégués suivants : « Le demandeur A.S._____ a confié à la défenderesse la défense de ses intérêts ainsi que ceux de son épouse B.S._____ dans le cadre d'un litige fiscal » (all. 2), « Les demandeurs ont chargé la défenderesse de la défense de leurs intérêts vis-à-vis de l'autorité fiscale » (all. 55), « Le demandeur a versé des honoraires à la défenderesse » (all. 56), « La défenderesse n'a pas tenté d'apporter la preuve, auprès de l'autorité fiscale, que le demandeur était effectivement domicilié en Espagne, depuis 1991 » (all. 58), « La défenderesse a au contraire suggéré aux demandeurs d'accepter la proposition formulée par l'autorité fiscale vaudoise » (all. 60) et « C'est la défenderesse, et non la Fiduciaire S._____ SA ou Me L._____, qui était en charge des aspects fiscaux de la procédure de rappels d'impôts, en particulier des questions relatives au domicile du demandeur » (all. 329). Faute d'allégation, c'est à juste titre que l'autorité précédente n'a pas retenu dans l'état de fait les éléments ressortant de la pièce 2 dont les appelants se prévalent en appel.

S'agissant du fait retenu par l'autorité précédente selon lequel l'intimée n'avait pas envisagé d'alternative à l'assujettissement de l'appelant en Suisse, on rappellera que l'élément avancé par les appelants pour contredire cette circonstance n'a pas été allégué. En outre, on ne voit pas en quoi le fait que l'intimée ait écrit aux appelants qu'ils devraient envisager une procédure au fond s'ils n'entraient pas en matière sur une transaction avec l'ACI permettrait d'infirmer ce qui a été retenu par les premiers juges.

4.3.1.3 Se fondant sur les pièces 2 à 5 produites en appel, les appelants soutiennent que l'intimée aurait participé aux démarches ayant mené à la signature de la transaction du 23 décembre 1996 et à la non-contestation des décisions de taxation d'office, qu'elle aurait préalablement rédigé un projet de convention le 19 décembre 1996, que Me L._____ n'aurait effectué aucune démarche dans le cadre de cette transaction et qu'il n'y aurait aucun lien entre le mandat précédemment

confié à cet avocat et la transmission par celui-ci de la transaction signée à l'ACI. Ils soutiennent également que les déclarations du témoin Z._____ selon lesquelles il ne se souvenait pas d'avoir conseillé à l'appelant de passer une transaction avec le fisc seraient démenties par un élément ressortant de la pièce 2 du dossier de première instance, en soulignant que d'autres déclarations de ce témoin seraient contredites par celles du témoin K._____.

En l'espèce, les pièces sur lesquelles se fondent les appelants sont irrecevables (cf. *supra* consid. 3.3), de sorte que leur démonstration tombe à faux.

En outre, l'élément ressortant de la pièce 2 du dossier de première instance invoqué par les appelants, censé contredire les déclarations précitées du témoin Z._____, n'a pas été allégué par les appelants en première instance. Quoiqu'il en soit, la critique y relative des appelants est vaine. En effet, s'il ressort de l'état de fait que le témoin Z._____ a déclaré qu'il ne se souvenait pas d'avoir conseillé à l'appelant de passer une transaction avec le fisc, ce qui correspond à la réponse qu'il a donnée à l'allégué 169, les premiers juges ont finalement retenu qu'il « était probable que [l'intimée] ait conseillé aux [appelants] de transiger avec l'ACI » (jugement p. 57), sans que cette circonstance soit à elle seule déterminante pour résoudre la question de savoir si l'intimée avait agi au stade de la finalisation de l'accord conclu. Quant aux autres déclarations du témoin Z._____ qui seraient contredites par celles du témoin K._____, les appelants n'en tirent aucune conséquence, étant d'ailleurs relevé que les premiers juges n'ont pas fait état desdites déclarations.

4.3.2 Séparation des appelants

4.3.2.1 Les appelants font valoir que l'état de fait devrait préciser que la déclaration d'impôt 1991-1992, déposée le 26 novembre 1991, portait sur les situations financières des contribuables pour les années 1989-1990 selon le système *praenumerando* bisannuel alors en vigueur, que la séparation des parties a été annoncée à l'ACI lors du dépôt le 31 mars

1993 de la déclaration 1991-1992 de l'appelante, ainsi qu'à l'occasion de la déclaration 1993-1994 de celle-ci remplie le 11 décembre 1995, et que les taxations de la demanderesse pour les années 1992 à 1995 retiennent toutes un quotient familial de 1, ce qui démontrerait qu'elle était imposée comme personne séparée.

En l'occurrence, si le fait que la déclaration d'impôt 1991-1992 déposée le 26 novembre 1991 portait sur les années 1989-1990 selon le système *praenumerando* bisannuel n'a pas été allégué, celui-ci peut être retenu à titre de fait notoire (art. 4 al. 2 CPC-VD). Le chiffre 10 de l'état de fait a ainsi été complété en ce sens.

Quant aux autres compléments requis, ils n'ont pas été allégués en première instance, de sorte qu'il n'y sera pas donné suite, étant précisé que le chiffre 30 de l'état de fait retient déjà que les appelants ont été taxés séparément pour les périodes fiscales 1991-1992, 1993-1994 et 1995-1996.

4.3.2.2 Les appelants requièrent que le chiffre 10 de l'état de fait ne mentionne pas que, lors du dépôt de sa déclaration d'impôt 1991-1992 le 26 novembre 1991, l'appelant « n'a pas invoqué ou produit à ce moment un quelconque document attestant d'une imposition en Espagne, de frais de pharmacie ou de suivis de cours auprès d'une école dans ce pays ». Ils soutiennent que ce passage devrait être supprimé dès lors que la séparation des parties serait postérieure au dépôt de cette déclaration.

L'état de fait n'a pas à être corrigé dans le sens voulu par les appelants. Indépendamment de la date de la séparation des appelants, il n'en demeure pas moins que, lors du dépôt de la déclaration précitée, l'appelant n'a pas produit de document attestant d'une imposition en Espagne, alors qu'il y a été imposé sur la fortune en 1990, ni de frais de pharmacie ou de suivis de cours auprès d'une école dans ce pays.

4.3.2.3 Les appelants entendent faire compléter le chiffre 11 de l'état de fait qui mentionne qu'il n'est pas établi que l'appelant ait versé à

l'appelante les pensions mensuelles de 1'500 fr. prévues par la convention du 1^{er} décembre 1991, en ce sens que les revenus réalisés par l'intéressée en 1992 et 1993 ne lui donnaient pas droit au versement de pensions selon les conditions fixées par la convention et que l'appelant aurait versé, par l'intermédiaire de Me L._____, un montant de 15'000 fr. en remboursement des indemnités chômage perçues par son épouse, ce montant faisant partie des pensions versées à compter de l'année 1994.

En l'espèce, les compléments requis n'ont pas été allégués en procédure. Si la circonstance du versement du montant de 15'000 fr. ressort certes de la requête de complément d'expertise des appelants du 29 janvier 2016, celle-ci a été rejetée, de sorte que l'on ne saurait en tenir compte.

4.3.2.4 Les appelants prétendent que le chiffre 17 de l'état de fait mentionnant que la déclaration d'impôt 1991-1992 de l'appelante indiquait l'adresse du domicile conjugal serait erroné dès lors que cette déclaration précisait expressément que l'intéressée était séparée depuis le 1^{er} décembre 1991, si bien que l'appelante aurait « simplement mentionné son adresse de domicile (...) et non le domicile conjugal des appelants ».

Bien que les appelants ne précisent pas ce qu'ils entendent en déduire, le chiffre 17 de l'état de fait a été modifié dans un souci de précision, en ce sens qu'il mentionne que l'appelante « a indiqué comme domicile l'adresse de R._____ ».

4.3.2.5 Les appelants soutiennent en substance que le litige récurrent entre X._____ et, essentiellement, l'appelante et son fils accrédirait le fait que les appelants vivaient bien séparément depuis 1991, et ils requièrent un complément de l'état de fait à cet égard.

Cette critique a trait à l'appréciation des faits, de sorte que l'état de fait n'a pas à être complété dans le sens voulu par les appelants.

4.3.3 Domicile espagnol de l'appelant

4.3.3.1 Se référant aux déclarations du témoin C.S._____, les appelants requièrent que l'état de fait soit complété en ce sens que lorsque l'appelant a quitté la Suisse, il ne serait resté que quatre mois chez son fils aux Etats-Unis, avant de s'établir en Espagne.

En l'occurrence, dès lors que le témoin précité est le fils des appelants et qu'il a déclaré être au courant du litige dont ses parents lui avaient expliqué la teneur, il y a lieu de considérer, à l'instar des premiers juges, que les déclarations de ce témoin ne peuvent pas être tenues pour probantes, à moins d'être corroborées par d'autres preuves au dossier. Dans la mesure où le complément requis par les appelants - au demeurant non allégué en première instance - ne ressort d'aucun autre élément du dossier, il ne sera pas tenu pour établi. Il ne se justifie ainsi pas de compléter l'état de fait en ce sens.

4.3.3.2 Les appelants entendent faire compléter le chiffre 20 de l'état de fait, selon lequel l'appelant a versé le 12 juillet 1994 un acompte de 15'350 fr. pour l'achat d'un bateau chez [...], en ce sens qu'il ressort de la facture du 12 juillet 1994 C.S._____ a également versé un tel acompte.

A nouveau, le complément requis par les appelants n'a pas été allégué en première instance, de sorte qu'il n'y sera pas donné suite, étant par ailleurs précisé que les appelants n'explicitent pas ce qu'ils entendent en déduire en appel.

4.3.3.3 Les appelants soutiennent que l'état de fait devrait également être complété en ce sens que la Caisse d'épargne de [...] aurait attesté le 15 novembre 1995 que l'appelant, domicilié à H._____, était un client de l'établissement depuis le 31 décembre 1991, conformément à la pièce 3 du bordereau du 29 janvier 2016 produit à l'appui de leur requête de complément d'expertise, et que les autorités de la police des étrangers zurichoise auraient certifié que l'appelant se serait établi à [...] du 17

juillet au 22 novembre 1995, localité qu'il aurait ensuite quittée à destination de H. _____, conformément à la pièce 86.

En l'occurrence, le complément de l'état de fait requis en lien avec la pièce 3 du bordereau du 29 janvier 2016 ressort de l'expertise, de sorte que l'on peut en tenir compte (art. 4 al. 2 2^e phrase CPC-VD). En effet, en réponse à l'allégué 419, l'expert fait état de l'attestation de la Caisse d'épargne [...] du 15 novembre 1995. Le chiffre 25a de l'état de fait a dès lors été complété à cet égard dans le sens voulu par les appelants.

Quant au complément requis en lien avec la pièce 86, il n'a pas été allégué, ce titre ayant été offert pour prouver, d'une part, que l'appelant résidait en Espagne durant la période fiscale de 1990 à 1996 et avait l'intention de s'y établir (all. 241/1 et 241/2) et, d'autre part, que le procès-verbal d'audition de l'appelant par les autorités administratives espagnoles en vue de sa naturalisation atteste qu'il remplissait les conditions pour prétendre à l'obtention de la nationalité espagnole (all. 241/10).

4.3.3.4 Les appelants requièrent que le chiffre 28 de l'état de fait ne mentionne pas que lors du dépôt de la déclaration d'impôt 1993-1994, l'appelant n'avait pas invoqué, ni produit un quelconque document attestant d'une imposition en Espagne, au motif que cette constatation serait en contradiction avec le chiffre 26 de l'état de fait qui mentionne que les appelants ont rempli des déclarations communes sur requête de l'ACI.

On discerne mal la contradiction évoquée par les appelants, qu'ils n'explicitent pas. Quoi qu'il en soit, ils n'ont pas apporté la preuve que l'appelant aurait bel et bien invoqué ou produit des éléments attestant d'une imposition en Espagne lors du dépôt de la déclaration d'impôt 1993-1994, de sorte qu'il n'y a pas lieu de corriger l'état de fait à cet égard.

4.3.3.5 Se fondant sur la pièce 37, les appelants entendent faire compléter le chiffre 31 de l'état de fait en ce sens qu'A._____ aurait attesté le 8 janvier 1996 que l'appelant avait payé régulièrement ses impôts sur le revenu depuis 1991 et sur la fortune depuis 1990, jusqu'au jour de l'établissement de cette attestation.

En l'espèce, les appelants avaient allégué ce qui suit en lien avec le titre précité : « Il découle également d'une attestation émanant de la fiduciaire A._____, à H._____, en Espagne, que le demandeur a régulièrement payé l'impôt sur le revenu depuis 1991 et sur la fortune depuis 1990, ceci jusqu'au 8 janvier 1996 » (all. 71). Dans la mesure où la pièce 37 vient corroborer cet allégué, le chiffre 31 de l'état de fait a été complété dans le sens voulu par les appelants.

4.3.3.6 Les appelants requièrent que le chiffre 32 de l'état de fait précise que la carte de résidence obtenue le 5 juin 1996 a été renouvelée pour cinq ans à cette date compte tenu de la carte de résidence dont il était en possession depuis le 26 septembre 1991, selon le chiffre 8 de l'état de fait.

Les appelants ont allégué que le 5 juin 1996, l'appelant avait obtenu un renouvellement de son permis de séjour, à H._____, en Espagne, pour une nouvelle durée de cinq ans (all. 27), en offrant de prouver ce fait par la pièce 13. Il ressort de ce titre, soit une attestation établie par la Direction générale de la police de H._____ le 15 mai 1998, que l'appelant figure dans les registres en qualité de titulaire d'une carte de résidence communautaire délivrée à [...] le 26 septembre 1991, d'une validité de cinq ans, et d'une carte de résidence communautaire délivrée à [...] le 5 juin 1996, d'une validité de cinq ans. La pièce 13 ne faisant pas état d'un renouvellement, l'état de fait n'a pas à être précisé dans le sens voulu par les appelants.

4.3.3.7 Les appelants reprochent aux premiers juges d'avoir retenu au chiffre 38 de l'état de fait que le témoin Z._____ avait déclaré qu'il se souvenait que l'appelant lui avait montré un document indiquant qu'il

avait une adresse en Espagne, sur lequel il était mentionné comme adresse « Apartado ». Ils soutiennent qu'à cette époque, l'appelant aurait été en possession d'une attestation de la Mairie de H._____ établie le 14 novembre 1995 et d'un permis de résidence délivré le 17 octobre 1991, qui ne mentionneraient aucunement le terme « Apartado », ce qui démontrerait que les souvenirs de ce témoin auraient été « faibles, dispersés et peu fiables lors de son audition » et qu'ils seraient parfois entrés en contradiction « avec des pièces produites ». Ils requièrent dès lors que l'état de fait soit complété « dans la mesure de ce qui précède ».

Outre que l'on discerne mal quel complément de l'état de fait les appelants sollicitent précisément, on relèvera que quels que soient les documents dont ils prétendent avoir été possession à l'époque, les intéressés ne prétendent pas ni ne démontrent qu'ils auraient été présentés au témoin Z._____.

4.3.3.8 Les appelants prétendent que le chiffre 40 de l'état de fait ne pourrait pas exposer que l'ACI a toujours considéré que le domicile de l'appelant était en Suisse pendant les années qui ont fait l'objet de la procédure de soustraction et n'a pas cru aux allégations de l'intéressé selon lesquelles il aurait alors vécu en Espagne. Ils soutiennent que l'ACI estimait que les documents remis le 22 novembre 1995 ne démontraient pas que l'appelant était assujetti de manière illimitée en Espagne, mais tout au plus de manière limitée, que l'ACI a admis le domicile fiscal en Espagne dès le 4 septembre 1995 selon le chiffre 7 de la convention du 23 décembre 1996 et que l'ACI a utilisé l'argument du domicile à l'étranger à l'appui de sa demande de sûreté ayant donné lieu aux ordonnances de séquestre, ce qui devrait selon eux figurer dans l'état de fait.

En l'espèce, les éléments que les appelants entendent faire ajouter dans l'état de fait y figurent déjà. En effet, le chiffre 26 de l'état de fait relate le courrier de l'ACI du 1^{er} décembre 1995 dans lequel il est indiqué que les documents remis le 22 novembre 1995 ne démontraient pas que l'appelant était assujetti de manière illimitée en Espagne, mais

tout au plus de manière limitée, le chiffre 41 décrit les termes de la convention du 23 décembre 1996 et le chiffre 34 fait état du motif de la demande de sûreté et des ordonnances de séquestre.

4.3.3.9 Les appelants soutiennent encore que le chiffre 40 de l'état de fait, qui mentionne que l'appelant n'a pas produit à Me L._____, ni à l'ACI, ni à l'intimée les documents et attestations apparus en cours de procédure concernant la prétendue domiciliation de l'appelant en Espagne, serait incomplet dans la mesure où il ne serait pas fait mention des divers documents transmis par cet avocat à l'ACI selon les correspondances produites sous pièce 151/11.

En l'occurrence, les appelants n'ont pas allégué, en référence à la pièce 151/11, que Me L._____ aurait produit tel ou tel document auprès de l'ACI, de sorte qu'il n'y a pas lieu de compléter l'état de fait à cet égard. On relèvera néanmoins que l'expertise (ad all. 419) fait état d'un courrier adressé par cet avocat à l'ACI le 22 novembre 1995, comportant cinq annexes, ce qui a été ajouté au chiffre 25b de l'état de fait en application de l'art. 4 al. 2^e phrase CPC-VD, étant précisé que le contenu desdites annexes, également décrit dans l'expertise, a été relaté à son chiffre 25a.

4.3.3.10 Se fondant sur la pièce 13, les appelants requièrent un complément de l'état de fait en ce sens que la Direction générale de la police de H._____ aurait certifié le 15 mai 1998 que l'appelant était connu en tant que titulaire des permis de résidence communautaire délivrés les 26 septembre 1991 et 5 juin 1996, tous deux valables cinq ans.

En l'occurrence, le fait que l'appelant était titulaire desdits permis résulte déjà de l'état de fait (cf. *supra* let. C ch. 8 et 32). Au surplus, l'attestation du 15 mai 1998 en tant que telle n'est pas déterminante pour l'issue du litige dès lors qu'elle est postérieure à la signature de la convention litigieuse.

4.3.3.11 Les appelants invoquent encore pêle-mêle d'autres faits à prendre en considération, soit le fait que l'appelant aurait cessé toute activité lucrative en Suisse le 11 novembre 1990, qu'il n'aurait malgré cela jamais perçu de prestations de l'assurance-chômage en Suisse, qu'aucune preuve de sa présence en Suisse n'aurait été produite, qu'il aurait rempli ses déclarations d'impôt en Espagne au moyen des formulaires destinés aux résidents fiscaux et que lors du séquestre effectué le 13 août 1996, une voiture de marque [...] immatriculée en Espagne aurait été touchée par cette mesure.

Le fait qu'un véhicule immatriculé en Espagne a été l'objet du séquestre ressort déjà de l'état de fait (cf. *supra* let. C ch. 34). Pour le reste, aucun des éléments invoqués ne ressort des allégués des parties, étant au surplus relevé que les appelants se fondent sur la pièce 6 produite en appel s'agissant de la circonstance selon laquelle l'appelant aurait rempli ses déclarations d'impôt en Espagne au moyen des formulaires destinés aux résidents fiscaux, alors que ce titre est irrecevable (cf. *supra* consid. 3.3). Il n'y a donc pas lieu de compléter l'état de fait à cet égard.

4.3.4 Expertise

4.3.4.1 Les appelants requièrent que le chiffre 57a de l'état de fait relatant les passages pertinents de l'expertise soit complété en intégrant certaines remarques préliminaires de l'expert, ainsi que l'entier de ses déclarations en réponse aux allégués 87, 91, 94, 98 et 259.

Dans la mesure où les passages de l'expertise dont les appelants sollicitent la retranscription sont utiles à la bonne compréhension de celle-ci, l'état de fait a été complété dans le sens voulu par les intéressés.

4.3.4.2 Les appelants soutiennent en substance que la réponse de l'expert à l'allégué 95 devrait être lue en relation avec les pièces 2 et 3 produite en appel, ce qui permettrait de retenir que l'intimée aurait pu

leur proposer de fournir une garantie bancaire pendant les négociations avec l'ACI.

Dès lors que les titres sur lesquels les appelants se fondent sont irrecevables (cf. *supra* consid. 3.3), la démonstration – qui a trait à l'appréciation des preuves – tombe à faux.

4.3.4.3 Les appelants prétendent que la lecture de la réponse de l'expert à l'allégué 224 devrait se faire à la lumière du fait que l'appelant aurait rempli ses déclarations d'impôt en Espagne au moyen des formulaires destinés aux résidents fiscaux.

Dans la mesure où la circonstance invoquée par les appelants ne peut pas être retenue dans l'état de fait (cf. *supra* consid. 4.3.3.11), leur démonstration – qui a trait à l'appréciation des preuves – ne saurait être suivie.

4.3.4.4 Les appelants soutiennent que la réponse de l'expert à l'allégué 227 – selon laquelle si un recours avait été déposé contre les décisions de taxation d'office, cela aurait impliqué l'admission du domicile fiscal en Suisse de l'appelant, ce qui aurait été à l'opposé de la thèse défendue par ce dernier – ne saurait être retenue dès lors qu'elle entrerait en contradiction avec une pièce du dossier, soit la convention conclue le 23 décembre 1996 par laquelle un domicile fiscal en Suisse a été admis pour la période du 1^{er} janvier 1991 au 4 septembre 1995.

Cette critique concerne l'appréciation des preuves. Cela étant, la position des appelants ne résiste pas à l'examen. En effet, l'allégué 227 soumis à l'expert avait trait à la question de savoir si l'intimée aurait dû recourir contre les décisions de taxation d'office, afin, selon les intéressés, de ne pas faire subir à l'appelant une double imposition pour les années fiscales 1990 à 1995 en raison des impôts payés dans le canton de Vaud à la suite de l'entrée en force de la convention du 23 décembre 1996 (cf. all. 225). Partant, la réponse fournie par l'expert ne tient à juste titre pas compte du contenu de cette convention et ne saurait ainsi entrer en

contradiction avec celle-ci, puisqu'il devait se déterminer sur une alternative à la signature de cet accord, consistant en une contestation des décisions de taxation d'office.

4.3.4.5 Les appelants contestent la réponse de l'expert à l'allégué 229 en se fondant sur la pièce 7 produite en appel qui démontrerait que pour demander l'ouverture d'une procédure amiable, qui serait gratuite, il suffirait de remplir un formulaire.

A nouveau, cette critique a trait à l'appréciation des preuves. On relèvera toutefois que la pièce sur laquelle se fondent les appelants est datée du mois de mai 2018. Or rien n'indique que la procédure amiable en vigueur en 1996 était la même que celle décrite dans la pièce 7. Quoi qu'il en soit, on ne voit pas en quoi le fait que l'ouverture d'une procédure amiable au moyen d'un formulaire permettrait de contredire l'appréciation de l'expert, qui a exposé que le « recours à une telle procédure, laquelle est lourde, est considéré par les fiscs nationaux comme disproportionné pour les cas de bagatelles ». Partant, la critique des appelants est infondée.

4.3.5 « Autres faits pertinents »

4.3.5.1 Les appelants soutiennent que le chiffre 59 de l'état de fait selon lequel ils se sont opposés à l'audition des collaborateurs des autorités fiscales serait incomplet dans la mesure où ils ont requis l'audition de K._____ en qualité de témoin.

En l'espèce, par courrier du 22 juillet 2013, les appelants se sont opposés à ce qu'un dénommé [...] « ou tous autres collaborateurs des autorités fiscales en charge de leur dossier » soient entendus comme témoins. Le 7 octobre 2013, ils se sont opposés à l'audition en qualité de témoin de K._____, requise par l'intimée. K._____ a néanmoins été entendu le 31 octobre 2013. Ce n'est que le 19 juillet 2016 que les appelants ont requis l'audition en qualité de témoin de l'intéressé, qui a été entendu le 2 octobre 2017.

Dans un souci de précision, le chiffre 59 de l'état de fait a été complété dans le sens qui précède.

4.3.5.2 Les appelants contestent la non-prise en considération de l'audition par voie de commission rogatoire d'A._____, qui devrait selon eux faire partie intégrante de l'état de fait.

Les intéressés n'explicitent toutefois pas en quoi les déclarations du prénommé seraient pertinentes pour la résolution du litige, ni les conclusions qu'ils entendent en tirer. Il n'y a dès lors pas lieu de compléter l'état de fait à cet égard.

4.3.5.3 Les appelants soutiennent enfin que l'état de fait devrait être complété « en rappelant que toute la procédure menée par l'ACI l'a été sous l'égide de K._____, lequel a admis dans son audition de témoin n° 3 être un ami de X._____, voisin dénonciateur et en litige avec les appelants » et qu'à « aucun moment, un autre collaborateur de l'ACI n'a été amené à traiter ce dossier, pas même au moment de signer la convention du 23 décembre 1996 ». Ils en déduisent que l'autorité précédente ne pouvait pas « se contenter de constater que les appelants auraient produit certains documents de façon diffuse et désordonnée, sans reconnaître d'un autre côté qu'ils ont fait l'objet d'une longue procédure d'instruction de la part d'un ami de leur voisin, procédure tout au long de laquelle ils se sont efforcés de répondre à toutes les demandes de l'ACI par de nombreux courriers ».

En l'occurrence, le fait que K._____ soit un ami de X._____ et ait signé seul la convention litigieuse ressort déjà de l'état de fait (cf. *supra* let. C ch. 23 et 57a « remarques préliminaires » n. 3.2). Quant au fait que toute la procédure menée par l'ACI l'aurait été sous l'égide de K._____, cette circonstance n'a pas été strictement alléguée. Quoi qu'il en soit, on peine à discerner la pertinence pour la résolution du litige de ce que les appelants déduisent de ces circonstances.

5.

5.1 Les appelants font grief aux premiers juges d'avoir retenu que l'intimée n'avait pas été mandatée pour un conseil fiscal global.

5.2 L'autorité précédente a considéré que les appelants n'avaient pas mandaté l'intimée pour un conseil fiscal global dès lors que les intéressés étaient déjà représentés par Me L. _____ - qui était déjà en discussion avec l'ACI, s'était occupé en dernier lieu du dossier fiscal des appelants et avait transmis la convention signée à l'ACI -, mais pour un conseil ponctuel relatif à la question du domicile fiscal de l'appelant et ses conséquences financières. Les magistrats ont retenu à cet égard que Me L. _____ était cité dans la convention alimentaire en cas de litige dans l'exécution de celle-ci, que lorsque les appelants avaient répondu à l'ACI dans le cadre de la procédure de soustraction fiscale ouverte à leur encontre, fondée sur la problématique du domicile de l'appelant et sur le fait que les intéressés ne se seraient jamais séparés, c'était Me L. _____ qui les avait représentés, qu'il était établi que cet avocat avait été l'interlocuteur de l'ACI entre les mois de septembre 1995 et janvier 1997 dès lors qu'il avait contesté l'assujettissement de l'appelant en Suisse, avait plaidé le domicile fiscal en Espagne, avait fourni des renseignements et répondu aux questions de l'ACI et avait recouru le 6 septembre 1996 contre la décision relative à la fourniture de sûretés, et que ce n'était que le 18 novembre 1996, alors que l'ACI avait fait valider la procédure de séquestre, que Me L. _____ avait conseillé aux appelants de s'adjoindre les services d'un fiscaliste, pour un conseil ponctuel relatif à la question du domicile fiscal et ses conséquences financières, question dont l'analyse avait dès lors été externalisée par cet avocat afin que ses clients obtiennent un double regard sur le problème.

Les premiers juges ont également considéré que les appelants n'avaient pas réussi à démontrer que l'intimée avait agi au stade de la finalisation d'un accord avec l'ACI entre la fin du mois de novembre et le 23 décembre 1996. Ils ont relevé que s'il était probable que l'intimée ait conseillé aux intéressés de transiger, aucun élément ne démontrait que ce

conseil valait pour le montant pour lequel la transaction avait finalement été conclue dans la mesure où l'intimée n'apparaissait sur aucun document chiffré, ni sur un procès-verbal d'entretien avec l'ACI lors de la signature de la convention, et où c'était Me L. _____ qui avait envoyé à l'ACI l'exemplaire signé par les appelants. Ils ont ajouté que le rôle de l'intimée s'était limité à une consultation avec chacun des protagonistes et à la réception de taxations d'office basées sur les renseignements et prises de position fournis par Me L. _____, en retenant à cet égard que les appelants avaient été épaulés par Me L. _____ durant toute la phase de contacts avec l'ACI, que l'intimée avait été consultée en dernier ressort à la fin du mois de novembre 1996, alors que les discussions avec l'ACI avaient commencé au mois de septembre 1995 par l'intermédiaire de l'avocat précité, qu'elle avait seulement rencontré l'appelant et un collaborateur de l'ACI à une reprise le 6 décembre 1996 et que ce bref mandat avait pris fin par le fait de l'appelant après son entrevue avec le représentant de l'intimée.

Faute d'avoir produit les courriers que l'intimée leur avait envoyés durant la courte durée de son mandat et qui auraient permis d'établir l'ampleur de celui-ci, voire les conseils chiffrés alors donnés, les appelants n'avaient ainsi pas réussi à prouver le fait que l'intimée aurait été mandatée pour un conseil fiscal global dépassant la seule question du domicile fiscal et qui aurait par exemple concerné l'assiette fiscale arrêtée par l'ACI.

Compte tenu du mandat limité confié à l'intimée, l'autorité précédente a retenu qu'il ne pouvait pas lui être reproché d'être intervenue de manière contraire aux intérêts des appelants dans le cadre de la rédaction d'une transaction, rédigée par un collaborateur de l'ACI, à laquelle il n'était pas établi qu'elle ait pris part.

5.3

5.3.1 Les appelants font valoir que les premiers juges ne pouvaient pas retenir que Me L. _____ s'était contenté d'externaliser l'analyse de la question du domicile fiscal de l'appelant à l'intimée, tout en continuant à

les représenter dans leur litige face à l'ACI. Ils soutiennent en substance, en se référant aux pièces 28 à 30 du dossier de première instance, que « dépassé par la particularité des questions posées et les connaissances requises pour y répondre », Me L._____ aurait mis un terme à son mandat en novembre 1996 déjà et, en se référant aux pièces 2 à 5 produites en appel, que l'intimée aurait été mandatée en vue de l'aboutissement d'une transaction avec l'ACI et, le cas échéant, en vue de recourir contre des décisions de taxation d'office.

On relèvera d'emblée que l'argumentation développée par les appelants en lien avec les pièces 2 à 5 produites en appel tombe à faux dès lors que ces titres sont irrecevables (cf. *supra* consid. 3.3).

En ce qui concerne les éléments invoqués en lien avec les pièces 28 à 30 du dossier de première instance, on rappellera que ces titres ont été produits en vue de prouver notamment les allégués suivants : « Conscient que le dossier comportait des aspects fiscaux spécifiques, le conseil du demandeur a suggéré à ce dernier de consulter un spécialiste en matière fiscale » (all. 52, P. 28), « Les demandeurs se sont adressés à la défenderesse, à la fin du mois de novembre 1996 » (all. 53, P. 29 et 30), « Les demandeurs ont chargé la défenderesse de la défense de leurs intérêts vis-à-vis de l'autorité fiscale » (all. 55, P. 2, 29 et 30), « Le demandeur avait donné comme instructions à la défenderesse de contester sa domiciliation en Suisse » (all. 57, P. 29), « C'est d'ailleurs pour cette raison (Réd. « La défenderesse est spécialisée dans le conseil fiscal » [all. 96]) que le conseil du demandeur a suggéré à ce dernier de consulter la défenderesse » (all. 97, P. 28 et 29) et « C'est la défenderesse, et non la Fiduciaire S._____ SA ou Me L._____, qui était en charge des aspects fiscaux de la procédure de rappels d'impôts, en particulier des questions relatives au domicile du demandeur » (all. 239, P. 2, 28 à 30, 70 et 71). On constate ainsi que les éléments invoqués en appel par les appelants en lien avec ces titres n'ont pas été allégués en première instance. En particulier, les appelants n'ont pas allégué, en référence à l'une ou l'autre de ces pièces, que Me L._____ aurait mis un terme à son mandat en novembre 1996. On relèvera en outre que lorsque

l'intimée a allégué que le demandeur avait été longuement assisté d'un avocat (all. 165) en référence à la pièce 28, les appelants se sont contentés de s'en référer aux pièces, sans soutenir que le mandat de Me L. _____ aurait pris fin.

Indépendamment des faits invoqués en lien avec les titres précités, les appelants ne remettent pas en cause les autres éléments du dossier sur lesquels les premiers juges se sont à juste titre fondés pour retenir que le mandat de Me L. _____ avait perduré nonobstant le mandat conclu avec l'intimée, en particulier le fait que cet avocat avait été l'interlocuteur de l'ACI entre les mois de septembre 1995 et janvier 1997 et lui avait envoyé l'exemplaire de la convention signée par les appelants. Dans ces conditions et vu la brièveté du mandat confié à l'intimée, les considérations de l'autorité précédente sur le fait que le mandat de Me L. _____ avait perduré en parallèle de celui de l'intimée doivent être confirmées.

5.3.2 Les appelants contestent également l'appréciation des premiers juges selon laquelle l'intimée n'a été mandatée que pour répondre à la question du domicile fiscal et de ses conséquences financières. Se référant à la pièce 5 produite en appel, ils soutiennent que l'intimée aurait été mandatée pour les conseiller sur les démarches à entreprendre à la suite de la réception des décisions de taxations d'office.

Dans la mesure où ce titre est irrecevable (cf. *supra* consid. 3.3), l'argumentation des appelants sur ce point tombe à faux.

On rappellera par ailleurs que les appelants ont eux-mêmes allégué que l'appelant avait donné comme instructions à l'intimée de contester sa domiciliation en Suisse (all. 57).

5.3.3 Se fondant sur un arrêt du Tribunal fédéral – selon lequel, lorsqu'en cours d'exécution un contrat se révèle lacunaire, il y a lieu de combler cette lacune comme l'auraient fait des parties raisonnables (ATF 111 II 260 consid. 2a et les références citées) –, les appelants soutiennent

que l'application du « principe de la confiance » devrait conduire à considérer que le mandat confié à l'intimée aurait été un mandat fiscal global, et non un mandat limité à la seule question du domicile fiscal. Les intéressés font valoir qu'il serait clair qu'ils avaient la volonté de soumettre l'entier de leur litige fiscal à l'intimée, qui devait donc les conseiller de façon globale, en relevant que les considérations des premiers juges portant sur les échanges d'informations et de documents entre eux et l'intimée, ainsi que sur les circonstances de la fin du mandat, ne permettraient pas de définir l'ampleur de celui-ci. Les appelants prétendent encore que, contrairement à ce qu'a retenu l'autorité précédente, « plusieurs preuves au dossier » permettraient de démontrer que le rôle de l'intimée avait largement dépassé des explications données ponctuellement, en rappelant que l'intimée est une multinationale spécialisée dans la fiscalité et en prétendant qu'elle aurait été mandatée pour cette raison bien précise.

Bien que les appelants ne le précisent pas, on peut déduire de leur argumentation que les « preuves au dossier » sur lesquelles ils se fondent sont les pièces 28 à 30 du dossier de première instance, ainsi que les pièces 2 à 5 produites en appel. Or, il a été démontré ci-dessus que ces titres ne leur sont d'aucun secours pour corroborer leur thèse (cf. *supra* consid. 5.3.1).

Cela étant, le « principe de la confiance » invoqué par les appelants ne permet pas d'infirmer le raisonnement des premiers juges. Comme l'autorité précédente l'a souligné, les appelants n'ont pas produit en procédure les courriers que l'intimée leur avait envoyés durant la courte période de son mandat et qui auraient permis d'évaluer l'ampleur de celui-ci, voire les conseils chiffrés éventuellement donnés. Les éléments sur lesquels se sont fondés les premiers juges pour considérer qu'il ne s'agissait pas d'un mandat fiscal global (en substance, le fait que les appelants ont été épaulés par Me L. _____ durant toute la phase de contact avec l'ACI, dont le mandat a perduré en parallèle de celui confié à l'intimée, le fait que cette dernière n'a été consultée qu'à la fin du mois de novembre 1996 alors que les discussions avec l'ACI avaient déjà

commencé, le fait que l'intimée n'a rencontré l'ACI qu'à une seule reprise le 6 décembre 1996, le fait que l'appelant a mis fin au mandat de l'intimée dans des circonstances que l'instruction n'a pas permis d'éclaircir, après son entrevue avec un représentant de l'intimée et enfin le fait que cette dernière n'a pas participé à l'élaboration ni à la conclusion de la transaction litigieuse, qui a été signée par les appelants et envoyée à l'ACI par Me L. _____) sont pertinents et ne permettent effectivement pas d'établir que le mandat aurait été de l'ampleur plaidée par les appelants, étant rappelé que le fardeau de la preuve à cet égard incombait à ces derniers (art. 8 CC).

5.3.4 Les appelants échouant à démontrer que le mandat confié à l'intimée était un mandat fiscal global, l'appréciation des premiers juges, selon laquelle il ne peut pas être reproché à l'intimée, compte tenu du mandat limité qui lui avait été confié, d'être intervenue de manière contraire aux intérêts des appelants dans le cadre de la rédaction de la transaction litigieuse – par un collaborateur de l'ACI – à laquelle il n'est pas établi qu'elle ait pris part, doit être confirmée.

L'appel doit dès lors être rejeté pour ce motif déjà.

6.

6.1 Les appelants soutiennent que l'intimée aurait violé ses obligations contractuelles en ne contestant pas l'assujettissement de l'appelant à l'impôt en Suisse en raison de son domicile, en ne contestant pas les décisions de taxation d'office et en ne les conseillant pas sur les « diverses possibilités » de résoudre leur litige fiscal.

Dans la mesure où il n'est pas établi que le mandat de l'intimée s'étendait à ces prestations, les griefs articulés par les appelants en lien avec ces éventuelles violations des obligations contractuelles de l'intimée seront examinés au regard de l'argumentation subsidiaire présentée par l'autorité précédente.

6.2 Dans un raisonnement subsidiaire, les premiers juges ont considéré que même s'il était prouvé que le rôle de l'intimée avait été plus important, celle-ci avait veillé de manière satisfaisante à la sauvegarde des intérêts des appelants et avait respecté son devoir de fidélité, aucune violation de ses obligations contractuelles ne pouvant lui être reprochée.

S'agissant de la question du domicile fiscal de l'appelant, les magistrats ont relevé que l'intéressé n'avait fourni aucun document ou information à l'intimée permettant d'établir un domicile fiscal espagnol et qu'il ressortait de l'expertise qu'aucun élément produit ultérieurement en cours de procédure n'aurait permis de l'établir pour les années fiscales litigieuses, à savoir 1991-1992 et 1993-1994 : le permis de résidence, le contrat de prestation de services ainsi que les attestations établies par un médecin, un pharmacien, un banquier, un gérant de supermarché et un gérant d'agence de voyages ne prouvaient pas que l'appelant était domicilié en Espagne et pouvait être considéré comme un contribuable espagnol dès 1991 ; les attestations établies par la Mairie de H._____ ne faisaient que confirmer que l'appelant était domicilié en Espagne au mois de novembre 1995, ce qui n'était pas contesté par l'ACI qui avait reconnu le domicile étranger à compter du mois de septembre 1995 selon les termes de la convention du 23 décembre 1996 ; le contrat de bail ne permettait pas d'exclure l'hypothèse que l'appelant circulait entre la Suisse et l'Espagne et qu'il logeait à H._____ lorsqu'il s'y trouvait ; les déclarations d'impôts espagnoles ne permettaient pas de conclure à un assujettissement illimité de l'appelant en Espagne, puisque le simple fait de déposer de telles déclarations ne signifiait pas que les autorités fiscales espagnoles considéraient l'étranger comme résident sur le territoire et que le droit espagnol imposait le rendement du capital mobilier ainsi que des éléments de la fortune sis en Espagne également pour les non-résidents. L'autorité précédente a en outre relevé que comme l'appelant avait admis ne pas avoir payé de pension alimentaire à son épouse jusqu'au 1^{er} juillet 1993 et n'avait pas démontré y avoir procédé depuis cette date, l'ACI pouvait légitimement considérer que les appelants n'étaient pas séparés, ce que les intéressés avaient confirmé en procédure en indiquant « vivre sous le même toit », et qu'il apparaissait

que l'appelante, malgré cette indication, ne s'était jamais prévalu d'avoir pris domicile en Espagne avant le mois de septembre 1995. Les premiers juges ont ainsi considéré qu'il ne pouvait pas être reproché à l'intimée de ne pas avoir persisté à contester l'assujettissement illimité de l'appelant dans le canton de Vaud, voire de ne pas avoir recherché une autre solution qui aurait été conforme à la réalité fiscale des appelants dès lors que le domicile étranger de l'appelant et l'existence de deux domiciles distincts des appelants n'avaient pas été reconnus par l'ACI.

En ce qui concernait l'appréciation de l'expert selon laquelle, dans la mesure où il n'y avait pas d'urgence à signer la convention litigieuse du point de vue de la procédure de séquestre, l'intimée aurait pu solliciter une décision distincte portant sur le domicile de l'appelant et/ou déposer une réclamation contre la taxation d'office pour tenter de faire réduire les montants d'impôts arrêtés, l'autorité précédente a relevé, s'agissant de la question du domicile, que l'intimée n'était pas en possession des informations ou documents que l'appelant avait fournis en cours de procédure et que ceux-ci n'auraient de toute manière pas été probants pour établir un domicile fiscal étranger de l'appelant pour les années 1991 à 1994 et, s'agissant de la contestation de la taxation d'office, que les éléments au dossier ne permettaient pas d'affirmer que l'intimée aurait été en mesure de motiver une réclamation ni de prouver l'état de fortune réel de l'appelant, en rappelant qu'il n'était pas établi que l'intimée était encore mandatée après la réception des taxations d'office et qu'il apparaissait que l'appelant persistait dans sa version de l'assujettissement illimité en Espagne, de sorte que la contestation de ces décisions, démarche consistant à prouver une situation de fortune en Suisse, aurait anéanti la stratégie relative au domicile espagnol et aurait ainsi été contraire à la volonté de l'appelant.

6.3

6.3.1 Les appelants reprochent aux premiers juges d'avoir considéré que les éléments produits par l'appelant à compter du mois de septembre 1995 ne permettaient pas de prouver qu'il s'était constitué un nouveau domicile fiscal dès 1991. Les intéressés considèrent qu'ils auraient

démontré, par un faisceau d'indices concordants, un domicile fiscal de l'appelant en Espagne depuis 1991 et se réfèrent à cet égard à plusieurs pièces du dossier, soit : l'attestation du Consulat de Suisse à [...] du 1^{er} juillet 1991 selon laquelle l'appelant s'est annoncé afin de solliciter un permis de résidence auprès de la Police des étrangers de H._____ (P. 32), la carte de résidence communautaire délivrée à [...] et valable cinq ans dès le 17 octobre 1991 (P. 33), le contrat de bail pour un appartement à H._____ conclu le 1^{er} décembre 1990 (P. 34), l'attestation de la Mairie de H._____ du 14 novembre 1995 (P. 12), une attestation de la Direction générale de la police de H._____ du 15 mai 1998 (P. 13), l'attestation de l'administration fiscale espagnole du 9 janvier 1996 (P. 35 et 36), l'attestation d'A._____ du 8 janvier 1996 (P. 37), le contrat conclu avec A._____ le 1^{er} janvier 1991 (P. 40), les déclarations d'impôt espagnoles remplies par l'appelant pour les années 1990 à 1995 (P. 72 à 78), l'attestation des autorités de la police des étrangers zurichoise du 27 novembre 1995 (P. 86), la note d'honoraires de Me [...] du 20 février 1992 (P. 91), les attestations de la Mairie du quartier de [...] et de la Mairie de H._____ du 27 novembre 1995 (P. 92 et 93), ainsi que du Secrétaire général de la Mairie de H._____ du 14 novembre 1995 (P. 94) et le certificat établi par la Caisse d'épargne [...] le 15 novembre 1995 (P. 3 du bordereau du 29 janvier 2016). En plus de ces documents, les appelants renvoient également aux « autres attestations établies après le 23 décembre 1996, date de la convention passée entre les appelants et l'ACI ».

En l'occurrence, les appelants perdent de vue que, comme l'ont relevé les premiers juges, il n'est pas établi que l'appelant ait fourni ces documents à l'intimée, alors que la question est de savoir s'il peut être reproché à celle-ci de ne pas avoir contesté l'assujettissement illimité de l'appelant dans le canton de Vaud pour les années fiscales litigieuses. Si les intéressés indiquent que « Me L._____ a fait parvenir l'essentiel de son dossier, y compris toutes les correspondances échangées avec l'ACI, à l'intimée », cette circonstance ne résulte pas de l'état de fait et n'a pas été alléguée en première instance (cf. *supra* consid. 4.3.1.1), étant précisé

que l'on ignore au surplus quels documents faisaient partie de « l'essentiel » du dossier de Me L._____.

Cela étant, les appelants se contentent en définitive d'énumérer plusieurs pièces du dossier – dont certaines (P. 13 et 86) ne ressortent de toute manière pas de l'état de fait, les compléments requis en appel à cet égard ayant été rejetés (cf. *supra* consid. 4.3.3.3 et 4.3.3.10) – qui constitueraient selon eux un faisceau d'indices concordants pour admettre l'existence d'un domicile fiscal en Espagne, sans spécifiquement discuter l'argumentation développée par l'autorité précédente, qui a expliqué, en se référant à l'expertise, les raisons pour lesquelles les diverses attestations et autres documents figurant au dossier ne permettaient de toute manière pas d'établir l'existence d'un tel domicile fiscal. L'expert mis en œuvre s'est en effet prononcé sur la question de savoir si les différents documents invoqués par les appelants – en particulier les pièces 32 à 37 (cf. ad all. 87), 77 et 78 (cf. ad all. 224), ainsi que les diverses attestations établies par la Mairie de H._____ et la Caisse d'épargne [...] (cf. ad all. 419) dont les appelant se prévalent dans leur mémoire d'appel – permettaient d'établir un domicile fiscal espagnol de l'appelant dès 1991, pour arriver à la conclusion que tel n'était pas le cas, en qualifiant même de fragile la position des appelants à cet égard (cf. ad all. 91). Les appelants ne remettent pas en cause les conclusions de l'expertise sur ces points et aucun élément ne permet de mettre en doute la valeur probante de celle-ci. Il convient dès lors de retenir, à l'instar des premiers juges, que l'intimée ne disposait pas des informations ou documents invoqués par les appelants pour établir un domicile fiscal espagnol et que ceux-ci n'auraient de toute manière pas été probants pour établir un tel domicile pour les années 1991 à 1994.

Les appelants soutiennent également que l'autorité précédente ne pouvait pas retenir qu'ils avaient confirmé en procédure « vivre sous le même toit », en indiquant qu'aucun élément du dossier ne démontrerait qu'ils auraient admis ce fait. On rappellera toutefois que dans leur réplique du 7 mars 2012, les appelants ont admis l'allégué 116 de l'intimée, libellé en ces termes : « Le demandeur et la demanderesse

indiquent habiter sous le même toit ». Il ne saurait ainsi être reproché aux premiers juges d'avoir fait état de cette circonstance à l'appui de son raisonnement selon lequel l'ACI pouvait légitimement considérer que les appelants n'étaient pas séparés, raisonnement qui n'est d'ailleurs pas remis en cause pour le surplus.

Dans ces conditions, les considérations subsidiaires de l'autorité précédente selon lesquelles il ne peut pas être reproché à l'intimée de ne pas avoir contesté l'assujettissement de l'appelant à l'impôt en Suisse en raison de son domicile, le cas échéant en demandant qu'une décision distincte à cet égard soit rendue, doivent être confirmées, ce qui correspond d'ailleurs à la position de l'expert qui a indiqué qu'il ne pouvait pas être reproché à l'intimée de n'avoir pas persisté à contester l'assujettissement illimité du demandeur dans le canton de Vaud (cf. ad all. 87).

6.3.2 Les appelants soutiennent que les premiers juges n'auraient pas pu retenir que l'intimée n'était pas en mesure de motiver une réclamation contre les décisions de taxation d'office et de prouver l'état de fortune réel de l'appelant. Ils prétendent que rien n'indiquerait que l'intimée n'était pas déjà en possession des documents nécessaires à la contestation de ces décisions puisque l'essentiel du dossier de Me L._____ lui avait été remis.

Cette argumentation ne saurait être suivie. En effet, comme exposé précédemment (cf. *supra* consid. 6.3.1), la remise du dossier de Me L._____ à l'intimée n'a pas été établie. En outre, c'est précisément en raison du fait qu'aucun élément du dossier ne permet de retenir que l'intimée aurait été en possession des documents nécessaires à la contestation des décisions de taxation d'office qu'il a été considéré qu'il ne pouvait pas lui être reproché de ne pas avoir agi en ce sens. Prétendre, comme le font les appelants, qu'il faudrait déduire de cette absence de preuve que rien n'indique que l'intimée n'aurait pas été en possession de ces documents revient à contourner les règles sur le fardeau de la preuve

et l'établissement des faits, alors qu'il appartenait aux intéressés d'établir que l'intimée aurait été en possession desdits documents.

En ce qui concerne le fait que l'expert a indiqué qu'un recours contre les décisions de taxation d'office aurait permis d'invoquer l'absence de décision distincte sur la question du domicile fiscal de l'appelant, il a déjà été exposé ci-dessus (cf. *supra* consid. 6.3.1) qu'il ne pouvait pas être reproché à l'intimée de ne pas avoir demandé une telle décision dans la mesure où elle ne disposait pas des éléments pour plaider un domicile fiscal en Espagne et où les documents invoqués par les appelants ne permettaient de toute manière pas de l'établir.

Enfin, comme l'ont relevé les premiers juges, sans que cela soit discuté par les appelants, il n'est pas établi que l'intimée était encore mandatée après la réception des décisions des taxations d'office.

Compte tenu de ce qui a été exposé, l'appréciation de l'autorité précédente selon laquelle il ne peut pas être reproché à l'intimée de ne pas avoir recouru contre les décisions de taxation d'office doit être confirmée.

6.3.3 Les appelants soutiennent encore que l'intimée aurait violé son devoir de conseil sur les « diverses possibilités de solutionner leur litige fiscal ». Dans ce cadre, ils font valoir que l'intimée, partant de la prémisse erronée que les biens séquestrés allaient être vendus dans les premiers jours de janvier 1997, leur aurait mis une pression exagérée afin qu'ils signent une convention avec l'ACI, dont la teneur n'aurait pas correspondu à leurs intérêts, en indiquant que l'intimée aurait entrepris toutes les démarches ayant amené à la signature de la convention litigieuse et qu'elle l'aurait elle-même rédigée.

Si l'expert a effectivement indiqué que c'était « de manière excessive, voire erronée » que l'intimée avait prétendu que les biens des demandeurs allaient être mis en vente dans les premiers jours de janvier 1997, en précisant que même si une procédure de séquestre engendre

une certaine pression pour le contribuable, il n'y avait pas d'urgence immédiate à signer la convention, le raisonnement des appelants ne peut pas être suivi. En effet, comme exposé précédemment (cf. *supra* consid. 5.3.4), il n'est pas établi que l'intimée aurait participé aux démarches ayant mené à la signature de la transaction du 23 décembre 1996, ni qu'elle aurait rédigé elle-même cet accord, les compléments à l'état de fait requis à cet égard ayant été rejetés (cf. *supra* consid. 4.3.1.3). Comme les premiers juges l'ont relevé, s'il est probable que l'intimé ait conseillé aux appelants de transiger avec l'ACI, aucune preuve au dossier ne démontre que ce conseil valait pour le montant pour lequel la transaction a finalement été conclue. Partant, il ne saurait être retenu que l'intimée a violé ses obligations contractuelles en pressant les appelants de conclure la transaction litigieuse.

6.4 Dans la mesure où aucune violation de ses obligations contractuelles ne peut être reprochée à l'intimée, il n'y a pas lieu d'examiner les autres conditions de la responsabilité contractuelle développées par les appelants dans leur mémoire.

7.

7.1 En définitive, l'appel doit être rejeté et le jugement confirmé.

7.2 Vu le sort de l'appel, les frais judiciaires de deuxième instance, arrêtés à 18'400 fr. (art. 6 al. 1 et 62 al. 1 TFJC [Tarif des frais judiciaires civils du 28 septembre 2010 ; BLV 270.11.5]), seront mis à la charge des appelants, solidairement entre eux (art. 106 al. 1 et 3 CPC).

Les appelants, solidairement entre eux, verseront en outre à l'intimée de pleins dépens de deuxième instance, évalués à 7'500 fr. (art. 7 TDC [Tarif des dépens en matière civile du 23 novembre 2010 ; BLV 270.11.6]).

Par ces motifs,
la Cour d'appel civile
prononce :

- I. L'appel est rejeté.
- II. Le jugement est confirmé.
- III. Les frais judiciaires de deuxième instance, arrêtés à 18'400 fr. (dix-huit mille quatre cents francs), sont mis à la charge des appelants A.S. _____ et B.S. _____, solidairement entre eux.
- IV. Les appelants A.S. _____ et B.S. _____, solidairement entre eux, doivent verser à l'intimée O. _____ SA la somme de 7'500 fr. (sept mille cinq cents francs) à titre de dépens de deuxième instance.
- V. L'arrêt est exécutoire.

Le président :

Le greffier :

Du

Le présent arrêt, dont la rédaction a été approuvée à huis clos, est notifié à :

- Mes Jean-Philippe Heim et Elodie Surchat (pour A.S. _____ et B.S. _____),
- Me Daniel Pache (pour O. _____ SA),

et communiqué, par l'envoi de photocopies, à :

- Cour civile du Tribunal cantonal.

La Cour d'appel civile considère que la valeur litigieuse est supérieure à 30'000 francs.

Le présent arrêt peut faire l'objet d'un recours en matière civile devant le Tribunal fédéral au sens des art. 72 ss LTF (loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral ; RS 173.110), le cas échéant d'un recours constitutionnel subsidiaire au sens des art. 113 ss LTF. Dans les affaires pécuniaires, le recours en matière civile n'est recevable que si la valeur litigieuse s'élève au moins à 15'000 fr. en matière de droit du travail et de droit du bail à loyer, à 30'000 fr. dans les autres cas, à moins que la contestation ne soulève une question juridique de principe (art. 74 LTF). Ces recours doivent être déposés devant le Tribunal fédéral dans les trente jours qui suivent la présente notification (art. 100 al. 1 LTF).

Le greffier :