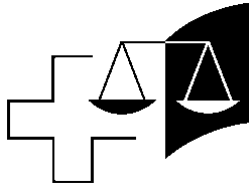


Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**9C\_582/2023**

**Arrêt du 6 décembre 2023**

**IIIe Cour de droit public**

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président, Moser-Szeless et Beusch.

Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

A.A. \_\_\_\_\_ et B.A. \_\_\_\_\_,

représentés par Me Jean-Emmanuel Rossel, avocat,  
recourants,

*contre*

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud,  
route de Berne 46, 1014 Lausanne,  
intimée.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton de Vaud et impôt fédéral direct, périodes fiscales  
2008 à 2010,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud du 25 juillet 2023  
(FI.2023.0034).

**Faits :**

**A.**

**A.a.** Les époux A.A. \_\_\_\_\_ et B.A. \_\_\_\_\_ (ci-après: les contribuables) ont été domiciliés dans le canton de Vaud jusqu'au 15 décembre 2018. A.A. \_\_\_\_\_ est administrateur délégué et actionnaire majoritaire de la société C. \_\_\_\_\_ SA (ci-après: la

société), qui a notamment pour but l'exploitation de divers établissements et centres d'enseignement.

**A.b.** Par décision du 12 novembre 2019, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration fiscale) a notamment procédé à la taxation de la société pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) des années 2010 et 2011. Elle a également prononcé un rappel d'impôt pour les années 2004 à 2009. Par décision sur réclamation du 12 mai 2020, l'Administration fiscale a partiellement admis la réclamation de la société, au motif que la prescription du droit de procéder au rappel d'impôt de la période fiscale 2004 était acquise. Le 31 décembre 2020, la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal cantonal) a rejeté le recours de la société et a confirmé la décision sur réclamation de l'Administration fiscale du 12 mai 2020 (ch. I et II du dispositif de l'arrêt FI.2020.0058). Par arrêt du 8 juillet 2021, le Tribunal fédéral a partiellement admis le recours, notamment en ce qui concerne l'IFD et les ICC 2005 à 2009 et a renvoyé la cause au Tribunal cantonal pour nouvelle décision dans le sens des considérants (ch. 1 et 2 du dispositif de l'arrêt 2C\_116/2021).

A la suite de cet arrêt, le Tribunal cantonal a statué à nouveau le 22 décembre 2021. Il a partiellement admis le recours de la société et a notamment annulé la décision sur réclamation de l'Administration fiscale du 12 mai 2020 portant sur l'IFD et les ICC 2006 à 2009, dans la mesure où elle a prononcé un rappel d'impôt pour ces périodes fiscales (ch. I et II du dispositif de l'arrêt FI.2021.0082).

Par arrêt du 25 novembre 2022 (causes jointes 2C\_81/2022 et 2C\_102/2022), le Tribunal fédéral a rejeté le recours de la société et admis celui de l'Administration fiscale en tant qu'il concernait l'IFD et les ICC. Il a annulé l'arrêt cantonal du 22 décembre 2021 dans la mesure où il portait, tant pour l'IFD que les ICC, sur le rappel d'impôt des périodes 2007 à 2009 et a confirmé la décision sur réclamation de l'Administration fiscale du 12 mai 2020 en tant qu'elle portait sur le rappel d'impôt 2007 à 2009 (ch. 4 et 5 du dispositif de l'arrêt 2C\_81/2022 et 2C\_102/2022).

**A.c.** Par décision du 13 juillet 2010, l'Office d'impôt des districts de Lausanne et Ouest lausannois (ci-après: l'office d'impôt) a taxé les contribuables pour l'IFD et les ICC de la période fiscale 2008. Il a fixé le revenu IFD à 366'100 fr. et le revenu ICC à 368'100 fr.; la fortune imposable a été arrêtée à 572'000 fr.

Pour l'année 2009, l'office d'impôt a fixé le revenu IFD des contribuables à 377'600 fr. et le revenu ICC à 379'400 fr.; la fortune imposable a été arrêtée à 631'000 fr. (décision de taxation d'office du 6 octobre 2010).

Les contribuables ont reporté dans leur déclaration de l'année fiscale 2010 un revenu imposable IFD de 387'800 fr. et ICC de 391'858 fr., ainsi qu'une fortune imposable de 788'279 fr.

**A.d.** Par courrier du 3 juillet 2012, l'Administration fiscale a notifié aux contribuables un avis d'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et en soustraction pour les années 2003 à 2010, tant pour l'IFD que les ICC. Le 20 mars 2020, l'Administration fiscale a envoyé un nouvel avis de prochaine clôture pour soustraction des impôts 2007 à 2010 (IFD et ICC).

**A.e.** Par décision du 26 octobre 2020, l'Administration fiscale a rendu une décision de rappel d'impôt pour l'IFD et les ICC 2007 à 2009 et de taxation IFD et ICC 2010; le supplément d'impôt pour l'IFD s'élevait à 96'551 fr. 90 et à 299'788 fr. 95 pour les ICC. Les contribuables ont formé réclamation.

Le 10 janvier 2023, l'Administration fiscale a invité les contribuables à se déterminer dans un délai de 30 jours sur la procédure pendante. Par courrier du 21 février 2023, elle a refusé d'octroyer aux contribuables un délai supplémentaire de deux mois pour se déterminer quant aux périodes fiscales 2008 à 2010 en raison "d'éléments manquants", tel que requis par ceux-ci dans un courrier du 9 février 2023.

**A.f.** Par décision sur réclamation du 28 février 2023, l'Administration fiscale a partiellement admis la réclamation en raison de la prescription intervenue pour la période fiscale 2007 et l'a rejetée pour le surplus.

**B.**

Statuant par arrêt du 25 juillet 2023, le Tribunal cantonal a rejeté le recours des contribuables et a confirmé la décision sur réclamation du 28 février 2023 (FI.2023.0034).

**C.**

Agissant par la voie du recours en matière de droit public et par un "recours en matière constitutionnelle subsidiaire", A.A. \_\_\_\_\_ et B.A. \_\_\_\_\_ concluent à l'admission de leur recours et à l'annulation de l'arrêt cantonal du 25 juillet 2023. Ils concluent par ailleurs à l'annulation de la décision sur réclamation du 28 février 2023 "dans la mesure où elle rejette la réclamation du 26 novembre 2020 et [de] la maintenir dans la mesure où elle l'admet", ainsi que de "dire que la réclamation [...] est admise". Ils demandent également au Tribunal fédéral de "dire qu'aucune amende n'est prononcée". Les contribuables requièrent à titre préalable d'accorder l'effet suspensif au recours.

Après que l'Administration fiscale et l'Administration fédérale des contributions ont conclu au rejet du recours, les contribuables se sont encore déterminés.

**Considérant en droit :**

*1. Recevabilité et pouvoir d'examen*

**1.**

**1.1.** L'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi art. 146 LIFD [RS 642.11] et 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

Il s'ensuit que le recours constitutionnel subsidiaire est irrecevable (art. 113 LTF a contrario).

**1.2.** L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible ([ATF 135 II 260](#) consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la partie recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (cf. [ATF 135 II 260](#) consid. 1.3.2), ce qui est le cas en l'espèce. Il y a donc lieu d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

**1.3.** La conclusion des recourants relative à la décision sur réclamation du 28 février 2023 est irrecevable, en raison de l'effet dévolutif complet du recours auprès du Tribunal cantonal (cf. [ATF 136 II 539](#) consid. 1.2; arrêt 2C\_66/2022 du 8 décembre 2022 consid. 1.4).

Leur conclusion relative "à ce qu'aucune amende ne soit prononcée" est également irrecevable, puisqu'elle porte sur un aspect qui ne fait pas partie de l'objet du litige en instance fédérale: les amendes pour soustraction fiscale ont fait l'objet d'une autre procédure, distincte de la procédure FI.2023.0034 devant le Tribunal cantonal, qui portait uniquement sur la taxation des contribuables (consid. 3 de l'arrêt attaqué).

## 2.

**2.1.** D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. En matière fiscale, il examine donc en principe librement l'application du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de son application par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (arrêt 2C\_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2 non publié in [ATF 143 I 73](#); [ATF 134 II 207](#) consid. 2). Cependant, lorsque la loi précitée laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons - comme c'est le cas notamment lorsqu'il s'agit de l'estimation de la fortune à la valeur vénale (art. 14 LHID; arrêt 9C\_670/2022 du 19 avril 2023 consid. 3.1.1 et les références) -, le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral se limite à l'arbitraire, dont la violation doit être motivée conformément aux exigences accrues de l'art. 106 al. 2 LTF ([ATF 134 II 207](#) consid. 2; arrêt 9C\_670/2022 du 19 avril 2023 consid. 1.3).

**2.2.** Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; [ATF 145 V 188](#) consid. 2; [142 II 355](#) consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. [ATF 147 IV 73](#) consid. 4.1.2; [140 III 264](#) consid. 2.3; [137 II 353](#) consid. 5.1).

## *II. Objet du litige et droit applicable*

## 3.

**3.1.** Le litige porte, pour l'IFD et les ICC, sur les rappels d'impôts pour les années 2008 et 2009, ainsi que sur la taxation de la période fiscale 2010. Il concerne en particulier les reprises confirmées par le Tribunal cantonal dans le chapitre fiscal des recourants, au titre de prestations appréciables en argent provenant de la société.

**3.2.** En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêt 9C\_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5).

En matière d'IFD, c'est la LIFD dans sa teneur en 2008, 2009 et 2010 qui est applicable aux périodes fiscales litigieuses. Quant aux ICC, ils sont régis par la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; rs/VD 642.11), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 en lien avec la LHID.

### *III. Grief formel*

#### **4.**

**4.1.** Les recourants se plaignent tout d'abord d'une violation "caractérisée" de leur droit d'être entendus, en prétendant qu'"il ne [serait] pas admissible que l'administration rende une décision (sur réclamation) sans avoir recueilli le moindre [de leur] argument", sans avoir attendu leurs explications ou encore sans avoir "fixé de séance".

**4.2.** Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. [ATF 145 I 167](#) consid. 4.1 et les références).

**4.3.** En premier lieu, en se plaignant de l'absence d'organisation d'une "séance" par l'intimée, les recourants méconnaissent le fait que les garanties minimales en matière de droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. ne comprennent en principe pas le droit d'être entendu oralement ([ATF 140 I 68](#) consid. 9.6.1 et les références), pas plus que celles qui découlent de l'art. 135 al. 1 LIFD (cf. arrêt 2C\_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 2.2). Le droit cantonal peut certes, selon les cas, offrir une protection plus étendue aux justiciables (cf. arrêt 2C\_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 2.2). Les recourants ne font toutefois pas valoir que cela serait le cas en l'espèce. Le refus de les auditionner ne viole donc pas l'art. 29 al. 2 Cst. Ensuite, c'est à bon droit que la cour cantonale a nié une violation du droit d'être entendus des recourants en ce que l'intimée n'a pas attendu leurs "explications" complémentaires avant de rendre sa décision sur réclamation. A cet égard, on rappellera que la décision de l'intimée, datée du 26 octobre 2020, a fait l'objet d'une réclamation motivée de la part des contribuables en date du 26 novembre 2020. Par ailleurs, la juridiction cantonale a constaté que les recourants avaient disposé d'un délai de 30 jours (accordé par l'Administration fiscale le 10 janvier 2023) pour se déterminer avant que la décision de réclamation ne soit rendue et qu'ils avaient eu, antérieurement et à de multiples reprises, l'occasion de se déterminer dans le cadre de la procédure, ouverte depuis octobre 2020. Enfin, l'intimée avait attendu quelques jours après la communication de son refus de prolonger le délai avant de rendre sa décision sur réclamation. On doit inférer des constatations cantonales, dont la Cour de céans n'a pas à s'écarter (consid. 2.2 supra) que les recourants ont eu l'occasion suffisante de présenter leurs arguments et leurs moyens de preuve, visant à diminuer leur dette fiscale, dans le cadre de la procédure de réclamation. Dès lors, l'art. 29 al. 2 Cst. n'a pas été violé.

### *IV. Prescription*

#### **5.**

Le Tribunal fédéral examine d'office les questions de la prescription ou de la péremption lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable, tant pour l'IFD que les ICC, et qu'elles se fondent sur le droit fédéral (cf. [ATF 138 II 169](#) consid. 3.4; arrêt 2C\_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 4).

**5.1.** L'art. 152 al. 1 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée,

alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD; cf. [ATF 140 I 68](#) consid. 6.1). Les art. 208 al. 1 et 3 LI et 53 al. 2 et 3 LHID posent les mêmes principes. La problématique peut donc être examinée conjointement pour l'IFD et les ICC.

En l'occurrence, il ressort des faits de l'arrêt entrepris qu'un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt et soustraction d'impôt a été notifié aux contribuables le 3 juillet 2012 pour l'IFD et les ICC notamment des périodes 2008 et 2009. Le délai de péremption de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD, 208 al. 1 LI et 53 al. 2 LHID a ainsi été respecté. En application des art. 152 al. 3 LIFD, 203 al. 3 LI et 53 al. 3 LHID, le droit de procéder au rappel d'impôt pour ces années n'est ni prescrit, ni périmé.

## 5.2.

**5.2.1.** Selon l'art. 120 al. 1 LIFD, le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. L'art. 120 al. 2 let. a LIFD prévoit que la prescription ne court pas ou est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision. De plus, selon l'art. 120 al. 3 let. a LIFD, un nouveau délai de prescription commence notamment à courir lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt.

L'art. 47 al. 1 LHID retient pour sa part que le droit de taxer se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale; en cas de suspension ou d'interruption de la prescription, celle-ci est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale. L'art. 170 LI a par ailleurs un contenu similaire à l'art. 120 LIFD. La question de la prescription peut donc être examinée conjointement pour l'IFD et les ICC (comp. arrêt 2C\_810/2017 du 16 août 2018 consid. 4.2).

**5.2.2.** S'agissant de la prescription du droit de taxer l'année 2010, la cour cantonale a commis une erreur de droit en se référant aux règles sur le rappel d'impôt, pour parvenir à la conclusion que "le délai de quinze ans n'est pas encore échu à ce jour". Elle n'a donc pas procédé à l'ensemble des constatations nécessaires sur ce point, de sorte qu'il y a lieu de compléter les faits y relatifs (cf. art. 105 al. 2 LIFD).

Le 3 juillet 2012, l'Administration fiscale a, notamment pour la période fiscale 2010, fait parvenir aux contribuables un avis d'ouverture pour rappel d'impôt et pour tentative de soustraction d'impôt (puisque l'année fiscale 2010 n'avait pas fait l'objet d'une taxation), ce qui a fait courir un nouveau délai de cinq ans en vertu de l'art. 120 al. 3 let. a LIFD (cf. arrêts 2C\_526/2019 du 12 novembre 2019 consid. 4.3; 2C\_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 5.2). Par courriers des 31 mars 2015 et 9 juillet 2015, elle a fait parvenir aux contribuables une demande de documents et de renseignements, notamment pour la période fiscale 2010, ce qui a derechef fait courir un nouveau délai de cinq ans au sens de l'art. 120 al. 3 let. a LIFD (cf. MICHAEL BEUSCH/ARTHUR BRUNNER, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, DBG, 4<sup>e</sup> éd., 2022, n°46 ad art. 120 DBG; PETER LOCHER, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, III. Teil, 2015 n° 33 ad art. 120 DBG). Compte tenu de l'avis du 20 mars 2020, la prescription n'était dès lors pas acquise lorsque l'Administration fiscale a rendu sa décision de taxation le 26 octobre 2020, étant précisé que les procédures de réclamation et de recours ont suspendu le délai de prescription (cf. art. 120 al. 2 let. a LIFD). Le délai absolu est également respecté (cf. art. 120 al. 4 LIFD et 47 al. 1 LHID).

### *V. Impôt fédéral direct*

## 6.

Les recourants soutiennent ensuite, dans une section intitulée "contradiction entre les deux arrêts du Tribunal fédéral rendus à propos [de la société]", que l'arrêt 2C\_116/2021 du 8 juillet 2021 admettrait que les conditions du rappel d'impôt ne seraient pas réunies, alors que l'arrêt 2C\_81/2022 et 2C\_102/2022 du 25 novembre 2022 déclarerait que le rappel d'impôt serait justifié. Les deux arrêts n'aboutiraient du reste pas aux mêmes conclusions quant à la prescription.

Contrairement à ce qu'affirment les recourants, il n'existe aucune contradiction entre les deux arrêts précités: par son arrêt 2C\_116/2021 du 8 juillet 2021, le Tribunal fédéral a renvoyé la cause au Tribunal cantonal pour examen des conditions relatives au rappel d'impôt alors que dans son deuxième arrêt (2C\_81/2022 et 2C\_102/2022 du 25 novembre 2022), il a conclu que ces conditions, pour les années 2008 et 2009, étaient réalisées. S'agissant de la question de la prescription, les différentes années fiscales alors litigieuses ont fait séparément l'objet d'une analyse sous cet angle et il n'existe aucune contradiction entre les arrêts en cause sur cet aspect.

## 7.

Les recourants font encore valoir que la période fiscale 2009, qui a été soumise à une taxation d'office, ne pourrait pas faire l'objet d'une procédure de rappel d'impôt, de sorte que l'arrêt attaqué serait arbitraire.

Ce grief méconnaît les conditions du rappel d'impôt prévues par l'art. 151 al. 1 LIFD et la jurisprudence y relative. D'après l'art. 151 al. 1 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu (sur les conditions du rappel d'impôt, cf. [ATF 144 II 359](#) consid. 4.5.1).

Le Tribunal fédéral a déjà retenu que par taxation entrée en force au sens de l'art. 151 LIFD, il y a lieu d'entendre non seulement la taxation ordinaire mais également la taxation d'office, la lettre de l'art. 151 al. 1 LIFD ne s'y opposant pas (cf. arrêt 2C\_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 6.2 et les références). Partant, c'est à tort que les recourants reprochent à la cour cantonale d'avoir confirmé un rappel d'impôt en lien avec une période fiscale ayant fait l'objet d'une taxation d'office.

## 8.

**8.1.** Les recourants prétendent ensuite qu'"aucune des prestations [appréciables en argent] retenues à charge de [la société] n'a impliqué de revenu correspondant" dans leur chapitre fiscal.

**8.2.** En vertu de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre sont soumis à l'impôt sur le revenu dans le chef du détenteur des droits de participations au titre de rendement de la fortune mobilière. Font partie des avantages appréciables en argent au sens de cette disposition les distributions dissimulées de bénéfice, soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant. De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-

prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers; 4) les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient ([ATF 140 II 88](#) consid. 4.1; arrêt 2C\_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5 et les références).

Lorsque, au niveau de la société, une prestation a été versée sans contre-prestation ou sans contre-prestation équivalente, la jurisprudence retient que l'on peut présumer l'existence d'une prestation appréciable en argent en faveur du détenteur de parts ou d'un proche. Cela vaut en particulier si la société procède à des paiements qui ne sont ni comptabilisés ni justifiés. Ce qui est considéré comme une distribution dissimulée de bénéfice au niveau de la société représente en principe un avantage appréciable en argent imposable pour l'actionnaire. Cela concrétise la double imposition économique voulue par le législateur. Dans plusieurs arrêts, le Tribunal fédéral a aussi précisé qu'il n'existait pas de véritable automatisme de taxation: le versement de la prestation appréciable en argent par la société constitue un indice, certes important, dont il faut tenir compte dans l'imposition du détenteur de parts, mais une nouvelle appréciation reste nécessaire au niveau de l'actionnaire, d'autant plus que la société et le détenteur de parts constituent des sujets de droit indépendants. Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a ainsi retenu que, si le détenteur de parts est en même temps organe de la société et/ou actionnaire ou associé majoritaire, c'est à lui qu'il incombe de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'autorité fiscale. S'il ne le fait pas, ou s'il se limite à exposer des généralités, une reprise dans son chef est également justifiée (arrêt 2C\_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5.2 et les références).

**8.2.1.** S'agissant des reprises relatives à l'appartement (sis rue D. \_\_\_\_\_), qui ont été confirmées par la cour cantonale, celle-ci a considéré que la mise à disposition de cet appartement aux recourants par la société constituait une distribution dissimulée de bénéfices. Pour parvenir à cette conclusion, elle s'est notamment fondée sur le consid. 7.3.3 de l'arrêt 2C\_116/2021, dans lequel le Tribunal fédéral a uniquement admis une part de 25 % du loyer en tant que charge justifiée par l'usage commercial, puisque A.A. \_\_\_\_\_, qui en était le propriétaire, y avait son domicile principal. Pour les juges cantonaux, à défaut d'éléments supplémentaires apportés par les recourants par rapport à la prestation prise en considération, la reprise dans leur chapitre fiscal était justifiée.

En se limitant à alléguer de manière appellatoire que "l'appartement en question [serait] intégralement utilisé" par la société et qu'ils "ne voient pas pourquoi 25 % des charges de loyer auraient été à leur charge", les recourants ne s'en prennent pas au raisonnement de la cour cantonale et ne démontrent pas que les reprises litigieuses seraient contraires au droit. Quant aux frais d'entretien, il n'y a pas lieu d'y revenir puisque le Tribunal cantonal les a considérés à juste titre sans objet, ce que semblent du reste admettre les recourants en exposant "que les reprises à ce sujet ne sont pas justifiées".

**8.2.2.** Les contribuables contestent en outre la reprise relative à la part privée des frais de véhicules.

La cour cantonale s'est référée au consid. 7.3.2 de l'arrêt 2C\_116/2021 précité, dans lequel le Tribunal fédéral a confirmé l'évaluation forfaitaire de 9,6 % en lien avec la part privée litigieuse. Par ailleurs, elle a également retenu que le Tribunal fédéral avait confirmé ce raisonnement pour les périodes 2008 et 2009 (cf. arrêt 2C\_81/2022 du 25 novembre 2022 consid. 8). Les premiers juges en ont conclu que la distribution dissimulée de bénéfice auprès de la société à raison d'une part privée comptabilisée de manière insuffisante constituait une présomption de prestation appréciable en argent auprès des contribuables et que ceux-ci n'avaient derechef apporté aucun élément susceptible de justifier l'annulation de la reprise à ce



titre. En outre, ils ont constaté que le recourant utilisait les deux véhicules "de manière concomitante" de sorte que cela suffisait à admettre une reprise de deux parts privées. En se contentant d'affirmer qu'il n'y "aurait pas de place pour des parts privées", que le contribuable n'aurait "jamais eu deux véhicules", que "l'employé loue le véhicule pour ses besoins privés" et que la comptabilité de la société serait, au sujet de l'utilisation de ces véhicules, "exacte" et qu'elle ne pourrait "pas être corrigée de manière arbitraire par les autorités fiscales", les recourants ne formulent que des griefs de nature appellatoire. Ils ne mettent pour le surplus aucunement en lumière une erreur de droit dans le raisonnement du Tribunal cantonal. Leur argumentation n'est pas pertinente.

**8.2.3.** S'agissant du grief lié aux frais de voyage et de représentation, ainsi que celui en lien avec la déduction liée aux autres frais professionnels, les recourants reprennent mot pour mot leur argumentation formée devant le Tribunal cantonal, de sorte qu'elle est irrecevable puisqu'elle ne s'en prend pas à l'arrêt attaqué (cf. [ATF 145 V 161](#) consid. 5.2; arrêt 9C\_406/2021 du 17 janvier 2022 consid. 2). La seule affirmation supplémentaire que le "recourant maintient que les frais de voyage en cause sont des frais professionnels absolument nécessaires à la prospection de la clientèle" n'est pas suffisante au regard des exigences de motivation.

En ce qui concerne la critique des recourants relative aux autres frais professionnels, et selon laquelle le contribuable n'aurait pas bénéficié d'une indemnité forfaitaire visant à compenser des frais de représentation, elle ne met pas en évidence que le Tribunal cantonal aurait arbitrairement constaté qu'il avait au contraire bénéficié d'une telle indemnité (consid. 2.2 supra). En outre, lorsque les contribuables prétendent qu'ils devraient être mis au bénéfice d'un forfait de frais d'administration des titres de 1,5 0/00 sur la valeur des actions de la société, ils ne démontrent pas que l'appréciation de la cour cantonale, qui a constaté que l'administration des titres litigieux n'avait requis aucune intervention de tiers, serait arbitraire ou autrement contraire au droit.

## 9.

Les recourants critiquent finalement l'assiette de l'impôt sur le revenu en lien avec le rendement de leurs participations dans la société E.\_\_\_\_\_. Ils reprochent au Tribunal cantonal d'avoir "refusé de prendre en compte l'impôt anticipé" et de ne pas avoir maintenu "le chiffre déclaré".

Ainsi que l'a retenu à bon droit la cour cantonale, c'est le montant brut d'un dividende versé par ladite société qui a été et doit être imposé. En effet, ce qui est déterminant dans le cadre de l'assiette de l'impôt sur le revenu, c'est bien le montant du dividende qui est versé en vertu d'une décision de l'assemblée générale (cf. arrêt 2C\_906/2010 du 31 mai 2012 consid. 2.4; YVES NOËL, in Commentaire romand LIFD, 2e éd. 2017, n° 58 ad art. 20 LIFD).

## VI. Impôts cantonaux et communaux

## 10.

**10.1.** La notion d'avantage appréciable en argent en sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD est identique à celle prévue à l'art. 23 al. 1 let. c LI. Elle correspond par ailleurs à l'art. 7 al. 1 LHID (arrêt 2C\_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 10.1). Le raisonnement développé ci-dessus en matière d'IFD est partant aussi applicable en matière d'ICC.

**10.2.** S'agissant de la valeur des actions de la société au titre de l'impôt sur la fortune, les recourants ne formulent aucun grief qui démontrerait que le raisonnement des juges

cantonaux sur ce point serait arbitraire (consid. 2 supra). Ils se limitent en effet à affirmer, en lien avec les reprises du bénéfice imposable de la société, que "les déductions [...] étaient fondées et [...] ont été contestées à tort par le fisc".

### *VII. Conclusion, frais et dépens*

**10.3.** Il résulte de ce qui précède que le recours en matière de droit public est rejeté tant en matière d'IFD que d'ICC pour les années 2008 à 2010. La requête d'octroi de l'effet suspensif est par ailleurs sans objet. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

**10.4.** Le présent arrêt met fin à la prescription absolue de 15 ans tant en ce qui concerne l'IFD (art. 120 al. 4 LIFD) que les ICC (art. 47 al. 1 LHID).

### **Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

**1.**

Le recours constitutionnel subsidiaire est irrecevable.

**2.**

Le recours en matière de droit public est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il concerne l'IFD des périodes 2008 à 2010.

**3.**

Le recours en matière de droit public est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il concerne les ICC des périodes 2008 à 2010.

**4.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 8'000 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

**5.**

Le présent arrêt est communiqué aux parties, au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 6 décembre 2023

Au nom de la IIIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser