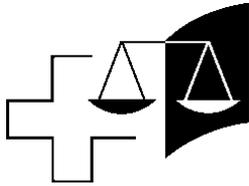


Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**9C\_667/2023, 9C\_668/2023, 9C\_669/2023**

**Arrêt du 30 novembre 2023**

**IIIe Cour de droit public**

Composition

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

Participants à la procédure

1. A. \_\_\_\_\_ SA,  
(9C\_667/2023),  
2. B.B. \_\_\_\_\_ et C.B. \_\_\_\_\_,  
(9C\_668/2023),  
3. D.D. \_\_\_\_\_ et E.D. \_\_\_\_\_,  
(9C\_669/2023),  
tous représentés par M e Olivier Righetti, avocat,  
recourants,

*contre*

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

Objet

Impôt cantonal et communal et impôt fédéral direct 2008 à 2011 et 2013 à 2016,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton  
de Vaud du 21 septembre 2023  
(FI.2022.0089, FI.2022.0087, FI.2022.0090).

**Faits :**

**A.**

**A.a.** A. \_\_\_\_\_ SA (ci-après: la Société), une société anonyme active dans le domaine de la (...), est inscrite au registre du commerce du canton de Vaud depuis le xx.xx.xxxx. Avec 49 actions chacun, B.B. \_\_\_\_\_ et D.D. \_\_\_\_\_ en sont les actionnaires principaux et, respectivement, l'administrateur et le directeur.

**A.b.** Au terme d'un contrôle TVA, l'Administration fédérale des contributions a découvert que la Société avait comptabilisé en tant que charges des frais privés des actionnaires et qu'elle avait omis de comptabiliser le produit de la vente de véhicules. Elle a transmis ces informations à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale) le 28 janvier 2014. Le 24 mars 2014, puis le 21 octobre et le 4 décembre 2014, la Société a adressé une dénonciation spontanée à l'Office d'impôt des personnes morales du canton de Vaud, dans laquelle elle l'informait qu'entre 2009 et 2012, elle avait comptabilisé pour plus de 220'000 fr. de charges fictives (frais de transport fictifs), dont le paiement avait été réglé par caisse au profit des actionnaires et qu'elle avait documentées par de fausses factures établies au nom et à l'insu de la société tierce F. \_\_\_\_\_ SA.

**A.c.** Le 30 janvier 2015, puis le 4 décembre 2015, l'Administration cantonale a ouvert à l'encontre de la Société, de B.B. \_\_\_\_\_ et de son épouse C.B. \_\_\_\_\_, ainsi que de D.D. \_\_\_\_\_ et de son épouse E.D. \_\_\_\_\_ une procédure de rappel d'impôt et de (tentative) de soustraction d'impôt des périodes fiscales 2005 à 2014, tant pour l'impôt fédéral direct (IFD) que pour l'impôt cantonal et communal (ICC), en précisant, à l'attention de la Société, que les conditions de la dénonciation spontanée non punissable n'étaient pas remplies. Le 16 mars 2018, l'Administration cantonale a encore ouvert une procédure pour tentative de soustraction d'impôt des périodes fiscales 2015 et 2016.

**A.d.** Le 18 mars 2016, l'Administration cantonale a demandé à la Société qu'elle produise des pièces justificatives de plusieurs charges que la Société avait comptabilisées. S'agissant en particulier des charges correspondant à des paiements en espèces à des entreprises tierces, l'Administration cantonale demandait à la Société qu'elle obtienne de ces entreprises des attestations certifiant l'exactitude de ces paiements, ainsi que les relevés "débiteur A. \_\_\_\_\_ SA" provenant de leur comptabilité. Le 31 mai 2016, la Société a remis des attestations qu'elle avait établies elle-même pour les sociétés G. \_\_\_\_\_ SA, H. \_\_\_\_\_ GmbH, I. \_\_\_\_\_ AG et J. \_\_\_\_\_ AG. Le 2 juin 2016, l'Administration cantonale a relevé que ces attestations ne correspondaient pas à ce qu'elle avait demandé et qu'il manquait en outre les relevés "débiteur A. \_\_\_\_\_ SA" avec signature d'une personne habilitée à représenter l'entreprise tierce. Le 17 octobre 2016, la Société a produit une nouvelle attestation de tiers pour la société G. \_\_\_\_\_ SA; il s'agissait toutefois, exception faite de la date modifiée, du même document que précédemment remis. Le 1er novembre 2016, la Société a transmis de nouvelles attestations de tiers pour les sociétés J. \_\_\_\_\_ AG et I. \_\_\_\_\_ AG. Ces attestations étaient établies sur papier à en-tête de ces sociétés, mais l'annexe était un listing établi par la Société et non pas le relevé comptable "débiteur A. \_\_\_\_\_ SA" demandé. Le 23 novembre 2016, l'Administration cantonale a sommé la Société de lui transmettre les attestations et pièces comptables requises. Le 23 décembre 2016, la Société a répondu qu'elle rencontrait des difficultés à obtenir les attestations attendues et a demandé à l'Administration cantonale qu'elle les requière directement auprès des sociétés concernées. En réponse à une requête correspondante de l'Administration cantonale, G. \_\_\_\_\_ SA lui a transmis le 18 janvier 2017 les extraits du compte "débiteur A. \_\_\_\_\_ SA" de sa comptabilité. Les versements qui y figuraient ne correspondaient pas à

ceux que la Société avait mentionnés dans les attestations qu'elle avait établies elle-même; en particulier, le document remis par G. \_\_\_\_\_ SA ne faisait pas mention des paiements en cash comptabilisés par la Société. J. \_\_\_\_\_ AG a transmis des attestations pour les périodes 2008 à 2015. Quant à H. \_\_\_\_\_ GmbH, elle ne s'est pas exécutée.

**A.e.** Le 16 juillet 2020, l'Administration cantonale a notifié à la Société une décision de rappel d'impôt (années 2005 à 2011), de taxation définitive (périodes fiscales 2012 à 2016), tant pour l'IFD que pour l'ICC. Les compléments d'impôts pour les années 2005 à 2011 et les impôts pour les années 2012 à 2016 s'élevaient à un total de 656'089 fr. 05. L'Administration cantonale a par ailleurs condamné la Société à des amendes (ICC et IFD) pour un montant total 549'100 fr.

Le même jour, elle a notifié à B.B. \_\_\_\_\_ et à C.B. \_\_\_\_\_ une décision de rappel d'impôt (années 2005 à 2012) et de taxation définitive (années 2013 à 2016), tant pour l'IFD que pour l'ICC, portant sur un total de complément d'impôts de 631'034 fr. 50. Elle a par ailleurs infligé à B.B. \_\_\_\_\_ des amendes (ICC et IFD) pour un montant total de 405'200 fr.

Le 16 juillet 2020 également, elle a notifié à D.D. \_\_\_\_\_ et à E.D. \_\_\_\_\_ une décision de rappel d'impôt (périodes fiscales 2005 à 2012) et de taxation définitive (périodes fiscales 2013 à 2016) portant sur un total de complément d'impôt (ICC et IFD) de 446'571 fr. 70. Elle a par ailleurs prononcé à l'encontre de D.D. \_\_\_\_\_ des amendes (ICC et IFD) pour un montant total de 246'450 fr.

**A.f.** Les contribuables ont formé une réclamation contre la décision du 16 juillet 2020 qui leur avait été respectivement notifiée. A leur demande, les actionnaires de la Société ont été entendus par l'Administration cantonale. A cette occasion, cette dernière a annoncé qu'elle abandonnait certaines reprises et la Société a indiqué en admettre d'autres, à savoir en particulier les reprises liées aux versements comptabilisés en faveur de la société G. \_\_\_\_\_ SA. Après cette audition, la Société a transmis à l'Administration cantonale quatre attestations qu'elle avait établies elle-même (papier à son en-tête), qui indiquaient les montants versés aux sociétés tierces K. \_\_\_\_\_, L. \_\_\_\_\_ Sàrl, H. \_\_\_\_\_ GmbH et M. \_\_\_\_\_ SA et qui étaient signées par des personnes physiques agissant au nom de ces sociétés tierces. Elle a également requis l'audition de témoins.

**A.g.** Dans ses décisions sur réclamation du 11 mai 2022, l'Administration cantonale a très partiellement admis les réclamations en annulant quelques reprises et en annulant entièrement les rappels d'impôt des périodes fiscales 2005 et 2006, atteintes par la péremption. Elle a recalculé en conséquence les éléments imposables, les compléments d'impôt et les amendes. S'agissant de la Société, les compléments d'impôt sur le bénéfice des périodes fiscales 2007 à 2016 s'élevaient désormais à un total de 406'508 fr. 40 pour l'ICC et à 172'099 fr. 50 pour l'IFD et les amendes pour soustraction d'impôt (périodes fiscales 2010 et 2011) et tentatives de soustraction d'impôt (périodes fiscales 2012 à 2016) à un total de 374'100 fr. pour l'ICC et de 158'750 fr. pour l'IFD. Le tableau annexé détaillait l'ensemble des reprises effectuées (liées aux paiements en espèces à des entités tierces considérés comme des charges fictives, aux charges privées comptabilisées, ainsi que des reprises liées à un prêt accordé à une société proche).

S'agissant des époux B.B. \_\_\_\_\_ et C.B. \_\_\_\_\_, les compléments d'impôt sur le revenu et la fortune s'élevaient, pour l'IFD et l'ICC des périodes fiscales 2007 à 2016, à un total de 564'903 fr. 85, et les amendes infligées à B.B. \_\_\_\_\_ (années 2010 à 2016) à 290'000 fr. pour l'ICC et à 105'650 fr. pour l'IFD. Concernant les époux D.D. \_\_\_\_\_ et E.D. \_\_\_\_\_, les compléments d'impôt sur le revenu et la fortune s'élevaient, pour l'IFD et l'ICC des

périodes fiscales 2007 à 2016, à un total de 401'927 fr. 80 et les amendes infligées à D.D.\_\_\_\_\_ (années 2010 à 2016) s'élevaient à 176'800 fr. pour l'ICC et à 64'650 fr. pour l'IFD.

## **B.**

**B.a.** Le 13 juin 2022, la Société, B.B.\_\_\_\_\_ et C.B.\_\_\_\_\_ et D.D.\_\_\_\_\_ et E.D.\_\_\_\_\_ ont recouru auprès du Tribunal cantonal, Cour de droit administratif et de droit public, du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal cantonal) contre les décisions sur réclamation du 11 mai 2022 qui leur avait été respectivement notifiée, requérant l'audition de témoins et la production des dossiers de faillite de certaines entités tierces. A l'invitation du juge instructeur, ils ont consenti à la levée du secret fiscal et accepté que la même section du tribunal statue tant sur le volet fiscal du dossier que sur son volet pénal.

**B.b.** Après avoir joint les causes à la requête des intéressés, le Tribunal cantonal a statué par arrêt du 22 mars 2023. Il a constaté la péremption du droit de rappeler les impôts de la période fiscale 2007, refusé les mesures d'instruction requises et confirmé les reprises effectuées par l'Administration cantonale, sous réserve d'une reprise relative à la période fiscale 2012, l'Administration cantonale y ayant renoncé en cours de procédure. Le Tribunal cantonal a partant partiellement admis les recours, annulé les décisions sur réclamation du 11 mai 2022 en tant qu'elles concernaient les périodes fiscales 2007 et 2012, renvoyé, s'agissant de la période fiscale 2012, la cause à l'Administration cantonale pour nouvelles décisions dans le sens des considérants, calculs des impôts et prononcés d'amendes et confirmé pour le surplus les décisions sur réclamation du 11 mai 2022.

**B.c.** Contre cet arrêt, la Société (cause 9C\_317/2023), B.B.\_\_\_\_\_ et C.B.\_\_\_\_\_ (cause 9C\_318/2023) et D.D.\_\_\_\_\_ et E.D.\_\_\_\_\_ (cause 9C\_319/2023) ont formé un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral, demandant son annulation en tant qu'il confirmait les reprises et les amendes des périodes 2008 à 2011 et 2013 à 2016. Ils faisaient notamment valoir que le Tribunal cantonal avait statué dans une composition irrégulière en raison de la présence de N.\_\_\_\_\_ comme juge assesseur.

Après avoir joint les causes, le Tribunal fédéral a, par arrêt du 28 août 2023, admis ce grief et annulé l'arrêt du 22 mars 2023 du Tribunal cantonal en tant qu'il concernait les périodes fiscales 2008 à 2011 et 2013 à 2016, lui renvoyant la cause pour qu'il statue à nouveau, dans ce cadre, dans une composition ne comprenant pas le juge assesseur prénommé.

**B.d.** Après avoir communiqué aux parties la nouvelle composition de la Cour, qui ne comprenait pas N.\_\_\_\_\_, le Tribunal cantonal a statué à nouveau le 21 septembre 2023, rejetant les recours et confirmant les décisions sur réclamation du 11 mai 2022 de l'Administration cantonale.

## **C.**

Agissant séparément par la voie du recours en matière de droit public, la Société (recourante 1; cause 9C\_667/2023), B.B.\_\_\_\_\_ et C.B.\_\_\_\_\_ (recourants 2; cause 9C\_668/2023) et D.D.\_\_\_\_\_ et E.D.\_\_\_\_\_ (recourants 3; cause 9C\_669/2023) demandent au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt du 21 septembre 2023 du Tribunal cantonal "dans le sens que les taxations IFD et ICC 2007 sont annulées et que la cause est renvoyée à l'autorité précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants pour toutes les autres décisions de taxations et de prononcés d'amendes rendues le 11 mai 2022 par l'Administration cantonale".

Le Tribunal cantonal et l'Administration cantonale concluent au rejet des recours. Dans sa réponse, le Tribunal cantonal a informé le Tribunal fédéral que, par arrêt du 24 octobre 2023, il avait rejeté la demande d'interprétation et de rectification de son arrêt du 21 septembre 2023, que les recourants avaient déposée devant lui les 16 et 17 octobre 2023.

L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet des recours dans la mesure de leur recevabilité.

Par courrier du 24 novembre 2023, les recourants se sont encore déterminés. Ils ont également demandé au Tribunal fédéral de joindre les présentes causes avec les causes 9C\_616/2023, 9C\_712/2023 et 9C\_713/2023 que le Tribunal fédéral avait ouvertes ensuite du recours qu'ils avaient formé auprès de lui le 10 novembre 2023 contre l'arrêt du 24 octobre 2023 précité du Tribunal cantonal.

### **Considérant en droit :**

#### **1.**

Les recours dans les causes 9C\_667/2023, 9C\_668/2023 et 9C\_669/2023 sont dirigés contre le même arrêt, contiennent les mêmes griefs et les mêmes conclusions. Les recourants ont par ailleurs adressé au Tribunal fédéral une déclaration de levée du secret fiscal. Il est partant justifié, pour des motifs d'économie de procédure, de joindre à nouveau les causes et de statuer dans un seul arrêt (art. 24 PCF [RS 273] en relation avec l'art. 71 LTF). La requête correspondante des recourants est donc admise. En revanche, dès lors que les recours dans les présentes causes sont en état d'être jugés et qu'ils ne concernent pas le même arrêt que les recours correspondant aux causes 9C\_616/2023, 9C\_712/2023 et 9C\_713/2023, la requête du 24 novembre 2023 tendant à la jonction de ces trois causes avec les présentes causes est rejetée.

#### **2.**

**2.1.** 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 sous le coup d'aucune exception de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte. L'arrêt attaqué est par ailleurs une décision finale au sens de l'art. 90 LTF. Le fait que les recourants ont adressé aux juges précédents, une demande d'interprétation et de rectification de l'arrêt attaqué en raison d'une contradiction alléguée entre ses considérants et son dispositif ne change rien au caractère final de celui-ci (cf. arrêt 8C\_324/2019 du 6 août 2019 consid. 1.3 et les références), comme ils le relèvent du reste. Au surplus, les recours ont été déposés en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par les destinataires de la décision attaquée, qui ont qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

**2.2.** Selon la jurisprudence, l'objet de la contestation porté devant le Tribunal fédéral est déterminé par l'arrêt attaqué. L'objet du litige, délimité par les conclusions des parties (art. 107 al. 1 LTF), ne saurait s'étendre au-delà de l'objet de la contestation. Par conséquent, devant le Tribunal fédéral, le litige peut être réduit, mais ne peut pas être élargi ou transformé par rapport à ce qu'il était devant l'autorité précédente ([ATF 144 II 359](#) consid. 4.3; [142 I 155](#) consid. 4.4.2). Le juge n'entre donc pas en matière, sauf exceptions qui n'entrent pas en ligne de compte en l'espèce, sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation ([ATF 144 II 359](#) consid. 4.3).

En l'espèce, l'objet de la contestation devant le Tribunal cantonal a été délimité par l'arrêt de renvoi du 9C\_317/2023 du 28 août 2023 du Tribunal fédéral et les périodes fiscales 2007 et 2012 n'en font pas partie (supra let. B.c). Par conséquent, les conclusions des recourants sont irrecevables en tant qu'elles concernent ces deux périodes.

### 3.

**3.1.** Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, il n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de manière claire et détaillée ([ATF 149 III 81](#) consid. 1.3; [148 I 127](#) consid. 4.3).

**3.2.** Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (art. 9 Cst.) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ([ATF 147 I 73](#) consid. 2.2; [145 V 188](#) consid. 2; [142 II 355](#) consid. 6).

### 4.

Le litige porte sur des reprises opérées dans le bénéfice de la recourante 1, dans le revenu et la fortune des époux recourants 2 et des époux recourants 3 pour les périodes fiscales 2008 à 2011 et 2013 à 2016, ainsi que sur des amendes pour (tentatives de) soustraction d'impôt infligées à la recourante 1, au recourant 2 et au recourant 3 pour l'IFD et l'ICC des périodes fiscales 2010 et 2011 et 2013 à 2016.

A l'encontre de l'arrêt attaqué, les recourants font uniquement valoir deux griefs de nature formelle, à savoir la violation du principe de l'autorité de l'arrêt de renvoi (infra consid. 5) et la violation du droit d'être entendu (infra consid. 6).

### 5.

Les recourants reprochent au Tribunal cantonal d'avoir violé le principe de l'autorité de l'arrêt de renvoi 9C\_317/2023 du 28 août 2023 du Tribunal fédéral. Ils relèvent que le dispositif de l'arrêt attaqué confirme "les décisions sur réclamation du 11 mai 2012", soit également les décisions sur réclamation du 11 mai 2022 qui portent sur les périodes fiscales 2007 et 2012, alors que ces deux périodes fiscales ne font pas partie du renvoi.

**5.1.** Conformément au principe de l'autorité de l'arrêt de renvoi, l'autorité à laquelle le Tribunal fédéral renvoie une cause est tenue de fonder sa nouvelle décision sur les considérants de droit de l'arrêt du Tribunal fédéral. Cette autorité est donc liée par ce qui a déjà été définitivement tranché par le Tribunal fédéral et par les constatations de fait qui n'ont pas été attaquées devant lui ou qui l'ont été sans succès ([ATF 148 I 127](#) consid. 3.1; [143 IV 214](#) consid. 5.2.1).

**5.2.** Dans le dispositif de l'arrêt de renvoi 9C\_317/2023 du 28 août 2023, le Tribunal fédéral a annulé l'arrêt attaqué en tant qu'il concernait les périodes fiscales 2008 à 2011 et 2013 à 2016 et renvoyé la cause au Tribunal cantonal pour qu'il statue à nouveau sur les recours dans ce cadre (supra let. B.c). La période fiscale 2007 était en effet prescrite, comme l'avaient déjà constaté les juges précédents; quant à la période fiscale 2012, les recourants avaient

expressément précisé ne pas contester l'arrêt cantonal s'agissant de cette période (arrêt 9C\_317/2023 du 28 août 2023 consid. 4.3).

En l'occurrence, en tant qu'il confirme (toutes) les décisions sur réclamation du 11 mai 2022 de l'Administration cantonale, le dispositif de l'arrêt attaqué est ambigu, car il semble également confirmer les décisions sur réclamation afférentes aux périodes fiscales 2007 et 2012. Il résulte toutefois de la motivation de l'arrêt attaqué, à la lumière de laquelle le dispositif doit être interprété (arrêts 2C\_286/2023 du 27 septembre 2023 consid. 3; 2C\_73/2023 du 27 juin 2023 consid. 1.5 et les références), que les juges précédents ont constaté que ces deux périodes ne faisaient plus partie de l'objet de la contestation. Ils ont en effet expressément souligné que leur arrêt du 22 mars 2023 était devenu définitif s'agissant des périodes fiscales 2007 et 2012, que ces deux périodes n'étaient plus litigieuses, qu'il n'y avait pas lieu d'y revenir et que le litige concernait seulement les périodes fiscales 2008 à 2011 et 2013 à 2016 (arrêt attaqué consid. 1a et consid. 3 et 15a). Il ressort en outre de la lecture de l'arrêt attaqué que ces deux périodes ne sont pas examinées par la juridiction cantonale.

**5.3.** Les juges précédents n'ont donc pas outrepassé le cadre de l'arrêt de renvoi. Infondé, le grief de violation de l'autorité de l'arrêt de renvoi est partant rejeté.

## **6.**

Les recourants reprochent ensuite aux juges précédents d'avoir refusé d'entendre des témoins et de requérir la production des dossiers de faillite de certaines entités tierces. Ils invoquent une violation de l'art. 6 CEDH, de l'art. 29 al. 2 Cst., ainsi que des art. 115 LIFD et 41 al. 2 LHID.

**6.1.** Au préalable, il faut rappeler que l'art. 6 CEDH ne trouve pas application dans les procédures fiscales dénuées de caractère pénal telles que les procédures de taxation ou de rappel d'impôt, mais qu'il est applicable à la procédure pénale réprimant la (tentative) de soustraction d'impôt (cf. [ATF 149 II 74](#) consid. 8.1; [140 I 68](#) consid. 9.2; arrêt 2C\_66/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2). L'art. 6 CEDH est donc d'emblée applicable au volet pénal de la présente cause, de sorte qu'il n'est pas nécessaire de déterminer si, comme les recourants le font valoir, l'audition de témoins a été requise dans le contexte de la procédure pénale, ce que les juges précédents auraient arbitrairement omis de constater.

**6.2.** Le droit d'être entendu garanti à l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. [ATF 142 II 218](#) consid. 2.3; [140 I 285](#) consid. 6.3.1). Le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. ne comprend pas le droit inconditionnel d'obtenir l'audition de témoins (cf. [ATF 130 II 425](#) consid. 2.1). En matière d'imposition directe, l'art. 115 LIFD pour l'IFD et l'art. 41 al. 2 LHID pour l'ICC, qui prévoient que les offres de preuves du contribuable doivent être acceptées, à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation, ne font que reprendre la garantie constitutionnelle de l'art. 29 al. 2 Cst. (arrêts 9C\_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 7.2.1; 2C\_759/2020 du 21 septembre 2021 consid. 3.4). L'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire (art. 9 Cst.) à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion ([ATF 145 I 167](#) consid. 4.1; [144 II 427](#) consid. 3.1.3; [141 I 60](#) consid. 3.3). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF (supra

consid. 3.1) la partie recourante doit alléguer et exposer en quoi les juges précédents ont procédé arbitrairement en renonçant à administrer une preuve requise.

Il en va de même sous l'angle de l'art. 6 CEDH. En particulier, l'art. 6 par. 3 let. d CEDH cité par les recourants, selon lequel tout accusé a le droit d'interroger ou faire interroger les témoins à charge et obtenir la convocation et l'interrogation des témoins à décharge dans les mêmes conditions que les témoins à charge, n'emporte aucun droit absolu à la convocation de témoins, mais laisse au juge le soin d'apprécier l'opportunité d'en faire comparaître, respectivement d'en refuser l'audition sur la base d'une motivation adéquate, tant que l'ensemble de la procédure respecte l'égalité des armes et reste équitable (cf. arrêt de la CourEDH *Murtazaliyeva contre Russie* du 18 décembre 2018, § 139; arrêt 2C\_588/2022 du 3 juillet 2023 consid. 4.3.1). Sous l'angle de l'art. 6 CEDH, le droit d'obtenir l'audition de témoins à décharge est donc également relatif, l'autorité pouvant y renoncer par appréciation anticipée (cf. déjà [ATF 125 I 127](#) consid. 6c/cc et 6c/dd; arrêt 2C\_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 6.4).

**6.3.** En l'espèce, les recourants reprochent d'abord aux juges précédents d'avoir refusé d'entendre les sept personnes dont ils avaient requis l'audition à titre de témoins.

**6.3.1.** Dans l'arrêt attaqué, les juges précédents rappellent que les recourants ont sollicité l'audition de O.\_\_\_\_\_, de P.\_\_\_\_\_, de Q.\_\_\_\_\_, de R.\_\_\_\_\_ et de S.\_\_\_\_\_ pour justifier du caractère déductible de paiements comptabilisés que la recourante 1 leur aurait réglés en espèces. Or, O.\_\_\_\_\_ était associé gérant de H.\_\_\_\_\_ GmbH, une société qui avait refusé de collaborer avec l'Administration cantonale; il avait certes contresigné par la suite une nouvelle attestation, mais celle-ci avait aussi été établie par les recourants. Quant à P.\_\_\_\_\_, Q.\_\_\_\_\_ et R.\_\_\_\_\_, les juges précédents ont constaté que ces personnes n'avaient aucun lien avec les entreprises prétendument créancières de la recourante 1. Ils ont aussi refusé d'entendre S.\_\_\_\_\_ et T.\_\_\_\_\_. Le premier était subordonné aux recourants sur le plan professionnel, ce qui pouvait légitimement faire craindre un biais dans sa déposition; quant à l'audition du second, requise pour justifier le caractère commercial de dépenses effectuées en faveur des actionnaires, elle n'était pas nécessaire, puisque les reprises étaient fondées sur des pièces justificatives et que l'on voyait mal que cette personne en contredise le contenu. Les juges précédents ont encore retenu que les témoignages avaient une faible valeur probante en droit fiscal, que, pour l'impôt fédéral direct en tout cas, ils ne pouvaient intervenir que sur une base volontaire, en l'absence d'obligation de témoigner et qu'en l'occurrence, rien n'indiquait - les recourants ne l'ayant ni allégué ni prouvé - que ces personnes auraient été disposées à être entendues.

**6.3.2.** Les recourants objectent que, comme les juges précédents ont nié l'effet probant des attestations de tiers au motif qu'elles avaient été préparées par la recourante, ils auraient alors dû entendre les témoins aptes, selon eux, à "détailler les faits qui confirment leurs déclarations écrites ou le contexte des opérations qui font l'objet de reprises". Ce faisant, ils se limitent à contester l'appréciation anticipée des preuves opérée par les juges précédents, sans alléguer ni a fortiori démontrer en quoi ceux-ci seraient tombés dans l'arbitraire, comme l'exige l'art. 106 al. 2 LTF (supra consid. 3.1 et 6.2 in fine). Dans ces circonstances, point n'est besoin de se demander si, comme le reprochent également les recourants, les juges précédents pouvaient aussi fonder leur refus d'entendre des témoins sur le motif qu'ils n'avaient pas allégué ni prouvé que ces personnes seraient disposées à être entendues.

**6.4.** Les recourants reprochent encore aux juges précédents d'avoir refusé la production des dossiers de faillite de certaines entreprises tierces, à savoir M. \_\_\_\_\_ SA, U. \_\_\_\_\_ SA, l'entreprise individuelle de V. \_\_\_\_\_ et l'entreprise individuelle de R. \_\_\_\_\_.

**6.4.1.** Les juges précédents ont refusé d'ordonner la production de ces dossiers au motif qu'ils ne permettraient pas de justifier a posteriori des écritures comptabilisées en violation du droit comptable.

**6.4.2.** Les recourants contestent cette appréciation au motif que les dossiers de faillite, qui comportent les comptes des entités concernées, permettraient de vérifier le caractère commercialement justifié des charges comptabilisées, correspondant aux paiements faits à ces entités à titre de contre-prestations. Ils se limitent toutefois à nouveau à une critique appellatoire du raisonnement des juges précédents, sans alléguer ni démontrer en quoi ceux-ci auraient procédé arbitrairement. Au surplus, il ressort de l'arrêt attaqué que les juges précédents ont examiné dans le détail les reprises effectuées par l'Administration cantonale afférentes aux charges comptabilisées en lien avec des paiements prétendument effectués à ces entités (concernant la société M. \_\_\_\_\_ SA: arrêt attaqué p. 54 s.; concernant la société U. \_\_\_\_\_ SA: arrêt attaqué p. 55 s.; concernant l'entreprise individuelle de V. \_\_\_\_\_: arrêt attaqué p. 58 et concernant l'entreprise individuelle de R. \_\_\_\_\_: arrêt attaqué p. 64). Dans chaque cas, ils ont expliqué de manière précise et étayée les éléments leur permettant de confirmer les reprises correspondantes (absence de tout document contractuel interne à la recourante 1 attestant la réalité de contrats de sous-traitance; incohérences de dates sur des quittances ou factures; contradictions dans les pièces produites, etc.). Enfin, on relèvera qu'il n'est pas exclu de considérer que, si ces entités tierces ont véritablement été rémunérées en espèces pour leurs prestations à la recourante 1, on n'en trouverait alors pas forcément de trace dans leur comptabilité.

**6.5.** Au vu de ce qui précède, les juges précédents n'ont pas violé le droit d'être entendu des recourants en refusant par appréciation anticipée des preuves d'entendre des témoins et de requérir des dossiers de faillite de certaines entités tierces. Le grief de violation des art. 6 CEDH, 29 al. 2 Cst., 115 LIFD et 41 al. 2 LHID, infondé, est partant également rejeté.

**7.**

Ce qui précède conduit au rejet des recours dans la mesure de leur recevabilité.

Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 3 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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

**1.**

Les causes 9C\_667/2023, 9C\_668/2023 et 9C\_669/2023 sont jointes.

**2.**

Les recours sont rejetés dans la mesure de leur recevabilité.

**3.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 15'000 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

**4.**

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 30 novembre 2023

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

Le Président : Parrino

La Greffière : Vuadens