

# VD\_OMNI FI.2022.0089 vom 22. März 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-03-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2022.0089](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0089)

FR: VD\_OMNI FI.2022.0089 du 22 mars 2023

IT: VD\_OMNI FI.2022.0089 del 22 marzo 2023

## Regeste

A. \_\_\_\_\_ à E. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Procédure de rappel d'impôt et de soustraction portant sur douze périodes fiscales (dont les deux premières, 2005 et 2006, ont été atteintes par la prescription durant la procédure de réclamation) ayant abouti à des reprises dans les comptes de la société, ainsi que chez les actionnaires et à des prononcés d'amendes. Confirmation des rappels d'impôt, s'agissant des périodes taxées de manière définitive, et des décisions de taxation portant sur les autres périodes: - reprises de paiements effectués au comptant et comptabilisés comme charges, la réalité et/ou la justification commerciale de ceux-ci n'ayant pas été établies; - reprise d'un prêt simulé en faveur d'une société holding qui n'a jamais eu d'activité et dont la comptabilité ne fait pas état d'une dette à l'égard de la société recourante; - reprises de dépenses privées des actionnaires, comptabilisées comme charges par la société et dont la justification commerciale n'a pas été démontrée. Confirmation des reprises également dans le chef des actionnaires, ceux-ci n'expliquant nullement en quoi les montants en question ne devraient pas être repris en parallèle chez eux, à concurrence de 50% chacun. La prescription absolue étant acquise pour l'année 2007, la décision est annulée en ce qui concerne cette période. Admission du recours, arrêt TF 9C\_317, 9C\_318 et 9C\_319/2023 du 28 août 2023 et renvoi de la cause à la CDAP pour qu'elle statue à nouveau dans une composition régulière.

## Erwägungen

### E. 1

a) Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond. b) Dans leur détermination spontanée du 10 octobre 2022, les recourants ont pris une conclusion nouvelle: ils demandent l'abandon de la reprise opérée sous ch. 1.13 «ERR de mobilier et installations (compte 6101)», durant la période 2012, pour un montant de 59'282 francs. Selon la jurisprudence, à l'échéance du délai de recours, la contestation est nouée de manière définitive, soit dans le cadre tracé par les parties elles-mêmes, par le biais des conclusions qu'elles ont prises en temps utile. Les parties ont la faculté, ultérieurement, de réduire ces conclusions ou de les préciser, mais non de les augmenter ou de les modifier, ce qui reviendrait à étendre l'objet du litige (arrêts GE.2019.0150, GE.2019.0207 du 13 janvier 2020 consid. 1b/aa; AC.2018.0365 du 4 juillet 2019 consid. 1c; AC.2003.0113 du 2 février

2004 consid. 1c/bb). Le fait de contester nouvellement la reprise sous ch. 1.13 de 59'282 fr. pour la période 2012 revient à augmenter les conclusions prises dans le recours du 13 juin 2022, ce qui n'est pas admissible. Cette nouvelle conclusion est partant irrecevable.

### **E. 1.09**

(cf. infra consid. 9a/cc). Du reste, ce dernier est subordonné aux recourants sur le plan professionnel, ce qui peut légitimement faire craindre un biais dans sa déposition (cf. arrêt TF 2C\_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 6.8.2). Quant à l'audition de Y.\_\_\_\_\_, les recourants la requièrent pour justifier le caractère commercial de dépenses effectuées en faveur des actionnaires de A.\_\_\_\_\_. Or, comme on le verra plus loin (cf. consid. 9c/bb et dd), l'autorité intimée s'est fondée à cet égard sur des pièces justificatives et on voit mal Y.\_\_\_\_\_ en contredire le contenu. cc) Les mêmes constatations peuvent être faites s'agissant de l'audition de AH.\_\_\_\_\_, que les recourants proposent d'amener, en lien avec les prêts concédés à F.\_\_\_\_\_. Toutefois, on ignore tout de la position de ce dernier dans la société concernée et les recourants n'expliquent pas, dans leur offre de preuve, en quoi sa déposition serait utile à la résolution du litige. c) Il y a donc lieu de retenir, par appréciation anticipée des preuves, que de recueillir la déposition de ces sept personnes n'est pas pertinent pour discuter des reprises litigieuses. A cela s'ajoute que les témoignages ont une faible valeur probante en droit fiscal et que, pour l'impôt fédéral direct en tout cas, ils ne peuvent intervenir que sur une base volontaire, en l'absence d'obligation de témoigner. Or, en l'occurrence, rien n'indique – les recourants ne l'alléguant pas et ne le prouvant encore moins – que les personnes dont la déposition est requise soient disposées à être entendues. Il en va de même s'agissant de la production des quatre dossiers de faillite, également requise par les recourants; on ne voit pas en quoi la consultation de ces dossiers permettrait de justifier a posteriori des écritures comptabilisées dans les livres de A.\_\_\_\_\_ en violation du principe de documentation. Au surplus, les parties se sont longuement exprimées dans le cadre du double échange d'écritures mis sur pied par le juge instructeur et les recourants ont, en sus, produit une écriture spontanée, postérieurement à la duplique de l'autorité intimée. Dans ces conditions, il ne s'impose pas de tenir une audience afin de recueillir leurs explications orales et celles de leurs représentants (étant précisé que les recourants n'ont à aucun moment requis une audience en se prévalant de l'art. 6 CEDH). Dès lors, le Tribunal statuera sur le vu de la procédure et du dossier. II. Rappels d'impôt et taxations

### **E. 1.26**

et 1.27) doivent de toutes manières être réintégrées dans le bénéfice imposable. Il s'agit de l'écriture de 38'448 fr. durant l'exercice 2012, comptabilisée en l'absence de tout justificatif, et de l'achat de 198'628 fr., durant l'exercice 2016, la preuve du dédouanement du matériel acheté à l'étranger n'ayant pas été apportée. bb) D'autres reprises ont été effectuées en lien avec F.\_\_\_\_\_. L'autorité intimée a en effet constaté que les frais liés à la constitution de cette société, soit 4'200 fr. durant l'année 2008, à sa domiciliation et aux travaux de comptabilité, soit 11'700 fr. en 2008, 7'500 fr. en 2010 et 7'500 fr. en 2011, ainsi que les frais liés à sa dissolution, soit 1'296.30 en 2012, avaient été supportés par A.\_\_\_\_\_ et comptabilisés comme charges (ch. 1.16). Le choix de faire supporter à cette dernière des frais dus par sa société sœur ne trouve aucune justification commerciale. Sur ce point également, les recourants ne fournissent aucune explication. Ces reprises seront donc confirmées. c) En troisième lieu, des reprises ayant trait à la comptabilisation, à la charge de A.\_\_\_\_\_, de frais privés des actionnaires ou de leurs proches ont été opérées. aa) Il est

ressorti du contrôle TVA que A. \_\_\_\_\_ avait omis de comptabiliser deux produits liés à la vente de véhicules, soit 70'000 fr. en 2009 et 38'000 fr. en 2010 (ch. 1.03). La première reprise a été admise durant la procédure de rappel d'impôt. La seconde a en revanche été contestée; il s'agissait d'un leasing contracté pour un véhicule Porsche Cayenne S, dont la première redevance, 38'000 fr., due par B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ n'avait pas été acquittée par ces derniers mais par la remise du véhicule Mercedes ML 280 CDI, qui appartenait à A. \_\_\_\_\_ et figurait à son bilan pour une valeur de zéro. La dette privée des actionnaires a donc été éteinte par la remise d'un bien appartenant à la société. La reprise n'est plus contestée, les recourants invoquant l'erreur de comptabilité; il n'y a donc pas lieu d'y revenir. bb) Le contrôle de l'ACI a mis en évidence plusieurs charges qui relevaient de dépenses privées ou dont la justification commerciale n'était pas établie. Sous le point 1.05, seules figurent les charges dont le paiement a été effectué par la caisse, avec l'indication des reprises admises par la recourante. Le détail est le suivant: Période fiscale 2009 2010 2011 2012 2013 2014 2015 2016 Véhicule (cpte 1530 et 6902) 2'130 Achat marchandises (cpte 4200) 3'369 55 1'467 - dont admis (piscine/câble): 2'500 55 Sous-traitance (cpte 4400/5201) 734 343 - dont admis (Bagatt chaussures): 343 Matériel de bureau (cpte 6500) 19'397 6'762 2'644 1'435 Honoraires, fiduc. (cpte 6514) 926 Frais de représentation (cpte 6641) 7'545 10'576 9'023 19'220 26'330 24'731 40'434 39'327 - dont admis (sac Vuitton/bijou): 2'750 Total des reprises 31'045 17'736 9'023 26'407 27'765 24'731 40'434 39'327 Les recourants contestent la reprise de 2'130 fr. pour 2012 en lien avec l'acquisition d'un véhicule. A. \_\_\_\_\_ a comptabilisé dans ses charges de véhicules en janvier 2012 la somme de 2'301 fr. correspondant au solde du prix d'achat d'un scooter neuf de marque Yamaha (prix d'achat de CHF 7'301) auprès de AQ. \_\_\_\_\_, à \*\*\*\*\*. L'autorité intimée justifie cette reprise par le fait que les actionnaires disposaient de véhicules de fonction mis à disposition par la société, de sorte que l'achat d'un scooter par cette dernière n'était pas justifiée commercialement. Les recourants soutiennent au contraire que l'utilisation d'un scooter était indispensable au vu de l'activité de A. \_\_\_\_\_, un bon nombre de chantiers étant situés dans la Ville de Lausanne ou à proximité. Ils font valoir que l'utilisation d'un scooter permet de se déplacer dans la ville, d'éviter les bouchons, etc. pour se rendre rapidement sur un chantier. L'autorité intimée relève que, si l'on suit les explications des recourants, l'entier du prix d'achat, soit 7'301 fr., aurait dû figurer comme charge; elle a cependant renoncé à reprendre la différence, soit 5'000 francs. Les recourants, qui n'ont fourni aucune indication sur l'état du parc des véhicules de l'entreprise, n'ont pas exposé en quoi l'acquisition du scooter était nécessaire (sur la notion de frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel et sur le fardeau de la preuve y relative, cf. arrêt FI.2020.0028 du 10 janvier 2022 consid. 3c/aa et les réf.). Ils n'ont ainsi pas apporté la preuve leur incombant de la justification commerciale de l'achat du scooter, ce qui conduit à la confirmation de la reprise. Pour le reste, les recourants admettent certaines reprises et en contestent d'autres, dans la mesure suivante. Dans le compte 4200 "Achats de marchandises", année 2009, une reprise est effectuée à hauteur de 3'369 fr. et admise à hauteur de 2'500 francs. L'autorité intimée relève sur ce point que les factures de U. \_\_\_\_\_ ont été adressées à une autre entreprise (AR. \_\_\_\_\_), sans autres explications; elle soutient que la justification commerciale n'a pas été établie et maintient par conséquent la reprise. Les recourants contestent en outre la reprise opérée en 2012 à hauteur de 1'467 fr.; ils expliquent que ce montant correspondrait aux factures de U. \_\_\_\_\_ et V. \_\_\_\_\_, sans toutefois en dire davantage. Cette reprise regroupe plusieurs factures liées notamment à du matériel de jardinage (gazon, arroseur dévidoir,

tuyau à goutteur, sécateur, étagères, dispersion). Dans sa réponse, l'autorité intimée a constaté une erreur dans sa décision sur réclamation (p. 25), en ce sens que le ticket de caisse refusé pour le séchoir et les étagères en août 2012 se monte à 560 fr.40 et non à 650 fr.40. Le total des éléments repris, soit 1'467 fr., est toutefois exact. Dans la mesure où il n'est pas établi que ces factures ont trait à l'activité de A.\_\_\_\_\_, la reprise doit être confirmée. Les recourants contestent en outre la reprise opérée sous ch. 1.05 pour 2009 de la facture de 734 fr. de l'entreprise de jardinier et paysagiste Y.\_\_\_\_\_ (entreprise qui n'était pas inscrite au registre du commerce). Il est apparu, durant le contrôle, que des factures de cette entreprise étaient comptabilisées dans différents comptes: comptes 4200 «Achats de marchandises», 4400 «Sous-traitance et emprunts d'employés» et 6020 «Charge d'entretien des locaux». L'autorité intimée constate que l'intervention de cette entreprise sur les chantiers n'a jamais été alléguée et encore moins prouvée. Comme on le verra ci-dessous (consid. 9c/dd), Y.\_\_\_\_\_ a envoyé à A.\_\_\_\_\_, à la même date, deux factures, qui distinguent dans l'adresse selon qu'elles concernent C.\_\_\_\_\_ ou B.\_\_\_\_\_. Ainsi, cette entreprise intervenait en même temps sur les deux parcelles respectives des actionnaires pour l'entretien du jardin. L'autorité intimée relève par ailleurs que, s'agissant de la période 2006 (prescrite), les factures étaient adressées directement aux actionnaires et non à A.\_\_\_\_\_, ce qui démontre clairement que le travail facturé à la société était en réalité réalisé pour eux. Dès lors, la reprise doit être confirmée, sans qu'il y ait lieu de recueillir les explications de Y.\_\_\_\_\_, dont aucune attestation n'a du reste été produite dans la procédure. Les recourants ne contestent pas les autres reprises opérées sous ch. 1.05, en particulier celles ayant trait aux frais de représentation. La reprise de 926 fr., opérée en lien avec l'exercice 2012 et le compte 6514 «Honoraires, fiduciaires et Conseils», a été abandonnée par l'autorité intimée dans sa duplique. Cela conduira à la réforme des décisions attaquées, en tant qu'elles portent sur la période fiscale 2012. Des reprises de 19'397 fr. (2009), 6'762 fr. (2010), 2'664 fr. (2012) et 1'435 fr. (2013), opérées sur le compte 6500 «Matériel de bureau, imprimés, photocopie» (ch. 1.05), ont essentiellement trait à des factures de mobilier, notamment des éléments de salon (plusieurs sofas, table à manger), de salle de bain (meuble sur vasque) ou de chambre à coucher (chevet, literie). Ces achats concernent à l'évidence du mobilier destiné à un domicile privé. L'ACI relève en outre que certaines factures indiquent le domicile des actionnaires, ce qui renforce encore la conviction d'un usage privé. Ces reprises seront dès lors confirmées. cc) Les recourants s'en prennent aux reprises de 62'561 fr. également opérées dans le compte "Achats de marchandises", sous ch. 1.06. Il s'agit de dépenses payées par banque (les dépenses payées par caisse ont fait l'objet du consid. précédent). Elles s'établissent comme suit: Période fiscale 2008 2012 2013 W.\_\_\_\_\_ 7'620 - dont admis: 7'620 AS.\_\_\_\_\_ 13'550 AD.\_\_\_\_\_ (jardin) 7'500 AT.\_\_\_\_\_ 863 AU.\_\_\_\_\_ 15'053 AV.\_\_\_\_\_ 13'943 AW.\_\_\_\_\_ 4'031 Total des reprises 29'534 15'053 17'974 Les recourants contestent la reprise d'une dépense de 7'500 fr. en faveur de AD.\_\_\_\_\_ (Entreprise AX.\_\_\_\_\_, AD.\_\_\_\_\_). Ils font valoir que cette charge concernait un chantier de A.\_\_\_\_\_ au \_\_\_\_\_, à \_\_\_\_\_. L'autorité intimée a considéré qu'il s'agissait à l'évidence de frais privés, dès l'instant où les locaux de A.\_\_\_\_\_ ne disposent d'aucune zone de verdure. Elle relève que la facture produite à l'appui du recours ne fait pas mention d'un chantier quelconque; elle rappelle en outre que AD.\_\_\_\_\_, titulaire de l'entreprise individuelle précitée, a été déclaré en faillite, à peine dix-huit jours après la comptabilisation de ce montant. Les recourants, qui se sont contentés de requérir l'audition de AD.\_\_\_\_\_, ne se sont pas déterminés sur l'argumentation de l'autorité intimée. Les recourants critiquent en

outre les autres reprises. Ils font valoir que l'autorité intimée aurait systématiquement repris toutes les factures en relation avec des opérations qui concernent \*\*\*\*\*, à \*\*\*\*\*, où se trouvent les deux villas des actionnaires, bien que A.\_\_\_\_\_ s'y soit vu confier un chantier. L'autorité intimée a repris les charges documentées par les factures de AS.\_\_\_\_\_ (13'550 fr.; 31 octobre 2008), de AU.\_\_\_\_\_ SA (15'053 fr.10; 3 juillet 2012), de AV.\_\_\_\_\_ (13'943 fr.; 16 avril 2013) et de AW.\_\_\_\_\_ (4'031 fr.; 18 juin 2013). Ces factures ont trait soit à des matériaux d'aménagement des extérieurs de villas (pavés) ou d'intérieur (rideaux), soit comprennent expressément comme référence le chantier en question. On relève que dans le dossier fiscal figurent deux correspondances de AY.\_\_\_\_\_, du 9 mai 2016, attestant de ce qu'à aucun moment cette société n'avait engagé A.\_\_\_\_\_ pour la construction des deux villas. En outre, l'ACI relève que les factures produites ne correspondent pas aux périodes durant lesquelles le chantier des villas a été ouvert (2011/2012). A cela s'ajoute que, pour la facture de AU.\_\_\_\_\_ AU.\_\_\_\_\_ du 31 mai 2012 d'un montant de 15'053 fr., le descriptif indique qu'il s'agit de pavés, alors que le chantier correspond à une ouverture de la route (cf. photographies du chantier, pièces jointes aux recours no 9). Par ailleurs, il n'apparaît pas que ces prestations aient été refacturées par A.\_\_\_\_\_ aux personnes pour le compte desquelles les travaux ont été effectués, soit les actionnaires B.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_. Enfin, comme on le verra plus loin, d'autres reprises concernant des prestations aux villas des actionnaires ont été effectuées; or, elles n'ont pas été contestées. Dans ces conditions, les dépenses en question mises à la charge de la société constituent en réalité des prestations appréciables en argent en faveur des actionnaires; les reprises seront donc confirmées. dd)

Plusieurs reprises ont été effectuées dans le compte 4400 «Sous-traitance et emprunts d'employés» sous ch. 1.07, dans la mesure suivante: Période fiscale 2008 2009 2010 2011 2012 2013 2014 2015 2016 Y.\_\_\_\_\_ 500.00 3'290.00 4'952.60 5'629.05 690.75 5'792.20 12'847 12'076 6'257 AZ.\_\_\_\_\_ 17'188.10 X.\_\_\_\_\_ 13'475.85 - dont admis : 13'475.85 W.\_\_\_\_\_ 37'732.30 - dont admis: 37'732.30 Z.\_\_\_\_\_ 24'074.10 16'666.65 - dont admis: 24'074.10 16'666.65 AA.\_\_\_\_\_ 32'037.05 23'680.80 28'441.40 8'111.25 - dont admis: 32'037.05 23'680.80 28'441.40 8'111.25 BA.\_\_\_\_\_ 450.00 BB.\_\_\_\_\_ 9'259.25 AB.\_\_\_\_\_ 38'581.25 - dont admis: 38'581.25 Opérations par caisse (BC.\_\_\_\_\_) 7'772.30 BD.\_\_\_\_\_ 3'703.70 AC.\_\_\_\_\_ 4'629.65 - dont admis: 4'629.65 Total 31'164 41'022 4'952 61'740 100'805 38'863 20'958 12'076 6'257 Certaines de ces reprises ont trait à des prestations (notamment achat de matériaux) concernant les villas des actionnaires (X.\_\_\_\_\_, Z.\_\_\_\_\_, AA.\_\_\_\_\_, AB.\_\_\_\_\_, AC.\_\_\_\_\_); elles ont été admises devant l'autorité intimée. En revanche, les recourants contestent la reprise des factures de l'entreprise de jardinier et paysagiste Y.\_\_\_\_\_ de Jesus, qu'ils présentent comme des dépenses justifiées commercialement. L'autorité intimée constate que des factures de cette entreprise étaient comptabilisées dans différents comptes: comptes 4200 «Achats de marchandises», 4400 «Sous-traitance et emprunts d'employés» et 6020 «Charge d'entretien des locaux». Elle relève que cette entreprise avait pour tâche de tondre le gazon, d'entretenir les rosiers et de planter des arbres fruitiers (selon libellé des factures au dossier). Relevant que A.\_\_\_\_\_ ne disposait d'aucun jardin (elle avait, de 2007 à 2019, ses bureaux \*\*\*\*\*, à \*\*\*\*\*), elle a estimé qu'il ne pouvait s'agir que des jardins au domicile des actionnaires, de sorte que ces dépenses revêtent un caractère privé. Elle ajoute que cette entreprise avait envoyé à la recourante, aux mêmes dates, deux factures qui distinguent, dans l'adresse, les travaux exécutés chez C.\_\_\_\_\_ et ceux exécutés chez B.\_\_\_\_\_ (cf. deux factures du 28 août 2014, de respectivement 2'332

fr.80 et 2'548 fr.80). Les recourants ne réfutent pas expressément ce qui précède; ils se contentent d'indiquer que cette entreprise serait également intervenue sur des chantiers, ajoutant toutefois qu'il était très difficile pour eux de déterminer de quels chantiers il s'agissait. Bien qu'aucune attestation de Y. \_\_\_\_\_ n'ait été produite durant la procédure, les recourants requièrent tout de même l'audition de ce dernier, sans indiquer sur quoi devrait porter celle-ci. Les recourants mettent en outre en avant les faibles variations des montants des factures de cette entreprise d'une année à l'autre, en comparaison avec la forte variation constatée entre 2013 et 2014, la facture passant de 5'792 fr.20 à 12'847 fr., puis 12'076 fr. en 2015; pour eux, ces montants plus élevés indiqueraient des interventions de l'entreprise sur des chantiers. Ils relèvent en outre qu'un montant total de 61'019 fr. est totalement exorbitant pour une activité de jardinage autour de villas, pour des tontes de gazon et des coupes de rosiers. Dans ces conditions, les recourants n'ont pas apporté la preuve leur incombant de la justification commerciale des prestations effectuées par l'entreprise de Y. \_\_\_\_\_, ce qui conduit à la confirmation des reprises. Du reste, une autre reprise ayant également trait aux prestations de la même entreprise (charges d'entretien des locaux; ch. 1.11) n'a pas été contestée (cf. infra consid. 9c/ff). Les recourants s'en prennent en outre à la reprise de 450 fr. (année 2012) concernant les travaux de l'entreprise BA. \_\_\_\_\_. Cette facture concerne un chantier au \*\*\*\*\* à \*\*\*\*\*.

Les recourants expliquent que BA. \_\_\_\_\_ n'a pas fourni des prestations en lien avec les villas des actionnaires B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_; il s'agissait d'effectuer un essai de plaques, la fermeture de fouilles et des vérifications sur l'état de compactages. Toutefois, aucune facture concernant ces prestations n'a été retrouvée durant le contrôle et les recourants n'ont rien produit à cet égard, ce qui conduit à la confirmation de la reprise. Les autres reprises ne font l'objet d'aucune discussion. ee) L'autorité intimée a repris dans le compte 6000 intitulé «Loyer», des charges de respectivement 10'910 fr. et 13'155 fr. en 2015 et 2016 (ch. 1.8); ces charges correspondent au loyer de S. \_\_\_\_\_, ancien employé de A. \_\_\_\_\_. L'autorité intimée explique que A. \_\_\_\_\_ a dû se séparer de ce dernier, en raison d'une situation difficilement gérable (poursuites); en vue d'aider sa famille, les actionnaires ont décidé de payer son loyer afin d'éviter l'expulsion de sa famille. A juste titre, l'autorité intimée soutient que l'octroi d'une telle aide financière n'est pas justifiée commercialement, ce d'autant que S. \_\_\_\_\_ n'était plus employé de la société. L'autorité intimée déduit de ce qui précède que des liens personnels expliqueraient la décision des actionnaires de faire supporter à leur société le loyer de la famille S. \_\_\_\_\_. Les recourants se contentent d'indiquer que S. \_\_\_\_\_ est intervenu, à quelques reprises, par le truchement d'H. \_\_\_\_\_. Il s'agissait donc d'un employé d'une entreprise de location de personnel, qui effectuait une mission temporaire chez A. \_\_\_\_\_. On ne voit guère, dans ces conditions, en quoi A. \_\_\_\_\_ avait un intérêt, comme les recourants le soutiennent, à ce que S. \_\_\_\_\_ conserve un certain équilibre familial. La justification commerciale de cette dépense est plus que douteuse, de sorte que la reprise est confirmée.

ff) D'autres montants ont été repris dans le compte «Charges d'entretien des locaux» (compte 6020; ch. 1.11), en relation avec des factures des entreprises de Y. \_\_\_\_\_ et de AD. \_\_\_\_\_ AX. \_\_\_\_\_ AD. \_\_\_\_\_). Les factures du premier ont déjà été reprises (ch. 1.07, supra consid. 9c/dd), de même que celles du second (ch. 1.06, supra consid. 9c/cc). Subsiste une facture de l'entreprise Y. \_\_\_\_\_ de 1'484 fr. ayant trait à l'année 2007, qui concerne l'entretien des jardins des actionnaires B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_. Les recourants, sans en dire davantage, ni produire d'autres documents, soutiennent qu'elle a trait à une intervention sur un chantier. La justification commerciale n'étant pas démontrée,

la reprise sera confirmée. gg) Les reprises ayant trait aux postes «Vêtements personnels» (compte 5282; ch. 1.08), «ERR Machines, outils et appareils» (compte 6100; ch. 1.12) et «assurances entreprise (compte 6300) - Rachat 2 ème pilier B.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_» (ch. 1.14) ne sont pas contestées par les recourants. Il en va de même des reprises concernant les comptes «Frais de représentation» (compte 6641; ch. 1.19), «Frais divers» (compte 6841; ch. 1.20), «Part privée aux frais généraux comptabilisée» (compte 3202; ch. 1.21), «Amortissement mobilier + matériel de bureau» (comptes 1520 et 6901; ch. 1.22), «Amortissement outillage + matériel» (comptes 1540 et 6903; ch. 1.23), «Part privée aux frais de véhicules» (ch. 1.24) et «Parts privées aux frais généraux comptabilisées» (ch. 1.21). hh) Une reprise de 1'901 fr. a été opérée pour 2007 sur le même compte 6500 (ch. 1.15). L'autorité intimée a relevé des tickets de caisses pour des achats auprès des magasins \*\*\*\*\* (magasin de jouets) et \*\*\*\*\*, ainsi que l'achat d'un appareil de photo. Les recourants ne discutent pas ce qui précède; ils relèvent cependant que l'usage d'un appareil de photo est nécessaire pour les chantiers, sans en dire davantage. Les charges en question ont grevé le compte 6500 à concurrence de 1'901 fr. durant l'année 2007. La reprise sera confirmée. ii) Une reprise de 5'125 fr. a été effectuée sur le compte «Don – Cadeau» (compte 6601; ch. 1.18) pour l'année 2007; elle a trait à l'achat de vin, non justifié commercialement. Les recourants contestent cette reprise, expliquant simplement qu'elle concerne un cadeau. Or, l'écriture comptable ne mentionne ni le bénéficiaire, ni la relation d'affaires justifiant cette prestation. Faute d'autre explication, la justification commerciale n'est pas établie, de sorte que la reprise est confirmée. La reprise concernant l'achat d'une console Nintendo Wii, pour 468 fr. (année 2009), n'est pas contestée. d) Au chapitre des autres reprises, l'autorité intimée a constaté que les comptes de A.\_\_\_\_\_ étaient grevés d'amendes pour violation des règles de la circulation routière, qui pour la plupart ne lui ont pas été adressées (ch. 1.25). La reprise porte sur un montant total de 4'665 fr. (années 2013 à 2016). Les recourants relèvent que les infractions sanctionnées n'ont pas été commises par les organes de A.\_\_\_\_\_, de sorte qu'elles ne représentent en aucun cas une prestation appréciable en argent en faveur des actionnaires. Aux termes des art. 59 al. 1 let. a LIFD et 95 al. 1 let. a LI, les charges justifiées par l'usage commercial comprennent également les impôts fédéraux, cantonaux et communaux. Les amendes fiscales sont exclues du champ d'application de ces dispositions (ATF 143 II 674 consid. 3.4.2 p. 680, 8 consid. 7.2 p. 22). Quant aux autres amendes et autres sanctions financières à caractère pénal, qui ont été infligées à des personnes morales du fait de leur propre responsabilité, elles ne constituent pas non plus des charges justifiées par l'usage commercial (ATF 143 II 8 consid. 7.2 p. 23). Il n'en va différemment que pour les sanctions visant à réduire le bénéfice, dans la mesure où elles ne poursuivent pas de but pénal; celles-ci constituent des charges justifiées par l'usage commercial et sont fiscalement déductibles (ATF 143 II 8 consid. 7.7 p. 30). Les amendes dont il est question en l'occurrence sanctionnent des infractions aux règles de la circulation routière. Elles n'ont pas été prononcées à l'encontre de A.\_\_\_\_\_, ni de B.\_\_\_\_\_ ou C.\_\_\_\_\_; ce sont des employés de la société qui en sont les destinataires. Même si la situation diffère de celle jugée par le Tribunal fédéral dans les arrêts précités, le raisonnement demeure le même. Admettre la justification commerciale de la prise en charge par un employeur d'amendes prononcées à l'endroit de son personnel conduirait à la diminution du bénéfice imposable et de l'impôt à payer sur celui-ci; il en résulterait qu'une partie des amendes serait supportée indirectement par la collectivité, de sorte que l'effet punitif de l'amende voulue par l'autorité de sanction s'en trouverait amoindri (cf. ATF 143 II 8 consid. 7.3 p. 24) . Par conséquent, la prise en charge des amendes pour

violation des règles de la circulation routière n'est pas justifiée commercialement. Partant, les reprises opérées doivent être confirmées. e) Il s'ensuit que les rappels d'impôts notifiés à A. \_\_\_\_\_ durant les périodes fiscales 2008 à 2011 doivent être confirmés. Il en va de même des taxations des périodes fiscales 2013 à 2016. S'agissant de la période 2012 en revanche, il importe de prendre acte de l'abandon de la reprise de 926 fr., opérée en lien avec le compte 6514 «Honoraires, fiduciaires et Conseils» (supra consid. 9c/bb); les autres reprises seront en revanche confirmées. La décision attaquée sera annulée en tant qu'elle se rapporte à la période fiscale 2007, la prescription étant acquise (cf. consid. 8a/aa supra), ainsi qu'à la période fiscale 2012; s'agissant de cette dernière période, la cause sera renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision de taxation et calcul de l'impôt. Pour les autres périodes, la décision entreprise sera confirmée. 10. Les reprises dans le chef de la société ont donné lieu à des reprises dans le chapitre des actionnaires, au titre du revenu (ci-après consid. 10a) et de la fortune (consid. 10b). a) aa) L'autorité intimée a répercuté chez les deux principaux actionnaires de A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_, à raison de la moitié chacun, les reprises opérées dans le chef de la société en lien avec des charges dont l'existence ou la justification commerciale n'était pas établie, de même que les reprises en lien avec la société F. \_\_\_\_\_ (voir ci-dessus consid. 9a et 9b). S'agissant de la première catégorie de reprises, l'autorité intimée a relevé que les recourants ne faisaient valoir aucun élément de nature à démontrer que la prestation aurait bénéficié à une tierce personne. En lien avec les fausses factures établies au nom de G. \_\_\_\_\_, les recourants avaient d'ailleurs admis qu'ils avaient eux-mêmes bénéficié des montants en cause (ils avaient du reste demandé que les montants soient requalifiés de salaires, ce que l'autorité intimée s'était refusée de faire à défaut de comptabilisation correspondante). Les recourants n'avaient pas davantage contesté la répartition par moitié entre eux. Concernant les prêts accordés par la société à F. \_\_\_\_\_, l'autorité intimée a rappelé que le prêt initial, d'un montant de 300'000 fr., avait été comptabilisé sous le libellé "versement de dividende". En outre, peu après l'octroi de ce prêt, le recourant C. \_\_\_\_\_ avait remboursé son compte-courant actionnaire, à concurrence de la moitié (soit 150'000 fr.) du montant du prêt, ce qui confirmait qu'il s'agissait de prélèvements des actionnaires, constitutifs de prestations appréciables en argent. L'autorité intimée a donc repris chez chacun des recourants la moitié du montant du prêt consenti en 2008 (soit 150'000 fr. par actionnaire) et en 2011 (soit 130'000 fr. par actionnaire). Quant aux frais administratifs de F. \_\_\_\_\_ qui avaient été supportés par A. \_\_\_\_\_, du moment que rien – en dehors du lien d'actionnariat commun aux deux sociétés sœurs – ne justifiait cette prise en charge, il s'agissait également, en vertu de la théorie du triangle (voir à ce sujet p. ex. TF 2C\_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.3.3; 2C\_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5.1), de prestations appréciables en argent imposables dans le chef des actionnaires. Les autres reprises effectuées dans le chapitre de la société (consid. 9c et 9d ci-dessus) ont également donné lieu à des reprises auprès des actionnaires principaux, à concurrence de la moitié chacun; il faut réserver celles qui concernent les parts privées d'utilisation des véhicules, qui ont déterminées de manière individuelle pour chacun des actionnaires en fonction du véhicule utilisé. L'autorité intimée relève que le fait pour la société de supporter des frais privés des actionnaires, en relation notamment avec leurs immeubles, leurs véhicules et leurs dépenses d'habillement, constitue à l'évidence des prestations appréciables en argent. S'agissant du paiement du loyer de la famille S. \_\_\_\_\_, il s'agit de personnes proches des actionnaires, de sorte que, en vertu de la théorie du triangle, ces prestations sont imposables dans le chef des recourants. bb) Comme on l'a dit plus haut (consid. 7c), il n'y a pas de

présomption naturelle que la reprise effectuée auprès de la société se justifie aussi dans le chef des porteurs de parts, même si elle constitue un indice important d'une prestation appréciable en argent au bénéfice de ces derniers. En l'occurrence, il appartient aux recourants, qui sont respectivement administrateur et directeur de la société, de contester de manière détaillée l'existence et le montant des reprises opérées auprès de la société. A défaut, l'autorité fiscale peut admettre que les reprises effectuées auprès de la société se justifient également dans le chef des actionnaires. cc) Les recourants ont concentré l'essentiel de leurs critiques sur les reprises effectuées dans les livres de A.\_\_\_\_\_. Or, à l'exception d'un montant de 926 fr., ces reprises sont confirmées. Les recourants n'expliquent nullement en quoi ces montants ne devraient pas être repris en parallèle chez eux. De même, ils ne remettent pas en cause le fait que les montants des reprises opérées auprès de la société ont été répartis par moitié entre eux, ce qui se justifie du reste par leur pouvoir décisionnel égal, chacun détenant 49 des 100 actions. L'autorité intimée a par ailleurs relevé que la répartition par moitié entre les actionnaires était corroborée par le fait que l'un des actionnaires, C.\_\_\_\_\_, a remboursé son compte-courant actionnaire à concurrence de la moitié du montant du prêt initialement accordé à F.\_\_\_\_\_, soit 150'000 fr. sur un total de 300'000 fr. Par conséquent, il importe de confirmer également les reprises opérées chez les actionnaires. b) S'agissant de l'imposition de la fortune, l'autorité intimée a corrigé (voir ci-dessus let. I) la valeur des titres de A.\_\_\_\_\_, ainsi que, pour certaines périodes, le montant du compte-courant et l'estimation fiscale (périodes non taxées). Les recourants ne contestent pas ces corrections. c) Les rappels d'impôts notifiés aux époux B.\_\_\_\_\_ et D.\_\_\_\_\_, d'une part, C.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_, d'autre part, durant les périodes fiscales 2008 à 2011 doivent être confirmés. Il en va de même des taxations des périodes fiscales 2013 à 2016. S'agissant de la période 2012 en revanche, il importe de prendre acte de l'abandon, chez A.\_\_\_\_\_, de la reprise de 926 fr. opérée dans le compte 6514 «Honoraires, fiduciaires et Conseils» (voir supra consid. 9c/bb); les autres reprises seront en revanche confirmées. Les décisions attaquées seront annulées, en tant qu'elles se rapportent à la période fiscale 2007, pour laquelle la prescription est acquise (cf. consid. 8a/aa, supra), ainsi qu'à la période fiscale 2012; la cause sera renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelles décisions de taxation et calcul de l'impôt, s'agissant de cette dernière période. Pour les autres périodes, les décisions attaquées seront en revanche confirmées. III. Prononcés d'amendes 11. Les recourants s'en prennent également aux amendes prononcées à leur encontre dans les décisions attaquées. a) Lorsque des obligations de procédure ont été violées ou qu'une soustraction ou une tentative de soustraction d'impôt a été commise au profit d'une personne morale, celle-ci est punie d'une amende (art. 181 al. 1 LIFD et 248 al. 1 LI). Ces dispositions ne conçoivent pas la punissabilité de la personne morale comme subsidiaire, mais bien comme principale, tout en n'excluant pas en concurrence celle des personnes physiques impliquées dans l'infraction (Henri Torrione, in : Les procédures en droit fiscal, op. cit., p. 1150). En effet, la poursuite pénale des organes ou des représentants de la personne morale en vertu de l'art. 177 LIFD (resp. 244 LI) est réservée (cf. art. 181 al. 3 LIFD et 248 al. 3 LI). En droit pénal ordinaire toutefois, un crime ou un délit qui est commis au sein d'une entreprise dans l'exercice d'activités commerciales conformes à ses buts est imputé à l'entreprise s'il ne peut être imputé à aucune personne physique déterminée en raison du manque d'organisation de l'entreprise; dans ce cas, l'entreprise est punie d'une amende de cinq millions de francs au plus (art. 102 al. 1 CP). Néanmoins, les art. 181 LIFD et 248 LI sont seuls applicables, à l'exclusion de l'art. 102 CP, lorsque, comme en l'espèce, il ne s'agit pas de sanctionner un

crime ou un délit, mais uniquement une soustraction d'impôt fédéral direct. Il s'agit d'une disposition spéciale au sens de l' art. 333 al. 1 CP (Roman J. Sieber/Jasmin Malla, in : *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, op. cit., n.1 ad art. 181 LIFD ). Pour définir l'infraction de soustraction ou de tentative de soustraction et sa sanction, l' art. 181 LIFD renvoie à l' art. 175 LIFD et l'art. 248 LI, à l'art. 242 LI (ATF 135 II 86 consid. 4.2 p. 90).

b) En droit fédéral, comme en droit cantonal, la soustraction fiscale est réalisée lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (art. 175 LIFD et 242 LI ). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc; elle est réprimée par les art. 176 LIFD et 243 LI. Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts, ceci avant que la décision de taxation ne soit entrée en force; postérieurement à cet événement, la soustraction sera au contraire considérée comme consommée (arrêts TF 2C\_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2; 2C\_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 5.1 et les références). Sur le plan objectif, le comportement illicite réprimé par la tentative de soustraction fiscale correspond à celui de l'infraction de soustraction consommée (arrêt TF 2C\_553/2019 du 17 juin 2019 consid. 4.2.1 et les références). Pour qu'il y ait soustraction au sens des art. 175 al. 1 et 181 LIFD , il faut qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable (condition objective) et une faute de ce dernier (condition subjective), ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie par la collectivité (arrêts TF 2C\_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 10.1; 2C\_449/2017 du 26 février 2019 consid. 3.1 et les références; cf. ég. Pietro Sansonetti, in : *Commentaire romand*, op. cit., n°7 ad art. 175 LIFD; Diane Monti, *Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé*, thèse Lausanne, 2001, p. 48 ). La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, d'autre part, que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable. Selon la jurisprudence, pour les personnes morales dont le bénéfice résulte des comptes établis de manière conforme au droit commercial, une soustraction est commise, pour autant que les autres conditions soient remplies, dès qu'il y a irrégularité dans la comptabilité (cf. ATF 135 II 86 consid. 3.1 p. 88; arrêt TF 2C\_343/2019 du 27 septembre 2019 consid. 4.1). Ainsi, selon le Tribunal fédéral, l'énoncé de fait légal de la soustraction fiscale est notamment réalisé lorsqu'une société comptabilise comme frais généraux des dépenses privées de son actionnaire, alors qu'elle sait qu'une telle manière d'agir est illicite; il suffit que la société ait eu pour but d'obtenir une taxation insuffisante (Archives 63, p. 208). En tant qu'elle suppose des qualités psychiques dont sont dépourvues les personnes morales, la faute au sens des art. 175 et 181 LIFD, respectivement 242 et 248 LI, ne peut être qu'un attribut de la personne physique, en l'espèce d'un organe de la personne morale, dont le comportement doit être imputé à celle-ci (ATF 135 II 86 consid. 4.2 pp. 90/91; arrêt TF 2C\_875/2018 du 17 avril 2019 consid. 8.1.2 ). L'imputation d'une contravention objective à la personne morale est contraire au principe de la culpabilité qui s'applique largement en droit fiscal (cf. Torriane, op. cit., p. 1150; Monti, op. cit., p. 197; Sieber/Malla, op. cit., n° 5 ad art. 181 LIFD ; Sansonetti, n° 10 ad art. 181 LIFD ; contra Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrecht*, 7 e éd. Zurich 2016, p. 368 s. et les références citées, qui admettent toutefois qu'il s'agit d'une brèche dans

le système du droit pénal, p. 370). La condition subjective de la soustraction est ainsi réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Contrairement à la soustraction consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (RDAF 1987 p.15; ATF 100 Ib 480, consid. 2; Archives 54, p. 662; 44, p. 55; ATF 85 I 259). La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale, celle-ci étant toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21 n°7, consid. 4). Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21 n°6). Lorsque des éléments imposables ne sont pas indiqués dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (arrêt du TF du 7 octobre 1986, StE 1987 B. 101.2 n°3). La jurisprudence admet également que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (Archives 56, p. 138). La négligence est définie par l'art. 12 al. 3 CP. Ainsi, un contribuable commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il importe cependant que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (cf. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DGB, 3 e éd., Zurich 2016, n. 49s. ad art. 175 LIFD). Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la diligence requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de les lever ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (2C\_149/2022 du 13 octobre 2022 consid. 6.1.1 et 6.1.2; StE 1989 B. 101.9 n° 6). Il ressort de ce qui précède, et en particulier du texte univoque de l'art. 181 al. 3 LIFD, que le législateur a clairement admis le cumul des sanctions (de la personne morale et de son organe). Or, on ne voit pas qu'un tel système, lorsqu'il permet de sanctionner pénalement la personne en tant qu'auteur principal d'une soustraction d'impôt et, concurremment, l'organe en tant que participant accessoire à cette infraction, ne respecte pas le principe ne bis in idem (cf. arrêt TF 2C\_872/2021 du 2 août 2022, destiné à la publication, consid. 8.3). c) La procédure réprimant la soustraction fiscale en matière d'impôts directs est une procédure à caractère pénal à laquelle l'art. 6 CEDH est applicable (ATF 121 Ib 257 consid. 4 p. 264; 119 Ib 311, consid. 2 p. 314; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4 ème éd. Bâle 2012, § 26 n. 4 p. 505; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 12 ad art. 175 LIFD; Henri Torrione, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA, in : Les procédures en droit fiscal, op. cit., p. 911 et ss ). Cela a notamment pour conséquence que l'autorité de taxation doit prouver que l'imposition est incomplète (arrêts TF 2C\_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1; 2P.215/2002 du 7 avril 2003, consid. 4; arrêt du TF du 8 février 1991, reproduit in : RDAF 1993 p. 32); à défaut de preuve matérielle, un faisceau d'indices concordants peut suffire (TF 2C\_759/2020,

2C\_760/2020 du 21 septembre 2021 consid. 4.2; TF 2P.215/2002, précité, consid. 4.2). Il s'ensuit que c'est la présomption d'innocence qui régit la matière (art. 32 al. 1 Cst. et 6 § 2 CEDH; arrêt 2C\_242/2013 du 25 octobre 2013 consid. 3.1) et que le contribuable impliqué dans une procédure pénale n'est pas soumis au devoir de collaboration (arrêt TF 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée, en matière de soustraction fiscale, lorsqu'il est établi à un degré suffisant que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si l'intention est établie, il faut présumer que le contribuable a délibérément voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins, qu'il a agi par dol éventuel, afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire le contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait inexacts ou incomplètes (cf. ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29/30; arrêts TF 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 consid. 3.3; 2P.237/2001 du 6 mars 2002 consid. 5.2, et les arrêts cités; arrêt FI.1995.0013 du 31 août 2000, consid. 4a). Il incombe alors au contribuable d'infirmer ces éléments par la preuve du contraire, du moment que les faits, établis sur la base d'indices précis, sont hautement vraisemblables (arrêt 2P.215/2002, précité, consid. 4.2; arrêt FI.1992.0100 du 29 septembre 2000, consid. 4a). Lorsque des éléments imposables ne figurent pas dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (arrêts FI.1992.0100, précité, consid. 4a; FI.1993.0126 du

## **E. 2**

Le litige a trait en l'espèce aux reprises opérées par l'autorité intimée dans les comptes de la recourante, afin de déterminer le bénéfice et le capital imposables de cette dernière durant les périodes 2007 à 2016. Il a trait aussi bien à l'impôt cantonal et communal (sur le bénéfice, ainsi que sur le revenu et la fortune) qu'à l'impôt fédéral direct. A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part ( ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

## **E. 3**

a) En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage « nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere » ), l'art. 6 CEDH s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal; en revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ d'application de cette disposition; partant la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c/Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, et J.B. c/Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455ss, RDAF 2001 II p. 1ss; ATF 121 II 257 consid. 4b p. 264; arrêt 2P.34/2004 et 2A.67/2004 du 17 février 2005, consid. 4.2). Afin d'éviter que les renseignements obtenus du contribuable dans la procédure de taxation, à laquelle il a le devoir de collaborer, puissent être utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de se taire, le Tribunal statue en deux étapes: il rend un arrêt sur la taxation, avant de statuer, dans une autre section, dans une procédure séparée, sur les amendes (cf. arrêt FI.2005.0003 du 21 juin 2005). Avec l'accord des contribuables toutefois, il peut suivre une procédure unifiée et rendre un arrêt unique statuant aussi bien sur la taxation que sur les amendes (v. arrêt FI.2003.0022 et 2006.0001 du 14 juin 2007). Le Tribunal fédéral a récemment jugé que la partition de la procédure en deux étapes, au demeurant, était

respectueuse des garanties énoncées par l'art. 6 CEDH (arrêt TF 2C\_613/2021 du 2 février 2022 consid. 3.2). b) Avertis de cette possibilité, les recourants ont expressément consenti à ce que la procédure soit conduite de manière unifiée, raison pour laquelle le Tribunal rendra un seul arrêt sur les rappels d'impôt et les taxations, d'une part, ainsi que sur les prononcés d'amendes, d'autre part.

### **E. 3.3**

et 9C\_55/2016 du 14 juillet 2016 consid. 3.2). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts TF 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5). En droit fiscal, les documents écrits revêtent une importance considérable, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate (cf. arrêts TF 2C\_709/2017 précité consid. 3.3 et 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.4). A contrario, les témoignages, en particulier lorsqu'ils émanent de personnes proches du contribuable, n'ont qu'une faible valeur probante. Il en va de même des preuves, certes écrites, mais établies après coup et des documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige (arrêt FI.2021.0114 précité consid. 6b avec renvoi à ATF 133 II 153 consid. 7.2; arrêts TF 2C\_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4 et 2C\_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4; voir aussi ATF 147 II 209 consid. 5.3.2.1 p. 224, selon lequel il est à tout le moins soutenable de considérer qu'une liste des coûts établie des années après la date du bilan ne suffit pas à prouver la nécessité de procéder à des provisions). Si, après avoir satisfait à son devoir d'instruire d'office en vertu de la maxime inquisitoire, l'autorité estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. En revanche, si elle reste dans l'incertitude, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 147 II 338 consid. 3.2 p. 345; 146 II 6 consid. 4.2 p. 10; 144 II 427 consid. 2.3.2 p. 433 et consid. 8.3.1 p. 449). Ainsi, il appartient en principe au fisc de prouver l'existence de prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'une absence de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de son devoir de collaboration (arrêts 2C\_60/2013 du 14 août 2013 consid. 6.1; 2C\_567/2012 du 15 mars 2013 consid. 6.3). Lorsque les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 147 II 338 consid. 3.2 p. 345; 146 II 6 consid. 4.2). Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (cf. arrêts TF 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2; 2C\_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4), soit d'apporter la contre-preuve. La répartition du fardeau de la preuve peut être influencée par l'obligation de collaborer. Celle-ci peut être accrue s'agissant d'états de fait à l'étranger (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 p. 434; 2C\_1113/2018 du 8 janvier 2019 consid. 2.2.3). En effet, lorsque les dépenses sont en lien avec des prestataires à l'étranger, les moyens d'investigation de l'autorité fiscale sont nécessairement restreints. Il en découle alors un devoir de collaboration accru de la part du

contribuable, qui doit non seulement indiquer le destinataire du paiement, mais également l'ensemble des circonstances qui ont conduit au paiement en cause. Il est ainsi requis de sa part qu'il produise les contrats, la correspondance, ainsi que le détail des relations bancaires (arrêt TF 2C\_775/2019 du 28 avril 2020 consid. 7.1).

#### **E. 4**

Sur le plan procédural, les recourants requièrent à titre de mesures d'instruction la production du dossier de faillite de plusieurs entités, ainsi que l'audition comme témoins de plusieurs personnes. a) aa) La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir les preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision (ATF 137 IV 33 consid. 9.2 p. 48 s.; 125 V 332 consid. 3a p. 335 et les références citées), celui d'avoir accès au dossier (ATF 126 I 7 consid. 2b p. 10), ainsi que celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos lorsque celles-ci sont de nature à influencer la décision à rendre (ATF 137 II 266 consid. 3.2 p. 270; 137 IV 33 consid. 9.2 p. 48/49; 135 I 279 consid. 2.3 p. 282; 127 I 54 consid. 2b p. 56; 126 I 15 consid. 2a/aa; 124 I 49 consid. 3a). Le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. ne comprend toutefois pas le droit de s'exprimer oralement. Il ne permet pas non plus d'obtenir l'audition de témoins ou d'exiger des mesures d'instruction, si l'autorité ou la juridiction saisie estime que l'acte requis porte sur un fait dépourvu de pertinence ou qu'il est inapte à faire apparaître la vérité quant aux faits en cause (cf. François Bellanger/Milena Pirek, *Les principes de procédure et les principes constitutionnels applicables en droit fiscal*, in : *Les procédures en droit fiscal*, OREF [éd.], 4 e éd., Berne 2022, p. 44). Le droit de faire administrer des preuves suppose en effet que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits par le droit cantonal (v. ATF 119 Ib 492 consid. 5b/bb p. 505). Le droit d'être entendu ne comprenant pas le droit d'obtenir l'audition de témoins (v. ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 428 s.), l'autorité de jugement peut donc renoncer à en faire citer si, dans le cadre d'une appréciation anticipée non arbitraire des preuves, elle peut dénier à ces témoignages une valeur probante décisive pour le jugement (cf. en matière d'impôts directs, arrêts TF 2C\_974/2018 du 4 décembre 2018 consid. 3.1; 2C\_89/2015 du 23 octobre 2015 consid. 4.1; 2C\_377/2014 du 26 mai 2015 consid. 4.1, in : RDAF 2015 II 294). Par ailleurs, de façon plus générale, cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299, 68 consid. 9.6.1 p. 76; 131 I 153 consid. 3 p. 157; 130 II 425 consid. 2.1 p. 429). Ainsi, le juge peut renoncer à l'administration de certaines preuves offertes, lorsque le fait dont les parties veulent rapporter l'authenticité n'est pas important pour la solution du cas, que la preuve résulte déjà de constatations versées au dossier ou lorsqu'il parvient à la conclusion que ces preuves ne sont pas décisives pour la solution du litige, voire qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion. bb) En droit fédéral, les offres de preuves du contribuable doivent être acceptées, à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation (art. 115 LIFD). Cette disposition concrétise le droit à la preuve issu du droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. et permet notamment au contribuable de requérir que la déposition de personnes disposées à être entendues comme

témoins soit recueillie (arrêts TF 2C\_725/2021 du 25 janvier 2022 consid. 6.4.1; 2C\_546/2017 du 16 juillet 2018 consid. 2.8) . Elle est reprise en droit cantonal à l'art. 162 LI, dont le contenu est identique. Les dispositions de procédure de la LIFD ne sauraient toutefois fonder une obligation de témoigner. Seuls les témoignages de personnes disposées à être entendues comme témoins entrent donc en ligne de compte, comme l'admettent la jurisprudence citée ci-dessus et une partie de la doctrine (cf. Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, n. 14 ad art. 115 LIFD). Pour d'autres auteurs, même les témoignages volontaires sont en principe étrangers à la procédure en matière d'impôt fédéral direct (Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4 e éd., Zweifel/Beusch [édit.], 2022, n°26 ad art. 115 LIFD; Martin Zweifel/Hugo Casanova/Michael Beusch/Silvia Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2 e éd., 2018, § 14 n. 36). Selon ces derniers auteurs, les cantons conservent toutefois la possibilité d'admettre les témoignages volontaires; le droit cantonal ne saurait en revanche prévoir une obligation de témoigner, l'obligation de collaborer des tiers étant régie de manière exhaustive par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes – LHID; RS 642.14 – (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, loc. cit.) . cc) Devant les autorités administratives et devant la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, la procédure est en principe écrite (art. 27 LPA-VD). Les parties participent à l'administration des preuves (art. 34 al. 1 LPA-VD). A cet effet, l'autorité peut, notamment, recourir aux moyens de preuve suivants (art. 29 al. 1 LPA-VD): audition des parties (let. a); inspection locale (let. b); expertises (let. c); documents, titres et rapports officiels (let. d); renseignements fournis par les parties, des autorités ou des tiers (let. e); témoignages (let. f). Les autorités administratives et judiciaires ne sont toutefois pas liées par les offres de preuves formulées par les parties (art. 28 al. 2 LPA-VD); elles doivent examiner les allégués de fait et de droit et administrer les preuves requises, si ces moyens n'apparaissent pas d'emblée dénués de pertinence (art. 34 al. 3 LPA-VD). Dans un arrêt récent, la Cour de céans a considéré, en se référant à la jurisprudence fédérale, qu'en droit fiscal, les documents écrits revêtent une importance considérable, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate. A contrario, les témoignages, en particulier lorsqu'ils émanent de personnes proches du contribuable, ont une faible valeur probante. Il en va de même des preuves, certes écrites, mais établies après coup et des documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige (arrêt FI.2021.0114 du 31 mars 2022 consid. 6b et réf.; voir aussi consid. 5c ci-après). b) En l'espèce, les recourants demandent que la déposition des personnes suivantes soit recueillie: AI.\_\_\_\_\_, AE.\_\_\_\_\_, AF.\_\_\_\_\_, AG.\_\_\_\_\_, Y.\_\_\_\_\_ et AD.\_\_\_\_\_, ainsi que AH.\_\_\_\_\_ en qualité de témoin amené. Ils requièrent en outre la production des dossiers de faillite des sociétés P.\_\_\_\_\_ et Q.\_\_\_\_\_, ainsi que des entreprises individuelles de AD.\_\_\_\_\_ (Entreprise Flora, AD.\_\_\_\_\_) et de R.\_\_\_\_\_, plus précisément les comptes des cinq années ayant précédé la faillite. Ils entendent démontrer par là – a posteriori – la justification commerciale de plusieurs écritures comptabilisées chez A.\_\_\_\_\_ comme charges. aa) Comme on le verra plus loin, la plupart de ces écritures ont été passées en violation des principes du droit comptable. En effet, elles ont trait à des paiements effectués au comptant, de main à main, souvent sans quittance. La collaboration des recourants durant la procédure s'est avérée plutôt aléatoire. Requis de produire des attestations écrites de tiers confirmant le paiement des charges comptabilisées, conformément aux art. 127 LIFD, 43 LHID et 177 LI, ils ont établi eux-mêmes un relevé des paiements effectués par A.\_\_\_\_\_ en faveur de tiers en relation d'affaires avec cette

dernière, qu'ils ont fait contresigner par une personne autorisée à représenter le tiers cocontractant. C'est dans ces circonstances qu'ils ont produit les attestations non probantes du 31 mai 2016, dont celle signée par AI.\_\_\_\_\_, associé gérant d'I.\_\_\_\_\_. Requête de collaborer, cette dernière société, à la différence des autres tiers concernés, s'y est refusée dans un premier temps, malgré sommation, avant que son associé gérant ne contresigne, le 22 novembre 2021, une nouvelle attestation dont il y a lieu de retenir qu'elle a été établie non par elle-même, sur la base du contrôle de sa propre comptabilité, mais bien par les recourants (cf. infra consid. 9a/bb). bb) Quant aux cinq autres personnes dont la convocation est requise afin qu'elles soient entendues en qualité de témoins, il ne ressort pas des explications des recourants que leur audition soit décisive pour le sort des recours. Il s'agit également de justifier a posteriori l'existence et/ou la justification commerciale de charges comptabilisées par A.\_\_\_\_\_, alors que la contre-prestation aurait été acquittée au comptant, de main à main, souvent sans quittances. On relève cependant qu'aucune attestation de tiers n'a été produite durant la (longue) procédure, s'agissant des charges comptabilisées en faveur des sociétés que ces cinq personnes sont censées représenter. Or, les recourants n'étaient pas privés de la faculté d'obtenir de telles attestations écrites. En outre, certaines personnes (AF.\_\_\_\_\_, AG.\_\_\_\_\_ et AJ.\_\_\_\_\_) n'ont aucun lien avec les entreprises prétendument créancières de A.\_\_\_\_\_, comme on le verra plus loin (cf. infra consid. 9a/cc-ff). L'audition de AE.\_\_\_\_\_, également requise pour tenter de justifier a posteriori le caractère commercial de charges comptabilisées sans quittance, ne permettrait pas une approche différente des reprises opérées sous ch. 1.07 et

## E. 5

a) Personne physique ou morale, le contribuable a l'obligation de déposer une déclaration complète et exacte au début de chaque période fiscale ou au début de l'assujettissement (cf. art. 124 al. 2 LIFD et 173 al. 1 LI). Cette obligation présente à la fois un côté formel et un côté matériel. D'un point de vue formel, la déclaration, faite sur un formulaire officiel, doit être complète et signée par le contribuable et déposée dans le délai imparti par la loi; en outre, elle doit être accompagnée des annexes. D'un point de vue matériel, le contribuable est tenu d'indiquer tous les éléments constitutifs de l'obligation fiscale (v. Denis Berdoz/Marc Bugnon, La procédure mixte en matière d'impôts directs, in : Les procédures en droit fiscal, op. cit., pp. 638 et 650). b) L'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD et 180 al. 1 LI). L'autorité de taxation vérifie d'office le contenu de la déclaration; elle est tenue à cet égard par la maxime inquisitoire. Selon la maxime inquisitoire, l'autorité de taxation doit établir les faits dans leur ensemble. Le devoir d'instruire de celle-ci porte aussi sur les faits qui sont à l'avantage du contribuable (ATF 147 II 209 consid. 5.1.3 p. 222; voir aussi arrêt FI.2021.0114 du 31 mars 2022 consid. 6a). Il lui appartient d'établir tous les faits pertinents pour trancher la question qui lui est soumise pour aboutir à une taxation complète et exacte (arrêt TF 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009; cf. en outre Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4 e éd., op. cit., n°2 ad 130 LIFD; Isabelle Althaus-Houriet, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 e éd., Noël/Aubry Girardin [édit.], Bâle 2017, nos 2 et 3 ad 130 LIFD, réf. citées). Lorsque la déclaration remise est dûment remplie et accompagnée des annexes requises, les éléments imposables peuvent en théorie être déterminés, sans qu'il soit nécessaire de procéder à d'autres recherches. L'autorité de taxation peut ainsi se fier aux indications figurant dans la déclaration ou aux renseignements fournis par le contribuable s'ils sont crédibles et complets et ne sont pas affectés de contradictions (Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de

droit fiscal suisse, 4 e éd., Berne 2002, p. 397). Celui-ci est en effet censé connaître sa propre situation et la présenter de manière correcte; sa déclaration bénéficie en conséquence à cet égard d'une présomption naturelle d'exactitude (Berdoz/Bugnon, *ibid.*). Lorsqu'en revanche, l'autorité a des doutes quant à l'exactitude de la déclaration d'impôt, elle doit entreprendre des investigations; en vertu des articles 130 al. 1 LIFD et 172 al. 2 LI, elle peut élucider les faits et recueillir les preuves nécessaires. La maxime inquisitoire doit être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 30 LPA-VD). Le contribuable doit assister l'autorité en vertu de son obligation de collaborer, en étayant ses allégations et en produisant les moyens de preuve qui se trouvent dans sa sphère d'influence (ATF 147 II 209 consid. 5.1.3 p. 222). Il doit renseigner l'autorité fiscale sur tous les faits pertinents; il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Conformément aux articles 126 al. 2 LIFD et 176 LI, il doit en particulier produire, à la demande de l'autorité de taxation, les livres comptables, les documents et pièces justificatives en sa possession (ATF 133 II 114 consid. 3.2 et 3.3 p. 116/117). L'art. 126 LIFD exprime une obligation de collaboration générale de la part du contribuable, dont la limite découle avant tout du caractère nécessaire à une taxation complète et exacte et du principe de proportionnalité (arrêts TF 2C\_343/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.1; 2C\_594/2015 du 1<sup>er</sup> mars 2016 consid. 5.1.1 et références).

c) L'autorité apprécie les preuves librement sur la base des éléments recueillis dans la procédure et selon son intime conviction. L'appréciation des preuves est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêts TF 2C\_709/2017 du 25 octobre 2018 consid.

## **E. 6**

En l'occurrence, des rappels d'impôt ont été notifiés à A.\_\_\_\_\_ pour les périodes 2007 à 2011 et aux actionnaires pour les périodes 2007 à 2012, puisque les taxations de ces années étaient entrées en force au moment du contrôle. La décision attaquée taxe en revanche de façon définitive respectivement les périodes fiscales 2012 à 2016 (société) et 2013 à 2016 (actionnaires). a) Les art. 151 al. 1 LIFD et 207 al. 1 LI permettent à l'autorité fiscale de procéder à un rappel d'impôt, notamment «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 (...)». Lorsqu'en revanche, le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation était insuffisante (al. 2). Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable (cf. arrêts TF 2C\_292/2020 du 19 juin 2020 consid. 4.1; 2C\_640/2010 du 11 décembre 2010 consid. 4.3). Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration cantonale au cours de la taxation ordinaire (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 p. 363). Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives. Il faut d'abord qu'une taxation n'ait, à tort, pas été établie ou soit restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Le rappel d'impôt suppose ensuite l'existence d'un motif de rappel. A cet égard, l'art. 151 al. 1 LIFD envisage en premier lieu la découverte de

moyens de preuve ou de faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale. Il y a ainsi motif à rappel d'impôt lorsque l'autorité fiscale découvre des faits ou des moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont elle disposait au moment de la taxation. Le rappel d'impôt ne peut porter que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (arrêts TF 2C\_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 6.1; 2C\_803/2019 du 26 février 2020 consid. 4.1; 2C\_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.1 et les références).

Contrairement à ce qui prévalait antérieurement sous le régime de l'AIFD, le rappel d'impôt ne dépend plus de la commission d'une infraction fiscale (arrêt 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1, non publié in ATF 140 I 68). b) On entend par faits nouveaux des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement. Ce motif de révision est admissible pour autant que l'autorité n'ait pas été en mesure, en faisant preuve de l'attention que l'on pouvait exiger d'elle compte tenu des circonstances, de les faire valoir déjà auparavant dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 p. 363; arrêts TF 2C\_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1; 2C\_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4; 2C\_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1; 2C\_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 et les références citées). L'objectif est d'éviter que le fisc revienne sur une première décision entrée en force, alors que celle-ci contenait indiscutablement des inexactitudes flagrantes qui ne pouvaient lui échapper (arrêts TF 2C\_999/2014 du 15 janvier 2015 consid. 6; 2C\_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3). c) Le rappel d'impôt ne représente pas une prétention fiscale de nature différente de la créance primitive d'impôt (Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in: Commentaire romand, op. cit., n° 1 ad art. 151 LIFD p. 1811). En outre, la fixation de ce montant ne se fait pas selon des critères de calcul particuliers et ne fait pas l'objet d'une majoration. Le contribuable doit ainsi s'acquitter de l'impôt primitivement dû qui n'a pas été taxé correctement ou qui n'a pas été taxé du tout. Le rappel d'impôt n'a donc pas de caractère pénal ou de réparation; il porte uniquement sur l'obligation fiscale primitive qui ne s'est pas encore éteinte (ATF 121 II 257 consid. 4b p. 264 s. et les références citées; Hugo Casanova, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II p. 1 ss, 9). Les droits et les obligations du contribuable sont les mêmes que lors de la procédure de taxation (art. 153 al. 3 LIFD). Les contribuables doivent notamment faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 3 LIFD). En d'autres termes, la procédure de rappel d'impôt sert à mettre le contribuable dans la situation qui aurait dû être la sienne si, lors de la procédure de taxation ordinaire, l'autorité avait eu connaissance de tous les faits et moyens de preuve pertinents (arrêt TF 2C\_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.3).

## **E. 7**

a) L'impôt sur le bénéfice des personnes morales frappe l'augmentation des fonds propres constatée durant la période fiscale (Robert Danon, in : Commentaire romand, op. cit., n. 1 ad art. 57-58 LIFD). Le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD; 94 al. 1 let. a LI), de même que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b 5<sup>ème</sup> tiret LIFD, art. 94 al. 2 let. b 5<sup>ème</sup> tiret LI). Une dépense dûment comptabilisée est justifiée

par l'usage commercial lorsqu'il existe entre celle-ci et l'activité commerciale exercée par l'entreprise une connexité objective (Danon, op. cit., n° 130 ad art. 57-58 LIFD). Cette connexité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial (ATF 136 II 88 consid. 3.1 p. 92). Des dépenses sont justifiées par l'usage commercial lorsqu'elles apparaissent comme soutenables du point de vue de l'économie d'entreprise. Toutes les dépenses qui, d'un point de vue commercial, peuvent de bonne foi être rattachées aux frais généraux, doivent être considérées comme justifiées par l'usage commercial. Il n'importe pas de savoir si l'entreprise aurait tout aussi bien pu se passer de la dépense en question ou si cette dépense apparaît comme opportune sous l'angle d'une gestion rationnelle ou orientée vers le profit (ATF 142 II 488 consid. 3.6.8 p. 503 s.). La question de savoir si une dépense comptabilisée comme charge est justifiée par l'usage commercial ne se pose que si la réalité de cette dépense est établie (arrêt TF 2C\_1113/2018 du 8 janvier 2019 consid. 2.2.4). Le bénéfice comprend en outre les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve de l'art. 64 (art. 58 al. 1 let. c, 1<sup>ère</sup> phrase, LIFD et 94 al. 1 let. c, 1<sup>ère</sup> phrase, LI). Aux articles 58 al. 1 let. a LIFD et 94 al. 1 let. a LI, le législateur a consacré le principe de périodicité de l'impôt. Selon celui-ci, le bénéfice réellement obtenu durant l'exercice commercial doit être soumis à l'impôt. Cela suppose que le bénéfice ne soit pas réduit par des charges autres que celles effectivement afférentes à la période fiscale concernée (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 et 6.4.5 pp. 364/365; 136 II 88 consid. 3.1 p. 92; arrêts 2C\_272/2011 du 5 décembre 2011, in RF 2012, p. 127; 2C\_429/2010 du 9 août 2011, in RF 2011 p. 865; cf. en outre Stefan Oesterhelt/Marco Mühlemann/Michael Bertschinger, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, op. cit., n. 27 ad art. 58 LIFD). Les comptes annuels de la société anonyme sont dressés conformément aux principes généralement admis dans le commerce; ils doivent être complets, clairs et faciles à consulter (cf. art. 958 al. 1 et 959 CO, dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012). Le renvoi matériel au droit comptable incorpore également une exigence de conformité à ses dispositions impératives (Danon, op. cit., n°60 ad art. 57-58 LIFD). Si ces principes ne sont pas respectés et que le compte de résultats ne reflète pas le bénéfice réel de la société anonyme, le résultat doit être corrigé en faveur comme au détriment du contribuable (Danon, op. cit., n°63 ad art. 57-58 LIFD). La comptabilité constitue la base de l'établissement des comptes. Elle enregistre les transactions et les autres faits nécessaires à la présentation du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise (situation économique; art. 957a al. 1 CO). La comptabilisation est soumise à certains principes. Le principe de sincérité représente l'un des buts même des comptes annuels, comme cela ressort de l'exigence de transparence figurant à l'art. 959 CO dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012. En vertu de la sincérité matérielle, il est ainsi interdit d'omettre purement et simplement un actif dans les comptes pour créer une réserve latente (cf. Pierre-Marie Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice, Zurich 2005, p. 55; Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4<sup>e</sup> éd. Zurich 2009, § 8 n° 899). Le principe de l'intégralité découle du principe de sincérité. Il exige que tous les faits économiques qui ont un effet sur les capitaux engagés soient pris en compte, aussi bien dans le bilan que dans le compte de profits et pertes. Les comptes ne doivent ainsi ni taire, ni escamoter des éléments essentiels (cf. art. 662a al. 2 ch. 1 CO dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012; Glauser, op. cit., p. 56; Böckli, op. cit., § 8 n° 115). Le principe de prudence pousse à une approche pessimiste dans les différents aspects de la démarche comptable; en cas d'hésitation sur

l'évaluation, c'est ainsi la valeur la plus basse qui doit être retenue (cf. art. 662a al. 2 ch. 3 CO dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012; Glauser, op. cit., p. 56; Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, op. cit., n. 8s. ad art. 58 LIFD). Enfin, le principe de régularité, déduit de l'ancien art. 957 CO (cf. arrêt TF 2A.392/2004 du 17 octobre 2005 consid. 2.1) et consacré, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, à l'art. 957a al. 2 CO, qui comprend notamment l'enregistrement intégral, fidèle et systématique des transactions et des autres faits nécessaires au sens de l'al. 1 (ch. 1), la justification de chaque enregistrement par une pièce comptable (ch. 2) et la traçabilité des enregistrements comptables (ch. 5). L'art. 957a al. 2 CO introduit l'exigence d'exactitude, non seulement du point de vue formel, mais aussi du point de vue matériel dans le principe de régularité (cf. Henri Torrione/Aurélien Barakat, Commentaire romand, Code des obligations II, Tercier/Amstutz/Trigo Trindade [édit.], 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2017, n.10 ad art. 957a CO). On entend par pièce comptable tout document écrit, établi sur support papier, sur support électronique ou sous toute forme équivalente, qui permet la vérification de la transaction ou du fait qui est l'objet de l'enregistrement (art. 957a al. 3 CO). La comptabilité doit en effet fournir une image exacte et complète de la situation économique réelle de la société. Le bilan doit rendre correctement compte des rapports financiers d'une entreprise à une date déterminée (ATF 132 IV 12 consid. 8.1 p. 15; 129 IV 130 consid. 2.3 p. 135). Sur le plan pénal, l'enregistrement d'une opération dans un mauvais compte est constitutif d'un faux dans les titres lorsqu'il est de nature à tromper les tiers notamment sur leur appréciation de la situation de l'entreprise, de sa santé économique, de ses perspectives d'avenir et de sa solvabilité (cf. ATF 122 IV 25 consid. 2b i.f. p. 29 s.; arrêt TF 6B\_496/2012 du 18 avril 2013 consid. 9.7). Enoncé à l'art. 957a al. 2 ch. 2 CO, le principe de justification ou de documentation exige que chaque enregistrement soit justifié par une pièce comptable. Entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2013, la disposition précitée a consacré le principe préexistant de la documentation des écritures comptables (v. Manuel suisse d'audit, Tenue de la comptabilité et présentation des comptes, Chambre fiduciaire [éd.], Zurich 2014, I.2.4, p. 9). L'exactitude de la saisie et du traitement doit en tout temps permettre un contrôle ultérieur de la comptabilité. Le fait économique doit être attesté par un justificatif probant et pertinent au moment de l'enregistrement (ibid., v. ég. II.3.2.2.2, p. 33). D'après le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance ( *Massgeblichkeitsprinzip* ), quand une écriture est correcte d'un point de vue commercial et que les éléments de fait sur lesquels elle repose sont établis, le bien-fondé de l'écriture doit en principe être reconnu aussi sur le plan fiscal (Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, op. cit., n. 12 ad art. 58 LIFD). Il en va différemment lorsque le droit fiscal prévoit des normes correctrices: dans ce cas, pour que l'écriture soit admise fiscalement, il ne suffit pas que les faits qui la justifient commercialement soient établis, il faut encore que les conditions de fait des normes correctrices soient réunies (ATF 147 II 209 consid. 5.1.1 p. 221). L'autorité fiscale peut donc s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 3.1 p. 85; 137 II 353 consid. 6.2 pp. 359/360; arrêts TF 2C\_667/2021 du 11 mars 2022 consid. 4.1; 2C\_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.1). En cas de violation des dispositions impératives du droit commercial, le bilan doit être corrigé par l'autorité fiscale (ATF 144 II 427 consid. 6.5.1 p. 447; arrêt 2C\_576/2020 du 17 août 2020 consid. 2.2.2). Tel est le cas notamment lorsque des dépenses comptabilisées comme charges ne sont pas justifiées par l'usage commercial. b) On a vu plus haut que parmi les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de profits et pertes et entrant en considération pour le calcul du rendement net imposable figurent les distributions

ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b, 5<sup>ème</sup> tiret, LIFD; art. 94 al. 2 let. b, 5<sup>ème</sup> tiret, LI). Il faut entendre par là toutes les libéralités faites aux actionnaires, aux porteurs de parts, aux membres de l'administration et aux organes de la direction, ainsi qu'à des tiers, si ces libéralités ont le caractère de distribution de bénéfice. Par porteur de parts, on entend toute personne physique ou morale disposant d'une prétention sociale fondée sur le rapport de participation, parmi lesquelles l'actionnaire de la société anonyme et l'associé de la société à responsabilité limitée (cf. Danon, op. cit., n° 193 ad art. 57, 58 LIFD). Dans les relations entre la personne morale et les porteurs de parts, certaines opérations conduisent ainsi à réduire, notamment par le biais d'obligations contractuelles, le bénéfice de la première. C'est dans ce contexte que s'inscrit la distribution dissimulée de bénéfice qui, selon la jurisprudence, doit répondre aux quatre conditions cumulatives suivantes: 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 touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 144 II 427 consid. 6.1 p. 443 s.; 140 II 88 consid. 4.1 pp. 92/93; 138 II 57 consid. 2.2 p. 59 s.). La démonstration par l'autorité fiscale que ces quatre conditions sont réunies entraîne la présomption naturelle, réfragable, d'une distribution dissimulée de bénéfice à un porteur de parts ou à une personne proche. Cela vaut en particulier lorsque la société a procédé à des versements qui ne sont ni comptabilisés, ni même documentés. Il est en effet peu vraisemblable qu'une société de capital renonce à exiger une quittance, lorsqu'elle se procure une prestation relativement importante auprès d'un tiers (Martin Kocher, Die Besteuerung von AG und Aktionär: Aspekte eines zweidimensionalen Verhältnisses, RJB 2021 p. 487 ss, 498 avec renvoi à TF 2C\_886/2020 du 23 novembre 2020 consid. 3.3.5; 2C\_797/2012, 2C\_798/2012 du 31 juillet 2013 consid. 2.2.1; 2C\_30/2010 du 19 mai 2010 consid. 2.3). La question de savoir s'il existe une correspondance entre la prestation fournie par la société et la contre-prestation qu'elle en retire se détermine au moyen d'une comparaison avec ce qui aurait été convenu entre personnes indépendantes (arrêts TF 2C\_894/2020 du 27 janvier 2022 consid. 5.1; 2C\_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5). Il s'agit d'examiner si la prestation aurait été accordée, dans la même mesure, à un tiers étranger à la société, soit de vérifier si le principe de pleine concurrence ("Dealing at arm's length") a été respecté (ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 93; 138 II 545 consid. 3.2 p. 549, 57 consid. 2.2 p. 60). La mise en oeuvre du principe de pleine concurrence suppose l'identification de la valeur vénale du bien transféré ou du service rendu. Lorsqu'il existe un marché libre, les prix de celui-ci sont déterminants et permettent une comparaison effective avec les prix appliqués dans la transaction examinée (Danon, op. cit., n° 179 ad art. 57, 58 LIFD; Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Zurich 2001, p. 194). S'il n'existe pas de marché libre permettant une comparaison effective, il convient alors de procéder selon la méthode de la comparaison avec une transaction comparable (ou méthode du prix comparable), qui consiste à procéder à une comparaison avec le prix appliqué entre tiers dans une transaction présentant les mêmes caractéristiques, soit en tenant compte de l'ensemble des circonstances déterminantes (ATF 140 II 88 consid. 4.2; arrêt 2C\_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.2). Enfin, faute de transaction comparable, l'examen du respect du principe de pleine concurrence se fonde alors sur une valeur hypothétique déterminée selon d'autres méthodes, telles que la méthode du coût

majoré ( "cost plus" ) ou, dans le contexte d'opérations commerciales telles que la distribution de biens, celle du prix de revente (ATF 140 II 88 consid. 4.2). c) aa) Sont imposables comme rendement de la fortune mobilière les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous les autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (art. 20 al. 1 lit. c LIFD, art. 23 al. 1 let. c LI). Aux termes de l'art. 20 al. 1bis LIFD, dans sa teneur en vigueur dès le 1er janvier 2009, les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 60 %, lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Au niveau cantonal, l'imposition s'effectue à hauteur de 70% en vertu de l'art. 23 al. 1bis LI. bb) Lorsque l'opération qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice ou d'avantage appréciable en argent n'a été déclarée ni par la société de capitaux, ni par le porteur de parts, il y a en principe lieu de procéder à une reprise dans le chef de chacun des deux (Kocher, op. cit. p. 502). Quand une reprise s'impose au niveau de la société, il n'y a certes pas de présomption (naturelle) qu'il doit en aller de même dans le chef du porteur de parts; ce sont par conséquent les règles ordinaires sur le fardeau de la preuve qui valent à l'égard de ce dernier. Cela signifie qu'il ne suffit pas que la taxation de la société – avec la reprise en cause – soit entrée en force pour que l'autorité fiscale puisse procéder à une reprise analogue auprès du porteur de parts. L'autorité fiscale compétente pour taxer le porteur de parts doit bien plutôt s'assurer que celle qui a taxé la société pouvait retenir, avec une vraisemblance confinant à la certitude, qu'il y avait lieu de procéder à une reprise dans le chef de cette dernière (Kocher, op. cit., p. 504 avec renvoi à TF 2C\_312/2019 du 23 avril 2019 consid. 2.3.7). Si, comme il a été dit, il n'existe pas de présomption naturelle selon laquelle la reprise effectuée auprès de la société se justifierait aussi dans le chef du porteur de parts, il n'en reste pas moins que ce dernier, lorsqu'il est en même temps organe de la personne morale, doit contester de manière détaillée l'existence et le montant de la reprise opérée auprès de la société. S'il omet de le faire ou s'il se contente de vagues allégations, l'autorité fiscale peut généralement admettre que la reprise entrée en force dans le chapitre de la société se justifie également dans le chef du porteur de parts (Kocher, op. cit., p. 505 avec renvoi à TF 2C\_736/2018 du 15 février 2019 consid. 2.2.2; 2C\_489/2018, 2C\_490/2018 du 13 juillet 2018 consid. 2.2.5; 2C\_886/2020 du 23 novembre 2020 consid. 3.2.1).

## **E. 8**

a) S'agissant tout d'abord de la prescription de la procédure de rappel d'impôt, 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 p. 73). Les art. 208 al. 1 et 3 LI et 53 al. 2 et 3 LHID posent les mêmes règles. aa) En l'occurrence, il ressort de la décision entreprise que, selon un avis du 30 janvier 2015, l'ACI a ouvert une procédure de rappel et en soustraction d'impôt à l'encontre de A. \_\_\_\_\_ pour les périodes fiscales 2009 à 2012 . Par avis du 4 décembre 2015, l'ACI a étendu la procédure de rappel et soustraction aux périodes fiscales 2005 à 2014. Le 6 mars 2018, l'ACI a informé A. \_\_\_\_\_ de ce qu'elle ouvrait une procédure pour tentative de soustraction portant sur les périodes fiscales 2015 et

2016. 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. Quant au délai de péremption relatif au droit de procéder au rappel d'impôt (art. 152 al. 3 LIFD, 208 al. 3 LI et 53 al. 3 LHID) pour les périodes fiscales 2005 et 2006, celui-ci est échu à la fin des périodes fiscales respectivement 2020 et 2021, si bien que c'est à juste titre que l'autorité intimée a abandonné les reprises pour ces périodes. A cela s'ajoute que le droit de procéder au rappel d'impôt pour la période 2007 est échu à la fin de la période fiscale 2022; cela devra conduire à la réforme de la décision attaquée sur ce point et à l'annulation des rappels prononcés pour cette période. Pour ce qui est du droit de procéder au rappel d'impôt des années 2008 à 2011, celui-ci n'est en revanche pas périmé. bb) Quant au droit de taxer les périodes fiscales 2012 à 2016, l'art. 120 al. 1 phr. 1 LIFD, respectivement les art. 170 al. 1 phr. 1 LI et 47 al. 1 LHID, disposent que le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. Selon les art. 120 al. 3 LIFD et 170 al. 3 LI, un nouveau délai de prescription commence 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 (let. a), ainsi que lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal (let. d). Le Tribunal fédéral a jugé que la question de savoir si l'art. 120 al. 3 let. d LIFD s'appliquait également au cas de tentative de soustraction pouvait être laissée ouverte lorsque le contribuable a été informé de l'ouverture d'une procédure pour tentative de soustraction d'impôt. Cette information constitue en effet une mesure par laquelle l'autorité fiscale signale au contribuable sa volonté de procéder par la suite à sa taxation et constitue ainsi de toute façon un cas d'application respectivement de l'art. 120 al. 3 let. a LIFD et de l'art. 170 al. 3 let. a LI (arrêts TF 2C\_526/2019 du 12 novembre 2019 consid. 4.3; 2C\_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 5.2 et les références). En l'occurrence, en informant A.\_\_\_\_\_ de l'ouverture d'une procédure pour soustraction ou tentative de soustraction d'impôt, le 30 janvier 2015 pour la période 2012, le 4 décembre 2015 pour les périodes 2013 et 2014, ainsi que le 6 mars 2018 pour les périodes 2015 et 2016, l'autorité intimée a à chaque fois fait courir un nouveau délai de prescription, de sorte que, compte tenu aussi des décisions et décisions sur réclamation intervenues par la suite, aucune de ces cinq périodes n'est prescrite à ce jour. b) Les mêmes constatations peuvent être faites s'agissant des procédures de rappel d'impôt (périodes 2005 à 2012) et de taxation (périodes 2013 à 2016) engagées à l'encontre des actionnaires de A.\_\_\_\_\_.

## **E. 9**

Dans la décision attaquée, plusieurs catégories de reprises ont été opérées au bénéfice déclaré par A.\_\_\_\_\_ durant les exercices 2007 à 2016: versements en cash (de main à main; ci-après let. a), écritures comptabilisées en relation avec F.\_\_\_\_\_ (let. b), frais privés des actionnaires ou de leurs proches/divers (let. c) et prises en charge d'amendes (let. d). Les recourants ne nient pas que les conditions permettant à l'autorité intimée de procéder à un rappel d'impôt auprès de la société pour les périodes 2007 à 2011, taxées définitivement, soient réalisées (périodes 2007 à 2012 chez les actionnaires); ils contestent en revanche, comme on le verra plus loin, le fait que certaines écritures comptabilisées puissent faire l'objet de reprises. a) Durant l'enquête, il est apparu que A.\_\_\_\_\_ réglait ses factures avec ses sous-traitants usuellement par virement bancaire et qu'elle les comptabilisait dans le compte «Achat de marchandises» (4200) ou «Sous-traitants» (4400); le nom du prestataire est à chaque fois mentionné dans le libellé de l'écriture comptable. Toutefois, des paiements de main à main ont également été constatés, de manière non régulière chez certains sous-traitants, et régulière pour l'un d'eux, I.\_\_\_\_\_. Afin de

vérifier l'existence de ces paiements en cash, comptabilisés sans avoir été documentés, l'autorité intimée a requis de A. \_\_\_\_\_, le 18 mars 2016, qu'elle fournisse des attestations de tiers, dûment remplies par ses sous-traitants et comprenant le relevé débiteurs A. \_\_\_\_\_ issu de leur propre comptabilité, afin de vérifier si les charges comptabilisées par A. \_\_\_\_\_ étaient réelles. S'agissant d'achat de marchandises à l'étranger payées en cash, l'ACI a demandé en outre à l'Administration fédérale des douanes de lui fournir la liste des marchandises dédouanées par A. \_\_\_\_\_. aa) La reprise ayant trait aux factures faussement libellées par A. \_\_\_\_\_ au nom de G. \_\_\_\_\_, payées en cash et totalisant 279'536 fr. (hors TVA), durant les années 2009 à 2012 (ch. 1.01 et 1.02) n'est pas contestée. Il en est de même de la reprise opérée pour les années 2011 à 2013 concernant des paiements en cash en faveur d'H. \_\_\_\_\_, à hauteur de 104'130 fr. (ch. 1.09). Comme ils l'indiquent eux-mêmes dans les écritures, les recourants font à cet égard «profil bas» et n'entendent pas contester les indications fournies à l'autorité intimée par les tiers. L'autorité intimée rappelle cependant sur ce point dans sa réponse que, le 31 mai 2016, A. \_\_\_\_\_ a remis des attestations de tiers pour H. \_\_\_\_\_, I. \_\_\_\_\_, K. \_\_\_\_\_ et J. \_\_\_\_\_; on reviendra plus loin sur les reprises concernant ces dernières sociétés. Supposant que ces documents avaient été préparés par la recourante, puisque les annexes produites (relevé débiteurs A. \_\_\_\_\_) avaient pour ces quatre sociétés le même format, l'autorité intimée a renouvelé sa demande de renseignements. Le 17 octobre 2016, A. \_\_\_\_\_ a remis une attestation établie sur le papier à en-tête d'H. \_\_\_\_\_, avec le même relevé débiteurs que celui joint à l'attestation du 31 mai 2016 (incluant les montants payés en cash). La signature, avec le tampon encreur d'H. \_\_\_\_\_, est identique à celle figurant sur l'attestation du 31 mai 2016; aucune indication quant à son auteur n'est fournie. Suite à l'intervention de l'ACI, H. \_\_\_\_\_ a finalement produit le 18 janvier 2017 une attestation signée par le président de son conseil d'administration, AK. \_\_\_\_\_, dont on voit que la signature diffère de celles figurant sur les précédents relevés. H. \_\_\_\_\_ a en outre joint à sa correspondance le relevé débiteurs A. \_\_\_\_\_, tel qu'issu de sa propre comptabilité. Or, il appert que ce relevé n'inclut pas les versements en cash pourtant annoncés par la recourante. L'autorité intimée maintient dès lors que, contrairement à ce qu'elle soutient dans ses écritures complémentaires, A. \_\_\_\_\_ a préparé elle-même les attestations remises les 31 mai et 17 octobre 2016, ce que cette dernière a du reste reconnu dans son courrier du 5 septembre 2016 s'agissant de l'attestation remise le 31 mai 2016. Les recourants soutiennent qu'en refusant de reconnaître la validité des attestations à l'établissement desquelles tant le contribuable que le tiers fournisseur ont collaboré, l'autorité intimée a fait preuve de formalisme excessif. S'agissant d'H. \_\_\_\_\_, la reprise initialement envisagée a finalement été abandonnée par l'autorité intimée, au vu de l'attestation du 18 janvier 2017. Toutefois, le contenu des deux attestations signées par un employé d'H. \_\_\_\_\_ sur des documents préétablis par les recourants s'est révélé inexact au vu de l'attestation du 18 janvier 2017; il y aura lieu de tirer plus loin les conséquences de ce qui précède, s'agissant des autres reprises contestées par les recourants. bb) Les recourants contestent l'intégralité des reprises des paiements en cash en faveur d'I. \_\_\_\_\_, à \*\*\*\*\* (ch. 1.06, 1.07), à l'exception de celle opérée en 2012 ayant trait à une charge de 54'900 fr. comptabilisée comme versement en cash (ch. 1.13). C'est seulement dans leurs dernières écritures spontanées qu'ils ont contesté cette dernière reprise; formée tardivement, cette conclusion est, comme on l'a vu, irrecevable (cf. consid. 1b supra). Ces reprises se présentent de la façon suivante: Période fiscale 2007 2008 2009 2010 2012 TOTAL Compte 4200 35'476 31'875 38'160 31'252 35'325 45'050 32'097 27'844

12'450 1'700 Compte 4400 31'850 37'800 34'020 26'350 Compte 6101 54'900 TOTAL  
65'870 112'975 95'044 147'360 54'900 476'149 Les versements comptabilisés en faveur de  
I. \_\_\_\_\_ se montent à 291'229 fr. à charge du compte «Achat de marchandises», à  
130'020 fr. à charge du compte «Sous-traitance et emprunt d'employés» et à 54'900 fr. à  
charge du compte «ERR Mobilier», soit un total de 476'149 fr. L'autorité intimée a estimé  
que la preuve de la justification commerciale de ces paiements faisait défaut. En substance,  
bien que certaines factures de cette entreprise portent la mention «acquitté», l'autorité  
intimée a constaté de nombreuses anomalies (date, comptabilisation, signature, etc.), de  
sorte que ces factures ne permettaient pas, selon elle, d'apporter la preuve du paiement.  
Poursuivant ses investigations, elle a relevé qu'aucune quittance n'avait été établie, sous  
réserve de quelques factures portant la mention «bar erhalten» avec une signature, qui  
diffère selon les factures. Les recourants ont produit, le 31 mai 2016, une attestation signée  
par AI. \_\_\_\_\_, associé et gérant d'I. \_\_\_\_\_, sur un document préétabli par  
A. \_\_\_\_\_. Dans son courrier du 5 septembre 2016, A. \_\_\_\_\_ a reconnu que cette  
attestation ne correspondait pas à la demande de l'ACI et qu'elle avait été préparée par ses  
soins. Invitée à réitérées reprises à fournir une attestation confirmant l'encaissement et la  
comptabilisation de ces montants, conformément aux art. 127 LIFD, 43 LHID et 177 LI,  
I. \_\_\_\_\_ n'a pas répondu, malgré sommation. Quant à l'attestation ultérieure, du 22  
novembre 2021, signée par AI. \_\_\_\_\_, l'autorité intimée relève qu'elle confirme la  
réalisation de prestations pour A. \_\_\_\_\_ et la réception en mains propres et en espèces  
des montants exacts correspondant aux reprises opérées de 2006 à 2010, à l'exception d'un  
versement de 54'900 fr. en 2012. Or, non seulement cette attestation a été établie sur le  
papier à en-tête de A. \_\_\_\_\_, mais surtout, A. \_\_\_\_\_ a demandé préalablement à  
l'ACI, par courriel du 1 er novembre 2021, de lui communiquer les montants à attester pour  
chaque entreprise, dont I. \_\_\_\_\_. En outre, la déclaration de AI. \_\_\_\_\_, selon laquelle  
il aurait reçu l'argent en mains propres est également en contradiction avec les factures  
figurant au dossier, qui font état de signatures différentes. Par ailleurs, cette attestation se  
fonde sur les montants passés en charge par A. \_\_\_\_\_ (hors TVA) et non sur les  
montants qu'aurait dû recevoir I. \_\_\_\_\_, incluant la TVA. Pour l'autorité intimée, cette  
dernière attestation serait également dénuée de force probante, de sorte que la preuve des  
versements litigieux n'aurait pas été apportée. Les recourants font valoir que le formulaire  
«attestation de tiers» ne précisait pas que ce dernier devait être complété par le sous-traitant.  
Pour eux, il résulte de la comparaison des factures contresignées et de l'attestation du 31  
mai 2016 que les montants encaissés pendant la période du 1 er janvier 2009 au 31  
décembre 2012 sont confirmés. Ils font valoir que le raisonnement de l'autorité intimée ne  
repose pas sur un état de fait réel, mais sur de simples hypothèses, infirmées en l'espèce. En  
outre, un tel raisonnement serait, selon eux, inapproprié juridiquement, en sanctionnant les  
recourants sur la base de fautes présumées de tiers, sans même administrer les preuves  
offertes. Ils ont requis à cet égard l'audition de AI. \_\_\_\_\_. Les éléments précités  
rapportés par l'autorité intimée font déjà sérieusement douter du caractère probant de  
l'attestation du 22 novembre 2021, dans la mesure où celle-ci est largement postérieure à la  
comptabilisation par A. \_\_\_\_\_ des montants portés en charge auxquels cette attestation  
se rapporte. Il en va de même de l'attestation du 31 mai 2016, certes signée par  
AI. \_\_\_\_\_, mais préparée par A. \_\_\_\_\_. Comme le relève l'autorité intimée, il ressort  
sans ambiguïté des termes employés dans le formulaire d'attestation «nous certifions»,  
ainsi que dans la note de bas de page («le fournisseur utilisera l'annexe à l'attestation  
jointe») que ce document doit être établi par le créancier, soit l'entreprise sous-traitante et

non par le débiteur. Dans sa réponse, l'autorité intimée relève qu'à l'issue de l'entretien du 23 septembre 2021 avec les représentants de A.\_\_\_\_\_, elle a imparti, par courriel du même jour, un délai au 30 novembre 2021 à cette dernière pour fournir les attestations qu'elle entendait obtenir auprès des sous-traitants; elle a renvoyé la recourante au tableau des reprises remis le 23 septembre 2021, qu'elle a joint à son courriel. Or, par inadvertance, une ligne de ce tableau a disparu s'agissant des reprises opérées en relation avec I.\_\_\_\_\_, à savoir celle correspondant au montant de 54'900 fr. comptabilisé dans le compte «ERR Mobilier». Or, dans son attestation du 22 novembre 2021, I.\_\_\_\_\_ a repris ce tableau tel quel, sans l'écriture précitée, ce qui démontre qu'elle n'a effectué aucun contrôle des encaissements sur la base de sa propre comptabilité. Dès lors, on peut admettre, avec l'autorité intimée, que cette attestation n'a guère de valeur probante. Quant aux pièces produites à l'appui du recours (pièce jointe no 33), on relève que les annotations de AI.\_\_\_\_\_, qui attestent des encaissements par I.\_\_\_\_\_ des paiements au comptant comptabilisés par A.\_\_\_\_\_, ont été établies plus de dix ans après les faits et même postérieurement à la décision sur réclamation; elles suscitent dès lors une certaine réserve. D'autres indices renforcent encore cette appréciation. La plupart des factures produites à l'appui de ces écritures grevant le compte de charges ont trait à la mise à disposition par I.\_\_\_\_\_ de personnel («Mithilfer» ou «Mitgeholfen») en faveur de A.\_\_\_\_\_. Deux factures ont trait au démontage d'une ancienne façade à \*\*\*\*\* (2008), une autre à une livraison et installation sans mention du chantier (2010). Il est déjà fort surprenant qu'aucune quittance n'ait été produite (voir à cet égard consid. 7b ci-dessus avec renvoi not. à TF 2C\_886/2020 du 23 novembre 2020 consid. 3.3.5), alors même que des prestations à hauteur de 476'149 fr. auraient été fournies durant cinq ans par la première en faveur de la seconde. Du reste, en sus des factures litigieuses, aucune autre pièce (telle que contrat, devis, bulletin d'heures d'ouvrier, courriels, etc.) n'a été produite pour documenter la relation contractuelle avec I.\_\_\_\_\_. Or, le fardeau de la preuve (cf. art. 8 CC) reposait sur les recourants, de sorte que ceux-ci sont particulièrement malvenus de reprocher à l'autorité intimée de ne pas les avoir invités à documenter l'existence de la relation contractuelle avec I.\_\_\_\_\_ et de s'être servie de cet argument dans sa décision sur réclamation. Par ailleurs, un autre indice ressortant des pièces bancaires fait apparaître le caractère insolite de ces paiements: il n'existe aucune correspondance entre les faibles montants prélevés sur le compte de A.\_\_\_\_\_ et les montants importants comptabilisés comme paiements en cash. Ainsi, dans la décision attaquée, l'autorité intimée a relevé que pour le paiement d'une facture d'I.\_\_\_\_\_ de 45'050 fr. en 2010, le solde en caisse n'était pas suffisant, de sorte qu'un apport des actionnaires de 21'060 fr.15 pour B.\_\_\_\_\_ et de 20'000 fr. pour C.\_\_\_\_\_ avait été enregistré au crédit de leur compte-courant respectif, juste avant la sortie de caisse le 19 octobre 2010. En outre, durant l'année 2008, A.\_\_\_\_\_ aurait, selon sa comptabilité, réglé en un paiement unique, de main à main, toutes les factures d'I.\_\_\_\_\_ pour un total de 112'975 francs. Pourtant, aucune pièce bancaire ne permet d'attester d'un prélèvement d'un tel montant et les recourants n'ont jamais soutenu qu'ils gardaient des sommes d'argent importantes, par exemple dans un coffre, pour les utiliser afin de régler des factures en cash. Enfin, il apparaît que le but des deux sociétés diffère sensiblement, puisqu'I.\_\_\_\_\_ a pour but «construction et montage de verre sur bâtiments et véhicules, service de bris, joints et collage de façade», tandis que A.\_\_\_\_\_ est active dans les travaux de génie civil. On conçoit dès lors mal que la première puisse mettre ses employés à disposition de la seconde. Par ailleurs, on peut, à l'image de l'autorité intimée, mettre en exergue la distance séparant les locaux des deux

sociétés – 160 km –, qui fait sérieusement douter de la pertinence, d'un point de vue commercial, que l'une mette à la disposition de l'autre du personnel non qualifié, ce d'autant que A. \_\_\_\_\_ était en relation durant les mêmes périodes avec H. \_\_\_\_\_, entreprise de placement de personnel. Dans ces conditions, force est d'admettre que la recourante n'a pas apporté la preuve lui incombant de la réalité des charges concernées. Partant, les reprises seront confirmées. cc) Les recourants contestent les reprises de 43'090 et 77'543 fr., durant les années 2013 et 2014, opérées en lien avec les prestations de P. \_\_\_\_\_, à \*\*\*\*\* (ch. 1.07 et 1.09). Sur ce volet également, les recourants ont produit une attestation écrite de l'ex-administrateur unique, AE. \_\_\_\_\_, de cette société mise en faillite le \*\*\*\*\* 2015 et radiée du registre du commerce le \*\*\*\*\* 2017. Or, cette attestation, du 1<sup>er</sup> novembre 2021, confirme la réception de ces montants. Pour les recourants, il y aurait lieu de s'en tenir à cette attestation et aux factures, contresignées par le prénommé. Pour l'autorité intimée, ce document serait dénué de force probante. Durant l'exercice 2013, un versement de 43'090 fr. en faveur de P. \_\_\_\_\_ a été comptabilisé dans le compte 5290 «Employés temporaires». Ce montant a trait à une facture du 8 octobre 2013 d'un montant de 46'537 fr.20 (TVA comprise) relative à un prêt de main-d'œuvre pour les périodes de juillet à septembre 2013, soit 861.8 heures à 50 francs. La facture contient une annotation selon laquelle le montant de 43'090 fr. (qui ne correspond pas au montant de la facture) aurait été réglé le 25 octobre 2013. Toutefois, cette facture a été comptabilisée par A. \_\_\_\_\_ en sortie de caisse le 31 août 2013, soit deux mois avant d'être réglée, ce qui n'est guère cohérent. Par ailleurs, le libellé de l'écriture comptable ne mentionne pas la raison sociale de P. \_\_\_\_\_, mais uniquement «Caisse». L'autorité intimée met en avant un autre indice troublant: il ressort des comptes de P. \_\_\_\_\_ que la masse salariale déclarée ne correspondait qu'à un seul employé en 2013, soit le salaire de AE. \_\_\_\_\_, voire deux employés en 2014. Dès lors, il semble très peu probable que cette société ait pu prêté de la main-d'œuvre à la recourante. Quant à l'exercice 2014, il existe des éléments tout aussi troublants. Les enquêteurs ont extrait quatre factures de AE. \_\_\_\_\_, des 31 mars, 23 juin, 23 septembre et 19 décembre 2014, d'un montant total de 77'542 fr.90, TVA incluse, que la recourante aurait acquittées en cash les mêmes jours: Date Chantier Date de la facture/paiement Montant (avec TVA) 31.03.2014 \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* Cash le 31.03.2014 12'686.75 23.06.2014 \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* Cash le 23.06.2014 5'205.60 23.09.2014 \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* Cash le 23.09.2014 21'721.50 19.12.2014 \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* Cash 19.12.2014 37'929.05 TOTAL 77'542.90 Ces quatre factures, qui mentionnent la TVA, ont été comptabilisées sans décompte de la TVA. Cela ne correspond pas au procédé habituel de la recourante, puisqu'il ressort de l'examen du compte 4400 «Sous-traitance et emprunt d'employés» qu'en 2014, la comptabilisation a eu lieu au net pour les sous-traitants. Sous l'angle de la TVA, A. \_\_\_\_\_ aurait ainsi renoncé à faire valoir la déduction de l'impôt préalable en 2014, ce qui paraît fort surprenant. A cela s'ajoute que l'indication du bénéficiaire ne figure pas dans les comptes, alors que les autres écritures mentionnent la raison sociale du sous-traitant. Pour toute explication, les recourants ont requis l'audition de AE. \_\_\_\_\_, sans toutefois se déterminer sur les constatations faites par l'autorité intimée. Ils se contentent d'expliquer à cet égard qu'en raison de la faillite de P. \_\_\_\_\_, il n'est pas possible de fournir un extrait de la comptabilité de cette société. Toutefois, ils n'ont pas été en mesure de produire des documents (soumission, contrat, devis, bulletin d'heures d'ouvriers, etc.) internes à

A. \_\_\_\_\_, en lien avec les prestations supposées de P. \_\_\_\_\_. Dès lors, la recourante n'a pas apporté la preuve lui incombant de la réalité des charges concernées. Partant, les reprises seront confirmées. dd) Les recourants contestent la reprise opérée dans les comptes de A. \_\_\_\_\_ en 2015, à hauteur de 81'545 fr., en lien avec des factures de Q. \_\_\_\_\_, à \*\*\*\*\* (ch. 1.07). Cette société avait pour but: « exploitation de restaurants; travaux dans le domaine de la restauration; commerce de produits alimentaires; travaux dans le domaine du bâtiment; transport de marchandises» . Sa faillite a été prononcée le \*\*\*\*\* 2016 et sa radiation du registre du commerce est intervenue le \*\*\*\*\* 2017. Les quatre factures que Q. \_\_\_\_\_ a adressées à A. \_\_\_\_\_ ont toutes été acquittées en cash, selon annotation sur la facture avec signature et tampon de l'entreprise: Date Chantier Date de la facture et du paiement Sortie de caisse comptabilisé le Montant (hors TVA) 29.09.2015 \*\*\*\*\* Cash le 29.09.2015 31.10.2015 19'500 19.10.2015 \*\*\*\*\* Cash le 19.10.2015 30.11.2015 (groupée avec facture du 5.11.2015 pour 50'650 fr.) 27'500 05.11.2015 \*\*\*\*\* Cash le 05.11.2015 30.11.2015 23'150 27.12.2015 \*\*\*\*\* Cash le 27.12.2015 31.12.2015 11'395 TOTAL 81'545 Chaque facture comprend une page mentionnant le détail des prestations: installation d'un chantier, travaux de maçonnerie, coffrage et ferrailage. Pour une durée d'activité s'étendant apparemment sur quatre mois, la contre-prestation s'élève à 81'545 fr. La date de comptabilisation des paiements n'est pas toujours cohérente (ainsi, la facture du 19 octobre 2015 payée le jour même est comptabilisée le 30 novembre 2015). Les recourants se bornent à expliquer sur ce point qu'une erreur de comptabilisation n'est pas déterminante en l'espèce et requièrent l'audition de AG. \_\_\_\_\_. Toutefois, ce dernier, qui était chauffeur de l'entreprise en 2014, n'a jamais exercé de responsabilités chez Q. \_\_\_\_\_, dont l'administrateur unique était AL. \_\_\_\_\_. En outre, il ressort du dossier fiscal de Q. \_\_\_\_\_ que AG. \_\_\_\_\_ n'avait plus aucune relation contractuelle avec cette dernière en 2015, selon l'autorité intimée. L'autorité intimée constate par ailleurs que Q. \_\_\_\_\_ n'avait pas pour but principal les travaux du bâtiment; elle se demande si cette société disposait des ressources pour réaliser ces chantiers. Enfin, elle relève que Q. \_\_\_\_\_ rencontrait en 2015 des difficultés qui l'ont conduite à la faillite, prononcée en janvier 2016, de sorte que la réalisation par cette société de travaux d'octobre à décembre 2015 paraît sujette à caution. Comme l'autorité intimée, le Tribunal constate que les recourants n'ont pas été en mesure d'apporter, en dehors des factures, d'autres documents permettant d'établir une relation contractuelle de A. \_\_\_\_\_ avec Q. \_\_\_\_\_. La recourante n'a dès lors pas apporté la preuve lui incombant de la réalité des charges concernées, ce qui conduit à la confirmation des reprises. ee) Des charges ont été comptabilisées en relation avec des paiements cash en faveur de O. \_\_\_\_\_ (ch. 1.07). Cette société, qui exploitait une entreprise de construction, a été dissoute le \*\*\*\*\* 2009 et radiée du registre du commerce le \*\*\*\*\* 2014. Le contrôle a mis en évidence des factures de O. \_\_\_\_\_ adressées à A. \_\_\_\_\_, de 2010 à 2012, toutes acquittées en liquide, selon le détail suivant : (hors TVA) 2010 2011 2012 4400 Sous-traitant 7'000 4400 Sous-traitant 6'400 5290 Employés temporaires 21'849 18'331 23'832 L'autorité intimée a mis plusieurs éléments en avant à l'appui de cette reprise. Elle a tout d'abord constaté que les factures figurant au dossier indiquaient des heures de régie et portaient le tampon de l'entreprise avec une signature, sans mention de la réception de l'argent. En deuxième lieu, elle a relevé que cette signature ne correspondait pas à celle de AM. \_\_\_\_\_, ex-associé gérant de O. \_\_\_\_\_. Par ailleurs, l'adresse mentionnée sur la facture, \*\*\*\*\* à \*\*\*\*\* , n'était plus celle de la société, qui avait été dissoute en décembre 2009 et se trouvait en liquidation depuis



l'attestation confectionnée par cette dernière et signée par l'un de ses employés paraît dénuée de force probante. Surtout, il ne ressort pas de son extrait AVS qu'AF. \_\_\_\_\_ ait travaillé pour N. \_\_\_\_\_. Les recourants se contentent d'indiquer, sans davantage de précisions, que c'est ce dernier qui aurait encaissé pour N. \_\_\_\_\_ les sommes précitées. Ils ont requis l'audition d'AF. \_\_\_\_\_, afin que ce dernier confirme ces paiements et précise de manière détaillée l'activité fournie. Force est toutefois de constater, au vu de ce qui précède, que l'attestation produite par les recourants n'a guère de valeur probante. Pour les mêmes raisons, il n'y a pas lieu d'entendre AF. \_\_\_\_\_. La recourante n'ayant pas apporté la preuve lui incombant de la réalité des dépenses comptabilisées en faveur de Mabi Rénovation, les reprises, totalisant 72'900 fr., doivent être confirmées. gg) Un montant de 10'223 fr.05 a été réintégré dans le bénéfice imposable de A. \_\_\_\_\_ pour la période 2008 (ch. 1.07). Il s'agit d'un paiement en faveur de R. \_\_\_\_\_. La facture, datée du 26 mai 2008, concerne plusieurs chantiers effectués depuis le mois de février; or, l'entreprise individuelle du prénommé a été inscrite au registre du commerce seulement le \*\*\*\*\* 2009 (mise en faillite en 2013, elle a été radiée en 2014). Plusieurs indications contradictoires subsistent en outre: il est mentionné sur la facture – avec la même police de caractère – qu'elle a été acquittée le 27 mai 2008; une annotation manuscrite indique toutefois qu'elle a été payée «via caisse le 01.07.2008». A cela s'ajoute que la signature figurant sur la facture pour valoir acquittement n'est pas celle de AP. \_\_\_\_\_. Les recourants se contentent d'indiquer qu'ils ne sont pas en mesure de se déterminer à ce propos; ils requièrent l'audition de AP. \_\_\_\_\_, sans offrir en preuve une pièce établie par A. \_\_\_\_\_ justifiant la comptabilisation du montant litigieux. Par appréciation anticipée et compte tenu de la faible valeur probante des témoignages par rapport aux pièces écrites contemporaines des relations contractuelles en cause (cf. consid. 5c ci-dessus), il n'y a pas lieu d'entendre le prénommé. Dans ces conditions, il se justifie d'admettre que la recourante n'a pas apporté la preuve lui incombant de la réalité de la dépense comptabilisée en faveur de AP. \_\_\_\_\_. Partant, la reprise est confirmée. hh) L'autorité intimée a repris un montant de 27'500 fr. dans les comptes 2015 de A. \_\_\_\_\_, au titre de «Vêtements personnels (compte 5282) - annexe G» (ch. 1.08). Il s'agit d'un paiement cash en faveur de M. \_\_\_\_\_, à \*\*\*\*\* (Macédoine). Elle a relevé durant l'instruction que le compte 5282 avait fortement augmenté en 2015, avec un solde de 60'970 fr.65, au regard des exercices précédents et ultérieurs, dont les soldes oscillent entre 2'703 fr.45 et 18'752 fr.60. Son attention a été attirée par la comptabilisation, le 31 octobre 2015, d'une sortie de caisse de 27'500 fr. pour des vêtements du personnel. Il s'est avéré, après contrôle auprès de l'Administration fédérale des douanes, que cette marchandise n'avait fait l'objet d'aucun dédouanement. La recourante, qui n'ignorait pas son obligation à cet égard, n'ayant pas été mesure d'apporter la preuve du paiement, l'autorité intimée en a déduit que la justification commerciale de cette dépense n'était pas démontrée. Les recourants contestent cette reprise et se réfèrent aux pièces justificatives comptables. Ils ont produit un exemplaire d'un tee-shirt, qui démontrerait, selon eux, que des vêtements portant le logo de A. \_\_\_\_\_ sont achetés en Macédoine. S'agissant d'états de fait à l'étranger, le devoir de collaboration du contribuable est accru. Celui-ci doit non seulement indiquer le destinataire du paiement, mais également l'ensemble des circonstances qui ont conduit au paiement en cause. Il est ainsi requis de sa part qu'il produise les contrats, la correspondance, ainsi que le détail des relations bancaires (cf. consid. 5c ci-dessus et les réf. à la jurisprudence fédérale). En l'occurrence, la recourante n'a pas fourni de telles pièces. En l'absence par ailleurs de dédouanement, la reprise doit être confirmée. ii) Une reprise de 258 fr. a été opérée pour la

période 2014 en relation avec un achat effectué auprès du magasin de chaussures \*\*\*\*\*.  
Dès lors qu'il n'est pas établi qu'il s'agissait de chaussures destinées à un usage professionnel, cet achat n'est pas justifié commercialement. Les recourants ne s'expriment du reste pas sur ce point. La reprise sera confirmée. b) L'autorité intimée a procédé à des reprises en lien avec la société F.\_\_\_\_\_. aa) aaa) Le capital-actions de F.\_\_\_\_\_, 100'000 fr., était entièrement détenu à parts égales par B.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_. Or, dans leurs déclarations d'impôt suivant la constitution de cette société, à la fin 2007, ces derniers ont mentionné leur participation dans F.\_\_\_\_\_, sans faire état de leur participation dans A.\_\_\_\_\_. Cette indication pouvait donner à penser qu'ils avaient cédé à F.\_\_\_\_\_ leur participation dans A.\_\_\_\_\_. Pourtant, le registre des actions de A.\_\_\_\_\_ indique que les actions n'ont jamais été transférées à une autre entité, de sorte que F.\_\_\_\_\_ était en réalité une société sœur de A.\_\_\_\_\_. Par courrier du 19 mars 2015, T.\_\_\_\_\_, fiduciaire de A.\_\_\_\_\_, a indiqué à l'AFC, dans le cadre de la procédure de contrôle TVA, que F.\_\_\_\_\_ n'avait jamais exercé une quelconque activité commerciale depuis sa constitution. Ce nonobstant, le 13 novembre 2008, A.\_\_\_\_\_ a accordé un prêt de 300'000 fr. à F.\_\_\_\_\_, portant intérêt à 6% l'an. L'écriture relative à ce prêt mentionne «versement de dividende» (cf. compte 1440 «Prêts accordés»). Le 14 janvier 2011, alors que ce prêt n'avait pas été remboursé et qu'aucun intérêt n'avait été versé, A.\_\_\_\_\_ a consenti un nouveau prêt de 260'000 fr. à sa société sœur, portant celui-ci à 560'000 fr., avec intérêt à 2,5% l'an dès le 1<sup>er</sup> janvier 2011 (1% dès le 1<sup>er</sup> janvier 2012). bbb) Le 31 décembre 2012, une écriture intitulée «Achats de marchandises» a été comptabilisée à hauteur de 38'430 fr. au débit du compte 4200 ("Achats de marchandises") et au crédit du compte relatif au prêt accordé à F.\_\_\_\_\_. La recourante aurait acheté des marchandises (charge comptabilisée) et le paiement aurait eu lieu par compensation avec la dette F.\_\_\_\_\_, le prêt accordé étant diminué de 38'430 francs. Or, malgré les demandes réitérées de l'autorité intimée, aucun justificatif lié à cette écriture n'a été produit et aucune explication n'a été donnée. F.\_\_\_\_\_ a été radiée du registre du commerce du canton de \*\*\*\*\* le \*\*\*\*\* 2015; la dette résultant de l'emprunt a été reprise par L.\_\_\_\_\_, à \*\*\*\*\* (Macédoine), à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2015. Il ressort de quatre factures datées de 2016 que L.\_\_\_\_\_ aurait vendu du matériel de construction à A.\_\_\_\_\_ pour un montant total de 198'628 francs. Le compte 4200 ("Achats de marchandises") de la société a été grevé de ce montant. Après contrôle auprès de l'Administration fédérale des douanes, il s'est avéré qu'aucun matériel de construction destiné à A.\_\_\_\_\_ n'avait fait l'objet d'un dédouanement. Selon l'autorité intimée, le prêt d'un montant total de 560'000 fr. à F.\_\_\_\_\_ est simulé, de sorte que les opérations qui en résultent constitueraient une prestation appréciable en argent. L'autorité intimée a donc repris dans les comptes de A.\_\_\_\_\_ les montants de 38'448 fr. en 2012 et de 198'628 fr. en 2016. ccc) S'agissant de déterminer si un prêt est simulé, le point déterminant est de savoir si, sur la base des rapports entre les parties et de l'ensemble des circonstances, on peut ou non compter sérieusement sur son remboursement (ATF 138 II 57 consid. 5 et 5.1 p. 62). La manière dont le prêt est traité dans le bilan de la société prêteuse et celle dont l'emprunteur le fait figurer dans sa déclaration d'impôt sont des éléments pertinents pour juger si on est en présence d'un véritable prêt. En effet, le défaut de comptabilisation de la créance au bilan de la société créancière et l'absence de mention de la dette et de la déduction d'intérêts passifs dans la déclaration fiscale du débiteur sont des éléments qui peuvent signifier que les intéressés eux-mêmes considèrent que le prêt n'existe pas (ATF 138 II 57 consid. 5.1.1 et les références; arrêts TF 2C\_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 7.2.2; 2C\_872/2020 du

2 mars 2021 consid. 3.4.1). Pour juger si un prêt a été d'emblée simulé (simulation originelle), ce sont les circonstances qui prévalent au moment de l'octroi du montant litigieux qui doivent être examinées. C'est cette idée qu'exprime la jurisprudence lorsqu'elle souligne que, pour juger si un prêt octroyé est (originellement) simulé, il ne faut tenir compte des développements ultérieurs que dans la mesure où ils étaient déjà connus ou du moins prévisibles (ATF 138 II 57 consid. 5.2.1 et les références; arrêts 2C\_98/2019 du 23 septembre 2019 consid. 6.2; 2C\_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.2 et les références; arrêt TF 2A.584/2000 du 16 mai 2001 consid. 3e). L'admission d'une simulation n'est possible que sur la base d'indices clairs, faute de quoi l'autorité doit attendre que les indices s'intensifient jusqu'à constituer une preuve indiscutable (cf. ATF 138 II 57 consid. 5.2.2 et 7.4.4; arrêt TF 2C\_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.3 in fine). Le constat que la dette n'a pas au moins partiellement diminué avec le temps est un indice de simulation ultérieure (ATF 138 II 57 consid. 5.2.2 et les références), de même que le constat selon lequel le prêt a considérablement augmenté, malgré la situation financière difficile du débiteur (ATF 138 II 57 consid. 5.2.2 et les références). Si l'autorité fiscale constate qu'un prêt initialement convenu par les parties est devenu simulé ultérieurement, la reprise intervient pour la période fiscale pour laquelle le constat de simulation est opéré (arrêts TF 2C\_872/2020 du 2 mars 2021 consid. 3.5.2; 2C\_842/2012 du 20 décembre 2012 consid. 3.3 et 3.4; 2C\_461/2008 du 23 décembre 2008 consid. 3.2; cf. aussi arrêt TF 2C\_252/2014 du

## **E. 12**

février 2016 consid. 4.1, qui précise que l'admission d'une simulation ultérieure n'a pas d'effet "ex tunc"). ddd) In casu, les explications des recourants sont plutôt laborieuses. Tout en soutenant que la priorité pour A. \_\_\_\_\_ est le remboursement du prêt, ils maintiennent le grief à l'encontre de cette reprise, «(...) à tout le moins pour préserver les droits de la société en cas de remboursement, dans la perspective d'une révision pour le cas où le remboursement total interviendrait pendant la procédure de recours». Ils se sont réservé la faculté de faire entendre AH. \_\_\_\_\_ sur ce point, sans toutefois en dire davantage, ni expliquer en quoi l'audition de ce dernier s'imposerait. A. \_\_\_\_\_ n'a jamais été détenue par F. \_\_\_\_\_, contrairement à ce qui ressort des déclarations d'impôt des actionnaires. En outre, F. \_\_\_\_\_ n'a pas exercé d'activité. On ne voit dès lors aucune raison sérieuse pour qu'elle contracte une dette de 560'000 fr. envers A. \_\_\_\_\_. Du reste, les états financiers de F. \_\_\_\_\_ n'ont jamais fait état ni d'une dette envers A. \_\_\_\_\_, ni des intérêts dus. Dans ces conditions, il y a tout lieu d'admettre que le prêt était simulé. Quoi qu'il en soit, les charges évoquées ci-dessus (ch.

## **E. 17**

juillet 2000, consid. 1a). On doit admettre que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (arrêt FI.1992.0100, précité, consid. 4a). Le contribuable ne saurait à cet égard prétendre que l'insuffisance de taxation est due au comportement de l'autorité de taxation, laquelle aurait négligé de procéder aux vérifications propres à éviter l'erreur (ATF 100 Ib 480; cf. en outre Torrione, op. cit., p. 1025, et les références citées). Concernant le point de savoir si une soustraction, respectivement une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence, l'importance des montants en cause joue un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est plus élevée (arrêt TF 2C\_528/2011, 2C\_530/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2;

Sieber/Malla, op. cit., n. 31 ad art. 175 LIFD). Pour le surplus, le juge de l'amende est libre d'utiliser les documents et renseignements librement fournis par le contribuable dans le cadre de la procédure de taxation (Torriane, op. cit., p. 907ss, spéc. p. 1045). d) Tant en droit fédéral qu'en droit cantonal harmonisé, l'amende est fixée en règle générale au montant de l'impôt soustrait (art. 175 al. 2, 1<sup>ère</sup> phrase, LIFD et 242 al. 2, 1<sup>ère</sup> phrase LI); si la faute est légère, elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant (ibid., 2<sup>ème</sup> phrase); si elle est grave elle peut être au plus triplée (ibid., 3<sup>ème</sup> phrase). La tentative est réprimée de l'amende (art. 176 al. 1 LIFD et 243 al. 1 LI), fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD et 243 al. 2 LI). La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du Code pénal suisse (CP; RS 311.0) qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal, à moins que la LIFD ne contienne des dispositions sur la matière (cf. art. 333 al. 1 CP). Conformément à l'art. 47 CP (disposition correspondant à l'art. 63 CP dans son ancienne teneur), la peine est fixée d'après la culpabilité de l'auteur, en tenant compte de ses antécédents, de sa situation personnelle ainsi que de l'effet de la peine sur son avenir. Le montant de l'amende est ainsi déterminé d'après la situation de l'auteur, de façon à ce que la perte à subir constitue une peine correspondant à sa culpabilité (ATF 114 Ib 27 consid. 4a p. 30/31; arrêt 2P.237/2001 du 6 mars 2002, consid. 6.1, et les arrêts cités; arrêts FI.2006.0068, consid. 8, FI.1993.0126 du 17 juillet 2000, consid. 2b; FI.1993.0103 du 1<sup>er</sup> novembre 1999, consid. 8c; FI.1997.0158 du 2 juillet 1998, consid. 2b; cf. également la circulaire n°21 de l'Administration fédérale des contributions, relative au rappel d'impôt et au droit fiscal pénal selon la LIFD, reproduite in: Archives 64 p. 539 ss, ch. 2.4). La peine "ordinaire" - qui correspond au montant de l'impôt soustrait - est généralement prononcée lorsque l'acte punissable a été commis intentionnellement, en l'absence de circonstances aggravantes et de circonstances atténuantes (cf. Sieber/Malla, op. cit., n. 45 ad art. 175 LIFD). Par faute grave, il faut comprendre entre autres la récidive de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a également circonstance aggravante lorsque le contribuable dispose de connaissances fiscales particulières (cf. Circulaire n° 21 précitée). Quant à la faute légère, elle peut exister dans les cas de circonstances atténuantes mentionnées à l'art. 48 CP (correspondant à l'ancien art. 64). A cet égard, l'attitude coopérative du contribuable lors de l'établissement des faits doit être appréciée sous l'angle d'une atténuation de la faute (cf. sur ce point, Peter Agner/Angelo Digeronimo/Hans-Jürg Neuhaus/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément, Zurich 2001, p. 374 ch. 2.4). Conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 pp. 147/148; 143 IV 130 consid. 3.2 p. 135; arrêt TF 2C\_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.2 et 3.3, in RF 67/2012 p. 759). En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (arrêts TF 2C\_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1, in RF 69/2014 p. 237; 2C\_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3 et les références). Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal (cf. arrêts TF 2C\_1157/2016 du 2 novembre 2017 consid. 6.2; 2C\_180/2013 précité consid. 9.1; 2C\_851/2011 précité consid. 3.3; 2C\_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.4 et les références, in StE 2010 B 101.9 Nr. 12, RF 65/2010 p. 223). 12. a) Avant le 1<sup>er</sup> janvier

2017, la poursuite pénale de la soustraction consommée se prescrivait par quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b LIFD et art. 254 al. 1 let. b LI dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016, en relation avec l'art. 333 al. 6 let. b CP; ATF 134 IV 328; Sansonetti/Hostettler, Commentaire romand, op. cit., n. 25 ad art. 184 LIFD et les arrêts du TF cités). Pour sa part, la poursuite de la tentative de soustraction se prescrivait par huit ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction avait été commise (art. 184 al. 1 let. a LIFD, art. 254 al. 1 let. a LI dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016, en relation avec l'art. 333 al. 6 let. b CP). Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD, art. 254 al. 1 let. b ch. 1 LI). S'agissant de la tentative de soustraction, la poursuite pénale se prescrit par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise (art. 184 al. 1 let. a LIFD, art. 254 al. 1 let. a LI). Selon les art. 184 al. 2 LIFD et 254 al. 2 LI, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription. L'art. 58 al. 1, al. 2 let. a et al. 3 LHID, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, a un contenu identique à l'art. 184 LIFD; il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1<sup>er</sup> janvier 2017 (art. 72s. LHID). En vertu des art. 205f LIFD et 277h LI (voir aussi art. 78f LHID), le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1<sup>er</sup> janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (cf. TF 2C\_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8.2; 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 4.3, non publié in ATF 144 IV 136). Dans la mesure où il empêche le délai de prescription de courir, en particulier durant la procédure de recours devant le Tribunal fédéral, dès qu'une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente, le nouveau droit est en principe moins favorable aux contribuables que l'ancien. Il est en revanche plus favorable si aucune décision n'a été rendue dans les dix ans à compter de la fin de la période fiscale (arrêts TF 2C\_872/2021 du 2 août 2022, destiné à la publication, consid. 4.1; 2C\_1059/2020 du 17 août 2021 consid. 4.1 et les arrêts cités). b) En l'occurrence, les périodes fiscales 2005 à 2009 sont prescrites sur le plan pénal fiscal; en effet, la décision du 16 juillet 2020 est intervenue postérieurement à l'échéance du délai de prescription de dix ans du nouveau droit. En revanche, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée reprochée à A.\_\_\_\_\_ au cours des périodes fiscales 2010 et 2011 n'est pas prescrite en vertu du nouveau droit, dès lors que l'Administration cantonale des impôts a rendu, le 16 juillet 2020, une décision avant l'échéance du délai de dix ans après la fin des périodes fiscales en cause. La poursuite pénale en lien avec les périodes fiscales 2010 et 2011 n'est pas non plus prescrite en application de l'ancien droit, dès lors que la poursuite a été engagée moins de quinze ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète. Les mêmes constatations peuvent être faites s'agissant des procédures intentées à l'encontre des recourants B.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_, actionnaires principaux de A.\_\_\_\_\_, pour les périodes fiscales 2005 à 2012, entrées en force: les périodes 2005 à 2009 sont prescrites, mais non les périodes 2010 à 2012. Quant aux périodes fiscales non taxées, pour lesquelles il est reproché respectivement à la société (périodes 2012 à 2016) et à ses actionnaires (périodes 2013 à 2016) d'avoir tenté de soustraire l'impôt, les procédures au cours desquelles les tentatives de soustraction ont été

commises ne sont pas encore définitivement closes, de sorte que les délais de prescription tant de l'ancien droit (huit ans) que du nouveau (six ans) n'ont pas encore commencé de courir. 13. Les recourants s'en prennent au montant des amendes prononcées à leur encontre. a) aa) L'autorité intimée a retenu une faute grave. S'agissant des périodes fiscales 2010 à 2012 (recte : 2010 et 2011), l'amende prononcée à l'encontre de A. \_\_\_\_\_ a été arrêtée à 1,5 x l'impôt soustrait, s'agissant de soustractions commises. Pour les périodes non taxées (2012 à 2016), pour lesquelles la tentative de soustraction a été retenue, l'amende a été fixée à  $\frac{2}{3} \times 1,5 \times$  le montant de l'impôt faisant l'objet de la tentative. Des pénalités d'une quotité identique, soit  $1 \frac{1}{3}$  (1,33) de l'impôt soustrait, ont été prononcées à l'encontre des actionnaires B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_, s'agissant de soustractions commises (périodes 2010 à 2012). Pour les périodes non encore taxées (2013 à 2016), pour lesquelles la tentative de soustraction a été retenue, l'amende a été fixée à  $\frac{2}{3} \times 1 \frac{1}{3}$  ( $\frac{2}{3} \times 1,33$ ) du montant de l'impôt faisant l'objet de la tentative. bb) Les recourants concluent à ce que les amendes soient réduites au montant de l'impôt soustrait pour les périodes taxées de manière définitive et aux  $\frac{2}{3}$  du montant de l'impôt pour les autres périodes, où la tentative de soustraction a été retenue. Les recourants B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ font notamment valoir qu'après leur arrivée en Suisse, ils ont travaillé pendant près de dix-sept ans, avant de se lancer comme indépendants, sans expérience au niveau administratif. Ils auraient été mal conseillés par leur première fiduciaire. Outre leur manque d'expérience, des différences culturelles expliqueraient qu'ils n'ont pas mesuré la gravité de leurs actes. cc) Les recourants concluent également, en substance, à ce qu'il soit constaté que D. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_ ne sont pas les débitrices des amendes prononcées. Il ressort de la motivation des décisions attaquées que les amendes ont été prononcées à l'égard des principaux actionnaires de A. \_\_\_\_\_, à savoir B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_, à l'exclusion de leurs épouses respectives. Les conclusions précitées sont donc sans objet. b) aa) Il ressort des considérants qui précèdent que les reprises effectuées dans les comptes de A. \_\_\_\_\_ ont trait à des prestations appréciables en argent (sous la forme en particulier de charges fictives ou non justifiées commercialement, ainsi que de dépenses privées assumées par la société). Ainsi, A. \_\_\_\_\_ a, durant les années 2010 à 2016, procédé à des distributions dissimulées en faveur de ses actionnaires, dans le but de diminuer son bénéfice imposable, sans les avoir déclarées à l'autorité fiscale, qui, en 2010 et 2011, a donc taxé la contribuable sur une base incomplète, tout comme elle s'apprêtait à le faire durant les années 2012 à 2016. Par conséquent, les éléments objectifs de la soustraction sont réalisés, la base d'imposition ayant été indûment réduite et l'impôt acquitté étant par conséquent insuffisant. Les taxations des années 2010 et 2011, incomplètes, étaient, entre-temps, entrées en force; tel n'était pas en revanche pas le cas des années 2012 à 2016, non taxées au jour où l'avis d'ouverture a été notifié à A. \_\_\_\_\_. Chez les actionnaires, les taxations des années 2010 à 2012 étaient entrées en force lorsque la procédure a été ouverte; les années 2013 à 2016 n'étaient en revanche pas encore taxées définitivement. bb) Sur le plan subjectif, les organes de A. \_\_\_\_\_, soit ses deux actionnaires principaux, avaient conscience de ce qu'en comptabilisant des charges fictives ou non justifiées commercialement ou en assumant des dépenses privées des actionnaires, la société prenait le risque de grever ses résultats comptables pour les exercices 2010 à 2016. Comme le retient la décision attaquée, B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ détenaient entre eux la presque totalité des actions de la société, qu'ils ont dirigée durant les périodes fiscales litigieuses. Au vu de leurs positions respectives d'administrateur et de directeur de A. \_\_\_\_\_, d'une part, et de la nature des charges litigieuses, d'autre part, ils savaient qu'ils prélevaient de manière indue des fonds de la

société et qu'ils grevaient ses comptes de charges non justifiées commercialement. Pire, ils n'ont pas hésité à produire de faux documents (fausses factures au nom de G. \_\_\_\_\_) dans le but de couvrir leurs prélèvements indus et ont également créé une société à \*\*\*\*\* dans ce même but (simulation de prêt). Le recours de la société, par ses organes, à la remise en espèces de sommes totalisant plus de deux millions de francs à des prétendus prestataires, l'absence de corrélation entre la remise des montants et les quittances, l'absence de factures justifiant la remise des montants en cours d'année et la très faible documentation permettant de connaître l'activité déployée par lesdits prestataires constituent autant d'éléments conduisant à retenir le recours intentionnel à des mécanismes insolites visant à rendre opaque la situation économique réelle de la société, notamment ses charges commercialement justifiées (cf. TF 2C\_733/2022 du 13 décembre 2022 consid. 7.2, dans une affaire présentant certaines analogies avec le cas d'espèce). Il s'ensuit que c'est de manière intentionnelle que la société a soustrait (années 2010 et 2011), respectivement tenté de soustraire (années 2012 à 2016) des montants d'impôts importants. Des soustractions ont été commises sur une période de douze ans (2005 à 2016), quand bien même les soustractions commises entre 2005 et 2009 ne peuvent plus être sanctionnées en raison de la prescription. En outre, le total des éléments de bénéfice soustraits se monte à près de 2'700'000 francs. La société, respectivement ses actionnaires, ont fait usage de procédés particulièrement astucieux, en confectionnant notamment de fausses factures au nom d'une tierce entreprise, dans le seul but de prélever de l'argent de leur société et de dissimuler cette opération au fisc. Il n'est pas exclu que le procédé dépasse la simple soustraction et puisse constituer une escroquerie fiscale avec usage de faux au sens des art. 186 al. 1 LIFD et 256 al. 1 LI, qui aurait pu faire l'objet d'une dénonciation aux autorités pénales (cf. sur ce point, Andrea Pedroli, in : Commentaire romand, op. cit., n. 19 ad art. 110 LIFD). Cela dénote une culpabilité particulièrement lourde. cc) Au total, les montants que A. \_\_\_\_\_ a soustraits ou tenté de soustraire au fisc de son bénéficiaire se montent à près de 2'700'000 francs. Compte tenu de l'importance de ces montants, d'une part, et du comportement particulièrement astucieux développé pour camoufler ces soustractions, d'autre part, c'est à juste titre que l'autorité intimée a qualifié de grave la faute commise en l'espèce. Sans doute, la société recourante n'a aucun antécédent en matière pénale fiscale. Toutefois, comme l'autorité intimée le relève dans la décision attaquée, il n'est pas possible de retenir qu'elle aurait parfaitement collaboré durant la procédure. Sans doute, les recourants ont rapidement admis avoir fait usage de fausses factures pour justifier certains prélèvements en cash. Il n'en demeure pas moins que l'instruction de la cause s'est avérée particulièrement longue – plus de six ans –, en raison principalement de l'absence de réponse ou des réponses partielles apportées aux différentes demandes de l'autorité intimée. A cela s'ajoute que les attestations produites, incomplètes ou établies par les recourants eux-mêmes, n'ont manifestement pas satisfait à ce qui avait été demandé dans le cadre de la procédure. Du reste, l'autorité intimée a, au final, été contrainte de requérir elle-même des attestations de tiers; or, il appert que le contenu de certaines attestations – en particulier de celle produite par H. \_\_\_\_\_ le 18 janvier 2017 – contredit finalement les documents fournis auparavant par les recourants à l'autorité intimée. Dans ces conditions, on n'hésitera guère à déclarer qu'en définitive, la collaboration de la recourante et de ses organes durant la procédure s'est révélée plutôt aléatoire, voire franchement médiocre. En outre, il n'est pas allégué que la société ou ses actionnaires se trouveraient dans une situation financière particulièrement difficile, au point qu'il faille tenir compte de cet élément dans la quotité de la peine. c) Quant aux actionnaires, les montants qu'ils ont soustraits ou tenté de soustraire

au fisc de leur revenu imposable se montent à plus de 1'000'000 fr. pour chacun d'eux. Les constatations faites aux considérants précédents valent également pour les actionnaires. Au vu de l'importance des montants, d'une part, du comportement particulièrement astucieux développé pour camoufler ces soustractions, d'autre part, ainsi que de la collaboration plutôt aléatoire des actionnaires durant la procédure, c'est à juste titre que l'autorité intimée a qualifié de grave la faute commise en l'espèce. Au surplus, il ne ressort pas des explications des recourants qu'ils se trouveraient dans une situation financière difficile. d) Dans ces conditions, les amendes prononcées tant à l'encontre de A. \_\_\_\_\_ que des actionnaires pour les périodes fiscales 2010 et 2011, ainsi que 2013 à 2016 seront confirmées. Il y a en revanche lieu d'annuler le prononcé d'amendes en ce qui concerne l'année 2012, vu les constatations faites aux considérants 9c/bb et 9e ci-dessus. L'autorité intimée sera invitée à prononcer de nouvelles amendes, le montant d'impôt ayant fait l'objet d'une tentative de soustraction devant être recalculé. IV. Considérant final 14. a) Il suit de ce qui précède que les recours seront partiellement admis, dans la mesure où ils sont recevables. b) La décision statuant sur la réclamation de A. \_\_\_\_\_ sera annulée en tant qu'elle a trait aux périodes fiscales 2007 et 2012. S'agissant de cette dernière année, la cause sera renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision, conformément au considérants 9c/bb et 9e, calcul de l'impôt et prononcé d'amendes. La décision sera en revanche confirmée s'agissant des autres périodes fiscales. c) Les décisions statuant sur les réclamations de B. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_, d'une part, C. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_, d'autre part, seront annulées en tant qu'elles ont trait aux années fiscales 2007 et 2012. S'agissant de cette dernière année, la cause sera renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelles décisions, conformément aux considérants 9c/bb et 9e, calcul des impôts et prononcés d'amendes. Les décisions seront en revanche confirmées s'agissant des autres périodes fiscales. d) L'admission des recours portant sur la période fiscale 2007 est exclusivement due à l'écoulement du temps, la prescription étant atteinte. S'agissant de la période 2012, les recours ne sont admis que sur un point mineur. Dans ces conditions, il y a lieu d'admettre que les recourants succombent en totalité. Ils supporteront en conséquence les frais de justice et ce, solidairement entre eux (cf. art. 49 al. 1, 51 al. 2, 91 et 99 LPA-VD). e) Pour les mêmes motifs, l'allocation de dépens n'entrera pas en ligne de compte (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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