

# VD\_OMNI FI.2023.0034 vom 25. Juli 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-07-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2023.0034](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0034)

FR: VD\_OMNI FI.2023.0034 du 25 juillet 2023

IT: VD\_OMNI FI.2023.0034 del 25 luglio 2023

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Rappel d'impôt pour des prestations appréciables en argent auprès des actionnaires lorsque les rappels d'impôts sont déjà entrés en force dans le chef de la société. Rappel de la jurisprudence selon laquelle il n'existait pas de véritable automatisme de reprise des éléments taxés au niveau de la personne morale: le versement de la prestation appréciable en argent par la société constitue un indice, certes important, mais une nouvelle appréciation reste nécessaire au niveau de l'actionnaire. Les prestations entretiennent une relation bidimensionnelle, de telle sorte que si le détenteur de parts est en même temps organe de la société et/ou actionnaire ou associé majoritaire, c'est à lui qu'il incombe de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'autorité fiscale. Rejet du recours en l'espèce et confirmation des reprises fiscales dans le chef des actionnaires. Déduction des intérêts moratoires sur les rappels d'impôts: plusieurs solutions ont été jugées constitutionnellement défendables par le TF: la pratique vaudoise consistant à les déduire seulement au cours de la période fiscale durant laquelle le rappel d'impôt a été établi (soit lorsque lesdits intérêts sont échus et non seulement du fait qu'ils sont courus) doit ainsi être confirmée. Imposition des dividendes grevés d'impôt anticipé: c'est à tort que les recourants prétendent pouvoir déclarer les dividendes "au net" c'est-à-dire en déduisant directement le montant retenu à la source au titre de l'impôt anticipé. Ils devaient indiquer dans leur état des titres le montant entier de dividende auquel ils avaient droit en application de la décision de l'assemblée générale attribuant les dividendes, puis demander le remboursement des 35% d'impôt anticipé prélevé à l'AFC. Refus de la déduction forfaitaire de 1,5 ‰ au titre de frais d'administration de la fortune mobilière, pour les titres qui n'étaient pas en dépôt auprès de tiers. L'institution du calcul

## Erwägungen

### E. 1

de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct - LIFD; RS 642.11 - et art. 95 LPA-VD, 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 renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

### E. 2

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de IFD que de l'ICC, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre

pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt ; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique de l'imposition des revenus (tant le rappel d'impôt que la notion de prestation appréciable en argent) est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêts FI.2016.0013 du 14 novembre 2017 consid. 3; FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2; FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2 et les arrêts citées).

### **E. 3**

La décision attaquée porte uniquement sur des rappels d'impôts et des taxations, mais pas sur des prononcés d'amende. En effet, 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 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH; RS 0.101) 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 (ATF 140 I 68 consid. 9; ATF 138 IV 47 consid. 2.6.1; 132 I 140 consid. 2.1 et les références citées). Afin d'éviter que les renseignements obtenus dans la procédure de taxation – à laquelle le contribuable a le devoir de collaborer – ne soient utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de se taire, le Tribunal cantonal statue en deux étapes: il rend un arrêt partiel sur la taxation, avant de se prononcer, par un arrêt séparé, sur les amendes. Le présent arrêt portera ainsi uniquement sur la taxation. Les prononcés d'amendes ayant fait l'objet de décisions distinctes par l'autorité intimée, également attaquée devant la cour de céans, font l'objet d'une procédure distincte, instruite sous référence FI.2023.35.

### **E. 3.3**

et les références citées). Ainsi, dans le cas d'espèce, s'agissant des actionnaires de la Société, l'autorité fiscale ne pouvait pas se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact au sens de la jurisprudence. Les conditions pour procéder à un rappel d'impôt étaient dès lors réunies. Les recourants invoquent en outre spécifiquement pour la période fiscale 2008 [recte: 2009], qui a fait l'objet d'une décision de taxation d'office (cf. supra Etat de faits, let. C), l'impossibilité pour l'autorité intimée de corriger la décision de taxation par le biais d'un rappel d'impôt. Ils estiment en effet que la taxation d'office devait tenir compte de "tous les éléments possibles" et que pour ce motif elle ne pourrait "pas être revue". Or, il n'en est rien. De jurisprudence constante, il y a ainsi motif à rappel d'impôt lorsque l'autorité

découvre des faits ou des moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. En outre, lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt 2C\_1225/2012 du

#### **E. 4**

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que le tribunal doit examiner d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.2), tant pour l'impôt fédéral direct (IFD) que les impôts cantonaux et communaux (ICC), lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.4; TF 2C\_872/2021 du 2 août 2022 destiné à la publication consid. 4; 2C\_15/2021 du 27 mai 2021 consid. 4). Les recourants invoquent d'ailleurs expressément la prescription (recours p. 8), même s'ils ne détaillent pas en quoi elle devrait jouer en leur faveur. S'agissant du rappel d'impôt, l'art. 53 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) 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 de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (al. 3; cf. aussi l'art. 152 al. 2 et 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11], dont la formulation est identique, et ATF 140 I 68 consid. 6.1). L'art. 208 al. 1 et 3 LI pose les mêmes principes. En l'occurrence, il ressort du dossier qu'un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié aux recourants le 3 juillet 2012 pour l'entier des périodes fiscales encore litigieuses à ce stade, tant pour l'ICC que pour l'IFD. Le délai de prescription de dix ans des art. 208 al. 1 LI et 53 al. 2 LHID n'était ainsi pas échu lors de l'ouverture de la procédure. L'autorité intimée a admis partiellement la réclamation des recourants en indiquant à juste titre que la prescription absolue du droit de taxer pour la période fiscale 2007 était intervenue au 31 décembre 2022. Pour les périodes fiscales encore litigieuses, soit 2008 à 2010, le délai de quinze ans n'est pas encore échu à ce jour.

#### **E. 5**

Outre la question du délai, il convient d'examiner le bien-fondé du rappel d'impôt. a) Selon les art. 151 al. 1 LIFD, 53 al. 1 LHID, et 207 al. 1 LI, dont les teneurs sont identiques, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable (cf. TF 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; TF 2C\_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1; 2C\_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.3 et les références citées). Selon la jurisprudence, l'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En raison de la maxime inquisitoire, l'autorité doit cependant procéder à une analyse plus approfondie, lorsqu'il ressort manifestement du

dossier que les faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. 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; TF 2C\_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1; 2C\_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 et les références citées). Il incombe au contribuable de démontrer que l'autorité de taxation aurait, le cas échéant, dû connaître l'élément nouveau qu'elle invoque à l'appui du rappel (Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éds], 2<sup>ème</sup> éd., 2017, n°6 ad art. 153 LIFD). b) En l'occurrence, au vu des déclarations d'impôt remplies par les recourants, l'autorité fiscale pouvait considérer que celles-ci étaient exactes et complètes. Elles ne comportaient pas d'éléments sur la base desquels l'autorité intimée aurait raisonnablement dû rechercher des informations complémentaires relatives à des prestations appréciables en argent. Les éléments faisant l'objet du rappel d'impôt sont pour l'essentiel constitué de revenus que les recourants n'avaient tout simplement pas déclarés dans leurs déclarations d'impôt (principalement les prestations appréciables en argent per.es de la Société), et l'autorité de taxation n'en a eu connaissance qu'au moment du contrôle. C'est le lieu de rappeler que seules les périodes fiscales 2008 et 2009 ont fait l'objet d'une procédure de rappel d'impôt, la période fiscale 2010, également litigieuse en l'espèce, n'était pas encore taxée de manière définitive et a fait l'objet, uniquement, d'une procédure de taxation ordinaire. Si la question des conditions pour procéder au rappel d'impôt a été largement débattue dans les procédures concernant la Société (voir en dernier lieu l'arrêt TF 2C\_81/2022 et 2C\_102/2022 du 25 novembre 2022), la situation est différente pour ce qui est des recourants en tant qu'actionnaires de la Société. Il n'était en effet pas possible pour l'autorité fiscale lors de la taxation des recourants pour les périodes fiscales 2008 et 2009 de se rendre compte que les déclarations contenaient "indiscutablement des inexacitudes flagrantes" (cf. arrêts TF 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1 non publié aux ATF 140 I 68; 2C\_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4; 2C\_104/2008 du 20 juin 2008 consid.

## **E. 7**

Avant d'examiner le bien-fondé des reprises litigieuses, il convient de rappeler le cadre légal applicable. a) En droit fiscal suisse, le bénéfice imposable des sociétés anonymes se détermine d'après le solde du compte de résultats (art. 58 al. 1 let. a LIFD; art. 94 al. 1 let. a LI). A ce solde sont ajoutés tous les prélèvements opérés avant le calcul de celui-ci, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux justifiées par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD; art. 94 al. 1 let. b LI). Parmi les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de résultats figurent les "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. 1 let. b, 5<sup>ème</sup> tiret, LI). Selon la jurisprudence établie en la matière, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée 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 (cf. notamment ATF 144 II 427 consid. 6.1; 140 II 88 consid. 4.1; 138 I 57 consid. 2.2; 119 Ib 116 consid. 2). Il s'agit ainsi d'examiner si la prestation faite par la société aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger

à la société, en d'autres termes si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence ("Drittvergleich "; "dealing at arm's length "; ATF 144 II 427 consid. 6.1; 140 II 88 consid. 4.1; 138 II, 138 II 57 consid. 2.2; 545 consid. 3.2). b) Les prestations appréciables en argent faites aux actionnaires doivent être reprises aussi bien au niveau de la personne morale qui les distribue que chez l'actionnaire bénéficiaire qui les reçoit, car celui-ci est présumé avoir perçu ces montants à titre de dividende dissimulé; il s'agit d'une conséquence de la distinction, sur le plan fiscal comme sur le plan civil, entre la société et ses actionnaires, qui conduit à une double imposition économique (arrêt FI.2009.0005 du 18 mai 2011 consid. 3a et les références). En vertu de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre sont soumis à l'impôt sur le revenu dans le chef du détenteur des droits de participations au titre de rendement de la fortune mobilière. Font partie des avantages appréciables en argent au sens de cette disposition les distributions dissimulées de bénéfice, soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2; 119 Ib 116 consid. 2). Lorsque, au niveau de la société, une prestation a été versée sans contre-prestation ou sans contre-prestation équivalente, la jurisprudence retient que l'on peut présumer l'existence d'une prestation appréciable en argent en faveur du détenteur de parts ou d'un proche. Cela vaut en particulier si la société procède à des paiements qui ne sont ni comptabilisés ni justifiés. Ce qui est considéré comme une distribution dissimulée de bénéfice au niveau de la société représente en principe un avantage appréciable en argent imposable pour l'actionnaire. Cela concrétise la double imposition économique voulue par le législateur (ATF 136 I 65 consid. 5.4; 136 I 49 consid. 5.4; arrêts 2C\_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.2; 2C\_445/2015 du 26 août 2016 consid. 6.3.4). c) La procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale (ATF 92 I 253 consid. 2). L'autorité doit vérifier la déclaration (cf. art. 123 et 126 LIFD; art. 172 et 176 LI). Selon l'art. 123 LIFD et les dispositions cantonales précitées, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (al. 1). Si, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain, ce sont alors les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse 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 (cf. ATF 140 II 248 consid. 3.5). Dans le domaine des prestations appréciables en argent, le fardeau de la preuve se répartit comme suit: les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante; si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (ATF 138 II 57 consid. 7.1; arrêt 2C\_343/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.2 et les arrêts cités). Dans plusieurs arrêts, le Tribunal fédéral a aussi précisé qu'il n'existait pas de véritable automatisme de reprise des éléments taxés au niveau de la personne morale: le versement de la prestation appréciable en argent par la société constitue un indice, certes important, dont il faut tenir compte dans l'imposition du

détenteur de parts, mais une nouvelle appréciation reste nécessaire au niveau de l'actionnaire, d'autant plus que la société et le détenteur de parts constituent des sujets de droit indépendants (arrêt TF 2C\_312/2019 du 23 avril 2019 consid. 2.3.4). L'existence, la qualification et le montant d'une prestation suivent une logique propre au niveau de la société, d'une part et de l'actionnaire, d'autre part. La simple indication qu'une prestation appréciable en argent a été effectuée au détriment de la société ne suffit pas, ne serait-ce que pour cette raison, à procéder à une imposition correspondante au niveau du détenteur de parts. Toutefois, l'un ne peut toutefois pas être évalué complètement sans l'autre dès lors qu'ils entretiennent une relation bidimensionnelle. Le Tribunal fédéral a aussi retenu que, si le détenteur de parts est en même temps organe de la société et/ou actionnaire ou associé majoritaire, c'est à lui qu'il incombe de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'autorité fiscale. Dans tous les cas, le point de départ se situe au niveau de la société. Il faut exiger que l'autorité de taxation, après avoir apprécié les preuves et sur la base d'éléments objectifs, soit convaincue avec "une probabilité confinant à la certitude" que la société de capitaux a fourni une prestation appréciable en argent au détenteur de parts. La conviction requise peut reposer sur des indices et ne nécessite pas de preuve directe. En dérogation aux règles habituelles relatives à la charge de la preuve, un détenteur de parts qui est également un organe de la société doit toutefois contester en détail l'existence et le montant d'une prestation appréciable en argent alléguée par l'autorité de taxation. S'il omet de le faire ou s'il se limite à des explications générales, l'autorité de taxation peut en principe supposer que la prestation appréciable en argent taxée de manière définitive au niveau de la société est tout aussi justifiée à l'égard du détenteur de parts (arrêts TF 2C\_736/2018 du 15 février 2019 consid. 2.2.2, 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.5 à 2.5.8 et les références, in StE 2015 A.21.12 Nr. 16, traduit in RDAF 2016 II 110; cf. aussi arrêts TF 2C\_1071/2020 du 19 février 2021 consid. 3.2.2 et 3.2.3; 2C\_886/2020 du 23 novembre 2020 consid. 3.2.1; 2C\_750/2019 du 7 juillet 2020 consid. 3.2; 2C\_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.3.2).

## **E. 8**

En l'espèce, il convient en premier lieu d'examiner, parmi les reprises litigieuses, celles afférentes aux prestations appréciables en argent reçues de la Société pour les périodes fiscales 2008, 2009 et 2010 (reprises 410.00). a) Les recourants contestent avoir bénéficié de tout avantage et indiquent que "tout a été déclaré en parfaite transparence". En outre, "la constance dans les déclarations des [recourants] montrent qu'ils étaient d'une parfaite bonne foi et n'ont jamais voulu dissimuler quoi que ce soit". S'agissant de l'appartement à Lausanne mis à disposition par la Société aux recourants, ils estiment qu'il s'agissait de bureaux exclusivement utilisés par celle-là. On extrait ce qui suit de l'arrêt FI.2020.0058 du 31 décembre 2020 rendu par la Cour de céans dans la cause opposant l'ACI à la Société (consid. 6a): "Il n'est en l'occurrence pas contesté que l'appartement en question appartient à la fortune privée de l'actionnaire de la recourante. Est litigieuse la question de savoir si le loyer payé par la société recourante à son actionnaire correspond à l'usage qu'elle en fait. La recourante se contente à ce titre d'alléguer à l'appui de son recours qu'elle utilise intégralement l'appartement, composé de huit pièces et d'une place de parc, sis à l'avenue du Temple 13A. Elle s'est acquittée à cet effet, en faveur de A. \_\_\_\_\_ et de sa sœur, d'un loyer mensuel de 3'750 fr. jusqu'au 30 septembre 2006, puis de 4'100 fr. du 1<sup>er</sup> octobre 2006 au 30 juin 2011. Une part privée de 240 fr. par mois a été comptabilisée en déduction du salaire de A. \_\_\_\_\_ pour tenir compte de l'utilisation privée qu'il faisait de l'appartement. L'argumentation de la recourante est en contradiction avec ses précédentes

déclarations. Dans le cadre de la procédure de taxation, elle avait en effet reconnu que son actionnaire majoritaire usait à titre privé de trois pièces dans l'appartement sis à l'avenue du \*\*\*\*\*. L'autorité intimée a par ailleurs établi que ledit actionnaire y avait son domicile privé principal. Il n'est pour le surplus pas contesté que des bureaux et salles de conférence sont à disposition de la recourante dans les locaux de l'école. Tout porte ainsi à croire que l'affectation principale du logement loué par la recourante est bien de nature privée, la recourante n'étant en particulier pas parvenue à établir l'utilisation effective et la nécessité de disposer de cet espace de travail en sus de ses propres locaux. En admettant que la recourante occupait tout de même 25% du logement litigieux en dépit de l'absence de toute pièce de nature à établir cette utilisation, l'autorité intimée n'a manifestement pas abusé de son pouvoir d'appréciation. Elle pouvait ainsi retenir que le loyer payé par la société recourante à son actionnaire était excessif eu égard à l'utilisation qui en est effectivement faite. On peut même se demander si cet élément ne pourrait pas justifier une réforme de la décision attaquée en défaveur de la contribuable, ce à quoi le Tribunal renoncera à examiner plus avant." Saisi d'un recours contre cet arrêt, le Tribunal fédéral a considéré ce qui suit à cet égard (TF, arrêt 2C\_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 7.3.3): "7.3.3. Le Tribunal cantonal a refusé la déduction de plus de 25% du loyer acquitté par la recourante à son actionnaire, propriétaire de l'appartement qu'elle affirme utiliser intégralement. Pour arriver à cette conclusion, l'autorité précédente s'est fondée sur le fait que l'actionnaire usait à titre privé de cet appartement, dans lequel il avait son domicile principal et que la recourante disposait en outre de bureaux et de salles de conférence dans d'autres lieux. La recourante avance pour sa part que l'appartement est intégralement utilisé par elle et qu'il est justifié de lui faire supporter le loyer et les charges. Elle estime que si l'Administration cantonale avait désiré contester son utilisation de l'appartement, cette autorité aurait dû procéder à une inspection. En l'occurrence, on constate qu'à propos de la prise en charge du loyer de l'appartement appartenant à son actionnaire pour les périodes fiscales 2010 et 2011, la recourante ne fait que présenter ses propres vision et appréciation des faits et les opposer à celles du Tribunal cantonal. Or, comme on l'a vu précédemment (cf. consid. 3.2 ci-dessus), une telle façon de procéder ne saurait être admise. Il convient donc de retenir que l'actionnaire propriétaire de l'appartement en cause y avait son domicile principal et qu'il n'est ainsi pas contraire au droit de n'admettre, comme étant justifié par l'usage commercial, qu'une part de 25% du loyer à la charge de la recourante. " Il résulte de ces éléments qu'il a été considéré, au niveau de la Société, que la mise à disposition de cet appartement aux recourants constituait une distribution dissimulée de bénéfices. Or, les recourants étant les actionnaires de la Société c'est bien à eux qu'il incombait de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'autorité fiscale et retenue comme imposable au niveau de la Société dans un arrêt entré en force (cf. supra consid. 7 c). Ils se limitent cependant dans leur recours à exposer des généralités, sans contester dans le détail en quoi la prestation prise en considération au niveau de la Société l'aurait été de manière erronée, respectivement pour quel motif il faudrait s'écarter de ce qui a été retenu pour cette dernière. En continuant à indiquer que l'appartement était exclusivement utilisé par la Société comme bureau mais sans apporter d'éléments supplémentaires par rapport à ce que le Tribunal fédéral a jugé comme étant une prestation appréciable en argent à ce niveau, les recourants doivent se voir opposer non pas un automatisme de la reprise faite dans le chef de la Société mais un manquement face à un devoir accru de contestation détaillée qui leur incombait. Dans leur dernière écriture du 27 juin 2023, les recourants remettent en outre en question les distributions dissimulées de

bénéfices de la Société. Ils ne sauraient être non plus suivi dès lors que dans son arrêt précité et en dernier lieu, le Tribunal fédéral a reconnu qu'il y avait eu de telle distribution en l'occurrence. Dans ces circonstances, le fait que la recourante ne soit pas formellement un organe de la Société ne permet pas de renverser ce qui précède. Leur grief à l'encontre de la décision sur réclamation ne peut ainsi qu'être rejeté. Pour ce qui est des griefs soulevés en lien avec les frais d'entretien, il y a lieu de les considérer, à la suite de l'autorité intimée, comme sans objet puisque dits frais d'entretien n'avaient fait l'objet d'une reprise que dans la période fiscale 2007 et que l'autorité intimée a abandonné toutes les reprises afférentes à cette période à raison de la prescription du droit de taxer.

## **E. 9**

S'agissant ensuite de la part privée aux frais de véhicule que les recourants contestent également, l'autorité intimée indique que le recourant aurait eu à sa disposition durant les périodes fiscales concernées deux véhicules simultanément pour son usage privé et professionnel, une Jeep Grand Cherokee immatriculée VD \*\*\*\*\* prise en leasing le \*\*\*\*\* pour une valeur de 68'258 fr. (hors TVA) et une BMW 750i immatriculée VD \*\*\*\*\* (que la Société avait préalablement acquis du recourant fin 2007). Une part privée de 360 fr. par mois pour cet usage a été comptabilisée par la Société au débit du compte-courant du recourant. Ce dernier conteste avoir eu deux véhicules simultanément à sa disposition. Il ressort cependant du dossier de l'autorité intimée (pièces 3 / reprises "Part privée aux frais de véhicules BMW 750i") que le recourant a utilisé à titre privé et professionnel différents véhicules détenus par la Société. En outre, et surtout, on extrait ce qui suit de l'arrêt FI.2020.0058 du 31 décembre 2020 rendu par la Cour de céans dans la cause opposant l'ACI à la Société (consid. 5): "La recourante conteste en premier lieu l'ampleur de la part privée déterminée par l'autorité intimée en relation avec les frais de véhicules comptabilisés entre 2008 et 2011. a) Les frais de véhicules font partie des dépenses nécessaires pour la marche de l'entreprise; ils ne sont toutefois admis en déduction du résultat que s'ils sont justifiés par l'usage commercial, à l'exclusion de la couverture des besoins privés de l'actionnaire ou de proches de ce dernier (art. 58 al. 1 lit. b LIFD, a contrario; art. 94 al. 1 let. b LI, a contrario). Il appartient dans cette situation au contribuable de prouver que tous les frais comptabilisés ont effectivement été assumés à titre professionnel. La mise à disposition d'un véhicule de l'entreprise à l'actionnaire ou à un proche de celui-ci implique en contrepartie la comptabilisation d'une part privée. En pareil cas, lorsque la reprise dans les comptes de l'entreprise d'une part privée sur les frais de véhicules de l'entreprise se justifie, il a été admis que l'autorité fiscale puisse se conformer à sa pratique en reprenant un montant correspondant selon la norme TVA à 12%, respectivement 9,6% depuis la période fiscale 2007 du prix d'achat des véhicules (arrêts FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 6a ; FI.2014.0080 du 28 octobre 2015 consid. 7d et les références citées). b) En l'occurrence, la recourante ne conteste pas que les deux véhicules mis à disposition de son actionnaire sont également utilisés pour ses besoins privés. Elle a d'ailleurs elle-même comptabilisé une part privée à cet effet à compter de l'exercice commercial 2008. La valeur d'acquisition des véhicules, de respectivement 35'000 fr. pour la BMW 750i immatriculée VD \*\*\*\*\* acquise fin 2007 et 68'258 fr. pour la Jeep Grand Cherokee immatriculée VD \*\*\*\*\* prise en leasing le 28 mars 2006, n'est pour le surplus pas remise en cause. L'autorité intimée pouvait dès lors, sans abuser de son pouvoir d'appréciation, calculer la part privée sur la base d'une valeur d'acquisition de 100'000 fr. S'agissant du montant et à défaut d'un décompte kilométrique distinguant l'utilisation commerciale et professionnelle, il convient d'admettre que l'autorité intimée

pouvait évaluer forfaitairement la part privée, en retenant un taux de 9,6% à compter de la période fiscale 2008 (cf. circulaire 25 de la Conférence suisse des impôts [CSI], du 18 janvier 2008, intitulée "Modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises et les organisations à but non lucratif" et guide d'établissement du certificat de salaire et de l'attestation de rentes, édité par la CSI et l'AFC [formulaire 11; voir aussi l'info TVA 08]). Les reprises relatives à la part privée aux frais des véhicules utilisés par l'actionnaire de la recourante doivent dès lors être confirmées." Saisi d'un recours contre cet arrêt, le Tribunal fédéral a considéré ce qui suit à cet égard (TF, arrêt 2C\_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 7.3.2): "L'autorité précédente a également refusé la déduction de frais de véhicule, relevant que la recourante n'avait pas produit un décompte kilométrique distinguant l'usage commercial de l'usage privé et qu'il n'était ainsi pas contraire au droit d'évaluer la part privée forfaitairement en retenant un taux de 9,6%. La recourante se limite à présenter des faits qui n'ont pas été retenus par l'autorité précédente, notamment la façon dont est réglée la mise à disposition des véhicules au sein de la société. Elle ne conteste pas l'absence de décompte kilométrique, ni véritablement l'application d'un forfait. On ne peut que confirmer l'arrêt entrepris à ce propos. Si la recourante désirait déduire une part privée plus importante que celle retenue par le Tribunal cantonal, il lui incombait d'en démontrer l'existence (cf. consid. 7.2 ci-dessus). Or, en se limitant à des affirmations, la recourante ne saurait critiquer l'application d'une méthode forfaitaire, ce d'autant moins que cette méthode est fondée sur la circulaire 25 de la Conférence suisse des impôts du 18 janvier 2008, intitulée "Modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises et les organisations à but non lucratif", et que son application a déjà été admise par le Tribunal fédéral, en l'absence de preuve contraire de la part de l'employeur ou de l'employé (cf. arrêt 2C\_645/2012 du 13 février 2013 consid. 9.2)." Enfin, le Tribunal fédéral a également statué dans le chef de la Société pour les périodes fiscales 2008 et 2009, dans le sens qui suit (arrêt 2C\_81/2022 du 25 novembre 2022 consid. 8): "Les reprises effectuées dans le bénéfice de la société recourante pour les années 2007 à 2009, qui portent sur des frais de véhicule, des loyers et des frais d'entretien d'immeuble, des frais de voyage et de représentation ainsi que sur des amortissements de biens mobiliers ne prêtent pas le flanc à la critique. En effet, les éléments à la base de ces reprises sont les mêmes que ceux qui ont conduit aux reprises des taxations 2010 et 2011, seul le montant différant parfois. Or, dans l'arrêt précité 2C\_116/2021 du 8 juillet 2021, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de confirmer le bien-fondé de celles-ci (cf. consid. 7). Il convient partant pour les mêmes motifs de confirmer les reprises opérées par l'Administration cantonale sur le bénéfice de la société recourante et ainsi les rappels d'impôt des années fiscales 2007 à 2009, dont aucun élément ne permet de remettre en question les montants. Dans son recours, la société recourante ne présente pas d'argumentation nouvelle au regard de ce qu'elle avait invoqué dans le cadre de la procédure 2C\_116/2021 (cf. arrêt 2C\_116/2021 du 8 juillet 2021, en particulier, consid. 7.3.1 ss)." Compte tenu de ces différents éléments, la Cour de céans admet que, comme pour ce qui est de l'appartement (supra consid. 8), les reprises entrées en force dans le chef de la Société créent, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, une présomption, mais non un automatisme, de prestations appréciables en argent dans le chef de l'actionnaire. Il revenait ainsi aux recourants de démontrer que les reprises effectuées auprès de la Société n'avaient pas lieu d'intervenir chez eux également. En d'autres termes, il leur appartenait d'expliquer en quoi la distribution dissimulée de bénéfices de la Société à raison de part privée comptabilisée de manière insuffisante ne devrait pas être considérée comme une prestation appréciable en argent chez eux. Or, ils ne font que répéter que le recourant

versait une part privée aux frais de véhicule, ce qui n'est pas contesté par l'autorité intimée qui l'a prise en compte (en réduisant les reprises de 4'320 fr. correspondant aux 320 fr. payés par mois par le recourant). Toujours est-il que ce dernier n'explique pas en quoi il n'utilisait pas les deux véhicules mis à sa disposition par la Société. Peu importe l'usage effectifs que les recourants ont fait des véhicules, le fait qu'ils aient disposé de deux véhicules de manière concomitante suffit pour admettre une reprise de deux parts privées. Le grief des recourants doit donc être écarté.

## **E. 10**

Les recourants font en outre grief à la décision attaquée d'avoir confirmé les reprises d'impôts en lien avec des frais de voyage et de représentation. Il résulte du dossier que la Société a comptabilisé en charges des montants au recourant au titre de frais de représentation et de voyage, tant sous la forme de forfaits que sous forme de remboursement de frais effectifs (au moyen de décomptes de carte de crédit ou en espèces). On extrait ce qui suit de l'arrêt FI.2020.0058 du 31 décembre 2020 rendu par la Cour de céans dans la cause opposant l'ACI à la Société (consid. 7b): "Les charges relatives aux frais de voyage et de représentation reprises dans le bénéfice de la recourante concernent des frais pour lesquels la recourante n'a pas été en mesure de fournir des justificatifs. S'agissant de ces frais, évalués pour la plupart forfaitairement par la recourante, on ne saurait reprocher à l'autorité intimée d'avoir considéré qu'ils n'étaient pas démontrés, la question de savoir si une dépense est justifiée commercialement ne se posant que si une dépense comptabilisée comme charge est prouvée (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 p. 434). Quant aux relevés de carte de crédit, dans la mesure où ils ne permettent ni de déterminer la nature commerciale du voyage, ni de connaître le nom des clients rencontrés, ils ne satisfont manifestement pas aux exigences de comptabilisation régulière et ne peuvent par conséquent pas être admis en déduction du bénéfice imposable de la recourante. La recourante ne peut pas se contenter d'affirmer de manière générale que les voyages effectués à l'étranger constitueraient une nécessité absolue dans le cadre de son activité. Elle ne peut pas non plus être suivie lorsqu'elle soutient qu'il conviendrait de renoncer aux exigences de justification pour les frais consentis à l'étranger. Au contraire, 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 (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 p. 434; arrêts 2C\_32/2018 du 11 novembre 2019 consid. 3.2.2; 2C\_1113/2018 du 8 janvier 2019 consid. 2.2.3 et les nombreuses références citées). L'autorité intimée, en l'absence de pièces probantes susceptibles d'établir la nature des frais de voyage et de représentation assumés, pouvait ainsi refuser toute déduction à ce titre. En admettant que certains frais puissent néanmoins se justifier commercialement dans une certaine proportion, l'autorité intimée a ainsi rendu une décision favorable à la société recourante. Cette dernière ne saurait en tirer un quelconque argument en sa faveur, la question d'une éventuelle réforme de la décision attaquée en défaveur de la contribuable pouvant également rester indécise sur ce point." Saisi d'un recours contre cet arrêt, le Tribunal fédéral a considéré ce qui suit à cet égard (TF, arrêt 2C\_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 7.3.4): "Finalement, le Tribunal cantonal a retenu que les charges relatives aux frais de voyage et de représentation reprises dans le bénéfice de la recourante concernaient des frais pour lesquels la recourante n'avait pas été en mesure de fournir des justificatifs, les

relevés de carte de crédit ne permettant pas de savoir si une dépense était justifiée par l'usage commercial. Il a considéré que la recourante ne pouvait pas se limiter à affirmer que les voyages effectués à l'étranger constituaient une nécessité absolue dans le cadre de son activité et a rappelé qu'en cas de prestations à l'étranger, le devoir de collaboration du contribuable était accru (cf. ATF 144 II 427 consid. 2.3.2; arrêt 2C\_32/2018 du 11 novembre 2019 consid. 3.2.2 et les références). A ce propos, la recourante réitère que les frais de représentation et de voyage sont une nécessité absolue pour attirer la clientèle en général et la clientèle étrangère en particulier. Elle affirme ensuite que les justificatifs ont été produits sous la forme de relevés de carte de crédit et qu'une facture justifiant le débit n'ajouterait rien. A nouveau, la recourante doit supporter l'absence de preuves permettant de réduire sa charge fiscale, c'est-à-dire permettant d'admettre des charges justifiées par l'usage commercial réduisant son bénéfice imposable. En ne fournissant que des relevés de carte de crédit, il ressort des faits de l'arrêt entrepris, qui lient le Tribunal fédéral, qu'il n'est pas possible de savoir si ces frais sont justifiés ou non. Dans ces conditions, il n'est pas contraire au droit de refuser la déduction des frais de voyage pour les périodes fiscales 2010 et 2011." Dans la décision sur réclamation attaquée, l'autorité intimée a établi formellement une nouvelle annexe détaillant les frais de voyage repris (annexe B), tout en expliquant qu'il s'agissait de la même annexe que celle jointe au dossier de la Société, présentée toutefois par année civile et non par période comptable. Dans leur recours, les recourants n'apportent aucun élément susceptible de renverser la présomption de prestations appréciables en argent dans leur chef, née de l'arrêt du Tribunal fédéral précité, qui a confirmé en dernière instance l'existence de distribution dissimulées de bénéfices dans le chef de la Société. Les recourants indiquent que, depuis qu'ils ne vont plus au Japon pour prospecter des élèves, il n'y a plus d'étudiant japonais au sein de l'école. Or, quand bien même il n'y aurait plus d'élève provenant du Japon, cela ne démontre pas encore en quoi les prestations effectuées par la Société à son actionnaire, le recourant, ne seraient pas disproportionnées par rapport à celles effectuées par ce dernier. Ce n'est pas le fait pour l'employé de la Société qu'était le recourant de prospecter des élèves à l'étranger qui constitue une distribution dissimulée de bénéfice, respectivement une prestation appréciable en argent, mais l'absence de justification commerciale des remboursements concrètement effectués au recourant. A défaut d'éléments susceptibles de renverser la présomption précitée, il y a lieu de considérer que c'est à juste titre que l'autorité intimée a procédé aux reprises contestées, les éléments représentant bien des avantages appréciables en argent pour l'actionnaire imposables au titre de rendement de fortune mobilière, conformément aux art. 20 al. 1 let. c LIFD et 20 al. 1 LI.

## **E. 11**

Dans un grief supplémentaire, les recourants (recours p. 6, ch. 3.2) revendiquent la déduction au titre du revenu des "intérêts sur la dette fiscale". Pour permettre une telle déduction, encore faut-il que ces intérêts soient déductibles au regard de la loi. A cet égard, il convient de rappeler que le Tribunal fédéral a considéré dans une jurisprudence récente (cf. arrêt TF 2C\_290/2022 du 23 janvier 2023) que la question de savoir dans quelle période fiscale doivent être déduits les intérêts moratoires sur les rappels d'impôts n'est pas résolue par le droit fédéral; la LIFD ne donnant pas d'indication précise à cet égard (cf. déjà l'arrêt 2C\_258/2017 du 2 juillet 2018 consid. 6.8.1 non publié in ATF 144 II 359). Dans sa jurisprudence récente, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que tant la solution visant à déduire les intérêts moratoires dans chacune des années fiscales sur lesquelles portent les rappels d'impôt (solution prévalant à Genève au moment de l'arrêt 2C\_258/2017 du 2 juillet 2018 consid. 6.8.1 non publié in ATF 144 II 359) que la solution visant à les

déduire au cours de l'année dans laquelle intervient le terme général d'échéance desdits intérêts, soit dans l'année qui suit la période fiscale faisant l'objet du rappel d'impôt (solution pratiquée actuellement à Genève, cf. arrêt 2C\_122/2022 du 15 décembre 2022 consid. 9), ou encore la solution visant à les déduire seulement au cours de la période fiscale durant laquelle le rappel d'impôt a été établi (solution prévalant dans le canton de Soleure, cf. arrêt 2C\_435/2017 du 18 février 2019 consid. 2.4), étaient constitutionnellement défendables, pour autant que le droit cantonal n'en dispose pas expressément autrement (cf. arrêt 2C\_1067/2017 du 11 novembre 2019 consid. 3.5 et référence citée). Dans son dernier arrêt (2C\_290/2022 précité consid. 4.4), il a par ailleurs indiqué que le raisonnement selon lequel les contribuables ne peuvent déduire de leurs revenus les intérêts moratoires sur rappels d'impôt qu'à compter du terme d'échéance, soit lorsque lesdits intérêts sont échus et non seulement du fait qu'ils sont courus, n'était pas insoutenable compte tenu de la théorie de l'accroissement net du patrimoine. En effet, ce n'est que lorsque des intérêts moratoires sont échus qu'ils diminuent la capacité contributive de leur débiteur, de sorte qu'il est constitutionnellement soutenable de les déduire du revenu imposable à ce moment-là. Or, tel est précisément la pratique de l'autorité intimée. Elle a en effet refusé la déduction des intérêts sur la dette de rappel d'impôt dans le cadre de ce rappel, c'est-à-dire pour les périodes objet de la procédure. Rien n'indique toutefois que le recourant ne pourra pas déduire ces intérêts, une fois la procédure de taxation terminée et les intérêts échus. Le recourant n'indique pas en quoi une telle solution, adoptée par l'autorité intimée à la fois pour l'IFD et pour les ICC serait contraire au droit. Mal fondé, ce grief doit donc être écarté.

## **E. 12**

Les recourants contestent enfin également certaines corrections effectuées par l'autorité de taxation lors de la taxation s'écarte des éléments déclarés. Il s'agit d'abord de la déduction pour les frais de transport entre le domicile et le lieu de travail du recourant. Ce dernier estime que compte tenu de la part privée versée pour la location du véhicule, il avait droit à la déduction des frais de déplacement jusqu'à son travail. Tel est bien d'ailleurs ce que prévoient tant l'art. 26 LIFD que l'art. 30 LI, aux termes duquel "les frais professionnels qui peuvent être déduits sont [notamment] les frais de transport nécessaires du contribuable de son domicile à son lieu de travail, à la condition qu'ils ne soient pas remboursés par l'employeur". Les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail sont déductibles du revenu des personnes exerçant une activité lucrative dépendante s'ils sont nécessaires; la notion de nécessité doit être interprétée largement (Jean-Blaise Eckert, in: Commentaire romand, 2e éd., Noël/Aubry Girardin [édit.] Bâle 2017 n°28 ad art. 26 LIFD, p. 621). Surtout, pour être déductibles, ces frais doivent être encourus par le contribuable lui-même; un remboursement de ces frais par l'employeur excluant la déduction. Si l'employeur met à la disposition de son employé un véhicule dont il prendra en charge tout ou partie des coûts, ce sera là alors une prestation supplémentaire (onéreuse) qu'il effectuera en faveur de son employé. Dès lors que l'employé n'a pas à couvrir lui-même les frais de transports entre son domicile et son lieu de travail, il n'a pas droit à la déduction correspondante dans sa déclaration d'impôt. Par conséquent, lorsque l'employé n'engage aucun frais pour se rendre sur son lieu de travail et en revenir, l'employeur doit l'indiquer sur le certificat de salaire en cochant la "case F". Les recourants ont incontestablement bénéficié d'un véhicule mis à disposition par l'entreprise. Ils estiment cependant que la part privée aux frais de ce véhicule, dont ils se sont acquittés et qui leur a été imputée, ne permet pas d'admettre qu'ils n'auraient pas encourus les frais de trajet entre le domicile et le lieu du travail. La question à résoudre revient à déterminer si le contribuable à qui une part privée

est imputée peut encore prétendre à la déduction des frais de déplacement. Le guide d'établissement du certificat de salaire, édité par la Conférence suisse des impôts (CSI) et l'Administration fédérale des contributions (AFC) (Cm 25) indique que tel n'est pas le cas ("Dans tous les cas mentionnés, la case F du certificat de salaire doit en principe être cochée (transport gratuit entre le domicile et le lieu de travail)"). Or, cette solution est parfaitement justifiée. En effet, en l'occurrence les véhicules mis à disposition des recourants pouvaient être librement utilisés, c'est-à-dire à la fois pour les trajets entre le domicile et le lieu de travail et pour les loisirs privés. Si le véhicule mis à disposition par l'employeur peut être utilisé à des fins privées, outre le revenu complémentaire en nature, la case F devra également être cochée, puisque l'employé ne supporte pas lui-même les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail. La part privée décomptée auprès du recourant correspond en effet uniquement à une utilisation gratuite en sus des trajets depuis le domicile. Si le véhicule mis à disposition par l'employeur ne peut être utilisé que pour rentrer de son travail à son domicile, à l'exclusion de tout autre usage, seule la case F doit être cochée et aucune part privée n'a à être décomptée. Tel n'était pas le cas en l'espèce puisque le recourant était libre de l'utilisation du véhicule mis à sa disposition et c'est donc à juste titre en l'espèce que l'autorité intimée a refusé la déduction des frais de transport pour les périodes sous revue. b) Les recourants contestent également le refus par l'autorité intimée de la déduction pour les autres frais professionnels (Code 160). Le revenu net se calcule – comme on l'a déjà relevé – en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a. ( art. 25 LIFD ). Les frais professionnels qui peuvent être déduits sont notamment les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (art. 26 al. 1 let. b et c LIFD). Ces frais sont estimés forfaitairement mais le contribuable peut justifier des frais plus élevés. Ne peuvent être déduits les autres frais et dépenses, en particulier les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle ( art. 34 let. a LIFD ). L'ordonnance du Département fédéral des finances du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (ci-après: l'ordonnance fédérale sur la déduction des frais professionnels; RS 642.118.1), qui s'applique également en droit cantonal, régit ainsi l'application de la déduction pour les autres frais professionnels: "Art. 7 Autres frais professionnels 1 Sont réputés autres frais professionnels pouvant faire l'objet d'une déduction forfaitaire au sens de l'art. 3, les dépenses indispensables à l'exercice de la profession, soit l'outillage professionnel (y compris le matériel informatique et les logiciels), les ouvrages professionnels, l'utilisation d'une chambre de travail privée, les vêtements professionnels, l'usure exceptionnelle des chaussures et des vêtements, l'exécution de travaux pénibles, etc. Sont réservées la justification de frais plus élevés (art. 4) et la déduction des frais de perfectionnement et de reconversion professionnels (art. 8)." Par mesure de simplification, ces frais professionnels font l'objet d'estimations forfaitaires, fixées dans l'appendice de l'ordonnance fédérale sur la déduction des frais professionnels. Pour la période fiscale 2010, les déductions forfaitaires pour les autres frais professionnels se sont élevées à 3% du salaire net, mais au minimum 2'000 fr. par an et au maximum, 4'000 fr. par an. Ces forfaits, qui sont repris dans les Instructions accompagnant la déclaration, s'appliquent par analogie en matière cantonale. Ils facilitent la tâche de l'administration et du contribuable qui peut se contenter d'annoncer dans sa déclaration la déduction forfaitaire spécifiquement prévue pour chaque catégorie de dépense; il doit rendre vraisemblable le fait qu'il a été exposé à

cette dépense, sans fournir d'autre justificatif. Ces forfaits doivent cependant être fixés de manière à permettre la déduction de tous les frais normalement encourus, tout en n'avantageant pas le contribuable ou une catégorie de contribuables. Si, en matière d'autres frais professionnels, au lieu de la déduction forfaitaire, le contribuable fait valoir des frais plus élevés, il doit justifier la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel. Les recourants ont fait valoir la déduction forfaitaire pour autres frais professionnels dans sa déclaration d'impôt, à hauteur du maximum de 4'000 fr. Or, il n'est pas contesté en l'espèce qu'en application du règlement de frais de la Société dont le recourant était également l'employé, il a bénéficié d'un remboursement de ses autres frais professionnels par son employeur. Etant au bénéfice d'une indemnité forfaitaire visant à compenser les frais de représentation, et n'ayant pas prouvé que ses frais effectifs auraient été plus élevés que l'indemnité perçue à ce titre (cf. à cet égard TF, arrêt 2C\_326/2008 du 23 septembre 2008), il n'a pas démontré la légalité de cette déduction dans son cas. Le grief correspondant doit être rejeté. c) Les recourants critiquent également l'assiette de l'impôt sur le revenu en lien avec le rendement de leurs participations dans la société \*\*\*\*\*. Ils reprochent à l'autorité de refuser "de prendre en compte l'impôt anticipé". Il résulte du dossier que les recourants ont déclaré s'agissant de la période fiscale 2010 un dividende de la société \*\*\*\*\* à hauteur de 190 fr.10, alors que le dividende brut se montait à 375 fr.

### **E. 13**

La Confédération helvétique perçoit un impôt anticipé de 35% frappant notamment les dividendes versés par les sociétés de capitaux domiciliées en Suisse, sans égard à la personne ou à la résidence du bénéficiaire (cf. art. 1 de la Loi fédérale sur l'impôt anticipé; LIA; RS 642.21). On rappellera à titre préliminaire que l'impôt anticipé présente le caractère d'une garantie pour les impôts directs sur le revenu, tout au moins pour les contribuables dont le domicile fiscal se trouve en Suisse. En revanche, il a le caractère d'une charge définitive pour ceux qui n'y sont pas domiciliés et qui ne bénéficient pas de conventions de double imposition. Au surplus, les règles de la LIA ont pour objectif d'inciter les contribuables à déclarer régulièrement leur revenu (sur ces questions, voir, déjà, Jean-Marc River, fiscalité de l'entreprise, société anonyme, Lausanne 1994, pages 115 ss). Le régime de cet impôt est donc celui d'une perception (art. 4 ss LIA), suivie d'un remboursement, (art. 21 ss LIA); ce régime ordinaire est parfois remplacé par un système de simple déclaration (art. 19 ss; exceptionnel en matière de revenus de capitaux mobiliers, art. 20 LIA). L'impôt anticipé a tout d'abord pour objet les revenus de capitaux mobiliers, tels que participations au bénéfice ou tous autres rendements d'actions de sociétés anonymes suisses (art. 4 al. 1 lit. b LIA). Selon l'art. 10, l'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable, soit, s'agissant de dividendes afférents à des actions de sociétés anonymes, à cette dernière, qui doit le paiement de l'impôt (art. 11 ss LIA); en outre, le contribuable doit, en versant, virant, créditant ou imputant la prestation imposable, en déduire le montant de l'impôt anticipé, sans avoir égard à la personne du créancier (art. 14 al. 1 LIA; selon l'alinéa 2, le contribuable doit également remettre au bénéficiaire de la prestation imposable les indications nécessaires à celui-ci pour qu'il puisse faire valoir son droit au remboursement, voire lui délivrer une attestation). Selon l'art. 21 al. 1 LIA, l'ayant droit peut demander le remboursement de l'impôt anticipé retenu à sa charge par le débiteur de la prestation imposable; pour l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers, il s'agit de la personne qui avait, au moment de l'échéance de la prestation imposable, le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt (lettre a). Cependant, s'agissant de personnes physiques, il faut encore qu'elles aient été domiciliées

en Suisse à l'échéance de la prestation imposable (art. 22 al. 1 LIA; s'agissant des personnes morales, voir art. 24 LIA, qui exige à la fois un siège en Suisse à l'échéance de la prestation imposable et une comptabilisation du rendement soumis à l'impôt); les personnes physiques doivent encore remplir certaines obligations de forme pour avoir droit au remboursement, à savoir déclarer le revenu grevé de l'impôt et la fortune d'où provient ce revenu (art. 23 LIA), puis demander ce remboursement en temps utile (art. 32 LIA, soit dans un délai de trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation est échue). Sur le plan de la procédure, on relèvera que la perception de l'impôt anticipé relève des autorités fédérales, alors que le remboursement incombe aux autorités cantonales, s'agissant des personnes physiques, et aux autorités fédérales, s'agissant des personnes morales (art. 38 ss; respectivement art. 48 ss). Il résulte de ce système que le bénéficiaire du dividende reçoit ainsi une prestation nette et supporte de ce fait la charge fiscale. En règle générale, le remboursement intégral de l'impôt anticipé peut être obtenu dans les rapports internes, c'est-à-dire lorsque le bénéficiaire du dividende est domicilié en Suisse et qu'il déclare/comptabilise correctement ce revenu. C'est donc à tort que les recourants prétendent pouvoir déclarer le dividende "au net" c'est-à-dire en déduisant directement le montant retenu à la source par la société débitrice de la prestation imposable. Ils devaient indiquer dans leur état des titres le montant entier de dividende auquel ils avaient droit en application de la décision de l'assemblée générale attribuant les dividendes, puis demander le remboursement des 35% d'impôt anticipé prélevé à l'AFC. Le grief doit donc être rejeté. d) Les recourants font aussi grief à la décision attaquée de ne pas avoir admis une déduction forfaitaire de 1,5 ‰ au titre de frais d'administration de la fortune mobilière. L'ACI explique qu'elle a admis à ce titre un montant correspondant aux frais effectifs facturés par la \*\*\*\*\* sur le dépôt titres des contribuables en 2010 (regroupant les actions de \*\*\*\*\* AG, \*\*\*\*\* AG, \*\*\*\*\* Inc et \*\*\*\*\* Co), soit 159 fr. indiquant que cette déduction effective était à l'avantage des recourants par rapport à une déduction forfaitaire sur les valeurs de dépôt des titres. Le contribuable qui possède une fortune mobilière privée peut déduire les frais d'administration par des tiers et les impôts à la source étrangers qui ne peuvent être ni remboursés ni imputés (art. 32 al. 1 LIFD et 36 al. 1 LI). Celui-ci doit cependant être en mesure de justifier par pièces les déductions qu'il revendique (v. sur ce point, arrêts FI.2010.0025 du 31 mai 2011; FI.1995.0106 du 2 décembre 1996; FI.1994.0155 du 10 octobre 1995). En lieu et place des frais effectifs, les contribuables peuvent déduire un montant forfaitaire de 1,5‰ (cf. Instructions générales de l'ACI sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques, ad rubrique 490). Ces forfaits facilitent la tâche de l'administration et du contribuable, qui peut se contenter d'annoncer dans sa déclaration la déduction forfaitaire spécifiquement prévue pour chaque catégorie de dépense; il doit rendre vraisemblable le fait qu'il a été exposé à cette dépense, sans fournir d'autre justificatif. Selon les Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts – Union des autorités fiscales suisses (Impôt sur le revenu des personnes physiques, mai 2023, p. 54): "En principe, les frais engagés par une personne pour l'administration de sa propre fortune sont considérés comme étant des frais de gestion privés non déductibles". Il ressort de ce qui précède que les frais d'administration de la fortune ne peuvent pas sans autre être déduits dans leur totalité. Le texte même de la loi souligne en effet que sont considérés comme des frais déductibles ceux facturés au contribuable par des tiers. La déduction forfaitaire ne peut intervenir que si l'existence de frais d'administration par des tiers est vraisemblable. L'institution du calcul forfaitaire n'a pas pour but de permettre la déduction de frais effectifs inexistant; elle vise uniquement à

simplifier le calcul des frais, en permettant un calcul forfaitaire qui remplace le calcul effectif. C'est ainsi à tort que les recourants soutiennent avoir droit à une déduction forfaitaire en rapport avec l'administration de l'entier de leur fortune mobilière. Seuls les contribuables qui encourent des frais effectifs ont droit à la déduction forfaitaire. C'est par conséquent à juste titre que l'autorité intimée a admis la déduction forfaitaire de 1,5% pour la part de fortune des recourants déposée sur des comptes bancaires, mais qu'elle l'a refusée pour les actions de la Société. Il ressort en effet du dossier que l'administration de ces titres-ci ne fait intervenir aucun tiers. La première condition nécessaire à l'octroi de la déduction, à savoir l'intervention d'un tiers, n'est donc pas réalisée en l'espèce pour les actions des propres sociétés du recourant non déposées auprès de tiers. Le grief doit partant être rejeté.

#### **E. 14**

Les recourants contestent finalement la valorisation en fortune des actions qu'ils détiennent de la Société. Ils se contentent cependant d'indiquer quelle valeur ils estiment être correcte sans critiquer la méthode ou le calcul de valorisation faite par l'autorité intimée. Or, l'autorité intimée a indiqué pourquoi elle parvenait à une valorisation divergente de celle des recourants. En effet, les contribuables ont déclaré une valeur de 644'000 fr. pour la Société. Lorsque l'autorité intimée a procédé au nouveau calcul du bénéfice imposable de la Société à la suite des distributions dissimulées de bénéfice, elle a augmenté le bénéfice imposable de la Société. L'ACI a ainsi procédé à la revalorisation fiscale des parts de la Société à hauteur de 1'169'205 fr. pour 2008 et de 979'225 fr. pour 2009, et a extourné les montants imposés (intégré à la ligne « taxation d'office » pour 2009). Ces corrections ne sont que le reflet de la réintégration, dans le bénéfice réalisé par la Société, des montants imposés en sus au titre de bénéfice imposable. Dans la mesure où les reprises opérées dans les comptes de la Société ont été confirmées en dernière instance par le Tribunal fédéral, cette reprise se justifie, conformément à la jurisprudence du Tribunal cantonal (arrêt FI.2014.0061 du 04.04.2017). C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a procédé à une nouvelle évaluation de la valeur des titres non cotés de la Société ensuite des reprises. Une telle réévaluation est en outre directement liée aux procédures de rappel d'impôt dans le chef des recourants. S'agissant des montants retenus, la valorisation a été effectuée selon la méthode des praticiens, conformément à la pratique fiscale en la matière, ce que les recourants ne critiquent d'ailleurs pas directement. Le grief doit donc être purement et simplement rejeté.

#### **E. 15**

En conclusion, les reprises de prestations appréciables en argent imposées au titre de rendements de participation sont confirmées. Les corrections de taxation apportées par l'autorité intimée sont également confirmées. Les calculs de l'assiette imposable ne sont en outre et à juste titre pas remis en question par les recourants. Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge des recourants, qui succombent. Il n'est pas alloué de dépens.