

## **VD\_OMNI FI.2015.0069 vom 11. Juli 2016**

VD Tribunal cantonal, 2016-07-11, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2015.0069](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2015.0069)

FR: VD\_OMNI FI.2015.0069 du 11 juillet 2016

IT: VD\_OMNI FI.2015.0069 del 11 luglio 2016

### **Regeste**

A. X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le recourant, qui a déclaré n'avoir réalisé aucun revenu en 2008, n'apporte aucun élément permettant d'expliquer l'augmentation de sa fortune. Confirmation de la décision de l'ACI, qui a fixé le revenu imposable du recourant au montant de l'augmentation constatée de la fortune, auquel s'ajoute l'estimation des dépenses liées au train de vie du recourant. Recours rejeté. Recours au TF déclaré irrecevable (ATF 2C\_691/2016 et 2C\_692/2016 du 23 septembre 2016).

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

a) Le litige a trait au rappel d'impôt, respectivement à la taxation du recourant, relativement à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct, pour les périodes 2006 à 2008. b) Cette matière est régie par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11).

#### **E. 2**

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, 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 p. 262, 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 p. 262/263). b) En l'espèce, les questions à trancher, sous réserve des considérants du présent arrêt relatifs à l'imposition de la fortune et qui concernent exclusivement l'impôt cantonal et communal, sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. Le Tribunal 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. arrêt FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2).

### **E. 3**

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.

#### **E. 3.2**

p. 305 s.; 132 I 29 consid. 4 p. 35 ss; 125 I 54 consid. 2a p. 56; 123 I 289 consid. 2b p. 294). En matière de droit fiscal international, il ne suffit pas, pour admettre la constitution d'un nouveau domicile, d'avoir coupé les liens avec le domicile antérieur; il faut au contraire s'être constitué un nouveau domicile fiscal. Ainsi, dans la règle, selon le principe de la rémanence du domicile fiscal, le contribuable qui abandonne son domicile suisse pour se rendre à l'étranger conserve son domicile fiscal au lieu de son ancien domicile tant qu'il ne s'en est pas constitué un nouveau au lieu de sa nouvelle installation. La notion du domicile fiscal reste ainsi très proche de celle du droit civil et l'art. 24 al. 1 CC, qui prévoit que toute personne conserve son domicile aussi longtemps qu'elle ne s'en est pas créé un nouveau, s'applique par analogie en matière de droit fiscal international ( ATF 138 II 300 consid.

#### **E. 3.3**

p. 306; arrêts 2C\_793/2013 du 7 mai 2014 consid. 4.3, in StE 2014 A 24.21 n° 29; 2C\_1267/2012 du 1er juillet 2013 consid. 3.3, in StE 2013 B 11.1 n° 25; 2C\_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.3). Il importe peu que le recourant ait, comme il le soutient, déclaré son départ pour l'étranger à la fin du mois de mars 2006 au Canton de Zoug, dès lors qu'il n'a pas communiqué le lieu de sa nouvelle résidence à l'étranger et ne démontre ainsi pas s'y être constitué un nouveau domicile. Il convient d'en déduire que le recourant a conservé, au cours de l'ensemble de l'année fiscale 2006, son domicile en Suisse. Or, en cas de transfert, à l'intérieur de la Suisse, du domicile au regard du droit fiscal, les conditions de l'assujettissement à raison du rattachement personnel sont réalisées pour la période fiscale en cours dans le canton du domicile à la fin de cette période (art. 68 al. 1 aLHID, tel qu'en vigueur au cours de la période fiscale 2006). Le Canton de Vaud est ainsi fondé à imposer le recourant à raison d'un rattachement personnel illimité pour toute la période fiscale 2006.

#### **E. 3.5**

de l'édition du 21 août 2006). Cette méthode est généralement appelée "méthode des praticiens" (cf. ATF 2C\_309/2013 et 2C\_310/2013 du 18 septembre 2013 consid. 3.6; Carl Helbling, op. cit., p. 132). Les sociétés holding pures, les sociétés de gérance de fortune, les sociétés de financement et les sociétés immobilières sont en revanche estimées sur la base de leur valeur intrinsèque uniquement (Instructions, par. 3.3 et 3.4 de l'édition du 21 août 2006). En l'espèce, la société en question n'appartient pas à l'une de ces catégories de sociétés puisqu'elle poursuit une activité de services. Les Instructions, dans leur édition du 28 août 2008, prévoient une règle similaire, sous réserve de la terminologie, la notion de "valeur substantielle" se substituant à celle de "valeur intrinsèque" (cf. Instructions, par. 2.1 de l'édition du 28 août 2008). Les formules permettant de déterminer la valeur de l'entreprise ont en revanche subi certaines modifications. La méthode générale d'estimation contenue dans les Instructions a rencontré l'aval du Tribunal fédéral. Dans la jurisprudence concernant des affaires antérieures à l'entrée en vigueur de la LHID, le Tribunal fédéral a constaté que cette méthode prenait en compte les éléments pertinents pour estimer la valeur vénale des titres non cotés et non régulièrement négociés (cf. ATF 2A.213/1994 du 8

octobre 1996 consid. 4 et les références citées, in Archives 66, p. 484 et RDAF 1998 II 351). Après l'entrée en vigueur de la LHID, la Cour de céans a souligné qu'en prévoyant des règles unifiées d'estimation des titres non cotés en vue de leur imposition sur la fortune dans un domaine où les cantons jouissent d'un large pouvoir d'appréciation, les Instructions poursuivaient un but d'harmonisation fiscale horizontale et concrétisaient ainsi l'art. 14 al. 1 LHID (ATF 2C\_800/2008 du 12 juin 2009 consid. 5.2, RF 64/2009, p. 910; cf. également arrêt 2C\_952/2010 du 29 mars 2011 consid. 2.1). Sur le fond, il a confirmé que les Instructions prenaient en compte les éléments déterminants pour l'évaluation des titres non cotés et qu'elles étaient appropriées pour l'estimation des sociétés en vue de l'imposition sur la fortune des actionnaires (ATF 2C\_504/2009 du 15 avril 2010 consid. 3.3 et les références citées). bb) En l'espèce, l'autorité intimée disposait uniquement des comptes de la société G.\_\_\_\_\_ Sàrl pour les années 2007 et 2008. Pour ces deux années, elle a estimé la valeur des parts sociales détenues par le recourant à 1'900 fr. en 2007, respectivement 950 fr. en 2008, correspondant à la valeur nominale des actions, moins les pertes. En ce qui concerne la période fiscale 2006, le recourant n'a fourni qu'au stade du recours les comptes de la société. Ne disposant pas de ces éléments, l'ACI a estimé à 19'000 fr. la valeur des parts sociales, ce qui correspond à la valeur nominale des participations du recourant, qui en possède 19 sur 20. Les comptes de la société G.\_\_\_\_\_ Sàrl produits par le recourant montrent que la société avait, en 2006, une valeur substantielle de 19'514,76 fr. Dans ces circonstances, il n'apparaît pas que l'autorité intimée ait abusé de son pouvoir d'appréciation en retenant une fortune imposable de 19'000 fr. cc) En ce qui concerne le compte bancaire, il ne fait pas de doute qu'un montant de 170'453 fr., qui correspond au solde du compte au 31 décembre 2007, doit être repris dans la fortune imposable du recourant en 2007. Il n'est en effet pas contesté que le recourant a déclaré une fortune nulle et n'a pas joint à sa déclaration d'impôt l'extrait du compte bancaire qu'il détenait auprès de la E.\_\_\_\_\_. C'est également à juste titre que l'autorité intimée a repris dans la fortune imposable du recourant pour 2008, un montant de 264'360 fr., correspondant au solde du compte E.\_\_\_\_\_ au 31 décembre 2008. 10. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée, en tant qu'elle concerne la taxation du recourant. Les frais sont mis à la charge du recourant, qui succombe. Il n'est pas alloué de dépens. 11. Le recourant ayant opté pour la procédure séparée, le dossier est transmis à une nouvelle section de la Chambre fiscale de la Cour de droit administratif et public, pour examen de la question des amendes prononcées à son encontre.

## **E. 6**

L'autorité de taxation a repris en premier lieu dans le revenu imposable du recourant divers revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de son rapport de travail avec la société Z.\_\_\_\_\_ SA en liquidation. Le recourant conteste avoir réalisé les revenus retenus par l'autorité intimée, s'agissant des périodes fiscales 2006 et 2007. a) Le recourant soutient qu'il a quitté son employeur au mois de juin 2005. Les prétentions résultant de la fin de son rapport de travail auraient ainsi été réalisées en 2005, et non en 2006 comme le soutient l'autorité intimée. aa) Un bien économique est imposable en vertu de la clause générale des art. 16 al. 1 LIFD et 7 al. 1 LHID, si, selon la théorie de l'accroissement de la fortune nette dominante en Suisse, il entre dans l'ensemble des biens économiques qui affluent vers le contribuable pendant une période déterminée et dont il peut disposer, sans diminuer son patrimoine, pour satisfaire ses besoins personnels et couvrir les dépenses personnelles du ménage et qu'il n'entre pas dans la catégorie des revenus exonérés exhaustivement énoncés par les art. 24 LIFD et 7 al. 4 LHID (ATF 2C\_692/2013 du 24

mars 2014 consid. 4.2 in Archives 82 740 et les références citées; ATF 114 Ia 221 consid. 4a p. 226; 108 Ia 227 consid. 2a p. 228; cf. Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 170 et 172 s.). La créance d'impôt naît sitôt que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés. La créance fiscale prend naissance ex lege, sans aucune autre intervention extérieure: la doctrine parle de la naissance immédiate de la créance fiscale. La taxation n'a aucun effet constitutif, elle n'est pas une condition de l'existence de la créance d'impôt (Locher, op cit., p. 308; cf. aussi ATF 107 Ib 376 consid. 3 p. 378 et les références citées). L'existence et le contenu de la créance fiscale sont fixés par la loi, raison pour laquelle dite créance est en principe irrévocable : dès l'instant où une créance fiscale est née, elle ne peut être réduite à néant par une opération destinée à effacer les faits générateurs lui ayant donné naissance (ATF 2C\_692/2013 du 24 mars 2014 consid. 4.2 in Archives 82 740 et les références citées). La naissance ex lege de la créance fiscale a également pour conséquence que le moment de la réalisation du revenu ne saurait dépendre de la seule volonté du contribuable; si tel était le cas, le contribuable pourrait différer et, par là, déterminer lui-même en fonction de ses convenances personnelles à quel moment ce revenu est imposable (ATF 2C\_116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.2 in RDAF 2010 II 474 et les références citées). Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu. Le principe de réalisation n'est pas explicite dans le texte légal. Il découle de l'interprétation du texte légal par la jurisprudence. La réalisation détermine en effet le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale du contribuable. Tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une expectative non - encore - imposable. Selon la jurisprudence, un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition. En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (arrêts 2C\_692/2013 du 24 mars 2014 consid. 4.2 in Archives 82 740; 2C\_683/2013 du 13 février 2014 consid. 6.4 et les références citées; ATF 95 I 21 consid. 5a p. 23 s.; 73 I 135 consid. 1 p. 140 ss). Le caractère certain de l'exécution de la prestation ne saurait dépendre de la seule volonté du contribuable. En règle générale, le contribuable exerçant une activité lucrative dépendante réalise le revenu de cette activité durant la période pendant laquelle il a fourni sa prestation de travail, puisqu'il acquiert dès ce moment-là une prétention ferme à obtenir son salaire. Cette prétention prend naissance au fur et à mesure que le travail est fourni, même si le terme de paiement est usuellement fixé à la fin de chaque mois (art. 323 al. 1 CO). En pratique, le revenu de l'activité lucrative est assurément imposé au moment de son paiement mais au plus tôt lors de son exigibilité ou de sa cession. La date de comptabilisation par l'employeur ne joue à cet égard aucun rôle. Le revenu n'est en revanche pas réalisé si l'employeur est incapable de payer ou refuse de payer le salaire (cf. P. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 1ère partie, 2001, no 63 ad art. 17 LIFD et les références citées). bb) La société Z. \_\_\_\_\_ SA, qui employait le recourant en qualité de directeur, a résilié son contrat de travail le 23 juin 2005. La lettre recommandée qui lui a été adressée à cette occasion précise que le délai de congé est de six mois, période pendant laquelle le recourant devait être intégralement rémunéré, tout en étant dispensé de l'obligation de travailler. Le recourant s'est ensuite trouvé, pendant une période d'environ trois mois, en incapacité de travail, ce qui a sans doute eu pour conséquence de suspendre le délai de congé pour une durée de 90 jours au

maximum (cf. art. 336 al. 1 let. b CO). Il faut, partant, admettre que les rapports de travail ont formellement pris fin, comme cela ressort du certificat de travail établi pour l'année 2006, le 31 mars 2006. Reste dès lors à examiner, conformément à la jurisprudence rappelée ci-dessus, le moment auquel les revenus ont été réalisés. La convention conclue entre le recourant et son employeur à l'issue des rapports de travail, signée les 25 février 2006 et 13 mars 2006, contient une liste des prétentions du recourant. Elle précise ce qui suit : « 1. CHF 102'825.- (cent deux mille huit cent vingt-cinq francs suisses) équivalents à trois mois de salaire sous déduction des sommes versées à ce titre à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006. Ce montant est soumis aux charges sociales et sera diminué de la part « employé » avant versement à M. X. \_\_\_\_\_ ; 2. CHF 46'785.- (quarante-six mille sept cent quatre-vingts cinq francs suisses) à titre de bonus 2005 équivalent à 70% du bonus global calculé sur une période de six mois d'activité. Ce montant est soumis aux charges sociales et sera réduit de la part « employé » avant versement à M. X. \_\_\_\_\_ ; 3. CHF 55'000.- (cinquante-cinq mille francs suisses) à titre de compensation pour 32 jours de vacances. Ce montant est soumis aux charges sociales et sera réduit de la part « employé » avant versement à M. X. \_\_\_\_\_ ; 4. CHF 34'275.- (trente-quatre mille deux cent septante-cinq francs suisses) à titre de prime de fidélité pour l'année 2005. Ce montant est soumis aux charges sociales et sera réduit de la part « employé » avant versement à M. X. \_\_\_\_\_ ; 5. CHF 70'000.- (septante mille francs suisses) à titre de réparation du tort moral. Ce montant n'est pas soumis aux charges sociales. » Le certificat de salaire remis au recourant pour l'année 2006 fait état d'un salaire net de 268'496,20 fr., qui comprend l'intégralité des prétentions listées dans la convention précitée après déduction des charges sociales. L'autorité intimée, pour établir le revenu imposable du recourant, a déduit à juste titre de cette valeur l'indemnité versée à titre de tort moral, pour un montant de 70'000 fr. (cf. art. 24 lit. g LIFD et 28 al. 1 lit. h LI). S'agissant des autres montants reçus, on doit considérer que le recourant ne disposait d'un droit ferme à leur obtention qu'après signature de la convention en 2006. Le salaire ordinaire versé au recourant en 2005 pendant le délai de congé n'était en effet pas l'objet de la convention précitée, qui visait seulement à régler des points accessoires pour l'année 2005, comme le bonus, les vacances et la prime de fidélité. Ces prétentions, vraisemblablement contestées par l'employeur, sont devenues exigibles après la signature de la convention de 2006. Il s'agit dès lors, comme les trois mois de salaire versés au recourant pour l'année 2006, de revenus qui ont été réalisés dans le courant de la période fiscale 2006. Il n'est pour le surplus pas déterminant que la convention ait été conclue alors que le recourant était encore domicilié dans le canton de Zoug. L'assujettissement à raison du rattachement personnel est réalisé pour la période fiscale en cours dans le canton du domicile à la fin de cette période (art. 8 al. 3 LI et 216 al. 1 LIFD ; cf. également arrêt FI.2014.0125 du 4 mai 2015). Il suit de ce qui précède que le revenu imposable du recourant s'élève à 198'496 fr. (268'496 fr. – 70'000 fr.), respectivement à 196'992 fr. (276'991 fr. – 70'000 fr. – 9'999 fr. correspondant à des frais de représentation) si l'on se réfère à l'extrait de compte personnel de l'ancien employeur du recourant, hypothèse qui lui est plus favorable. Le recourant n'apporte aucun élément de preuve permettant de douter du fait qu'il n'a pas reçu ces montants, respectivement qu'il les a reçus en 2005. Il a en effet refusé de produire les extraits détaillés du compte qu'il détient auprès de la E. \_\_\_\_\_, comme l'avait pourtant expressément requis l'autorité intimée et comme il a été invité à le faire à l'issue de l'audience du 4 février 2016. Le recourant ne prétend, ni ne démontre, qu'il aurait déclaré les éléments de revenu qu'il conteste aux autorités fiscales du canton de Zoug ou à l'étranger. C'est ainsi à juste titre que l'autorité intimée a tenu compte d'un revenu

imposable de 196'992 fr. pour l'année 2006 au titre des rapports de travail. b) Le recourant conteste ensuite avoir réalisé un revenu en 2007, en lien avec la vente des stocks options qu'il détenait. aa) L'obtention d'options portant sur l'achat d'actions de la société par les collaborateurs qui, comme revenu en nature, compte parmi les autres avantages appréciables en argent, est traitée comme un revenu du travail, dans la mesure où le prix de souscription offert aux employés est inférieur à la valeur vénale des titres (ATF 2C\_236/2010 du 14 octobre 2010 consid. 2.2, in : StE 2011 B22.2 Nr. 24; 2A.517/2002 du 21 mai 2003 consid. 2, in : RDAF 2003 II 359 = Archives 73 p. 545; 2A.573/2002 du 21 mai 2003 consid. 2 in : StE 2003 B 22.2 n° 17 et les références citées). Les art. 17a ss LIFD (cf. également art. 7c ss LHID; 10a ss LI), entrés en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2013, définissent désormais expressément les modalités de l'imposition des participations de collaborateur. L'art. 17b LIFD prévoit notamment ce qui suit, s'agissant des participations proprement dites: " 1 Les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur proprement dites, excepté les options non négociables ou non cotées en bourse, sont imposables à titre de revenu d'une activité lucrative salariée au moment de leur acquisition. La prestation imposable correspond à la valeur vénale de la participation diminuée, le cas échéant, de son prix d'acquisition. 2 Lors du calcul de la prestation imposable des actions de collaborateur, il est tenu compte des délais de blocage par un escompte de 6 % sur la valeur vénale des actions par année de blocage. L'escompte est limité à dix ans. 3 Les avantages appréciables en argent dérivant d'options de collaborateur non négociables ou non cotées en bourse sont imposés au moment de l'exercice des options. La prestation imposable est égale à la valeur vénale de l'action moins le prix d'exercice." Avant l'entrée en vigueur de ces dispositions, non encore en vigueur pour les périodes fiscales objet du présent litige, le Tribunal fédéral avait précisé que, selon les règles générales sur la réalisation du revenu, les options ne constituaient pas des prétentions fermes à l'achat d'actions par le collaborateur tant qu'elles sont soumises à conditions suspensives (cf. notamment Markus Weidmann, Realisation und Zurechnung des Einkommens, IFF Forum für Steuerrecht, 2003, p. 83 ss, p. 98). Elles ne peuvent être considérées comme revenu et par conséquent être imposées que lorsque les conditions suspensives sont réalisées et que la prétention du contribuable est acquise de manière irrévocable (ATF 2C\_236/2010 du 14 octobre 2010 consid. 2.1 in : StE 2011 B22.2 Nr. 24). Le moment de l'acquisition irrévocable du droit formateur revenant au bénéficiaire de l'option d'achat d'actions peut ainsi, selon les circonstances, correspondre soit à l'attribution des options, soit à leur exercice, soit encore à un autre moment, comme à la fin de la période de "vesting", qui constitue la période pendant laquelle le collaborateur doit mériter une option notamment en atteignant certains objectifs professionnels ou en ne résiliant pas son contrat de travail avant un certain délai, la fin de cette période étant qualifiée de "vesting" (ATF 2C\_236/2010 du 14 octobre 2010 consid. 2.3 in : StE 2011 B22.2 Nr. 24; 2C\_138/2010 du 2 juin 2010 consid. 2.2). Ce moment ne saurait être désigné d'une manière générale pour toute option d'achat d'action de collaborateur, encore moins par la simple mention de "vesting", tant il est possible d'une part qu'une telle notion recouvre diverses sortes de conditions suspensives et d'autre part que l'acquisition irrévocable de l'option dépende d'autres conditions suspensives qui ne sont pas incluses dans les clauses dites de "vesting" (Geetha Prod'hom/Per Prod'hom, Le projet d'imposition des plans d'options de collaborateurs, ECS 2003, p. 855 ss, p. 857). Les termes "imposition at vesting" peuvent par conséquent être source de confusion. En effet, ils ne sont conformes au droit fiscal suisse que lorsque l'on entend par imposition "at vesting" des options, l'imposition de celles-ci à leur date d'acquisition irrévocable (ou définitive)

(Prod'hom/Prod'hom, op. cit., p. 857; cf. aussi Rapport du groupe de travail mixte, Imposition des options de collaborateurs à l'attention du Département des finances, Berne, 21 décembre 2001, p. 38). La date de l'acquisition irrévocable de l'option et partant celle de son imposition doit faire l'objet d'un examen des circonstances concrètes du cas d'espèce et être déterminée en fonction des règles générales sur la réalisation du revenu telles qu'elles ont été instituées par la jurisprudence (ATF 2C\_236/2010 du 14 octobre 2010 consid. 2.3; 2C\_138/2010 du 2 juin 2010 consid. 3.1). Le Tribunal fédéral a relevé que cette solution était conforme à la position de l'OCDE en matière de double imposition internationale (OECD, Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans, Rapport approuvé par le Comité des affaires fiscales, n° 26, proposition d'adjonction du ch. 12.3 au commentaire de l'art. 15 de la convention-modèle), ainsi qu'à celle préconisée par l'Administration fédérale des contributions dans sa lettre-circulaire du 6 mai 2003 sous le titre: Imposition des options de collaborateurs avec une clause "vesting" (cf. sur ce point: Andrio Orler/Ferdinando Mercuri, L'imposition des options de collaborateurs, ECS 2003, p. 782 ss, p. 784; ATF 2C\_236/2010 du 14 octobre 2010 consid. 2.3). L'imposition se justifie, sous l'angle du principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.), lorsque le collaborateur, sans avoir obtenu la propriété des actions au sens du droit civil, a acquis sur elles un pouvoir de disposer économiquement qui justifie de l'assimiler à un propriétaire au plan fiscal (ATF 2C\_168/2012 et 2C\_169/2012 du 1<sup>er</sup> mars 2013 consid. 2.8). bb) En l'occurrence, le dossier contient très peu d'éléments quant aux modalités d'exercice des options attribuées au recourant selon les plans de souscription des 9 juillet 2003 et 25 mai 2004. Il se pose en premier lieu la question de savoir si les actions visées par les options octroyées au recourant sont bien celles de son employeur et imposables dès lors au titre d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail. En effet, le plan de souscription concerne les actions détenues par la société C. \_\_\_\_\_ (devenue dans l'intervalle D. \_\_\_\_\_), cotée en bourse, qui avait jusqu'en 2010 le contrôle du groupe B. \_\_\_\_\_, dont faisait partie la société Z. \_\_\_\_\_ SA, au sein de laquelle le recourant occupait le poste de directeur. Z. \_\_\_\_\_ SA était formellement l'employeur du recourant. Dans la mesure où cette société était détenue indirectement par le groupe C. \_\_\_\_\_, on doit admettre que C. \_\_\_\_\_ employait de fait le recourant (cf. dans ce sens, circulaire n° 37 de l'AFC du 22 juillet 2013, ch.2.2). Les options qui lui ont été octroyées doivent en conséquence être considérées comme des participations de collaborateurs imposables au titre du produit de l'activité lucrative dépendante. On peut ensuite se demander quand a été réalisé le revenu imposable. On ignore à cet égard quelles étaient les conditions des plans de souscription des 9 juillet 2003 et 25 mai 2004. Si le recourant était libre d'exercer les options attribuées, sans avoir par exemple à observer un délai d'attente, le revenu qui résulte de l'avantage octroyé par l'employeur aurait été réalisé au moment de l'acquisition de l'option. A l'inverse, les avantages découlant d'une option non négociable, c'est-à-dire soumise à des conditions, ne sont en principe imposables qu'au moment de leur exercice. En l'occurrence, il ressort de la correspondance échangée par l'ACI avec le groupe C. \_\_\_\_\_ que les options ne seraient imposables qu'au moment de leur exercice. Cela constitue un indice du fait que les options étaient soumises à des conditions suspensives. La convention signée les 25 février et 13 mars 2006 soumet par ailleurs la levée des options à des conditions temporelles, puisqu'elle définit précisément les modalités d'exercice des stock-options attribuées comme suit: "Conformément aux Règlements des Stock Options, Monsieur A. X. \_\_\_\_\_ pourra exercer: - 50% des 3.240 stock options attribuées le 9 juillet 2003, soit 1.620 options au prix unitaire de 66 Euros,

entre le 9 juillet 2007 et le 8 juillet 2008, - 25% des 3.240 stock options attribuées le 25 mai 2004, soit 810 options au prix unitaire de 85,57 Euros, entre le 25 mai 2008 et le 24 mai 2009. Monsieur A. X. \_\_\_\_\_ prend acte et reconnaît qu'il ne pourra exercer aucune autre stock-option qu'il s'est vu attribuer pendant la durée de son contrat." Sur le vu de ce qui précède, on ne saurait nier la possibilité pour l'ACI d'imposer le recourant lors de l'exercice des options, faute pour le recourant d'avoir démontré que les options reçues étaient exemptes de toute restriction quant à leur exercice. L'autorité intimée a en outre clairement établi le fait que le recourant disposait d'options lui permettant de souscrire des actions de C. \_\_\_\_\_ à un prix préférentiel. Du dossier, il ressort que le recourant aurait demandé la levée de 1'620 options C. \_\_\_\_\_ le 18 juillet 2007, pour un montant de 106'920 Euros. Les actions ainsi acquises auraient été revendues en bourse le même jour, pour le prix de 210'290,60 Euros après déduction de la commission de courtage. Il s'ensuit que le montant net reçu par le recourant s'est élevé à 103'370,60 Euros. Le document établi par K. \_\_\_\_\_ et adressé au recourant, précise que ce montant a été versé sur le compte en banque détenu par le recourant auprès de la E. \_\_\_\_\_ (n°3\*\*\*\*\*). Compte tenu du taux de change en vigueur au jour de la transaction (soit 1,66), le revenu perçu par le recourant a été établi à 173'675,50 fr. Après déduction des charges sociales, le montant qui figure à ce titre dans le certificat de travail établi pour l'année 2007 s'élève à 162'469,90 fr. L'autorité de taxation disposait, au regard des pièces précitées, d'un faisceau d'indices suffisant permettant de retenir que le recourant avait perçu une rémunération liée à la levée de ses options. Il appartenait dès lors à ce dernier, s'il entendait démontrer n'avoir jamais reçu les montants précités, de produire un extrait complet et détaillé du compte en banque qu'il détient auprès de la E. \_\_\_\_\_, s'agissant de l'année 2007. La reprise au titre de la rémunération obtenue en 2007, d'un montant de 162'740 fr., sous déduction des autres frais professionnels (3'800 fr.), doit dès lors être confirmée.

## **E. 7**

L'ACI, constatant que la fortune du recourant avait augmenté dans le courant de l'année 2008, a retenu un revenu non déclaré de 183'000 fr. pour la période fiscale 2008. a) Le compte personnel détenu par le recourant auprès de la E. \_\_\_\_\_ faisait état d'un montant de 152'182 fr. à la fin de l'année 2006, 170'453 fr. à fin 2007 et de 264'360 fr. en fin d'année 2008. Le recourant n'a fourni aucune explication pour justifier cette augmentation de fortune, se limitant à prétendre qu'elle résulterait de revenus non imposables. Il a indiqué différentes situations concrètes qui excluraient, à son sens, le prélèvement d'un impôt sur le revenu, tout en précisant qu'il ne se trouvait pas nécessairement dans l'une des hypothèses décrites. En refusant de transmettre à l'autorité de taxation l'extrait complet et détaillé du compte bancaire qu'il détenait auprès de la E. \_\_\_\_\_, le recourant a manqué à son devoir de collaborer à l'établissement des faits. L'autorité intimée était dès lors en droit de procéder à une estimation de ses revenus, fondée tant sur l'évolution de sa fortune que sur son train de vie. Pour contester l'appréciation de l'autorité intimée, le recourant se réfère essentiellement à son statut d'indépendant et précise que les différents exercices comptables se sont soldés par une perte de 193'638,84 fr. en 2006, un bénéfice de 10'125,40 fr. en 2007 et une perte de 103'477,17 fr. en 2008. Le résultat déficitaire du recourant au plan de son activité lucrative indépendante n'explique toutefois pas l'augmentation de sa fortune en 2008. L'autorité intimée était ainsi fondée à retenir que le recourant avait perçu un revenu qui correspond au moins à l'augmentation de fortune constatée entre 2007 et 2008, soit 73'168 fr., valeur qui s'obtient en calculant la différence entre l'augmentation constatée sur le compte détenu auprès de la E. \_\_\_\_\_ (soit 93'907 fr.), et la diminution constatée sur le compte détenu



par le recourant auprès du J. \_\_\_\_\_ en lien avec son activité indépendante (soit 20'739 fr.). Le recourant conteste ensuite les éléments ajoutés à l'épargne, à raison de 30'480 fr. pour le loyer, 7'489 fr. pour les assurances, 416 fr. pour les impôts et 72'000 fr. pour le train de vie. D'emblée, on relèvera que les montants versés pour les assurances et les impôts ressortent de pièces fournies par le recourant et correspondent dès lors à des frais effectifs. Le recourant ne saurait dès lors remettre en cause ces valeurs. Il conteste en revanche avoir des frais de logement et dépenser 72'000 fr. annuellement pour son train de vie. Il semble soutenir que ces frais devraient être pris en compte au titre de charge de son activité indépendante. b) Aux termes de l'art. 27 al. 1 LIFD (cf. également art. 10 al. 1 LHID), les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. D'après l'art. 125 al. 2 LIFD, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses, ainsi que des prélèvements et apports privés. L'art. 125 al. 2 LIFD ne précise pas ce qu'il faut entendre par "état des actifs et des passifs, relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés". Les exigences auxquelles doivent répondre ces états dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, ils doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (RF 62/2007 p. 369 ss, 2A.300/2006 consid. 3.4; Archives 73 p. 656, 2A.272/2003; Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2ème éd., 2008, n° 28 ss ad art. 125 LIFD p. 296; cf. circulaire n° 2 de l'Administration fédérale des contributions publiée en janvier 1980 sur l'obligation de conserver les documents et pièces justificatives et d'établir des relevés et des états faite aux contribuables exerçant une activité lucrative indépendante, in Archives 48 p. 412). Il n'appartient pas aux autorités fiscales de rétablir la comptabilité défectueuse du contribuable (RDAF 2007 II 252 consid. 4.1, 2C\_295/2006). Selon le principe de l'art. 8 CC, également applicable en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve ( ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les arrêts cités; RDAF 2009 II p. 560, 2C\_199/2009 consid. 3.1). D'une manière générale, seront admises en déduction toutes les dépenses en relation avec l'activité professionnelle, en particulier les salaires, les primes d'assurances professionnelles, les frais de transport (cf. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4e éd. 2012, p. 172 n° 275). La possibilité de déduire ces frais est conditionnée à la preuve de leur nécessité au regard de l'activité poursuivie. A cet égard, le renvoi du législateur à l'usage, commercial ou professionnel, donne à l'autorité de taxation un pouvoir d'appréciation important, renforcé par le fait qu'elle ne supporte pas le fardeau de la preuve du refus de déduction. La distinction entre frais professionnels, déductibles, et frais privés, non déductibles, peut être délicate chez l'indépendant. L'autorité de taxation doit notamment apprécier le caractère professionnellement usuel de la dépense (cf. ATF 2C\_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2 et les références citées). c) S'agissant du loyer, le recourant soutient qu'il était hébergé à titre gratuit durant l'année 2008. Dans le cadre de ses activités indépendantes, le recourant a mentionné comme charge un loyer de 30'480 fr. en lien avec

l'activité "création de projet" et un loyer de 18'312,40 fr. pour l'activité "F.\_\_\_\_\_". Le loyer de 30'480 fr. correspond sans doute au logement sis Avenue 5\*\*\*\*\*à 6\*\*\*\*\*, que le recourant a pris à bail à compter du 1<sup>er</sup> mars 2002. Selon ses explications, l'appartement en question lui servait de logement de fonction lorsqu'il travaillait encore pour le compte de Z.\_\_\_\_\_ SA. L'adresse officielle que le recourant utilise pour communiquer avec les autorités se trouve à la Place 7\*\*\*\*\*, à 2\*\*\*\*\*. Cette adresse est celle d'un restaurant. Il apparaît ainsi peu vraisemblable que le recourant y loue un appartement. Ce dernier n'a d'ailleurs produit aucune preuve du fait qu'il y serait effectivement hébergé. Dans ces circonstances, il apparaît plus probable que le recourant se serve pour son logement de l'appartement qu'il loue à 6\*\*\*\*\*, pour un loyer d'environ 30'000 fr. par année, son nom figurant d'ailleurs sur la boîte aux lettres située au bas de l'immeuble en question. Reste dès lors à examiner ce qu'il en est des autres frais liés au train de vie du recourant, évalués par l'autorité intimée à 72'000 fr. Sur ce point, l'autorité intimée a établi que le recourant détenait au moins deux véhicules automobiles en 2008 (plaques minéralogiques VD 8\*\*\*\*\* et VD 9\*\*\*\*\*). Les frais y afférents ont été intégralement mis en charge dans la comptabilité de ses activités indépendantes, sans déduction d'une part privée. L'ensemble des frais pour les seuls véhicules immatriculés dans le canton de Vaud s'élève à 28'905,85 fr., étant précisé que les frais de véhicules dans le canton de Genève grèvent le résultat de l'activité du recourant pour un montant qui s'élève à 33'307,65 fr. pour l'année 2008. Le recourant ayant refusé de donner la moindre explication au sujet de l'absence de comptabilisation d'une part privée, il n'apparaît pas arbitraire de retenir qu'une partie des frais ainsi pris en compte n'ont pas de lien avec son activité commerciale. D'une manière plus générale, on peut se demander si les charges alléguées par le recourant au titre de l'activité "création de projets" ont bien trait à une activité économique. En effet, durant trois ans, les seuls produits générés par cette activité proviennent de virements du bénéfice de l'activité "F.\_\_\_\_\_", pour laquelle le recourant tient un compte de profits et pertes séparé. Si le recourant a fourni divers éléments permettant d'attester qu'il s'adonne au commerce de cheveux, compris dans l'activité "F.\_\_\_\_\_", il n'a en revanche donné aucune explication permettant de comprendre en quoi consiste son activité de "création de projets". Le recourant s'est en effet limité à indiquer que le développement de projet pouvait ne procurer aucun revenu pendant une longue période, sans pour autant apporter les précisions permettant à l'autorité de taxation d'évaluer la justification commerciale des charges alléguées, s'élevant en 2008 à 131'704,40 fr. Le recourant, qui a refusé de donner des explications au sujet de son activité "création de projets", a échoué dans la démonstration du caractère justifié par l'usage commercial de ses dépenses. Il a en particulier renoncé à produire ses factures ou copie de contrat pour justifier les charges, bien que ces documents lui aient été expressément demandés à l'issue de l'audience du 4 février 2016. Le recourant ayant refusé de s'exprimer à ce sujet, on peut également lui reprocher un défaut de collaboration. Le montant des charges injustifiées s'élève ainsi à plus de 130'000 fr. L'autorité intimée, en évaluant les dépenses du recourant durant l'année 2008 à un peu plus de 110'000 fr. n'a ainsi pas abusé de son pouvoir d'appréciation. S'y ajoute l'augmentation de la fortune constatée et non justifiée entre 2007 et 2008, à hauteur de 73'168 fr. L'autorité pouvait, au regard de ce qui précède, estimer les revenus du recourant à 183'000 fr. en 2008. Il s'ensuit que l'estimation du revenu du recourant durant l'année 2008 doit également être confirmée.

L'ACI a repris une somme de 6'089 fr. à titre de correction d'assurance de personnes. Le recourant a déclaré en 2008 une déduction de 7'989 fr., alors que la déduction forfaitaire admise est de 1'900 fr. Le recourant ne conteste pas cette reprise, tout comme d'ailleurs la déduction des intérêts de capitaux d'épargne, qui lui est favorable. Sur ce point, la décision de l'ACI peut être confirmée.

#### **E. 9**

L'impôt sur la fortune des personnes physiques est un impôt harmonisé aux art. 13 et 14 LHID (cf. également art. 50ss LI). Il a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art.

#### **E. 13**

al. 1 LHID), qui se détermine selon les règles d'évaluation posées à l'art.

#### **E. 14**

LHID. Selon l'art. 14 al. 1 LHID, la fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée. aa) Les instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune (ci-après: les Instructions) sont éditées par la Conférence suisse des impôts, qui regroupe les administrations fiscales cantonales et l'Administration fédérale des contributions. Elles ont fait l'objet de plusieurs éditions depuis les années 40 (cf. Erhard Jost, Les nouvelles instructions concernant l'estimation des titres non cotés, in Archives 40, p. 182; Carl Helbling, Unternehmensbewertung und Steuern, 9ème édition, 1998, p. 549), la dernière datant du 28 août 2008. Le litige porte en l'espèce sur la valeur des actions de la société G.\_\_\_\_\_ Sàrl durant les périodes fiscales 2006 à 2008. En ce qui concerne les périodes 2006 et 2007, ce sont les Instructions dans leur version publiée dans la Circulaire n° 28 du 21 août 2006 qui sont déterminantes ( <http://www.steuerkonferenz.ch/fr/?Documents:Circulaires> ), pour la période 2008, celles datant du 28 août 2008. Les Instructions prévoient que la méthode d'estimation générale des titres non cotés, qui s'applique aux sociétés commerciales, industrielles et de services, s'effectue par la moyenne pondérée entre la valeur de rendement doublée et la valeur intrinsèque déterminée selon le principe de la continuation (Instructions, par. 3.2 de l'édition du 21 août 2006), sauf durant l'année de fondation et la période de constitution, où les titres sont estimés selon leur valeur intrinsèque (Instructions, par. 3.1 de l'édition du 21 août 2006) ou si la société est en liquidation, auquel cas la valeur est déterminée par l'excédent de liquidation présumé (Instructions, par.

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