

## **VD\_OMNI FI.2016.0145 vom 15. Juni 2017**

VD Tribunal cantonal, 2017-06-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2016.0145](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0145)

FR: VD\_OMNI FI.2016.0145 du 15 juin 2017

IT: VD\_OMNI FI.2016.0145 del 15 giugno 2017

### **Regeste**

A. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts, Office d'impôt du district de Nyon, Administration fédérale des contributions | Le recourant n'est pas parvenu à apporter la preuve que le montant du salaire indiqué par son employeur dans le certificat de salaire était erroné, s'agissant en particulier du montant versé à titre de "forgivable loan". L'ACI s'est dès lors référée à juste titre à ce document pour arrêter le revenu imposable du recourant. Recours rejeté. Recours au Tribunal fédéral irrecevable (ATF 2C\_647/2017 du 18 juillet 2017).

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

a) Le litige a trait à la taxation du recourant, relativement à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct, pour la période fiscale 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 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**

a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Sont en particulier imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD); le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD (art. 25 LIFD; en lien avec une activité lucrative indépendante, cf. art. 27 à 31 LIFD). Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète; il doit la signer personnellement et la remettre à l'autorité compétente avec les annexes prescrites dans le délai qui lui est imparti (art. 124 al. 2 LIFD). Selon l'art. 126 LIFD, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (al. 1); sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (al. 2). b) La procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale (ATF 92 I 253 consid. 2); cette maxime est également applicable dans le cadre de la procédure de recours en matière fiscale (cf. art. 142 al. 4 LIFD; ATF 2P.215/2002 et 2A.479/2002 du 7 avril 2003 consid. 4.1). L'autorité doit vérifier le contenu de la déclaration (cf. art. 123 et 126 LIFD). Elle doit déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation, même en cas de violation de son obligation de coopérer par le contribuable. Il appartient ainsi à l'autorité d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 133 II 153 consid. 4.3; 121 II 257 consid. 4c/aa). Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci; les parties ont en effet l'obligation de collaborer à l'établissement de la taxation (art. 126 al. 1 LIFD), et ce également dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt (cf. art. 153 al. 3 LIFD; ATF 2C\_239/2013 et 2C\_240/2013 du 27 mai 2014 consid. 5.1). Le fisc et le contribuable sont donc tenus de collaborer dans l'administration des preuves, soit en précisant les allégations qu'il appartient à la partie chargée de la preuve de détruire, soit en apportant des preuves ou indices positifs contraires; l'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables. L'autorité de recours apprécie les preuves apportées par les parties avec un large pouvoir d'appréciation (ATF 120 Ia 31 consid. 4b et les références; ATF 2P.185/2006 et 2A.429/2006 du 27 novembre 2006 consid. 8.1).

### **E. 4**

Les critiques du recourant sont dirigées exclusivement à l'égard du montant du revenu imposable retenu par l'autorité intimée. La prise en compte d'un revenu de 412'769 fr. durant la période fiscale 2008 irait à l'encontre du principe de périodicité. 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 (ATF 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).

## **E. 5**

En l'occurrence, il ressort du certificat de salaire établi par l'ancien employeur du recourant qu'un salaire de 176'336 fr. lui a été versé en 2008. En sus de cette rémunération, le recourant aurait perçu de son employeur des prestations non périodiques à concurrence d'un montant de 412'769 fr., avec la précision qu'il s'agit d'un "forgivable loan". D'un échange du mois de janvier 2010, il ressort que le recourant a demandé à son ancien employeur de modifier le certificat de salaire, en ce sens que les 412'769 fr. sont inscrits non sous la rubrique "prestations non périodiques" du certificat de salaire, mais sous la rubrique "prestations en capital" avec la mention "leave payment". D'emblée, il y a lieu de relever que le recourant n'a pas contesté auprès de son ancien employeur avoir reçu, durant l'année 2008, une rémunération globale brute de 589'105 fr. Il a d'ailleurs lui-même déclaré avoir réalisé un tel revenu dans le cadre de sa déclaration d'impôt. Ce n'est qu'en 2015 que le recourant a soutenu pour la première fois qu'il n'avait pas perçu la rémunération de 412'769 fr. au cours de l'année 2008. D'après les explications du recourant, ce montant proviendrait du mode particulier de rémunération "forgivable loan" convenu entre le recourant et son ancien employeur. Le contrat de travail et les divers avenants à ce contrat décrivent les conditions de cette forme particulière de salaire. Les clauses contractuelles permettent de comprendre que l'employé s'expose au risque, notamment s'il quitte l'entreprise dans un certain délai, de devoir rembourser tout ou partie du montant versé à titre de "forgivable loan". En ce sens, d'après les explications du recourant, les versements de l'employeur ne devraient être considérés comme des revenus que lorsque l'écoulement du temps a pour effet de rendre cette rémunération acquise à l'employé. Le montant litigieux, de 412'769 fr., ne correspond toutefois à aucune des valeurs figurant dans le contrat de travail initial et ses différents avenants. On ne saurait par conséquent en déduire, comme le soutient le recourant, que les prestations qu'il recouvre se déduisent de l'avenant du 22 avril 2004, portant sur un montant de 325'000 fr. A cela s'ajoute que le recourant, qui a remis les extraits bancaires de l'un de ses comptes seulement, qui n'a pas remis sa lettre de résiliation et qui n'a fourni qu'une partie de ses fiches de salaires pour l'année 2008, n'a pas pleinement satisfait à son devoir de collaborer à l'établissement de faits qui ressortent pourtant de ses

propres déclarations. Dans de telles circonstances, on ne saurait s'écarter des valeurs qui ressortent du certificat de salaire établi par l'ancien employeur du recourant.

#### **E. 6**

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge du recourant, qui succombe. Il n'est pas alloué de dépens.

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