

VD_OMNI FI.2022.0067 vom 24. Oktober 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-10-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0067

FR: VD_OMNI FI.2022.0067 du 24 octobre 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0067 del 24 ottobre 2023

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision rendue sur réclamation par l'ACI, en lien avec l'imposition du revenu d'activité lucrative dépendante réalisé par le recourant en relation avec son activité de CEO pour une société dont il est l'unique actionnaire. Rappel de la jurisprudence relative à la réalisation du revenu, en particulier en relation avec la prestation de travail. Le recourant n'est pas parvenu à établir que l'exécution de la créance, qui a été comptabilisée dans les charges de la société et vraisemblablement portée au crédit du compte passif "prêt de l'actionnaire", paraissait incertaine. En vertu des règles générales sur le fardeau de la preuve, les recourants doivent se voir opposer l'absence de preuve, l'autorité intimée ayant réuni suffisamment d'indices de l'existence de la créance de salaire et les recourants n'ayant pas suffisamment collaboré. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 2

Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Interjeté en temps utile, le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 79 al. 1 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 3

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, 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 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 l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, ceci conformément à la jurisprudence de la Cour de céans (cf. entre autres CDAP FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2; FI.2016.0037 du 16 décembre 2016 consid. 2 et FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2).

E. 4

a) L'objet de la contestation est une décision sur réclamation qui porte sur plusieurs reprises en revenus et en fortune en lien avec les périodes fiscales 2015 et 2016. Les recourants ne contestent plus que la reprise ayant trait au revenu d'activité lucrative dépendante du recourant dû par la société C._____. Les recourants ne contestent pour le surplus pas le bien-fondé et la quotité des amendes prononcées à leur encontre. Même si l'autorité intimée, dans son dispositif, a rejeté la réclamation, on comprend de la motivation de la décision et de la seconde partie du dispositif que la réclamation a en réalité été admise partiellement, les éléments retenus dans la décision sur réclamation querellée étant inférieurs, à tout le moins en ce qui concerne le revenu imposable des recourants, aux montants qui ressortaient des décisions de taxation d'office. Formellement, l'autorité intimée aurait dès lors dû admettre partiellement la réclamation. Cela ne porte toutefois pas à conséquence, dans la mesure où l'autorité intimée a réformé, partiellement à l'avantage des recourants, les décisions de l'autorité de taxation. b) L'autorité de taxation a retenu en l'occurrence que les époux recourants disposaient de deux domiciles distincts, le recourant résidant à l'étranger, à Londres, la recourante résidant dans le Canton de Vaud. Il n'est pas contesté par les recourants que l'union conjugale, en dépit de l'existence de domiciles distincts, est intacte. Dans ces circonstances, les époux doivent être imposés conjointement, leurs revenus et fortune devant par conséquent être additionnés (cf. art. 9 LIFD; 3 al. 3 LHID; art. 9 LI). Les recourants ne contestent pour le surplus pas que les conditions d'assujettissement, illimité pour la recourante (cf. art. 3 LIFD; art. 3 LHID; art. 3 LI) et limité au revenu de l'activité lucrative dépendante pour le recourant (cf. art. 5 al. 1 let. a LIFD; art. 4 al. 2 LHID; art. 5 al. 1 let. a LI), sont réalisées.

E. 5

Les recourants demandent à être auditionnés personnellement. A teneur de l'art. 29 al. 2 Cst., les parties ont le droit d'être entendues. Les garanties minimales de ce droit dans les procédures purement fiscales, dépourvues de connotation pénale, ne comprennent toutefois pas, de façon générale, le droit d'être entendu oralement (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1 p. 76 et les références citées; arrêt 8C_72/2018 du 13 novembre 2018 consid. 2.2). A teneur de l'art. 6 par. 1 CEDH, toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. L'art. 6 CEDH ne trouve pas application dans les procédures fiscales qui n'ont pas un caractère pénal (ATF 140 I 68 consid. 9.2 p. 74 et les références citées; arrêt 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 4.1). En revanche, il est admis que la procédure réprimant la soustraction fiscale est une procédure à caractère pénal à laquelle l'art. 6 CEDH est applicable (ATF 140 I 68 consid. 9.2 p. 74; 138 IV 47 consid. 2.6.1 p. 51; arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme [ci-après: CourEDH] A.P., M.P. et T.P. c. Suisse du 29 août 1997, 19958/92, Rec. 1997-V §§ 40 ss). En ce domaine, le contribuable peut en principe se prévaloir d'un droit à être

entendu oralement, ce que le Tribunal fédéral a déjà reconnu dans un arrêt datant de 1993 (ATF 119 Ib 311 consid. 7a p. 331 s.). Sous l'angle de l' art. 29 al. 2 Cst. qui garantit le droit d'être entendu dans les procédures purement fiscales, dépourvues de connotation pénale, il n'existe pas, de façon générale, un droit d'être entendu oralement (cf. ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148; ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 428 s.; arrêt 2C_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 4.1). A moins de revêtir un caractère pénal, ce qui n'est pas le cas en l'espèce dès lors que seule la taxation est contestée, l' art.

E. 6

Les recourants contestent la réalisation, par A. _____, d'un revenu d'activité lucrative dépendante au cours des périodes fiscales litigieuses. Ils soutiennent qu'A. _____ a renoncé à sa rémunération et que, par ailleurs, le salaire ne devrait pas être considéré comme réalisé, dès lors qu'il ne lui a pas été versé mais a été comptabilisé sur son compte courant actionnaire. a) En droit fédéral comme en droit cantonal, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD, 7 al. 1 LHID et 19 al. 1 LI). Sont notamment imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD et 20 al. 1 LI). b) 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. Cette hypothèse correspond, selon le Tribunal fédéral (arrêt TF 2C_342/2016 du 23 décembre 2016 consid. 2.3.1 et les références citées), à la "Soll-Methode". 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 (arrêt TF 9C_682/2022 du 23 juin 2023 destiné à la publication, consid. 4.4 et les références citées; cet arrêt précise que l'exécution n'a pas à être particulièrement incertaine, comme l'avaient retenu certains arrêts auparavant). Cette dernière hypothèse correspond, selon le Tribunal fédéral (arrêt TF 2C_342/2016 du 23 décembre 2016 consid. 2.3.1), au principe de l'encaissement ("Ist-Methode"). Une imposition selon la "Soll-Methode" ne se justifie alors pas, notamment parce que des risques débiteurs importants se répercutent régulièrement sur la valeur de la créance; celle-ci ne correspond en tout cas plus au montant nominal et ne peut généralement pas être déterminée avec la certitude nécessaire (arrêt TF 9C_682/2022 du 23 juin 2023 destiné à la publication, consid. 4.4; Markus Weidmann, *Realisation und Zurechnung des Einkommens*, FStR 2003 p. 83, p. 95; Fabien Liégeois, *La disponibilité du revenu, le moment de l'acquisition en droit fiscal suisse*, p. 303; Reich/Weidmann, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, DBG, 4 e éd. 2022, n° 37a ad art. 16 LIFD; Yves Noël, in: *Commentaire Romand, LIFD*, 2 e éd. 2017, n° 30 ad art. 16 LIFD; Peter Locher, *Kommentar DBG*, volume I, 2 e éd. 2019, n° 32 ad art. 16 LIFD, ces deux derniers auteurs traitant l'insolvabilité ou la mauvaise volonté de payer au titre de la fermeté de la créance; à l'instar de ces auteurs, arrêt TF 2C_776/2012 du 19 février 2013 consid. 3.2 et 3.3, in: *StE* 2013 B 21.1 no 22) . Le caractère incertain de l'exécution de la créance doit être notamment reconnu en cas d'insolvabilité du débiteur. L'incertitude sur la capacité du débiteur à honorer sa dette doit être également reconnue lorsque le débiteur est récalcitrant (

arrêt TF 2C_1035 du 12 novembre 2021 consid. 5.2). 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 (arrêt TF 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.4; cf. Locher, op. cit., n° 63 ad art. 17 LIFD et les références citées). c) En l'occurrence, A._____ a droit à une rémunération de 220'999,20 fr. en 2015, respectivement de 222'244,80 fr. en 2016, pour son activité de CEO de la société C._____ au taux d'activité de 60 %. Ces indications ont été consignées dans le certificat de salaire établi par ladite société. Ce sont également ces montants que les recourants ont déclarés dans leur déclaration d'impôt, adressée à l'autorité de taxation à l'appui de leurs réclamations dirigées contre les taxations d'office des 30 novembre 2017 (période fiscale 2015) et 22 février 2018 (période fiscale 2016). D'un point de vue comptable, l'instruction a permis d'établir que ces montants ont été comptabilisés dans les charges de la société C._____ et vraisemblablement portés au crédit du compte passif "prêt de l'actionnaire", dont on dispose uniquement du solde final, lequel s'élevait à 7'107'342 fr. en 2015, respectivement à 8'689'518 fr. en 2016 selon le bilan au 31 décembre. Il est admis que l'associé unique peut devenir le créancier ou le débiteur de sa propre société s'il possède auprès de celle-ci un compte courant ou qu'il lui a accordé ou en a obtenu un prêt (cf. arrêt TF 9C_77/2020 du 25 mars 2021 consid. 5.1 dans un cas où le compte courant de l'associé unique d'une Sàrl présentait un solde débiteur d'un peu plus de 200'000 fr.; voir aussi Jean-Frédéric Braillard, Compte courant actionnaire : risque de perception des cotisations AVS ! in: L'expert-comptable suisse, 2015, p. 114). Contrairement toutefois à ce que soutient l'autorité intimée, la seule comptabilisation au compte courant actionnaire n'est pas suffisante pour admettre que le revenu en question a été réalisé, ce d'autant plus que, d'un point de vue comptable, la société C._____ paraissait, sur la base des comptes produits, en situation de surendettement au sens de l'art. 725 al. 2 CO. A la lecture des pièces figurant au dossier, il n'est toutefois pas possible de déterminer avec certitude si l'exécution de la créance paraît incertaine au sens de la jurisprudence rappelée ci-dessus. Il convient de déterminer, dans de telles circonstances, qui, des recourants ou de l'autorité intimée, doit supporter l'absence de cette preuve.

E. 7

a) Selon l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités fiscales procèdent à l'instruction nécessaire (cf. également Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2ème éd. 2018, § 5 N 7). Il en va de même pour la procédure devant les autorités de recours, qu'il s'agisse de l'instance inférieure (art. 142 al. 4 LIFD) ou de l'instance précédent le Tribunal fédéral (art. 145 al. 2 en relation avec l'art. art. 142 al. 4 LIFD). La maxime inquisitoire s'applique donc sans restriction devant toutes les instances concernées (cf. Casanova/Dubey, in: Commentaire romand LIFD, 2ème éd. 2017, N 11 concernant l'art. 142 LIFD et N 6 concernant l'art. 145 LIFD). En principe, les autorités doivent établir les faits de manière à être "pleinement convaincues" des faits pertinents (règle dite du degré de preuve requis). Il n'est toutefois pas nécessaire d'avoir une certitude absolue, mais il suffit que l'autorité fiscale ou judiciaire, après avoir apprécié les preuves et

sur la base d'éléments objectifs, soit convaincue avec une "probabilité confinante à la certitude" de l'existence d'un fait juridiquement pertinent (arrêt TF 2C_669/2016 du 8 décembre 2016 consid. 2.3.1, in: StE 2017 B 99.1 no 16, Revue fiscale 72/2017 p. 245 ; 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.3, in: StE 2015 A 21.12 n° 16, Revue fiscale 70/2015 p. 811). Il est admissible et souvent nécessaire que les autorités s'appuient également sur des indices dans leur appréciation des preuves et en tirent des conclusions (cf. TF 2C_669/2016 du 8 décembre 2016 consid. 2.3.1, in: StE 2017 B 99.1 no 16, Revue fiscale 72/2017 p. 245). Cela ne signifie toutefois pas que les autorités peuvent se limiter entièrement à des indices dans leurs enquêtes. Au contraire, on peut attendre d'elles, dans le cadre de leur devoir d'enquête, qu'elles établissent les faits directement pertinents, dans la mesure où cela leur est possible avec un effort proportionné (cf. Ralf Imstepf/Moritz Seiler, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast in Steuerverfahren der ESTV, IFF Forum für Steuerrecht (FStR), 2019, p. 231). b) En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 146 II 6 consid. 4.2; 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5 et les références citées). Toutefois, si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2; é.g. TF 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.2 et les références citées).

E. 8

Les recourants n'ont en l'occurrence pas produit, comme l'avait pourtant expressément requis l'office d'impôt, les détails des rapports financiers existant entre A._____ et C._____. Ils n'ont en particulier donné suite, ni à la requête tendant à la production du détail du compte courant actionnaire, ni à celle relative aux contrats de prêts éventuellement conclus avec la société. A._____ étant l'unique actionnaire et administrateur de C._____, ces documents étaient aisément accessibles. La production de ces pièces aurait incontestablement permis à l'autorité intimée d'examiner l'existence d'une éventuelle prétention ferme d'A._____ à obtenir le versement de son salaire. Elle aurait notamment permis de déterminer si A._____ a procédé à des retraits sur son compte courant actionnaire. S'il appartient certes en principe à l'autorité de taxation d'établir l'existence du revenu en question, on ne saurait exiger d'elle une preuve stricte de la réalisation dudit revenu lorsque, comme en l'occurrence, les recourants manquent à leur obligation de collaborer. A._____ assumant par ailleurs toutes les fonctions au sein de la société C._____ et ayant lui-même déclaré ces revenus, il convient de se montrer d'autant plus strict quant à la preuve de l'admissibilité du caractère incertain de l'exécution de la créance. Se fiant ainsi aux propres déclarations des recourants, au contenu des certificats de salaire, ainsi qu'à la comptabilité de la société C._____, l'autorité intimée a réuni suffisamment d'indices de l'existence d'une créance de salaire d'A._____. Faute pour le recourant de démontrer que l'exécution de cette créance serait incertaine, il convient de retenir que le revenu a bien été réalisé lorsque la prestation de travail a été fournie, soit en 2015 et en 2016. A._____ n'a pour le surplus pas établi avoir abandonné cette créance, les extraits des procès-verbaux de l'assemblée générale des actionnaires, antérieurs à l'établissement

des déclarations d'impôt, ne contenant aucun engagement en ce sens. Les recourants n'ont en outre pas établi que les salaires auraient été extournés dans la comptabilité de la société, comme ils semblent le soutenir dans leurs écritures. Les recourants ne démontrent enfin pas que le salaire réalisé par A. _____ devrait être tenu pour excessif, comme ils l'avaient soutenu dans le cadre de la procédure de réclamation. L'autorité intimée pouvait en conséquence retenir qu'A. _____ avait réalisé, à hauteur de 220'999,20 fr. en 2015, respectivement de 222'244,80 fr. en 2016, un revenu d'activité lucrative dépendante en lien avec son activité lucrative pour le compte de la société C. _____.

E. 9

Il reste à déterminer si l'imposition du revenu de l'activité lucrative dépendante n'est pas limitée par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale. a) La convention conclue le 8 décembre 1977 entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS 0.672.936.712; ci-après: CDI CH - GB), entrée en vigueur le 7 octobre 1978, prévoit en particulier que "les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant" (art. 15 al. 1 CDI CH-GB). Nonobstant les dispositions du par. 1, les rémunérations qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans le premier Etat si: a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre Etat pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année fiscale considérée de cet Etat, et b) les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident de l'autre Etat, et c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre Etat (art. 15 al. 2 CDI CH-GB). b) Il n'est en l'occurrence pas contesté que le lieu de travail d'A. _____ se trouve en Suisse et que son salaire est versé par une société suisse, de sorte que l'exception prévue en faveur de l'Etat de domicile (Grande-Bretagne) ne s'applique pas en l'occurrence. En outre, l'art. 15 al. 2 CDI CH-GB, qui implique que les rémunérations soient payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas résident de l'Etat d'activité, ne trouve pas non plus application. Il s'ensuit que la Suisse est bien en droit d'imposer le salaire d'A. _____.

E. 10

Il découle de ce qui précède que le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge des recourants, qui succombent, solidairement entre eux. Il n'est pour le surplus pas alloué de dépens.

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