

VD_OMNI FI.2024.0034 vom 20. Mai 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-05-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0034

FR: VD_OMNI FI.2024.0034 du 20 mai 2025

IT: VD_OMNI FI.2024.0034 del 20 maggio 2025

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision sur réclamation de l'ACI, en lien avec l'imposition du revenu d'activité lucrative dépendante, la justification commerciale de charges revendiquées en lien avec l'activité lucrative et la déduction d'intérêts, ainsi que le prononcé d'amendes pour violation d'obligations procédurales. Il est renoncé à mettre en oeuvre l'audience (6 CEDH) requise par les recourants, qui ne contestent pas le prononcé d'amende. Le recourant n'est pas parvenu à établir que l'exécution de sa créance de salaire, comptabilisée dans les charges de la société dont il est l'unique actionnaire, serait incertaine. Les recourants ne sont pas parvenus à établir la justification commerciale de charges qui figurent dans la comptabilité commerciale de l'activité lucrative indépendante du recourant. Les recourants ne sont en outre pas parvenus à établir l'existence du prêt pour lequel ils revendiquent la déductibilité des intérêts. Dans ces circonstances, l'échéance des intérêts durant la période fiscale litigieuse, respectivement leur exigibilité, n'a pas été démontrée. Le Tribunal renonce à réformer la décision attaquée au détriment des recourants, qui n'ont pas déclaré les parts d'une SCI française et n'ont pas établi détenir cette société à titre fiduciaire. Recours rejeté. Recours au TF rejeté dans la mesure de sa recevabilité par arrêt 9C_352/2025 du 11 octobre 2025.

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. 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. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera le recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511; arrêts TF 2C_759/2020 du 21 septembre 2021 consid. 1.1; 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1; arrêts 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. 3

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 *****, 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 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; 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. 4

Les recourants sollicitent la mise en œuvre d'une audition, leur permettant d'exercer leur droit d'être entendus. a) Tel qu'il est garanti à l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, le droit de consulter le dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 145 I 167 consid. 4.1 p. 170 s.; 144 I 11 consid. 5.3 p. 17; 143 V 71 consid. 3.4.1 p. 72; 136 I 265 consid. 3.2 p. 272). En outre, il convient de rappeler que, sous l'angle de l'art. 29 al. 2 Cst. il n'existe pas, de façon générale, un droit d'être entendu oralement (cf. ATF 134 I 140 consid. 5.3; ATF 130 II 425 consid. 2.1; arrêt TF 2C_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 4.1). Selon 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". Pour que cette disposition s'applique au titre de l'expression "accusation en matière pénale", il faut prendre en compte la qualification juridique de la mesure litigieuse en droit national, la nature même de celle-ci, et la nature et le degré de sévérité de la sanction (ATF 147 I 57 consid. 5.2). Ces critères sont par ailleurs alternatifs et non cumulatifs: il suffit que l'infraction en cause soit, par nature, "pénale" au regard de la Convention, ou ait exposé l'intéressé à une sanction qui, par sa nature et son degré de gravité, ressortit en général à la "matière pénale". Cela n'empêche pas l'adoption d'une approche cumulative si l'analyse séparée de chaque critère ne permet pas d'aboutir à une conclusion claire quant à l'existence d'une "accusation en matière pénale" (arrêt de la CourEDH du 4 mars 2014, Grande Stevens et autres c. Italie, req. 18640/10, 18647/10, 18663/10, § 94; arrêt 2C_32/2016 du 24 novembre 2016 consid 12.2). La jurisprudence a ainsi retenu 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 et les arrêts cités). Même si elles peuvent relever du volet pénal de l'art. 6 CEDH, les procédures qui ne relèvent pas des catégories traditionnelles du droit pénal stricto sensu (notamment les contraventions administratives, les infractions douanières et les amendes infligées par des juridictions financières; ATF 147 II 144 consid. 5.) peuvent être traitées différemment. En

particulier, dans les domaines relevant de l'extension du volet pénal de l'art. 6 CEDH, l'obligation de tenir une audience publique n'est pas absolue. Il peut y être renoncé dans les affaires ne soulevant pas de question de crédibilité ou ne suscitant pas de controverse sur les faits qui auraient requis une audience, et pour lesquelles les tribunaux peuvent se prononcer de manière équitable et raisonnable sur la base des conclusions présentées par les parties et d'autres pièces (ATF 140 I 68 consid. 9.2; arrêt 2C_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 12.2.1; arrêt de la CourEDH du 23 novembre 2006, Jussila c. Suède, req. 73053/01, § 43). Une telle renonciation est ainsi admissible lorsque la cause peut être jugée exclusivement sur la base du dossier et des écritures des parties, notamment lorsque l'issue du litige ne dépend pas d'une appréciation des preuves ou d'impressions personnelles, mais uniquement de questions de droit (ATF 147 I 153 consid. 3.5.1 et la jurisprudence citée; arrêt TF 1C_191/2021 du 21 mars 2022 consid. 3.1). b) En l'espèce, il ressort du dossier de la cause que les recourants ont été invités tant par l'OID que par l'autorité intimée à se déterminer par écrit et à fournir des pièces utiles à leur cause. Par ailleurs, l'autorité intimée a notifié aux recourants une proposition de règlement détaillée sur leur situation. Ils ont également pu librement se déterminer au cours de la présente procédure. Les recourants ne disposent pour le surplus pas du droit d'être entendus oralement dans le cadre de la présente procédure. Certes, des amendes pour violation des obligations de procédure ont été prononcées à leur encontre, en ce qui concerne la période fiscale 2017, les recourants n'ayant pas déposé leur déclaration d'impôt. Il ressort toutefois de l'acte de recours que les recourants ne contestent pas le prononcé d'amende. Ils concluent en effet uniquement à l'annulation de la décision attaquée sur les trois points qu'ils mentionnent à l'appui de leur recours et qui concernent la détermination de leur revenu imposable. Les recourants n'ont ensuite jamais contesté le bien-fondé de l'amende prononcée à leur encontre. Dans ces circonstances et à supposer que l'amende relève du champ d'application de l'art. 6 CEDH, la mise en œuvre de débats publics ne se justifierait pas. Quant à l'audition de E._____, requise à titre de mesure d'instruction, elle n'a aucun lien avec le prononcé d'amende, si bien que cette requête, au vu également des motifs indiqués ci-après (notamment consid. 10b), doit être rejetée.

E. 5

Dans un grief qu'il convient d'examiner préalablement, les recourants soutiennent que les pièces figurant au dossier (en particulier le certificat de salaire établi par la société C._____) seraient inexploitables, car l'autorité intimée les auraient obtenues en violation du secret fiscal. a) L'art. 111 al. 1 LIFD prescrit aux autorités chargées de l'application de la présente loi de se prêter mutuelle assistance dans l'accomplissement de leur tâche; elles communiquent gratuitement aux autorités fiscales de la Confédération, des cantons, des districts, des cercles et des communes toute information utile et, à leur demande, leur permettent de consulter les dossiers fiscaux. Les faits établis par les autorités ou portés à leur connaissance en application de la présente disposition sont protégés par le secret fiscal, conformément à l'art. 110. A teneur de l'art. 39 al. 2 LHID, les autorités fiscales se communiquent gratuitement toutes informations utiles et s'autorisent réciproquement à consulter leurs dossiers (1^{ère} phrase; voir aussi, en droit cantonal, art. 158 al. 1 LI). Les faits établis par les autorités ou portés à leur connaissance en application de la présente disposition sont protégés par le secret fiscal, conformément à l'article 157 LI (al. 3). Cette obligation de collaboration existe non seulement entre autorités fiscales du même canton, mais également au niveau intercantonal, s'il apparaît qu'un contribuable est assujéti à l'impôt dans plusieurs cantons, l'autorité de taxation devant alors d'office porter le contenu de la déclaration d'impôt du contribuable à la connaissance des autorités fiscales de l'autre

canton (art. 111 al. 2 LIFD, 39 al. 2, 2 e phr., LHID et 158 al. 2 LI). A teneur des art. 112 al. 1 LIFD, 39 al. 3 LHID et 159 al. 1 LI, les autorités de la Confédération, des cantons, des districts, des cercles et des communes communiquent, sur demande, tout renseignement nécessaire à l'application de la présente loi aux autorités chargées de son exécution. Elles peuvent spontanément signaler à celles-ci les cas qui pourraient avoir fait l'objet d'une imposition incomplète (cf. également arrêt FI.2023.0045 du 19 octobre 2023, consid. 3b). La notion d'information utile contenue aux art. 111 al. 1 LIFD et 39 al. 2 LHID s'entend de manière large, étant donné la collaboration étroite entre autorités fiscales voulue par le législateur (cf. Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4 e éd., Zweifel/Beusch [édit.], Bâle 2022, n.4 ad art. 111 LIFD; les mêmes auteurs, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 4 e éd., Zweifel/Beusch [édit.], Bâle 2022, n. 15 et 18 ad art. 39 LHID). b) En l'occurrence, l'autorité intimée pouvait obtenir de l'Office d'impôt des personnes morales les indications relatives à la société C._____, sans violer le secret fiscal, les art. 111 LIFD et 158 LI autorisant en effet les autorités fiscales à collaborer pour assurer une imposition complète. Dans ce contexte, le recoupement de dossiers fiscaux, entre le contribuable personne physique et la contribuable personne morale qu'il détient, est conforme aux possibilités offertes par l'art. 111 LIFD et 158 LI. Le grief de violation du secret fiscal (cf. art. 110 LIFD, 39 al. 1 LHID et 157 LI) invoqué à cet égard par les recourants est par conséquent dénué de toute consistance. Les recourants ne contestent pour le surplus pas que la teneur des documents obtenus dans le contexte de l'entraide entre autorités fiscales a été portée à leur connaissance et qu'ils ont pu dès lors développer leur argumentation en toute connaissance de cause. Contrairement en outre à ce que soutiennent les recourants, l'autorité intimée s'est expressément exprimée dans la décision attaquée au sujet du grief de violation du secret fiscal, de sorte qu'aucune violation du droit d'être entendu, dans sa composante de l'obligation de motivation, ne peut être reprochée à l'autorité intimée. Le grief de violation du secret fiscal doit être rejeté. L'autorité intimée pouvait par conséquent s'appuyer sur les pièces obtenues du dossier fiscal de la société C._____.

E. 5.1

et les références citées; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, art. 1-48 LIFD, 2 e éd., 2019, n°7 ad art. 33 LIFD; voir toutefois Silvia Hunziker/Isabelle Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [éd.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4 e éd., 2022, n° 12c ad art. 33 LIFD et les références citées, qui semblent admettre que les intérêts débiteurs privés sont déductibles des impôts dès la date d'échéance, indépendamment du paiement effectif, étant toutefois précisé que la déduction peut être refusée s'il existe des doutes quant au paiement futur). b) En l'occurrence, les recourants n'ont fourni aucune pièce (document contractuel, versements) permettant d'établir l'existence du prêt litigieux et de connaître l'échéance des intérêts, respectivement leur exigibilité. Or, il incombe aux contribuables, selon les règles ordinaires relatives au fardeau de la preuve, de documenter les déductions qu'ils entendent revendiquer. Le devoir de collaboration du contribuable (art. 124 LIFD) est particulièrement qualifié dans les relations internationales (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2), dès lors que les moyens d'investigation de l'autorité fiscale suisse sont nécessairement restreints (arrêts TF 9C_678/2022 du 5 juin 2023 consid. 7.3; 2C_775/2019 du 28 avril 2020 consid. 7.1; 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.2, in RF 70/2015 p. 811, traduit in RDAF 2016 II

110). L'ACI a retenu que le prêt en question, de 650'000 fr., avait été octroyé au recourant le 21 novembre 2003 par la société I. _____ (dissoute le ***** 2010), sise au Luxembourg, avec un taux d'intérêt à 5%, ce qui correspondrait à des intérêts annuels de 32'500 francs. Il serait garanti par six cédules hypothécaires au porteur constituées en novembre 2003 pour un montant total de 650'000 fr., grevant la parcelle n°***** de la Commune d'*****, propriété du recourant. Le dossier ne contient toutefois pas le contrat de prêt en question. La créance aurait été cédée le 1^{er} janvier 2010 à la société J. _____, une société chypriote désormais dissoute. Les contribuables ont ensuite expliqué qu'ils ignoraient, depuis 2012, l'identité du créancier des intérêts. Par la suite, ils ont indiqué que la créance avait été cédée à E. _____, sans toutefois que cette cession ne soit documentée. Le flou entourant la conclusion du contrat de prêt et les conditions de paiement des intérêts autorisait en l'occurrence l'autorité intimée à considérer que la déductibilité des intérêts devait être subordonnée à leur paiement effectif. Or, en l'occurrence, les seules quittances versées au dossier par les recourants permettent de documenter un premier versement en cash en 2019 (intérêts dus pour l'année 2015), soit postérieurement aux périodes fiscales qui sont litigieuses. L'autorité intimée pouvait en outre retenir que les pièces produites par les recourants ne permettent pas d'établir que les recourants se sont effectivement acquittés des intérêts en question. L'appréciation des preuves est certes libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve est apportée et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. Le tribunal de céans forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2; arrêts TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 et 9C_55/2016 du 14 juillet 2016 consid. 3.2). En droit fiscal, les documents écrits revêtent une importance considérable, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate (cf. arrêts TF 2C_709/2017 précité consid. 3.3 et 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.4). A contrario, les témoignages, en particulier lorsqu'ils émanent de personnes proches de l'administré, ont une faible valeur probante en droit fiscal. Il en va de même des preuves, certes écrites, mais établies après coup et des documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2; arrêts TF 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4 et 2C_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4; voir également arrêts FI.2024.0033 du 11 octobre 2024 consid. 3d; FI.2022.0089, FI.2022.0087, FI.2022.0090 du 21 septembre 2023 consid. 4a/cc et consid. 5c; FI.2021.0114 du 31 mars 2022 consid. 6b). Compte tenu de ce qui précède, et après une libre appréciation des preuves en sa possession, si le Tribunal reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, il applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. En l'occurrence, l'autorité intimée pouvait considérer que les déclarations versées au dossier étaient peu crédibles. La seule quittance, signée de surcroît par une autre personne que le créancier, ne permet pas de retenir que les recourants auraient établi avec un degré suffisant de vraisemblance les intérêts dont ils requièrent la déduction de leur revenu imposable, ce d'autant plus que le créancier supposé réside à l'étranger (au Gabon), dans un pays avec lequel la Suisse n'a signé aucun accord d'entraide en matière administrative. Dans ces circonstances, il appartenait aux recourants de documenter, en principe au moyen d'une preuve bancaire, les versements allégués. L'audition du créancier ne permettrait pas de parvenir à un autre résultat, l'existence de preuve bancaire des

versements étant requise en l'occurrence. L'autorité intimée pouvait, partant, rejeter par appréciation anticipée la mise en œuvre de ce moyen de preuve. Pour les mêmes raisons, le Tribunal se dispensera de mettre en œuvre la mesure d'instruction requise dans le cadre de la présente procédure de recours. S'agissant de la déductibilité des intérêts, la décision attaquée doit ainsi être confirmée.

E. 6

Les recourants contestent la réalisation, par A. _____, d'un revenu d'activité lucrative dépendante au cours de la période fiscale 2017, bien qu'il ressorte du dossier que la société C. _____ a transmis un certificat de salaire, indiquant une rémunération nette de 210'628 fr. pour la période fiscale 2017. 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. Les recourants ne contestent en revanche pas qu'A. _____ a bien perçu une rémunération de C. _____, à concurrence d'un montant net de 44'346 fr., durant la période fiscale 2018, les recourants l'ayant expressément mentionnée dans leur déclaration d'impôt relative à la période fiscale 2018. 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 (ATF 149 II 400 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 (ATF 149 II 400 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 210'628 fr. en 2017, pour son activité de CEO de la société C._____ au taux d'activité de 50 %. Ces indications ont été consignées dans le certificat de salaire établi par ladite société. Les recourants semblent soutenir, tout comme ils l'avaient fait s'agissant des périodes fiscales 2015 et 2016, que le salaire de l'année 2017 n'aurait pas été versé, bien qu'il soit comptabilisé dans les charges de la société C._____. Les recourants évoquent à cet égard, sans toutefois l'établir, que cette écriture pourrait être extournée. Le salaire aurait en outre été uniquement comptabilisé, sans être effectivement versé. Compte tenu du surendettement de la société qui emploie A._____, les perspectives de voir cette créance honorée seraient inexistantes. Ils soutiennent par ailleurs que, dans l'hypothèse où le revenu a été effectivement réalisé, la rémunération est excessive. Comme l'avait déjà retenu le Tribunal cantonal dans son arrêt FI.2022.0067 du 24 octobre 2023 concernant les recourants (périodes fiscales 2015 et 2016), s'agissant de la même problématique, il s'agit en l'occurrence de se demander si l'exécution de la créance en paiement de la prestation de travail est certaine, ce qui justifie une imposition durant la période fiscale correspondant à la fourniture de la prestation de travail, ou si son exécution est incertaine, auquel cas la créance devrait être imposée au moment du versement du salaire. Dans le cadre de cette analyse, il convient de tenir compte du fait que le recourant est non seulement salarié de la société C._____, mais également son unique actionnaire et administrateur. De par cette situation, le recourant a accès sans réserve aux données financières de la société qui l'emploie. Les recourants soutiennent que le salaire relatif à la période fiscale 2017 n'a jamais été versé. Ils n'ont toutefois pas communiqué le détail du compte passif "prêt de l'actionnaire", où a vraisemblablement été comptabilisé le paiement du salaire. Ils se limitent à soutenir que, la société étant surendettée, elle n'est pas en mesure d'assumer le paiement du salaire. 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). Comme l'avait déjà retenu le Tribunal cantonal dans son arrêt FI.2022.0067 du 24 octobre 2023 concernant les recourants, 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 (consid. 6c). 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 précédant le Tribunal fédéral (art. 145 al. 2 en relation avec l'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 confinant 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; ég. 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 pas donné suite à la requête tendant à la production du détail du compte courant actionnaire. 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. _____, 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 au contenu des certificats de salaire, l'autorité intimée a réuni suffisamment d'indices de l'existence d'une créance de salaire d'A. _____. Les recourants ne contestent pas que le salaire du recourant a été versé lors de la période fiscale ultérieure, ce qui tend à établir une certaine capacité de l'entreprise à honorer ses créances. Les recourants n'établissent en outre pas, même avec un recul de sept à huit ans, que la société en question aurait dû procéder à un assainissement, ni encore qu'un avis au juge ait été effectué. Faute pour les recourants 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 2017 et en 2018. 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. L'autorité intimée pouvait en conséquence retenir qu'A. _____ avait réalisé, à hauteur de 210'628 fr. en 2017, un revenu d'activité lucrative dépendante en lien avec son activité lucrative pour le compte de la société C. _____.

E. 9

Les recourants reprochent à l'autorité intimée de s'être écartée de la comptabilité produite, refusant ainsi d'admettre la déduction des pertes de l'activité indépendante exercée par A. _____, pour le motif que certains frais comptabilisés n'étaient pas justifiés, d'un point de vue commercial. a) Aux termes de l'art. 27 al. 2 let. b LIFD (cf. également l'art. 31 al. 2 let. b LI), les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées. Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration: a) les comptes annuels signés (bilan, compte de résultats) concernant la période fiscale; ou b) en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée en vertu de l'art. 957 al. 2 CO: un relevé des recettes et des dépenses, de l'état de la fortune ainsi que des prélèvements et apports privés concernant la période fiscale (art. 125 al. 2 LIFD). Les exigences auxquelles doivent répondre les pièces comptables requises par l'art. 125 al. 2 LIFD dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, elles 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 contrôlées dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales. Cette exigence est d'autant plus importante lorsque le contribuable entend alléguer des faits de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale, ce qu'il lui incombe de prouver (arrêts TF 9C_658/2022 du 1 er mai 2023 consid. 4.2, confirmant l'arrêt FI.2021.0080 du 11 août 2022; 2C_339/2020 du 5 janvier 2021 consid. 7.1 et les références). Conformément aux art. 27 ss LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD; art. 31 al. 1 LI). Selon la jurisprudence,

sont justifiées par l'usage commercial les dépenses qui apparaissent comme acceptables du point de vue commercial. La justification commerciale d'une dépense dépend de son contexte. Sa nécessité effective pour l'entreprise n'est pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Le lien de causalité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial (arrêts TF 9C_719/2022 du 4 avril 2024 consid. 3.1; 2C_937/2019 du 8 juin 2020 consid. 6.2; 2A.262/2006 du 6 novembre 2006 consid. 5.2). La justification commerciale des dépenses revendiquées en déduction d'une recette doit être établie par le contribuable (cf. arrêt TF 2C_1081/2013 et 2C_1164/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.5 et les références; arrêt FI.2021.0091 du 11 juin 2024 consid. 9c). b) Les recourants ont déclaré, s'agissant de la période fiscale 2017, une perte de 32'716,60 francs. Durant toute la procédure devant l'autorité intimée, les recourants n'ont transmis aucune des pièces justificatives dont la production avait été expressément requise. Les recourants, qui ont uniquement transmis un compte de résultat provisoire faisant état de produits de 114'743,20 fr. et de charges totalisant 147'459,80 fr. n'ont en outre pas remis, comme l'avait requis l'autorité de taxation, le bilan de l'activité, expliquant que la raison individuelle était en sommeil. A l'appui de leur recours, ils ont transmis un lot de pièces justificatives relatives à l'extrait du compte 6510 (Téléphone et Internet), pour un montant total de 15'536,85 fr., une pièce justificative relative aux honoraires fiduciaires (compte 6530), pour un montant de 3'000 francs, ainsi que les pièces justificatives relatives à l'extrait du compte 6532 (Honoraires juridiques) pour un montant total de 8'103,30 francs. Les recourants n'ont en revanche toujours pas produit les pièces justificatives correspondant au compte 6600 (Charges extraordinaires) pour un total de 32'713,50 fr., ni le bilan. Sur la base des pièces justificatives produites, l'autorité intimée a constaté que la raison individuelle avait pris à sa charge des dépenses privées des recourants, l'adresse figurant dans les factures de téléphone et d'internet correspondant à leur adresse privée, pour un montant total de 1'792,55 francs. Par ailleurs, les recourants n'ont pas démontré que d'autres dépenses de téléphonie, en particulier les frais de G. _____ et H. _____ étaient justifiés commercialement. Ces dépenses représentent un montant total de 11'331,05 fr., qui paraît difficilement justifiable compte tenu du fait que les recourants ont soutenu que la raison individuelle était en sommeil. Les frais consentis sont en outre sans commune mesure avec le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise, de 114'743,20 francs. S'agissant ensuite du compte 6532, l'autorité intimée a pu mettre en évidence que les charges revendiquées devaient être mises en relation avec des travaux dans un appartement à Paris, propriété d'une SCI. Ces charges n'avaient donc pas de lien avec l'activité de la fiduciaire et ne sauraient dès lors grever son résultat. En ce qui concerne le compte 6530, il convient de retenir, avec l'autorité intimée, que la justification commerciale de la dépense n'a pas été établie, en l'absence d'une facture en bonne et due forme. On relèvera à cet égard que le transfert d'un montant de 3'000 fr. a été réalisé au profit d'une société fondée par A. _____ - ***** -, soit une société qui doit être qualifiée de proche. Dans ces circonstances, il appartenait aux recourants de démontrer que la transaction soutenait la comparaison avec une transaction dans le marché libre. Dans sa duplique, l'autorité intimée a néanmoins admis la justification commerciale de cette charge. Enfin, les recourants n'ont fourni aucune pièce justificative en relation avec le compte 6600. Or, il appartenait aux recourants d'établir que les charges consenties, pour un total de 32'713,50 fr., étaient justifiées commercialement. La reprise, à concurrence de ce montant, doit ainsi être admise. L'autorité intimée avait retenu, dans la décision attaquée, un revenu

d'activité lucrative indépendante nul. La reprise des différents montants mentionnés ci-dessus est justifiée et permet de refuser la déduction de la perte revendiquée par les recourants. On peut par ailleurs se demander s'il se justifie de réformer la décision attaquée au détriment des recourants, comme le requiert l'autorité intimée, dès lors que les différentes reprises conduiraient à retenir un revenu d'activité lucrative indépendante d'environ 20'000 francs. c) L'art. 89 LPA-VD (applicable par renvoi de l'art. 199 LI) et l'art. 143 al. 1 2 e phrase LIFD permettent à l'autorité de recours de procéder à une reformatio in pejus, lorsque deux conditions sont remplies. La première condition est objective: il faut que la décision entreprise soit "manifestement incompatible avec les dispositions applicables". La seconde est subjective: la correction de la décision entreprise doit "revêtir une importance notable" et "s'imposer" (ATF 144 IV 136 consid. 7.1 p. 146). Ces dispositions autorisent l'autorité de recours, même en cas de retrait du recours, à procéder à une reformatio in pejus, mais n'en font pas une obligation absolue, si bien que l'autorité de recours dispose d'un certain pouvoir d'appréciation dont l'exercice doit tenir compte de l'intérêt public au respect du droit objectif et du principe de la proportionnalité. Ainsi, les autorités cantonales de recours ne doivent procéder à une correction que si la décision concernée est manifestement erronée et si la correction est importante. Par ailleurs, la correction entreprise d'office ne peut pas non plus porter sur des questions d'appréciation, mais seulement sur des violations du droit ou des erreurs de fait qui sont manifestes (cf. arrêts FI.2018.0244 du 5 juin 2020 consid. 5c; PS.2015.0112 du 13 mai 2016 consid. 7a; GE.2010.0088 du 1^{er} septembre 2011 consid. 6b; FI.2009.0129 du 2 février 2011 consid. 8a;). En l'espèce, les corrections qui devraient être faites apparaissent peu importantes, ce qui justifie de renoncer à une reformatio in pejus.

E. 10

Les recourants contestent le refus de l'ACI d'admettre en déduction de leur revenu imposable les intérêts de 32'500 fr. dus à E._____ . a) La déduction du revenu des intérêts passifs privés est réglée dans les mêmes termes aux art. 33 al. 1 let. a LIFD et 37 al. 1 let. a LI. Ces intérêts sont déductibles à concurrence du rendement imposable de la fortune, augmenté d'un montant de 50'000 fr. En revanche, les autres frais et dépenses, en particulier les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune notamment, ne peuvent pas être déduits (art. 34 let. d LIFD, 38 let. d LI). La déduction d'intérêts passifs suppose l'existence d'une dette pécuniaire; ce n'est que si une relation existe entre les intérêts et la dette qu'il peut être question d'intérêts passifs (ATF 143 II 396 consid. 2.1 et les références citées). Sont déduits du revenu les intérêts passifs privés "échus" à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 20, 20a et 21, augmenté d'un montant de 50'000 francs, l'adjectif "échus" signifiant ici que les intérêts passifs doivent être exigibles dans la période de calcul indépendamment du fait qu'ils sont effectivement payés ou non (arrêt TF 2C_434/2021 du 3 mars 2022 consid. 3.3). En effet, ce n'est que s'ils sont exigibles qu'ils diminuent la capacité contributive de leur débiteur et qu'ils doivent être déduits du revenu imposable conformément à la théorie de l'accroissement net du patrimoine qui fonde le système fiscal suisse (arrêt FI.2023.0112 du 2 juillet 2024 consid. 6c et les références citées; arrêt FI.2010.0066 du 22 mai 2012 consid. 2c). Les déductions générales (art. 33 et art. 33a LIFD) tiennent en outre compte des dépenses réelles engagées par le contribuable. Les intérêts débiteurs effectivement payés sont donc déductibles fiscalement. Les intérêts débiteurs non payés ne peuvent en revanche pas être déduits (cf. ATF 140 II 353 consid.

E. 11

a) Les recourants ne contestent pour le surplus pas que la créance détenue par A. _____ à l'encontre de la société C. _____ doit être ajoutée à leur fortune imposable, uniquement en ce qui concerne la fixation du taux de l'impôt. En effet, selon l'art. 50 al. 1 LI, qui correspond à l'art. 13 al. 1 LHID, l'impôt sur la fortune est perçu sur la fortune nette. La fortune imposable au sens de l'art. 13 al. 1 LHID se compose de l'ensemble des actifs, pour autant qu'ils ne soient pas exonérés de l'impôt en vertu d'une disposition spéciale. Les actifs imposables comprennent en principe tous les droits appréciables en argent, et notamment les créances (cf. ATF 138 II 311 consid. 3.1.1; 136 II 256 consid. 3.2; arrêt 2C_510/2017 du 16 septembre 2019 consid. 5.1). b) On peut également se demander si, comme le soutient l'autorité intimée, il convient de réintégrer dans la fortune des recourants les parts de la SCI F. _____, dont le recourant détient 10% du capital. aa) La SCI de droit français est considérée comme une personne morale sous l'angle du droit suisse (arrêts TF 2C_365/2021 du 13 décembre 2022 consid. 5.4, rendu à la suite de l'arrêt FI.2020.0109 du 1^{er} avril 2021; 2C_729/2019 du 7 juillet 2020 consid. 4.4; 4A_454/2016 du 16 décembre 2016 consid. 3.2). Les parts de celles-ci appartiennent par conséquent à la fortune mobilière du recourant et doivent être prises en considération pour déterminer le taux d'imposition. Le recourant expose toutefois qu'il détient ces parts à titre fiduciaire. En présence d'un rapport fiduciaire, le fisc peut exceptionnellement tenir compte de la réalité économique et ne pas prendre en considération une opération conclue au nom du contribuable, mais effectuée en réalité pour un tiers (arrêts TF 9C_420/2023 du 19 novembre 2024 consid. 6.1.1; 2C_864/2020 du 8 mars 2021 consid. 5.2). S'il existe, exceptionnellement, un rapport de représentation indirect, respectivement un rapport de fiducie, il incombe au contribuable d'en apporter la preuve claire (arrêts TF 2C_987/2020 du 22 juin 2021 consid. 4.1 et les références, publié dans RF 76/2021 p. 721; 2C_864/2020 du 8 mars 2021 consid. 5.2). En pratique, la Notice de l'Administration fédérale des contributions intitulée "Rapports fiduciaires" d'octobre 1967, rééditée en 1993, précise les conditions à remplir pour qu'un rapport fiduciaire soit reconnu. Il faut notamment qu'un contrat écrit ait été conclu, qui décrive les biens sous mandat fiduciaire, prévoie que le fiduciaire n'encourt aucun risque et fixe sa rémunération (sur les six conditions de la Notice, cf. au surplus l'arrêt 2C_987/2020 du 22 juin 2021 consid. 4.1, publié dans RF 76/2021, p. 721). Selon la jurisprudence, les conditions de cette Notice ne doivent pas être impérativement remplies pour qu'un rapport de fiducie soit fiscalement reconnu. La preuve de l'existence d'un rapport fiduciaire peut être apportée par d'autres biais; toutefois, une preuve claire doit être présentée (arrêts TF 9C_420/2023 du 19 novembre 2024 consid. 6.1.1; 2C_987/2020 du 22 juin 2021 consid. 4.1; 2C_864/2020 du 8 mars 2021 consid. 5.2). bb) En l'occurrence, les recourants n'ont fourni aucune pièce de nature à établir le rapport fiduciaire revendiqué. Celui-ci ne peut, partant, être considéré comme établi. Le Tribunal renoncera toutefois à réintégrer cette valeur dans la fortune des recourants, la reprise n'ayant d'incidence que sur le taux d'imposition. Il n'y a dès lors pas lieu d'examiner si la valeur de celle-ci peut être estimée, comme le soutient l'autorité intimée, à 50'000 francs.

E. 12

Dans le cadre de leurs ultimes déterminations du 20 juin 2024, les recourants ont encore soutenu que l'autorité intimée aurait porté atteinte au principe de la bonne foi. On ne voit toutefois pas en quoi le fait de mettre en doute les allégations des recourants, qui n'ont pas régulièrement collaboré, serait de nature à porter atteinte à ce principe. Le grief est ainsi

manifestement mal fondé.

E. 13

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les recourants, qui succombent, devront supporter les frais de justice, solidairement entre eux (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre par ailleurs pas en considération (cf. art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).

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