

VD_OMNI FI.2017.0099 vom 25. September 2018

VD Tribunal cantonal, 2018-09-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2017.0099

FR: VD_OMNI FI.2017.0099 du 25 septembre 2018

IT: VD_OMNI FI.2017.0099 del 25 settembre 2018

Regeste

A. _____ et B. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Alternativement, dans la mesure où l'ACI a statué sur le fond de la demande de réexamen, le tribunal confirme qu'au vu des circonstances, le recourant devait se rendre compte avant la notification des décisions de taxation litigieuses que le revenu qu'il avait annoncé était susceptible d'être revu à la baisse, influençant ainsi dans une large mesure les éléments imposables. En ne faisant pas valoir ces motifs pendant la procédure de taxation ordinaire, le recourant a violé son devoir de diligence. Partant, la révision est exclue (consid. 4). Le refus d'une demande de révision dont les conditions ne sont pas remplies ne viole pas en soi le principe de l'imposition selon la capacité contributive. Le traitement fiscal différent réservé par le canton de Schwytz à la demande de révision des recourants pour les mêmes motifs mais pour une période fiscale différente, impliquant l'impossibilité de tenir compte de revenus rétrocedés à l'employeur, ne lie pas les autorités vaudoises en vertu du principe de la souveraineté fiscale. Pas de violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive pour le surplus (consid. 5). Le recourant ne démontre pas en quoi l'analyse de l'ACI, partagée par le tribunal, serait arbitraire, essayant de substituer sa propre appréciation à celle de l'autorité: rejet du grief de l'arbitraire (consid. 6). Rejet du recours dans la mesure de sa recevabilité.

Erwägungen

E. 1

Dans sa réponse du 6 octobre 2017, l'ACI conclut à l'irrecevabilité du recours en ce qu'il a trait à l'IFD et admet sa recevabilité pour ce qui est de l'ICC. a) Selon l'art. 148 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), la demande de révision doit être déposée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé. La procédure est réglée à l'art. 149 LIFD qui dispose à son alinéa 3 que le rejet de la demande de révision et la nouvelle décision ou le nouveau prononcé peuvent être attaqués par les mêmes voies de droit que la décision ou le prononcé antérieur et à son alinéa 4 qu'au surplus, les dispositions relatives à la procédure suivie lors de la décision ou du prononcé antérieur sont applicables. S'agissant du calcul du délai de recours contre une décision de refus d'une demande de révision en matière d'IFD, cette disposition renvoie donc aux art. 133 et 140 al. 1 LIFD. Or, la jurisprudence du Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de confirmer qu'en matière d'IFD, le délai de 30 jours des art. 133 et 141 al. 1 LIFD n'est pas suspendu par les dispositions cantonales de procédure prévoyant des fêtes en matière d'impôts cantonal et communal. L'harmonisation fiscale consacrée à l'art. 129 Cst. commande certes la mise en place de dispositions assurant une certaine coordination entre les règles cantonales de procédure en matière d'IFD et d'ICC mais le Tribunal fédéral ne se

prononce pas sur la méthode à adopter par les cantons (TF 2C_628/2010 et 2C_645/2010 du 28 juin 2011, confirmant l'arrêt FI.2009.0054 du 28 juin 2011). C'est à tort que les recourants soutiennent que la question de la révision est soumise à la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36) et que, partant, les feries de l'art. 96 al. 1 let. b s'appliquent à la décision de refus de la demande de révision dans son ensemble. La question de la révision d'une décision de taxation en matière d'IFD est réglée spécifiquement par les art. 147 ss LIFD, qui renvoie expressément aux règles de procédure de cette loi et exclut ainsi l'application des règles cantonales de procédure, notamment s'agissant de la computation des délais de recours. Il en résulte que le recours doit être déclaré irrecevable en ce qu'il a trait à l'IFD. b) Pour ce qui est de l'ICC, l'art. 204 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts cantonaux directs (LI; RSV 642.11) dispose que la demande de révision doit être déposée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision ou du prononcé. L'art. 205 LI prévoit à son alinéa 3 que le rejet de la demande de révision et la nouvelle décision ou le nouveau prononcé peuvent être attaqués par les mêmes voies de droit que la décision ou le prononcé antérieur et à son alinéa 4 qu'au surplus, les dispositions relatives à la procédure suivie lors de la décision ou du prononcé antérieur sont applicables. Il en résulte que les dispositions de la LPA-VD, notamment en matière de computation et de suspension des délais de recours (art. 96 al. 1 let. b LPA-VD) sont applicables. Le recours du 5 septembre 2017 à l'encontre de la décision sur réclamation de l'ACI du 6 juillet 2017 a ainsi été déposé en temps utile pour ce qui est de l'ICC. Il satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond (art. 75 ss et 99 LPA-VD).

E. 2

Dans un premier grief d'ordre formel, les recourants se plaignent de la violation de leur droit d'être entendus, singulièrement du manque de motivation suffisante de la décision entreprise. a) Les parties ont le droit d'être entendues (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst.; RS 101], art. 17 al. 2 de la Constitution du canton de Vaud du 14 avril 2003 [Cst-VD; RSV 101.01], art. 33 ss de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]). Le droit d'être entendu implique notamment pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision (art. 42 let. c LPA-VD) afin que l'intéressé puisse la comprendre et l'attaquer utilement s'il y a lieu et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. Il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. L'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige. Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté même si la motivation présentée est erronée. La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1; 138 IV 81 consid. 2.2; 134 I 83 consid. 4.1 et les arrêts cités; voir ég. AC.2016.0034 du 1^{er} avril 2016 consid. 1a et les références citées). La violation du droit d'être entendu commise en première instance peut être guérie si le justiciable a la faculté de se déterminer dans la procédure de recours, pour autant que l'autorité de recours dispose d'un plein pouvoir d'examen, en fait et en droit, respectivement du même pouvoir d'examen que l'autorité intimée (ATF 135 I 279 consid. 2.6.1; 133 I 201 consid. 2.2; 126 I 68 consid. 2;

voir ég. art. 98 LPA-VD). La jurisprudence a toutefois précisé que la guérison était exclue lorsqu'il s'agissait d'une violation particulièrement grave des droits de la partie et qu'elle devait en tout état de cause demeurer l'exception (ATF 126 I 68 consid. 2; 124 V 180 consid. 4a et les arrêts cités; voir ég., parmi d'autres, arrêts GE.2012.0126 du 20 décembre 2012 et GE.2004.0184 du 25 avril 2005). Il ne faudrait pas que, trop laxiste, la jurisprudence relative à la guérison de la violation du droit d'être entendu constitue pour l'autorité administrative un oreiller de paresse auquel celle-ci s'habituerait, le vice qu'elle commet étant réparé dans l'instance de recours (arrêts AC.2014.0293 du 3 novembre 2014 consid. 1; GE.2012.0124 du 15 novembre 2012; AC.2011.0170 du 31 août 2011; voir ég. Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 3^{ème} éd., Berne 2011, ch. 2.2.7.4 p. 324). b) En l'espèce, les recourants soutiennent que la motivation de la décision entreprise est tout simplement inexistante pour ce qui est de la période fiscale 2009. Il ressort toutefois du dossier que la décision du 4 mai 2017 expose que "s'agissant de la période fiscale 2009, les faits à l'origine de votre demande de révision sont postérieurs à la décision de taxation, ce qui est contraire au principe de la révision". Certes, cette motivation est sommaire mais néanmoins suffisante au vu des exigences de motivation susmentionnées. Cette motivation n'est pas reprise dans la décision sur réclamation du 6 juillet 2017 qui toutefois s'y réfère. Quoi qu'il en soit, l'éventuelle violation du droit d'être entendus des recourants sous cet angle doit être considérée comme étant réparée en instance de recours, les écritures de l'ACI étant à ce titre complètes et le tribunal jouissant d'un plein pouvoir de cognition, en fait et en droit, en la matière. Mal fondé, ce grief doit dès lors être rejeté.

E. 3

Toujours sur le plan formel, l'autorité intimée conteste la recevabilité de la demande de révision. a) Selon l'art. 204 LI, la demande de révision doit être déposée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé. En l'espèce, le fait nouveau dont se prévalent les recourants comme motif de révision des décisions de taxation pour les périodes 2009 et 2010 est la violation par le recourant de son devoir de fidélité envers son employeuse. Ce fait, survenu le 11 janvier 2010 (date à laquelle le recourant a été informé des projets concurrents de sept ingénieurs sans en référer à son employeuse), a eu pour conséquence la caducité de la clause prévoyant la non-imputation de revenus réalisés auprès de tiers durant le délai de congé et donc l'obligation pour le recourant de rembourser à l'employeuse la totalité des dits revenus, perçus à tort (enrichissement illégitime). Il apparaît donc que le motif de révision invoqué par le recourant est antérieur aux deux décisions de taxation contestées datées de respectivement 3 mai 2011 et 31 mai 2012. Le moment où le fait nouveau s'est produit ne doit pas être confondu avec le moment de la découverte du motif de révision qui est, par définition, postérieur à l'entrée en force de la décision de taxation dont la révision est demandée. Il s'agit donc de déterminer le dies a quo du délai de 90 jours de l'art. 204 LI. b) Selon l'autorité intimée, ce délai a commencé à courir à tout le moins à la date de mise en demeure du recourant par *****, soit le 28 mars 2012 (date par ailleurs antérieure à la notification de la décision de taxation pour la période fiscale 2010), mais au plus tard lors de la condamnation du recourant par la Cour d'appel civile du Tribunal cantonal vaudois (arrêt du 27 novembre 2015) au paiement du montant correspondant aux revenus réalisés auprès de tiers durant le délai de congé. Ce raisonnement ne prête pas le flanc à la critique. Le recourant connaissait en effet le motif de révision au plus tard au moment où son employeur a émis des prétentions en remboursement de salaires indument

perçus, voire au moment même de la violation de son devoir de fidélité en janvier 2010 (cf. consid. 4b ci-dessous). Peu importe à cet égard que l'autorité intimée n'ait pas déterminé précisément le dies a quo, puisque, même en tenant compte de la date la plus favorable au recourant, soit celle de l'arrêt de la Cour d'appel civile du Tribunal cantonal vaudois du 27 novembre 2015, le délai de 90 jours de l'art. 204 LI serait largement échu. Il en résulte que l'autorité de taxation aurait dû effectivement constater l'irrecevabilité de la demande de révision du recourant pour cause de tardiveté. c) Les recourants reprochent toutefois à l'autorité intimée de n'avoir soulevé cet argument que dans le cadre de la procédure de recours et d'être déjà entrée en matière sur le fond en rejetant leur demande de révision pour des motifs matériels et non formels, soit le manque de diligence du recourant au sens de l'art. 203 al. 2 LI. Ils semblent conclure à l'irrecevabilité du motif tiré de la tardiveté de la demande de révision. Il est vrai que la motivation de la lettre de l'ACI du 4 mai 2017 est peu claire, ce dont les recourants se plaignent du reste (v. consid. 2 ci-dessus). La cour constate cependant que les recourants ont adressé leur demande de révision à l'ACI en lieu et place de l'Office d'impôt des districts de la Riviera, Pays d'Enhaut et Lavaux-Oron, qui est l'autorité de taxation compétente pour connaître de la demande de révision (art. 205 al. 1 LI). A réception de cette demande, l'ACI aurait dû la transmettre sans délai à l'office compétent (art. 7 al. 1 LPA-VD). Il ressort toutefois des courriers électroniques échangés entre la mandataire des recourants et l'ACI (pièces 12 et 13 produites par les recourants) que cette dernière a "égaré" la demande de révision et dû effectuer des recherches internes pour la localiser. Une fois la demande de révision retrouvée, au lieu de la transmettre sans tarder à l'office d'impôt compétent comme le prévoit la loi, l'ACI a pris position de manière quelque peu confuse, par lettre du 4 mai 2017, émettant l'"avis" selon lequel les conditions de la révision n'étaient pas remplies et précisant se tenir à disposition des contribuables pour "conférer de vive voix" à ce sujet. On peut se demander si cette lettre revêt les caractéristiques d'une décision au sens de l'art. 3 LPA-VD. Outre le fait qu'elle émane d'une autorité fonctionnellement incompétente (art. 152 et 205 al. 1 LI), elle se limite à émettre un simple "avis", n'indiquant pas pour le surplus les voies et délais de recours, mais invitant le cas échéant les recourants à poursuivre la discussion. Au lieu de demander une décision formelle susceptible de réclamation émanant de l'autorité de taxation compétente, les recourants ont agi sans plus attendre par la voie de la réclamation. Au lieu de déclarer irrecevable la réclamation et de transmettre enfin la demande de révision à l'office matériellement compétent, l'ACI a rejeté celle-ci et confirmé le refus de révision par décision sur réclamation dont est recours. Au vu de la formulation peu claire du courrier de l'ACI du 4 mai 2017, de la position des recourants considérant celui-ci comme décision susceptible de réclamation, des vices affectant l'adressage et la transmission de la demande de révision, les deux parties seraient malvenues à soutenir, pour les recourants, l'irrecevabilité du motif tiré de la tardiveté de la demande de révision, et pour l'ACI l'irrecevabilité de la demande de révision qu'elle n'a pas traitée conformément à la loi. En effet, les vices procéduraux susmentionnés sont imputables autant aux recourants qui ont saisi une autorité incompétente et qui ont formé réclamation contre un courrier qui ne revêt de loin pas toutes les caractéristiques d'une décision au sens formel du terme, qu'à l'ACI qui a omis de transmettre, après l'avoir "égarée" et "retrouvée", la demande de révision des recourants à l'office de taxation compétent et qui est entrée en matière sur une réclamation contre une prise de position informelle, la rejetant sur le fond. Il n'en demeure pas moins que l'ACI, en tant qu'autorité centrale chargée par la loi de surveiller les offices d'impôt et habilitée à leur donner les instructions nécessaires pour assurer une application juste et

uniforme du droit (art. 151 LI) et comme autorité de réclamation (art. 188 LI) était matériellement compétente pour se prononcer sur la demande de révision des recourants, de sorte qu'il y a lieu d'exclure d'emblée la nullité de la "décision" du 4 mai 2017. Tout au plus, la question de son annulabilité à raison de l'incompétence fonctionnelle, l'ACI s'étant prononcée à la place de l'autorité de taxation compétente, pourrait se poser. La cour considère toutefois que ce serait faire preuve de formalisme excessif que de renvoyer la cause à l'office de taxation compétent qui pourrait alors rendre une décision d'irrecevabilité pour tardiveté ou rejeter sur le fond la demande de révision du 20 février 2017, décision qui serait susceptible de réclamation, puis de recours. Cette manière de faire contreviendrait aux exigences d'économie de procédure. L'ACI s'est en effet déjà prononcée sur les conditions matérielles de la révision et il est illusoire de compter avec une issue différente si le dossier était renvoyé à l'office de taxation compétent qui peut recevoir de par la loi des instructions de la part de l'autorité centrale compétente par ailleurs pour connaître de la réclamation. Par substitution de motifs, en vertu du principe *jura novit curia* (art. 41 LPA-VD), et bien que ce motif n'ait été opposé explicitement aux recourants ni dans la lettre de l'ACI du 4 mai 2017 ni dans la décision sur réclamation du 6 juillet 2017, le tribunal constate la tardiveté de la demande de révision au sens de l'art. 204 LI et partant, son irrecevabilité.

E. 4

Alternativement et dans la mesure où l'autorité intimée a statué sur le fond du litige, la cour examinera ci-après les griefs des recourants ayant trait à l'existence d'un motif de révision, nié par la décision entreprise. a) En matière d'impôt cantonal et communal, les conditions de la révision sont définies à l'art. 203 LI, dont la teneur est la suivante: " 1 Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, sur sa demande ou d'office : a. lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts; b. lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure; c. lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé. 2 La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui." Il s'agit des mêmes motifs que ceux prévus par l'art. 147 LIFD en matière d'impôt fédéral direct. Ces dispositions ouvrent la voie de révision notamment, lorsque le requérant découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pas pu invoquer dans la procédure de taxation ou de recours. Par fait nouveau, on entend des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts seulement par la suite (*pseudo-nova*). Seuls peuvent toutefois être invoqués les faits qui ne pouvaient pas être connus du contribuable malgré toute la diligence qu'on pouvait attendre de lui (cf. art. 203 al. 2 LI). Cette limitation s'explique par le caractère subsidiaire de la révision et par les exigences de sécurité du droit (TF 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3; 2C_917/2015 du 29 octobre 2015 consid. 2.1; 2C_754/2015 du 14 septembre 2015 consid. 2.3 et les références citées; é.g. Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in *Commentaire Romand, Impôt fédéral direct*, 2^{ème} éd., Bâle 2017, ad art. 147 LIFD, n. 15). Selon la jurisprudence, il faut se montrer strict dans l'obligation de diligence imposée au requérant (notamment TF 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3). Une révision est ainsi exclue, si elle est requise en raison d'un manque de connaissances juridiques du contribuable, si elle tend à faire corriger une erreur de droit ou à faire adopter une autre théorie juridique, si elle est demandée par un contribuable qui a violé ses obligations ou qui s'est trompé lors de sa déclaration d'impôt (ATF 111 Ib 209

consid. 1; 98 Ia 568 consid. 5b; TF 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3; ég. Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, op. cit., ad art. 147 LIFD, n. 15). b) En l'espèce, il n'est pas contesté que le fait nouveau (motif de révision) s'est produit avant la notification des décisions de taxation pour les périodes fiscales 2009 (3 mai 2011) et 2010 (31 mai 2012). Il s'agit de la violation par le recourant de son devoir de fidélité envers son employeur ayant eu pour effet la caducité ex tunc de la clause contractuelle prévoyant la non imputation sur le salaire des revenus réalisés auprès de tiers durant le délai de congé et l'obligation de rétrocession de ces revenus touchés indûment. Cette violation est intervenue en janvier 2010, lorsqu'il n'a pas communiqué à son employeuse le contenu de son entretien téléphonique et du courriel du 11 janvier 2010. Reste à déterminer si le recourant aurait déjà pu faire valoir ce motif au cours de la procédure ordinaire de réclamation s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 203 al. 2 LI). L'autorité intimée considère que tel est le cas au vu de la position dirigeante et des connaissances du recourant dans l'entreprise. Ainsi, selon elle, le recourant aurait pu et dû comprendre que la violation de son devoir de fidélité était susceptible de l'exposer à des prétentions financières, notamment en remboursement de salaires, de la part de son employeur. Elle est ainsi d'avis qu'en l'espèce, une révision est exclue dans la mesure où les contribuables auraient pu contester la taxation par la voie de la réclamation en faisant preuve de la diligence nécessaire. Pour le recourant en revanche, les conséquences juridiques de la violation de son devoir de fidélité sur le montant de ses revenus étaient loin d'être évidentes, la preuve en étant la longue procédure judiciaire sur le plan civil, un jugement de première instance qui lui fut favorable (jugement de la Chambre patrimoniale du 20 juin 2014), un jugement sur appel admettant les prétentions de ***** (arrêt de la Cour d'appel civile du Tribunal cantonal vaudois du 27 novembre 2015), enfin un jugement du Tribunal fédéral du 17 novembre 2016 (cause 4A_297/2016) arrêtant l'obligation de restitution des salaires perçus durant le délai de congé à concurrence des revenus réalisés auprès de tiers pendant cette période. Le recourant fait valoir ainsi qu'il n'était pas en mesure, malgré toute la diligence requise, d'anticiper sur l'interprétation du contrat de travail faite par le Tribunal fédéral après plusieurs années de procédure. Dans ses écritures, le recourant ne soutient pas expressément ne pas s'être rendu compte du fait qu'en n'informant pas son employeur des projets concurrents portés à sa connaissance par des collègues le 11 janvier 2010, il violait son devoir de fidélité. Il estime en revanche qu'il ne pouvait pas, malgré toute la diligence que l'on pouvait attendre de lui, déduire de cette violation du contrat les conséquences juridiques retenues ultérieurement par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 17 novembre 2016 (cause 4A_297/2016), soit l'imputation sur ses salaires des montants perçus auprès de tiers durant le délai de congé et leur rétrocession à l'employeuse. Or, en examinant la violation de ses obligations contractuelles, les juges fédéraux ont retenu ce qui suit: "Il résulte de l'état de fait déterminant (...) que, le 11 janvier 2010, le recourant a reçu un courriel (...) l'informant que (des) collègues ingénieurs souhaitaient créer leur propre entreprise pour mettre sur le marché des machines industrielles qui feraient "directement" concurrence à celles développées par la demanderesse (...) (...) il n'est nul besoin de longues explications pour admettre que le recourant, averti que plusieurs collaborateurs de l'intimée entendaient faire concurrence à celle-ci (...) devait signaler à l'employeuse qu'elle était menacée d'un dommage économique imminent." (p. 19, consid. 4.3.2) "Le recourant, président de la direction générale du holding depuis janvier 2000, devait raisonnablement comprendre que le mécanisme de non-imputation des revenus qu'il percevait de différents mandants

d'administrateur avant la fin de son contrat était subordonné au respect de son devoir de fidélité. De bonne foi, le recourant devait saisir que le non-respect de son obligation de fidélité l'obligerait à imputer l'ensemble des rémunérations qu'il encaisserait auprès de tiers pendant la période allant du 1^{er} mai 2009 au 30 juin 2011 sur les revenus que lui payaient l'intimée (...)" (p. 17, consid. 4.2) Le Tribunal fédéral affirme ainsi deux choses: (1) le 11 janvier 2010, le recourant savait ou devait savoir qu'il violait son devoir de fidélité en omettant d'avertir son employeuse des projets concurrents développés par ses collègues; (2) dès la conclusion du contrat et compte tenu de sa position dirigeante, le recourant savait ou devait savoir que la non-imputation des revenus réalisés auprès de tiers durant le délai de congé était subordonnée au respect de ses obligations contractuelles, notamment de son devoir de fidélité. La cour n'a aucune raison de s'écarter de ces appréciations. Avec l'autorité intimée, il y a lieu d'admettre qu'au vu des circonstances, le recourant devait se rendre compte, dès janvier 2010, que le revenu qu'il avait annoncé dans ses déclarations d'impôt 2009 et 2010 était susceptible d'être revu à la baisse, influençant ainsi dans une large mesure les éléments imposables. Dans un arrêt du 8 février 2006 (causes 2P.201/2004 et 2A.465/2004), le Tribunal fédéral a déjà jugé, à propos de gains estimatifs déclarés par un contribuable et s'étant avérés surestimés après l'entrée en force de la décision de taxation, que celui-ci n'avait pas fait preuve de la diligence requise en n'émettant aucune réserve et en ne s'opposant pas à la décision de taxation par la voie de la réclamation et du recours alors qu'il savait que le revenu déclaré était un acompte sur une transaction immobilière non encore réalisée, donc un "gain provisoire" potentiellement soumis à variation; le contribuable aurait donc pu et dû savoir qu'il pouvait être tenu à restitution de l'acompte selon le montant final de la transaction future. Le recourant prétendait dans cette espèce que le montant de l'acompte ne pouvait être considéré comme acquis qu'après la reconnaissance judiciaire d'une créance en dommages-intérêts intervenue après l'entrée en force de la taxation litigieuse. Le Tribunal fédéral a considéré pour sa part que le moment de la réalisation du revenu ne saurait dépendre de la seule volonté du contribuable d'intenter ou non une action en justice car, si tel était le cas, le contribuable pourrait différer, et par là déterminer lui-même en fonction de ses convenances personnelles, le moment de la réalisation du revenu imposable (consid. 4.2). Il résulte donc des considérations qui précèdent que le recourant aurait pu faire valoir le motif qu'il invoque à l'appui de sa demande de révision au cours de la procédure de taxation ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui. Compte tenu de sa connaissance de la violation de son devoir de fidélité envers son employeur, ainsi que des conséquences de celle-ci sur l'avenant au contrat de travail, soit sur la réalisation effective des revenus déclarés, il ne pouvait pas compter avec l'éventualité que son employeur renoncerait néanmoins pour autant qu'il apprendrait la violation contractuelle, à l'imputation des revenus versés à tort pendant le délai de congé. Le moment à partir duquel l'employeur a effectivement émis des prétentions fermes à l'encontre du recourant est dès lors sans pertinence pour juger de la diligence dont celui-ci aurait pu et dû faire preuve pendant la procédure ordinaire de taxation. Partant, la révision est exclue (art. 203 al. 2 LI).

E. 5

Les recourants font encore valoir la violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive. a) Selon l'art. 127 al. 2 Cst., toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses selon sa situation personnelle et en proportion de ses moyens. La charge fiscale du contribuable doit par conséquent être adaptée à la substance économique qui est à sa disposition (ATF 140 II 157 consid. 7.1 et 133 I 206 consid. 6 et 7). Ce principe doit être

nuancé par celui de la sécurité juridique. Une taxation fiscale matériellement inexacte qui n'a pas fait l'objet d'un recours ou qui, sur recours, a été confirmée ou modifiée, entre en force non seulement formellement, mais en principe aussi matériellement et devient ainsi définitive même si elle n'est pas conforme au droit matériel. Le contribuable qui entend corriger une taxation matériellement inexacte doit procéder par la voie de la révision, voie de droit extraordinaire et subsidiaire qui ne doit pas vider de sens les voies et délais de recours ordinaires, pour autant que les conditions en soient remplies (arrêts FI.2007.0034 du 19 mai 2008 et FI.2005.0181 du 26 juillet 2007; ég. Agner/Jung/Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, ch. 3 ad art. 147 LIFD). Il en résulte que le refus d'une demande de révision dont les conditions ne sont pas remplies ne viole en soi pas le principe de l'imposition selon la capacité contributive. b) Dans ses écritures, l'ACI rappelle que les revenus déclarés par le recourant durant les périodes fiscales 2009 et 2010 ont bel et bien été réalisés, de sorte que le principe de l'imposition selon la capacité contributive est respecté (dans le même sens, TF 2P.201/2004, 2A.465/2004 du 8 février 2006 consid. 4.2) et que tout au plus, la rétrocession de salaires consécutive à l'arrêt du Tribunal fédéral du 17 novembre 2016 (cause 4A_297/2016), doit être prise en compte à titre de frais d'acquisition du revenu lors de la période fiscale 2016 (échéance de l'obligation de restitution). Les recourants objectent que, depuis la période fiscale 2011, ils sont assujettis de manière illimitée à l'impôt dans le canton de Schwytz. Or, saisie d'une demande de révision identique en ce qui concerne la restitution des salaires réalisés auprès de tiers durant le délai de congé pour la période du 1^{er} janvier au 30 juin 2011 selon le contrat de travail, l'administration fiscale de ce canton a admis la révision pour les motifs invoqués. En toute logique, selon les recourants, cette administration ne pourra dès lors pas tenir compte du remboursement des salaires réalisés en 2009 et 2010 à titre de frais d'acquisition du revenu sur la période fiscale 2016. Le traitement fiscal réservé par le canton de Schwytz à la demande de révision des contribuables, ainsi que la déductibilité éventuelle des sommes rétrocédées à ***** lors de la période fiscale 2016 à la suite du jugement du Tribunal fédéral du 17 novembre 2016 (cause 4A_297/2016), sortent du cadre du litige tel que défini par la décision entreprise et les motifs et conclusions du recours (art. 79 al. 2 LPA-VD). Il n'appartient en particulier pas au Tribunal cantonal vaudois de prendre position sur l'application de la loi fiscale par l'autorité de taxation schwytzoise. Les cantons sont souverains, tant que leur souveraineté n'est pas limitée par la Constitution fédérale (art. 3 Cst.). Cette règle de partage de compétences est particulièrement importante en matière de fiscalité où chaque canton dispose de ses compétences et lois propres. Cela est d'autant plus vrai que le présent arrêt ne porte que sur l'ICC, le recours étant irrecevable en ce qu'il concerne l'IFD (cf. consid. 1a ci-dessus). c) Le grief tiré de la violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive doit ainsi être écarté, dans la mesure où il est recevable.

E. 6

a) Les recourants estiment enfin que l'autorité intimée a fait preuve d'arbitraire dans l'établissement des faits (art. 9 Cst.), en soutenant que les contribuables connaissaient l'existence des prétentions de la société ***** avant la notification de la décision de taxation et qu'ils auraient dû les invoquer dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation en faisant preuve de la diligence requise. Ils font grief à l'autorité de ne pas avoir arrêté la date à partir de laquelle ils sont présumés avoir eu connaissance de ces prétentions. Comme cela ressort du consid. 4b ci-dessus, ce fait est sans pertinence sur l'issue du litige, la connaissance de la violation de son devoir de fidélité et ses conséquences juridiques sur

l'imputation de revenus annexes étant supposée antérieure aux prétentions que ***** aurait pu émettre à l'encontre du recourant, soit en janvier 2010 au plus tard. b) Les recourants considèrent encore que l'affirmation selon laquelle le recourant "compte tenu tout particulièrement de sa position hiérarchique élevée dans l'entreprise, ne pouvait ignorer être exposé à devoir rembourser des éléments de son salaire perçus en violation de son contrat de travail" est insoutenable et que, partant, la décision attaquée est arbitraire dans son résultat. La cour constate que cette affirmation ne fait que rejoindre l'appréciation du Tribunal fédéral dans son arrêt du 17 novembre 2017 (cause 4A_297/2016), qui est aussi celle du tribunal de céans (cf. consid. 4b ci-dessus). Le recourant ne démontre donc pas en quoi cette analyse serait arbitraire s'efforçant tout simplement à substituer sa propre appréciation à celle de l'autorité pour motif que, n'étant pas juriste, il n'avait aucune raison de penser que les autorités judiciaires donneraient gain de cause à *****. Or, comme il a déjà été précisé (consid. 4a ci-dessus), la révision est exclue si elle est requise en raison d'un manque de connaissances juridiques du contribuable, si elle tend à faire corriger une erreur de droit ou à faire adopter une autre théorie juridique, si elle est demandée par un contribuable qui a violé ses obligations ou qui s'est trompé lors de sa déclaration d'impôt. S'agissant de la situation du recourant, ce point a été tranché sous consid. 4b ci-dessus. Le grief d'arbitraire doit dès lors être écarté.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent à l'irrecevabilité du recours en tant qu'il concerne l'IFD et à son rejet, dans la mesure de sa recevabilité, en tant qu'il concerne l'ICC. Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de justice, solidairement entre eux (art. 49, 51 al. 2, 91 et 99 LPA-VD; art. 2 du tarif des frais judiciaires et dépens en matière administrative – TFJDA; RSV 173.36.5.1). Il n'est pas alloué de dépens (art. 55, 91 et 99 LPA-VD).

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