

VD_OMNI FI.2018.0205 vom 18. Oktober 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-10-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0205

FR: VD_OMNI FI.2018.0205 du 18 octobre 2019

IT: VD_OMNI FI.2018.0205 del 18 ottobre 2019

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des districts de la Riviera-Pays-d'Enhaut & Lavaux-Oron, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision de l'ACI d'imposer les options acquises par le contribuable au moment de l'exercice, entre 2005 et 2007, soit avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions réglementant l'imposition des participations de collaborateurs. Tant la volatilité du titre sous-jacent à l'option que les contraintes inhérentes à son exercice découlant du plan d'intéressement justifient de considérer que le revenu n'est réalisé que lors de l'exercice des options, ce qui correspond de surcroît à la solution retenue dans un ruling négocié entre l'ACI et l'employeur du contribuable. Il importe peu dès lors que les recourants aient été imposés dans le Canton de Fribourg au moment de l'octroi des options, la solution retenue par les autorités de taxation fribourgeoises ne liant pas les autorités de taxation vaudoises. Il appartiendra le cas échéant aux recourants de soulever le grief de double imposition dans le cadre d'un éventuel recours auprès du Tribunal fédéral. Recours rejeté. Recours au TF partiellement admis (2C_974/2019 du 17 décembre 2020).

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

Le litige porte en l'occurrence exclusivement sur la problématique du moment de l'imposition des options attribuées aux collaborateurs. Il convient ainsi de déterminer si les options doivent être imposées lors de leur octroi, comme le soutiennent les recourants, ou au moment de leur exercice, ainsi que l'a retenu l'autorité intimée dans la décision attaquée.

E. 2.1

p. 31 s.). Selon l'art. 100 al. 5 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), en matière de recours pour conflit de compétence entre deux cantons, le délai de recours commence à courir au plus tard le jour où chaque canton a pris une décision

pouvant faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral. A teneur de cette disposition, il est possible soit de contester tout de suite la décision rendue par le canton qui statue le premier, soit d'attendre la décision d'un autre canton et, en recourant contre cette dernière, de remettre en cause simultanément celle du premier. Le contribuable doit néanmoins, dans l'un des cantons au moins, épuiser les instances de recours du canton concerné (ATF 139 II 373 consid. 1.4., résumé et traduit in RDAF 2016 II 1; 133 I 308 consid. 2.3 et 2.4). Il s'ensuit qu'en matière de double imposition intercantonale, le recours en matière de droit public au Tribunal fédéral peut être déposé contre les décisions de taxation déjà entrées en force d'un autre canton, même s'il ne s'agit pas de décisions au sens de l'art. 86 LTF, prises en dernière instance cantonale (ATF 139 II 373 consid. 1.4 précité; 133 I 300 consid. 2.4).

b) En l'occurrence, il ne paraît pas évident que les recourants soient victimes d'une double imposition intercantonale, du fait que les périodes fiscales concernées ne sont pas identiques (2001 à 2004 pour les décisions de taxation fribourgeoises, respectivement 2005 à 2007 pour les décisions de taxation vaudoises). Cela étant, même si la décision présentement attaquée est maintenue, les recourants conservent la possibilité d'agir auprès du Tribunal fédéral, en concluant à titre subsidiaire à l'annulation de la décision de taxation des autorités de taxation fribourgeoise. On ne saurait ainsi considérer que les recourants font actuellement l'objet d'une double imposition prohibée au sens de l'art. 127 al. 3 Cst. Les explications qui précèdent répondent également au grief développé par les recourants en relation avec le principe de l'imposition selon la capacité économique (art. 127 al. 2 Cst.), qui n'a pas de portée propre, dans la mesure où il se recoupe totalement avec leur grief de violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale.

E. 2.2

p. 147 s.; 134 I 303 consid. 2.1 p. 306 s.; 133 I 308 consid. 2.1 p. 311; 132 I 29 consid.

E. 3

Les recourants sollicitent, à titre de mesure d'instruction, la production d'une copie complète du plan E._____ d'options de collaborateur de 1988, ainsi qu'une copie complète du ruling vaudois de 1997. Ils demandent également la production, par l'ACI, l'AFC et E._____ de tous documents relatifs à la négociation du ruling de 1997. Ils requièrent par ailleurs l'audition en qualité de témoin d'F._____, censé apporter un éclairage sur le caractère évaluable des options E._____ au moment de leur octroi, ainsi que du représentant de l'AFC ayant participé à la négociation du ruling de 1997. a) Le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. confère au justiciable, entre autres, le droit de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision touchant sa situation juridique ne soit prise, 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 143 III 65 consid.

E. 3.2

p. 67; 142 II 218 consid. 2.3 p. 222 s.). L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction, notamment à auditionner des témoins, lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299). b) En l'occurrence, l'ACI a versé à la procédure le plan E._____

d'options de collaborateur de 1996, applicable aux options litigieuses, ainsi que le ruling de 1997. On ne voit en revanche pas ce que les autres pièces relatives à la négociation du ruling seraient susceptibles de démontrer. De la même manière, la désignation, respectivement l'audition d'un expert ne paraît pas indispensable pour l'issue du litige. L'autorité intimée ne conteste en effet pas la possibilité d'évaluer les options de collaborateur litigieuses. Elle conteste toutefois que cette évaluation puisse avoir une valeur probante suffisante, compte tenu de l'importante volatilité de l'action de E._____ et des restrictions posées à l'exercice des options. Le Tribunal s'estime en l'occurrence suffisamment renseigné sur la base des pièces du dossier pour statuer en toute connaissance de cause. Il n'y a dès lors pas lieu de donner suite aux autres réquisitions des recourants.

E. 4

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 entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêts FI.2016.0013 du 14 novembre 2017 consid. 3; FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2; FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2 et les arrêts citées).

E. 5

a) Aux termes de l'art. 20 al. 1 LI (cf. aussi art. 17 LIFD), sont 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. D'après cette disposition, tous les avantages appréciables en argent découlant d'un rapport de travail constituent des revenus imposables au titre de l'activité lucrative dépendante. Il peut s'agir de prestations en espèces, de prestations en nature ou d'autres prestations appréciables en argent (Jean-Blaise Eckert, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd. 2017, n. 15 ad art. 17 LIFD). L'obtention d'options portant sur l'achat d'actions de la société par les collaborateurs est traitée comme un revenu du travail, dans la mesure où le prix de souscription offert aux employés est inférieur à la valeur vénale des titres (arrêt TF

2C_236/2010 du 14 octobre 2010 consid. 2.2, in : StE 2011 B22.2 Nr. 24; 2A.517/2002 du 21 mai 2003 consid. 2, in : RDAF 2003 II 359 = Archives 73 p. 545; 2A.573/2002 du 21 mai 2003 consid. 2 in : StE 2003 B 22.2 n° 17 et les références citées). b) Les art. 17a ss LIFD (cf. également art. 7c ss LHID; 10a ss LI), entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2013, définissent désormais expressément les modalités de l'imposition des participations de collaborateur. L'art. 17b LIFD prévoit notamment ce qui suit, s'agissant des participations proprement dites: " 1 Les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur proprement dites, excepté les options non négociables ou non cotées en bourse, sont imposables à titre de revenu d'une activité lucrative salariée au moment de leur acquisition. La prestation imposable correspond à la valeur vénale de la participation diminuée, le cas échéant, de son prix d'acquisition. 2 Lors du calcul de la prestation imposable des actions de collaborateur, il est tenu compte des délais de blocage par un escompte de 6 % sur la valeur vénale des actions par année de blocage. L'escompte est limité à dix ans. 3 Les avantages appréciables en argent dérivant d'options de collaborateur non négociables ou non cotées en bourse sont imposés au moment de l'exercice des options. La prestation imposable est égale à la valeur vénale de l'action moins le prix d'exercice." c) Avant l'entrée en vigueur de ces dispositions, non encore en vigueur pour les périodes fiscales objet du présent litige, l'Administration fédérale des contributions avait émis la circulaire no 5 du 30 avril 1997, intitulée "Imposition des actions et options de collaborateurs " (publiée in Archives 66 p. 136; ci-après: la circulaire). La circulaire – remplacée depuis le 1^{er} janvier 2013 par la circulaire AFC n° 37 du 22 juillet 2013 sur l'imposition des participations de collaborateur, complétée par la circulaire n° 37A du 4 mai 2018 sur le traitement fiscal des participations de collaborateur auprès de l'employeur – retient que les options de collaborateurs donnent à leur bénéficiaire un droit formateur à acquérir, à un prix de faveur, des droits de participation dans l'entreprise qui émet l'option ou dans une autre entreprise proche de celle-ci (options call; ch. 2.2). Compte tenu de la complexité de la situation qu'engendre l'émission par l'employeur d'options de collaborateurs, l'employeur est soumis à un devoir de collaborer particulier aussi bien lors de la remise de l'option que durant la période représentée par un éventuel délai de blocage (interdiction d'exercer l'option, de l'aliéner ou de la transmettre). Le devoir de collaborer implique notamment que l'employeur fasse évaluer l'option par des spécialistes rompus au commerce des options et qui disposent de méthodes d'évaluation reconnues dans la pratique (ch. 4.1). Les options d'une durée supérieure à dix ans ou qui sont assorties d'un délai de blocage de plus de cinq ans n'ont pas qualité d'options de collaborateurs au sens de cette circulaire, étant donné que de telles options ne peuvent pas être évaluées objectivement. Il en va de même des options assorties de nombreuses conditions personnelles. En pareils cas, on se trouve en présence de simples droits d'expectative. Par conséquent, au moment de l'attribution des options, on ne saurait considérer qu'un revenu découlant d'une activité lucrative dépendante est réalisé. Ce n'est qu'au moment où elle est exercée que l'option constitue un revenu imposable pour le collaborateur. L'attribution des options doit au surplus figurer dans le certificat de salaire, et leur nombre ainsi que leur valeur fiscalement déterminante doivent être attestés sur une feuille annexe (ch. 4.1). Le 6 mai 2003, l'AFC a été amenée à préciser la directive ci-dessus dans une lettre-circulaire aux administrations cantonales de l'IFD. Elle relevait que notamment la tendance des plans d'options était de prévoir des options assorties d'une période de vesting particulière, à savoir des options dont l'acquisition irrévocable de la propriété était subordonnée à la condition personnelle particulière que le collaborateur soit toujours au service de l'entreprise au moment où il

exerce ses options. Jusqu'à l'exercice de l'option, le collaborateur n'avait pas la possibilité de réaliser la valeur incorporée à l'option, car celle-ci était inaliénable et il ne s'agissait que d'un simple droit expectatif. Dans ce cas de figure, l'imposition ne devait avoir lieu qu'au moment de l'exercice des options (cf. ATF 133 V 346 consid. 5.3.2 p.350s.). d) Le Tribunal fédéral a par ailleurs précisé que, selon les règles générales sur la réalisation du revenu, les options ne constituaient pas des prétentions fermes à l'achat d'actions par le collaborateur tant qu'elles sont soumises à conditions suspensives (cf. notamment Markus Weidmann, Realisation und Zurechnung des Einkommens, IFF Forum für Steuerrecht, 2003, p. 83 ss, p. 98). Elles ne peuvent être considérées comme revenu et par conséquent être imposées que lorsque les conditions suspensives sont réalisées et que la prétention du contribuable est acquise de manière irrévocable (arrêt TF 2C_236/2010 du 14 octobre 2010 consid. 2.1 in: StE 2011 B22.2 Nr. 24). Le moment de l'acquisition irrévocable du droit formateur revenant au bénéficiaire de l'option d'achat d'actions peut ainsi, selon les circonstances, correspondre soit à l'attribution des options, soit à leur exercice, soit encore à un autre moment, comme à la fin de la période de "vesting", qui constitue la période pendant laquelle le collaborateur doit mériter une option notamment en atteignant certains objectifs professionnels ou en ne résiliant pas son contrat de travail avant un certain délai, la fin de cette période étant qualifiée de "vesting" (arrêt TF 2C_236/2010 du 14 octobre 2010 consid. 2.3 in: StE 2011 B22.2 Nr. 24; 2C_138/2010 du 2 juin 2010 consid. 2.2). La date de l'acquisition irrévocable de l'option et partant celle de son imposition doit faire l'objet d'un examen des circonstances concrètes du cas d'espèce et être déterminée en fonction des règles générales sur la réalisation du revenu telles qu'elles ont été instituées par la jurisprudence (arrêts TF 2C_236/2010 du 14 octobre 2010 consid. 2.3; 2C_138/2010 du 2 juin 2010 consid. 3.1; cf. Fabien Liégeois, La disponibilité du revenu, Genève/Zurich/Bâle, 2018, p. 485s., n°1561ss). Le Tribunal fédéral a relevé que cette solution était conforme à la position de l'OCDE en matière de double imposition internationale (OECD, Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans, Rapport approuvé par le Comité des affaires fiscales, n° 26, proposition d'adjonction du ch. 12.3 au commentaire de l'art. 15 de la convention-modèle), ainsi qu'à celle préconisée par l'Administration fédérale des contributions dans sa lettre-circulaire du 6 mai 2003 sous le titre: Imposition des options de collaborateurs avec une clause "vesting" (cf. sur ce point: Andriö Orler/Ferdinando Mercuri, L'imposition des options de collaborateurs, ECS 2003, p. 782 ss, p. 784; ATF 2C_236/2010 du 14 octobre 2010 consid. 2.3).

E. 6

En l'occurrence, les options en cause ont toutes été octroyées pour une durée de dix ans, ce qui, aux termes de la circulaire, tendrait à les qualifier plutôt d'expectative. Les options n'étaient en outre pas négociables ou cessibles. A cela s'ajoute que les options étaient assorties d'un délai de blocage de respectivement un, deux, trois et quatre ans pour chaque quart du paquet d'options octroyé. En cas de cessation de l'activité, le collaborateur disposait d'un délai de trois mois pour exercer ses options, délai à l'issue duquel les options non exercées et non encore "exerçables" étaient perdues. Au moment de leur octroi, les options attribuées ne l'étaient ainsi qu'à la condition suspensive que le collaborateur poursuive son activité pour l'employeur, à tout le moins pendant la période de blocage. Il est ainsi exclu de considérer que le recourant disposait, lors de l'octroi des options déjà, d'une prétention ferme justifiant son imposition immédiate. Il se pose dès lors la question du moment de la réalisation du revenu, soit à l'échéance de la période de vesting, soit au moment de l'exercice des options par le collaborateur. On ne saurait nier l'importante

volatilité du sous-jacent à l'option, qui a été notamment documentée dans la demande de "ruling" du 5 août 1997, sur la base des observations faites aussi bien sur un court laps de temps (trois mois qui précèdent la demande) que sur une plus longue période (cinq ans). Le document fourni par les recourants, qui émane de la Banque cantonale vaudoise (évaluation du 19 avril 2002), ne conduit pas à un autre résultat. En effet, il y est précisé que "[de] tous les paramètres nécessaires à la dérivation du prix, il est clair que le paramètre de volatilité est le plus délicat à estimer [...] Sans surprise, la volatilité de l'action (du rendement) E._____ est conséquente et excède sensiblement celle du SMI et celle de l'indice européen. Ces hauts niveaux de volatilité vont évidemment exercer un impact important sur la valeur de l'option [...] il est difficile de `fixer` un niveau de volatilité dans le cas du programme de stock-options sur l'action E._____ avec un niveau de confiance satisfaisant" . Les recourants eux-mêmes admettent, à l'appui de leur recours, que la volatilité historique de l'action de E._____ était de 45% entre 1995 et 2007, alors qu'elle l'était, sur cette même période, de 16% pour le SMI et 22% pour le Nasdaq Composite. Compte tenu de l'importante volatilité du titre sous-jacent à l'option et de l'impossibilité, pour le collaborateur, de céder son option, on ne saurait remettre en cause l'appréciation de l'autorité intimée, selon laquelle l'option devait être imposée au moment de l'exercice. Cette solution, conforme à la pratique actuelle codifiée à l'art. 17b LIFD et au ruling conclu entre l'autorité de taxation et E._____, doit être privilégiée à une imposition des options à l'échéance de la période de vesting, dont la mise en œuvre serait excessivement complexe. Elle supposerait en effet de déterminer, pour chaque quart d'options attribuées, la valeur de l'option à l'expiration du délai d'attente. Cet exercice serait nécessairement imprécis, en raison de l'importante volatilité du titre sous-jacent. Les difficultés d'évaluation sont accrues par le fait que le collaborateur qui cesse son activité pour E._____ dispose d'un délai restreint de trois mois pour exercer ses options, à défaut de quoi elles sont perdues. Cette contrainte supplémentaire accroît le risque que le collaborateur ne puisse en définitive pas exercer ses options, dans l'hypothèse où la valeur de l'action E._____ était inférieure à la valeur d'exercice prévue par l'option. Ces circonstances pouvaient ainsi conduire l'autorité intimée à considérer que les options attribuées aux collaborateurs de E._____ n'avaient, jusqu'à l'exercice, qu'une valeur d'expectative, ne justifiant pas leur imposition.

E. 7

Les recourants se plaignent d'une violation du principe de la bonne foi. Ils estiment que les autorités fiscales vaudoises sont liées par la décision fribourgeoise du 18 juillet 2002, imposant les options de collaborateur litigieuses au moment de leur octroi. a) aa) En droit public, le principe de la bonne foi est explicitement consacré par l'art. 5 al. 3 Cst. En vertu de celui-ci, les organes de l'Etat et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi (ATF 144 II 49 consid. 2.2; arrêt TF 1C_587/2017 du 19 mars 2018 consid. 3.1). Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2 p. 261). De ce principe général découle notamment le droit fondamental du particulier à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'Etat, consacré à l'art. 9 in fine Cst., dont le Tribunal fédéral contrôle librement le respect (ATF 138 I 49 consid. 8.3.1 p. 53). Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (1) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (2) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (3) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du

renseignement obtenu. Il faut encore (4) qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et (5) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 141 V 530 consid. 6.2 p. 538; arrêt TF 1C_587/2017 du 19 mars 2018 consid. 3.1). bb) L'Administration fiscale et un contribuable peuvent exceptionnellement, lorsque des circonstances spécifiques le justifient, se mettre d'accord sur des éléments de fait lorsque leur détermination nécessiterait des efforts considérables (par exemple, lorsque la valeur vénale d'un immeuble n'est connue ni du contribuable ni de l'autorité fiscale et que le calcul ou l'estimation de celle-ci ne peut avoir lieu que moyennant des frais disproportionnés). De tels accords relèvent de la procédure et sont conclus dans la phase de la taxation, de sorte que l'on admet qu'ils ne nécessitent pas de base légale (arrêts 2C_977/2013 du 1^{er} mai 2014 consid. 4.1, in Archives 82 p. 751; 2C_603/2012 du 10 décembre 2012, in StE 2013 A 21.14 Nr. 23; 2C_296/2009 du 11 février 2010 consid. 3.2, in RF 65/2010 p. 453). Une telle convention ne doit toutefois pas être contraire au droit matériel. Lorsque les conditions pour conclure un accord ne sont pas réalisées, il s'agit d'un arrangement fiscal. Ce dernier vise à établir pour un état de fait concret une réglementation quant à l'existence, à l'étendue ou au mode de l'assujettissement qui s'éloigne des dispositions légales. De tels arrangements ne sont admissibles que si la loi le permet. Faute de base légale, les conventions portant sur le revenu imposable ou sur le montant de l'impôt sont, du point de vue du droit de l'impôt fédéral direct, nulles et non avenues (arrêts TF 2C_769/2009 du 22 juin 2010 consid. 2.2.1, in RF 65/2010 p. 789; 2C_296/2009 précité consid. 3.1 et les références citées, notamment à l'ATF 121 II 273 consid. 1c p. 279; 2A.52/2003 23 janvier 2004, in Archives 74 p. 737 et traduit in RDAF 2005 II 109). cc) Ces accords sont à distinguer du ruling, qui peut se définir comme l'approbation anticipée par l'autorité fiscale compétente d'un traitement proposé par le contribuable en référence à une opération envisagée à l'avenir (cf. arrêt TF 2C_842/2013 du 18 février 2014 consid. 7.1). En effet, compte tenu de la complexité du droit fiscal et de certains états de fait, le contribuable peut, avant de réaliser une opération, s'adresser au fisc par le biais d'une demande de ruling, afin de déterminer la façon dont cette opération sera traitée fiscalement. Le fisc renseigne alors le contribuable sur cette issue ou, plus généralement, confirme que l'opération envisagée sera imposée de la façon décrite dans la demande de ruling. Comme il s'agit d'une procédure informelle (certains cantons ont émis des notices), elle peut prendre différentes formes; dans la majorité des cas, le contribuable soumet à l'autorité concernée un document décrivant l'opération prévue de façon circonstanciée et les conséquences fiscales devant en découler; le fisc signe ce document "pour accord", s'il estime que le traitement fiscal requis correspond au droit applicable (arrêt TF 2C_664/2013 précité consid. 4.2 et les références citées, notamment à Raphaël Gani, Ruling fiscal: un contrat de confiance?, in Risque (s) et droit, 2010, p. 123; René Schreiber/Roger Jaun/Marlene Kobierski, Steuerruling - Eine systematische Auslegeordnung unter Berücksichtigung der Praxis, Archives 80, pp. 293 ss). Les rulings ne constituent pas des décisions; ils ne sont donc pas attaquables et n'ouvrent pas les voies de droit ordinaires. Ils peuvent néanmoins avoir des conséquences juridiques en vertu du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance (ATF 126 II 514 consid. 3e p. 520 et les références citées; arrêts TF précités 2C_792/2014 consid. 4.2; 2C_664/2013 consid. 4.2; arrêt 2C_842/2013 du 18 février 2014 consid. 7.2, in RF 69/2014 p. 375, StE 2014 B 72.19 Nr. 17). L'état de fait décrit dans la demande revêt à cet égard une importance particulière, puisque le fisc ne sera tenu par un ruling, lors de la taxation, que si l'état de fait

anticipé correspond à ce qui est effectivement réalisé par la suite. Si un contribuable entend obtenir des garanties de la part de l'administration fiscale, il doit dévoiler l'ensemble des éléments de fait à sa disposition. Si tel n'est pas le cas et que les éléments qui divergent de ceux prévus initialement ont joué un rôle causal dans l'accord signé par le fisc, le ruling n'est pas contraignant (arrêt TF 2C_664/2013 précité consid. 4.2 et les références). En pratique, il arrive également que l'autorité assortisse son bon pour accord au respect de certaines conditions factuelles qui devront être remplies pour que le traitement fiscal demandé soit justifié et, partant, approuvé. Cette pratique permet d'une part au contribuable d'obtenir le ruling quand bien même sa demande ne contiendrait pas d'éléments suffisamment précis sur un point essentiel au traitement fiscal demandé et, d'autre part, à l'autorité fiscale d'accorder le ruling tout en limitant la portée de son approbation au respect de l'ensemble des éléments de fait présentés et des conditions qu'elle a ajoutées. b) Les recourants s'appuient en l'occurrence sur l'accord conclu avec les autorités de taxation fiscales fribourgeoises le 18 juillet 2002, en relation avec le traitement fiscal des options de collaborateur. A teneur de ce document, le fisc fribourgeois a apposé son "bon pour accord" à la proposition des recourants de taxer les options de collaborateur au moment de leur octroi, plutôt qu'à celui de leur exercice. On ne voit toutefois pas comment un tel arrangement pourrait déployer de quelconques effets pour une autorité fiscale d'un autre canton, qui n'a pas cosigné l'accord en question. Il lie tout au plus les autorités de taxation fribourgeoise. Les recourants n'étaient en tout état de cause pas en mesure d'adapter leur comportement sur la foi des informations qu'ils ont reçues du fisc fribourgeois. L'octroi d'options de collaborateurs est une forme particulière de rémunération de l'employé. Elle n'implique pas une action spécifique de ce dernier. Lorsqu'ils se sont enquis du traitement fiscal des options de collaborateur auprès des autorités fribourgeoises, les recourants avaient de surcroît déjà reçu une partie d'entre elles, ce qui excluait d'emblée toute possibilité de renoncer à l'opération envisagée. L'accord intervenu entre les recourants et les autorités de taxation fribourgeoises ne saurait ainsi avoir la portée d'un ruling. Il s'apparente en effet plus à un arrangement conclu dans la phase de taxation, lequel ne peut s'écarter des dispositions du droit matériel, à moins qu'il n'existe une base légale expresse. Or, comme on l'a vu ci-dessus, les options de collaborateur ne pouvaient être qualifiées que d'expectatives avant leur exercice. En vertu des règles ordinaires sur l'acquisition du revenu, de telles prétentions salariales ne pouvaient être imposées antérieurement.

E. 8

Certes, les recourants sont actuellement doublement imposés sur les revenus perçus des options de collaborateur, du fait de leur changement d'adresse entre le moment de l'octroi d'une partie des options et celui de leur exercice. a) Le principe de l'interdiction de la double imposition au sens de l'art. 127 al. 3 Cst. s'oppose notamment à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet et pendant la même période à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle; cf. ATF 137 I 145 consid.

E. 9

Les recourants se plaignent enfin d'une violation du principe de la légalité. Ils contestent l'existence d'une base légale suffisante pour taxer les options litigieuses au moment de leur exercice. L'art. 127 al. 1 Cst. érige en droit constitutionnel indépendant le principe de

légalité en droit fiscal (cf. ATF 132 II 157 consid. 2.2 p. 159; 128 I 317 consid. 2.2.1 p. 320 s.). Selon celui-ci, les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (ATF 143 I 220 consid. 5.1.1 p. 224). Comme on l'a vu ci-dessus, l'autorité intimée a retenu, à juste titre, que les options de collaborateur reçues par les recourants devaient être imposées au moment de l'exercice des options. Le ruling sur lequel s'appuie l'autorité intimée ne fait ainsi que confirmer le régime légal. Certes, les actuels art. 17a ss LIFD n'étaient pas encore en vigueur durant les périodes fiscales litigieuses. Le moment de l'imposition se déduit toutefois des règles habituelles sur l'acquisition du revenu, qui valent de manière générale pour l'ensemble des prétentions salariales. Il est à cet égard renvoyé aux développements figurant ci-dessus au considérant 4.

E. 10

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

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