

VD_OMNI FI.2022.0016 vom 2. März 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-03-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0016

FR: VD_OMNI FI.2022.0016 du 2 mars 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0016 del 2 marzo 2023

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Contribuable cadre dirigeant d'une société sise dans le canton de Vaud, qui bénéficie d'un plan de participation (options de collaborateurs). Selon un accord passé en 1997 entre la société et l'ACI, les options sont imposées lors de leur exercice. Après avoir transféré son domicile du canton de Vaud dans celui de Neuchâtel, le contribuable s'est adressé à l'Administration neuchâteloise des contributions, qui lui a indiqué à la fin 2002 que les options obtenues depuis son arrivée dans le canton, le 1er janvier 2001, seraient imposées lors de leur octroi. Les contribuables ont repris domicile dans le canton de Vaud en 2004. Les autorités fiscales vaudoises ont taxé les périodes 2008 et 2010 en ajoutant les revenus provenant de l'exercice, durant la période concernée, des options. Les contribuables le contestent, en faisant valoir que, conformément à l'accord intervenu avec les autorités neuchâteloises, les options devaient être imposées lors de leur octroi, en 2002 et 2003. Notion de "ruling" (consid. 4a). L'accord intervenu avec les autorités neuchâteloises, qui prévoyait l'imposition à l'octroi, ne lie pas les autorités vaudoises, même s'agissant de l'impôt fédéral direct. Selon le droit en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012, les options en question étaient, au vu des caractéristiques du plan de participation, imposables lors de leur exercice, comme l'autorité intimée l'a retenu à bon droit dans la décision attaquée. Dans la configuration du cas d'espèce, cela n'est pas en contradiction avec le fait qu'en 2003 le canton de Vaud - alors domicile fiscal accessoire des contribuables - a pris en compte pour le taux les revenus tirés de l'octroi des options imposés à Neuchâtel. L'interdiction de la double imposition intercantonale ne peut en l'occurrence faire obstacle à la taxation vaudoise, la Cour de céans ne pouvant pas - à la différence du Tribunal fédéral - revoir les taxations neuchâteloises. Rejet du recours. Recours au TF partiellement admis par arrêt du 31

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) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct (IFD) que de l'impôt cantonal et communal (ICC), 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. Aux termes de l'art. 7 al. 1 LHID, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, en particulier le produit d'une activité lucrative dépendante. L'art. 20 al. 1 LI, dans sa version en vigueur pour les périodes fiscales litigieuses, avait en outre la même teneur que l'art. 17 al. 1 LIFD dans sa version en vigueur durant les mêmes périodes fiscales (cf. infra consid. 5 in fine). Les principes relatifs à la réalisation du revenu s'appliquent de la même manière en matière d'ICC (cf. arrêt 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4). Partant, les considérations relatives à l'IFD devraient valoir également pour l'ICC. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'IFD, d'une part, et l'ICC, 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 cités). Reste réservée la question de la double imposition intercantonale qui sera évoquée au consid. 8 ci-après de manière distincte pour l'ICC et l'IFD.

E. 3

Le litige concerne les taxations rendues par le canton de Vaud en matière d'IFD et d'ICC sur le revenu des recourants pour les périodes fiscales 2008 et 2010. Il porte plus spécifiquement sur le moment de l'imposition des options attribuées au recourant par son employeur. Il convient de souligner qu'il n'est, à juste titre, pas contesté que les contribuables étaient assujettis à l'impôt sur le revenu en Suisse et dans le canton de Vaud de manière illimitée pendant les périodes fiscales 2008 et 2010, du fait de leur domiciliation dans ce canton (cf. art. 3 al. 1 LIFD; art. 3 LHID). Il sied 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. 4

La Cour examinera en premier lieu l'argument des recourants (recours p. 16) tiré d'une protection de la bonne foi. Ils soutiennent en effet que la communication du fisc neuchâtelois du 17 décembre 2002 leur confirmant une imposition du plan d'intéressement lors de son octroi et leur garantissant implicitement qu'ils ne seraient pas imposés lors de

l'exercice des options, répondant à la définition du riling fiscal, les protégerait dans leur bonne foi et empêcherait l'autorité intimée de procéder à l'imposition des revenus dont ils demandent la soustraction de leur assiette imposable. a) Un "ruling fiscal" est une approbation anticipée par l'autorité fiscale compétente d'un traitement proposé par le contribuable en référence à une opération envisagée à l'avenir (arrêts du TF 2C_137/2016 du 13 janvier 2017 consid. 6.2; 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.2 in RF 69/2014 p. 557, RDAF 2014 II 442). Les "rulings" sont donc des renseignements juridiques donnés par l'administration fiscale; ils ne constituent pas des décisions, mais peuvent, à certaines conditions, avoir des conséquences juridiques en vertu du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance (ATF 141 I 161 consid. 3.1 p. 164; arrêts du TF 2C_1116/2018 du 5 août 2020 consid. 4.1; 2C_151/2017 du 16 décembre 2019 consid. 2.2, non publié in ATF 146 II 111; 2C_123/2014 du 30 septembre 2015 consid. 7.2). Le droit à la protection de la confiance placée dans un renseignement donné par l'administration et s'écartant de la loi l'emporte sur l'intérêt public à la correcte application du droit fiscal matériel à condition que: a) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences, c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 131 II 627 consid. 6.1; 129 I 161 consid. 4.1; 122 II 113 consid. 3b/cc; cf. arrêt du TF 2C_151/2017 du 16 décembre 2019 consid. 2.2, non publié in ATF 146 II 111). En outre, sous l'angle du principe de la bonne foi, un renseignement ou une décision erronée ne peut obliger que l'administration qui l'a donné ou rendue (cf. les conditions générales à la protection de la bonne foi de l'administré: ATF 141 V 530 consid. 6.2; 131 II 627 consid. 6.1). Un tel accord ne saurait ainsi lier une autorité fiscale d'un autre canton compétent pour l'imposition à la suite d'un changement de domicile fiscal et pour d'autres périodes fiscales. b) En l'espèce, on peut se demander si la qualification de "ruling" pour désigner "l'accord" du 17 décembre 2002 est véritablement adéquate, à l'instar de ce que la Cour de céans avait déjà eu l'occasion de soulever dans l'arrêt FI.2018.0205 (confirmé sur ce point par l'arrêt du TF 2C_974/2019 du 17 décembre 2020), dès lors que l'accord conclu avec les autorités neuchâteloises ne portait pas sur une opération envisagée à laquelle les recourants auraient pu renoncer, mais sur la manière de taxer un état de fait en partie déjà réalisé. Quoiqu'il en soit, la protection de la bonne foi en l'espèce doit de toute façon être niée. En effet, en application de la jurisprudence rappelée ci-dessus, la convention conclue par l'autorité neuchâteloise ne saurait lier son homologue vaudoise. Au surplus, le fait que les rapports juridiques s'inscrivent dans la durée (comme l'indiquent les recourants: recours p. 12) et que la solution indiquée dans le riling neuchâtelois ait une portée sur le long terme n'y change rien. Il n'y a pas de motif pour considérer que l'autorité fiscale neuchâteloise serait compétente pour décider de l'imposition d'un revenu lorsque le contribuable est assujéti à la souveraineté fiscale vaudoise. Les recourants sont d'ailleurs d'autant moins bienvenus à soutenir cet argument qu'ils savaient que la position du fisc vaudois n'était pas la même que celle du riling neuchâtelois. Les recourants ne peuvent tirer par conséquent aucun grief du riling neuchâtelois à opposer à la décision ici attaquée. Cette absence d'effet juridique du riling neuchâtelois sur les taxations vaudoises est le même pour ce qui est de l'IFD et de l'ICC, les règles étant identiques. Si, certainement, le fisc neuchâtelois était compétent pour rendre un renseignement

contraignant s'agissant de l'IFD – tout comme du reste il l'était pour l'ICC – pour les périodes fiscales 2001 à 2003, on ne peut admettre qu'il l'ait été pour des périodes fiscales ultérieures durant lesquelles les recourants n'étaient plus assujettis à l'impôt dans ce canton. Par conséquent, lorsque les recourants soutiennent (recours p. 14) que, pour l'IFD spécifiquement, le ruling serait contraignant, ils ne peuvent pas non plus être suivis. c) Dans le même sens, le grief qu'opposent les recourants à un prétendu comportement arbitraire de l'autorité fiscale vaudoise n'a pas de fondement. En effet, les discussions transactionnelles semble-t-il avancées par l'autorité au cours de la procédure interne à l'administration ne se sont pas concrétisées et seule la décision sur réclamation fait aujourd'hui l'objet du litige. Si, incontestablement, on peine à comprendre pourquoi l'autorité intimée a attendu aussi longtemps pour procéder à la taxation, puis rejeter les réclamations relatives aux périodes fiscales 2008 et 2010, seule la prescription peut sanctionner l'écoulement du temps. Tel n'est pas le cas en l'espèce à ce jour.

E. 5

Le plan d'intéressement de la société ***** a fait l'objet, comme le reconnaissent les recourants, d'un arrêt du Tribunal fédéral (2C_974/2019 du 17 décembre 2020) dans une procédure à laquelle ils n'ont cependant pas participé puisqu'elle concernait d'autres contribuables. La Haute cour y a jugé que les revenus imposables de ce plan étaient imposables lors de leur exercice et non lors de leur octroi, en application de la réglementation légale alors en vigueur. Les recourants estiment cependant que leur situation serait différente et que par conséquent la solution adoptée dans cet arrêt ne leur serait pas applicable directement. Il convient donc, dans un premier temps (consid. 6 ci-dessous), de rappeler la solution adoptée par le TF, puis (consid. 7 ci-dessous) de déterminer si elle peut être appliquée à l'état de fait du présent cas. La question de la double imposition intercantonale fera l'objet d'un considérant distinct (consid. 8 ci-après). Il sied cependant au préalable d'établir le droit applicable au présent litige. Depuis le 1^{er} janvier 2013 en effet, la LIFD contient des dispositions spécifiques concernant l'imposition des participations de collaborateurs et notamment l'imposition d'options (art. 17a ss LIFD, RO 2011 3259; cf., sur ces nouvelles dispositions, arrêt 2C_285/2019 du 9 mars 2020 consid. 5 et 6; également, Raphaël Gani, La nouvelle Loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateurs, Premier aperçu d'un serpent de mer fiscal, Jusletter 14 février 2011). Il en va de même de la LHID (art. 7c ss LHID, RO 2011 3259) et, conformément à celle-ci, de la LI (cf. art. 20a ss LI). L'Administration fédérale a par ailleurs édicté de (nouvelles) circulaires sur ce sujet (circulaire n° 37, "imposition des participations de collaborateur", version actualisée du 30 octobre 2020). Les tribunaux ne sont pas liés par les circulaires et informations de l'Administration fédérale (ATF 146 I 105 consid. 4.1; 144 II 246 consid. 13.3). Dans la mesure où elles visent à assurer une pratique uniforme des dispositions légales, ils ne devraient toutefois pas s'en écarter sans motif (cf. sur cette question la jurisprudence du Tribunal fédéral: ATF 142 II 182 consid. 2.3.2). Ces dispositions et la pratique y relative de l'Administration fédérale ne sont pas applicables au présent litige. En effet, l'interdiction de la rétroactivité (proprement dite) des lois (fiscales) fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 137 II 371 consid. 4.2; 122 II 113 consid. 3b/dd), ce qui est le cas en l'occurrence, dès lors que les options litigieuses ont été reçues et exercées par le recourant avant 2013. Il sera partant uniquement fait référence au droit en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012 dans ce qui suit, ainsi qu'aux circulaires de l'Administration fédérale des contributions applicables pendant ces périodes.

E. 6

a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Selon l'art. 17 al. 1 LIFD, dans sa version en vigueur pendant les périodes fiscales litigieuses (RO 1991 1184), sont notamment imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport 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 et les autres avantages appréciables en argent. L'obtention d'options portant sur l'achat d'actions de la société par les collaborateurs fait partie des autres avantages appréciables en argent au sens de la disposition précitée et 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 du TF 2C_236/2010 du 14 octobre 2010 consid. 2.2; cf. arrêts du TF 2C_138/2010 du 2 juin 2010 consid. 2.1, in StE 2010 B 22.2 no 21; 2A.517/2002 du 21 mai 2003 consid. 2.1, in RDAF 2003 II 359; 2A.573/2002 du 21 mai 2003 consid. 2, in StE 2003 B 22.2 n° 17 et les références citées). Un revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, un revenu est considéré comme 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 (cf. ATF 144 II 427 consid. 7.2; 113 Ib 23 consid. 2e; 105 Ib 238 consid. 4a). L'Administration fédérale des contributions a émis le 30 avril 1997 la circulaire n° 5 au sujet de l'imposition des actions et options de collaborateurs (reproduite in Archives 66 p. 136, remplaçant une circulaire de 1990; ci-après: la circulaire n° 5 de 1997). Selon ce texte, 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" (ch. 2.2). Lorsqu'un collaborateur acquiert une option au sens de la circulaire no 5 de 1997, il réalise un revenu imposable. Ne sont pas réputés options de collaborateurs au sens de la circulaire n° 5 de 1997, les droits formateurs à l'acquisition de droits de participation lorsque leur valeur ne peut pas être déterminée objectivement parce qu'ils sont assortis de nombreuses conditions à caractère personnel (ch. 2.2 et ch. 4.1). Il en va ainsi des options d'une durée supérieure à 10 ans ou qui sont assorties d'un délai de blocage de plus de 5 ans ou encore des options assorties de nombreuses conditions personnelles. En pareil cas, on se trouve en présence de simples droits d'expectative et ce n'est qu'au moment où elle est exercée que l'option constitue un revenu imposable pour le collaborateur (ch. 4.1). Toutefois, la circulaire no 5 de 1997 précise que, si au moment de l'attribution une valeur d'option peut être démontrée sur la foi d'une expertise reconnue, l'imposition peut avoir lieu à ce moment-ci (ch. 4.1). La circulaire n° 5 de 1997 précise encore la manière de calculer la valeur d'une option librement transférable et celle d'une option bloquée (ch. 4.2 et 4.3). En résumé, la circulaire n° 5 de 1997 pose comme principe que les options de collaborateurs évaluables sont imposables au moment de leur octroi et les options qui ne sont pas évaluables objectivement au moment de leur exercice (cf. ATF 133 V 346 consid. 5.3.2 p. 350 s.; arrêt 2C_138/2010 du 2 juin 2010 consid. 2.2). Dans une lettre-circulaire du 6 mai 2003 adressée aux administrations cantonales (reproduite in StE 2008 B 22.2 no 20 et dans ATF 133 V 346 consid. 5.3.2; ci-après: la lettre-circulaire de 2003), l'Administration fédérale a précisé sa pratique en lien avec les options de collaborateurs assorties d'une clause de "vesting". Une période de vesting désigne une 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 (arrêts du TF 2C_285/2019 du 9 mars 2020 consid. 5.2.2; 2C_236/2010 du 14 octobre 2010 consid. 2.3; 2C_138/2010 du 2 juin 2010 consid. 2.2). En substance, la lettre-circulaire de 2003 retient que les options assorties de telles clauses sont, en général, imposables au moment de l'exercice (cf. lettre-circulaire de 2003, point 2; cf. ATF 133 V 346 consid. 5.3.3; arrêt du TF 2C_138/2010 du 2 juin 2010 consid. 2.2). Selon la lettre circulaire de 2003, il est en tout cas juridiquement erroné d'imposer les options assorties de telles clauses de "vesting" au moment de leur attribution, dès lors que, jusqu'à la fin de la période de vesting, l'acquisition de la propriété de l'option est soumise à une condition suspensive (cf. lettre-circulaire de 2003, point 2; arrêt du TF 2C_138/2010 du 2 juin 2010 consid. 2.2). Le Tribunal fédéral a spécifiquement appliqué ces éléments au plan d'intéressement présentement litigieux, à savoir celui octroyé à certains de ses cadres par la société *****. Ni le moment de l'attribution des options, ni le terme de la période de "vesting" n'ont été considérés comme décisifs (arrêt du TF 2C_974/2019 du 17 décembre 2020, spécifiquement consid. 6.5 et 7.2). En vertu des règles générales sur la réalisation du revenu, les options ne constituent pas des prétentions fermes à l'achat d'actions par le collaborateur tant qu'elles sont soumises à des conditions suspensives. Ce n'est que lorsque ces conditions sont réalisées que la prétention du contribuable est acquise de manière irrévocable (arrêt 2C_236/2010 du 14 octobre 2010 consid. 2.2 et 2.3). Lorsque la fin des rapports de travail pour des motifs autres que la mort, l'invalidité et la retraite pendant le délai de blocage entraîne la perte des options sans dédommagement, il faut considérer que ces dernières sont soumises à des conditions suspensives (ATF 131 III 615 consid. 3), qui empêchent l'acquisition irrévocable de l'option d'intervenir (arrêts 2C_236/2010 du 14 octobre 2010 consid. 3.2; 2C_138/2010 du 2 juin 2010 consid. 3.1). b) Ayant à appliquer cette jurisprudence au cas d'espèce, la Cour de céans relève que les options reçues par le recourant ont été octroyées pour une durée de dix ans. Elles ont été attribuées de manière personnelle et n'étaient ni négociables ni cessibles. Elles 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 recourant 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. Or, en application des principes relatifs à la réalisation du revenu exposés ci-dessus, toutes les caractéristiques du plan d'option tendent à montrer qu'il ne s'agissait, lors de leur octroi, que de simples droits expectatifs. En effet, compte tenu de l'impossibilité de négocier ou céder l'option, du délai de blocage avec échelonnement de l'exercice de l'option et de la perte partielle ou complète de l'option en cas de rupture du contrat avant un certain délai, soit de la soumission de l'exercice des options à une condition suspensive, il existait un risque que le recourant n'ait pas la possibilité d'exercer tout ou partie des options lorsqu'il les a reçues. Ce risque est particulièrement illustré par le fait que le dernier quart d'option ne pouvait dans tous les cas être exercé que quatre ans après l'octroi de l'option et seulement si les rapports de travail perduraient encore. Dans ces conditions, on ne saurait considérer qu'il y a eu acquisition irrévocable de la prétention au moment de son octroi, ainsi que l'a retenu à bon droit l'autorité intimée. L'acquisition irrévocable des droits découlant des options a partant eu lieu ultérieurement. L'ACI a retenu le moment de l'exercice des options, plutôt que l'échéance des périodes de blocage. Elle a justifié cette position par l'importante volatilité du titre sous-jacent à l'option, rendant difficile l'estimation de la valeur de l'option à l'expiration du délai d'attente, et par le fait que le contribuable ne pouvait pas céder ses options. Les recourants ne remettent pas en cause cette appréciation de fait. Au reste, sous

réserve de ce qui suit, les recourants ne contestent pas qu'en application de la jurisprudence fédérale, les caractéristiques économiques du plan dont ils ont bénéficié devaient conduire à la réalisation du revenu uniquement lors de l'exercice des options et pas auparavant. Au vu des caractéristiques des options et du titre sur lequel elles portaient, la conclusion de l'autorité intimée, qui confirme le moment de l'exercice des options pour l'imposition, n'apparaît aucunement critiquable et doit être confirmée.

E. 7

Les recourants persistent à faire valoir que leur cas n'est pas similaire à celui jugé par le Tribunal fédéral et rappelé au considérant précédant. a) Ils soutiennent d'abord que les décisions de taxation rendues par le canton de Neuchâtel pour les périodes fiscales 2001 à 2003 et portant sur la même substance fiscale ne peuvent plus faire l'objet d'une révision, le délai absolu de 10 ans dès la notification du prononcé ayant été atteint pour toutes les périodes fiscales. Ils en tirent que seule la modification des taxations vaudoises permettrait d'éviter une double imposition et – implicitement – que cet objectif devrait prévaloir sur l'application du droit fiscal matériel. Or, il n'en est rien. L'interdiction constitutionnelle de la double imposition intercantonale ne saurait être interprétée comme permettant une modification au cas par cas des règles matérielles de la taxation. Au contraire, l'ensemble de la jurisprudence du Tribunal fédéral dans ce domaine tend à l'attribution et à la répartition des assiettes fiscales. Par conséquent, les recourants ne sauraient exiger de ne pas appliquer la solution à laquelle conduit le droit matériel au motif qu'ils n'auraient plus la possibilité de demander la révision d'une taxation par un canton concurrent. Le grief confine à la témérité si l'on considère que les recourants étaient valablement informés de la position de l'autorité fiscale vaudoise bien avant de recevoir les décisions de taxations neuchâteloises (entre le 20 mars 2003 et le 18 janvier 2007). Ils savaient en effet déjà à ce moment-là qu'en cas de retour dans le canton de Vaud, l'autorité fiscale considérerait que les revenus seraient réalisés lors de l'exercice des options. Ils sont aujourd'hui bien malvenus de s'en plaindre. Par conséquent, le grief correspondant ne peut qu'être rejeté. b) Les recourants reprochent en outre à l'autorité intimée un comportement contradictoire en lien avec la taxation vaudoise pour la période 2003, durant laquelle ils avaient maintenus un rattachement économique dans le canton de Vaud. Cette autorité a en effet pris en compte, pour le calcul du taux (cf. art. 7 al. 1 LI), l'assiette globale des revenus imposables des recourants. Or, pour cette période 2003, en se fondant sur les taxations neuchâteloises, l'autorité intimée a ajouté, pour le calcul du taux de l'impôt vaudois, les revenus du plan de participations imposés à Neuchâtel. Les recourants soutiennent que l'imposition – sous-entendu à nouveau – de ces mêmes revenus, cette fois pour le taux et dans l'assiette imposable, pour la période fiscale 2010 procéderait d'une attitude contradictoire. A teneur de l'art. 2 al. 2 CC, l'abus manifeste d'un droit n'est pas protégé par la loi. La règle prohibant l'abus de droit permet au juge de corriger les effets de la loi dans certains cas où l'exercice d'un droit allégué créerait une injustice manifeste. L'existence d'un abus de droit se détermine selon les circonstances concrètes de l'espèce, en s'inspirant des diverses catégories mises en évidence par la jurisprudence et la doctrine. Les cas typiques en sont l'absence d'intérêt à l'exercice d'un droit, l'utilisation d'une institution juridique contrairement à son but, la disproportion manifeste des intérêts en présence, l'exercice d'un droit sans ménagement ou l'attitude contradictoire (ATF 135 III 162 consid. 3.3.1; arrêt du TF 2C_1120/2015 du 26 avril 2017 consid. 4.1). La jurisprudence a reconnu dans certains cas que l'autorité pouvait commettre un abus de droit (cf., implicitement, arrêt du TF 2C_1120/2015 du 26 avril 2017 consid. 4.1; cf., pour un exemple, arrêt du TF du 18 février 1983, in RF 39/1984 p. 410). On

ne voit pas en l'occurrence que la prise en compte du revenu imposé par le canton du domicile fiscal principal, qui est conforme au droit applicable, soit constitutif d'un abus de droit, respectivement procède d'une attitude contradictoire de l'autorité. Lors de la taxation de la période fiscale 2003, les recourants ont été imposés de manière limitée dans le canton de Vaud. L'autorité fiscale de ce canton n'a donc fait que suivre la taxation du canton du for principal pour calculer le taux global, conformément à la loi. Dès lors que ces décisions de taxation pour la période fiscale 2003 de l'autorité vaudoise sont entrées en force et ne font pas partie de l'objet de la contestation, la Cour de céans ne saurait en ordonner la correction. S'agissant de l'attitude de l'autorité intimée, le fait qu'elle ait procédé à l'imposition pour le taux en 2003 et dans l'assiette en 2008 et 2010 ne peut pas être considérée comme arbitraire dans la configuration du cas d'espèce. En 2003, elle n'a fait que suivre la taxation du for principal sans nécessairement avoir pu déterminer que le revenu imposable dans le canton de Neuchâtel, qu'elle prenait en compte pour le calcul du taux, provenait des options octroyées. En outre, on peut tout autant reprocher aux recourants de ne pas avoir mentionné à ce moment-là que la prise en considération pour le calcul du taux dans la période fiscale 2003 du revenu tiré des options était contraire à l'accord connu du recourant avec les autorités fiscales vaudoises. Il ne s'agit ainsi pas d'une attitude contradictoire et le grief correspondant doit être rejeté. c) En définitive, c'est à bon droit que l'autorité intimée a confirmé la reprise dans le revenu imposable des recourants pour les périodes fiscales 2008 et 2010 des montants obtenus lors de l'exercice par le recourant de ses options durant chacune de ces périodes.

E. 8

Les recourants n'invoquent pas directement l'interdiction de la double imposition intercantonale, sous réserve de ce qui est examiné au considérant précédent. Il n'est en effet pas contestable, dès lors que la Cour de céans parvient à la conclusion que c'est à bon droit que le canton de Vaud a imposé les options du recourant à l'exercice (cf. supra consid. 6 et 7), que le constat d'une double imposition intercantonale ne pourrait conduire en l'espèce qu'à l'annulation partielle des décisions de taxation neuchâteloises pour les périodes 2001 à 2003. Or, la Cour de céans ne dispose pas de la compétence pour élargir l'objet de la contestation aux décisions rendues dans ce dernier canton par son autorité fiscale. Elle est en effet liée par l'objet de la contestation portée devant elle qui est déterminé par la décision attaquée. Or, à juste titre bien entendu, la décision attaquée ne porte aucunement sur les décisions de taxation rendues par l'autorité fiscale du canton de Neuchâtel et par ailleurs entrée en force. Il sied ainsi de constater qu'à l'inverse du Tribunal fédéral, devant lequel le contribuable peut, le cas échéant, aussi faire contrôler les décisions de taxations rendues dans un autre canton (cf. art. 100 al. 5 LTF), tel n'est pas le cas devant la juridiction vaudoise. La Cour de céans ne saurait donc examiner les taxations rendues dans le canton de Neuchâtel. Certes, dans l'arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 rappelé ci-avant, le Tribunal fédéral a considéré qu'il n'y avait pas de motif pour que la Confédération perçoive un montant d'impôt supérieur à l'impôt légalement dû. Sur cette base, il a renvoyé le dossier à l'ACI pour qu'elle procède à un nouveau calcul de l'IFD des périodes fiscales litigieuses, en déduisant le montant de l'IFD prélevé durant les périodes fiscales 2001 à 2003 par le canton de Fribourg sur les options qui avaient ensuite été exercées dans le canton de Vaud durant les périodes fiscales 2005 à 2007 (consid. 15). On ne voit cependant pas sur quelle base légale la Cour de céans pourrait se fonder pour ordonner une telle solution en l'espèce. Comme on l'a vu en effet, en application des dispositions légales matérielles, c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré que les recourants avaient réalisé un revenu

imposable lors de l'exercice des options litigieuses, à savoir au cours des périodes fiscales 2008 et 2010 (cf. consid. 6 et 7 ci-avant). On a vu également que ces règles, issues du droit harmonisé, s'appliquaient tant pour l'IFD que pour l'ICC (consid. 2 ci-avant). Comme on l'a vu enfin (consid. 3 ci-avant), le domicile fiscal principal des recourants pour ces périodes fiscales n'est pas litigieux, de telle sorte que l'interdiction constitutionnelle de la double imposition intercantonale (art. 127 al. 3 Cst.), quand bien même elle limite la souveraineté des cantons (Nadine Mayhall-Mannhart/Michael Beusch, in: Zweifel/ Beusch /de Vries Reilingh, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, 2 ème éd., 2022, § 40 n. 1, p. 484), ne permet pas en l'espèce de faire obstacle à la taxation vaudoise. Il est au surplus douteux, dans la constellation du cas d'espèce, dans laquelle le domicile fiscal n'est pas contesté, que les conditions de l'art. 108 LIFD aient été remplies, c'est-à-dire que la question de l'attribution du droit de taxer ait pu être tranchée par l'Administration fédérale des contributions à titre préjudiciel. Ces éléments tendent ainsi vers un rejet du recours en ce qui concerne l'IFD également.

E. 9

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

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