



9C_216/2023

Arrêt du 31 octobre 2023

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président, Moser-Szeless et Beusch.

Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

A.A._____ et B.A._____,
représentés par C._____,
recourants,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud,
route de Berne 46, 1014 Lausanne,
intimée,

Service des contributions de la République et canton de Neuchâtel,
rue du Docteur-Coullery 5, 2300 La Chaux-de-Fonds.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton de Vaud et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2008 et 2010,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud du 2 mars 2023 (FI.2022.0016).

Faits :

A.

A.a. Les époux A.A._____ et B.A._____ (ci-après: les contribuables ou les recourants) étaient domiciliés dans le canton de Vaud jusqu'en décembre 2000, avant de s'installer dans le canton de Neuchâtel. Ils se sont à nouveau domiciliés dans le canton de Vaud dès le 11 janvier 2004.

A.A._____ (ci-après: le contribuable ou le recourant) a été employé comme cadre dirigeant de la société D._____ SA, avec siège dans le canton de Vaud (ci-après: D._____) jusqu'au 31 décembre 2010. Il s'est vu attribuer par son employeur des options de collaborateurs à partir de l'année 1995.

A.b. D._____ s'est adressée à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration fiscale vaudoise) en vue de régler l'imposition des options attribuées à ses collaborateurs. En octobre 1997, l'Administration fiscale vaudoise a informé D._____ qu'elle

admettait une imposition des options au moment de leur exercice (et non lors de leur octroi), avec un escompte de 5,66 % pour tenir compte des périodes de blocage.

A.c. A la suite de son transfert de domicile dans le canton de Neuchâtel, le contribuable s'est adressé au Service des contributions de la République et canton de Neuchâtel (ci-après: l'Administration fiscale neuchâteloise) au sujet du traitement fiscal des options qu'il avait reçues et qu'il allait recevoir de D._____. Par courrier du 17 décembre 2002, cette administration l'a informé que les options obtenues depuis son assujettissement dans le canton, le 1^{er} janvier 2001, seraient imposées lors de leur octroi à la valeur d'attribution; les options obtenues avant sa prise de domicile dans le canton, soit celles octroyées alors qu'il résidait dans le canton de Vaud, seraient imposées lors de leur exercice, mais à la valeur d'octroi.

Par décision du 18 janvier 2007, l'Administration fiscale neuchâteloise a taxé les contribuables pour l'impôt fédéral direct (ci-après: l'IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) des années 2002 et 2003. Ces décisions sont entrées en force.

A.d. Par décision du 23 novembre 2010, l'Office d'impôt des districts de E._____ et F._____ (ci-après: l'office d'impôt) a taxé les contribuables pour l'IFD et les ICC de l'année 2008. En substance, il a ajouté aux revenus imposables déclarés par les contribuables la somme de 938'730 fr. à titre de revenus provenant du plan de participations de D._____ réalisés au cours de la période. Pour l'année 2010, l'office d'impôt a également ajouté, pour fixer l'IFD et les ICC, un revenu imposable de 1'074'784 fr., également à titre de l'exercice des options et actions du plan de participations de D._____ (décision du 27 mars 2015).

Statuant sur réclamation le 4 janvier 2022, l'Administration fiscale vaudoise a maintenu les décisions de taxation relatives aux périodes 2008 et 2010.

B.

Par arrêt du 2 mars 2023, le Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public (ci-après: le Tribunal cantonal), a rejeté le recours des contribuables.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.A._____ et B.A._____ concluent en substance et à titre principal à ce que les décisions de taxation IFD et ICC des périodes 2008 et 2010 du canton de Vaud soient réformées, en ce sens qu'aucun revenu provenant de l'exercice des options imposées à l'octroi par le canton de Neuchâtel n'est imposable. Subsidièrement, ils demandent à ce que ces décisions soient réformées, en ce sens que le revenu provenant de l'exercice des options "est réduit de l'assiette soumise à l'impôt" en 2002 et 2003 par le canton de Neuchâtel. Très subsidiairement, ils concluent en matière d'ICC à ce que les décisions de taxation du canton de Neuchâtel pour les années 2002 et 2003 soient réformées, en ce sens que le revenu imposable pour ces périodes "est réduit du montant de la valeur des options imposées à l'octroi et dont l'imposition à l'exercice dans le canton de Vaud est confirmée". En ce qui concerne l'IFD, ils concluent à ce que l'impôt calculé sur le revenu d'options imposable en 2008 et 2010 dans le canton de Vaud soit réduit de la part de l'IFD perçu sur le revenu des options imposées à l'octroi en 2002 et 2003 dans le canton de Neuchâtel.

L'Administration fiscale vaudoise et l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) concluent au rejet du recours. L'Administration fiscale neuchâteloise conclut au rejet des conclusions "très subsidiaires". Les contribuables se sont encore déterminés le 17 août 2023.

Considérant en droit :

I. Recevabilité et pouvoir d'examen

1.

1.1. Le recours porte sur une décision finale (art. 90 LTF) d'une autorité judiciaire supérieure ayant statué en dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) et rendue dans une cause de droit public qui ne tombe pas sous le coup d'une clause d'exception de l'art. 83 LTF. Le recours en matière de droit public est par conséquent ouvert (cf. aussi art. 146 LIFD [RS 642.11] et art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

1.2. L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où les recourants s'en prennent clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2), ce qui est le cas en l'espèce.

1.3. Au surplus, le recours a été interjeté en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 al. 1 et 2 LTF), par les contribuables, destinataires de l'arrêt attaqué, qui ont qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière, avec les précisions suivantes.

1.4. Les conclusions principales et subsidiaires tendant à la réforme en matière d'ICC des décisions de taxation 2008 et 2010 du canton de Vaud sont toutes irrecevables, en raison de l'effet dévolutif complet du recours au Tribunal cantonal (cf. ATF 136 II 539 consid. 1.2; arrêt 2C_141/2020 du 3 décembre 2021 consid. 1.2 non publié in ATF 147 II 454).

1.5.

1.5.1. Conformément à la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale, le recours en matière de droit public 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 (arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 1.5.1 et les références). Les voies de recours ne doivent en effet être entièrement épuisées que dans un seul canton (cf. ATF 139 II 373 consid. 1.4; arrêt 2C_401/2020 du 28 juillet 2021 consid. 1.2.1 et les références non publié in ATF 148 I 65).

1.5.2. En l'espèce, les recourants ont conclu à titre très subsidiaire à la réforme des décisions de taxation de l'Administration fiscale neuchâteloise des périodes fiscales 2002 et 2003, qui sont entrées en force. Conformément à la jurisprudence qui vient d'être rappelée, ces conclusions sont donc recevables.

2.

2.1. D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID lorsque les dispositions de cette loi ne laissent pas de marge de manoeuvre aux cantons. Tel est le cas s'agissant de l'imposition de participations de collaborateurs (cf. art. 7 LHID), de sorte que le Tribunal fédéral examinera librement la cause tant sous l'angle de l'IFD que des ICC (cf. arrêt 9C_1/2023 du 26 septembre 2023 consid. 2.1).

En vertu de l'art. 106 al. 2 LTF, il n'examine toutefois la violation de droits fondamentaux - dont fait partie, en tant que droit individuel, l'interdiction de la double imposition intercantonale au sens de l'art. 127 al. 3 Cst. (cf. arrêt 2C_285/2018 du 5 novembre 2019 consid. 1.3 et la référence) - ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par la partie recourante, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (ATF 142 III 364 consid. 2.4; 141 I 36 consid. 1.3).

2.2. Pour statuer, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des situations visées à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6; 139 II 373 consid. 1.6).

II. Objet du litige et arrêt cantonal

3.

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal cantonal a confirmé la prise en compte dans le revenu imposable IFD et ICC des recourants pour 2008 et 2010 le montant des options exercées par le contribuable durant les périodes fiscales correspondantes. S'il devait être répondu par l'affirmative et vu les conclusions du recours, il faudrait alors s'interroger sur les

conséquences de cette imposition sur les taxations rendues par le canton de Neuchâtel pour les périodes fiscales 2002 et 2003, en tant qu'elles portent sur les mêmes options.

4.

Les premiers juges ont mis en doute que la communication de l'Administration fiscale neuchâteloise du 17 décembre 2002 constituât un "ruling fiscal" puisqu'il ne se rapportait pas à une opération envisagée à laquelle les recourants auraient pu renoncer, mais bien à la manière de taxer un état de fait en partie déjà réalisé. En tout état de cause, "la convention conclue" par cette autorité avec les contribuables ne pouvait lier son homologue vaudoise, à tout le moins en ce qui concernait les ICC. En outre, en se fondant sur l'arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020, qui se rapportait également au traitement fiscal du plan d'intéressement de D. _____ et dans lequel le Tribunal fédéral avait jugé que les revenus imposables découlant de ce plan étaient imposables au moment de l'exercice et non lors de l'octroi des options, les juges cantonaux ont considéré que l'Administration fiscale vaudoise avait imposé les options litigieuses au moment de leur exercice conformément au droit. Celle-ci avait, sans que cela soit critiquable, constaté comme caractéristiques topiques une importante volatilité du titre sous-jacent à l'option rendant difficile l'estimation de la valeur de celle-ci, l'expiration du délai d'attente et le fait que le contribuable ne pouvait pas céder ses options. Sous l'angle de l'interdiction de la double imposition intercantonale, les recourants ne pouvaient exiger l'application d'une imposition différente au motif qu'ils ne pouvaient plus demander la révision d'une taxation d'un "canton concurrent". En tout état de cause, le Tribunal cantonal ne pouvait pas, pour des raisons procédurales, examiner les taxations rendues dans le canton de Neuchâtel.

A l'encontre de ce raisonnement, les recourants font avant tout valoir que l'application de l'arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 au cas d'espèce aurait dû conduire le Tribunal cantonal à limiter la "matière imposable à la plus-value entre la valeur des options imposée au moment de l'octroi et leur valeur au moment de l'exercice". A défaut, l'arrêt cantonal conduirait à une double imposition prohibée qui porterait sur un même substrat fiscal. Cette conclusion se justifierait d'autant plus que le "ruling" du 17 décembre 2002 de l'Administration fiscale neuchâteloise reposait sur une analyse complète du plan d'intéressement de D. _____.

III. Droit applicable

5.

En matière d'impôt fédéral direct, ce sont les art. 16 al. 1 et 17 al. 1 LIFD dans leur teneur en 2008 et en 2010 qui sont applicables aux périodes fiscales litigieuses. Les modifications de cette loi introduites par la loi fédérale du 17 décembre 2010 sur l'imposition des participations de collaborateur (RO 2011 3259), entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2013, ne sont en revanche pas applicables.

Il en va de même de la LHID et de l'art. 20 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; rs/VD 642.11), dans leur teneur en vigueur pendant les périodes litigieuses.

IV. Impôt fédéral direct

6.

6.1. Dans son arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020, le Tribunal fédéral a considéré, dans le contexte du même plan d'intéressement de D. _____ qui est en cause en l'espèce, que la confirmation par le Tribunal cantonal vaudois de l'imposition des options reçues au moment de leur exercice n'était pas critiquable. En effet, la cession de ces options n'était pas possible et il existait une 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. Partant, l'acquisition irrévocable des droits découlant de ces participations de collaborateurs avait eu lieu après le moment de leur octroi (arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 6.5 et 7.2; sur l'imposition des options de collaborateurs, cf. arrêts 9C_1/2023 du 26 septembre 2023 consid. 8.2; 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 6).

6.2. Les recourants n'avancent aucune argumentation justifiant de s'écarter de la solution retenue dans l'arrêt 2C_974/2019, à savoir l'imposition des options litigieuses au moment de leur exercice. Au vu du fait que le plan d'intéressement, ainsi que la nature des options examinés par le Tribunal fédéral dans l'arrêt précité sont similaires à ceux du cas d'espèce, il n'existe aucune raison d'imposer les options litigieuses au moment de leur octroi.

En particulier, s'agissant du "ruling" délivré par l'Administration fiscale neuchâteloise (sur cette notion, cf. arrêt 9C_74/2023 du 16 mai 2023 consid. 5.1 et les références), les recourants ne démontrent pas

de manière convaincante qu'il devrait s'appliquer en l'espèce. Ils se bornent en effet à alléguer que ce "ruling", qui reposerait sur une analyse complète du plan d'intéressement de D. _____, avait été signé à un moment auquel le contribuable aurait encore pu renoncer aux options offertes par son employeur, et qu'en l'ignorant, le Tribunal cantonal "accepte une solution impliquant une double imposition". Ce faisant, les recourants ne critiquent pas les considérations convaincantes de l'instance précédente, dont on peut déduire que l'Administration fiscale neuchâteloise n'avait pas délivré un "ruling" le 17 décembre 2002 puisque ce document ne portait pas sur une opération envisagée à laquelle les recourants auraient pu renoncer mais bien sur la manière de taxer un état de fait déjà en partie réalisée (comp. arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 9.2; cf. également, arrêt 9C_74/2023 du 16 mai 2023 consid. 5.1). En outre, et ainsi que l'a relevé à bon droit le Tribunal cantonal, le "ruling" délivré par le canton de Neuchâtel ne pouvait pas lier les autorités fiscales vaudoises en ce qui concerne les périodes fiscales ultérieures à celles pendant lesquelles les contribuables étaient domiciliés dans le canton de Neuchâtel. Partant, les recourants ne sauraient invoquer en leur faveur l'accord du 17 décembre 2002 ni en matière d'IFD, ni du reste en matière d'ICC (infra consid. 8).

7.

En définitive, c'est en conformité au droit fédéral que la juridiction cantonale a confirmé la prise en compte des montants obtenus lors de l'exercice des options dans le chapitre fiscal des recourants pour les années correspondantes, en 2008 et 2010.

V. Impôts cantonaux et communaux

8.

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/VD, dans sa version en vigueur pour les périodes fiscales litigieuses, a la même teneur que l'art. 17 al. 1 LIFD applicable en l'espèce (supra consid. 5). Les principes relatifs à la réalisation du revenu s'appliquent de la même manière en matière d'ICC (cf. arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 11). Partant, les considérations qui précèdent relatives à l'IFD valent également pour les ICC des périodes sous examen. En tant qu'il porte sur les ICC prélevés dans le canton de Neuchâtel, le recours est donc rejeté au bénéfice de la même motivation que celle développée en matière d'IFD. La question de l'éventuelle double imposition résultant de cette solution sera examinée ci-après (cf. infra consid. 9 et 10).

VI. Interdiction de la double imposition

9.

Invoquant l'art. 127 al. 3 Cst., les recourants font valoir que la confirmation de l'imposition dans le canton de Vaud des options à l'exercice conduirait à taxer ces options deux fois, puisque l'Administration fiscale neuchâteloise les avaient déjà imposées au moment de leur octroi.

9.1. On rappellera que le principe de l'interdiction de la double imposition énoncé à l'art. 127 al. 3 Cst. s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, 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, entende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle). En outre, le Tribunal fédéral a déduit de l'art. 127 al. 3 Cst. le principe selon lequel un canton ne peut pas imposer plus lourdement un contribuable du fait qu'il est assujéti aux impôts dans un autre canton (interdiction du traitement discriminatoire). Quoi qu'en disent les recourants - dont le grief sur ce point ne satisfait de toute façon pas aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF -, ce dernier principe n'est toutefois pas en cause en l'espèce. La notion de double imposition intercantonale prohibée par l'art. 127 al. 3 Cst. implique un conflit de souveraineté fiscale entre cantons. Elle suppose en outre la réunion des quatre conditions d'identité du sujet, de l'objet, du type d'impôt et de la période fiscale (arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 13.1). Puisque l'art. 127 al. 3 Cst. ne vise que des prétentions cantonales concurrentes et ne s'applique donc pas en matière d'IFD (arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 12), le grief tiré de la violation de la disposition constitutionnelle précitée ne peut porter que sur les ICC. La question d'un éventuel IFD perçu à double ensuite de la confirmation de l'imposition à l'exercice des options par le canton de Vaud sera traitée séparément (infra consid. 11).

9.2. En l'espèce, en retenant que le revenu avait été réalisé lors de l'octroi des options, le canton de Neuchâtel a méconnu les règles harmonisées sur le moment de la réalisation du revenu (supra consid. 8), mais il n'a pas empiété sur les compétences du canton de Vaud. D'autre part, l'identité des périodes fiscales fait défaut, le canton de Neuchâtel ayant taxé les options à l'octroi sur les périodes fiscales 2002 et 2003 et le canton de Vaud les options à l'exercice pour les périodes fiscales 2008 et 2010. On ne se trouve donc *a priori* pas dans un cas de double imposition intercantonale prohibée. Il n'en demeure pas moins que, concrètement, les contribuables se voient taxer deux fois sur un même substrat économique par deux cantons et pour le même impôt, de sorte que, sous cet angle matériel, il existe une situation de double imposition (comp. arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 13.2).

9.3. On constate toutefois que la double imposition du cas d'espèce est limitée et ne porte pas sur l'ensemble du revenu provenant des options litigieuses. A cet égard, aucune des parties ne se prononce sur les montants déterminants. En particulier, les recourants ne font valoir aucun chiffre concret quant à la part des revenus dont l'Administration fiscale vaudoise n'aurait pas à tenir compte pour les imposer. La proposition transactionnelle que celle-ci avait soumise aux recourants n'a pas à être prise en considération (cf. courriel de l'Administration fiscale vaudoise du 17 août 2021). Il ressort du dossier que le canton de Neuchâtel a fixé l'impôt des recourants en 2002 en tenant compte d'un montant de 136'920 fr. correspondant aux options octroyées en 2002 (cf. certificat de salaire pour la déclaration d'impôt 2002 avec annexe et décision de taxation de taxation 2002 du 18 janvier 2007). Les options correspondantes ont également été incluses dans le revenu imposable des recourants dans le canton de Vaud pour l'année 2008 (cf. échanges de courriels entre le conseil des recourants et l'Administration fiscale vaudoise des 14 août 2021 et 17 août 2021). S'agissant de l'année 2010, sur un revenu total de 1'051'548 fr. provenant des options exercées cette année-là, un montant de 234'282 fr. avait déjà été pris en compte par le fisc neuchâtelois (respectivement 92'094 fr. durant la période fiscale 2002 et 142'188 fr. pour la période fiscale 2003; cf. décision sur réclamation du 4 janvier 2022 p. 11).

10.

S'il existe bien une situation de double imposition intercantonale, il convient, avant de déterminer comment elle doit être éliminée, de se pencher sur l'argumentation de l'Administration fiscale vaudoise et de l'AFC, selon laquelle les contribuables ne pourraient pas se prévaloir du grief de l'interdiction de la double imposition intercantonale en raison de leur comportement contraire à la bonne foi. En effet, en s'étant adressés à l'Administration fiscale neuchâteloise afin "d'obtenir une solution personnalisée" ce malgré l'existence d'un "ruling" dans le canton de Vaud, les recourants auraient été pleinement conscients du risque de double imposition.

10.1. Dans un arrêt récent (arrêt 9C_710/2022 du 17 août 2023 consid. 2 destiné à publication), le Tribunal fédéral a abandonné sa jurisprudence relative à la déchéance procédurale du droit de recours du contribuable en matière de double imposition intercantonale (ATF 147 I 325 consid. 2). Sur le plan de l'examen matériel du principe constitutionnel de l'interdiction de la double imposition intercantonale, qui doit être en principe strictement appliqué, il a jugé qu'il n'y a lieu de refuser d'éliminer une double imposition intercantonale que si le comportement du contribuable imposé à double correspond à un comportement abusif qualifié ("qualifiziert missbräuchliches Verhalten") et que le canton en cause dispose exceptionnellement d'un intérêt légitime à un tel refus (arrêt 9C_710/2022 du 17 août 2023 consid. 4 destiné à publication). Un comportement contraire aux règles de la bonne foi peut toutefois être pris en compte lors de la répartition des frais et des dépens (arrêt 9C_710/2022 du 17 août 2023 consid. 2.5.1 et 5.2 destiné à la publication).

10.2. Selon les constatations de la juridiction cantonale, les recourants étaient valablement informés de la position de l'Administration fiscale vaudoise s'agissant du traitement fiscal des options en cause avant de recevoir les décisions de taxation du canton de Neuchâtel. Ils ne pouvaient dès lors se plaindre de l'imposition de leur revenus lors de l'exercice des options dans le canton de Vaud. Le Tribunal cantonal n'a en revanche constaté aucun élément susceptible d'étayer la position de l'Administration fiscale vaudoise et de l'AFC, qui ne se plaignent pas d'une constatation manifestement incomplète des faits sur ce point. Au surplus, l'affirmation de cette dernière quant à "la recherche d'une solution d'imposition personnalisée dans un autre canton" de la part des recourants relève d'une simple allégation. On ne saurait donc retenir que les contribuables auraient adopté un comportement relevant d'un abus de droit qualifié.

10.3. En conséquence, les contribuables sont légitimés à se plaindre d'une double imposition, de sorte qu'il reste à examiner comment celle-ci doit être éliminée.

10.3.1. Puisque le canton de Vaud a imposé à bon droit les options du contribuable au moment de leur l'exercice (cf. supra consid. 6 à 8), le constat d'une double imposition intercantonale prohibée ne peut conduire en l'espèce qu'à l'annulation partielle des décisions de taxation du canton de Neuchâtel pour les périodes 2002 et 2003, en tant qu'elles prélèvent des ICC sur des montants d'options octroyées au contribuable qui ont par la suite été exercées et taxées dans le canton de Vaud durant les périodes fiscales 2008 et 2010 (comp. arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 14.3). Il est précisé que seul le montant d'ICC portant sur la valeur des options au moment de leur octroi est visé s'agissant de l'élimination de la double imposition intercantonale (supra consid. 9.3).

10.3.2. En ce qui concerne la réforme de ses décisions de taxation, l'Administration fiscale neuchâteloise fait valoir que ses prononcés ne sauraient être modifiés parce que la possibilité de réviser une décision de taxation entrée en force au sens de l'art. 51 al. 3 LHID expirerait au plus tard dix ans après sa notification; ce serait le cas en l'espèce puisque ses décisions ont été notifiées le 18 janvier 2007.

Cette argumentation doit être écartée. En effet, la modification des décisions de taxation neuchâteloises telle que requise à titre très subsidiaire par les recourants ne relève pas des règles applicables à la révision de la LHID, mais de l'art. 100 al. 5 LTF, qui ne prévoit pas de délai absolu pour demander que soit réglé un conflit de compétence entre deux cantons. De plus, appliquer par analogie dans ce contexte un délai similaire à celui de l'art. 51 LHID irait à l'encontre de la jurisprudence, qui exige du contribuable d'épuiser les instances cantonales dans un seul canton (supra consid. 1.5.1). Toute autre solution aurait pour effet d'obliger dans les faits un contribuable à systématiquement contester la décision d'un canton à chaque fois qu'il existerait le moindre risque qu'un autre canton prétende l'assujettir à l'impôt (cf. [ATF 133 I 308](#) consid. 2.4), afin d'éviter de se voir reprocher par la suite la péremption de ses droits à l'encontre de la première décision en raison de l'écoulement du temps.

VII. IFD perçu à double

11.

L'IFD perçu à double ne porte, comme pour les ICC, que sur les montants d'options taxés par le canton de Neuchâtel durant les périodes fiscales 2002 et 2003 (supra consid. 9.3), options que le recourant a par la suite exercées dans le canton de Vaud durant les périodes fiscales 2008 et 2010. Comme il a été vu, c'est à bon droit que le canton de Vaud a imposé les options exercées par le contribuable durant les périodes fiscales 2008 et 2010 au titre de l'IFD (cf. supra consid. 7). Cela étant, il n'y a pas de motif que la Confédération perçoive un montant d'impôt supérieur à l'impôt légalement dû (cf. arrêt 2C_597/2019 du 14 avril 2022 consid. 3.2). Partant, la cause sera renvoyée à l'Administration cantonale vaudoise pour qu'elle procède à un nouveau calcul de l'IFD des périodes fiscales 2008 et 2010, en déduisant le montant de l'IFD prélevé durant les périodes fiscales 2002 et 2003 par le canton de Neuchâtel sur les options touchées par le recourant, qui ont ensuite été exercées dans le canton de Vaud durant les périodes fiscales 2008 et 2010 (comp. arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 15).

VIII. Prescription

12.

Le présent arrêt met fin à la prescription absolue de 15 ans tant en ce qui concerne l'IFD (art. 120 al. 4 LIFD) que les ICC vaudois (cf. art. 47 al. 1 LHID). Le fait que la cause soit renvoyée à l'autorité cantonale vaudoise pour l'IFD 2008 et 2010 n'y change rien, car le renvoi ne porte que sur le calcul (cf. arrêts 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 16; 2C_138/2020 du 3 décembre 2020 consid. 8; cf. [ATF 138 I 143](#) consid. 1.2).

S'agissant des ICC neuchâtelois, il est relevé qu'il ne s'agit pas de refaire les taxations déjà entrées en force pour les périodes fiscales 2002 et 2003, mais de rembourser aux contribuables les montants d'impôt prélevés sur les options touchées par le contribuable qui ont par la suite fait l'objet d'une taxation dans le canton de Vaud au titre de l'exercice durant les périodes fiscales 2008 et 2010.

IX. Conclusion, frais et dépens

13.

13.1. Dans la mesure où il est recevable, le recours est partiellement admis s'agissant de l'IFD des périodes fiscales 2008 et 2010. L'arrêt du Tribunal cantonal du 2 mars 2023 est partiellement annulé, en tant qu'il confirme le montant d'impôt dû par les contribuables en vertu de la décision sur réclamation du 4 janvier 2022. La cause est renvoyée à l'autorité cantonale vaudoise pour qu'elle procède à un nouveau calcul de l'IFD 2008 et 2010 dans le sens des considérants.

13.2. Dans la mesure où il est recevable, le recours est partiellement admis s'agissant des décisions ICC du canton de Neuchâtel pour les périodes fiscales 2002 et 2003. Les décisions de taxation du canton de Neuchâtel datées du 18 janvier 2007 sont partiellement annulées, en tant qu'elles prélèvent des ICC sur les options touchées par le contribuable et imposées à l'exercice dans le canton de Vaud durant les périodes fiscales 2008 et 2010. La cause est renvoyée à l'Administration fiscale neuchâteloise pour qu'elle procède à un nouveau calcul des ICC dans le sens des considérants pour les périodes fiscales 2002 et 2003.

13.3. Au vu de ce qui précède, les autres griefs invoqués par les recourants n'ont pas à être examinés plus avant.

14.

Compte tenu de l'issue du litige, les cantons de Vaud et de Neuchâtel, dont l'intérêt patrimonial est en jeu (art. 66 al. 1 et 4 LTF), supporteront une partie des frais judiciaires. Les recourants succombent pour l'essentiel, de sorte qu'ils supporteront la plus grande partie de ces frais, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). En tant qu'il succombe partiellement, chaque canton sera en outre condamné à verser aux recourants, créanciers solidaires, des dépens réduits (art. 68 al. 1 LTF). Aucun dépens ne leur sera en revanche alloué (art. 68 al. 3 LTF). Vu l'issue du litige, il n'y a pas lieu de modifier la répartition des frais et dépens de la procédure cantonale (art. 67 et 68 al. 5 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis dans la mesure où il est recevable s'agissant de l'IFD pour les périodes fiscales 2008 et 2010. L'arrêt du Tribunal cantonal du 2 mars 2023 est partiellement annulé, en tant qu'il confirme le montant d'impôt dû par les contribuables en vertu de la décision sur réclamation du 4 janvier 2022. La cause est renvoyée à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud pour qu'elle procède à un nouveau calcul de l'IFD, en déduisant le montant de l'IFD prélevé pour les périodes fiscales 2002 et 2003 par le canton de Neuchâtel sur les options touchées par le contribuable et imposées à l'exercice dans le canton de Vaud durant les périodes fiscales 2008 et 2010. Le recours est rejeté pour le surplus en ce qu'il concerne l'IFD.

2.

Le recours est partiellement admis dans la mesure où il est recevable s'agissant des ICC du canton de Neuchâtel pour les périodes fiscales 2002 et 2003. Les décisions de taxation du canton de Neuchâtel du 18 janvier 2007 sont partiellement annulées, en tant qu'elles prélèvent des ICC sur les options touchées par le contribuable et imposées à l'exercice dans le canton de Vaud durant les périodes fiscales 2008 et 2010. La cause est renvoyée au Service des contributions du canton de Neuchâtel pour qu'il procède à un nouveau calcul des ICC pour les périodes fiscales 2002 et 2003 et rétrocède aux recourants les montants d'ICC correspondant aux options touchées par le contribuable et imposées à l'exercice dans le canton de Vaud durant les périodes fiscales 2008 et 2010. Le recours est rejeté pour le surplus en ce qu'il concerne les ICC.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 16'000 fr., sont mis à raison de 2'000 fr. à la charge du canton de Vaud et à raison de 2'000 fr. à la charge du canton de Neuchâtel. Le solde, par 12'000 fr., est mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

4.

Le canton de Vaud versera aux recourants, créanciers solidaires, une indemnité de partie de 2'000 fr.

5.

Le canton de Neuchâtel versera aux recourants, créanciers solidaires, une indemnité de partie de 2'000 fr.

6.

Le présent arrêt est communiqué aux parties, au Service des contributions de la République et canton de Neuchâtel, au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 31 octobre 2023

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser