

BGer 9C 13/2025 vom 1. Mai 2025

Bundesgericht, 2025-05-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_13_2025

FR: TF 9C 13/2025 du 1 mai 2025

IT: TF 9C 13/2025 del 1 maggio 2025

Regeste

Impôts cantonaux et communaux du canton de Genève et impôt fédéral direct, période fiscale 2020 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

L'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi art. 146 LIFD [RS 642.11] et 73 al. 1 [LHID; RS 642.14]).

E. 1.2

L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible. Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (ATF 142 II 293 consid. 1.2; 135 II 260 consid. 1.3.1). Il y a donc lieu d'entrer en matière.

E. 1.3

La recourante ne prend pas de conclusion formelle à l'encontre de l'arrêt cantonal, étant rappelé que le recours en matière de droit public se caractérise comme un recours en réforme (art. 107 al. 2 LTF). Elle se limite en effet à soutenir en substance que la totalité des revenus provenant de "l'exécution des séries 15-KM-RSU, 17-LTIP-RSU et 17-LTIP-AA" ne serait imposable qu'en Espagne et non en Suisse. Comme elle agit en personne, sans l'aide d'un avocat ni d'un autre mandataire qualifié, il convient néanmoins de ne pas se montrer trop formaliste (cf. arrêt 2C_420/2020 du 18 mars 2021 consid. 1.3) et d'interpréter de telles "conclusions", selon le principe de la confiance, à la lumière de la motivation contenue dans les écritures (ATF 133 II 409 consid. 1.4.1; arrêts 9C_519/2024 du 7 janvier 2025 consid. 1.3; 9C_192/2024 du 3 juillet 2024 consid. 1.3). On comprend que la recourante conclut à la réforme de l'arrêt de la Cour de justice du 19 novembre 2024 dans le sens de ses conclusions prises devant le TAPI: pour l'imposition à la source en lien avec les participations de collaborateur qu'elle a reçues ("séries" 15-KM-RSU, 17-LTIP-RSU et 17-LTIP-AA), elle conclut à ne devoir que la somme de 16'267 fr. 95 sur les 28'699 fr. 80 prélevés par l'intimée tant pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) que pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) de la période fiscale 2020. Elle demande en outre la restitution du montant de 12'431 fr. 85 fr.

E. 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 (cf. ATF 150 II 346 consid. 1.5.2). Tel est le cas s'agissant de l'imposition de participations de collaborateur (cf. art. 7 LHID), de sorte que le Tribunal fédéral examinera librement la cause tant sous l'angle de l'IFD que des ICC (arrêt 9C_226/2024 du 27 janvier 2025 consid. 2.1).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF ; ATF 150 II 346 consid. 1.6; 142 II 355 consid. 6). Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (ATF 141 IV 369 consid. 6.3).

E. 3

En tant que la recourante conteste devant le Tribunal fédéral certains considérants de la décision sur réclamation de l'Administration fiscale du 17 août 2023, elle ne s'en prend pas à l'arrêt attaqué, seul objet du litige, et ne développe ainsi pas d'argumentation topique, de sorte que les griefs y relatifs sont irrecevables (cf. art. 42 al. 2 LTF).

E. 4

Le litige porte sur l'imposition à la source de la recourante pour l'IFD et les ICC de la période fiscale 2020. Il porte en particulier sur la détermination de la période de vesting des participations de collaborateur qu'elle a reçues de la part de B._____, intitulées 17-LTIP-AA, 17-LTIP-RSU et 15-KM-RSU, ainsi que sur l'étendue du droit d'imposition de la Suisse en lien avec ces participations du point de vue du droit interne et conventionnel.

E. 5

La Cour de justice a considéré que la recourante avait reçu au titre de sa rémunération par son ancien employeur des expectatives sur actions de collaborateur ("séries" 15-KM-RSU et 17-LTIP-RSU) et des options de collaborateur ("série" 17-LTIP-AA). Bien que son contrat de travail la liant avec B._____ eût pris fin le 15 août 2018, la recourante avait conservé ses droits liés aux titres 15-KM-RSU et 17-LTIP-RSU, ainsi que 17-LTIP-AA. Elle avait perçu les revenus liés à ceux-ci au cours de l'année 2020, à savoir le 27 février 2020 pour la "série" 15-KM-RSU, le 28 février 2020 pour la "série" 17-LTIP-RSU et le 2 septembre 2020 pour la "série" 17-LTIP-AA, étant précisé que durant l'année 2020, la contribuable ne travaillait plus pour B._____. Selon le programme de récompense à long terme (LTIP) de B._____, il existait des règles spécifiques relatives à la manière dont les options d'achat d'actions et les RSU étaient traitées en cas de départ de la société. Toutefois, aucun exemple mentionné dans ce document ne correspondait précisément à la situation de la recourante, dont le licenciement avait été motivé par une restructuration de son employeur; en l'occurrence, la contribuable avait été autorisée à conserver les options d'achat d'actions et les options RSU après la fin des rapports de travail. Dans ce contexte, B._____ avait interprété ses propres règles applicables aux expectatives sur actions de collaborateur et options en question et avait considéré que la période de vesting avait pris fin le lendemain, respectivement le surlendemain de la cessation des rapports de travail. Les juges cantonaux ont ainsi constaté que le contrat de travail avait pris fin le 15 août 2018 et

que la période de vesting des droits de participation octroyés à la recourante s'est terminée le jour ouvrable suivant la fin des rapports de travail, à savoir le 16 août 2018. Certes, l'ancien employeur de la contribuable avait retenu, pour la "série" 17-LTIP-AA la fin de la période de vesting le 16 août 2018 et pour les "séries" 15-KM-RSU et 17-LTIP-RSU le 17 août 2018, mais cette différence d'un jour relevait manifestement d'une faute de frappe. En conséquence et pour les juges cantonaux, les avantages acquis par la recourante jusqu'au 16 août 2018 pouvaient, proportionnellement à la période travaillée en Suisse depuis l'acquisition des participations en question, être imposés dans ce pays. Par ailleurs, ils ont conclu que la période postérieure à la fin des rapports de travail n'était pas pertinente pour déterminer la répartition fiscale entre la Suisse et l'Espagne (et ce en l'absence d'emploi auprès de B. _____ durant cette période). Certes, la valeur exacte des participations n'était, le 16 août 2018, pas encore déterminée puisque les options étaient alors bloquées et que la recourante n'avait pas encore réalisé les revenus y afférents. Il n'en demeurait pas moins qu'elle s'était vu octroyer un avantage appréciable en argent en 2018, qui devait être soumis proportionnellement à imposition en Suisse, et ce même si le montant précis n'avait été déterminé qu'en 2020.

E. 6.1

La recourante conteste en substance "l'anticipation" de la période de vesting des "séries" 17-LTIP-RSU, 15-KM-RSU et 17-LTIP-AA à la date à laquelle elle a cessé de travailler pour B. _____. Elle fait valoir que la cessation des rapports de travail n'était ni une démission volontaire, ni un licenciement volontaire, mais une "sortie initiée par l'entreprise avec un accord spécial" et que cette circonstance n'avait entraîné aucune modification lui permettant d'exercer plus tôt ses participations de collaborateur. Une telle "anticipation du vesting réalisée par [B. _____]" entraînait également "une violation" de la Circulaire n° 37 du 30 octobre 2020 de l'AFC sur l'imposition des participations de collaborateur (ci-après: Circulaire n° 37). Par ailleurs, le "critère" retenu par l'intimée était trop rigide: pour la recourante, l'Administration fiscale admettait en effet à tort que le revenu généré par l'exécution des participations de collaborateur ne devait être lié qu'à la fourniture effective d'un travail après l'octroi des participations de collaborateur en cause. En outre, la recourante fait valoir qu'en application de l'art. 15 de la Convention du 26 avril 1966 entre la Suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI CH-ES; RS 0.672.933.21), seule l'Espagne, en tant que pays de résidence, pouvait imposer les revenus "découlant de l'exécution des séries 15-KM-RSU, 17-LTIP-RSU et 17-LTIP-AA". Tout en invitant le Tribunal fédéral à télécharger une copie de sa déclaration d'impôt espagnole et en se référant aux directives de l'Administration fiscale espagnole, la recourante se plaint d'une double imposition. Elle fait valoir à cet égard que l'Espagne aurait refusé d'éliminer la double imposition par une prise en compte de l'impôt à la source payé en Suisse, au motif que la part des revenus du travail générés entre le 15 août 2018 et l'exécution des "séries" ne correspondrait pas à un emploi exercé dans ce dernier pays.

E. 6.2

Pour l'Administration fiscale, la recourante n'avait en substance plus fourni aucune activité pour B. _____, que ce soit en Suisse ou en Espagne, après la cessation des rapports de travail. Même si les participations de collaborateur étaient encore bloquées jusqu'en 2020, la recourante ne travaillait plus pour B. _____ depuis le 15 août 2018, de sorte qu'à partir de cette date, elle n'était plus considérée comme fournissant un service à l'employeur; cela

avait pour conséquence que la période postérieure au 15 août 2018 ne devait pas être prise en considération pour le calcul de la période de référence à retenir pour l'imposition proportionnelle en Suisse.

E. 7

Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des États mais ne fondent pas l'imposition elle-même. Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (ATF 143 II 257 consid. 5.1 et les références; arrêt 2C_365/2021 du 13 décembre 2022 consid. 4).

E. 8

S'agissant tout d'abord de la nature des participations de collaborateur en cause, on rappellera que la Cour de justice a considéré que la recourante avait reçu au titre de rémunération de son ancien employeur des expectatives sur actions de collaborateur (15-KM-RSU et 17-LTIP-RSU) et des options de collaborateur (17-LTIP-AA). À juste titre, la recourante ne conteste pas cette appréciation, qui est du reste conforme au contenu des documents édités par B. _____ et produits en procédure cantonale. Il convient donc d'examiner l'imposition de tels revenus selon le droit de l'impôt fédéral direct.

E. 9.1.1

Selon l' art. 17a al. 1 LIFD , sont considérés comme participations de collaborateur proprement dites les actions, les bons de jouissance, les bons de participation, les parts sociales et toute autre participation que l'employeur, la société mère ou une autre société du groupe offre au collaborateur (let. a) et les options donnant droit à l'acquisition de participations citées à la let. a (let. b). Selon le ch. 2.3.1.3 de la Circulaire n° 37, les expectatives sur des actions de collaborateur contiennent par conséquent un dédommagement pour les futures prestations, raison pour laquelle elles peuvent être assimilées aux options de collaborateur proprement dites. Les "unités d'action assujetties à des restrictions" ("Restricted Stock Units" [RSU]) constituent des exemples d'application typiques pour ce genre d'expectatives.

E. 9.1.2

En application de l' art. 17a LIFD et de la pratique administrative publiée par l'AFC, les expectatives sur actions de collaborateur ("séries" 15-KM-RSU et 17-LTIP-RSU) et les options de collaborateur ("série" 17-LTIP-AA) reçues par la contribuable constituent des participations de collaborateur proprement dites.

E. 9.2.1

Portant le titre marginal "revenus provenant de participations de collaborateur proprement dites", l' art. 17b al. 3 LIFD prévoit que "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". Sous le titre marginal "imposition proportionnelle", l' art. 17d LIFD prévoit que "si le contribuable n'était ni domicilié ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal pendant tout l'intervalle entre l'acquisition et la naissance du droit d'exercice de l'option de collaborateur non négociable (art. 17b, al. 3), les avantages appréciables en

argent dérivant de cette option sont imposés proportionnellement au rapport entre la totalité de cet intervalle et la période passée en Suisse". Selon l' art. 97a al. 1 LIFD , les personnes qui sont domiciliées à l'étranger lorsqu'elles perçoivent des avantages appréciables en argent dérivant d'options de collaborateur non négociables (art. 17b al. 3) sont imposées proportionnellement sur cet avantage conformément à l'art. 17d.

E. 9.2.2

En application de ces dispositions légales, c'est à bon droit que la Cour de justice a considéré que, sur le principe, les participations de collaborateur en cause étaient imposables (à la source) au moment de leur exercice. Se pose cependant la question de la détermination de la période de référence à retenir pour l'imposition proportionnelle au sens de l' art. 17d LIFD , puisque la recourante conteste la constatation cantonale selon laquelle cette période s'était terminée le jour ouvrable suivant la fin des rapports de travail, soit le 16 août 2018.

E. 9.3

Sans remettre en cause la constatation de la Cour de justice selon laquelle le licenciement a été motivé par une restructuration, la recourante soutient en vain que C. _____ S.A. aurait unilatéralement "avancé" la date de vesting, ce en violation de la convention de cessation des rapports de travail qu'elle avait signée avec son employeur (soit D. _____ S.A.). En effet, la "convention" à laquelle se réfère la recourante et qui a été produite devant le TAPI n'est pas signée par les parties et porte sur chaque page la mention "brouillon", de sorte qu'il ne s'agit pas d'un document liant contractuellement les parties et donc pertinent pour résoudre la question litigieuse. Par ailleurs, la recourante échoue à démontrer que les constatations cantonales, selon lesquelles il convenait de retenir (à l'instar de ce qu'avait considéré l'employeur lui-même en interprétant ses propres règlements internes) que la période de vesting prenait fin le lendemain de la cessation des rapports de travail (soit le 16 août 2018), seraient arbitraires ou manifestement inexactes. Elle se limite en effet à alléguer qu'"il ne semble pas que [son ancien employeur] prenne en compte des mérites futurs pour attribuer des stocks options ou RSU à un moment donné, mais bien des mérites passés indépendamment du fait que l'employé quitte ou non l'entreprise après l'attribution". Elle ne parvient pas davantage à démontrer l'arbitraire dans les constatations cantonales en se référant uniquement à des informations générales contenues dans le document établi par B. _____ "Reward of Leadership-Executive Compensation". C'est par ailleurs en vain que la recourante se réfère à la Circulaire n° 37 et à la notion de participations de collaborateur "exportées" pour démontrer que la détermination de la date du 16 août 2018 serait inexacte. En effet, la fixation de la fin de la période de vesting par la cour cantonale se fonde sur une administration des preuves en procédure cantonale; il s'agit d'une question de fait et non de droit, de sorte que la référence à la Circulaire précitée n'est d'aucun secours à la recourante. En définitive, la cour cantonale n'a pas arbitrairement constaté que la période de vesting avait pris fin le 16 août 2018 pour les participations de collaborateur attribuées à la recourante ("séries" 15-KM-RSU, 17-LTIP-RSU et 17-LTIP-AA). Elle pouvait donc en conclure, sans violer le droit fédéral, que les avantages acquis jusqu'à cette date par la recourante pouvaient être imposés en Suisse proportionnellement à la période travaillée dans ce pays depuis l'acquisition des participations en cause. Partant et vu ce raisonnement convaincant, l'autre pan de l'argumentation de la recourante tirée d'une violation de la Circulaire n° 37 et selon lequel la Suisse aurait imposé à tort "la partie du revenu générée après la fin de la relation de travail jusqu'à la date de vesting prévue dans le plan" tombe à

faux.

E. 10

Il reste à examiner si, comme le prétend la recourante, la Cour de justice a violé l' art. 15 par. 1 CDI CH-ES en ayant confirmé l'imposition à la source litigieuse des participations de collaborateur qu'elle a reçues.

E. 10.1

Selon l' art. 15 par. 1 CDI CH-ES , "sous réserve des dispositions des art. 16, 18 et 19, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État".

E. 10.2

Par "salaire, traitement ou rémunération similaire", au sens de l'art. 15 par. 1 MC OCDE, il faut entendre, selon la jurisprudence, toutes les prestations (périodiques ou non) fournies en raison d'une activité salariée dont elles constituent la contrepartie, à l'exclusion des pensions et autres rémunérations visées par l'art. 18 MC OCDE. Les compléments de salaire tels que les primes (boni) constituent clairement une rémunération au sens de l'art. 15 par. 1 MC OCDE (ATF 143 II 257 consid. 6.5). Les actions et les options de collaborateur tombent également dans le champ d'application de cette disposition (BERNARD PEETERS, in *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, 2014, n° 43 ad art. 15 MC-OCDE; PETER LOCHER/ADRIANO MARANTELLI/ANDREA OPEL, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 4e éd. 2019, p. 588; DANIEL DE VRIES/CHRISTIAN CHILLÀ, *Droit fiscal international*, 2023, p. 191).

E. 10.3

Le Commentaire du modèle de convention de l'OCDE précise ce qui suit au sujet de la question de la répartition de l'imposition en cas de vesting dans un contexte international (sur la possibilité de prendre en compte ce commentaire pour l'interprétation d'une convention de double imposition, cf. ATF 149 II 400 consid. 7 et 9; arrêt 9C_635/2023 du 3 octobre 2024 consid. 4 et les références, destiné à la publication). Lorsqu'une option d'achat d'actions est considérée comme se rapportant à un emploi exercé dans plus d'un État, il faut déterminer, pour l'application de l'article 15 et des articles 23 A et 23 B, quelle est la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui se rapporte à l'emploi exercé dans chaque État. Dans ce cas, l'avantage lié à l'emploi qui doit être imputé à l'option d'achat d'actions doit être considéré comme obtenu dans un pays donné en proportion du nombre de jours durant lesquels l'emploi a été exercé dans ce pays par rapport au nombre total de jours durant lesquels les services d'emploi auxquels se rapporte l'option d'achat d'actions ont été fournis. À cet effet, les seules périodes de service à prendre en compte sont celles qui sont pertinentes dans l'optique du plan d'options d'achat d'actions, autrement dit celles au cours desquelles les services sont fournis au même employeur ou à d'autres employeurs si l'emploi auprès de ceux-ci intervient dans le calcul de la période d'emploi exigée pour acquérir le droit d'exercer l'option (Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, OCDE 2017, ch. 12.14 ad art. 15 MC OCDE; cf. également SAMUEL DÜRR, in *Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, 2015, n° 25 ad art. 15 MC OCDE).

E. 10.4

Il n'est à juste titre pas contesté par les parties que les revenus litigieux tombent dans le champ d'application de l' art. 15 CDI CH-ES . Ensuite et comme on l'a vu (consid. 9.3 supra), la cour cantonale a considéré de manière exempte d'arbitraire que la date du 16 août 2018 représentait la fin de la période de vesting et la recourante ne prétend pas - ni a fortiori ne le démontre - que l'Administration fiscale aurait calculé un nombre de jours supérieur au nombre de jours effectifs durant lesquels l'emploi a été exercé en Suisse afin de fixer le droit d'imposer de ce pays au regard de l' art. 15 par. 1 CDI CH-ES . Dans cette mesure, la cour cantonale n'a pas violé l' art. 15 par. 1 CDI CH-ES . La recourante ne saurait être suivie lorsqu'elle allègue par ailleurs une violation de la convention "au motif que l'Espagne considérerait que la part des revenus du travail générés entre le 15 août 2018 et le moment de l'exécution des séries 15-KM-RSU, 17-LTIP-RSU et 17-LTIP-AA ne correspond pas à un emploi exercé en Suisse" et qu'il en résulterait une double imposition sur un même revenu, car l'État de résidence n'aurait pas accordé la déduction de l'impôt à la source payé en Suisse en application des directives des autorités fiscales espagnoles. Au sujet de la double imposition effective, on peut d'ailleurs douter que la recourante la démontre lorsqu'elle se limite à inviter le Tribunal fédéral à télécharger des documents fiscaux espagnols la concernant. Quoi qu'il en soit, la circonstance que l'Espagne, en tant qu'État de résidence, attribue différemment que la Suisse un revenu, en tant qu'État de la source, ne permet pas de considérer que ce dernier État aurait mal appliqué l' art. 15 CDI CH-ES . Il s'agit au contraire d'une problématique de nature factuelle ("factual issue"), en ce sens que l'État de la résidence et l'État de la source prennent manifestement des numérateurs et des dénominateurs différents afin de procéder à l'imposition proportionnelle des revenus générés par l'exercice des participations de collaborateur en cause. Or la résolution d'une telle problématique n'est pas prévue par le Modèle de convention de l'OCDE de manière générale, puisqu'il ne s'agit pas d'un conflit de qualification (cf. FRANK PÖTGENS, *Income from International Private Employment*, 2007, pp. 384 et ss) et elle n'est pas non plus spécifiquement traitée par la CDI CH-ES. En conséquence et en l'absence de mécanisme prévu dans la CDI CH-ES permettant de résoudre un tel conflit, il n'appartient pas à la Suisse de renoncer à son droit (conféré par l' art. 15 CDI CH-ES) d'imposer les revenus litigieux.

E. 10.5

En définitive, le grief tiré d'une violation de la CDI CH-ES est mal fondé.

E. 11

Les considérants qui précèdent, développés en matière d'IFD, s'appliquent mutatis mutandis aux ICC de la période fiscale sous revue. En effet, les art. 18A, 18B et 18D de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP; rs/GE D 3 08), conformes aux art. 7c, 7d et 7f LHID , ont une teneur similaire aux art. 17a, 17b et 17d LIFD . Il en va de même de l'art. 13A de la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales (LISP; rs/GE D 3 20), en lien avec l' art. 96 al. 1 LIFD , et dont la teneur est conforme à l' art. 35 al. 1 let. i LHID .

E. 12

Privé de fondement, le recours doit être rejeté.

E. 13

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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