

BGer 9C 226/2024 vom 27. Januar 2025

Bundesgericht, 2025-01-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_226_2024

FR: TF 9C 226/2024 du 27 janvier 2025

IT: TF 9C 226/2024 del 27 gennaio 2025

Regeste

Impôts cantonaux et communaux du canton de Genève et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2011-2012 | 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 le recourant 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. 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 144 II 313 consid. 5.3; cf. aussi ATF 134 II 207 consid. 2). 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 (arrêt 9C_216/2023 du 31 octobre 2023 consid. 2.1 et la référence).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique 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 . La partie recourante 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 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6).

E. 3

Le litige porte sur l'imposition du recourant pour l'IFD et l'ICC des périodes fiscales 2011 et 2012. Il porte en particulier sur la conformité au droit de l'imposition d'un montant de 520'807 fr., à titre de revenu, en lien avec la revente par le contribuable d'actions de

E._____ durant l'année 2012, ainsi que sur le bien-fondé des amendes qui lui ont été infligées pour tentative de soustraction fiscale pour les années fiscales 2011 et 2012.

E. 4

En matière d'impôt fédéral direct, c'est la LIFD, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, dans sa teneur en 2011 et 2012 qui est applicable aux périodes fiscales litigieuses. Les modifications de la LIFD introduites par la loi fédérale du 17 décembre 2010 sur l'imposition des participations de collaborateur (RO 2011 3259), entrées en vigueur le 1er janvier 2013, ne sont en revanche pas applicables. Quant aux ICC, ils sont régis pour les années 2011 et 2012 par la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques qui s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010 (LIPP; rs/GE D 3 08; cf. art. 71 LIPP). Ils sont également régis par la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc; rs/GE D 3 17) et par la LHID, entrée en vigueur le 1er janvier 1993, dans sa teneur en vigueur pendant les périodes litigieuses. En ce qui concerne les années antérieures à 2010, étaient applicables les anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP-I à aLIPP-V).

E. 5.1

Le recourant fait tout d'abord valoir une violation de son droit d'être entendu à deux titres. Premièrement, la Cour de justice n'aurait fourni aucun argument justifiant que les avantages qu'il aurait perçus en 2009 et 2010 soient "soudainement" qualifiés de prestations imposables en 2012, de sorte que l'arrêt déféré souffrirait d'un défaut de motivation. En second lieu, le contribuable considère que la "présentation partielle et trompeuse des faits s'agissant des circonstances dans lesquelles est intervenue la revente des actions E._____ en 2012, au motif que certaines pièces seraient protégées par le secret fiscal" aurait permis à l'intimée de convaincre la Cour de justice du bien-fondé de l'imposition litigieuse grâce à une "théorie tronquée". Par ailleurs, il n'aurait pas eu le "même niveau d'information" que l'Administration fiscale. Partant, il sollicite la production par l'intimée de deux pièces qu'il n'avait pas pu consulter en raison du secret fiscal que lui avait opposé l'intimée, à savoir l'explicatif du plan de participation B._____, ainsi qu'un courrier de H._____ SA du 16 octobre 2018 qui expliquerait la structure d'investissement de B._____.

E. 5.2.1

S'agissant du premier pan de l'argumentation relative à une violation de l' art. 29 al. 2 Cst. , on constate qu'à l'inverse de l'affirmation du recourant, la Cour de justice a expliqué les motifs pour lesquels elle considérait que le montant de 520'807 fr. devait être imposé lors de l'année 2012, et ce de manière circonstanciée et suffisante du point de vue de la garantie constitutionnelle relative au droit d'être entendu (sur l'obligation du juge de motiver sa décision en lien avec l' art. 29 al. 2 Cst. , cf. ATF 143 III 65 consid. 5.2; 141 V 557 consid. 3.2.1). D'ailleurs, le recourant a parfaitement compris le raisonnement de la juridiction cantonale puisqu'il l'a contesté en argumentant notamment que le rachat des actions en 2012 ne l'avait pas été à un prix de faveur, qu'il s'agissait dans ce contexte d'un gain en capital exonéré et que la réalisation du revenu aurait dû intervenir respectivement en 2009 et 2010, et non pas en 2012, en application de la Circulaire n° 5 de 1997. Le grief tombe donc à faux.

E. 5.2.2

Au sujet de la requête préalable du recourant visant à la production de pièces couvertes par le secret fiscal en lien avec l' art. 29 al. 2 Cst. et 6 par. 1 CEDH, on rappellera que le droit

du contribuable de consulter le dossier n'est pas absolu. L'autorité peut en effet refuser la consultation du dossier ou d'une partie de celui-ci, si, au terme d'une pesée des intérêts en présence, l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent (cf. art. 114 al. 2 LIFD ; art. 41 al. 1 LHID ; art. 17 al. 2 LPFisc/GE). L'administration peut également utiliser une pièce confidentielle en défaveur de l'administré, mais à la condition seulement de lui en communiquer préalablement le contenu essentiel, pour que celui-ci puisse se déterminer (cf. arrêt 9C_1/2023 du 26 septembre 2023 consid. 6.1 et les références). En premier lieu, le recourant ne s'en prend pas à la pesée des intérêts ayant justifié la restriction de l'accès aux pièces requises et il n'y a pas lieu d'y revenir. Par ailleurs, l'Administration fiscale a résumé le contenu des pièces dont le contribuable demande la production (cf. notamment courrier de l'intimée devant le TAPI le 17 mars 2023). Elle a ainsi expliqué que le premier document mettait en évidence que la société E. _____ - dont le contribuable avait reconnu être l'actionnaire - était l'une des sociétés de portage mises en place dans le cadre du plan de participation de B. _____ et que seul cet élément était déterminant dans le contexte du présent litige. Par ailleurs, le second document avait un lien avec la pièce n° 33, à laquelle le contribuable avait eu accès. Or cette dernière pièce était seule déterminante puisqu'elle donnait toutes les informations nécessaires concernant le plan de participations auquel le recourant avait été partie et comprenait tous les éléments justifiant les reprises. Au vu de ces explications, il apparaît que le recourant a été informé du contenu essentiel des pièces dont il demande la production. Il a par ailleurs été en mesure de contester en connaissance de cause l'arrêt de la Cour de justice, en particulier s'agissant des reprises litigieuses. On ne saurait donc voir une violation de l' art. 29 al. 2 Cst. , ni une "inégalité des armes" dans le fait que l'intimée a refusé de produire intégralement certaines pièces couvertes par le secret fiscal au vu des résumés qu'elle en a donnés. Le grief doit être écarté, de sorte que la conclusion du recourant tendant à accéder aux deux pièces en cause, ainsi qu'à l'octroi d'un délai supplémentaire pour compléter son recours doit être rejetée.

E. 6.1

Sur le fond, s'agissant de l'imposition de 520'807 fr. en 2012 à titre de revenu consécutif à la revente des actions de E. _____ par le recourant, la Cour de justice a constaté qu'il avait bénéficié d'un plan de participation mis en place par B. _____ et que ce plan était régi par un contrat d'option entre lui et F. _____, filiale de B. _____. Le fait que les modalités de mise en oeuvre de ce plan, y compris la création de la société de portage E. _____, avaient été décidées par B. _____ n'y changeait rien car le contribuable avait accepté d'y participer en signant le contrat d'option, puis exercé les options au travers de son investissement dans E. _____. La cour cantonale a également constaté que le contribuable avait acquis 1'089 actions de B. _____ à 18,30 USD l'unité en 2009 et 1'635 actions à 26,37 USD l'unité en 2010, correspondant à 10 % de 360'000 USD. Lors de la revente de la totalité des actions à F. _____ en juillet 2012 en vertu du droit exclusif de cette dernière au rachat, le contribuable avait perçu le montant de 901'000 USD, soit un prix unitaire par action de 367,15 USD. Cependant, la valeur déterminante pour la valorisation des actions au moment de leur vente n'était que de 346,21 USD par titre, de sorte que le contribuable avait réalisé un gain de 20,94 USD par titre pour un bénéfice total de 51'387 USD. Les juges cantonaux ont considéré que les actions de E. _____ avaient "pour sous-jacents les options sur les titres B. _____"; leur acquisition par le contribuable avait été réalisée selon les modalités prévues par le contrat d'option, à savoir que le titre avait été évalué conformément à la méthode de calcul de la valeur nette d'inventaire consolidée, réduite de 90 %. Tel n'avait cependant pas été le cas lors du rachat des actions par

F._____. En effet, cette société n'avait pas pris en compte la décote de 90 % dans l'évaluation des titres acquis et ce malgré les règles fixées dans le contrat d'option. En conséquence, à l'issue de l'opération de rachat, le contribuable s'était trouvé enrichi d'un montant de 520'807 fr. qui correspondait au montant excédant la valeur des titres vendus telle qu'elle aurait dû être déterminée selon le contrat d'option. Selon les juges cantonaux, F._____ avait racheté les titres de l'intéressé à un prix de faveur, contrairement aux prescriptions du contrat d'option. Il en découlait que le recourant avait obtenu des prestations en argent devant être qualifiées de revenus imposables en lien avec son activité lucrative pour B._____. Quant au moment de l'imposition de l'avantage, la Cour de justice est parvenue à la conclusion que c'était lors de la revente des actions par le contribuable à F._____ qu'elle avait eu lieu, soit en 2012. En effet, à l'aune du contrat d'option, il était impossible de déceler, lors de l'octroi des options, la volonté de F._____ de s'écarter de la méthode de calcul du prix fixée dans le contrat d'option pour favoriser le recourant au moment du rachat de ses titres, ce d'autant plus que les options avaient été acquises (par le contribuable) selon le prix déterminé par ce contrat. En se fondant sur les règles générales applicables à la réalisation du revenu - et non sur celles de la Circulaire n° 5 de 1997 que la Cour de justice n'a pas considérées comme pertinentes dans le cas d'espèce - la cour cantonale a confirmé la reprise du montant de 520'807 fr. dans le chapitre fiscal du contribuable pour l'année 2012.

E. 6.2

Le recourant reproche à la cour cantonale d'avoir considéré qu'il s'était vu octroyer des options en 2009 et 2010 dans le cadre de la relation contractuelle qui le liait avec son employeur, alors qu'en réalité, il avait acquis des actions de E._____ durant ces années moyennant le paiement d'un prix de faveur fixé par B._____, qui correspondait à 10 % de la valeur réelle du titre, et ce "sans aucun lien avec ledit contrat d'option et préalablement à sa conclusion". Il reproche également à la Cour de justice d'avoir retenu qu'il était détenteur d'actions de B._____, alors qu'il n'avait jamais acquis de telles actions mais bien celles de E._____. En ayant retenu que le contrat d'option régissait l'acquisition des actions E._____, alors qu'il avait uniquement pour but de lui octroyer une option "put" en vue de la revente de ces actions (et donc d'éviter qu'il ne les revende à des tiers), l'autorité précédente avait versé dans l'arbitraire; cette erreur de qualification avait en outre conduit l'instance cantonale à procéder à une mauvaise application de la Circulaire n° 5 de 1997. Pour le contribuable, c'était en acquérant les actions de E._____ à leur valeur nominale et non à leur valeur vénale tenant compte de l'actif net sous-jacent (prix préférentiel) qu'il avait réalisé un revenu respectivement en 2009 et 2010 au sens de la Circulaire n° 5 de 1997, étant précisé que le courrier de E._____ du 17 mai 2010 attestait du fait qu'il détenait déjà des actions de cette société en 2010 et qu'il avait pu les acquérir à un prix de faveur. Lors de la revente des titres en 2012, il avait uniquement réalisé un gain en capital exonéré d'impôt. La reprise à hauteur de 520'807 fr. pour l'année 2012 était donc injustifiée.

E. 6.3

Pour sa part, l'Administration fiscale soutient que le contribuable a exercé son droit d'option et acquis des actions dans la holding du groupe B._____ à deux reprises, soit en 2009 (acquisition de 1'089 actions au prix unitaire de 18,30 USD, représentant un avantage de 180'000 USD) et en 2010 (acquisition de 1'365 actions au prix unitaire de 26,37 USD, représentant un avantage de 323'901 USD). Le total des actions équivalait donc à 2'454. En

juillet 2012, en dépit du contrat du 18 mai 2009 prévoyant que le prix des actions devait être réduit de 90 % au moment de leur rachat, F. _____ avait versé au contribuable un montant de 901'000 USD. Aucune "décote" n'avait dès lors été appliquée au moment du rachat et le prix de l'action avait même été surévalué car il avait été fixé à 367,15 USD par action, alors que la valeur déterminante pour la valorisation des actions litigieuses au moment de cette vente aurait dû être de 346,21 USD l'unité. Pour l'Administration fiscale, le contribuable avait bénéficié de deux avantages lors de la revente de ses actions: d'une part, celle-ci n'était pas intervenue en tenant compte de la "décote" de 90 % conformément au contrat et d'autre part, les actions avaient été vendues en tenant compte d'une valeur supérieure de 20,94 USD à la valeur réelle. Il en était résulté un revenu de 520'807 fr., qui se décomposait comme suit: 180'000 USD (en lien avec l'acquisition par le contribuable des actions en 2009 de 1'089 actions), 323'901 USD (en lien avec l'acquisition par le contribuable des actions en 2009 de 1'365 actions) et 51'387 USD (correspondant à la différence de valorisation des actions de 20,94 USD par unité), soit au total 555'288 USD qui, convertis en francs suisses, représentaient 520'807 fr. Par ailleurs, la réalisation du revenu litigieux était intervenue en 2012, étant donné que ce n'était qu'au moment du rachat des actions que le contribuable s'était vu offrir un prix allant bien au-delà des conditions prévues par le contrat initial (prix supérieur à 100 % de la valorisation de l'entreprise, alors même qu'il aurait dû être arrêté à 10 % de cette valeur).

E. 7.1.1

Selon l' art. 17 al. 1 LIFD , sont 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. Selon la jurisprudence, 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 comme par exemple l'octroi de prêts sans intérêts (arrêt 2C_168/2012 du 1er mars 2013 consid. 2.1 et les références).

E. 7.1.2

De manière générale, un revenu n'est imposable que s'il est réalisé, ce qui constitue le fait générateur de l'imposition. Selon la jurisprudence, un revenu est considéré comme réalisé quand le contribuable reçoit une prestation en espèces ou (déjà) lorsqu'il acquiert une créance ferme permettant d'exiger cette prestation, créance dont il peut effectivement disposer (ATF 149 II 400 consid. 4.3; arrêts 9C_1/2023 du 26 septembre 2023 consid. 8.2.1 et la référence; 2C_168/2012 du 1er mars 2013 consid. 2.2 et les références). Le fait d'acquérir, dans le cadre d'un plan d'intéressement, des actions de collaborateur à un prix de faveur constitue un revenu en nature de l'activité lucrative dépendante, imposable en vertu de l' art. 17 al. 1 LIFD . Les actions peuvent être octroyées aux collaborateurs sans autres limitations (actions dites libres) ou avec des restrictions (actions dites bloquées). Deux genres de restrictions sont particulièrement fréquents: d'une part, l'interdiction d'aliéner les actions ou d'en disposer d'une autre manière pendant une période de plusieurs années (période de blocage); d'autre part, l'obligation de les restituer à l'employeur si le collaborateur quitte son emploi (pour des motifs autres que l'invalidité, la retraite, etc.) pendant la même période (arrêt 2C_168/2012 du 1er mars 2013 consid. 2.3 et les

références).

E. 7.1.3

Selon la jurisprudence, le revenu consistant en la remise, à un prix de faveur, d'actions de collaborateur bloquées est réalisé au plus tard lors du transfert de la propriété des actions, puisque le collaborateur obtient alors un accroissement réel de sa fortune. Cet accroissement de fortune n'est pas remis en cause - tout au moins dans son principe - par l'existence d'une période de blocage et d'une obligation de restitution limitée dans le temps. Il se voit aussi au fait qu'à compter du transfert, le collaborateur a la jouissance intégrale des actions (droit aux dividendes, droit de souscription préférentiel, etc.) et est l'ayant droit légitimé en vertu de l'art. 21 al. 1 let. a de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21) à demander le remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les dividendes. La réalisation intervient plus exactement lorsque le collaborateur accepte l'offre d'achat de l'employeur, car c'est à ce moment qu'il acquiert une prétention ferme au transfert des titres. Si elles ne changent rien au moment auquel le revenu est réalisé (et doit être imposé), les restrictions en question doivent en revanche être prises en considération sous la forme d'un abattement (ou escompte) lors du calcul de celui-ci, car elles influent sur la valeur des actions. Le revenu imposable équivaut ainsi à la différence entre la valeur vénale des actions diminuée de l'escompte et le prix de faveur auquel elles sont remises au collaborateur (arrêts 2C_168/2012 du 1er mars 2013 consid. 2.4 et les références; 2A.341/1993 [publié in Archives 65 p. 733]). Le Tribunal fédéral a ainsi adopté une approche économique, puisqu'il retient le moment déterminant où le collaborateur accepte l'offre de son employeur et acquiert par là un droit (personnel) au transfert de la propriété des actions (arrêt 2C_168/2012 du 1er mars 2013 consid. 2.8 et les références).

E. 7.1.4

À la suite de l'arrêt 2A.341/1993 précité, l'AFC a émis la Circulaire n° 5 de 1997. Selon ce texte, sont réputées actions de collaborateurs les actions que l'employeur ou une entreprise proche de ce dernier attribue à ses collaborateurs (employés, cadres, membres du conseil d'administration) à un prix de faveur à l'occasion d'une émission ou par aliénation de titres en provenance de son portefeuille. Ne sont pas considérées comme actions de collaborateurs les expectatives portant sur des droits de participation qui sont détenus par une fondation ou par un patrimoine distinct constitué par l'employeur, tel qu'un fonds, un patrimoine collectif assimilable à un fonds, un trust, etc. Il en va de même des droits de jouissance ("Nutzniessungsrechte") afférents à des actions qui demeurent la propriété de l'employeur (ch. 2.1). S'agissant du traitement fiscal des actions bloquées de collaborateurs, le bénéficiaire est considéré comme enrichi au moment de l'attribution des titres, et ce quel que soit le régime de ceux-ci selon les différents modèles de participations (dépôt, droit de rachat de l'employeur, obligation limitée ou illimitée dans le temps de la part de l'employé de restituer, levée du blocage au moment de la limite d'âge ou en cas d'invalidité, de décès, etc.; ch. 3.2).

E. 7.2

Avec le recourant, on constate tout d'abord que la cour cantonale a opéré une confusion entre l'acquisition par celui-ci des actions E. _____ en 2009 et 2010 et l'exercice de l'option "put" tel que prévue par le contrat du 18 mai 2009. Elle a en effet constaté à tort que "les options avaient été acquises selon le prix déterminé dans le contrat d'option", puisque ce contrat, dans son préambule, indiquait que le contribuable était déjà propriétaire d'actions

de E. _____ et prévoyait que s'il souhaitait les vendre, il devait les céder à F. _____ (cf. art. 1.3 du contrat). En pareil cas, la revente des actions devait se calculer d'après le 10 % de la "Consolidated Net Asset Value of G. _____" (soit la valeur consolidée nette de la société G. _____; art. 4 du contrat). Dès lors et contrairement à ce que les juges cantonaux ont retenu, le recourant n'a pas acquis dans le contexte du contrat du 18 mai 2009 des options de collaborateur, mais s'est engagé à revendre les actions détenues (ou encore à acquérir) à F. _____ aux conditions convenues. La question à résoudre a donc trait au traitement fiscal des actions E. _____ que le contribuable a acquises en 2009 et 2010 et qui ont été revendues par celui-ci en 2012 à F. _____. Dans ce contexte, les parties ne s'accordent cependant pas sur le moment de la réalisation et sur le montant du revenu imposable.

E. 7.3

Selon les constatations cantonales, le recourant a acquis 1'089 actions à 18,30 USD l'unité en 2009 et 1'365 actions (et non pas 1'635 actions comme l'a retenu la cour cantonale) à 26,37 USD en 2010 de la société E. _____, ainsi que cela ressort par exemple du courrier de cette société du 17 mai 2010, et non pas des actions de B. _____ comme le relève à juste titre le recourant en se plaignant d'une constatation inexacte des faits sur cet élément. Dans ce contexte, le recourant allègue avoir payé un prix de faveur correspondant à 10 % de la valeur réelle du titre et donc d'avoir bénéficié en 2009 et 2010 d'un avantage en application de la Circulaire n° 5 de 1997, alors que l'Administration fiscale soutient que la réalisation du revenu serait intervenue en 2012, soit au moment de la vente des actions litigieuses à F. _____, puisqu'à ce moment-là le contribuable se serait vu offrir un prix allant au-delà de ce qui avait été convenu dans la convention du 18 mai 2009.

E. 7.4

En l'occurrence, on constate (art. 105 al. 2 LTF) que le contrat du 18 mai 2009 garantissait au recourant une option "put" exclusive de vendre ses actions à F. _____ et à celle-ci une option "call" de les acheter, qui n'étaient pas assorties d'un terme (cf. art. 2 "Option period" du contrat du 18 mai 2009), mais prenaient fin en cas de résiliation du contrat de travail (cf. art. 6 du contrat). Dans cette éventualité (résiliation des rapports de travail liant le recourant à G. _____ [devenue B. _____]), l'obligation de vente devait être exécutée au jour de la fin des rapports de travail, F. _____ achetant alors toutes les parts du recourant au prix fixé par la convention du 18 mai 2009. En d'autres termes, le recourant ne pouvait pas disposer librement de ses actions puisqu'il existait une obligation pendant toute la période contractuelle de les revendre à F. _____. À cet égard, le contribuable est convaincant lorsqu'il indique que la "conclusion du contrat d'option du 18 mai 2009 visait à s'assurer que les actions ne soient pas revendues à des tiers". La présente constellation se distingue donc de celle ayant fait l'objet de l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.341/1993 du 6 novembre 1995, dans lequel il était question d'actions de collaborateurs bloquées durant cinq ans. Dans cette situation, l'imposition devait intervenir à la remise des actions puisque la propriété avait été acquise par le contribuable en cause à ce moment-là, et ce nonobstant l'obligation de restitution de durée limitée des titres (cf. arrêt 2A.341/1993 du 6 novembre 1995 in Archives 65 p. 733 consid. 3b/bb). En l'occurrence, le contribuable ne pouvait pas librement disposer des actions dont il avait fait l'acquisition en 2009 et 2010, puisqu'il n'avait d'autre choix, en cas de souhait de les revendre, que de le faire en faveur de F. _____, soit à une entité affiliée à son ancien employeur, conformément aux termes de la convention du 18 mai 2009. Par ailleurs, cette obligation ne s'éteignait que par la cessation des rapports de

travail le liant à G. _____, devenue B. _____. Partant, le droit personnel du recourant au transfert de la propriété des actions était entravé au point qu'il ne peut être considéré comme ayant obtenu un droit personnel au transfert de la propriété des actions dans une perspective économique au moment où il a acquis les titres en 2009 et 2010. La limitation en cause empêche d'assimiler le recourant à un propriétaire sur le plan fiscal au moment de la remise des actions. Vu ce qui précède, les avantages obtenus par le contribuable en 2009 et 2010 en lien avec l'octroi des actions (respectivement 180'000 USD et 323'901 USD) ne devaient pas être imposés durant ces années en l'absence du pouvoir du contribuable de disposer économiquement de la propriété des titres. La réalisation du revenu en lien avec ces avantages a eu lieu au moment où le contribuable a revendu ses titres, soit en 2012. Il ne saurait cependant s'agir d'un gain en capital exonéré au sens de l'art. 16 al. 3 LIFD, puisque les avantages litigieux trouvaient leur fondement dans le cadre d'un contrat de travail et dans le contexte d'un plan d'intéressement qui constituait la cause de la remise des actions à un prix de faveur, ce que les parties ne contestent pas.

E. 7.5

S'agissant ensuite du montant de 51'387 USD (réalisé au moment de la vente), la cour cantonale a considéré qu'au moment de la vente des actions par le recourant, le prix unitaire était de 367,15 USD alors que la valorisation des actions à ce moment-là aurait dû être de 346,21 USD par titre, ce qui avait engendré un gain par action de 20,94 USD. Le recourant ne conteste pas de manière convaincante ce gain de 20,94 USD par action, en se limitant à alléguer, sans démontrer l'arbitraire des constatations cantonales sur ce point, que "le rachat de ces mêmes actions en 2012 n'a, quant à lui, pas été effectué à un prix de faveur mais à un prix fixé par B. _____ dans le cadre de la restructuration de son plan de participation (et non pas au titre d'une quelconque indemnité de départ)". Il n'y a dès lors pas à s'écarter du montant de 51'387 USD, convertis en francs suisses, en tant qu'élément imposable dans le chapitre fiscal du recourant pour l'année 2012. Par ailleurs, et contrairement à ce que prétend le recourant, le gain litigieux ne saurait être traité comme un gain en capital exonéré puisque l'avantage en cause résulte d'un prix de rachat supérieur à celui qui correspondait à la valorisation effective selon l'accord du 18 mai 2009 et qu'il s'inscrivait dans le contexte de ses rapports de travail. Son grief tiré d'une constatation manifestement inexacte des faits au motif que la cour cantonale aurait omis le contexte particulier de la revente des actions liée à son licenciement par B. _____ le 30 avril 2012 n'est pas pertinent.

E. 7.6

En définitive, c'est à bon droit que la cour cantonale a confirmé que les avantages reçus par le contribuable à hauteur de 555'288 USD, correspondant à 520'807 fr., étaient imposables pour l'année 2012.

E. 8.1

En ce qui concerne le second objet du litige relatif à l'amende, le recourant reproche à la Cour de justice d'avoir retenu à tort qu'il se serait rendu coupable d'une tentative de soustraction fiscale, à tout le moins par dol éventuel. Il allègue avoir commis une imprévoyance coupable en ayant omis de déclarer les actions de E. _____ dans ses déclarations fiscales des années 2011 et 2012 car dans son esprit, les procédures de taxations pour ces années étaient suspendues et il aurait ignoré, vu le conflit qui l'opposait à son employeur, si les actions litigieuses lui auraient toujours été acquises.

E. 8.1.1

Au sujet de l'aspect subjectif de l'infraction, les juges cantonaux ont retenu que le recourant n'avait pas fait figurer des actions de E. _____ dans ses déclarations d'impôt des années 2011 et 2012 et n'avait pas fait davantage d'observations à leur sujet. Il n'en n'avait pas non plus fait état dans les pièces jointes au déclarations fiscales. Par ailleurs, le contribuable ne pouvait pas se prévaloir d'une incertitude quant au traitement fiscal des actions litigieuses car en cas de doute, il lui appartenait de signaler l'existence des titres à l'intimée ou dans ses déclarations d'impôt. Partant, le recourant ne pouvait pas prétendre ne pas savoir que ses agissements visaient à faire échapper à la taxation certains éléments de revenu et de fortune, de sorte qu'il fallait retenir chez lui une volonté intentionnelle de dissimulation, à tout le moins par dol éventuel.

E. 8.1.2

Sur le plan subjectif, la tentative de soustraction prévue à l' art. 176 LIFD suppose, contrairement à la soustraction consommée qui peut être commise par négligence, un agissement intentionnel de l'auteur. Il faut donc que le contribuable ait agi avec conscience et volonté. Le dol éventuel suffit. Il n'est toutefois pas aisé de distinguer le dol éventuel de la négligence consciente. Il y a dol éventuel lorsque l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode pour le cas où il se produirait. S'agissant de savoir si une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence non punissable, l'importance des montants en cause joue un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (arrêt 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 et les références).

E. 8.1.3

Le recourant ne parvient pas à démontrer l'arbitraire dans les constatations de la cour cantonale au sujet de son intention de dissimuler. Il se limite à de simples affirmations et justifie l'absence de déclaration des actions litigieuses par le lien avec un litige qui l'opposait à son ancien employeur, en indiquant qu'il avait "imaginé [que ces actions] étaient perdues et qu'il n'y avait donc pas lieu d'en faire état". Il allègue encore en vain que la cour cantonale n'aurait "pas tenu compte du contexte particulier de [son] affaire". Au demeurant, le raisonnement des juges cantonaux selon lequel le recourant était conscient que les informations données à l'appui de sa déclaration d'impôt étaient incorrectes ou incomplètes et qu'en cas de doute il convenait de se renseigner auprès de l'intimée, échappe à toute critique. On mentionnera encore que les montants que le contribuable aurait dû indiquer à l'appui de sa déclaration d'impôt étaient importants, de sorte qu'ils pouvaient difficilement avoir échappé à son attention. C'est partant à bon droit qu'ils en ont conclu que le contribuable avait volontairement voulu tromper les autorités fiscales (à tout le moins par dol éventuel).

E. 8.2

Le recourant soutient ensuite que son courrier du 2 juillet 2013 adressé à l'Administration fiscale constituerait une dénonciation spontanée qui exclurait le prononcé d'une amende.

E. 8.2.1

Selon l' art. 175 al. 3 LIFD , lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition: qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance (let. a); qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel

d'impôt (let. b); qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c). La notion de dénonciation suppose que le contribuable annonce de lui-même son infraction à l'autorité fiscale, alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière. Le caractère spontané fait défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable et que celui-ci, selon le cours ordinaire des choses et l'expérience de la vie, doit s'attendre à ce que la soustraction sera découverte même sans dénonciation. La déclaration spontanée de l' art. 175 al. 3 LIFD n'est réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément ("de son propre mouvement"), sans pression extérieure (arrêt 2C_14/2021 du 27 mai 2021 consid. 6.2). La dénonciation spontanée au sens de l' art. 175 al. 3 LIFD est également applicable à la tentative de soustraction prévue à l' art. 176 LIFD (arrêt 2C_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.2 et la référence; ROMAN SIEBER/JASMIN MALLA, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4e éd., 2022, n° 10 ad art. 176 LIFD). Savoir ce qu'une personne sait ou veut relève de la constatation des faits qui lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF ; arrêt 2C_133/2020 du 15 juillet 2020 consid. 5.2).

E. 8.2.2

La Cour de justice a considéré que le contenu laconique du courrier du 2 juillet 2013, alors même qu'il avait été rédigé par un conseil juridique, ne répondait pas à l'exigence d'exposer l'ensemble des éléments soustraits. Il n'indiquait pas précisément une volonté claire du contribuable de bénéficier de l'amnistie fiscale et se limitait à faire état d'un conflit l'opposant à son ancien employeur B._____, afin de solliciter de l'Administration fiscale un "sursis de taxation 2011". L'intimée ne pouvait pas sur cette base reconnaître les éléments de revenus et de fortune qui avaient été soustraits. Par ailleurs, la prétendue dénonciation spontanée ne remplissait pas l'exigence de spontanéité. Le contribuable était en effet sous l'empire de la crainte concrète que les autorités fédérales informassent l'intimée d'éventuels revenus non déclarés en vertu de l' art. 112 LIFD (qui permet notamment aux autorités de la Confédération d'informer spontanément celles chargées de l'exécution de la LIFD des cas qui pourraient avoir fait l'objet d'une imposition). En effet, le courrier litigieux n'avait été adressé par le recourant à l'autorité fiscale qu'à la suite de la décision du MPC d'étendre à son encontre une procédure pénale qui aboutira plus tard à sa condamnation pour corruption d'agents étrangers. Du reste, le signalement avait bien eu lieu selon la lettre de l'Administration fiscale du 15 novembre 2016 lorsque la DAPE lui avait communiqué certains éléments de revenu et de fortune non déclarés.

E. 8.2.3

Il n'y a pas lieu de s'écarter de ces constatations. Le recourant ne saurait d'abord être suivi lorsqu'il prétend que le courrier du 2 juillet 2013 avait "bel et bien pour but de porter l'existence des actions E._____ à la connaissance" de l'intimée. En effet, ainsi que l'a constaté la juridiction cantonale sans arbitraire, les explications contenues dans ce courrier ne portent pas sur l'ensemble des éléments soustraits. Cette lettre fait état seulement de la volonté du contribuable de suspendre la procédure de taxation liée à l'année 2011 en raison d'un litige survenu avec son ancien employeur. Aucun passage de ce courrier ne contient une référence à des actions qui n'auraient à tort pas figuré dans l'état des titres des déclarations d'impôt des années 2011 et 2012. De plus, en se limitant à affirmer qu'il n'aurait pas agi sous l'empire d'une crainte, car le courrier de juillet 2013 serait antérieur de trois ans au transfert effectif d'informations du MPC à l'intimé (par le truchement de la DAPE), le recourant ne parvient pas à démontrer que les constatations cantonales relatives à

ce qu'il savait ou voulait seraient arbitraires et qu'il aurait effectué librement et de son propre mouvement exclusivement une dénonciation spontanée.

E. 9

Pour ce qui est des ICC, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en particulier le produit d'une activité lucrative dépendante ou indépendante (art. 7 al. 1 LHID). L'art. 17 al. 1 LIPP prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions. Par ailleurs, la législation genevoise sur la question de la dénonciation spontanée (cf. art. 69 LPFisc qui est similaire à l' art. 56 LHID) est calquée sur la LIFD (arrêt 2C_122/2022 du 15 décembre 2022 consid. 11) et les règles concernant la tentative de soustraction d'impôt (cf. art. 56 al. 2 LHID et 70 LPFisc/GE) correspondent à celles de l' art. 176 LIFD (arrêt 2C_671/2021 du 27 avril 2022 consid. 12). En outre, les principes relatifs à la réalisation du revenu s'appliquent mutatis mutandis en matière d'ICC (arrêt 9C_1/2023 du 26 septembre 2023 consid. 9). Partant, les considérations développées en lien avec l'IFD valent également pour les ICC des périodes sous examen.

E. 10

Compte tenu de ce qui précède, le recours est mal fondé. Les frais judiciaires sont mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

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