

GE_GERICHTE ATA/1127/2024 vom 24. September 2024

GE Cour de justice, 2024-09-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1127_2024

FR: GE_GERICHTE ATA/1127/2024 du 24 septembre 2024

IT: GE_GERICHTE ATA/1127/2024 del 24 settembre 2024

Regeste

Résumé: l'imposition des options assorties de « vesting » est tributaire du moment de leur réalisation, lequel détermine la période fiscale à laquelle l'imposition doit être opérée dans le chef du contribuable. Le moment d'imposition ne peut dépendre ni de la volonté du contribuable ni d'un accord de droit privé. Le fait que l'AFC-GE ait accepté de taxer sur une période fiscale déterminée de certains éléments de revenu réalisés sur une période fiscale différente ne l'empêche pas d'attribuer l'imposition d'un autre élément de revenu perçu dans les mêmes conditions à sa période fiscale de réalisation, conformément au principe de l'étanchéité des périodes fiscales. Le contribuable doit assumer l'échec de la preuve du rattachement de l'imposition d'un revenu à une période fiscale. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Le litige porte sur le bien-fondé de l'imposition du revenu de CHF 745'778.- pour la période fiscale 2015.

E. 2.1

La présente cause concerne la taxation IFD et ICC pour l'année fiscale 2015. Elle est régie par les dispositions de la LIFD et celles de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) dans leur teneur en 2015.

E. 2.2

La question étant traitée de manière semblable en droit fédéral et en droit cantonal, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1).

E. 2.3

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD et 17 al. 1 LIPP). Sont notamment imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les

indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD et 18 al. 1 LIPP). La loi distingue entre les participations de collaborateur proprement dites (art. 17a al. 1 LIFD et 18A al. 1 LIPP) et les participations improprement dites (art. 17a al. 2 LIFD et 18A al. 2 LIPP). Ces premières, à l'exception des options non négociables ou non cotées en bourse, sont imposables à titre de revenu provenant d'une activité lucrative salariée au moment de leur acquisition (art. 17b al. 1 LIFD et 18B al. 1 LIPP). Une option non négociable est une option que le collaborateur ne peut pas directement exercer dès son acquisition (Jean-Blaise ECKERT, in Commentaire romand LIFD, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN 2e éd., 2017, n. 5 ad art. 17a-17d LIFD).

- 10/16 - A/4341/2021 Les revenus dérivant d'options de collaborateur non négociables ou non cotées en bourse sont imposés au moment de l'exercice des options (art. 17b al. 3 LIFD et 18B al. 3 LIPP). Les revenus provenant de participations de collaborateur improprement dites sont imposables au moment de l'encaissement de l'indemnité (art. 17c LIFD et 18C LIPP).

E. 2.4

Aux termes de la loi, dans sa version en vigueur pendant la période fiscale litigieuse (art. 40 et 41 al. 1 LIFD ; art. 61 et 62 al. 1 LIPP), les impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale. La période fiscale correspond à une année civile. Ainsi, selon le principe de la périodicité de l'impôt sur le revenu, l'impôt dû pour une période fiscale donnée se calcule sur la base du revenu réalisé et des frais tombant durant cette période. Ce principe implique que l'on attribue un revenu à la période fiscale au cours de laquelle il a été réalisé. L'attribution d'un revenu à une période fiscale s'effectue ainsi selon le principe de la réalisation, qui y est lié (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.4 ; 2C_683/2013 du 13 février 2014 consid. 6.3). Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Le principe de réalisation n'est pas explicite dans le texte légal mais découle de son interprétation par la doctrine et la jurisprudence (Yves NOËL, op. cit., n. 27 ad art. 16). Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., 2012, p. 99 n. 12). Un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition (ATF 113 Ib 23 consid. 2e ; 105 Ib 238 consid. 4a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.5). La réalisation détermine le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale de la personne contribuable. Tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une expectative non encore imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_710/2017 du 29 octobre 2018 consid. 5.3 ; Yves NOËL, op. cit., N 29 ss ad art. 16 LIFD). Pour être imposable, l'avantage doit être à la libre disposition du contribuable et pouvoir être affecté à ses besoins de consommation ou d'investissement (Yves NOËL, op. cit., n. 28 ad art. 16). Au plan dogmatique, le principe agit comme un correctif à la théorie de l'accroissement, en excluant du revenu imposable l'appréciation non réalisée d'éléments de fortune : il faut que survienne une entrée de fonds (ou d'autres valeurs), provenant de l'extérieur et due en échange du bien pour que l'on puisse parler de revenu imposable (Yves NOËL, op. cit., n. 28 ad art. 16). La réalisation suppose un titre juridique ferme, qui peut consister en l'acquisition d'une prétention ou en l'acquisition de la propriété. L'acquisition de la

prétention précède en principe la prestation en argent (ATF 113 Ib 23 consid. 2e). En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Cette hypothèse correspond, selon le Tribunal fédéral, à la « Soll-Methode » (arrêt du Tribunal

- 11/16 - A/4341/2021 fédéral 2C_342/2016 du 23 décembre 2016 consid. 2.3.1 et les références citées). Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (ATF 113 Ib 23 consid. 2e; 105 Ib 238 consid. 4 ; 95 I 21 consid. 5a). Cette dernière hypothèse correspond, selon le Tribunal fédéral, au principe de l'encaissement (« Ist-Methode » ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_342/2016 du 23 décembre 2016 consid. 2.3.1). Selon la doctrine, le caractère certain ou incertain de l'exécution de la prestation suppose un examen de l'ensemble des circonstances concrètes. En fonction des circonstances, le juge peut ainsi déroger à l'approche normative au profit de l'entrée réelle de l'avantage dans la sphère d'influence du contribuable (Fabien LIÉGEOIS, La disponibilité du revenu, Le moment de l'acquisition en droit fiscal suisse, 2018 n. 899 p. 295, n. 927-929, p. 303). Est en revanche incertaine la prétention conditionnelle (condition suspensive) ou la simple expectative (Yves NOËL, op. cit., n. 30 ad art. 16). Faute de constituer une prétention ferme, une simple expectative, soit une créance soumise à une condition suspensive, ne déclenche pas l'imposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C_168/2012 du 1er mars 2013 consid. 2.2 et les références citées). Selon la jurisprudence, puisque le transfert des actions d'un employé dépend généralement de certaines conditions particulières, comme par exemple le maintien d'un rapport de travail, les expectatives sur des actions de collaborateur sont donc imposées au moment de la conversion en actions de collaborateur ou de la perception d'un équivalent en espèces. Lorsque le contribuable n'obtient pas une prétention ferme dont il peut disposer, mais seulement d'une expectative de paiement, il n'y a pas d'imposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C_285/2019 du 9 mars 2020 consid. 5.2.3).

E. 2.5

La circulaire n° 5 émise par l'AFC-CH, le 30 avril 1997, au sujet de l'imposition des actions et options de collaborateurs (ASA, 66, 1997/1998, p. 136 ss) a été remplacée, le 1er janvier 2013, par la circulaire n°37 relative à l'imposition des participations de collaborateur (ci-après : la circulaire n°37). Conformément à son ch. 10, cette dernière s'applique notamment à toutes celles attribuées après le 1er janvier 2013 et à toutes les participations de collaborateur attribuées avant cette date pour lesquelles l'avantage appréciable en argent n'est soumis à l'impôt sur le revenu, également en vertu du droit actuel, qu'au moment de la réalisation (après le 1er janvier 2013). Le « vesting » constitue la période pendant laquelle le collaborateur doit « mériter » son option notamment en atteignant certains objectifs professionnels ou en ne résiliant pas son contrat de travail avant un certain délai. La fin de la période de « vesting » est en général mentionnée dans le plan ou le contrat de participation, tout comme les motifs pouvant entraîner l'anticipation du « vesting ». Si la période de « vesting » a expiré et que toutes les conditions de « vesting » sont remplies, cela mène à l'acquisition du droit aux participations de collaborateur correspondantes. Par conséquent, jusqu'à la naissance du droit d'exercice, ce genre de participations

- 12/16 - A/4341/2021 de collaborateur est soumis à une ou plusieurs conditions suspensives (ch. 4.2 de la circulaire n°37). Les avantages appréciables en argent provenant d'options de collaborateur, bloquées ou non cotées en bourse, d'expectatives sur des actions de collaborateur et de participations de collaborateur improprement dites sont imposés au

moment de leur réalisation (ch. 4.2, 5 et 6 de la circulaire n°37). Les contribuables sont responsables de déclarer de façon complète et correcte les participations de collaborateur qu'ils reçoivent, et ils doivent joindre l'attestation de l'employeur à leur déclaration (ch. 8.2 de la circulaire n°37). Le Tribunal fédéral a souligné que la date de l'acquisition irrévocable de l'option et partant celle de son imposition doivent faire l'objet d'un examen des circonstances concrètes du cas d'espèce et être déterminées en fonction des règles générales sur la réalisation du revenu telles qu'elles ont été instituées par la jurisprudence. En vertu des règles générales sur la réalisation du revenu, les options ne constituent pas des prétentions fermes à l'achat d'actions par le collaborateur tant qu'elles sont soumises à des conditions suspensives. Ce n'est que lorsque ces conditions sont réalisées que la prétention du contribuable est acquise de manière irrévocable. Lorsque la fin des rapports de travail pour des motifs autres que la mort, l'invalidité et la retraite pendant le délai de blocage entraîne la perte des options sans dédommagement, il faut considérer que ces dernières sont soumises à des conditions suspensives, qui empêchent l'acquisition irrévocable de l'option d'intervenir (arrêt du Tribunal fédéral 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 6.2 à 6.4 ainsi que les arrêts cités).

E. 2.6

En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêts du Tribunal fédéral 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 ; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.2).

E. 2.7

Par ailleurs, en droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience

- 13/16 - A/4341/2021 de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATA/844/2020 du 1er septembre 2020 consid. 4b et les références citées).

E. 2.8

Aux termes de l'art. 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), les organes de l'État et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_237/2023 du 3 avril 2024 consid. 4.1). De ce principe découle notamment le droit de toute personne à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'État,

consacré à l'art. 9 in fine Cst. (ATF 138 I 49 consid. 8.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_237/2023 du 3 avril 2024 consid. 4.1). L'art. 9 in fine Cst. protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration et qu'il a pris sur cette base des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir de préjudice (ATF 137 I 69 consid. 2.5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_626/2019 du 8 octobre 2020 consid. 3.1). Le principe de la confiance, découlant de celui de la bonne foi, commande également à l'administration d'adopter un comportement cohérent et dépourvu de contradiction (ATF 111 V 81 consid. 6 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_500/2020 du 11 mars 2021 consid. 3.4.1 ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 5.1). Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée en cette matière (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_461/2021 du 19 janvier 2022 consid. 5.1). Ainsi, le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de façon stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (arrêts du Tribunal fédéral 2C_461/2021 du 19 janvier 2022 consid. 5.1 ; 2C_603/2012 et 2C_604/2012 du 10 décembre 2012 consid. 4 ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 5.1). Ce n'est que si le fisc promet expressément un certain traitement fiscal que peut se poser la question de la bonne foi (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1 et les références citées ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 5.1).

E. 2.9

En application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_66/2022 du 8 décembre 2022 consid. 7.8) ; à défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement.

E. 3

En l'espèce, le montant de CHF 745'778.-, soit l'équivalent de USD 698'219.02 au cours de change retenu de 1.068115, provient de l'exercice des options assorties de « vesting », si bien que seule la taxation de ces dernières est litigieuse. Les parties

- 14/16 - A/4341/2021 divergent sur la période fiscale à laquelle ce montant doit être rattaché et taxé. En particulier, le recourant s'oppose à son imposition dans son chef par l'AFC-GE pour la période fiscale 2015 pour le motif qu'il a déjà été fait l'objet de la taxation également dans son chef pour 2014, laquelle était déjà entrée en force. Il n'est pas contesté que le recourant a perçu la somme litigieuse à la suite d'un accord transactionnel du 9 juillet 2015 conclu avec son employeur dans le cadre d'un contentieux portant sur les prétentions financières de celui-là envers celui-ci en lien avec la fin de son contrat de travail, étant établi que la procédure prud'homale n'a été introduite qu'en décembre 2014. Jusqu'à la conclusion de cet accord, l'exercice des options concernées, soit plus précisément la perception de l'équivalent en espèces par le recourant, n'était pas possible puisque l'existence de cette procédure et des pourparlers transactionnels subséquents suffissent à admettre que le revenu n'était pas certain. L'accord transactionnel, couplé à l'encaissement du montant, constituait l'événement déclencheur de son imposition. Ainsi, le revenu litigieux ayant été réalisé dans le courant de 2015, il doit être attribué à la période fiscale

correspondante, conformément aux principes de périodicité et de l'étanchéité des périodes fiscales. Les arguments du recourant ne permettent pas de remettre en cause cette conclusion. Si on peut convenir avec lui que la période d'imposition des options est fonction des circonstances concrètes du cas d'espèce, ce dernier perd, toutefois, de vue que cet examen ne peut permettre de s'affranchir des règles générales sur la réalisation du revenu telles qu'elles ont été instituées par la jurisprudence. Or, celles-ci ne prévoient pas de troisième moment de réalisation de ce type de revenu en plus des périodes alternatives d'acquisition ou d'exercice d'options. La période de réalisation et d'imposition ne saurait relever de la libre volonté du contribuable ni d'un accord de droit privé. Ainsi, le fait pour le recourant de retenir non pas la date de la détermination de ses droits, soit en l'occurrence le 9 juillet 2015, jour de la conclusion de l'accord transactionnel ou le 31 août 2015, date de leur paiement, mais plutôt celle du 31 décembre 2014 était en porte-à-faux avec les exigences précitées. Cette manière de procéder est contraire à l'obligation du recourant, assisté en l'espèce d'une fiduciaire, de procéder à une déclaration complète et correcte dans le respect des règles de réalisation. Il ne ressort pas du dossier que l'AFC-GE ait promis un certain traitement fiscal au recourant. C'est à tort que celui-ci se plaint de comportements contradictoires de celle-là, et il y a lieu de relever que la prise en compte de circonstances de fait et de droit non mentionnés lors de la procédure précédente est admise, surtout lorsque, comme en l'espèce, ces éléments ont été invoqués par l'autorité intimée dans sa réponse au recours et que le recourant a eu l'occasion de s'exprimer à leur sujet dans le cadre de la procédure de recours. On objectera de plus au recourant qu'il ne saurait se prévaloir des éléments transmis pour la taxation 2014 entrée en force pour contester les éléments de la taxation 2015 contrairement au principe de l'étanchéité des périodes fiscales, étant rappelé que ce principe n'empêche en revanche pas

- 15/16 - A/4341/2021 l'autorité de procéder à une appréciation des considérations de fait et de droit différente d'une période fiscale à une autre. Ainsi et conformément au même principe, le recourant ne saurait non plus se prévaloir de l'imposition en 2014 des éléments de revenus perçus dans le cadre de l'accord transactionnel de 2015 pour réclamer l'attribution du montant litigieux à la période fiscale 2014. Il s'ensuit que les griefs de violation du principe de la bonne foi ne sont nullement fondés. Pour le surplus et enfin, il est sans fondement pour le recourant d'avancer un risque d'une double imposition, dès lors qu'il ne démontre pas suffisamment que le montant litigieux a déjà fait l'objet de la taxation en 2014. En particulier, l'autorité intimée a établi que le nombre d'options exercées en 2015 était identique à celui de 2014 et que les valeurs des actions sous-jacentes retenues pour fixer la prestation en 2015 étaient différentes de celles arrêtées pour la détermination de la prestation en 2014, sans que le recourant le conteste de manière convaincante. En effet, celui-ci se contente d'alléguer que la détermination de la valeur de transferts des NPS sous-jacents aux options dépendait de la disponibilité des derniers comptes annuels au moment de la cessation des rapports de travail. Cet argument ne suffit cependant pas à expliquer la différence entre les valeurs des sous-jacents utilisés sur deux périodes fiscales successives ni pourquoi une estimation sur cette base aurait tout de même abouti à une valeur de réalisation des options identique. En particulier, la logique aurait au contraire voulu que la différence de prix des sous-jacents conduisît à un écart d'estimation des options et, donc, des montants finalement perçus par le recourant. Il résulte de ce qui précède que le recourant échoue à démontrer que la valeur des options réalisées en 2015 était celle déjà incluse dans sa taxation 2014. Ce faisant, il doit s'accommoder des conséquences de cet échec en voyant imposer dans son chef le montant de CHF 745'778.-.

Le jugement du TAPI ne prête pas le flanc à la critique. Entièrement infondé, le recours sera rejeté.

E. 4

Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du contribuable, qui succombe et ne peut dès lors se voir allouer d'indemnité de procédure (art. 87 LPA). Il ne sera alloué aucune indemnité de procédure à l'AFC-GE, qui dispose de son propre service juridique (ATA/605/2021 du

E. 8

juin 2021 consid. 14 et les références citées).

* * * * *

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