

## **GE\_GERICHTE ATA/11/2012 vom 10. Januar 2012**

GE Cour de justice, 2012-01-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_11\\_2012](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_11_2012)

FR: GE\_GERICHTE ATA/11/2012 du 10 janvier 2012

IT: GE\_GERICHTE ATA/11/2012 del 10 gennaio 2012

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Depuis le 1er janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1er janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

#### **E. 2**

Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010).

#### **E. 3**

Le litige concerne les exercices fiscaux 2004 et 2005. Pour l'IFD, sont applicables les dispositions de la LIFD et sa réglementation d'application, tandis que pour l'ICC, ce sont, outre les dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID - 642.14), celles de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP- I), de l'ancienne loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II - D 3 12), de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable), du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) ainsi que la loi de procédure fiscale, du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17).

#### **E. 4**

Le recourant ne conteste pas le principe des rappels d'impôts auxquels l'AFC-GE a procédé pour les taxations ICC et IFD 2003 à 2005 mais le fait qu'ils prennent en compte les actions de collaborateurs attribuées en 2004 et 2005 alors qu'il n'avait pas pu en devenir propriétaire, faute d'être encore employé par la banque à l'échéance de la période de blocage.

#### **E. 5**

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

- 7/10 - A/1917/2008 autres avantages appréciables en argent. L'impôt sur le revenu est fixé pour une période fiscale de deux années consécutives et perçu chaque année civile (art. 40 al. 1 et 2 LIFD).

L'art. 2 aLIPP-IV prévoit que sont imposables tous les revenus et autres avantages appréciables en argent provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, le revenu imposable se déterminant d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 2 al. 1 aLIPP-II).

## **E. 6**

L'imposition des options et actions de collaborateurs fait l'objet de la circulaire n° 5, applicable tant pour l'IFD que pour l'ICC.

a. En règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives - ou, en d'autres termes, les ordonnances administratives - n'ont, selon la jurisprudence et la doctrine, pas force de loi et ne constituent pas du droit fédéral au sens de l'art. 49 let. a de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA - RS 172.021) (ATF 121 II 478 consid. 2b, ATA/439/2009 du 8 septembre 2009 et les références citées).

b. Si les directives, circulaires ou instructions émises par l'administration ne peuvent contenir de règles de droit, elles peuvent cependant apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATF 121 II 478 consid. 2b ; ATA/839/2003 du 18 novembre 2003 consid. 3c).

## **E. 7**

a. Selon le ch. 2.1 de la circulaire n° 5, sont réputées actions de collaborateurs les actions que l'employeur attribue à ceux-ci 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 telles les droits d'expectative portant sur des droits de participation qui sont détenus par une fondation ou par un patrimoine distinct constitué par l'employeur, tels qu'un fonds, un patrimoine collectif assimilable à un fonds, un truste, etc. Il en va de même pour des droits de jouissance attachés aux actions qui demeurent propriété de l'employeur.

L'acquisition d'actions de collaborateurs entraîne pour leurs bénéficiaires la réalisation d'un revenu imposable découlant d'une activité lucrative à caractère dépendant au sens de l'art. 17 al. 1 LIFD car il s'agit d'une composante du salaire (ch.2.3 circulaire n° 5).

Le moment de l'imposition est différent selon qu'il s'agit d'actions libres ou d'actions bloquées.

- 8/10 - A/1917/2008

Dans le premier cas, les collaborateurs deviennent immédiatement propriétaires des titres et peuvent en disposer librement. La différence entre leur valeur vénale et leur valeur de souscription est imposable (ch. 3.1 circulaire n° 5).

Dans le second cas, les actions sont soumises à un délai de blocage. Les divers modèles de participations présentent d'autres caractéristiques telles que : dépôt ; droit de rachat de l'employeur ou bien 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. Dans toutes ces hypothèses, sans égard aux caractéristiques particulières de l'action, l'enrichissement du collaborateur a lieu au moment de l'attribution du titre ; en conséquence, c'est à ce moment-là que la prestation imposable doit être déclarée (ch. 3.2 circulaire n° 5). La restriction à la faculté de disposer des actions est toutefois prise en compte au moyen d'un abattement variant de 5,660 % à 44,161 % de la valeur vénale du titre en fonction de la durée de la période de blocage (ch. 3.2 circulaire n° 5).

b. Les options de collaborateurs, donnent quant à elles à leurs bénéficiaires un droit formateur à acquérir, à un prix de faveur, des droits de participation dans l'entreprise qui émet l'option ou dans une autre entreprise proche de celle-ci (ch.2.2 circulaire n° 5). Leur acquisition est également considérée comme un revenu imposable. Elles peuvent être librement transférables ou être bloquées. Dans ce dernier cas, elles ne peuvent être ni transmises ni exercées pendant un certain délai. Compte tenu de la complexité de la situation qu'engendre l'émission par l'employeur d'options de collaborateurs, celui-ci est soumis à un devoir de collaborer particulier, aussi bien lors de la remise de l'option que durant la période de blocage, qui implique notamment qu'il fasse évaluer l'option par des spécialistes rompus au commerce des options et qui disposent de méthodes d'évaluation reconnues dans la pratique (ch. 4.1 - 4.3 circulaire n° 5).

Les options d'une durée supérieure à dix ans ou qui sont assorties d'un délai de blocage de plus de cinq ans n'ont pas qualité d'options de collaborateurs car elles ne peuvent pas être évaluées objectivement. Il en va de même des options assorties de nombreuses conditions personnelles, comme une « période de vesting » soit une période pendant laquelle le collaborateur doit en quelque sorte « mériter » les options en atteignant certains objectifs ou en ne quittant pas l'entreprise. En pareils cas, on se trouve en présence de simples droits d'expectative. Ce n'est qu'au moment où elles sont exercées que ces options constituent un revenu imposable pour le collaborateur (chiffre 4.1 circulaire n° 5).

## **E. 8**

Dans le cas d'espèce, la rémunération du recourant comprenait aussi bien des options que des actions de collaborateur. Seule la taxation de ces dernières est litigieuse. Or, le raisonnement de la commission est, de manière erronée, entièrement fondé sur les modalités d'imposition de la circulaire n° 5 applicables aux options de collaborateur, alors que le litige doit être tranché au regard uniquement des dispositions relatives aux actions de collaborateur.

- 9/10 - A/1917/2008

Il ressort du dossier que les actions bloquées attribuées au recourant sont des actions ordinaires de la banque détenues par cette dernière, pendant la période de blocage, pour le compte de celui-ci. Durant cette période, il exerce les droits sociaux et perçoit les dividendes. Contrairement à ce qu'a retenu la commission, il ne s'agit donc pas de droits d'expectative portant sur des droits de participation ni de droits de jouissance attachés à des actions demeurées propriété de l'employeur mais d'une situation comparable à une consignation de titres. C'est bien au moment de l'attribution du titre que l'enrichissement du recourant a eu lieu et à cet instant que la prestation imposable devait être déclarée, la restriction à la faculté de disposer des actions étant alors prise en compte par l'abattement, qui, dans le cas particulier, est de 20, 791 % (ch. 3.2. circulaire n° 5).

## **E. 9**

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. La décision de la commission sera annulée et les bordereaux rectificatifs IFD et ICC 2004 et 2005 seront rétablis.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du contribuable et aucune indemnité ne lui sera allouée. (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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