

GE_GERICHTE ATA/87/2010 vom 9. Februar 2010

GE Cour de justice, 2010-02-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_87_2010

FR: GE_GERICHTE ATA/87/2010 du 9 février 2010

IT: GE_GERICHTE ATA/87/2010 del 9 febbraio 2010

Regeste

Résumé: Dans cette affaire, le contribuable avait été engagé en tant que directeur général par la société recourante. Dans son contrat de travail était prévu l'allocation d'un certain nombre d'options de collaborateurs avec des périodes de "vesting" prédéfinies. La question à laquelle le Tribunal administratif a dû répondre était celle de savoir quel était le moment déterminant pour imposer ces options. Il a jugé que de telles options ne pouvaient être imposées qu'au moment de leur exercice en application de la circulaire no5 de l'administration fédérale des contributions du 30 avril 1997 portant sur l'imposition des actions et options de collaborateurs et de la lettre-circulaire de cette même autorité du 6 mai 2003 relative à l'imposition des options de collaborateurs avec une clause "vesting".

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

Selon l'art. 69 al. 1 LPA, la juridiction administrative chargée de statuer est liée par les conclusions des parties. Elle ne l'est en revanche pas par les motifs qu'elles invoquent.

E. 3

Les recourants admettent le principe d'une imposition à la source pour l'année 2000. Reste à déterminer à quel moment le revenu provenant des options allouées en 2000 a été réalisé, le revenu n'étant imposable que dans cette hypothèse. Cette condition essentielle constitue en effet le fait générateur de l'imposition (X. OBERSON ; Droit fiscal suisse, Bâle, 2007, p. 83 n. 12).

E. 4

Suite à un arrêt du Tribunal fédéral du 6 novembre 1995 (RDAF 1997 II 561) portant sur le revenu des personnes physiques et sur l'aspect particulier d'une attribution d'actions à un salarié, l'AFC-CH a édicté la circulaire n° 5.

E. 5

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'article 49 lettre 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

- 10/14 - A/4647/2008 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. 6

a. Selon la circulaire n° 5, les options de collaborateurs donnent 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 (options call) (chiffre 2.2).

b. Le collaborateur qui obtient des options à un prix de faveur réalise un revenu découlant d'une activité lucrative dépendante. Compte tenu de la complexité de la situation qu'engendre l'émission par l'employeur d'options de collaborateurs, l'employeur est soumis à un devoir de collaborer particulier aussi bien lors de la remise de l'option que durant la période représentée par un éventuel délai de blocage (interdiction d'exercer l'option, de l'aliéner ou de la transmettre). Le devoir de collaborer implique notamment que l'employeur fasse évaluer l'option par des spécialistes rompus au commerce des options et qui disposent de méthodes d'évaluation reconnues dans la pratique (chiffre 4.1).

c. Les options d'une durée supérieure à 10 ans ou qui sont assorties d'un délai de blocage de plus de 5 ans n'ont pas qualité d'options de collaborateurs au sens de cette circulaire, étant donné que de telles options ne peuvent pas être évaluées objectivement. Il en va de même des options assorties de nombreuses conditions personnelles. En pareils cas, on se trouve en présence de simples droits d'expectative. Par conséquent, au moment de l'attribution des options, on ne saurait considérer qu'un revenu découlant d'une activité lucrative dépendante est réalisé. Ce n'est qu'au moment où elle est exercée que l'option constitue un revenu imposable pour le collaborateur (chiffre 4.1).

E. 7

Le 6 mai 2003, l'AFC-CH a été amenée à préciser la circulaire n° 5 par la lettre-circulaire 2003. Elle faisait suite à un arrêt du 20 novembre 2002 du Tribunal administratif du canton de Zurich, qui avait estimé que le revenu provenant d'options évaluables de collaborateurs était réalisé au moment du "vesting", et non au moment de l'octroi.

L'AFC-CH a précisé que par "période vesting", il fallait comprendre la période pendant laquelle le collaborateur devait en quelque sorte "mériter" les options. Le collaborateur qui n'atteignait pas certains objectifs ou qui quittait l'entreprise pouvait perdre ses options avant même de pouvoir les exercer. Jusqu'à la fin de la "période vesting", l'acquisition de la propriété de l'option était donc soumise à une condition suspensive. Aussi longtemps que cette condition n'était pas remplie, le collaborateur n'acquiescrait pas irrévocablement la propriété de l'option. Il ne possédait donc qu'un simple droit expectatif. Par conséquent, il

- 11/14 - A/4647/2008 n'était pas juste d'imposer les options à "vesting" au moment de l'attribution (point 2 de la lettre-circulaire 2003 intitulé "Précisions concernant la circulaire n° 5").

L'AFC-CH a précisé qu' « un examen des plans d'options de collaborateurs actuels à la lumière de cet arrêt (arrêt zurichois) a révélé toutefois que les options à "vesting" ne sont en règle générale pas encore irrévocablement acquises au termes de la "période vesting". L'acquisition irrévocable de la propriété est la plupart du temps subordonnée en plus à la condition que le collaborateur soit toujours au service de l'entreprise au moment où il exerce ses options. Jusqu'à l'exercice de l'option, le collaborateur n'a pas la possibilité de réaliser la valeur incorporée à l'option, car les options de collaborateurs sont inaliénables. Elles ne rapportent un revenu que si elles peuvent être exercées effectivement. Jusqu'à ce moment, il ne s'agit toujours que d'un simple droit expectatif. Il faut donc rejeter l'imposition à la fin de la "période vesting" » (point 2 de la lettre-circulaire 2003).

"Au cas où les options à "vesting" ne sont que de "simples droits expectatifs" jusqu'à l'exercice de l'option, l'imposition du revenu doit n'avoir lieu qu'au moment de l'exercice de l'option conformément à la circulaire n° 5 du 30 avril 1997" (point 2 de la lettre-circulaire 2003).

Dans son rapport adressé au Département fédéral des finances, le groupe de travail mixte, travaillant sur le projet de loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateurs, relève également que l'imposition des options à "vesting" au moment de l'attribution peut être erronée. Il propose de les imposer au moment de l'acquisition irrévocable de la propriété de l'option (point 5 de la lettre-circulaire 2003).

E. 8

Dans un arrêt récent du 8 septembre 2009 (ATA/439/2009), le Tribunal administratif s'est penché sur la question du moment déterminant pour l'imposition d'options attribuées à un employé par sa société. Dans cette affaire, ce dernier acquérait un droit ferme sur 3'875 options en 2001. 25% des options devait être libéré douze mois après la date de l'offre, un autre 25%, vingt-quatre mois après la date de l'offre, et le solde de 50% trente-six mois après la date de l'offre, et cela pour autant que le bénéficiaire soit toujours employé par la société à la date correspondante. Celui-ci ayant été licencié en 2003, le Tribunal administratif a estimé, au regard de la lettre-circulaire 2003, qu'il fallait imposer les options reçues au moment de l'exercice de leur exercice et non dans le cadre de l'IFD 2001 et 2002.

E. 9

Dans le cas d'espèce, les recourants ont conclu, par contrat du 6 novembre 2000, à l'octroi de 4'080 options en faveur du contribuable. Ce contrat est le seul document à prendre en considération, dès lors qu'il ne fait référence à aucun autre plan et qu'il dispose à son article 18 qu'il constitue l'entier de l'accord entre les parties ("This Agreement constitutes the entire agreement among the parties hereto with respect to the subject matter hereof"). Il prévoit également des

- 12/14 - A/4647/2008 périodes de "vesting" particulières pour le contribuable qui divergent de celles mises en place pour le reste des collaborateurs de l'entreprise. De surcroît, il stipule que le contribuable, en sa qualité de CEO de la société, est membre de son comité directeur, et en cette qualité il participe à la détermination des modalités d'attribution d'options aux autres employés. Cela explique pourquoi l'allocation d'options à ce dernier est exclusivement traitée par les dispositions du contrat. L'argument de l'AFC-GE consistant à exclure une imposition à l'exercice par souci d'égalité de traitement avec les autres collaborateurs est dès lors erroné. C'est bien au regard du contrat précité qu'il faut déterminer à quel moment les options en cause doivent être imposées.

Ledit contrat prévoit certes une clause d'"accelerated vesting", autorisant le recourant à exercer immédiatement son droit d'option durant une période de 90 jours en cas de licenciement "ordinaire" et en cas de démission pour justes motifs. Le contribuable perd en revanche son droit d'exercer ses options en cas de licenciement avec effet immédiat et en cas de démission sans justes motifs. A l'instar de l'affaire jugée par le Tribunal administratif ci-dessus mentionnée, le contrat prévoit donc des options à conditions cumulatives dans la mesure où le recourant ne peut acquérir de droit ferme avant une certaine date sur une partie seulement des options. Il s'ensuit, qu'au regard cette jurisprudence et en application des circulaires précitées, une imposition à l'exercice des options offertes est justifiée. En effet, l'acquisition irrévocable de la propriété des options ne peut avoir lieu avant.

Une imposition à l'exercice permet également de réconcilier l'imposition de ce type d'instruments avec la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la notion générale de réalisation du revenu (G. Prod'hom, P. Prod'hom, Le projet d'imposition des plans d'options de collaborateurs in L'expert-comptable suisse 10/03 p. 856).

E. 10

Bien fondé, le recours sera admis. La décision de la commission du 3 novembre 2008 sera annulée de même que le bordereau de l'AFC-GE du 19 décembre 2000.

Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de l'AFC-GE, le recours n'étant pas dirigé contre une décision de la commission cantonale de recours en matière administrative (art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03).

Une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera allouée conjointement aux recourants, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA). * * * * *

- 13/14 - A/4647/2008

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