

GE_GERICHTE A/4322/2008 vom 11. Mai 2010

GE Cour de justice, 2010-05-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_4322_2008

FR: GE_GERICHTE A/4322/2008 du 11 mai 2010

IT: GE_GERICHTE A/4322/2008 del 11 maggio 2010

Regeste

; IMPÔT SUR LE REVENU ; DROIT D'OPTION(PAPIER-VALEUR) ; ACTION(PAPIER-VALEUR) ; COLLABORATEUR | Le contribuable a reçu des options et des actions de son employeur. Dans cette affaire les parties ont convenu d'une imposition au "vesting". Pour autant l'AFC-GE a contesté les évaluations chiffrées proposées par le contribuable sans proposer une autre évaluation. Le Tribunal administratif a traité la question sous l'angle du fardeau de la preuve, en termes de limites à établir à l'obligation faite au contribuable de renseigner, déclarer ou prouver, respectivement de l'étendue du devoir de l'autorité fiscale d'instruire et de se renseigner. Il a jugé que l'AFC-GE n'avait pas correctement instruit l'affaire, a donc admis le recours du contribuable et renvoyé le dossier pour nouvelle taxation basée sur les conclusions chiffrées de ce dernier. | LIFD.17

Erwägungen

E. 2

Durant la période concernée, Monsieur N_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) a exercé une activité salariée auprès de la succursale genevoise de la banque J_____, sise dans le canton de Zurich (ci-après : la banque ou la société).

E. 3

ans Durée du blocage des actions

E. 5

En date des 29 janvier 2004 et 13 juillet 2006, le contribuable a déposé des réclamations contre les bordereaux d'impôts précités. Le bordereau IFD 2002 incluait à tort un montant de CHF 156'818.- pour les options et actions attribuées en 2002, car ces dernières n'étaient pas encore « vested » cette année-là et pouvaient être perdues s'il quittait la banque. Ce montant n'aurait pas dû être considéré comme un revenu. Cette décision était néanmoins acceptable si l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) corrigeait les taxations IFD 2003, 2004 et 2005, car les actions et options avaient été imposées une seconde fois dans le cadre de ces taxations.

E. 6

Par décisions sur réclamation des 20 juin et 31 juillet 2006, l'AFC-GE a maintenu les bordereaux litigieux. Les impositions des options et actions avaient été effectuées conformément aux « attestations de remise d'actions des options » établies par la banque.

E. 7

Le 5 septembre 2006, le contribuable a recouru contre les décisions précitées auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, remplacée depuis le 1^{er} janvier

2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission). Les actions et les options octroyées en 2001 et 2002 avaient été taxées deux fois, soit au moment de l'attribution et à celui des « vesting ». Quant aux actions et options qui n'avaient pas été déclarées au moment de l'octroi en 2003, la taxation devait effectivement être corrigée. Le contribuable a établi le tableau suivant :

Options 2001	Date	Nombre	valeur
10.07.2001	1350	CHF 130'410.-	
11.07.2002	450	CHF 4'635.-	
12.07.2003	450	CHF 4'635.-	
13.07.2004	450	CHF 1'188.-	
Options 2002	Date	Nombre	Valeur
10.07.2002	2274	CHF 131'551.-	
11.07.2003	758	CHF 33'958.-	
12.07.2004	758	CHF 25'620.-	
13.07.2005	*3'790	CHF 38'658.-	
Options 2003	Date	Nombre	Valeur
10.07.2003	657	CHF 41'128.-	
10.07.2004	219	CHF 13'764.-	
10.07.2005	1'095	CHF 25'897.-	
Options 2003bis	Date	Nombre	Valeur
10.07.2003	194	CHF 52'574.-	
10.07.2004	65	CHF 19'773.-	
10.07.2005	325	CHF 26'423.-	

*Le contribuable précisait qu'en 2005, la banque avait procédé à la division des options, soit : 1 option d'une valeur de CHF 0,50 avait été changée contre 5 options d'une valeur de CHF 0,10. Le nombre des options avait donc été multiplié par 5. Les options devaient donc être taxées au moment du « vesting » seulement. L'AFC-GE devait choisir entre une imposition à l'octroi et une imposition au « vesting ». En résumé, si les options étaient imposées à l'octroi, alors la taxation 2002 était correcte, la taxation 2003 devait être en revanche augmentée de CHF 7'170.- (options attribuées en 2003) et diminuée de CHF 33'958.- (équivalant au « vesting » des options 2002), et la taxation 2004 devait être réduite de CHF 39'384.- (équivalant au deuxième « vesting » des options 2002 plus le premier « vesting » des options 2003). Si, inversement, l'AFC-GE optait pour une imposition au « vesting », alors la taxation 2002 devait être réduite de CHF 131'551.-. Les taxations 2003 et 2004 étaient en revanche correctes.

E. 8

Dans sa réponse du 14 septembre 2007, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Les options devaient être imposées à l'octroi et les taxations 2003 et 2004 devaient être rectifiées dans la mesure où elles prenaient en compte des montants comptés au titre de « vesting ». En revanche, la taxation 2002 devait être maintenue.

E. 9

Les 12 octobre et 9 novembre 2007, les parties ont dupliqué et répliqué en maintenant leurs précédentes conclusions.

E. 10

Par courrier du 2 octobre 2008, la commission a informé le contribuable qu'elle entendait rectifier les taxations en cause, en statuant sur une imposition à l'octroi. Ce choix aboutissait à une aggravation des taxations. Le contribuable a toutefois décidé de maintenir son recours.

E. 11

Par décision du 15 octobre 2008, la commission a rejeté le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation au sens des considérants. Les options et actions ne devaient être imposées qu'une fois au moment de leur attribution. Elle a retenu les éléments suivants :

Année de remise	2002	2003	2004	Nombre d'options	Valeur boursière par option attestée par l'employeur	Valeur escomptée selon l'employeur	Valeur escomptée selon l'administration
	2274	657	0		CHF 98,95	CHF 95,15	CHF 83,08
Délai de blocage	3 ans	3 ans					

(16,03%) CHF 79,89 (16,03%) Valeur totale déclarée par le contribuable CHF 131'550,90 CHF 41'128,20 Valeur imposée par l'administration CHF 131'551.- 0 Valeur imposable CHF 188'924.- CHF 52'487.- 0 Pour les actions Année de remise 2002 2003 2004 Nombre d'actions 200 200 et 194 200 Valeur boursière par action attestée CHF 517.- CHF 200.- et CHF 323.- 387 Délai de blocage 5 ans 5 ans et 3 ans 5 ans Escompte 25,27% 25,27% et 16,21% 25,27% Prix offert à l'employé CHF 260.- CHF 157.- et CHF 0.- CHF 190.- Valeur boursière x escompte CHF 386,33 CHF 157,61 et CHF 271,20 CHF 289,19 Moins le prix offert à l'employé CHF 260.- CHF 157.- et CHF 0.- CHF 190.- Valeur escomptée imposable CHF 126,33 CHF 18,61 et CHF 271,20 CHF 99,19 Total valeur imposable CHF 25'266.- CHF 3'722.- et CHF 52'612,80 CHF 19'838.-

E. 12

Le 28 novembre 2008, le contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée. Il acceptait une imposition à l'octroi, tout en contestant les chiffres retenus par la commission s'agissant des options attribuées. Bien qu'il avait été informé d'une éventuelle reformatio in pejus de la part de la commission, celle-ci n'avait à aucun moment annoncé son intention de modifier les valeurs imposables des options. Elle avait dès lors violé son droit d'être entendu. Ce droit avait également été bafoué par l'AFC-GE qui n'avait pas mentionné vouloir remettre en question les attestations de son employeur relatives aux éléments imposables en cause. Seul un tableau établi par l'AFC-GE permettait de « soupçonner » cette éventualité, tableau qu'il avait dû réclamer à la commission, ne l'ayant pas reçu en copie de l'AFC-GE. Il joignait à son recours les documents suivants : le détail du calcul effectué en 2002 et en 2003, ainsi que les paramètres utilisés pour l'évaluation, le calcul de la valeur de marché des options sans prise en compte du blocage, et le calcul de la valeur imposable des options après modification du paramètre « cours boursier actuel ». Les dates déterminantes pour l'évaluation, soit le 10 juillet 2002 et le 23 juillet 2003, les valeurs boursières de l'action sous-jacente, soit CHF 425.- et CHF 323.-, ainsi que les valeurs escomptées de la même action, soit CHF 357.- et CHF 271.-, figuraient également sur les documents. L'escompte avait été correctement calculé pour une période de blocage de trois ans. Le plan d'intéressement de la banque, accepté par l'administration fiscale zurichoise (ci-après : AFC-ZH), était également annexé. Ces pièces démontraient que les options attribuées en 2002 et 2003 ne faisaient pas l'objet d'une quotation boursière d'une part, et d'autre part que la valeur de marché et la valeur imposable avaient été calculées selon les règles de l'art. Dès lors, il conclut à ce que son revenu imposable pour l'IFD 2002 soit réduit de CHF 57'373.- (CHF 188'924.- moins CHF 131'551.-), et celui relatif à l'IFD 2003 soit diminué de CHF 11'359.- (CHF 52'487.- moins CHF 41'128.-), que les ajustements en sa faveur retenus par la commission soient confirmés. Il s'agissait d'une diminution de CHF 38'053.- sur la taxation 2003, de CHF 60'345.- sur la taxation 2004 (soit CHF 40'572.- concernant les options 2001, 2002 et 2003, et de CHF 19'773.- sur les actions « 2003bis », qui avaient toutes fait l'objet d'une imposition au « vesting » en 2004). Enfin, il conclut à l'octroi d'une généreuse indemnité de procédure.

E. 13

Par courrier daté du 12 janvier 2009, la commission a transmis son dossier et indiqué persister dans les considérants et le dispositif de sa décision.

E. 14

L'AFC-GE a répondu le 13 février 2009. Elle prenait note que les options n'avaient jamais été cotées en bourse. Fin novembre 2008, elle avait eu une réunion de travail avec les mandataires de la banque concernant le traitement fiscal par le canton de Genève des plans d'intéressement du Groupe. En s'appuyant sur la base des documents présentés par la banque, elle acceptait de revoir les taxations litigieuses reposant sur une imposition au moment des « vesting ». Les chiffres des évaluations des options 2001 à 2004 ne lui avaient cependant pas été soumis. Celles produites par le contribuable ne pouvaient être retenues car elles avaient été déterminées au moment des attributions conditionnelles des options et non au moment des attributions effectives, soit des « vesting » des options 2001, 2002 survenus en 2002, 2003 et 2004. Si le contribuable acceptait de remettre un document contenant les évaluations susmentionnées, elle en vérifierait la validité et compléterait sa réponse avec des conclusions chiffrées. L'AFC-GE conclut dès lors au droit de se prononcer à nouveau sur les pièces qui devraient être remises par le contribuable.

E. 15

Le 13 mars 2009, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a indiqué se rallier aux considérations et conclusions exprimées par l'AFC-GE dans sa réponse du 13 février 2009.

E. 16

Le 30 mars 2009, le contribuable a répliqué et confirmé son accord de principe avec la méthode d'imposition au moment des « vesting », méthode qu'il avait initialement préconisée. Compte tenu de la nouvelle position adoptée par l'AFC-GE, les options accordées en 2001, ayant été imposées à l'octroi, devaient faire l'objet d'une révision, la taxation étant entrée en force. La base imposable devait alors être réduite du montant afférent aux options, soit de CHF 130'410.-. Si, cette taxation restait inchangée, alors les taxations 2002, 2003 et 2004 devaient être modifiées de manière à ce que le montant du « vesting » afférent aux options 2001 soit annulé. Le contribuable a joint les documents suivants : Deux attestations concernant le « vesting » en 2003 et 2004 des options attribuées en 2001. La banque n'avait pas établi d'attestation relative au « vesting » en 2002 des options octroyées en 2001. Trois attestations sur le « vesting » 2003, 2004 et 2005 des options attribuées en 2002 ; Deux attestations concernant le « vesting » en 2004 et 2005 des options attribuées en 2003. Le contribuable avait quitté son employeur le 31 août 2005. Lors de son départ, le dernier tiers des options octroyées en 2003 avait fait l'objet d'un « vesting » accéléré. La valeur fiscale des options libérées en été 2005 étant connue (attestation 2005 concernant les options attribuées en 2003), une « simple » multiplication permettait d'établir le revenu imposable y afférent. Deux attestations relatives au déblocage des actions « 2003bis » en 2004 et 2005. Le dernier tiers des actions attribuées en 2003 avait fait l'objet d'un « vesting » accéléré. La valeur des actions libérées en été 2005 étant connue (attestation 2005 concernant les actions octroyées en 2003), une « simple » multiplication permettait d'établir le revenu imposable y afférent. En 2004 et 2005, il n'avait pas reçu d'options. Les actions attribuées en 2004 concernaient celles acquises dans le cadre du plan de participation traditionnel de la banque, et figuraient dans la déclaration fiscale pour cette année-là. La banque n'ayant pas émis toutes les attestations requises, et dans l'éventualité où l'AFC-GE refuse ses estimations, il proposait que les chiffres non attestés fassent l'objet de discussions entre lui-même et l'AFC-GE.

E. 17

Par courrier du 28 mai 2009, l'AFC-GE a dupliqué. La taxation fiscale 2001 était déjà entrée en force et ne faisait pas partie des années concernées par le recours en cause. Les documents remis par la banque en 2008 couvraient uniquement la période comprise entre 2003 et 2009. Certes, elle supposait que les attributions d'actions et d'options effectuées avant 2003 avaient été réalisées selon le même schéma que les années suivantes. Elle ne pouvait toutefois par ouvrir une procédure de révision sur la base de cette seule hypothèse et devait attendre la confirmation de la banque sur ce point. Elle prenait note que le contribuable n'était pas en mesure de remettre une attestation pour le « vesting » en 2002 des options octroyées en 2001. Pour les motifs évoqués dans ses précédentes écritures, les évaluations proposées par le contribuable ne pouvaient être prises en considération pour déterminer les assiettes imposables. Dans la mesure où ces informations étaient primordiales, elle suggérait que celles-ci lui soient directement communiquées par la banque. Une suspension de la procédure paraissait donc opportune puisqu'elle était toujours en discussion avec celle-ci. Pour le surplus, les conclusions formulées dans sa réponse du 13 février 2009 étaient maintenues.

E. 18

Le même jour, l'AFC-CH s'est ralliée à cette proposition.

E. 19

D'entente entre les parties, le Tribunal administratif a prononcé la suspension de la procédure en date du 24 juin 2009 jusqu'au 31 octobre 2009.

E. 20

Par courrier du 24 novembre 2009, le contribuable a requis du Tribunal administratif qu'il demande à l'AFC-GE de fournir les informations manquantes. Celles-ci devaient être données dans un délai échéant au 31 décembre 2009, car si l'AFC-GE n'avait pas été en mesure d'obtenir ces renseignements durant la période de suspension, elle ne pourrait pas les avoir dans un délai plus long. Lui-même avait tenté en vain de les obtenir. Il avait toutefois fourni une proposition de calcul pour les évaluations manquantes dans les annexes à son courrier du 30 mars 2009.

E. 21

Le 15 janvier 2010, l'AFC-GE a répondu. Elle avait été en discussion avec la banque dans le cadre des plans d'actions et d'options de collaborateurs pour les années 2003 à 2009. Toutefois, en raison de l'absence pour cause d'accident de la personne en charge de ce dossier à la direction des affaires fiscales, elle n'avait pas pu obtenir de la part de la société les évaluations à la date des attributions effectives des options pour une imposition à la date des « vesting ». Le contribuable s'opposant à toute nouvelle suspension ou nouveau délai, elle ne pouvait que maintenir ses écritures précédentes.

E. 22

Par courrier du 15 février 2010, le Tribunal administratif a accordé un délai aux parties pour dire si elles maintenaient leurs conclusions, en raison de sa jurisprudence actuelle portant sur la question du moment déterminant pour l'imposition d'options et d'actions de collaborateurs.

E. 23

En date des 15, 23 mars et 15 avril 2010, les parties ont persisté dans leurs conclusions.

E. 24

Le 16 avril 2010, les parties ont été avisées que l'affaire était en état d'être jugée. EN DROIT 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). 2. Les parties s'accordent sur le moment déterminant pour l'imposition des actions et options en cause, à savoir au moment du « vesting ». L'AFC-GE conteste en revanche les évaluations chiffrées remises par le contribuable, sans pour autant proposer une autre évaluation. 3. Cette question pose d'entrée de cause la question du fardeau de la preuve en termes de limites qu'il y a lieu d'établir à l'obligation faite au contribuable de renseigner, de déclarer ou de prouver, respectivement la question de l'étendue du devoir de l'autorité fiscale d'instruire et de se renseigner. En cette matière, la jurisprudence constante admet que l'administration fiscale supporte le fardeau de la preuve de démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe au contribuable de justifier les faits qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. L'exigence selon laquelle les autorités fiscales doivent examiner d'office l'état de fait est cependant limitée par ce qui apparaît comme raisonnable compte tenu des circonstances (Arrêt du Tribunal fédéral du 25 mars 2010, consid. 5.2 ; ATA/224/2009 du 5 mai 2009 et les réf. citées ; ATA/66/2009 du 4 février 2009 et les réf. citées). 4. Par ailleurs, le principe de la libre appréciation des preuves, par lequel le juge apprécie librement les preuves, sans être lié par des règles formelles, en procédant à une appréciation complète et rigoureuse des pièces, s'applique également en procédure fiscale. Dès lors, le juge doit examiner de manière objective tous les moyens de preuve, qu'elle qu'en soit la provenance, puis décider si la documentation mise à sa disposition permet de porter un jugement valable sur le droit litigieux (ATA/503/2009 du 6 octobre 2009 et les réf. citées). Dans le cas d'espèce, le tribunal de céans renoncera à obtenir plus d'informations de la part de l'ex-employeur du contribuable, les pièces versées à la procédure, ainsi que les écritures des parties, suffisant à trancher le litige. 5. Lors de la reprise de la procédure fin 2009, l'AFC-GE a expliqué qu'elle n'avait pas été en mesure d'obtenir les documents relatifs à l'évaluation des options et actions en cause, en raison de l'absence pour cause d'accident de la personne en charge de ce dossier à la direction des affaires fiscales. Or, la suspension précitée avait été accordée à sa demande, car elle souhaitait pouvoir obtenir les informations directement de la banque avec laquelle elle était en négociation. Dans sa dernière correspondance adressée au Tribunal, l'AFC-GE confirme que les parties sont d'accord sur les principes et dates d'imposition, tout en contestant les évaluations proposées par le contribuable. Or, en vertu des principes ci-dessus rappelés, il appartenait à l'AFC-GE de déterminer la valeur des actions et options qu'elle souhaitait imposer, dès lors qu'elle avait elle-même proposé une imposition « au vesting » d'une part, et d'autre part de produire les documents manquants. L'absence d'un de ses collaborateurs pour cause d'accident ne justifie pas sa carence en matière d'investigation. Elle aurait tout au moins pu désigner un autre employé pour reprendre l'affaire, voire commettre un expert indépendant pour déterminer leur valeur. Le contribuable a en revanche produit les nombreux documents cités dans la partie en fait, a établi les tableaux reproduits ci-dessus, et a procédé à l'évaluation des options et actions manquantes. Ses calculs correspondent aux principes énoncés dans la circulaire n° 5 de l'AFC-CH portant sur l'imposition des actions et options de collaborateurs, et paraissent adéquats. Il a ainsi renseigné et prouvé de manière appropriée les bases d'imposition à retenir dans son cas. Il ne saurait donc lui être imputé l'absence d'instruction de la part de l'autorité fiscale de son dossier. 6. Pour les motifs

exposés ci-dessus, le recours du contribuable ne peut être qu'admis et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle taxation dans le sens des considérants. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis conjointement et solidairement à la charge de l'AFC-GE et de l'AFC-CH, le recours n'étant pas dirigé contre une décision de la commission (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 2'000.- sera allouée au recourant, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA). * * * * *

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