

GE_GERICHTE JTAPI/612/2024 vom 24. Juni 2024

GE Cour de justice, 2024-06-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_612_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/612/2024 du 24 juin 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/612/2024 del 24 giugno 2024

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

La contribuable conteste l'imposition des participations que lui a versées C_____, telle qu'effectuée l'AFC-GE en 2020.

E. 4

Dès lors qu'au cours de cette année-là, le domicile de la précitée se trouvait en Espagne, le litige présente un caractère international.

E. 5

Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des États, mais ne fondent pas l'imposition elle-même (effet négatif des conventions de double imposition). Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (ATF 143 II 257 consid. 5.1 et les réf.).

- 5/11 - A/3151/2023

E. 6

L'ancienne loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (aLISP - D 3 20) s'applique au cas d'espèce, car la nouvelle loi, entrée en vigueur le 1er janvier 2021, prévoit, à son art. 22 que l'IS pour les prestations échues jusqu'au 31 décembre 2020 est régi par l'ancien droit.

E. 7

Les art. 17a LIFD et 18A LIPP définissent les participations de collaborateur. L'imposabilité du revenu provenant de participation de collaborateur proprement dites est réglée par les art. 17b LIFD et art. 18B LIPP, tandis que les art. 17c LIFD et 18C LIPP

réglementent la taxation du revenu provenant des participations de collaborateur improprement dites.

E. 8

Dans un contexte international, l'imposition des participations de collaborateur s'effectue, ainsi que le prévoient les art. 17d LIFD et 18D LIPP, selon le système dit de l'imposition proportionnelle : si le contribuable n'était ni domicilié ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal pendant tout l'intervalle entre l'acquisition et la naissance du droit d'exercice de l'option de collaborateur non négociable (art. 17b al. 3 LIFD ; art. 18B al. 3 LIPP), les avantages appréciables en argent dérivant de cette option sont imposés proportionnellement au rapport entre la totalité de cet intervalle et la période passée en Suisse.

E. 9

À teneur de l'art. 97a al. 1 LIFD, les personnes qui sont domiciliées à l'étranger lorsqu'elles perçoivent des avantages appréciables en argent dérivant d'options de collaborateur non négociables (art. 17b al. 3) sont imposées proportionnellement sur cet avantage conformément à l'art. 17d. L'art. 13A al. 1 aLISP prévoit une solution similaire. L'ordonnance du Conseil fédéral sur les participations de collaborateur du 27 juin 2012 (OPart – RS 642.115.325.1) traite également de l'imposition proportionnelle.

E. 10

La circulaire n° 37, ch. 2.4 définit le vesting comme la période pendant laquelle le collaborateur doit mériter une option, notamment en atteignant certains objectifs professionnels ou en ne résiliant pas son contrat de travail avant la fin d'un certain délai. La fin de cette période est qualifiée de « vesting » (arrêt du Tribunal fédéral 2C_138/2010 du 2 juin 2010 consid. 2.2). Par conséquent, jusqu'à la naissance du droit d'exercice, ce genre de participations de collaborateur est soumis à une ou plusieurs conditions suspensives. Le vesting, c'est-à-dire la fin de la période de vesting, est en général mentionné 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.

E. 11

La circulaire n° 37, ch. 7.1, p. 12 et 13, prévoit que l'imposition proportionnelle prévue à l'art. 17d LIFD ainsi qu'aux art. 7 et 8 OPart s'applique dans deux situations. La première vise les cas dans lesquels un collaborateur résidant à l'étranger vient s'installer en Suisse (arrivée ; art. 7 OPart). La deuxième situation concerne les collaborateurs qui quittent la Suisse pour s'installer à l'étranger (départ ; art. 8 OPart). Dans les deux cas, les participations de collaborateur sont

- 6/11 - A/3151/2023 remises dans un pays et réalisées dans un autre. Il s'agit en général d'options de collaborateur, d'expectatives sur des actions de collaborateur ou de participations de collaborateur improprement dites. En vertu des différentes conventions dans le but d'éviter les doubles impositions (CDI), la Suisse ne peut imposer la totalité de l'avantage appréciable en argent provenant de la réalisation. Cette imposition doit au contraire être répartie entre les États à raison du nombre de jours de travail du collaborateur dans chaque pays entre le moment de l'attribution de la participation de collaborateur et celui de la naissance du droit d'exercice (art. 7 et 8 OPart). Le fait qu'un autre État procède

ou non à l'imposition proportionnelle de l'avantage appréciable en argent n'a pas d'importance. Ce qui est déterminant, c'est de savoir quel État possède le droit d'imposer proportionnellement le revenu provenant de l'activité lucrative sous-jacente. L'art. 7 comme l'art. 8 OPart prescrivent ce que l'employeur doit attester aux fins de l'imposition proportionnelle dans le contexte international selon l'art. 17d LIFD. On notera qu'en vertu du renvoi exprès à ces deux articles contenu dans l'art. 9 OPart, ils s'appliquent également par analogie à d'autres états de fait tels que les changements multiples de l'État de la résidence, c'est-à-dire lorsqu'un collaborateur résidant à l'étranger s'installe en Suisse, y réside brièvement et repart à l'étranger avant la fin de la période de vesting ou vice versa. Les art. 107 et 105 LIFD régissent la compétence territoriale de l'imposition. Selon ces dispositions, l'attestation en cas de départ du collaborateur à l'étranger doit être remise à l'autorité cantonale compétente. L'employeur doit, en sa qualité de débiteur de la prestation imposable, décompter l'impôt à la source uniquement sur la part suisse. La période au cours de laquelle le collaborateur et l'employeur sont liés par un contrat de travail est réputée jours de travail au sens des art. 7 et 8 OPart. Les vacances, week-ends, jours fériés légaux et autres absences (jours de voyage, maladie, service militaire, congé maternité, etc.) tombant pendant cette période ne doivent pas être déduits. D'une manière générale, les dispositions contenues dans les conventions dans le but d'éviter les doubles impositions ou d'autres accords conclus avec d'autres États, qui restreignent ou suppriment le droit d'imposition de la Suisse (par ex. l'art. 15a de la CDI conclue avec l'Allemagne concernant l'imposition des frontaliers), demeurent réservées.

E. 12

Le ch. 7.3 de la circulaire n° 37 détaille la manière dont il convient d'imposer les options de collaborateur « importées » (art. 7 OPart) et les options de collaborateur « exportées » (art. 8 OPart). Sont réputées participations de collaborateur « importées » les options de collaborateur, les expectatives sur des actions de collaborateur ou les participations de collaborateur improprement dites ayant été acquises lorsque le collaborateur était résident à l'étranger et qui ont été réalisées après qu'il s'est installé en Suisse.

- 7/11 - A/3151/2023 Sont réputées participations de collaborateur « exportées » les options de collaborateur, les expectatives sur des actions de collaborateur ou les participations de collaborateur improprement dites ayant été acquises lorsque le collaborateur était résident en Suisse et qui ont été réalisées après qu'il s'est installé à l'étranger. Le revenu de l'activité lucrative provenant de participations de collaborateur « importées » qui, selon le droit suisse, doivent être imposées au moment de la réalisation, est imposé proportionnellement, sous réserve de la progressivité, pour autant qu'un changement de résidence ait eu lieu entre le moment de l'attribution et celui de la réalisation de la participation de collaborateur. L'avantage appréciable en argent imposable en Suisse se calcule de la manière suivante (art. 17d LIFD et 7 OPart) : Montant total de l'avantage appréciable en argent multiplié par Nombre de jours de travail en Suisse durant la période de vesting Nombre de jours que comprend la période de vesting « L'exportation » de participations de collaborateur qui, selon le droit suisse, doivent être imposées au moment de la réalisation, entraîne à ce moment-là des conséquences fiscales en matière d'impôt sur le revenu en Suisse. Si le collaborateur transfère son domicile à l'étranger avant la réalisation des participations de collaborateur, l'imposition à la source a lieu en application de l'art. 97a LIFD. L'avantage appréciable en argent imposable en Suisse se calcule de la manière suivante (art. 8 OPart) : Montant total de l'avantage appréciable en argent multiplié par Nombre de jours de travail

en Suisse durant la période de vesting Nombre de jours que comprend la période de vesting Malgré un changement de résidence, l'imposition ne s'effectue pas selon l'art. 97a LIFD si, au moment de la réalisation de la participation de collaborateur, le contribuable est encore lié au débiteur de la prestation par un rapport de travail, respectivement une activité de membre au sein d'un conseil d'administration. Dans les deux cas, l'imposition à la source est régie par les art. 91, 97 et 93 LIFD. Il n'est pas nécessaire de procéder à l'imposition proportionnelle prévue par l'art. 17d LIFD.

E. 13

Le Plan produit par la recourante, traite des conditions d'octroi et d'exercice des participations du long term incentive program (LTIP) et des restricted stock units (RSU).

- 8/11 - A/3151/2023 Le LTIP prévoit une période de vesting. Les options C_____ sont « vested » dans les trois ans, ce qui signifie que leur titulaire ne peut rien faire avec ses options avant au moins trois ans à compter de la date de leur octroi. Les RSU sont conçues pour fournir des actions réelles après une période de détention de trois ans. À la fin de cette période de blocage ou restriction, chaque RSU est automatiquement convertie en actions. Ce Plan comporte également une section qui règle le sort des participations, lequel varie, suivant les causes du départ de l'entreprise. En cas de démission ou de résiliation involontaire du contrat, l'employé doit exercer toutes ses options vested avant son départ, sans quoi elles seront annulées le lendemain de la résiliation.

E. 14

En l'espèce, la recourante ne conteste pas l'imposabilité en tant que telle des participations qu'elle a reçues de C_____, pas plus que le montant total soumis à l'impôt, ni non plus le fait qu'elles sont taxables lors de leur exercice. Par ailleurs, elle est d'accord avec la date de vesting retenue pour les options F_____, à savoir le 27 février 2018. Elle conteste en revanche celle des participations des autres séries, à savoir G_____, E_____ et D_____.

E. 15

Aux fins de déterminer le montant imposable en Suisse des participations des quatre séries susmentionnées, l'AFC-GE s'est tout d'abord fondée sur le revenu total de chacune d'elles, qui ressort du « Form. C », établi par l'employeur de la recourante. À titre de date de vesting, elle a retenu la date effective de chacune des participations, à savoir le 15 août 2018, hormis celles de la série F_____, pour lesquelles elle a pris en considération la date du 27 février 2018. L'autorité intimée a ensuite multiplié ledit revenu par un rapport entre (i) le nombre de jours travaillés en Suisse entre l'octroi et le vesting et (ii) le total des jours entre l'octroi et le vesting.

E. 16

S'agissant des participations de la série F_____, la méthode de calcul employée par l'autorité intimée respecte les art. 17d LIFD et 18D LIPP, ainsi que la circulaire n° 37 et doit être approuvée. Les participations des séries G_____ et E_____, octroyées à la recourante le 28 février 2017, n'étaient pas encore « vested » le 15 août 2018, date pour laquelle C_____ a résilié le contrat de travail de la recourante. En effet, il s'est écoulé moins de trois ans entre les dates d'octroi et la date de prise d'effet du licenciement. Si ces participations avaient été vested au moment de son licenciement, la contribuable aurait dû les exercer au plus tard le 15 août 2018, sans quoi elles auraient été annulées. Or, tel n'a précisément pas été le cas, puisqu'il n'est pas contesté que l'intéressée les a exercées en

2020. Il en résulte que, s'agissant des deux participations en question, la période de vesting a pris fin le 28 février 2020, contrairement à ce que prétend l'AFC-GE. En ce qui concerne les participations de la série D_____, une divergence existe entre le « Form. C », dont il résulte une durée de vesting de cinq ans (du 27 février 2015 au 27 février 2020) et le Plan, qui fait état d'une période de détention minimale

- 9/11 - A/3151/2023 de trois ans. Le raisonnement exposé ci-dessus concernant le LTIP peut être repris. Au 15 août 2018, la recourante ne bénéficiait pas encore d'un droit à convertir ses RSU en actions, preuve en est qu'elle l'a exercé le 27 février 2020. Si elle avait disposé d'un tel droit au 15 août 2018, elle aurait dû l'exercer, sans quoi ses participations de la série D_____ auraient été annulées. C'est donc le 27 février 2020 qu'a pris fin la période de vesting, contrairement à ce que soutient l'autorité intimée. Il en résulte que l'autorité intimée devra recalculer le revenu imposable en Suisse, compte tenu de ce qui précède, à l'exception du revenu des participations de la série F_____ qu'elle a déterminé correctement.

E. 17

La Suisse dispose d'un droit d'imposer le revenu provenant des participations de la série F_____ versées par C_____, fondé sur les art. 17d LIFD et 18D LIPP. Reste à examiner si une CDI ne vient pas faire obstacle à ce droit.

E. 18

L'art. 15 du Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC-OCDE) traite des « revenus d'emploi ». Au niveau des CDI, les stock options octroyées dans le cadre d'un emploi salarié sont considérées comme un revenu d'un emploi salarié (Bernard PEETERS in Robert DANON, Daniel GUTMAN Xavier OBERSON, Pasquale PISTONE, Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, art. 15, n. 43 et ss., p. 522-523). Le rapport du comité des affaires fiscales de l'OCDE a analysé la question de l'imputation de l'avantage résultant de l'octroi de stock options dans l'hypothèse où le travailleur est ou était employé dans plusieurs pays. Il a été retenu comme principe général que la répartition devait se faire sur la base du nombre de jours de travail, c'est-à-dire combien de jours la personne concernée avait travaillé dans les différents États au cours de la période à laquelle l'option se rapportait (Bernard PEETERS, op. cit., art. 15, n. 82, p. 529). Le droit interne suisse est harmonisé avec la pratique internationale (Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 5ème édition, 2022, n. 645, p. 233).

E. 19

L'art. 15 CDI-E correspond à l'art. 15 MC-OCDE.

E. 20

En l'espèce, en cas d'emploi dans plusieurs pays, le MC-OCDE (auquel correspond la CDI-E) prévoit que la compétence de taxation des États en cause s'effectue selon un mécanisme de répartition proportionnelle, comparable à celui qui prévaut en droit interne suisse. Il en résulte que la CDI-E ne s'oppose pas au prélèvement par la Suisse de l'impôt sur les participations de la série F_____ versées à la recourante par C_____.

E. 21

Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement et le dossier, renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles taxations dans le sens des considérants qui précèdent.

- 10/11 - A/3151/2023

E. 22

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui obtient partiellement gain de cause, est condamnée au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 500.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais de CHF 200.- lui sera restitué.

Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 11/11 - A/3151/2023

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