

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1010/2009-ICC

ATA/65/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 3 février 2010

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur R_____

représentés par Lombard Odier Darier Hentsch & Cie, mandataires

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

EN FAIT

1. Le 31 octobre 2003, Madame et Monsieur R_____ ont transmis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) leur déclaration fiscale 2002.

A cette déclaration était annexé le certificat de salaire 2002 de M. R_____, rédigé par son employeur, M_____ S.A. (ci-après : M_____). M. R_____ avait réalisé un salaire brut de CHF 559'030.-, dont CHF 13'105.- constitués d'options d'achat d'actions (Stock Options) et CHF 16'170.- d'actions (Top Units).

2. En date des 9 janvier et 12 février 2004, l'AFC-GE a interpellé le mandataire des époux R_____ d'une part, et M_____ d'autre part, afin d'obtenir des informations complémentaires au sujet des actions et des options d'achat d'actions mentionnées dans le certificat de salaire.

Le 4 novembre 2004, le mandataire des époux R_____ a transmis un document détaillant la rémunération octroyée à M. R_____ durant l'année 2001.

Ce dernier n'avait pas exercé ses droits d'options avant la fin de ses rapports de service auprès de M_____, le 31 décembre 2002. En conséquence, les actions ainsi que les options d'achat d'actions attribuées en 2002 et 2003 avaient été annulées et ne lui avaient pas procuré un revenu imposable.

3. Le 4 novembre 2005, l'AFC-GE a transmis aux époux R_____ leur bordereau pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2002. Les actions et les options d'achat d'actions avaient été intégrées dans le revenu de l'activité lucrative.

Ultérieurement, l'AFC-GE a admis que la valeur des actions ne constituaient pas un revenu imposable, cette question n'est plus litigieuse.

4. Le 2 décembre 2005, les époux R_____ ont élevé réclamation contre ce bordereau auprès de l'AFC-GE.

M. R_____ avait perdu la totalité des options d'achat d'actions octroyées en 2002 du fait de la cessation de ses rapports de travail.

5. Après avoir demandé, en vain, des informations complémentaires concernant les options d'achat d'actions, l'AFC-GE a décidé de maintenir sa taxation, le 27 mars 2006.

6. Le 28 avril 2006, les époux R_____ ont recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA).

Par courrier du 23 mars 2006, M_____ avait, précisant que le retard était de sa responsabilité, transmis au mandataire des époux R_____ les informations demandées par l'AFC-GE.

L'employeur du recourant avait édicté, en 2001, un plan d'intéressement des collaborateurs (« equity incentive compensation plan »). Ces derniers étaient informés des options d'achat d'actions auxquelles ils avaient droit au cours du mois de décembre, mais celles-ci n'étaient octroyées qu'en janvier de l'année suivante. Les options d'achat d'actions indiquées dans le certificat de salaire 2002 avaient été perdues du fait de son départ de la société, en application du plan de 2001.

7. Le 29 juin 2007, l'AFC-GE s'est opposée au recours.

En premier lieu, les époux R_____ n'avaient pas donné les informations sollicitées au sujet de la valeur des options d'achat d'actions. Appliquant la jurisprudence, l'AFC-GE avait retenu les indications figurant sur le certificat de salaire.

Selon la circulaire de l'AFC-GE 5/97 du 3 juin 1997, qui reprenait la circulaire n° 5 du 30 avril 1997 de l'administration fédérale des contributions (AFC-CH), les options des collaborateurs donnant à leur bénéficiaire un droit formateur d'acquérir, à un prix de faveur, des droits de participation dans l'entreprise qui les émettait constituaient un revenu imposable découlant de l'activité dépendante.

Le risque de perte de ce droit, connu de M. R_____ puisque clairement indiqué dans le plan d'intéressement, avait été accepté par le contribuable qui n'était pas obligé de participer à l'octroi de ces options. De plus, ce facteur de risque était pris en compte dans le calcul de l'évaluation de la valeur de l'option.

8. Le 31 mars 2008, le mandataire des époux R_____ a maintenu sa position. Le fait que M. R_____ ait perdu les options d'achat d'actions lorsqu'il avait quitté M_____ le 31 décembre 2002 démontrait qu'il n'avait pas reçu un droit ferme mais seulement une expectative, sans pertinence fiscale.

9. Le 2 juin 2008, l'AFC-GE a dupliqué. Elle maintenait ses conclusions concernant les options d'achat d'actions, ces dernières devant être considérées comme un revenu imposable.

10. Le 18 février 2009, la CCRA a admis le recours.

Le fondement même de l'imposition au moment de l'attribution de titres se trouvait dans la présomption que ceux-ci généreraient ultérieurement des revenus. Si les titres n'avaient pas été octroyés et qu'ils avaient été annulés, l'imposition ne se justifiait pas. Les options reçues durant l'année 2002 ne constituaient que des expectatives.

11. Le 23 mars 2009, l'AFC-GE a saisi le Tribunal administratif d'un recours, reprenant et développant son argumentation antérieure.

L'employeur de M. R_____ avait indiqué les options d'achat d'actions dans le certificat de salaire, en application de la circulaire n° 5 du 30 avril 1997 de l'AFC-CH, selon laquelle les options attribuées par un employeur à ses collaborateurs constituaient un élément du revenu de ces derniers, qui recevaient un droit formateur leur permettant d'acquérir à un prix de faveur des droits de participation dans l'entreprise. De telles options constituaient une expectative lorsque leur valeur ne pouvait pas être déterminée objectivement ou lorsqu'elles étaient assorties de nombreuses conditions à caractère personnel. Tel n'était pas le cas en l'espèce.

L'AFC-CH avait émis une circulaire le 6 mai 2003 allant dans le sens contraire. Toutefois, cette circulaire avait été contestée par les cantons, notamment par celui de Genève. Un avant-projet de loi fédérale concernant cette question était en cours d'élaboration, mais il n'était pas adopté et son entrée en vigueur semblait devoir être reportée, tant les points en suspens étaient nombreux.

12. La CCRA a transmis au Tribunal administratif ses observations et son dossier en date du 8 mai 2009.

13. Le 26 mai 2009, les époux R_____ ont conclu au rejet du recours. Le fait que M. R_____ ait perdu les options d'achat d'actions après la fin des rapports de service démontrait qu'elles ne constituaient qu'une expectative.

Contrairement à ce qu'indiquait l'AFC-GE, le collaborateur d'une entreprise n'avait pas une réelle liberté de participer ou non à un plan d'intéressement. M. R_____ était sous-directeur de M_____ et son refus de participer à un tel plan aurait été interprété de manière très négative par son employeur.

14. Le 26 juin 2009, l'AFC-GE a dupliqué. Le risque que les collaborateurs prenaient en participant à un tel plan était pris en compte dans l'estimation de la valeur des options d'achat d'actions. L'attribution de telles options constituait une forme de rémunération, accordée en général aux cadres et dirigeants de sociétés. Ces cadres démontraient, en acceptant l'offre, qu'ils admettaient d'assumer un risque financier lié aux décisions, certaines stratégiques, qu'ils devaient prendre. A terme, de telles options permettaient de réaliser un gain en capital non imposable.

15. A la demande du Tribunal administratif, l'AFC-GE a transmis le 28 août 2009 une traduction libre des parties pertinentes du plan d'intéressement, dont l'original est rédigé en anglais. Ces documents étaient transmis aux époux R_____.
16. Le 3 septembre 2009, le juge délégué a informé les parties qu'elles disposaient d'un délai échéant le 5 octobre 2009 pour formuler d'éventuelles requêtes supplémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

Les parties n'ont pas réagi.

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. A teneur de l'art. 1^{er} de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (LIPP-IV - D 3 14), l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions. Sont imposables, en particulier, tous les revenus et autres avantages appréciables en argent provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail (art. 2 LIPP-IV).
3. Dans un arrêt récent, concernant l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) (ATA/439/2009 du 8 septembre 2009), le Tribunal administratif a rappelé que la question de l'imposition des options reçues par un collaborateur était réglée par la circulaire du 30 avril 1997 de l'AFC-CH, elle-même précisée par la lettre circulaire adressée par l'administration fédérale le 6 mai 2003 aux administrations cantonales de l'IFD. Ces textes constituaient des directives qui, si elles ne pouvaient contenir des règles de droit, apportaient des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi, ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Dites directives ne liaient pas le juge, ce dernier devant cependant les prendre en considération pour assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré.

Selon la lettre circulaire du 6 mai 2003, lorsque l'acquisition irrévocable de la propriété était subordonnée à la condition personnelle que le collaborateur soit toujours au service de l'entreprise au moment où il exerce ses options, ce dernier n'avait pas la possibilité de réaliser la valeur incorporée à l'option, car celle-ci était inaliénable : il ne s'agissait donc que d'une simple expectative. L'imposition

devait alors avoir lieu au moment de l'exercice des options (cf. ATA précité et les références citées).

En l'espèce, les options accordées à M. R_____ ne pouvaient être exercées que s'il était employé de M_____. Leur imposition ne pouvait avoir lieu dans le cadre de la période fiscale concernée, soit 2002.

4. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté et la décision de la CCRA confirmée.

5. Aucun émoulement ne sera mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoulements et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 2986 (RFPA - E 5 10.03).

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

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 mars 2009 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 18 février 2009 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émoulement ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'500.- aux époux R_____ à la charge de l'Etat de Genève ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à Madame et Monsieur R_____ et à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :