

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1917/2008-ICCIFD

ATA/11/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 10 janvier 2012

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

Monsieur L_____

représenté par la société fiduciaire Prévisia, mandataire

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 26 avril 2010 (DCCR/593/2010)

EN FAIT

1. Monsieur L_____ a travaillé pour la banque M_____ Bank (Suisse) S.A. (ci-après : la banque) du 1^{er} août 1998 au 30 juin 2007, en qualité de directeur adjoint.
2. Au titre de sa rémunération, il a notamment participé à un plan d'intéressement, dont les conditions générales prévoyaient notamment l'octroi d'actions bloquées pendant quatre ans, durant lesquels il ne pouvait en disposer d'une quelconque manière. Durant cette période de blocage, les titres, qui consistaient en actions ordinaires de la banque, étaient détenus par celle-ci pour le compte de leur bénéficiaire, ce dernier disposant du droit de vote et percevant les dividendes à elles attachés. Si le contrat de travail de l'intéressé prenait fin, son droit à acquérir les actions dont la période de blocage n'était pas échue, s'éteignait. Ce même plan prévoyait également l'octroi d'options bloquées pendant une période variable, à l'issue de laquelle elles pouvaient être exercées, selon des modalités dont la description n'est pas utile à la solution du litige.
3. Par courrier du 29 juin 2007, la banque a informé M. L_____ que les certificats de salaire établis en sa faveur pour les années 2003, 2004 et 2005 comportaient des erreurs notamment concernant les options des actions bloquées qui lui avaient été octroyées.

Pour l'année 2003, 472 options taxables à l'attribution lui avaient été attribuées à une valeur de CHF 10,134 par option. Le revenu correspondant, de CHF 4'783.-, n'avait pas été mentionné dans le certificat de salaire 2003. Il avait par ailleurs reçu 366 actions bloquées, taxables à l'attribution avec un abattement de 20,791 %, lesquelles figuraient sur le certificat de salaire 2003 avec un abattement de 25,274 %. La rectification consécutive entraînait un revenu supplémentaire de CHF 1'652.-. Le versement d'un dividende de CHF 156.- en novembre 2003, correspondant à ces actions bloquées, n'avait pas non plus été déclaré. Début 2003, la banque avait décidé de supprimer deux ans de blocage pour les actions bloquées attribuées en 2001 et 2002 et l'abattement avait été recalculé. Il s'ensuivait une augmentation de revenu de CHF 3'234.- pour l'intéressé, qui avait 65 actions bloquées 2001 et 291 actions bloquées 2002. Un nouveau certificat de salaire 2003 avait été émis, incluant ces suppléments, de sorte que son revenu imposable était augmenté de CHF 9'826.-.

Pour l'année 2004, l'intéressé avait reçu 328 actions bloquées, taxables à l'attribution avec un abattement de 20,791 %. Cependant, elles n'avaient pas été mentionnées sur le certificat de salaire 2004. Un nouveau document avait été établi, intégrant un revenu supplémentaire de CHF 18'733.-.

Enfin, en 2005, il avait reçu 882 actions bloquées, taxables à l'attribution avec un abattement de 20,791 %. Le revenu correspondant à cette attribution n'ayant pas été mentionné sur le certificat de salaire 2005, un nouveau document avait été établi, intégrant un revenu supplémentaire de CHF 48'850.-.

Il était probable que les autorités fiscales revoient sa taxation sur la base des nouveaux certificats émis pour 2003, 2004, et 2005. Cas échéant, elles le contacteraient.

4. Par courrier recommandé du 29 août 2007, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé M. L_____ de l'ouverture des procédures de rappel d'impôt et soustraction fiscale prévues par les art. 151 et 175 et ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 59 et 69 et ss de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) pour les périodes fiscales 2001 à 2005.

L'AFC-GE avait constaté que la banque lui avait octroyé des droits de participation ainsi que des actions bloquées, lesquels n'avaient pas été correctement déclarés. En conséquence, il était invité à retourner à l'AFC-GE une attestation bancaire d'intégralité dûment remplie, dans un délai d'un mois.

5. Le 11 décembre 2007, M. L_____ a sollicité que les revenus supplémentaires décomptés par la banque pour 2004 et 2005 ne soient pas retenus comme tels par l'AFC-GE. Lors de la rectification des rémunérations, la banque n'avait pas tenu compte du fait que son contrat de travail prendrait fin le 30 juin 2007. Si elle l'avait fait, elle n'aurait pas ajouté un revenu en nature qui n'existerait jamais, constitué par l'octroi conditionnel d'actions bloquées. Ces dernières étaient assorties de conditions suspensives « pour l'obtention d'un droit ferme sur la propriété des actions », dont la fin des contrats de travail avant d'avoir atteint la date de transfert de propriété. La fin des rapports de travail entre la banque et lui-même intervenant avant cette date pour les actions bloquées qui lui avaient été attribuées en 2004 et 2005, il était exclu de retenir un revenu en nature, et donc de l'imposer. Il s'agissait d'expectatives qui ne pourraient être réalisées.

6. Le 21 décembre 2007, l'AFC-GE a indiqué que compte tenu de leurs caractéristiques - bénéficiaire des actions bloquées disposant des droits de l'actionnaire, soit des droits sociaux et patrimoniaux, durant la période de blocage entre l'attribution et le transfert de propriété - les actions bloquées étaient des actions de collaborateurs au sens de la circulaire fédérale n° 5 du 20 avril 1997 de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) sur l'imposition des options bloquées de collaborateurs (ci-après : la circulaire n° 5), imposables au moment de leur octroi. Le fait qu'elles soient détenues par l'employeur durant la période de blocage ne permettait pas de les qualifier d'expectatives. En

conséquence, l'AFC-GE procéderait aux reprises suivantes : CHF 9'669.- pour 2003, CHF 18'733.- pour 2004 et CHF 48'850.- pour 2005.

7. Par courrier recommandé du 16 janvier 2008, l'AFC a avisé M. L. _____ que les procédures en rappel d'impôt étaient terminées tant pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) que pour les impôts cantonaux et communaux (ICC). Six bordereaux rectificatifs rappel d'impôt (ci-après : bordereau rectificatif) lui étaient notifiés en annexe :

IFD	SUPPLÉMENT (CHF)	INTÉRÊTS DE RETARD (CHF)	TOTAL (CHF)
2003	1'280,45	135,70	1'416,15
2004	2'468,40	172,60	2'641.-
2005	6'441,60	236,20	6'677,80
ICC			
2003	2'818,80	251,60	3'070,40
2004	5'647,50	329,70	5'977,20
2005	14'557,05	374,65	14'931,70

8. Le 18 février 2008, M. L. _____ a élevé une réclamation unique contre les bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2004 et 2005. Il n'avait eu qu'un droit de jouissance sur les titres qui lui avaient été conditionnellement octroyés en 2004 et 2005. Ce droit avait été perdu car, ayant quitté la banque au 30 juin 2007, lesdits titres n'avaient jamais pu devenir sa propriété. Il concluait à l'annulation des bordereaux litigieux.
9. Par deux décisions du 28 avril 2008, l'une en matière d'ICC, l'autre en matière d'IFD, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de M. L. _____ et maintenu les taxations contestées. Aucun élément nouveau, susceptible de modifier l'appréciation développée dans son courrier du 21 décembre 2007 ne lui avait été présenté.
10. Par acte unique du 27 mai 2008, M. L. _____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'ICC contre la décision du 28 avril 2008 concernant l'ICC et auprès de la commission cantonale de recours de l'IFC contre la décision du 28 avril 2008 concernant l'IFD. Il a conclu à l'annulation des bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2004 et 2005, intérêts compris, reprenant en substance son argumentation antérieure. Le recours ne portait que sur les actions bloquées, à l'exclusion des options puisque celles-ci étaient devenues sa pleine propriété.

11. Les attributions des deux commissions précitées ont été reprises le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), elle-même devenue depuis lors le Tribunal administratif de première instance.
12. Le 29 avril 2009, répondant tant pour l'ICC que pour l'IFD, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. La procédure de rappel d'impôt avait été respectée et était justifiée dans son principe. Les rappels devaient être confirmés pour les motifs déjà portés à la connaissance du contribuable dans le courrier du 21 décembre 2007 et dans les bordereaux rectificatifs notifiés le 16 janvier 2008.
13. Par décision du 26 avril 2010, après avoir joint les procédures ICC et IFD, la commission a admis le recours et annulé les bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2004 et 2005. Les actions octroyées par la banque au contribuable étaient bloquées durant une période de quatre ans. A l'échéance de cette période, les titres, jusque là détenus par la banque, passaient à celui-ci. Leur octroi était assorti d'une condition suspensive, soit que l'intéressé se trouve toujours au service de la banque à la fin de la période de blocage. Comme il avait quitté la banque avant la fin de la période de blocage des actions octroyées en 2004 et 2005, elles n'avaient représenté que des droits d'expectative et ne pouvaient donc constituer un revenu imposable.
14. Le 1^{er} juin 2010, l'AFC-GE a recouru auprès du Tribunal administratif devenu la chambre administrative de la Cour de justice le 1^{er} janvier 2011 (ci-après : la chambre administrative), contre la décision susmentionnée. La commission n'avait pas fait de distinction entre les options et les actions de collaborateurs. Seules les règles concernant ces dernières s'appliquaient à la situation de M. L_____. Ces titres devaient être imposés à l'attribution car c'était à ce moment là qu'avait lieu l'enrichissement. Les restrictions à la faculté de disposer des actions durant la période de blocage étaient prises en compte par un abattement, en l'espèce de 20,791 %, sur la valeur vénale de celles-ci. Les droits d'actionnaires dont le contribuable avait bénéficié - droit au dividende et droit de vote - interdisaient de considérer ces actions bloquées comme des droits d'expectative. En outre, le contribuable savait dès l'attribution qu'il pourrait normalement bénéficier des actions, sauf dans le cas exceptionnel où il ne serait plus employé de la banque à l'échéance de la période de blocage, cela indépendamment de ses performances.
15. L'AFC-CH a renoncé à se déterminer.
16. Le 24 juin 2010, M. L_____ a persisté dans son argumentation antérieure et conclu au rejet du recours.
17. Le 16 septembre 2010, le juge délégué a accordé à l'AFC-GE un délai au 15 octobre 2010 pour formuler toute requête complémentaire.

18. Le 14 octobre 2010, l'AFC-GE a persisté dans son recours.
19. Sur quoi, les parties ont été avisées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} 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 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

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).

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).

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.

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

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).

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).

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.

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).

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.

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).

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).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 2 juin 2010 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 26 avril 2010 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 26 avril 2010 ;

rétablit le bordereau rectificatif rappel d'impôt pour l'impôt fédéral direct 2004, du 16 janvier 2008 ;

rétablit le bordereau rectificatif rappel d'impôt pour l'impôt fédéral direct 2005, du 16 janvier 2008 ;

rétablit le bordereau rectificatif rappel d'impôt pour les impôts cantonaux et communaux 2004, du 16 janvier 2008 ;

rétablit le bordereau rectificatif rappel d'impôt pour les impôts cantonaux et communaux 2005, du 16 janvier 2008 ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Monsieur L._____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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 ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la société fiduciaire Prévisia, mandataire de l'intimé, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Junod et M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :