RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/881/2021-ICCIFD **ATA/1103/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 1er novembre 2022

4ème section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____
représentés par Me Jérôme Meyer, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 avril 2022 (JTAPI/339/2022)

EN FAIT

1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2007 et 2010.

2) Monsieur A_____, né en 1946, a été employé du groupe B_____ jusqu'à sa retraite en 2006.

3) Le 22 mars 2000, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a accepté une demande de « ruling » de B_____ datée du 17 novembre 1997, concernant notamment un plan d'options de collaborateurs, à la suite de la circulaire n° 5 du 30 avril 1997 de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) relative à l'imposition des actions et options de collaborateurs (ci-après : circulaire n° 5).

Afin d'éviter une double imposition internationale des employés expatriés, qui seraient taxés une première fois lors de l'octroi d'options en Suisse et potentiellement une deuxième fois au moment de l'exercice ou de la vente des options après être retournés vivre dans un pays tiers, il se justifiait d'appliquer le principe de l'imposition, non pas à l'octroi, mais à l'exercice de l'option. Cette solution permettait également d'assurer une parfaite égalité de traitement entre les collaborateurs locaux et les expatriés de B_____ et de ne pas alourdir les charges de l'employeur. Le revenu imposable résultait dès lors de la différence entre le prix d'achat des actions fixé dans l'option et la valeur vénale de l'action au moment de l'exercice de l'option.

4) En tant qu'employé de ce groupe, le contribuable s'est vu octroyer, de 1998 à 2002, des options lui donnant le droit d'acquérir des actions B_____ à un prix déterminé. Ces options ont été exercées en deux étapes : en 2007, avec un gain total de USD 471'748.83, et en 2010, avec un gain total de USD 230'822.40. Ces gains ont été placés sur un compte auprès de la banque C_____ à Nassau (Bahamas). Ce compte, ouvert en 2006 et clôturé en 2016, n'avait pas été déclaré fiscalement durant ces années.

5) Le 22 juin 2016, par l'intermédiaire de leur mandataire, le contribuable et son épouse ont adressé à l'AFC-GE une dénonciation spontanée concernant l'existence de ce compte, lequel avait été « alimenté par la réalisation d'options octroyées par son ancien employeur B_____ ».

6) Le 28 février 2017, à la suite de l'ouverture de procédures en rappel et soustraction d'impôt pour les années 2006 à 2015, le contribuable a remis les renseignements et justificatifs requis par l'AFC-GE.

7) Le 23 mai 2019, l'AFC-GE a informé le contribuable et son épouse que les procédures en rappel et soustraction d'impôt relatives aux années 2006 à 2015 étaient terminées et leur a remis des bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD 2007 et 2010. L'AFC-GE a renoncé à infliger une amende et les autres années fiscales ne faisaient pas l'objet d'un supplément d'impôt. En raison d'une erreur de taux de change, ces bordereaux ont été remplacés par des bordereaux datés du 3 juin 2019.

8) Le 21 juin 2019, le contribuable et son épouse ont élevé réclamation contre les bordereaux de rappel ICC/IFD 2007 et 2010 du 3 juin 2019. En application de l'ancien droit, c'était lors de l'octroi des options de collaborateurs et non lors de leur exercice que l'imposition devait être effectuée.

9) L'AFC-GE a requis à plusieurs reprises de la part du contribuable l'apport de ses certificats de salaire pour les années 1998 à 2002, ainsi que 2007 et 2010, mais ce dernier a répondu qu'il n'avait pas pu les obtenir de son ancien employeur.

10) Sur demande d'information de l'AFC-GE, B_____ a notamment remis à cette dernière, par courrier du 16 décembre 2019, une copie de son « Plan d'options » « applicable au début de la période concernée, soit 1998 », ainsi qu'un « extrait de la communication faite à Genève en juin 2005 aux employés sujets au Plan d'options ». Il ressortait de cette communication sous forme de « slides » que les employés avaient été informés d'un accord passé entre B_____ et l'AFC-GE, qui prévoyait qu'un impôt sur le revenu, et non pas sur un gain en capital, était dû lors de l'exercice de l'option, lequel était mentionné sur le certificat de salaire. Les options non exercées n'étaient pas soumises à un impôt sur la fortune, mais devaient être indiquées « pro memoria » dans la déclaration fiscale.

11) Le 5 février 2021, l'AFC-GE a maintenu les reprises.

Le contribuable n'avait pas été en mesure de démontrer qu'il aurait été imposé à l'octroi des options considérées. La circulaire n° 5 était applicable en l'occurrence, en lieu et place de celle entrée en vigueur au 1er janvier 2013.

Les options en cause devaient être considérées comme de simples droits d'expectative conformément à la circulaire n° 5 (ch. 2.2 et 4.1). Les bordereaux de rappel litigieux étaient justifiés à la lumière du plan « B_____ Inc. 1996 Stock Option and Long-Term Incentive plan (amended and restated as of 06/09/98) », en particulier selon la section 4 let. d. Celle-ci stipulait qu'en cas de fin de rapports de services, l'employeur mettrait fin aux droits subsistant sur les options détenues à ce terme, il se réservait toutefois le droit d'accorder un délai pour l'exercice de ces options. Le fait que le plan prévoyait une situation où le droit d'exercice pouvait être perdu permettait de qualifier l'option en tant que simple droit d'expectative, l'acquisition irrévocable au terme du délai de blocage et/ou du

« vesting » (période d'emploi continu minimale nécessaire) n'étant alors pas garantie, l'employeur ayant au travers de cette clause une disposition pouvant entrainer l'annulation du droit d'exercice. Le document intitulé « Understanding General Plan Information » remis par le recourant ne représentait qu'un document informatif à l'attention des employés de B_____. Par ailleurs, si, comme le prétendait le recourant, ces options avaient été imposées à titre de revenu au cours des périodes fiscales 2000 et 2002, elles auraient dû à tout le moins apparaître dans l'état de la fortune des années 2000 et suivantes jusqu'à leur exercice. Or, il n'en était rien.

Par conséquent, l'imposition de ces options devait avoir lieu à titre de revenu provenant d'une activité lucrative au moment de leur exercice, soit en 2007 et 2010.

12) Par acte du 8 mars 2021, les contribuables ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision sur réclamation, concluant à son annulation, à celle des bordereaux ICC/IFD 2007 et 2010 du 3 juin 2019 et à ce que les gains relatifs à l'exercice des options réalisés en 2007 et 2010 soient reconnus comme des gains en capital non imposables.

L'imposition du revenu découlant des options B_____ pouvait être reconnue en 2007 et 2010 uniquement si un droit ferme avait été acquis durant ces années. Selon le plan d'intéressement mentionné dans le prospectus « B_____ Inc. 1996 Stock Option and Long-Terme Incentive Plan » daté du 20 juin 1996, les options étaient octroyées à l'employé de manière irrévocable et avaient pour sous-jacents des actions B_____ cotées à la bourse de New York. Hormis les cas de décès, de départ à la retraite après 62 ans ou d'invalidité où la période de « vesting » était réduite à six mois, le droit d'exercice des options était pleinement acquis après trois ans de rapports de travail à compter de l'octroi des options. Celles-ci pouvaient être exercées par l'employé ou ses héritiers dans les dix ans au maximum après leur octroi. En cas de cessation des rapports de travail, les options dont les droits n'étaient pas acquis étaient perdues. Toutefois, si ces droits étaient acquis, les options pouvaient être exercées dans certains délais précisés dans le prospectus.

Sur la base de la circulaire n° 5, les conditions précitées permettaient de considérer que les options étaient imposables au moment de leur octroi, à savoir durant les années 1998 à 2002.

Ainsi, une fois échue la durée de « vesting » de trois ans, soit in casu durant la période allant du 6 septembre 2001 au 6 novembre 2005, le contribuable était libre d'exercer ses options sans courir le risque que celles-ci soient perdues ou retirées par l'employeur. Quels que soient les moments pertinents pour admettre les revenus du travail découlant des options B_____, à savoir : soit au moment de l'octroi des options (1998 à 2002), soit selon le « vesting » des options (2001 à

2005), soit encore au moment du départ à la retraite du recourant (2006), ces moments ne se situaient pas dans les années fiscales 2007 et 2010 litigieuses. De plus, le gain en capital réalisé lors de l'exercice des options devait être exonéré fiscalement conformément à l'art. 16 al. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

13) Le 12 juillet 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

À la lecture des plans « B_____ Inc. 1996 Stock Option and Long-Term Incentive plan (amended and restated as of 06/09/98) » et leurs amendements de 2000 et 2002, il apparaissait que la fin des rapports de service entraînait la fin des droits relatifs aux options, à moins qu'un délai soit prévu pour l'exercice des droits d'option. En mentionnant qu'un octroi d'option « peut » prévoir qu'en cas de fin d'activité une option pouvait être exercée pendant une période déterminée, à savoir des délais maximaux, le plan fixait seulement un principe. Or, en l'occurrence, aucun document attestant spécifiquement que le contribuable aurait bénéficié d'un délai de soixante mois (ou moins) pour exercer ses options à partir de son entrée en retraite n'avait été fourni. À défaut de pièces spécifiques établissant qu'il avait un droit ferme pour exercer son option après sa retraite, c'était la clause générale du plan qui trouvait application, à savoir que la fin des rapports de travail avec la société entraînait la fin des droits relatifs aux options alors détenues. Ainsi, au moment de l'octroi des options, le recourant ne bénéficiait que d'une simple expectative.

Par ailleurs, l'imposition des options à l'exercice découlait de l'accord du 22 mars 2000, lequel avait été conclu en raison de la nouvelle approche de l'AFC-GE et de la circulaire n° 5. Le recourant ayant pris sa retraite en 2006 et exercé ses options postérieurement à la communication faite par l'employeur à ses employés en juin 2005, il avait connaissance du fait qu'il devait déclarer les revenus y afférents en 2007 et 2010. Il ne prétendait d'ailleurs pas que les reprises opérées pour ces années aboutissaient à une double imposition. L'AFC-GE a remis au TAPI, sous le couvert du secret fiscal, une copie du susdit accord et de la communication de l'employeur de juin 2005.

14) Le 29 septembre 2021, les contribuables ont maintenu leurs conclusions et sollicité l'accès aux pièces couvertes par le secret fiscal. Ils ont nié formellement avoir reçu une quelconque communication de l'ancien employeur.

La règle relative au droit d'exercer les options après le départ à la retraite (qui était décisive et manquante pour l'AFC-GE) se trouvait au chapitre « Termination of Employment » des deux versions de prospectus. Le fait que les options octroyées aux recourants étaient sujettes à des conditions suspensives au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral n'était pas contesté. Le litige concernait le moment de l'imposition du revenu relatif aux options sujettes aux conditions suspensives. Or, en l'occurrence, le « moment de la réalisation du

revenu ne se produit en tout cas ni en 2007 ni en 2010 ». La jurisprudence citée par l'AFC-GE ne permettait pas de justifier que le moment de la réalisation du revenu correspondait à celui de l'exercice de l'option.

Concernant l'accord du 22 mars 2000, l'imposition des options à l'octroi ne pouvait en aucun cas mener à une double imposition effective, étant donné que les options étaient octroyées à la valeur boursière (valeur du marché) des actions sous-jacentes, la différence serait ainsi de zéro au moment de l'octroi des options. Il incombait à l'AFC-GE de prouver que les employés de B_____ auraient été informés de l'existence de cet accord.

15) Dans sa duplique du 19 novembre 2021, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions. Les contribuables pouvaient avoir accès aux pages de l'accord du 22 mars 2000, mais uniquement à celles directement en lien avec le litige, ainsi qu'à la communication faite par B_____ à ses employés en 2005.

Dans la mesure où le prix de souscription d'options offert aux employés était inférieur à la valeur des actions sous-jacentes, l'obtention de ces options constituait un revenu du travail et leur exercice ultérieur ne représentait pas un gain en capital non imposable, à moins que ces options n'aient déjà été taxées lors de leur octroi, ce que les recourants n'avaient pas démontré. Ils ne s'étaient d'ailleurs jamais déterminés sur le moment auquel, de leur point de vue, les revenus de ces options auraient dû être imposés. Ces revenus n'avaient jamais été déclarés, que ce soit lors de l'octroi ou lors de l'exercice des options, ce qui démontrait la volonté des recourants de les soustraire de toute imposition.

La valeur des options de collaborateurs à l'octroi découlait d'estimations, requises par les autorités américaines et publiées par B_____, basées sur le modèle de mathématiques financières « Black-Scholes », dont des copies de ces documents étaient versées à la procédure par l'AFC-GE pour les années 1998, 1999, 2000 et 2002.

Même en faisant abstraction de l'accord du 22 mars 2000, le revenu résultant des options était réalisé en 2007 et 2010 en vertu de la circulaire n° 5. Après la fin des rapports de travail, la période d'exercice d'une option pouvait être réduite, de sorte qu'a fortiori le recourant ne disposait pas, à l'octroi des options, ou à sa retraite, d'un droit ferme, mais seulement d'une expectative, avec pour conséquence que l'imposition ne pouvait intervenir qu'au moment de l'exercice des options.

16) Les contribuables ont déposé de nouvelles écritures le 21 décembre 2021. La communication de juin 2005, mentionnée dans la lettre de B_____ du 16 décembre 2019, ne suffisait pas à prouver que le contribuable était au courant du mode d'imposition des options. Étant donné son poste de responsable de revente de pièces détachées, il était amené à voyager très fréquemment en dehors

de Suisse. Il n'avait aucun souvenir de sa participation à une réunion abordant la question des plans d'intéressement.

17) Le TAPI a rejeté le recours par jugement du 4 avril 2022.

L'AFC-GE avait versé à la procédure l'accord du 22 mars 2000 qui faisait suite à la demande du « ruling » de B_____ du 17 novembre 1997 d'imposer les options de collaborateurs à l'exercice de celles-ci, ainsi qu'un courrier de cet employeur du 16 décembre 2019 indiquant que les employés avaient été informés du traitement fiscal de ces options. De son côté, le contribuable n'avait pas été en mesure d'établir que ses options avaient été imposées dans l'année de leur l'octroi. Il n'alléguait d'ailleurs pas qu'elles auraient fait l'objet d'une taxation à ce moment-là ou à d'autres moments et qu'il aurait subi une double taxation.

Cela étant, si l'ancien employeur avait estimé que ces options étaient imposables à leur octroi, on pouvait présumer qu'il les aurait fait figurer comme éléments du revenu dans les certificats de salaires des années 1998 à 2002, comme le prévoyait la circulaire n° 5 (ch. 4.1). Dans ce cas, le recourant n'aurait pas eu d'autre choix que de les déclarer lors de ces années au titre de revenu d'une activité lucrative dépendante et de les mentionner. Le contribuable ayant pris sa retraite en 2006, les options exercées en 2007 et 2010 ne pouvaient plus figurer au titre de revenu dans un certificat de salaire.

Sur la base des justificatifs fournis par le contribuable, il apparaissait que ce dernier avait reçu des options à cinq reprises durant les années 1998 à 2002, à savoir : le 6 septembre 1998, 1'200 options toutes assorties d'un « vesting » ; le 6 août 1999, 1'200 options toutes assorties d'un « vesting » ; le 6 décembre 2000, 2'100 options dont 1'400 faisaient l'objet d'un « vesting » ; le 6 décembre 2001, 2'150 options dont 717 faisaient l'objet d'un « vesting » ; le 6 novembre 2002, 2'250 options ne faisant pas l'objet d'un « vesting ». Compte tenu de la jurisprudence et de la doctrine citées dans le jugement, il apparaissait que les options attribuées au contribuable en 1998 et en 1999 étaient assorties d'un « vesting », de sorte qu'elles ne devaient en principe pas être imposées au moment de leur octroi, mais lors de leur exercice. S'agissant des options octroyées dès décembre 2000, elles n'étaient pas imposables à l'octroi, mais à l'exercice, conformément à l'accord conclu avec l'AFC-GE le 22 mars 2000. À cela s'ajoutait le fait que, selon la demande de « ruling » du 17 novembre 1997, l'employeur avait estimé qu'il se justifiait d'imposer les options à l'exercice. Sur la base de ces éléments, il y avait lieu de retenir que les options étaient imposables dans l'année de leur exercice, à savoir en 2007 et 2010. Dès lors, il fallait considérer que, faute d'avoir fait l'objet d'une imposition à leur octroi ou à une autre date (notamment lors de l'échéance du « vesting » ou du départ à la retraite), les revenus réalisés lors de l'exercice des options de collaborateurs ne constituaient pas un gain en capital non imposable au sens de l'art. 16 al. 3 LIFD,

mais découlaient d'une activité dépendante et étaient imposables comme tels en vertu de l'art. 17 al. 1 LIFD.

Au vu du poste à responsabilité qu'il occupait au sein de l'entreprise, on pouvait s'étonner que le contribuable ne se soit pas intéressé à la manière dont il devait déclarer fiscalement ces options et qu'il n'ait pas eu connaissance des informations que son employeur alléguait avoir fournies à ses collaborateurs. Dès lors qu'un contribuable devait faire tout ce qui était nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte, il incombait à M. A_____ de se renseigner auprès de son employeur, voire auprès d'un mandataire qualifié, sur la manière dont les options étaient prises en compte fiscalement. À défaut, il aurait au moins dû signaler à l'autorité fiscale l'existence et l'exercice de ces options de collaborateurs. Au lieu de cela, il avait placé les revenus réalisés lors de l'exercice des options en 2007 et 2010 dans un compte aux Bahamas, ouvert en 2006, qu'il n'avait pas déclaré au fisc.

18) Les époux A_____ ont formé recours contre ce jugement par acte expédié à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) le 4 mai 2022. Ils ont conclu, sous suite de frais et dépens, préalablement, à ce qu'au besoin un second échange d'écritures soit ordonné et, principalement, à l'annulation du jugement. Cela fait, il fallait renoncer à procéder à l'imposition des gains relatifs à l'exercice des options réalisés en 2007 et 2010.

a. Ils ont soulevé le grief de la violation de leur droit d'être entendus. Cette violation justifiait l'annulation du jugement sans égard au sort éventuel du litige sur le fond. Elle était flagrante et grave et nécessitait le renvoi de la cause au TAPI afin qu'ils ne soient pas privés d'une voie de droit, la réparation d'un vice de procédure devant rester l'exception. Si la chambre administrative devait retenir une violation du droit d'être entendu, il convenait d'en tenir compte dans une juste mesure dans la répartition des frais et dépens même si elle considérait que la violation avait été réparée en cours de procédure.

L'AFC-GE justifiait les impositions des options par le fait qu'elle avait passé avec l'employeur un accord selon lequel les options étaient imposables au moment de l'exercice. Cet accord avait été signé avant tout changement de la pratique relative à l'imposition des options sujettes à « vesting ». Du fait que, prétendument, le contenu de cet accord avait été communiqué aux employés en juin 2005, la portée de cet accord leur serait opposable. La seule preuve présentée par l'AFC-GE sur la communication du contenu de l'accord consistait en une lettre émanant de l'employeur datée de 2019 ainsi qu'en une copie d'extrait d'une présentation sur laquelle « juin 2005 » était indiqué. Ils avaient contesté ces preuves ainsi que l'opposabilité de l'accord à leur égard sans que le TAPI n'examine leur argumentation ni n'explique pourquoi elle n'aurait aucune portée. Le TAPI avait omis d'analyser leur grief relatif à l'inapplicabilité de l'accord. Tout au plus le TAPI le citait-t-il mais la simple mention de la lettre de

l'employeur du 16 décembre 2019 – de presque vingt ans postérieure audit accord – ne constituait pas une motivation. Le TAPI semblait être d'avis que cet accord constituait un fondement permettant de modifier leur situation juridique d'une manière obligatoire et contraignante sans toutefois offrir une quelconque justification à cet égard, ne se prononçant pas malgré le grief développé.

Le TAPI omettait de fournir la moindre appréciation sur les documents présentés par l'AFC-GE comme des preuves infaillibles démontrant que le contenu de l'accord avait été communiqué aux employés. En lieu et place d'une analyse, le TAPI s'était contenté de leur reprocher de ne pas s'être informés eux-mêmes auprès de l'employeur des modalités d'imposition des options.

b. Les recourants ont ensuite soulevé le grief de violations des principes de la réalisation du revenu et de l'étanchéité des périodes fiscales, le gain résultant de l'exercice des options devant en outre être qualifié de gain en capital franc d'impôt.

En 2010, en l'absence de dispositions légales particulières, le Tribunal fédéral avait énoncé les principes d'imposition relatifs aux options sujettes à « vesting ». Selon le Tribunal fédéral, il convenait d'examiner les circonstances concrètes du cas d'espèce et de déterminer le moment de l'imposition en fonction des règles générales sur la réalisation du revenu instituées par la jurisprudence. Ce moment devait correspondre à la date de l'acquisition irrévocable de l'option, plus précisément à la date de la réalisation des conditions suspensives lorsque la prétention du contribuable devenait acquise de manière irrévocable. Dans un arrêt de 2019, le Tribunal fédéral avait confirmé sa jurisprudence et débouté des recourants qui invoquaient une imposition des options au moment de leur octroi. Il avait confirmé la décision des instances inférieures considérant une imposition au moment de l'exercice, en mentionnant qu'un autre moment d'imposition (à savoir l'échéance des périodes de blocage) n'était pas exclu, mais que ce point n'avait pas été suggéré par les recourants.

En ce qui les concernait, l'époux avait reçu des options à cinq reprises : le 6 septembre 1998 (1'200 options), le 6 août 1999 (1'200 options), le 6 décembre 2000 (2'100 options), le 6 décembre 2001 (2'150 options) et le 6 novembre 2002 (2'250 options). Ces options avaient les caractéristiques suivantes :

- octroi irrévocable avec pour sous-jacents des actions B_____ cotées à la bourse de New York ;

- délai de « vesting » fixé à une année pour 1/3 des options, à deux ans pour 2/3 de celles-ci et à trois ans pour le reste (sic) ; passé ce délai, elles ne pouvaient plus être perdues ;

- droit d'exercice des options acquis d'une manière accélérée en cas de décès, départ à la retraite après l'âge de 62 ans ou dans le cas où les rapports de travail étaient terminés pour cause d'invalidité. Dans ces cas, la période requise pour l'emploi continu était réduite à six mois ;

- délai d'exercice de dix ans au maximum à partir de la date d'octroi ;

- en cas de cessation des rapports de travail entre l'employé et B_____, perte des options dont les droits n'étaient pas acquis. En revanche, les options dont les droits étaient acquis devaient être exercées dans un délai de soixante mois à partir de la fin des rapports de travail pour cause de décès ; soixante mois à partir de la fin des rapports de travail pour cause de départ à la retraite ou pour cause d'invalidité ; soixante jours pour tous les autres cas ;

- en cas de décès après la cessation des rapports de travail mais avant la fin du délai pour exercer les options, possibilité d'exercer les options dans le délai de soixante-six mois à partir de la fin des rapports de travail pour cause de départ à la retraite ou d'invalidité ; trente-huit mois à partir de la fin des rapports de travail pour toute autre cause. Cette période ne pouvait pas excéder le délai initial pour l'exercice des options ;

- restriction de transmissibilité, sous réserve de transmission en cas de divorce ou par testament ou aux descendants.

Le TAPI avait ainsi à juste titre qualifié les options comme sujettes à « vesting », à savoir soumises à conditions suspensives consistant à rester employé du groupe pendant un certain temps. L'écoulement de ce temps marquait la réalisation de la condition suspensive et l'acquisition des prétentions par les employés de manière irrévocable. Contrairement à la plupart des plans de ce type, même en cas de cessation des rapports de travail pour une raison autre que la retraite, l'invalidité ou le décès, le plan prévoyait dans le cas présent une possibilité d'exercer les options déjà acquises (« vestées ») dans un délai prédéfini. Les dates d'acquisition des droits fermes aux options de l'époux s'établissaient comme suit : octroi du 6 septembre 1998 = « vesting » le 6 septembre 2001 ; octroi du 6 août 1999 = « vesting » le 6 août 2002 ; octroi du 6 décembre 2000 = « vesting » le 6 décembre 2003 ; octroi du 6 décembre 2001 = « vesting » le 6 décembre 2004 et octroi du 6 novembre 2002 = « vesting » le 6 novembre 2005.

Ces dates correspondaient à la levée de toutes les conditions suspensives mentionnées par le Tribunal fédéral justifiant la réalisation de revenus au moment du « vesting ». Dans sa position, aucunement commentée par le TAPI, l'AFC-GE avait considéré que, selon les conditions du plan d'intéressement, au moment du départ à la retraite, B_____ avait la discrétion de retirer le droit à l'exercice des options acquises, ce qui justifiait l'imposition des options à titre d'expectatives au

moment de leur exercice. En d'autres termes, selon l'AFC-GE, jusqu'à l'exercice des options, les conditions suspensives ne pouvaient être remplies. Cette position s'expliquait soit par une mauvaise compréhension des clauses du plan, soit par l'analyse incomplète des pièces versées au dossier, soit encore par le refus de se rendre à l'évidence que, même dans l'hypothèse où la lecture des clauses du plan par l'AFC-GE s'avérerait correcte, le fait que l'époux avait exercé ses options une année, respectivement quatre ans après son départ à la retraite, démontrait bien qu'un droit d'exercer après son départ lui avait été accordé. Ainsi, dans l'hypothèse où l'interprétation du plan d'intéressement fait par l'AFC-GE serait correcte, c'était au moment du départ à la retraite en 2006 que les conditions suspensives devaient être considérées comme totalement remplies et, partant, le revenu relatif aux options réalisé. En effet, une fois parti à la retraite, le droit aux options ne pouvait plus être retiré à l'époux, la seule limite à l'exercice étant sa volonté d'exercer les options dans un délai de soixante mois. Il fallait à cet égard souligner que le Tribunal fédéral avait expressément indiqué que l'imposition ne pouvait pas dépendre de la seule volonté du contribuable. Dans surcroît, dans la mesure où l'AFC-GE s'y opposerait, l'imposition au moment du « vesting » n'était aucunement impraticable en raison de la difficulté de déterminer le revenu imposable.

L'affirmation du TAPI selon laquelle le revenu des options devait être imposé l'année de l'exercice faute d'avoir fait l'objet d'une imposition à leur octroi ou à une autre date (notamment lors de l'échéance du « vesting » ou du départ à la retraite) suggérait que le TAPI méconnaissait tant le principe de la réalisation du revenu que celui de l'étanchéité des périodes fiscales. Les premiers juges n'avaient pas cherché à établir le moment de la réalisation des conditions suspensives des options octroyées à l'époux, mais justifiaient l'imposition du revenu à l'exercice par le fait qu'il n'avait pas allégué l'imposition dudit revenu à un autre moment. Cette position était d'autant plus étonnante que le TAPI, tout en citant l'arrêt pertinent du Tribunal fédéral, omettait de mentionner que l'exercice effectif des options en tant que tel ne jouait en principe aucun rôle pour leur imposition, puisque la créance fiscale qui naissait ex lege du fait de l'acquisition irrévocable des options ne pouvait pas dépendre de la seule volonté du contribuable. Malgré les règles de principe émises par le Tribunal fédéral selon lesquelles la date de l'acquisition irrévocable de l'option et partant celle de son imposition devaient faire l'objet d'un examen des circonstances concrètes du cas d'espèce et être déterminées en fonction des règles générales sur la réalisation du revenu instituées par la jurisprudence, le TAPI n'avait pas procédé à cette analyse. L'analyse des circonstances démontrait toutefois que l'acquisition irrévocable des droits aux options n'avait pas eu lieu en 2007 (respectivement 2010) mais bien avant, au plus tard au moment du départ à la retraite de l'époux.

c. Les époux ont enfin soulevé une violation du principe de la légalité.

Dès lors que l'accord entre B_____ et l'AFC-GE dérogeait complètement à la pratique établie en la matière au moment de son approbation, il ne pouvait qu'être qualifié d'arrangement fiscal. Contrairement au « ruling », qui déployait d'autres effets, l'arrangement fiscal consistait en un accord entre le contribuable et une autorité fiscale visant à établir une réglementation valable pour un état de fait concret, dérogeant aux dispositions légales en ce qui concernait l'existence, l'étendue ou le mode d'exécution de l'obligation fiscale. Plaidait en faveur de cette qualification, le fait qu'il était expressément mentionné dans l'accord qu'il ne s'appliquait pas à l'IFD faute de compétence de l'administration cantonale et que le traitement fiscal des options sollicité par B_____ dérogeait aux règles établies dans la circulaire n° 5.

Comme ils l'avaient déjà souligné en cours de procédure, ils ne faisaient pas partie de cet accord. Or, en vertu des principes régissant le droit administratif, afin que ledit accord puisse déployer un effet juridique sur les personnes autres que celles qui « en faisaient partie », il devait revêtir la forme d'une décision administrative entrée en force. Il incombait ainsi à l'AFC-GE de prouver que l'accord leur avait été notifié. En guise de preuve, l'AFC-GE se référait à une lettre datée de 2019 émanant de B_____ et aux extraits d'une présentation qui aurait été projetée lors d'une réunion du personnel en juin 2005. Même si cela avait été le cas, cela ne valait pas notification. En effet, en vertu de l'art. 116 LIFD, les décisions et les prononcés devaient revêtir la forme écrite et indiquer les voies de droit. Le fardeau de la preuve de la notification incombait à l'autorité qui supportait les conséquences de l'absence de preuve. Leur bonne foi devait être présumée lorsqu'ils affirmaient n'avoir pas eu connaissance de l'existence de cet accord ou de son contenu avant le présent litige.

Le TAPI avait considéré la portée de l'accord sous deux angles : en tant qu'indice permettant de conclure que les options n'avaient pas été imposées au moment de leur octroi et en tant que base juridique valable pour l'imposition au moment de l'exercice des options. Ceci était contraire aux principes de la réalisation du revenu, de l'étanchéité des périodes fiscales et de la légalité.

19) Le 22 juin 2022, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

a. Elle avait versé à la procédure le « ruling » du 22 mars 2000 qui prévoyait l'imposition des options de collaborateurs à l'exercice de même que le courrier de B_____ selon lequel les employés avaient été informés du traitement fiscal en 2005. Les recourants avaient eu accès aux pièces et éléments pertinents ce qui leur avait permis de recourir en toute connaissance de cause. Le TAPI avait pour sa part décrit les éléments qui l'avait conduit à rejeter le recours en mentionnant les principes et la jurisprudence utiles.

b. Le recours portait sur les périodes fiscales 2007 et 2010. Le mode d'imposition qui prévalait était celui de l'imposition à l'exercice. Ce principe

avait été maintenu par l'accord signé en mars 2000. Selon cet accord, les collaborateurs bénéficiant d'un plan d'option étaient imposés à l'exercice, l'AFC-GE était informée par le certificat de salaire. Si les options étaient exercées après le départ à la retraite, l'AFC-GE n'en avait pas connaissance à moins que le contribuable le mentionne dans sa déclaration fiscale ce qui n'avait pas été fait en l'espèce. Si les recourants avaient estimé avoir réalisé un gain en capital franc d'impôt en 2007 et 2010, ils auraient annoncé ces gains dans leurs déclarations fiscales, ce qu'ils n'avaient pas fait. Ils les avaient versés sur un compte non déclaré à l'étranger. Ils avaient décidé du moment où ils porteraient les revenus liés à ses options à la connaissance du fisc, ce qu'ils n'avaient fait ni à l'octroi, ni au « vesting » ni à la retraite du contribuable, mais en 2016 seulement.

Avant même l'acceptation par l'AFC-GE de l'accord avec B_____, le mode d'imposition des options qui prévalait pour les employés de cette société était celui de l'imposition à l'exercice. L'acceptation de l'accord n'avait pas modifié la manière dont étaient appréhendées les options que cette société remettait à ses employés et les recourants n'avaient pas à valider l'accord passé avec l'employeur, cet accord n'étant pas assimilable à une décision.

20) Le 24 août 2022, les époux A_____ ont persisté dans leurs conclusions. Compte tenu de la réponse de l'AFC-GE, qu'ils estimaient potentiellement attentatoire à l'honneur, ils ont toutefois nouvellement conclu à ce qu'il soit ordonné à l'intimée qu'elle retire des passages de sa réponse. Dès lors que la réponse de l'AFC-GE laissait penser que l'accès au dossier leur avait précédemment été dénié à tort, ils ont également nouvellement conclu à ce qu'il leur soit accordé un accès intégral à l'accord du 22 mars 2000 ainsi qu'un délai complémentaire pour se déterminer après y avoir eu accès.

a. La chambre administrative devait faire usage de son pouvoir de police de l'audience et impartir à l'AFC-GE un délai pour qu'elle rétracte des passages de sa réponse. Ils étaient profondément atteints par des allégués sournois et répétés selon lesquels ils seraient des fraudeurs, étant rappelé que selon le Tribunal fédéral, accuser quelqu'un de frauder le fisc constituait une atteinte à l'honneur réprimée par le code pénal, d'autant que l'AFC-GE ne s'était pas limitée à des déclarations nécessaires et pertinentes. Elle avait présenté comme des faits ce qui n'étaient que des suppositions. Les passages incriminés seront repris dans la partie en droit du présent arrêt.

b. Dans leur réplique du 29 septembre 2021 devant le TAPI, ils avaient demandé l'accès aux pièces que l'AFC-GE avait déposées avec sa réponse au recours et placées sous le sceau du secret fiscal. Avec sa duplique du 19 novembre 2021, l'AFC-GE avait versé à la procédure des pages de l'accord entre elle et B_____. Le TAPI avait ensuite précisé que les pages qui ne leur avaient pas été communiquées ne concernaient pas directement ou indirectement l'objet du litige, ce dont ils n'avaient pas douté. À leur grande surprise, la réponse de l'AFC-GE du

22 juin 2022 suggérait qu'en réalité, les pages manquantes de l'accord contenaient bel et bien des éléments ayant trait à l'objet du litige, contrairement à l'affirmation du TAPI. Ils ne comprenaient pas le fondement d'une allégation figurant en page 4 de la réponse de l'AFC-GE, allégation qui sera reprise dans la partie en droit. L'AFC-GE laissait entendre que B_____ s'était engagée à informer le fisc au sujet du plan de participation par le biais de l'accord, ce dont ils ne savaient rien puisque précisément plusieurs pages de l'accord étaient demeurées soustraites à leur droit à le consulter. Leur compréhension du fondement des allégations de l'AFC-GE était d'autant plus importante que l'AFC-GE leur reprochait justement d'avoir usé des règles applicables en leur faveur uniquement.

L'AFC-GE soutenait que l'époux aurait dû annoncer ses gains dans ses déclarations 2007 et 2010 s'il les avait considérés comme gains en capital franc d'impôt. Or, on ne voyait pas là non plus le fondement de ce principe et encore moins la source du reproche de ne pas avoir effectué d'annonce. À moins, à nouveau, que l'accord prévoie des obligations à ce propos, ce dont ils ne savaient rien puisque plusieurs pages de cet accord leur étaient demeurées inaccessibles.

c. Les recourants ont pour le reste, répondant aux arguments de l'intimée, repris leurs développements.

21) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 LIFD).

2) Les recourants ont pris de nouvelles conclusions au stade de leur réplique tendant au retrait de certains passages de la réponse de l'intimée et à l'accès intégral à l'accord du 22 mars 2000.

a. Selon l'art. 74 LPA, la juridiction peut autoriser une réplique et une duplique si ces écritures sont estimées nécessaires.

Le mémoire de réplique ne peut toutefois contenir qu'une argumentation de fait et de droit complémentaire, destinée à répondre aux arguments nouveaux développés dans le mémoire de réponse. Il ne peut en principe pas être utilisé afin de présenter de nouvelles conclusions ou de nouveaux griefs qui auraient déjà pu figurer dans l'acte de recours (arrêt du Tribunal fédéral 1C_130/2015 du 20 janvier 2016 consid. 2.2 in SJ 2016 I 358 ; Stéphane GRODECKI/Romain

JORDAN, Code annoté de procédure administrative genevoise, 2017, p. 244 n. 927).

Partant, des conclusions nouvelles prises au stade de la réplique sont irrecevables (ATA/1221/2021 du 16 novembre 2021 consid. 3 et les arrêts cités).

b. En l'occurrence, les conclusions prises le 24 août 2022 relatives au retrait de certains passages de la réponse de l'intimée ne pouvaient l'être au stade du recours dès lors qu'elles résultent précisément de cette réponse. Elles sont en conséquence recevables. Il en va en revanche autrement des conclusions visant à obtenir l'accès intégral à l'accord du 22 mars 2000.

À ce propos, ils exposent que la réponse de l'AFC-GE du 22 juin 2022 suggérait que, contrairement à ce que leur avait affirmé le TAPI, les pages manquantes de l'accord contenaient des éléments ayant trait à l'objet du litige, en particulier un allégué figurant en page 4 de la réponse de l'intimée selon lequel « tous les employés de B_____ assujettis à Genève et bénéficiant d'un plan d'options de collaborateurs sont ainsi imposés par l'AFC à l'exercice desdites options sur le revenu qui en découle, dès lors que cette dernière est informée de cet élément par le biais du certificat de salaire ».

Or, le contenu de l'accord en ce qu'il concerne l'imposition à l'exercice des options est déjà mentionné et discuté aux ch. 3, 16 et 17 de la partie en fait et au consid. 18 de la partie en droit du jugement litigieux, de sorte que cet allégué de l'intimée ne constitue pas une nouveauté. La question des certificats de salaire a également déjà été discutée précédemment dans la procédure, comme cela ressort des ch. 12 et 13 de la partie en fait et du consid. 19 du jugement du TAPI.

3) Les recourants demandent à la chambre de céans de faire usage de son pouvoir de « police de l'audience » et qu'elle impartisse à l'AFC-GE un délai pour qu'elle rétracte des passages de sa réponse. Ils reprochent à l'intimée des allégués « sournois et répétés » selon lesquels ils seraient des fraudeurs. Les passages incriminés sont les suivants : en pages 4 in fine et 5, « ayant connaissance de cet accord et de ses modalités pratiques, il savait qu'en exerçant ses options après sa retraite, l'absence de certificat de salaire mentionnant l'exercice des options empêcherait l'AFC d'imposer les revenus y relatifs » ; en page 5, 2ème paragraphe, « si le contribuable a choisi d'exercer ses options après sa retraite seulement, c'est en vue de garder le contrôle du moment où ces revenus seraient annoncés au fisc, vu qu'étant à la retraite en 2006, aucun certificat de salaire ne lui était parvenu pour 2007 et 2010 » ; en page 7, « En l'espèce, cela a donc permis au contribuable de ne procéder à l'exercice de ses options qu'après avoir quitté son employeur pour cause de retraite, ce qui lui a permis de soustraire les montants litigieux… » et en page 8, « les options n'ont été exercées qu'après que le contribuable ait (sic) pris sa retraite, pour éviter que le fisc soit renseigné sur les revenus réalisés par le certificat de salaire ».

Les recourants se réfèrent à l'art. 76A LPA. Cette disposition prévoit que le président de la juridiction administrative assure la police des audiences. Tout individu qui se rend coupable d'un manque de respect à la juridiction ou cause quelque désordre ou tumulte peut être expulsé de la salle. En l'espèce, il n'apparaît pas que cette disposition serait applicable au cas d'espèce, les propos incriminés figurant dans une écriture de l'intimée, qui n'a au surplus pas manqué de respect à la juridiction ni causé de désordre. Il ne sera dès lors pas donné suite à la requête des recourants.

4) Les recourants se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendu. Ils reprochent au TAPI de ne pas voir examiné leurs arguments ni expliqué pourquoi il les avait écartés. Ils avaient en effet contesté les preuves présentées par l'intimée relatives à l'accord du 22 mars 2000 et le fait que cet accord leur serait opposable. La seule mention de leur grief ne constituait pas une motivation.

a. Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influer sur la décision à rendre. L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 et les références citées).

b. Le droit d'être entendu comprend également le droit d'obtenir une décision motivée (ATF 138 I 232 consid. 5.1 ; 129 I 232 consid. 3.2). L'autorité n'est toutefois pas tenue de prendre position sur tous les moyens des parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 138 IV 81 consid. 2.2 ; 137 II 266 consid. 3.2). Il suffit, de ce point de vue, que les parties puissent se rendre compte de la portée de la décision prise à leur égard et, le cas échéant, recourir contre elle en connaissance de cause (ATF 138 I 232 consid. 5.1 ; 136 I 184 consid. 2.2.1).

c. En l'espèce, les recourants ont eu l'occasion de présenter plusieurs fois leurs arguments et griefs devant l'intimée puis le TAPI. Dans son jugement, ce dernier expose correctement ces arguments et griefs, en particulier ceux relatifs à l'accord du 22 mars 2000 et à son opposabilité aux ch. 17 et 19 de la partie en fait. Il rappelle, au consid. 4 de la partie en droit que, comme le prévoit la jurisprudence précitée, il n'est pas obligé d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties mais qu'il peut se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige. Il rappelle en outre, au consid. 15, se

référant aux dispositions légales et à la jurisprudence pertinentes, qu'en procédure administrative la constatation des faits est gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves et que le juge forme sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, cette liberté d'appréciation devant s'exercer dans le cadre de la loi et n'étant limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Le TAPI se réfère également, au consid. 16, aux règles générales du fardeau de la preuve et souligne en mentionnant la jurisprudence pertinente, qu'il appartient au contribuable de prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Les premiers juges se réfèrent ensuite, au consid. 18, à l'accord du 22 mars 2000, soulignent au consid. 19 que les recourants ne sont pas en mesure d'établir que les options auraient été imposées et retiennent, aux consid. 26, 27 et 28, que compte tenu du poste à responsabilité occupé par le contribuable au sein de l'entreprise, il était étonnant qu'il n'aurait pas eu connaissance des informations que son employeur alléguait avoir fournies à ses collaborateurs. Le TAPI rappelle enfin, au consid. 28, s'appuyant une nouvelle fois sur les bases légales et la jurisprudence pertinentes, qu'il appartient au contribuable de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Pour le reste, la motivation du TAPI n'a pas échappé aux recourants dès lors qu'ils ont pu, après avoir identifié sans entrave les points qu'ils estimaient litigieux, recourir auprès de la chambre de céans pour y exposer leurs griefs et arguments.

Leur droit d'être entendus n'a ainsi pas été violé par le TAPI.

5) Le litige porte sur la conformité au droit des reprises effectuées par l'intimée des revenus résultant des options exercées en 2007 et 2010. Il concerne les années fiscales 2017 et 2010, tant en matière d'ICC que d'IFD, de sorte qu'il convient au préalable d'examiner le droit matériel applicable.

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 3.1 ; ATA/1399/2021 du 21 décembre 2021 consid. 3a).

En matière d'ICC, le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

b. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit (aLIPP-I à V) pour l'année fiscale 2007 et par le nouveau droit pour l'année fiscale 2010, ainsi que par la LIFD dans sa teneur pour les années en cause.

Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 ; ATA/463/2020 du 7 mai 2020 consid. 6b).

6) Les recourants soulèvent les griefs de violations du principe de la réalisation du revenu, celui de l'étanchéité des périodes fiscales et enfin celui de la légalité.

7) Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Cette disposition exprime la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement du principe de l'imposition du revenu global net, selon lesquels tous les montants qui accroissent le patrimoine d'une personne sont inclus dans son revenu imposable, à moins d'être expressément exonérés (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; 143 II 402 consid. 5.1).

L'art. 17 al. 1 LIFD, dans sa version en vigueur pendant les périodes fiscales litigieuses, prévoit que 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 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.

En droit cantonal, les art. 2 aLIPP-IV (taxation 2007) ainsi que 17 et 18 al. 1 LIPP (taxation 2010) sont applicables.

8) a. Selon le principe de la périodicité de l'impôt sur le revenu, l'impôt dû pour une période fiscale donnée se calcule sur la base du revenu réalisé et des frais tombant durant cette période. Ce principe implique que l'on attribue un revenu à la période fiscale au cours de laquelle il a été réalisé (art. 41 LIFD). L'attribution d'un revenu à une période fiscale s'effectue ainsi selon le principe de la réalisation, qui y est lié (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.4 ; 2C_683/2013 du 13 février 2014 consid. 6.3).

b. Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Le principe de réalisation n'est pas explicite dans le texte légal mais découle de son interprétation par la doctrine et la jurisprudence (Yves NOËL, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, N 27 ad art. 16). Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 99 N 12). Un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition (ATF 113 Ib 23 consid. 2e ; 105 Ib 238 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.5). La réalisation détermine le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale de la

personne contribuable. Tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une expectative non – encore – imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_710/2017 du 29 octobre 2018 consid. 5.3 ; Yves NOËL, op. cit., N 29 ss ad art. 16 LIFD). Pour être imposable, l'avantage doit être à la libre disposition du contribuable et pouvoir être affecté à ses besoins de consommation ou d'investissement (Yves NOËL, op. cit., N 28 ad art. 16). Au plan dogmatique, le principe agit comme un correctif à la théorie de l'accroissement, en excluant du revenu imposable l'appréciation non réalisée d'éléments de fortune : il faut que survienne une entrée de fonds (ou d'autres valeurs), provenant de l'extérieur et due en échange du bien pour que l'on puisse parler de revenu imposable (Yves NOËL, op. cit., N 28 ad art. 16). La réalisation suppose un titre juridique ferme, qui peut consister en l'acquisition d'une prétention ou en l'acquisition de la propriété. L'acquisition de la prétention précède en principe la prestation en argent (ATF 113 Ib 23 consid. 2e).

En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Cette hypothèse correspond, selon le Tribunal fédéral, à la « Soll-Methode » (arrêt du Tribunal fédéral 2C_342/2016 du 23 décembre 2016 consid. 2.3.1 et les références citées). Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (ATF 113 Ib 23 consid. 2^{e} ; 105 Ib 238 consid. 4 ; 95 I 21 consid. 5a). Cette dernière hypothèse correspond, selon le Tribunal fédéral, au principe de l'encaissement (« Ist-Methode » ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_342/2016 du 23 décembre 2016 consid. 2.3.1). Selon la doctrine, le caractère certain ou incertain de l'exécution de la prestation suppose un examen de l'ensemble des circonstances concrètes. En fonction des circonstances, le juge peut ainsi déroger à l'approche normative au profit de l'entrée réelle de l'avantage dans la sphère d'influence du contribuable (Fabien LIÉGEOIS, La disponibilité du revenu, Le moment de l'acquisition en droit fiscal suisse, N 899 p. 295, N 927-929, p. 303).

c. Est en revanche incertaine la prétention conditionnelle (condition suspensive) ou la simple expectative (Yves NOËL, op. cit., N 30 ad art. 16). Faute de constituer une prétention ferme, une simple expectative, soit une créance soumise à une condition suspensive, ne déclenche pas l'imposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C_168/2012 du 1er mars 2013 consid. 2.2 et les références citées).

Selon la jurisprudence, puisque le transfert des actions d'un employé dépend généralement de certaines conditions particulières, comme par exemple le maintien d'un rapport de travail, les expectatives sur des actions de collaborateur sont donc imposées au moment de la conversion en actions de collaborateur. Lorsque le contribuable n'obtient pas une prétention ferme, dont il peut disposer

mais seulement d'une expectative de paiement, il n'y a pas d'imposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C_285/2019 du 9 mars 2020 consid. 5.2.3).

9) Le Tribunal fédéral a rappelé que l'AFC-CH avait émis la circulaire n° 5 le 30 avril 1997 au sujet de l'imposition des actions et options de collaborateurs. Selon ce texte, les options des collaborateurs « donnent à leur bénéficiaire 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). Lorsqu'un collaborateur acquiert une option au sens de la circulaire n° 5, il réalise un revenu imposable. Ne sont pas réputés options de collaborateurs au sens de la circulaire n° 5 les droits formateurs à l'acquisition de droits de participation lorsque la valeur ne peut pas être déterminée objectivement parce qu'ils sont assortis de nombreuses conditions à caractère personnel (ch. 2.2 et 4.1). Il en va ainsi des options d'une durée supérieure à dix ans ou qui sont assorties d'un délai de blocage de plus de cinq ans ou encore des options assorties de nombreuses conditions personnelles. En pareil cas, on se trouve en présence de simples droits d'expectative et ce n'est qu'au moment où elle est exercée que l'option constitue un revenu imposable pour le collaborateur (ch. 4.1). Toutefois, la circulaire n° 5 précise que, si au moment de l'attribution une valeur d'option peut être démontrée sur la foi d'une expertise reconnue, l'imposition peut avoir lieu à ce moment-ci (ch. 4.1). La circulaire n° 5 précise encore la manière de calculer la valeur d'une option librement transférable et celle d'une option bloquée (ch. 4.2 et 4.3). En résumé, la circulaire n° 5 pose comme principe que les options de collaborateurs évaluables sont imposables au moment de leur octroi et les options qui ne sont pas évaluables objectivement au moment de leur exercice.

Dans une lettre-circulaire du 6 mai 2003 adressée aux administrations cantonales, l'AFC-CH a précisé sa pratique en lien avec les options de collaborateurs assorties d'une clause de « vesting ». Une période de « vesting » désigne une 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 un certain délai. En substance, la lettre-circulaire de 2003 retient que les options assorties de telles clauses sont, en général, imposables au moment de l'exercice. Selon la lettre-circulaire de 2003, il était en tout cas juridiquement erroné d'imposer les options assorties de telles clauses de « vesting » au moment de leur attribution, dès lors que, jusqu'à la fin de la période de « vesting », l'acquisition de la propriété de l'option est soumise à une condition suspensive.

En matière fiscale, le Tribunal fédéral a souligné que la date de l'acquisition irrévocable de l'option et partant celle de son imposition doivent faire l'objet d'un examen des circonstances concrètes du cas d'espèce et être déterminées en fonction des règles générales sur la réalisation du revenu telles qu'elles ont été instituées par la jurisprudence. En vertu des règles générales sur la réalisation du

revenu, les options ne constituent pas des prétentions fermes à l'achat d'actions par le collaborateur tant qu'elles sont soumises à des conditions suspensives. Ce n'est que lorsque ces conditions sont réalisées que la prétention du contribuable est acquise de manière irrévocable. Lorsque la fin des rapports de travail pour des motifs autres que la mort, l'invalidité et la retraite pendant le délai de blocage entraîne la perte des options sans dédommagement, il faut considérer que ces dernières sont soumises à des conditions suspensives, qui empêchent l'acquisition irrévocable de l'option d'intervenir (arrêt du Tribunal fédéral 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 6.2 à 6.4 ainsi que les arrêts cités).

10) En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3).

Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêts du Tribunal fédéral 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 ; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.2).

11) Par ailleurs, en droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATA/844/2020 du 1er septembre 2020 consid. 4b et les références citées).

12) a. En l'espèce, le TAPI a retenu, se fondant sur le document intitulé « individual stock option summary » versé à la procédure par les recourants, que le contribuable avait reçu des options à cinq reprises durant les années 1998 à 2002, à savoir le 6 septembre 1998, 1'200 options toutes assorties d'un « vesting » ; le 6 août 1999, 1'200 options toutes assorties d'un « vesting » ; le 6 décembre 2000, 2'100 options dont 1'400 faisaient l'objet d'un « vesting » ; le 6 décembre 2001, 2'150 options dont 717 faisaient l'objet d'un « vesting » ; le 6 novembre 2002, 2'250 options ne faisant pas l'objet d'un « vesting ».

Dès lors qu'elles sont assorties d'un « vesting », les options attribuées en 1998 et 1999 doivent, comme le prévoit la jurisprudence précitée, être imposées au moment de leur exercice. Le jugement du TAPI doit en conséquence être confirmé sur ce point.

b. Pour ce qui concerne les options octroyées dès décembre 2000, l'intimée justifie la taxation en se fondant notamment sur l'accord qu'elle a conclu avec l'ancien employeur du recourant en mars 2000. Il n'est pas contesté que cet accord prévoit l'imposition non pas à l'octroi mais à l'exercice de l'option. Cet accord découle de la demande de « ruling » formulée par l'employeur du recourant en 1997. Celui-là s'inquiétait, après l'adoption par l'AFC-CH de la directive n° 5, du risque de double imposition de ses employés expatriés qui recevraient de telles options alors qu'ils résidaient en Suisse et qui ne les exerceraient qu'après avoir quitté ce pays. L'intimée a versé à la procédure un extrait de la communication faite par l'employeur du recourant à ses employés en juin 2005, soit avant son départ en retraite. Ce faisant, l'intimée a correctement établi les faits qui justifient l'assujettissement et augmentent la taxation.

Pour sa part, le recourant échoue à prouver les faits qui diminuent sa dette ou la suppriment. Ce dernier prétend en effet qu'il n'aurait pas été mis au courant par son employeur de l'accord de mars 2000. Si, comme le relèvent les premiers juges, il est étonnant que le recourant ne se soit pas intéressé à la manière dont il devait déclarer fiscalement ses options en interpellant son employeur, un conseiller ou les autorités fiscales, les recourants devaient savoir que ces éléments échappaient au fisc puisque, lorsqu'ils ont exercé les options en cause en 2007 puis 2010, ils ont placé leurs gains sur un compte non déclaré à Nassau. Même à supposer qu'ils n'ont pas intentionnellement caché ces éléments aux autorités fiscales comme ils le soutiennent, il n'en demeure pas moins que, conformément à l'art. 126 al. 1 LIFD, ils devaient faire tout ce qui était nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte et remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD). Au surplus, se heurtant à une incertitude quant à élément de fait, le contribuable ne doit pas la dissimuler mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1).

Les circonstances du cas d'espèce conduisent ainsi au rejet du recours, les revenus liés aux options du contribuable devant être imposés en 2007 et 2010 comme l'ont retenu l'autorité intimée puis le TAPI.

13) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge solidaire des recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 4 mai 2022 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 avril 2022 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge solidaire de Madame et Monsieur A_____ un émolument de CHF 1'500.-.

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 Me Jérôme Meyer, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Michon Rieben, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
F. Scheffre	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :