# Cour d'appel: Arrêt du 4 juin 2010 (Bruxelles). RG RG : 2007/AR/1634

* Date : 04-06-2010
* Language : French
* Section : Case law
* Source : Justel F-20100604-4
* Role number : RG : 2007/AR/1634

COUR d'APPEL de BRUXELLES
Sixième chambre fiscale
N° de la cause : 2007/AR/1634
Audience publique du
EN CAUSE DE :
L'ETAT BELGE, représenté par Monsieur le Ministre des Finances, poursuites et diligences de Monsieur le Directeur régional des contributions directes de Bruxelles II, dont les bureaux sont établis à 1000 Bruxelles, boulevard du Jardin Botanique, 50, bte 3807,
appelant,
représenté par Me Katz, avocat, loco Me Bernard Dewit, avocat, dont le cabinet est établi à 1050 Bruxelles, place Albert Leemans, 20,
CONTRE :
Madame Véronique D., domiciliée à
intimée,
représentée par Me Roland Forestini, avocat, dont le cabinet est établi à 1050 Bruxelles, avenue Adolphe Buyl, 173.
\*\*\*
La Cour, après délibéré, prononce en audience publique l'arrêt suivant :
Vu :
· le jugement prononcé contradictoirement le 31 août 2006 par le tribunal de première instance de Bruxelles, décision dont il n'est pas produit d'acte de signification ;
· la requête d'appel déposée au greffe de la cour le 14 juin 2007.
Jugement entrepris
Le premier juge a déclaré recevable et fondée la demande de Madame D. et a dégrevé partiellement la cotisation primitive à l'impôt des personnes physiques de l'exercice d'imposition 2001, établie à sa charge sous l'article 725647934 du rôle de la commune de Woluwe-Saint-Lambert, dans la mesure où elle était calculée sur une base imposable comprenant, à la rubrique des rémunérations (code 250), une somme de 66.718,16 euros (2.691.404 anciens francs) correspondant à un avantage de toute nature relatif à l'exercice d'options sur actions attribuées par son employeur, la société MERCK SHARP & DOHME BV.
Il a condamné l'Etat belge à lui restituer toutes sommes indûment perçues du chef de cette cotisation partiellement dégrevée, augmentées des intérêts légaux et des dépens qu'il a liquidés dans le chef de Madame D..
Le premier juge a estimé que l'avantage de toute nature litigieux a été imposé à tort au moment de l'exercice des options sur actions, le 9 octobre 2000, soit pour l'exercice d'imposition 2001, alors que les options avaient été attribuées le 3 mars 1992 (17 options portées à 102 après fractionnements), le 20 octobre 1993 (150 options portées à 600 après fractionnements) et le 22 février 1994 (150 options portées à 300 après fractionnements).
Objet de l'appel
1.
L'Etat belge poursuit la réformation du jugement entrepris parce qu'il estime :
-d'une part, que l'attribution de l'avantage de toute nature qui résulte des options a eu lieu au moment où Madame D. a exercé ces options, à défaut pour elle de démontrer qu'elle a accepté antérieurement l'offre d'attribution d'options qui lui a été faite par son employeur ;
-d'autre part, qu'en raison des conditions qui régissent les possibilités d'exercice des options, l'avantage de toute nature qui résulte de leur attribution n'a acquis un caractère certain qu'au moment de leur exercice.
L'Etat belge demande en conséquence de dire la demande originaire de Madame D. non fondée.
2.
Madame D. demande la confirmation du jugement entrepris en ce qu'il a dégrevé partiellement la cotisation litigieuse.
Elle a renoncé à l'audience du 6 novembre 2009, à l'application de l'indemnité de procédure maximale prévue par l'arrêté royal du 26 octobre 2007 fixant le tarif des indemnités de procédure visées à l'article 1022 du Code judiciaire, en ce qui concerne la première instance (v. procès-verbal de l'audience du 6 novembre 2009).
Discussion
1.
Le litige a pour objet la détermination du moment auquel est imposable l'avantage de toute nature résultant de l'octroi à Madame D. par son employeur, d'options sur actions non règlementées. Celle-ci soutient que l'avantage de toute nature était imposable aux dates auxquelles elle a obtenu les options de son employeur et non au moment de l'exercice de ces options.
Pour l'Etat belge au contraire, l'avantage n'a acquis un caractère certain que lors de l'exercice des options, soit au cours de l'exercice d'imposition 2001.
2.
D'après l'Etat belge, Madame D. ne produit pas les certificats d'options qui ont été émis, de sorte qu'il est impossible de déterminer qui a émis les options et à quelle date, si ce n'est par une déclaration unilatérale de l'employeur qui ne constitue qu'une promesse d'octroi d'options. A défaut d'éléments permettant de déterminer à quel moment Madame D. a adhéré à cette offre et a fait parvenir l'acceptation de l'offre à son employeur, il y a lieu de considérer que l'offre a été acceptée lors de la manifestation de la volonté de lever les options, selon l'Etat belge.
Madame D. dépose deux courriers de son employeur des 17 mars 1992 et 18 mars 1994 par lesquels il l'informe qu'elle « recevr(a) un certificat d'option d'achat de » 17 actions de MERCK & Co. Inc., selon le courrier du 17 mars 1992 et de 150 actions de la même société, selon le courrier du 18 mars 1994 (pièce 2 du dossier de Madame D.). Elle produit également une attestation de son employeur suivant laquelle elle « a reçu le 20/10/1993 300 stock options » (pièce 2 du dossier de Madame D.). Contrairement à ce que soutient l'Etat belge, il ne s'agit pas d'une offre d'attribution d'options sur actions, mais d'une décision de l'employeur d'attribuer à certains employés des options en reconnaissance de leur contribution au succès de l'entreprise. Elle produit également un relevé récapitulatif au 31 mai 1994 des options d'achat d'actions qu'elle a obtenues (pièce 6 du dossier de Madame D.) ainsi qu'un compte récapitulatif de ses options sur actions pour la période du 27 mars 1998 au 26 mars 1999 (pièce 7 du dossier de Madame D.). Suivant ces derniers documents, les options ont été émises les 3 mars 1992, 20 octobre 1993 et 22 février 1994. Ces documents établissent que Madame D. a obtenu de son employeur les options en cause en raison d'une décision de ce dernier de lui accorder cet avantage aux dates des courriers précités. Ne s'agissant pas d'une offre d'attribuer des options sur actions, Madame D. ne devait pas l'accepter pour obtenir cet avantage. Elle ne pouvait que refuser de bénéficier de cet avantage, ce qu'elle n'a pas fait en l'espèce.
3.
L'Etat belge se fonde sur la jurisprudence de la Cour de cassation suivant laquelle les options sur actions de l'employeur constituent une rémunération dès l'instant où elles sont obtenues à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle et lorsque leur exercice ne dépend plus d'un événement futur et incertain (Cass., 4 février 2005, RG n° F02.0043.N). Il relève que conformément au « Plan d'Actionnariat Worldshares » et à l' « Incentive Stock Plan », les options obtenues par Madame D. ne peuvent être exercées que si elle demeure au service de l'entreprise au moins cinq ans à compter de la date de l'offre, que les options auraient été perdues si elle avait été licenciée pour une faute de conduite avant la levée des options et qu'en cas de réorganisation, de modification de la structure de l'entreprise ou de son capital, l'employeur pouvait modifier et adapter les termes et conditions des options. Dès lors, pour l'Etat belge, le caractère certain de l'avantage de toute nature est inexistant avant la levée effective des options en raison des conditions résolutoires qui sont attachées à celles-ci.
Les options obtenues par Madame D. étaient incessibles (sauf en cas de décès), en raison d'une période de blocage de cinq ans, elles ne pouvaient être levées au plus tôt, qu'à compter de mars 1997, d'octobre 1998 ou de février 1999, selon les options concernées, avec un terme extinctif cinq ans plus tard. A tout moment jusqu'au terme final, le droit de lever les options pouvait s'éteindre par l'effet d'une démission ou d'un licenciement (en cas de survenance durant la période de blocage) ou par l'effet d'un licenciement pour faute grave (en cas de survenance pendant la période de levée de l'option).
Ainsi, jusqu'à l'expiration de la période de blocage, le droit d'exercer les options était affecté de conditions suspensives. Dès l'expiration de la période de blocage, Madame D. était libre d'exercer les options qui restaient soumises à des conditions résolutoires (licenciement pour faute grave et réorganisation de la structure de l'entreprise ou de son capital) et d'un terme extinctif (la durée maximale de dix ans).
C'est dès lors à bon droit que le premier juge a considéré que tout au plus, le raisonnement suivi par l'Etat belge aurait-il pu conduire à retenir comme date d'attribution définitive des options, l'année 1997, 1998 ou 1999, selon la tranche d'options concernée et à déterminer l'avantage en résultant sur la base de la valeur des options à la date anniversaire de leurs cinq ans d'existence.
En effet, suivant l'article 1183 du Code civil, « une condition résolutoire est celle qui lorsqu'elle s'accomplit, opère la révocation de l'obligation, et qui remet la chose au même état que si l'obligation n'avait pas existé. Elle ne suspend point l'exécution de l'obligation, elle oblige seulement le créancier à restituer ce qu'il a reçu, dans le cas où l'événement prévu par la condition arrive ».
A tort, l'Etat belge soutient-il que les conditions résolutoires rendraient précaire et incertaine l'attribution des options jusqu'à leur levée, alors que l'obligation affectée d'une condition résolutoire existe dès qu'elle a été contractée.
En l'espèce, l'avantage résultant de l'attribution des options sur actions aurait dû être imposé à l'expiration de la période de blocage de cinq ans et non pas au moment de l'exercice de l'option en 2000. En effet, ainsi que l'a précisé la Cour de cassation, le choix d'exercer les options non à l'expiration de la période de blocage mais ultérieurement, relève du choix personnel de Madame D. dans le cadre de la gestion normale de son patrimoine privé, sans que le gain qui en résulte et qui est la conséquence de la fluctuation de la valeur des actions, puisse être considéré comme le produit de son travail au service de son employeur ou un avantage acquis dans le cadre de son contrat de travail (Cass., 16 janvier 2003, RG n° F01.0060.F).
En conséquence, l'appel n'est pas fondé.
4.
Quant aux dépens d'appel, qui se résument en la présente cause à des indemnités de procédure, Madame D. demande que l'indemnité maximale de 4.000 euros lui soit accordée en raison de la témérité et de la mauvaise foi avec laquelle l'Etat belge a interjeté appel, alors que le régime fiscal des options sur actions ne fait plus de doute.
Toutefois, à supposer qu'il faille y voir une allusion aux critères du « caractère manifestement déraisonnable de la situation », au sens de l'article 1022 du Code judiciaire, dans sa version issue de la loi du 21 avril 2007 relative à la répétibilité des honoraires et des frais d'avocat, la cour n'aperçoit pas en quoi l'action introduite par l'Etat belge serait déraisonnable en l'espèce. Le moment auquel l'avantage de toute nature résultant de l'attribution d'options sur actions dépend en effet, compte tenu des critères adoptés par la Cour de cassation, des circonstances de fait propres à chaque cas.
Il y a lieu en conséquence, de condamner l'Etat belge au payement de l'indemnité de procédure d'appel liquidée au taux de base de 2.000,00 euros.
PAR CES MOTIFS,
LA COUR, statuant contradictoirement,
Vu l'article 24 de la loi du 15 juin 1935 sur l'emploi des langues en matière judiciaire;
Dit l'appel recevable mais non fondé ;
Condamne l'Etat belge aux dépens d'appel, liquidés à 2.000,00 euros dans le chef de chacune des parties.
Ainsi jugé et prononcé en audience publique de la sixième chambre fiscale de la cour d'appel de Bruxelles, le
où étaient présents et siégeaient :
- M. Remion, conseiller ff. président,
- J. Verstappen, conseiller,
- M. Moris, conseiller,
- J. Gurhem, greffier.
J. Gurhem M. Moris
J. Verstappen M. Remion.