

Numéro : JC031G1_1
Juridiction : COUR DE CASSATION, SECTION FRANCAISE, 1E CHAMBRE
Siège : PARMENTIER
Rapporteur : PARMENTIER
Min. Public : HENKES
Numéro de rôle : F010060F
Texte

N° F.01.0060.F

V. H. R.

demandeur en cassation,

représenté par Maître John Kirkpatrick, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, boulevard de l'Empereur, 3, où il est fait élection de domicile, contre

ETAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12, défendeur en cassation, représenté par Maître François T'Kint, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Charleroi, rue de l'Athénée, 9, où il est fait élection de domicile.

I. La décision attaquée

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 2 mai 2001 par la cour d'appel de Bruxelles.

II. La procédure devant la Cour

Le président de section Claude Parmentier a fait rapport.

L'avocat général André Henkes a conclu.

III. Le moyen de cassation

Le demandeur présente un moyen libellé dans les termes suivants :

Dispositions légales violées

- articles 26 (tel qu'il a été modifié en dernier lieu par la loi du 8 août 1980), 67, 1°, (tel qu'il a été modifié en dernier lieu par la loi du 3 novembre 1976) et 183, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus (1964) ;

- article 45, spécialement § 3, de la loi du 27 décembre 1984 portant des dispositions fiscales.

Décisions et motifs critiqués

Après avoir constaté, en substance, que le demandeur, employé d'une société de droit américain, a conclu avec celle-ci le 5 avril 1985 une convention intitulée " stock option agreement " par laquelle il s'est vu attribuer une option d'achat sur 1200 actions ordinaires de ladite société ; que le demandeur a exercé cette option en juin 1986 ; qu'il n'a déclaré aucun revenu professionnel du chef de cette option, ni à l'occasion de l'attribution ni à l'occasion de la levée de l'option ; que par avis de rectification du 19 novembre 1991, le fonctionnaire taxateur a annoncé son intention d'ajouter au revenu déclaré du demandeur pour l'exercice d'imposition 1987, à titre d'avantage de toute nature obtenu de son employeur, une somme de 2.005.422 francs représentant la différence entre la valeur réelle des actions faisant l'objet de l'option

d'achat au jour de la levée de l'option et le prix payé par le demandeur ; que la cotisation litigieuse à l'impôt des personnes physiques de l'exercice d'imposition 1987 a été établie sur cette base le 27 décembre 1991 ; que la réclamation du demandeur contre cette cotisation a été rejetée par le directeur régional des contributions directes ; que, devant la cour d'appel, le demandeur " soutient que, conformément au droit commun, l'avantage alloué sous forme d'options sur actions est constitutif d'un revenu professionnel obtenu sous forme d'avantage en nature et que cet avantage est obtenu au moment où l'option est octroyée ou censée l'être et non au moment où l'option est éventuellement levée ", l'arrêt attaqué rejette le recours du demandeur, en substance, pour les motifs suivants : il ressort du paragraphe 3 de l'article 45 de la loi du 27 décembre 1984 précitée " que le législateur de 1984 a considéré que lorsqu'une plus-value réalisée en raison ou à l'occasion de la levée d'une option sur actions est obtenue en vertu d'une convention d'option sur actions " au sens dudit article 45, " cette plus-value est constitutive d'un avantage de toute nature imposable comme une rémunération ; la levée de l'option qui révèle la plusvalue est le fait imposable et non l'engagement de l'employeur de céder les actions, bien que cette convention d'option soit une condition nécessaire " ; ladite loi de 1984 " prévoit que l'assiette de l'impôt est égale à l'excédent que présente la valeur des actions ou parts revenant au travailleur lors de la levée de l'option sur actions par rapport au prix de l'option ; la logique interne du texte de la loi exclut l'attribution comme fait imposable étant donné qu'au jour de l'attribution, l'assiette de l'impôt, telle qu'elle est définie par la loi, ne peut pas encore être déterminée ; l'assiette du revenu obtenu par le travailleur à considérer en vertu de l'article 45 (précité) comme une rémunération imposable au sens de l'article 26, alinéa 2, 2°, du Code des impôts sur les revenus (1964), est la valeur des actions lors de la levée de l'option sur actions diminuée du prix de l'option ; (le demandeur) donne une interprétation de l'article 45 (précité) inconciliable avec le texte de la loi, lorsqu'il soutient que par l'usage de la conjonction 'si' dans la phrase 'si, en raison ou à l'occasion de la levée d'une option sur actions, un avantage imposable est obtenu par un travailleur, cet avantage est exonéré ', le législateur aurait mis au conditionnel, non seulement la naissance d'un avantage, mais également le caractère de rémunération imposable de cet avantage ; seule est mise au conditionnel la naissance d'une plus-value sujette aux lois du marché " .

Griefs

(1) Aux termes de l'article 26 du Code des impôts sur les revenus (1964), dans sa version applicable aux exercices d'imposition 1986 et 1987, les rémunérations des travailleurs régies par la législation relative aux contrats de louage de travail sont " toutes celles qui constituent pour le travailleur le produit du travail au service d'un employeur " et comprennent notamment : " 2° les avantages de toute nature que le travailleur obtient en raison ou à l'occasion de l'exercice de son activité professionnelle ". Il ressort de l'article 183 du Code des impôts sur les revenus (1964) que les rémunérations précitées sont imposables au moment du paiement ou de l'attribution de celles-ci. Lorsque l'employeur attribue au travailleur une option d'achat sur des actions, conférant le droit d'acheter, au cours d'une période imposable ultérieure, des actions à un prix déterminé, il y a lieu, pour déterminer si le travailleur reçoit un avantage en nature imposable au titre de rémunération, de se placer au moment de l'attribution de l'option. En effet, c'est à ce moment qu'entre dans le patrimoine du travailleur un droit susceptible d'évaluation. Certes, pareil avantage en nature présente un caractère aléatoire, de sorte que l'évaluation de l'avantage est susceptible de prêter à discussion, spécialement lorsqu'il s'agit d'options non cotées en bourse ou incessibles. Pareille difficulté d'évaluation ne permet pas de contester

l'existence même de l'avantage en nature, pas plus que ne serait contestable l'existence d'un avantage en nature en cas d'octroi au travailleur d'un billet d'une loterie dont le tirage aurait lieu au cours d'un exercice ultérieur. En revanche, l'achat ultérieur par le travailleur des actions faisant l'objet de l'option au prix fixé par celle-ci constitue l'exercice d'un droit qui, depuis l'attribution de l'option, fait partie du patrimoine privé du travailleur. L'exercice de ce droit constitue un acte de gestion normale du patrimoine privé du travailleur, en sorte que l'enrichissement qui en résulte sort du champ d'application de l'impôt des personnes physiques en vertu de l'article 67, 1°, du Code des impôts sur les revenus (1964), tel qu'il était applicable au cours de l'exercice d'imposition 1987. Cet enrichissement ne peut en tout cas être considéré comme une rémunération.

(2) Contrairement à ce que décide l'arrêt attaqué, l'article 45 de la loi précitée du 27 décembre 1984 ne déroge nullement aux principes exposés sub 1. Après avoir défini, en son paragraphe 1er, les notions d' " option sur actions ", de " convention d'option sur actions " et de " levée d'une option sur actions ", cet article dispose, en son paragraphe 3 : " si, en raison ou à l'occasion de la levée d'une option sur actions, un avantage imposable au sens de l'article 26, alinéa 2, 2°, du Code des impôts sur les revenus (1964), est obtenu par un travailleur, cet avantage est exonéré de l'impôt sur les personnes physiques à concurrence du montant constitué par l'excédent que présente la valeur des actions ou parts revenant au travailleur lors de la levée d'une option sur actions par rapport au prix de l'option ". Il ressort tant de ce texte que des travaux préparatoires de la loi du 27 décembre 1984 que la proposition conditionnelle qui introduit cette disposition signifie que les auteurs de cette loi n'ont pas entendu se prononcer sur la question de savoir si l'avantage résultant de la levée de l'option était susceptible d'être soumis à l'impôt des personnes physiques au titre de rémunération et ont voulu laisser cette question sous l'empire de l'article 26, alinéa 2, 2°, du Code des impôts sur les revenus (1964). En effet, suivant le texte initial du projet de loi, l'article 41 du projet (correspondant à l'article 45 de la loi) disposait, en son paragraphe 3 : " l'avantage obtenu par un travailleur en raison ou à l'occasion de la levée d'une option sur actions, est exonéré de l'impôt des personnes physiques à concurrence du montant constitué par l'excédent que présente la valeur des actions ou parts revenant au travailleur lors de la levée d'une option sur actions par rapport au prix de l'option ". Le texte de l'article 45, § 3, de la loi est issu d'un amendement n° 86 déposé devant la commission de la Chambre, aux termes duquel les mots " l'avantage obtenu par le travailleur, en raison ou à l'occasion de la levée d'une option sur actions est exonéré " sont remplacés par les mots " si, en raison ou à l'occasion de la levée d'une option sur actions, un avantage imposable au sens de l'article 26, alinéa 2, 2°, du même code, est obtenu par un travailleur, cet avantage est exonéré ". D'après la justification de l'amendement, le but de celui-ci était d' " éviter que la mesure proposée ait un effet induit sur le caractère taxable ou non des opérations de l'espèce qui ne répondraient pas aux conditions pour en bénéficier " (lire : pour bénéficier de la mesure). Cet amendement a été appuyé par plusieurs membres de la commission de la Chambre dans les termes suivants : " Si l'intention est de créer un avantage fiscal, le danger n'en est pas moins réel de voir se constituer une nouvelle matière imposable. Ce serait une erreur de croire qu'il s'agit d'un avantage de toute nature en toute occasion où une option sur actions est offerte aux travailleurs, en se basant sur le seul fait que les conditions d'octroi de l'exonération ne seraient pas remplies. Comment pourrait-il être question d'un avantage de toute nature dans le cas d'une plus-value réalisée lors de la levée d'une option d'achat constatée selon les règles de droit commun ? Cette plus-value

n'a en effet aucun rapport avec l'activité professionnelle du travailleur. L'obtention éventuelle d'une plus-value à la levée d'une option constitue un avantage recueilli non pas sur la base de l'activité professionnelle mais compte tenu de l'évolution du marché. Il faut considérer la plus-value comme un avantage découlant d'un contrat aléatoire au sens de l'article 1964 du Code civil ". Le ministre des Finances a répondu qu'à la suite de l'amendement précité au texte de l'article 41, § 3, du projet (qui deviendra l'article 45, § 3, de la loi), " la question de savoir s'il s'agit ou non d'un avantage imposable n'est donc pas résolue (par cette disposition). Les règles et les interprétations qui étaient en vigueur en la matière resteront d'application. L'administration des contributions défend l'idée qu'il y a avantage imposable lorsque la société elle-même a dû racheter des actions, mais cette thèse peut toujours être contestée, qu'il y ait l'article 41 ou non ".

(3) Dès lors, en décidant qu'en vertu de l'article 45, § 3, de la loi du 27 décembre 1984 précitée, la plus-value réalisée par le demandeur à l'occasion de la levée, en 1986, de l'option d'achat qui lui avait été attribuée en 1985, est imposable au titre de revenu professionnel de la période imposable 1986, l'arrêt attaqué viole ladite disposition légale et les dispositions du Code des impôts sur les revenus (1964) visées en tête du moyen.

IV. La décision de la Cour

Attendu que l'arrêt constate qu'en 1985 la société qui employait le demandeur lui a accordé par convention une option d'achat portant sur des actions de cette société et que le demandeur a exercé l'option en 1986 ;

Attendu que l'article 26, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus (1964) dispose que les rémunérations des salariés sont, quels qu'en soient le débiteur, la qualification et les modalités de détermination et d'octroi, toutes celles qui constituent, pour le travailleur, le produit du travail au service d'un employeur ; qu'aux termes de l'alinéa 2, 2°, de cette même disposition, les rémunérations comprennent les avantages de toute nature que le travailleur obtient en raison ou à l'occasion de l'exercice de son activité professionnelle ;

Attendu que l'article 45, § 3, de la loi du 27 décembre 1984 portant des dispositions fiscales prévoit que si, en raison ou à l'occasion de la levée d'une option sur actions, un avantage imposable au sens de l'article 26, alinéa 2, 2°, du Code des impôts sur les revenus (1964), est obtenu par un travailleur, cet avantage est exonéré de l'impôt des personnes physiques ou de l'impôt des non-résidents à concurrence du montant constitué par l'excédent que présente la valeur des actions ou parts revenant au travailleur lors de la levée d'une option sur actions par rapport au prix de l'option ; que le paragraphe 4 énumère les conditions auxquelles cette exonération est soumise ;

Qu'il résulte des travaux préparatoires de cette loi que le législateur de 1984 n'a pas entendu se prononcer sur la question de savoir si l'avantage découlant de la levée de l'option était ou non taxable mais qu'il a seulement défini les conditions auxquelles l'avantage obtenu par un salarié en raison ou à l'occasion de la levée de l'option serait exonéré d'impôt ;

Attendu que, pour déterminer si le salarié reçoit un avantage de toute nature imposable, au sens de l'article 26 précité, il y a lieu de se placer au moment de l'attribution de l'option ;

Que les gains éventuels obtenus par le salarié au moment où il lève l'option sont la conséquence des fluctuations de la valeur des actions, et non le produit du travail au service de son employeur ou un avantage acquis en vertu du contrat de travail ;

Attendu que l'arrêt ne décide pas légalement que la plus-value réalisée par le demandeur à l'occasion de la levée, en 1986, de l'option d'achat qui lui avait été attribuée en 1985 est imposable au titre de revenu professionnel de l'année 1986 ;

Que le moyen est fondé ;

PAR CES MOTIFS,

LA COUR

Casse l'arrêt attaqué ;

Ordonne que mention du présent arrêt sera faite en marge de l'arrêt cassé ;

Réserve les dépens pour qu'il soit statué sur ceux-ci par le juge du fond ;

Renvoie la cause devant la cour d'appel de Mons.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président de section Claude Parmentier, les conseillers Philippe Echement, Albert Fettweis, Daniel Plas et Sylviane Velu, et prononcé en audience publique du seize janvier deux mille trois par le président de section Claude Parmentier, en présence de l'avocat général André Henkes, avec l'assistance du greffier adjoint Christine Danhiez.