



9C_1/2023

Arrêt du 26 septembre 2023

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président, Moser-Szeless et Beusch.

Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

A.A._____ et B.A._____,

représentés par Mes Jérôme Meyer et Lysandre Papadopoulos, Avocats,
recourants,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève,
rue du Stand 26, 1204 Genève,
intimée.

Objet

Impôt cantonal et communal et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2007 et 2010,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève du 1er novembre
2022 (A/881/2021-ICCIFD ATA/1103/2022).

Faits :

A.

A.a. B.A._____ (ci-après: le contribuable), marié à A.A._____, a été employé du groupe
C._____ (ci-après: C._____) jusqu'à sa retraite en 2006.

A.b. Le 22 mars 2000, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après:
l'Administration fiscale) a accepté une demande de "ruling" de la part de C._____ (...) SA qui
concernait notamment un plan d'option de collaborateurs. Cette demande faisait suite à l'édition de la
circulaire n° 5 du 30 avril 1997 de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) relative
à l'imposition des actions et options de collaborateurs. En bref, l'employeur souhaitait éviter une
double imposition sur le plan international des employés expatriés, garantir une égalité de traitement
entre les employés "locaux" et expatriés, et appliquer le principe de l'imposition des options non pas à
l'octroi mais au moment de leur l'exercice.

A.c. En tant qu'employé du groupe C._____, le contribuable s'est vu octroyer, entre 1998 et 2002,
des options lui permettant d'acquérir des actions de son employeur à un prix déterminé. Il a exercé

ces options en 2007 et en 2010 et a obtenu un gain respectivement de USD 471'748,83 et de USD 230'822,40. Ces montants ont été placés par B.A. _____ et A.A. _____ (ci-après: les contribuables) sur un compte non déclaré, ouvert entre 2006 et 2016 auprès de la banque D. _____ à l'étranger.

A.d. Le 22 juin 2016, les contribuables ont adressé une dénonciation spontanée à l'Administration fiscale concernant l'existence de ce compte "alimenté par la réalisation d'options octroyées par [l'] ancien employeur C. _____". Le 3 juin 2019, l'Administration fiscale a remis aux contribuables des bordereaux (corrigés) de rappel d'impôt concernant l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) des années 2007 et 2010. Les contribuables ont formé réclamation contre ces décisions, motif pris que les options étaient imposables lors de leur octroi et non au moment de leur exercice.

Sur requête de l'Administration fiscale, C. _____ lui a remis le 16 décembre 2019 notamment extrait d'une présentation "faite à Genève en juin 2005 aux employés sujets au Plan d'options", selon lequel ceux-ci avaient été informés du "ruling" précité, qui prévoyait qu'un impôt sur le revenu était dû lors de l'exercice des options octroyées.

A.e. Par décision sur réclamation du 5 février 2021, l'Administration fiscale a maintenu les reprises et confirmé ses décisions du 3 juin 2019.

B.

B.a. Statuant par jugement du 4 avril 2022, le Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le TAPI) a rejeté le recours des contribuables.

B.b. Par arrêt du 1^{er} novembre 2022, la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative (ci-après: la Cour de justice), a rejeté le recours des époux A.A. _____ et B.A. _____ contre le jugement précité.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, B.A. _____ et A.A. _____ concluent à l'annulation de l'arrêt attaqué. A titre principal et pour l'année 2007, ils demandent à ce qu'il soit "renoncé" à procéder au rappel d'impôt pour l'IFD et les ICC ou, à défaut, à ce qu'il soit "renoncé" à l'imposition des gains provenant de la réalisation des options. Pour l'année 2010, les contribuables concluent également à ce qu'il soit "renoncé" à procéder à l'imposition des gains réalisés.

Subsidiairement, ils concluent au renvoi de la cause à la Cour de justice pour que celle-ci, après leur avoir accordé un accès intégral à l'accord entre C. _____ (...) SA et l'Administration fiscale ainsi que le droit de s'exprimer à ce sujet, rende une nouvelle décision "tenant compte du résultat des mesures d'instruction".

Après que l'Administration fiscale a conclu au rejet du recours et que l'AFC s'en est remise à justice, les contribuables se sont encore déterminés.

Considérant en droit :

1. Recevabilité et pouvoir d'examen

1.

1.1. Le recours porte sur une décision finale (art. 90 LTF) d'une autorité judiciaire supérieure ayant statué en dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) et rendue dans une cause de droit public qui ne tombe pas sous le coup d'une clause d'exception de l'art. 83 LTF. Le recours en matière de droit public est par conséquent ouvert (cf. aussi art. 146 LIFD [RS 642.11] et art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

1.2. L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où les recourants s'en prennent clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2). Il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

2.

2.1. D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID lorsque les dispositions de cette loi ne laissent pas de marge de manoeuvre aux cantons. Tel est le cas en l'espèce, puisqu'est en cause l'imposition de participations de collaborateurs (cf. art. 7 LHID; arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 2.1).

2.2. Pour statuer, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des situations visées à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6; 139 II 373 consid. 1.6).

II. Droit applicable, prescription et objet du litige

3.

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêt 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5 et la référence). Par conséquent, en matière d'impôt fédéral direct, c'est la LIFD, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, dans sa teneur en 2007 et 2010 qui est applicable aux périodes fiscales litigieuses. Les modifications de la LIFD introduites par la loi fédérale du 17 décembre 2010 sur l'imposition des participations de collaborateur (RO 2011 3259), entrées en vigueur le 1er janvier 2013, ne sont en revanche pas applicables.

Quant aux ICC, ils sont régis, pour l'année 2007, par les anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP-I à aLIPP-V) et, pour l'année 2010, par la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques qui s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010 (LIPP; rs/GE D 3 08; cf. art. 71 LIPP). Ils sont également régis par la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc; rs/GE D 3 17) et par la LHID, entrée en vigueur le 1er janvier 1993, dans sa teneur en vigueur pendant les périodes litigieuses.

4.

Le Tribunal fédéral examine d'office les questions de la prescription ou de la péremption lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable, tant pour l'IFD que les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.4; arrêt 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 6).

L'art. 152 al. 1 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD; cf. ATF 140 I 68 consid. 6.1). Les art. 61 al. 1 et 3 LPFisc et 53 al. 2 et 3 LHID posent les mêmes principes (arrêt 9C_39/2023 du 20 juin 2023 consid. 5.2). La problématique peut dès lors être examinée conjointement pour l'IFD et les ICC.

En l'espèce et pour la période fiscale 2007, la prescription absolue pour procéder au rappel d'impôt de quinze ans a été atteinte le 31 décembre 2022. Partant, un tel droit est prescrit au jour où le présent arrêt est rendu pour l'IFD et les ICC relatifs à cette année. S'agissant de la période fiscale 2010, le droit de procéder au rappel d'impôt n'est en revanche pas encore prescrit.

5.

Le litige porte sur la conformité au droit des reprises effectuées par l'intimée pour l'IFD et les ICC pour la période fiscale 2010, et confirmées par la Cour de justice, sur les revenus provenant des options exercées la même année par le recourant.

III. Grièfs formels

6.

Dans un grief formel qu'il convient d'examiner en premier, les recourants dénoncent une violation de leur droit d'être entendus. Invoquant les art. 29 al. 2 Cst., 114 al. 2 LIFD et 41 al. 1 LHID, ils font valoir en substance qu'ils n'ont pas pu consulter l'"accord" conclu en mars 2000 entre l'intimée et l'employeur du contribuable (qui avait été produit en procédure cantonale par l'administration sous le sceau du secret fiscal), ni n'ont pu avoir accès à un "résumé des éléments essentiels" de ce document. Le renvoi effectué par la cour cantonale aux considérations du jugement du TAPI, qui évoquerait certains éléments de cet "accord", ne suffirait pas pour garantir aux contribuables le respect de leur droit d'être entendus. En outre, aucun intérêt privé ou public prépondérant ne justifierait de leur limiter un accès plein et entier à cet "accord".

6.1. Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. comprend, notamment, le droit pour l'intéressé d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes et 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 influencer sur la décision à rendre. En matière d'imposition directe, ces principes sont concrétisés par les art. 114 et 115 LIFD, ainsi que par l'art. 41 LHID et, dans le canton de Genève, par les art. 17 et 18 LPFisc (arrêt 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 7.2.1). L'autorité peut cependant refuser la consultation du dossier ou d'une partie de celui-ci, si, au terme d'une pesée des intérêts en présence, l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent (cf. art. 114 al. 2 LIFD; art. 41 al. 1 LHID; art. 17 al. 2 LPFisc/GE). L'administration peut également utiliser en défaveur de l'administré une pièce confidentielle, mais à la condition seulement de lui en communiquer préalablement le contenu essentiel, pour que celui-ci puisse se déterminer (cf. art. 114 al. 3 LIFD; art. 17 al. 4 LPFisc/GE; arrêt 2C_907/2022 du 16 décembre 2022 consid. 6.3 et les références). Le droit de consulter le dossier, inscrit aux art. 114 LIFD et 41 al. 1 LHID - et a fortiori les art. 17 et 18 LPfisc -, ne va pas plus loin que celui découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. (arrêt 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 7.2.1).

6.2. Même si elle a déclaré irrecevable la conclusion des recourants visant à obtenir l'accès intégral de l'"accord", la Cour de justice a néanmoins constaté que le contenu de l'"accord" litigieux, en tant qu'il portait sur l'imposition à l'exercice des options octroyées par C. _____, avait été repris dans le jugement du TAPI, aux chiffres 3, 16 et 17 de la partie en fait et au considérant 18 de la partie en droit. On ajoutera (cf. art. 105 al. 2 LTF) que les contribuables avaient en outre reçu du TAPI les pages 1, 2 et 5 de l'"accord" et que la juridiction administrative de première instance leur avait expressément confirmé que les autres pages qui ne leur avaient pas été communiquées ne concernaient pas directement ou indirectement le litige. Quoi qu'en disent les recourants, il n'y a pas à douter de cette confirmation du TAPI. C'est en vain qu'ils se réfèrent à ce sujet à la réponse de l'intimée du 22 juin 2022 devant la Cour de justice pour en déduire que les pages manquantes de l'"accord" auraient trait à l'objet du litige. D'une part, on ne voit pas en quoi, et ils ne l'expliquent pas, la réponse de l'intimée se référerait à des éléments de l'"accord" dont ils n'avaient pas déjà connaissance. De plus, les pages 3 et 4 de l'accord ne traitent pas de questions qui seraient en rapport avec la qualification sous l'angle fiscal des options en cause. Les recourants ont par ailleurs clairement été informés du contenu essentiel de l'accord sur lequel s'est fondée la juridiction cantonale (qui prévoyait une imposition à l'exercice). En tant qu'ils nient ensuite le caractère confidentiel de l'accord en affirmant qu'il n'existe aucun intérêt public ou privé prépondérant pour s'opposer à son accès intégral, ils perdent de vue que ce document concerne un tiers et que l'intérêt privé de l'ancien employeur du contribuable devait être pris en considération. En conclusion, les recourants ont été en mesure de contester en toute connaissance de cause le jugement du TAPI et ensuite l'arrêt de la Cour de justice, sans que leur droit d'être entendus n'ait été violé. Le grief y relatif est mal fondé.

V. Grievs liés à la constatation manifestement inexacte des faits

7.

7.1. Après avoir constaté que le contribuable avait reçu des options à cinq reprises entre 1998 et 2002 (à savoir le 6 septembre 1998, le 6 août 1999, le 6 décembre 2000, le 6 décembre 2001 et le 6 novembre 2002), la juridiction cantonale a considéré que les options attribuées entre 1998 et 1999 étaient assorties d'une période de "vesting" de sorte qu'elles devaient être imposées au moment de leur exercice. S'agissant des options octroyées dès décembre 2000, l'intimée avait correctement établi les faits qui justifiaient l'assujettissement et "augment[ai]ent la taxation", puisqu'elle se fondait sur un "accord" qu'elle avait conclu en mars 2000 avec l'ancien employeur du recourant. Or cet accord

prévoyait l'imposition non pas à l'octroi mais au moment de l'exercice de l'option. A cet égard, le contribuable avait échoué à prouver les faits qui diminuait sa dette ou la supprimaient. Ce dernier prétendait en effet qu'il n'avait pas été mis au courant par son employeur de l'accord de mars 2000 entre l'Administration fiscale et C. _____. Toutefois, selon la juridiction cantonale, les recourants devaient savoir que les montants relatifs aux options échappaient au fisc puisque, lorsqu'ils avaient exercé celles-ci en 2007 puis en 2010, ils avaient placé leurs gains sur un compte non déclaré à l'étranger.

7.2. Les recourants se plaignent de ce que les juges cantonaux auraient établi les faits de manière arbitraire, en omettant de constater les caractéristiques essentielles des options litigieuses, alors que de telles caractéristiques seraient déterminantes afin de résoudre la question de savoir à quel moment l'imposition devait avoir lieu. Ce grief est fondé. La cour cantonale n'a en effet procédé qu'à des constatations extrêmement sommaires sur la nature et les circonstances ayant entouré l'octroi des options litigieuses au recourant. Elle a en effet uniquement repris les constatations du TAPI selon lesquelles les options attribuées entre 1998 et 2001 avaient été assorties d'une clause de "vesting", alors que celles octroyées en novembre 2002 en étaient dépourvues. Or selon la jurisprudence que les juges cantonaux ont rappelée, il convient d'examiner l'ensemble des circonstances relatives aux options pour déterminer quel est le moment de leur imposition (infra consid. 8.2).

7.3. On constatera ainsi (art. 105 al. 2 LTF) que les options reçues par le contribuable et exercées en 2010 ont été octroyées de manière personnelle pour une durée de dix ans et n'étaient pas cessibles, hormis dans des situations relevant (notamment) du droit des successions. De plus, ces options étaient assorties d'un délai de blocage de respectivement un, deux et trois ans pour chaque tiers du paquet d'options et en cas de cessation d'activité ou d'un délai de blocage fixe de trois ans depuis l'octroi (clause de "vesting"; la 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 [cf. arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 6.3]). Le recourant disposait d'un délai de soixante jours pour exercer ses options en cas de cessation du contrat le liant à son employeur, délai à l'issue duquel les options non exercées et pouvant encore l'être étaient perdues; en cas de fin du contrat consécutif à un départ à la retraite, ce délai était porté à soixante mois (cf. document intitulé "E. _____ Plan" dans sa version au 11 juin 2002, pp. 2-4; "E. _____ Plan [...]", pp. 1-3; documents intitulés "Nonqualified Stock Option" datés respectivement des 9 juin 1998, 6 décembre 2000, 6 décembre 2001 et 6 novembre 2002).

VI. Impôt fédéral direct

8.

8.1. A titre liminaire, on relève que le raisonnement de la cour cantonale (supra consid. 7.1) procède d'une confusion manifeste entre l'existence d'une base légale permettant de prélever l'impôt (art. 127 al. 1 Cst.; sur cette disposition, cf. [ATF 148 II 121](#) consid. 5.1 et les références) et la répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale (art. 8 CC; sur cette notion, cf. [ATF 147 II 338](#) consid. 3.2 et la référence). En effet, les juges cantonaux considèrent à tort que l'imposition des options octroyées dès 2000 serait justifiée car une telle imposition se baserait sur l'"accord" de mars 2000 entre l'employeur du recourant et l'Administration fiscale et qu'en ce sens, cette dernière "a correctement établi les faits qui justifient l'imposition et augmente[raie]nt la taxation". Or les règles générales du fardeau de la preuve, qui sont destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait ([ATF 147 II 338](#) consid. 3.2), doivent être soigneusement distinguées de la question de savoir si une base légale existe et si elle permet de prélever l'impôt sur un élément déterminé. Par conséquent, le fondement de l'imposition des options litigieuses ne peut pas être un "accord" passé entre C. _____ et l'Administration fiscale en tant qu'élément déterminant dans le cadre du fardeau de la preuve, mais bien la loi et les éventuelles dispositions d'exécution correspondantes. Cependant, le résultat auquel est parvenue la cour cantonale s'agissant de la période fiscale 2010 est conforme au droit, comme cela résulte de ce qui suit.

8.2.

8.2.1. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Selon l'art. 17 al. 1 LIFD, dans sa version en vigueur pendant la période fiscale litigieuse (supra consid. 3), sont notamment 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'obtention d'options portant sur l'achat d'actions de la société par les collaborateurs fait partie des autres avantages appréciables en argent au sens de la disposition précitée et est traitée comme un revenu du travail, dans la mesure où le prix de souscription offert aux employés est inférieur à la valeur vénale des titres (arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 6.1 et les références). Un revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, un revenu est considéré comme 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 (arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 6.1 et les références).

8.2.2. L'AFC a émis le 30 avril 1997 la circulaire n° 5 au sujet de l'imposition des actions et options de collaborateurs (reproduite in Archives 66 p. 136, remplaçant une circulaire de 1990; ci-après: la circulaire n° 5 de 1997). Selon ce texte, les options de 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 de 1997, il réalise un revenu imposable. Ne sont pas réputés options de collaborateurs au sens de la circulaire n° 5 de 1997 les droits formateurs à l'acquisition de droits de participation lorsque leur valeur ne peut pas être déterminée objectivement parce qu'ils sont assortis de nombreuses conditions à caractère personnel (ch. 2.2 et ch. 4.1). Il en va ainsi des options d'une durée supérieure à 10 ans ou qui sont assorties d'un délai de blocage de plus de 5 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 de 1997 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 de 1997 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 de 1997 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 (cf. arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 6.2 et les références).

Dans une lettre-circulaire du 6 mai 2003 adressée aux administrations cantonales (reproduite in StE 2008 B 22.2 no 20 et dans [ATF 133 V 346](#) consid. 5.3.2; ci-après: la lettre-circulaire de 2003), l'AFC 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, l'AFC a retenu que les options assorties de telles clauses sont, en général, imposables au moment de l'exercice (cf. lettre-circulaire de 2003, point 2). Selon la lettre circulaire de 2003, il est 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 (cf. lettre-circulaire de 2003, point 2; arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 6.3 et les références). Le Tribunal fédéral s'est référé et a appliqué les critères résultant de la circulaire n° 5 de 1997. Il s'est également référé à la lettre-circulaire de 2003. En outre, il 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, tout en relevant que cette solution était conforme à celle préconisée par l'Administration fédérale dans sa lettre-circulaire de 2003 (cf. arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 6.4 et les références).

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 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 6.4 et les références).

8.3. Les recourants prétendent à tort que les revenus provenant de l'exercice des options litigieuses n'étaient pas imposables en 2010, parce que celles-ci auraient été réalisées soit au moment de leur octroi (1998 à 2002), soit au moment du "vesting" (de 2001 à 2005), soit encore au moment du départ à la retraite du contribuable (en 2006).

En effet et compte tenu de l'impossibilité de céder les options, du délai de blocage de l'exercice des options et de la perte partielle ou complète du droit d'exercer ces options en cas de rupture du contrat (pour cause de résiliation ou en cas de cessation des rapports de travail en raison d'un départ à la retraite) avant un certain délai (consid. 7.3 supra), l'exercice des options était clairement soumis à une condition suspensive. Il existait un risque concret que le recourant n'eût pas la possibilité d'exercer tout ou partie des options lorsqu'il les a reçues de son employeur ou à l'issue des différentes périodes de vesting, qui étaient antérieures au départ à la retraite du recourant.

Le moment de l'acquisition irrévocable des droits découlant des options ne peut pas davantage être fixé au moment du départ à la retraite en 2006, comme le voudraient les recourants. En effet, ils ne font pas valoir qu'à cette date, l'estimation objective de la valeur des options après l'expiration des divers délais d'attente aurait été aisée au regard de la volatilité du titre sous-jacent à l'option (comp. arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 6.5). Ils ne démontrent pas davantage que l'estimation objective de la valeur des options aurait été possible facilement entre le moment du départ à la retraite et celui de l'exercice. A cet égard, ils n'allèguent pas qu'ils auraient mentionné *pro memoria*, dans la rubrique relative à l'état des titres de leur déclaration d'impôt de l'année 2006, les options correspondantes ainsi que leur valorisation (cf. ATF 133 V 346 consid. 5.3.2). Ils ne présentent du reste aucune estimation concrète de la valeur déterminante pour l'année 2006, alors qu'ils n'ont déclaré les revenus tirés des options que dix ans plus tard.

Partant, le résultat auquel est parvenue la cour cantonale, à savoir que les options litigieuses étaient imposables au moment de leur exercice en 2010 - moment correspondant en l'espèce à l'acquisition irrévocable de la prétention - s'avère, dans son résultat mais non dans son raisonnement, conforme au droit fédéral. Il y a dès lors lieu de confirmer l'arrêt cantonal sur ce point.

Vu ce qui précède, il n'est pas nécessaire d'examiner les autres griefs des recourants relatifs à l'existence d'un gain en capital exonéré au sens de l'art. 16 al. 3 LIFD d'une part, et de l'assimilation de l'"accord" de mars 2000 à un arrangement fiscal, d'autre part.

VII. Impôts cantonaux et communaux

9.

Selon l'art. 7 al. 1 LHID, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en particulier le produit d'une activité lucrative dépendante ou indépendante. L'art. 17 al. 1 LIPP prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions.

Les principes relatifs à la réalisation du revenu s'appliquent *mutatis mutandis* en matière d'ICC (arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 11 et la référence). Partant, les considérations développées en lien avec l'IFD valent également pour les ICC de la période sous examen.

VIII. Conclusion, frais et dépens

10.

Le recours est partiellement admis et l'arrêt attaqué est réformé en ce sens que le droit de procéder au rappel d'impôt pour l'IFD et les ICC de la période fiscale 2007 est prescrit (supra consid. 4) et que le rappel d'impôt y relatif est supprimé. Le recours est rejeté pour le surplus, s'agissant des ICC et de l'IFD de l'année 2010.

Comme les recourants obtiennent partiellement gain de cause en raison de la prescription, ils ne supporteront que les deux tiers des frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 LTF), le solde étant à la charge de l'autorité intimée, qui agit dans l'exercice de ses attributions officielles et dont l'intérêt patrimonial est en jeu (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Les recourants ont droit à des dépens réduits, qui seront supportés par le canton de Genève dans la même proportion (art. 68 al. 1 et 2 LTF). Aucun dépens ne sera alloué à l'autorité intimée (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis et l'arrêt du 1er novembre 2022 de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, est annulé en ce qui concerne la période fiscale 2007. Il est constaté que le droit de percevoir un rappel d'impôt pour l'IFD de la période fiscale 2007 est prescrit et le rappel d'impôt y relatif est supprimé. Il est rejeté pour le surplus.

2.

Le recours est partiellement admis et l'arrêt du 1er novembre 2022 de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, est annulé en ce qui concerne la période fiscale 2007. Il est constaté que le droit de percevoir un rappel d'impôt pour les ICC de la période fiscale 2007 est prescrit et le rappel d'impôt y relatif est supprimé. Il est rejeté pour le surplus.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 3'000 fr., sont mis à raison de 2'000 fr. à la charge des recourants solidairement entre eux et de 1'000 fr. à la charge du canton de Genève.

4.

Le canton de Genève versera aux recourants solidairement entre eux une indemnité de dépens réduite fixée à 1'000 francs.

5.

Le présent arrêt est communiqué aux parties, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4^{ème} section, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 26 septembre 2023

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser