

GE_GERICHTE A/2553/2004 vom 26. April 2005

GE Cour de justice, 2005-04-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2553_2004

FR: GE_GERICHTE A/2553/2004 du 26 avril 2005

IT: GE_GERICHTE A/2553/2004 del 26 aprile 2005

Regeste

IMPOT; IMPOSITION DANS LE TEMPS; INTERPRETATION; CALCUL DE L'IMPOT; REVENU; OBLIGATION(PAPIER-VALEUR) | Problème de la qualification ou non du revenu obtenu de l'aliénation d'obligations à intérêt unique prédominant en 2000, année de la brèche de calcul, comme revenu extraordinaire au sens de l'art. 6 LITPP II. Dans le cas d'espèce, la commission de recours a respecté le but poursuivi par la loi, aussi bien fédérale que cantonale, en tenant compte de l'ensemble des rendements mobiliers obtenus par le contribuable, en 2000, et en retenant comme un rendement normal réalisé dans le cadre de la gestion de sa fortune mobilière, les rendements obtenus par le contribuable de ses obligations à intérêts unique prédominant. Recours de l'AFC rejeté. | LIFD.218; LITPP-II 6; LHID.69

Erwägungen

E. 1

a. Monsieur A_____ a retourné à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) sa déclaration fiscale 2001-A personnes physiques, le 14 juin 2001. Il a déclaré un revenu net, pour l'impôt cantonal et communal (ICC), de CHF 830'912.- et pour l'impôt fédéral (IFD), de CHF 876'939.- ainsi qu'une fortune nette de CHF 43'496'008.-. Dans l'état des titres, figuraient notamment le compte n° 298 76604 de la banque M_____ avec une fortune imposable de CHF 3'830'184.- et des rendements, non soumis à l'impôt anticipé, de CHF 6'578.-. Selon l'estimation fiscale relative à la banque M_____ annexée à la déclaration, les opérations suivantes avaient été effectuées en 2000 : « 23.05 (recte : 30.05) vente \$ 2'295'000 « US Treasury strips » 0 % 15.11.01 à 90,4364 = \$ 2'075'500.85 ; 23.05 (recte : 30.05) achat \$ 2'140'000 « US Treasury strips » 0 % 15.11.00 = \$ 2'077'025.15 ; 02.11 vente \$ 2'140'000 « US Treasury strips » 0 % 15.11.00 à 99.72 = \$ 2'134'002.65 ; 16.11 achat \$ 2'260'000 « US Treasury note » 4,75 % 15.11.08 à 94,25 = \$ 2'130'648,44 ». M. A_____ a également remis le questionnaire « revenus et charges extraordinaires » où il n'a indiqué aucun revenu extraordinaire. b. Une nouvelle déclaration 2001-A a été adressée à l'AFC le 27 novembre 2001 car les revenus provenant de créances comptables de la Confédération, détenues auprès de la banque G_____, avaient été déclarées de façon incorrecte.

E. 2

a. Le 9 janvier 2002, l'AFC a adressé à M. A_____ un bordereau « revenus extraordinaires 2000 » ICC qui retenait un revenu imposable de CHF 144'206.--. b. Un bordereau IFD « revenus extraordinaires 2000 » a également été notifié à M. A_____ le 12 janvier 2002 avec un revenu imposable de CHF 144'200.--.

E. 3

Par courriers séparés du 22 janvier 2002, la société fiduciaire d'expertise et de révision S.A. (ci-après : la fiduciaire) a élevé réclamation, pour le compte de M. A_____, contre les deux bordereaux précités. Il contestait la qualification de revenus extraordinaires retenue par l'AFC pour les revenus provenant des « US Treasury strips ».

E. 4

Par décision du 9 avril 2003, l'AFC a maintenu la taxation sur les revenus extraordinaires ICC et IFD au motif que les intérêts sur les obligations à intérêt unique prédominant, imposés sur la différence entre le prix d'acquisition et le prix de vente ou de remboursement de l'obligation, déclenchaient un revenu extraordinaire.

E. 5

M. A_____ a recouru, le 8 mai 2003, contre la décision sur réclamation du 9 avril 2003 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission ou CCRMI). Les « US Treasury strips » étaient à classer dans les obligations à intérêt unique prédominant (obligation à intérêt global ou obligations à coupon zéro) qui échoient au porteur et le produit réalisé lors de leur transfert était bien un revenu imposable. Il ne pouvait dès lors s'agir d'un gain en capital. Ce revenu n'était pas inhabituellement élevé en comparaison de ses revenus antérieurs qui étaient de : - CHF 869'945.--, en 1996, pour une fortune en titres de CHF 310'733 ; - CHF 687'055.--, en 1997, pour CHF 36'896'342.-- ; - CHF 737'969.--, en 1998, pour CHF 38'041'845.-- ; - CHF 736'381.--, en 1999, pour CHF 40'878'640.-- ; - CHF 773'630.--, en 2000, pour CHF 42'503'748.--. Il ne s'agissait pas non plus d'un gain à la loterie, ni d'un gain aperiodique, ni encore d'un revenu extraordinaire provenant d'une activité lucrative indépendante. Le revenu réalisé sur la vente des « US Treasury strips » était un rendement normal, réalisé dans le cadre de la gestion courante de son patrimoine mobilier.

E. 6

L'AFC a répondu le 12 septembre 2003. Les « US Treasury strips » achetés et vendus par M. A_____ en 2000 avaient un caractère unique qui leur conférait le caractère de revenu extraordinaire.

E. 7

Par décision du 22 novembre 2004, la CCRMI a admis le recours. L'AFC avait qualifié à tort le rendement des opérations effectuées en 2000 sur les « US Treasury strips » de revenu extraordinaire. Comme le reconnaissaient les parties, les titres litigieux étaient des obligations à intérêt unique prédominant. Ces titres faisaient partie de la fortune mobilière importante que possédait le contribuable et qui lui permettaient d'obtenir périodiquement depuis 1996 un revenu oscillant entre CHF 600'000 et CHF 900'000.--. Il convenait dès lors d'envisager l'ensemble des rendements mobiliers obtenus en 2000 de manière globale sans isoler l'un ou l'autre de ses composants. Ainsi, les rendements litigieux ne revêtaient pas le caractère de revenus extraordinaires mais bien d'un rendement normal, réalisé dans le cadre de la gestion courante du patrimoine mobilier.

E. 8

L'AFC a interjeté recours par devant le Tribunal administratif contre la décision de la commission le 16 décembre 2004. Elle conclut à l'annulation de ladite décision et à la confirmation de sa propre décision. Elle reprend son argumentation exposée devant la commission de recours. En substance, dans le contexte de la modification du système de

l'imposition dans le temps, le caractère extraordinaire d'un revenu, au sens de l'article 6 alinéa 3 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (LITPP-II – D 3 12), pouvait résulter, en particulier, du caractère unique de la prestation. Tel était le cas des « US Treasury strips » vendus par le contribuable en 2000. Ces titres étaient des titres d'emprunt émis aux Etats-Unis sur la base de l'escompte, sans coupon annuel, c'est-à-dire sans bon attaché au titre donnant droit à un intérêt. Ce type de produit dérivé se caractérisait par le fait que les revenus n'avaient pas un caractère périodique, il n'y avait donc qu'un seul et unique versement d'intérêt par titre au moment de l'échéance ou de l'aliénation. En outre, les obligations à intérêt unique prédominant étaient soumises fiscalement au principe de la réalisation. Ainsi, en cas de vente avant l'échéance, l'aliénateur se voyait imposé sur le rendement, constitué par tout ou partie de la différence entre le prix de vente et le coût d'investissement. Ce mode d'imposition avait été mis en place pour éviter que des investisseurs privés, soumis au principe de la valeur nominale, n'aliènent, peu avant l'échéance, leurs obligations à intérêt unique prédominant à leur valeur réelle à des investisseurs soumis au principe du prix de revient. Le revenu réalisé par le contribuable devait être qualifié d'extraordinaire d'une part, du fait du caractère de revenu de fortune non périodique des obligations à intérêts unique prédominant, et d'autre part, du fait que le contribuable avait agi directement en choisissant de vendre ses titres, soumis au principe de la réalisation, ce qui constituait la source de ses revenus. Peu importait que le contribuable ait, les années précédentes, régulièrement obtenu des revenus d'autres obligations à intérêt unique prédominant. Seul était déterminant le fait que chaque titre ne donnait lieu qu'à un seul versement d'intérêt. A cet égard, le Tribunal fédéral avait jugé que des gains de sport Toto réalisés durant la brèche de calcul constituaient des revenus extraordinaires, quand bien même le contribuable réalisait de tels gains de manière régulière les années précédentes (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.108/2002 du 11 juillet 2002).

E. 9

Le 25 janvier 2005, la commission a persisté dans sa décision.

E. 10

M. A_____ s'est opposé au recours le 1^{er} mars 2005. Il a repris ses précédents arguments. Pour le surplus, il plaçait régulièrement une partie de ses fonds dans des obligations de l'Etat américain. Il réalisait des revenus sur les « US Treasury strips » chaque année et ces revenus faisaient partie de l'ensemble de ses rendements mobiliers. Il s'agissait dès lors de revenus périodiques. En outre, contrairement au cas du gain au sport Toto, cité par l'AFC, le revenu d'une obligation était connu, attendu et certain.

E. 11

Dans le cas d'espèce, le contribuable a effectué, durant l'année 2000, diverses opérations liées aux « US Treasury strips » qui lui ont procuré un revenu de CHF 144'206.-. Bien qu'il s'agisse de revenu acquis de l'aliénation de ses obligations à intérêt unique prédominant, il convient de relever que le contribuable avait déjà procédé à des opérations similaires en 1999 et qu'il avait fait l'acquisition, à tout le moins, de \$ 1'097'000 « US Treasury strips » en 1998. Les revenus perçus de la vente des « US Treasury strips » ne résultent ainsi pas d'une modification claire et manifeste dans les placements du contribuable durant l'année 2000, mais sont bien le fruit de placements réguliers. Par ailleurs, le compte de la banque M_____, qui comprend principalement le montant investi dans les « US Treasury strips », constitue une partie seulement de la fortune du contribuable, soit au 31 décembre

2000, un montant de CHF 3'830'184.- sur une fortune de CHF 43'496'008.-. De même, le rendement acquis de l'aliénation des obligations à intérêt unique prédominant constitue qu'une partie des revenus du contribuable qui étaient, selon la déclaration fiscale remise à l'AFC le 14 juin 2001, de CHF 830'912.- pour l'ICC et de CHF 876'939.- pour l'IFD. Enfin, les revenus réalisés en 2000 par rapport à ceux des années précédentes ne font pas apparaître une augmentation importante qui laisserait supposer que le contribuable a profité de la brèche de calcul pour planifier ses revenus et ainsi éluder une partie de l'impôt.

E. 12

En conséquence, le tribunal de céans considérera que la commission a respecté le but poursuivi par la loi, aussi bien au niveau fédéral que cantonal, en tenant compte, dans le cas d'espèce, de l'ensemble des rendements mobiliers obtenus par le contribuable, en 2000, et en retenant comme un rendement normal réalisé dans le cadre de la gestion de la fortune mobilière, les rendements obtenus des « US Treasury strips ». Le recours sera dès lors rejeté. Vu la qualité de la recourante, il ne sera pas perçu d'émolument. Aucune indemnité ne sera allouée à l'intimé, faute pour lui d'y avoir conclu (art. 87 LPA). * * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.