

## VD\_OMNI FI.2000.0003 vom 29. Juni 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-06-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2000.0003](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2000.0003)

FR: VD\_OMNI FI.2000.0003 du 29 juin 2000

IT: VD\_OMNI FI.2000.0003 del 29 giugno 2000

### Regeste

c/ACI | En l'espèce, la commission invoquée à titre d'impense s'inscrit dans un contexte insolite (courtier domicilié à l'étranger payé de la main à la main); les contribuables n'ont ainsi pas établi de manière suffisante la réalité des prestations du courtier et le lien de celles-ci avec la conclusion du contrat.

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 29.06.2000 FI.2000.0003

c/ACI | En l'espèce, la commission invoquée à titre d'impense s'inscrit dans un contexte insolite (courtier domicilié à l'étranger payé de la main à la main); les contribuables n'ont ainsi pas établi de manière suffisante la réalité des prestations du courtier et le lien de celles-ci avec la conclusion du contrat.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 29 juin 2000 sur le recours formé par Mmes X. \_\_\_\_\_, à A. \_\_\_\_\_, respectivement Y. \_\_\_\_\_, à B. \_\_\_\_\_, toutes deux représentées par le Bureau fiscal et comptable SA, Grand-Vennes 2, à 1066 Epalinges, contre les décisions rendues sur réclamation le 13 décembre 1999 par l'Administration cantonale des impôts (refus de la déduction d'une commission dans le cadre du gain immobilier découlant de la vente d'un immeuble à C. \_\_\_\_\_, gain entrant dans le revenu imposable de la période fiscale 1989-1990, impôts cantonal et communal). \* \* \* \* \*  
\* \* \* \* \* Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. Dino Venezia et M. Georges Wilhelm, assesseurs. Vu les faits suivants: A. \_\_\_\_\_ Par acte notarié du 27 avril 1987, X. \_\_\_\_\_ et Y. \_\_\_\_\_ ont vendu à D. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_ la parcelle 1\*\*\*\*\* de la commune de C. \_\_\_\_\_, sise rue de \_\_\_\_\_, pour le prix de 4'400'000 fr.; elles en étaient auparavant copropriétaires, à raison de la moitié chacune. Le prix était payable à raison d'un chèque de 200'000 fr., remis à la signature de l'acte, puis par 4'200'000 fr. le 1er juin 1987, au comptant. Le chiffre 17 de ce contrat indique que l'impôt sur les gains immobiliers ou toute autre charge frappant la plus-value immobilière, de même que la commission de courtage éventuelle seront supportés par les vendeurs. Au demeurant, les venderesses déclarent avoir versé une commission de courtage à F. \_\_\_\_\_, d'un montant de 150'000 fr. Elles ont produit au dossier une lettre du bénéficiaire du 10 mars 1987 (lequel indiquait, à titre d'adresse, l'étude de Me Gallone à Lausanne); dans ce document F. \_\_\_\_\_ informe M. X. \_\_\_\_\_ qu'il a offert l'immeuble sis à C. \_\_\_\_\_ à D. \_\_\_\_\_, pour le prix de 4'400'000 fr., commission de 150'000 fr. incluse. Ce document porte en surcharge la mention manuscrite suivante, signée apparemment de la main de M. X. \_\_\_\_\_: "Bon pour accord, selon entretien téléphonique du 13 mars 1987". Au surplus les intéressés ont également produit un reçu, signé de la main du courtier et daté du 9 juin 1987, portant sur la somme de 150'000 fr., versée par MM. X. \_\_\_\_\_ et crts (A. \_\_\_\_\_); figure également au dossier

un chèque du 2 juin 1987 en faveur de M. X. \_\_\_\_\_ d'un montant de 200'000 fr., portant la mention "Remboursement avance X. \_\_\_\_\_ et consorts" . Dès lors, M. X. \_\_\_\_\_ paraît bien avoir versé au courtier un montant de 150'000 fr. de la main à la main.

B. a) X. \_\_\_\_\_, respectivement Y. \_\_\_\_\_ ont déposé, après sommation, une déclaration pour l'imposition des gains immobiliers, en date du 8 octobre 1987. Celle-ci faisait valoir notamment la commission de courtage versée à F. \_\_\_\_\_. b) Par décision du 4 janvier 1988, la Commission d'impôt de Lausanne-district a modifié les déclarations précitées sur divers points, en refusant notamment la commission invoquée à titre de déduction; cette décision précisait encore ce qui suit: "S'agissant d'une opération immobilière réalisée à titre professionnel, la part de bénéfice (292'195 fr.) revenant à chacune des associées devra figurer distinctement comme revenu 1987, dans la prochaine déclaration d'impôt ordinaire 1989-1990 de vos clients." Par lettre datée du 19 janvier 1987 (recte 1988), le Bureau fiscal et comptable a recouru contre la décision précitée, au nom d'X. \_\_\_\_\_ et Y. \_\_\_\_\_. Le pourvoi fait valoir divers moyens, notamment le caractère justifié de la commission précitée, laquelle correspond à une prestation effectivement fournie par F. \_\_\_\_\_. Les autres points ayant finalement été réglés, seule est restée litigieuse la question de la commission de courtage précitée. C. a) Dans leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 1989-1990, les époux Y. \_\_\_\_\_ ont déclaré sous chiffre 3 lettre a (gain de l'épouse) le montant de 292'195 francs, correspondant au gain immobilier computed précédemment par la commission d'impôt (ce montant comporte la mention "provisoire" en avant-colonne). Les intéressés ont fait l'objet d'une taxation provisoire notifiée le 24 janvier 1990, correspondant aux éléments déclarés, y compris le gain résultant du transfert immobilier de C. \_\_\_\_\_ (revenu imposable de 21'600 fr.). Quant aux époux X. \_\_\_\_\_, ils ont déposé leur déclaration pour la même période le 23 novembre 1989; cette dernière a fait l'objet de corrections dans le cadre d'une décision de taxation définitive rendue le 10 mai 1991. L'une d'entre elles porte sur une reprise de 292'195 fr., afférente à la vente de l'immeuble de C. \_\_\_\_\_. Agissant par l'intermédiaire du Bureau fiscal et comptable, les époux X. \_\_\_\_\_ ont protesté, par lettre du 14 mai 1991 contre cette taxation, en rappelant qu'un recours était toujours en suspens sur le gain immobilier précité. b) Dans le souci d'être complet, on notera qu'un contrôle fiscal a été ouvert à l'encontre de MM. X. \_\_\_\_\_ et Y. \_\_\_\_\_ en relation avec une enquête pénale pour dessous de table; celle-ci ayant finalement débouché sur un non-lieu, l'autorité fiscale a mis fin à cette procédure en avril 1998 (la commission d'impôt a en conséquence, par décision du 23 octobre 1998 - produite par les recourantes -, rendu définitive la taxation provisoire, notifiée le 24 février 1994, de la période 1993-1994 des époux X. \_\_\_\_\_. La section juridique de l'Administration cantonale des impôts a alors repris la procédure relative à la taxation du gain lié à la vente de l'immeuble de C. \_\_\_\_\_ en 1987.

D. Par décisions datées du 13 décembre 1999, mais confiées à la poste le 15 décembre seulement (v. lettre ACI du 8 juin 2000) l'Administration cantonale des impôts, traitant les recours formés le 19 janvier 1988 comme réclamations, a rejeté celles-ci, tant en ce qui concerne X. \_\_\_\_\_ que Y. \_\_\_\_\_. Ce sont ces décisions que les intéressés ont entreprises auprès du Tribunal administratif, par acte du 14 janvier 2000 (soit en temps utile), par l'intermédiaire du Bureau fiscal et comptable. Dans sa réponse au pourvoi, du 15 mars 2000, l'ACI conclut au rejet du recours. E. Durant la procédure de recours, le magistrat instructeur a invité une nouvelle fois les recourantes à produire toute pièce utile pour établir le bien-fondé de la déduction invoquée en relation avec la commission précitée; elles n'ont toutefois pas réagi à cette lettre du 25 mai 2000. Considérant en droit:

1. Les recourantes font valoir implicitement que la prescription serait acquise.

a) Dans sa teneur en vigueur jusqu'au 1er juillet 1991, l'art. 98a LI prévoyait que la prescription ne courait pas ou était suspendue pendant la durée des procédures de recours et de révision. En l'espèce, il faut donc constater que le recours formé le 19 janvier 1988 empêchait la prescription de courir. Dans sa teneur ultérieure, l'art. 98a a précisé désormais que la prescription ne court pas non plus pendant la durée de la procédure de réclamation; le recours initial du 19 janvier 1988 ayant été traité comme réclamation, force est de retenir, selon la lettre de ces dispositions successives, que le recours, traité ensuite comme réclamation, empêchait le délai de prescription de courir. Au surplus, le délai absolu de douze ans figurant à l'art. 98a al. 4 n'est pas acquis actuellement.

b) On notera, il est vrai, que le recours portait sur une décision à caractère préjudiciel, à savoir le montant du gain immobilier professionnel, à reprendre ensuite comme base pour le calcul de l'impôt sur le revenu. Il est cependant clair que ce point était disputé entre les parties; ainsi, les époux X. \_\_\_\_\_ ont-ils confirmé leur contestation à réception de la taxation définitive de la période 1989-1990, qui prenait en compte le gain immobilier précité; cette intervention du 14 mai 1991 pouvait, voire devait être comprise soit comme un recours contre la taxation en question, soit comme une confirmation du pourvoi initial; par lettre du 24 mai 1991, la Commission d'impôt de Lausanne-District a accusé réception de ce pli en le qualifiant de recours. Quoiqu'il en soit, il apparaît pleinement justifié de retenir que le cours de la prescription est suspendu également en présence d'une réclamation ou d'un recours portant sur une question préjudicielle, aussi longtemps bien entendu qu'elle n'est pas tranchée, ce qui est le cas en l'espèce. Le fait qu'un contrôle fiscal ait été engagé en 1992, puis clôturé en 1998 reste au surplus sans incidence, dès lors que la contestation portant sur le bien-fondé de la déduction d'une commission de 150'000 fr. subsiste; peu importe également le fait que la commission d'impôt précitée ait rendu définitive la taxation provisoire, notifiée le 24 février 1994, de la période fiscale 1993-1994 des époux X. \_\_\_\_\_.

c) S'agissant des époux Y. \_\_\_\_\_, la question se pose de manière quelque peu différente, puisque ceux-ci - après le dépôt du recours du 19 janvier 1988 relatif à la taxation du gain immobilier - ont mentionné ce gain (en le qualifiant de "provisoire" ) dans leur déclaration d'impôt 1989-1990 et qu'ils ont fait l'objet d'une taxation provisoire sur cette base le 24 janvier 1990. Cependant, lorsqu'un élément servant de base à la taxation a fait l'objet d'une décision préjudicielle attaquée par un recours, ce dernier ne saurait être "liquidé" tacitement par le jeu de l'art. 98 al. 2, voire 4 LI (dispositions qui, à certaines conditions, rendent définitive la taxation provisoire; l'autorité fiscale n'a d'ailleurs pas adressé aux contribuables l'avis prévu à l'al. 3, signe qu'elle a souscrit à la solution admise ici). Au demeurant, cette conclusion est favorable aux recourants; à défaut, force serait de considérer que leur pourvoi serait devenu sans objet par l'entrée en force de la taxation provisoire, devenue définitive. Corollairement, il faut aussi admettre que le recours, encore pendant, a entraîné la suspension du cours de la prescription, en application de l'art. 98a al. 2 lit. b LI, pour les époux Y. \_\_\_\_\_ également.

2. Selon l'art. 42 LI, le gain immobilier imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses. L'art. 48 LI précise quant à lui la notion d'impense, à savoir les dépenses inséparablement liées à l'acquisition ou à l'aliénation, ou qui contribuent à l'augmentation de la valeur de l'immeuble. Les impenses comprennent notamment: "b) Les commissions et les frais de courtage effectivement payés pour l'achat et la vente". a) Le régime qui vient d'être décrit, qui prévaut pour l'imposition des gains immobiliers privés, est applicable également, par analogie, pour les gains professionnels. On peut aussi raisonner en vérifiant que la

commission invoquée à titre de charge constitue bien une dépense nécessitée par l'usage commercial (selon la formule de l'art. 54b LI, a contrario, qui vaut également pour l'exercice d'une activité indépendante). b) Par commission de courtage, le législateur vaudois entend le salaire du courtier, tel que le prévoit l'art. 413 CO. Il faut bien évidemment qu'un contrat de courtage ait été conclu, le courtier pouvant s'être chargé soit de servir de véritable intermédiaire pour la négociation du contrat (courtage de négociation), soit d'indiquer à l'autre partie l'occasion de conclure une telle convention (courtage d'indication; art. 412 al. 1 CO). Selon l'art. 413 CO précité, le salaire du courtier est dû, dès que l'indication qu'il a donnée ou la négociation qu'il a conduite aboutit à la conclusion du contrat (al. 1); la loi formule ici l'exigence d'un lien de causalité entre l'intervention du courtier et la conclusion du contrat de vente, celle-ci étant nécessaire pour que la commission soit due (Pierre Engel, *Contrat de droit suisse* 1992, p. 484; v. au surplus Tercier, la partie spéciale du code des obligations, no 3171; Honsell, *Schweizerisches Obligationenrecht, Besondern Teil, Stämpfli* 1991, p. 234). aa) Aux yeux de l'ACI, la commission évoquée à titre de déduction apparaît comme insolite. En effet, F. \_\_\_\_\_ est domicilié à l'étranger et n'indiquait, au moment de la transaction, qu'une élection de domicile dans l'étude d'un avocat lausannois. Elle met ainsi en doute l'existence même d'un contrat de courtage, comme aussi la réalité des prestations alléguées fournies par le courtier. A cet égard, les faits avancés par les recourantes, selon lesquels F. \_\_\_\_\_ séjournait souvent, en cette période, dans le canton de Vaud où il avait de nombreux contacts avec les milieux immobiliers, sont insuffisants pour établir les points précités. bb) Le fardeau de la preuve en matière d'impenses incombe en principe au contribuable. L'autorité fiscale n'a ainsi aucune obligation de suppléer à la carence de ce dernier et de prendre d'office des mesures pour établir le droit du contribuable à la déduction d'impenses. Il ne suffit pas de prétendre à une déduction pour que l'autorité fiscale soit obligée de l'admettre. Dans le domaine des gains immobiliers plus particulièrement, celui qui entend faire valoir une impense déductible doit l'établir (H. Guhl, *Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz*, p. 224; J.-M. Barilier, *Les frais d'acquisition du revenu des simples particuliers*, thèse Lausanne 1970, p. 148, et les références citées; v. encore Martin Zweifel, *Die Sachverhaltermittlung im Steueranlagungsverfahren*, Zürich 1989, p. 110 s et références citées). Certaines législations cantonales allègent ce principe en autorisant le contribuable qui ne peut présenter de pièces justificatives, en raison de leur destruction ou de l'ancienneté des travaux, à présenter une expertise des travaux (voir ainsi, pour le canton du Jura, StE 1991, B. 44.13 Nr 5). Tel n'est cependant pas le cas de la législation vaudoise; mais la faculté d'invoquer, dans certaines hypothèses, l'estimation fiscale de l'immeuble vise à vrai dire un but analogue, soit alléger la charge de la preuve des impenses, qui pèse sur le contribuable. La jurisprudence de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt a également repris ce principe en n'admettant comme déductibles que les dépenses prouvées ou rendues suffisamment vraisemblables (CCRI E. et O. Ot-Gi., du 10.5.1991 et A. Pa., du 12.3.1991). Conforme au principe général selon lequel c'est au contribuable qu'il incombe de démontrer l'exactitude des indications qu'il fournit (StE 1988, B. 93.3 Nr 3; *Revue fiscale* 1986, p. 369), cette jurisprudence mérite d'être confirmée. La maxime d'office reconnue à l'art. 53 LJPA impose certes à l'autorité de recours de devoir établir de manière conforme et complète l'état de fait à juger (F. Gygi, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, 2e éd., p. 207; sur cet aspect, v. aussi R. Ae., du 20.3.1991, cons. 2) Toutefois, si elle allège la charge incombant aux parties d'alléguer les faits et de soumettre leurs moyens de preuve, elle n'influe en revanche pas sur la charge matérielle objective de la preuve. En procédure

contentieuse, en particulier, la maxime d'office ne décharge pas les parties du devoir de motiver leur demande. Il leur appartient au contraire d'invoquer les faits à l'appui de leur demande et d'étayer leurs griefs. L'autorité doit ensuite, lors de la procédure probatoire, donner l'occasion aux parties de préciser et compléter leurs allégués et de produire les moyens de preuve pertinents. Selon les circonstances, la sommation faite par le juge aux parties de produire les moyens de preuve indispensables et que l'on peut raisonnablement exiger d'elles suffit au respect de la maxime d'office (Revue fiscale 1988, p. 383; voir de manière générale sur ce problème, TA, arrêt du 7 février 1992, FI 90/0020; arrêt du 25 mars 1999, FI 98/0099). Les mêmes principes valent dans l'hypothèse où les impenses sont revendiquées à titre de frais d'acquisition du revenu par un professionnel de l'immobilier (v. dans ce sens arrêt du 15 avril 1999, FI 97/0049; il en va de même de commissions invoquées comme charges par une société anonyme: arrêt du 12 février 1993, FI 92/0082; v. encore arrêt du 24 avril 1995, FI 94/0078, consid. 4). c) Il convient dès lors d'apprécier les preuves à disposition, pour vérifier si les doutes évoqués par l'ACI peuvent être levés ou au contraire si les éléments fournis ne permettent pas d'établir l'existence du contrat de courtage et la réalité de la prestation fournie par le courtier. aa) S'agissant tout d'abord de l'existence du contrat de courtage, le document du 10 mars 1987 paraît à première vue suffisant; cette lettre, qui émane du courtier, comporte en bas de page une note manuscrite de M. X. \_\_\_\_\_, indiquant son accord avec le contenu de cette lettre. Cependant, il faut bien voir que cette dernière comportait pour l'essentiel l'information selon laquelle F. \_\_\_\_\_ avait offert l'immeuble de C. \_\_\_\_\_ à la vente à D. \_\_\_\_\_, pour un prix de 4'400'000 fr., commission de 150'000 fr. incluse. Au demeurant, ce document ne constitue pas, en lui-même, un contrat de courtage; il s'agit bien plutôt de l'exécution de celui-ci, soit de l'information donnée par le courtier au mandant, portant sur l'identité d'un amateur. Il s'agit bien évidemment d'un indice de l'existence du contrat, mais non pas la preuve de ce dernier; au demeurant, la nature du contrat (indication ou négociation) n'apparaît pas extrêmement clairement, alors même qu'il s'agit-là d'un élément essentiel du contrat, tout comme la rémunération convenue. Il semble toutefois découler de la pièce précitée que, si contrat il y a eu, celui-ci concernait un simple courtage d'indication. A ce stade, on se contentera de relever que les recourantes n'ont produit aucune pièce attestant de contacts préalables à la lettre du 10 mars 1987, impliquant la conclusion par ces dernières d'un contrat de courtage avec F. \_\_\_\_\_. L'offre de passation d'un tel contrat aurait pu émaner des venderesses; dans cette hypothèse, il eût sans doute été facile pour elle de l'établir, par exemple en produisant cette offre. L'offre de conclusion d'un courtage aurait pu également émaner du courtier; dans de telles hypothèses et lorsque le mandant garde le silence au sujet d'une telle offre, la question de la venue à chef d'un contrat de courtage est extrêmement délicate (v. à ce sujet Christian Marquis, Le contrat de courtage immobilier et le salaire du courtier, Lausanne 1993, p. 183; l'auteur préconise une grande circonspection dans de tels cas, car l'insistance de certains courtiers tend parfois à la captation de contrats). bb) Selon l'auteur précité (op. cit., p. 419), la loi soumet la naissance du droit au salaire du courtier à la condition qu'il ait développé une certaine activité, d'une part, et à ce qu'il existe un lien de causalité entre son activité et la conclusion du contrat principal, d'autre part; Il est vrai cependant que ces deux conditions sont fréquemment intimement liées. Quoi qu'il en soit, le cas d'espèce paraît avoir trait à un courtage d'indication et c'est à la lumière de cette première analyse qu'il convient de vérifier si les éléments de preuve versés au dossier sont suffisants pour reconnaître un droit au salaire, au regard des deux conditions précitées. S'agissant de l'activité déployée par le courtier indicateur, on y distingue deux phases; dans

la première, ce dernier recherche des amateurs, puis, dans un second temps, il communique au mandant les occasions de conclure. Au demeurant, le dossier ne comporte aucune indication quelconque sur d'éventuelles activités de recherches d'amateur par le courtier précité pour l'immeuble de C. \_\_\_\_\_. En tous les cas, les recourantes n'ont fourni aucune pièce dans lesquelles F. \_\_\_\_\_ aurait énoncé les mesures prises en exécution du contrat. Il est vrai que cette période de recherche n'est pas une condition essentielle de l'activité du courtier, dans la mesure où il n'est pas exclu que, au moment où celui-ci reçoit le mandat, il connaisse déjà la personne d'un amateur (Marquis, op. cit., p. 422). Il n'en reste pas moins que l'absence de toute donnée à ce sujet est de nature à confirmer les doutes nourris par l'ACI à ce sujet. Le courtier doit ensuite annoncer au mandant les personnes intéressées à conclure, ce qui a été le cas, par le biais de la lettre du 10 mars 1987 (dans cette correspondance, F. \_\_\_\_\_ précise en outre qu'il tiendra au courant M. X. \_\_\_\_\_ de tous pourparlers sérieux engagés avec sa clientèle au sujet de l'immeuble en question, ce qui est conforme aux obligations usuelles du courtier indicateur: Marquis, p. 423). Pour ce qui concerne le lien de causalité, la jurisprudence fédérale exige que le courtier indicateur démontre qu'il a été le premier à désigner, comme s'intéressant à l'affaire, la personne qui a par la suite acheté et que c'est précisément sur la base de cette indication que les parties sont entrées en relation et ont conclu le marché (Marquis, op. cit., p. 438 s.). En d'autres termes, l'indication fournie ne crée pas de droit au salaire si le vendeur avait déjà connaissance auparavant de l'intérêt de l'amateur pour le marché. En l'occurrence, l'ACI met en doute la réalité de l'intervention du courtier, dans la mesure où les parties au contrat sont toutes domiciliées dans la région lausannoise (aussi bien les venderesses que l'amateur, D. \_\_\_\_\_, domicilié à G. \_\_\_\_\_) et que celles-ci n'avaient donc pas besoin de l'intervention d'une personne domiciliée à l'étranger pour entrer en contact les unes avec les autres. Ces doutes apparaissent comme fondés au regard du caractère insolite du contrat de courtage allégué; or, les recourantes n'ont fourni aucun élément suffisamment probant pour les lever, notamment en établissant la réalité de démarches effectuées par le courtier auprès de l'amateur. cc) En définitive, il découle de l'examen qui précède que les recourantes n'ont pas établi à satisfaction la réalité ni du contrat de courtage lui-même, ni celle de prestations fournies par le courtier. Le bien-fondé de la déduction de la commission revendiquée ne saurait dès lors être reconnue. Il en découle que le recours doit être rejeté, les décisions sur réclamation du 13 décembre 1999 devant être confirmées. 3. Vu l'issue du pourvoi, les recourantes supporteront un émolument d'arrêt, fixé à 1'500 fr. (art. 55 LJPA). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. Les décisions sur réclamation rendues le 13 décembre 1999 par l'Administration cantonale des impôts à l'égard d'X. \_\_\_\_\_ et Y. \_\_\_\_\_ sont confirmées. III. L'émolument d'arrêt, mis à la charge des recourantes, solidairement entre elles, est fixé à 1'500 (mille cinq cents) francs. IV. Il n'est pas alloué de dépens. mp/Lausanne, le 29 juin 2000 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint