

VD_OMNI FI.2000.0029 vom 7. November 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-11-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2000.0029

FR: VD_OMNI FI.2000.0029 du 7 novembre 2000

IT: VD_OMNI FI.2000.0029 del 7 novembre 2000

Regeste

c/ACI | Le canton de situation de l'immeuble doit admettre à titre de déduction une part des frais généraux du courtier (ici ceux d'une société genevoise); détermination de cette part dans le cas particulier. (RECOURS PARTIELLEMENT ADMIS PAR LE TRIBUNAL FÉDÉRAL).

Erwägungen

E. 40

ss LI, BGC novembre 1962, 258) s'exprimait de la manière suivante: "Gains immobiliers réalisés par des professionnels domiciliés hors du canton La notion de l'aliénation, définie à l'article 40, est extrêmement large, puisqu'elle permet d'assimiler à un transfert immobilier tout acte qui a pour effet de transférer à un tiers le pouvoir de disposition réel et économique d'un immeuble. Il arrive cependant que des professionnels domiciliés hors du canton effectuent, pour le compte de leurs clients, des opérations immobilières dans notre canton en se réservant, par convention, une part appréciable du gain. En fait, ils apparaissent comme des partenaires: le client avançant les fonds, le professionnel apportant sa connaissance du marché immobilier. Le gain réalisé par le professionnel dans de telles conditions a donc le caractère d'un gain immobilier imposable dans le canton de situation de l'immeuble. L'alinéa 3 (nouveau) de l'article 40 précise ce point dans le but d'éviter que les intéressés présentent leur gain comme une commission - c'est-à-dire comme un simple produit de leur activité - imposable au titre du revenu dans le canton de leur domicile. Cette disposition est conforme à la règle découlant de l'article 41, lettre a, selon laquelle les gains immobiliers professionnels qui ne peuvent pas être atteints par l'impôt sur le revenu (cas des professionnels domiciliés hors du canton) sont frappés de l'impôt sur les gains immobiliers." On peut retirer du texte de cette disposition, ainsi que de l'exposé des motifs une première conclusion : les intermédiaires domiciliés hors du canton de Vaud, mais prenant part à des transactions portant sur des immeubles sis dans ce canton, ne sont pas assujettis à l'impôt sur les gains immobiliers, sur la base des art. 40 ss LI, sauf si la commission perçue dépasse les taux usuels; ce n'est que dans cette dernière hypothèse que l'intermédiaire peut être considéré comme bénéficiant d'un intéressement à la transaction immobilière, ce qui justifie alors la perception de l'impôt précité. En d'autres termes, le caractère non usuel de la commission constitue en lui-même une condition d'assujettissement à l'impôt vaudois. La jurisprudence vaudoise ne connaît pas de précédent concernant l'art. 40 al. 3 LI. En revanche, on peut citer l'arrêt du 11 avril 1963 J.P. de la CCRI, qui a eu à connaître d'une commission de 50 % du gain, cela au plan intracantonal. Cet arrêt, qualifié de cas d'espèce à la fin des considérants, a jugé que le montant en question devait être imposé au titre de l'impôt sur le revenu et non à celui des gains immobiliers. En résumé, l'art. 40 al. 3 LI ne prévoit un droit pour le canton de Vaud de

prélever l'impôt sur les gains immobiliers que de manière très restrictive à l'endroit des intermédiaires. Cela étant, le recourant soulève deux questions, qui toutes deux pourraient conduire à l'admission de son pourvoi. La première consiste à mettre en doute la conformité de l'art. 40 al. 3 LI avec le principe de l'interdiction de la double imposition (art. 46 al. 2 aCst.; art. 127 al. 3 nCst.; s'agissant d'un impôt sur les gains immobiliers dû à raison d'opérations réalisées en 1994, imposées la même année dans le canton de Vaud, durant l'année fiscale 1995 au titre de l'impôt sur le bénéfice dans le canton de Z. _____, il va de soi que l'on doit s'en tenir à la règle de l'ancienne Constitution, à savoir à l'art. 46 al. 2 aCst.). La seconde revient à rechercher le sens de la notion de "commission usuelle". On examinera au demeurant ces deux questions successivement.

3. a) La jurisprudence publiée (v. à ce sujet Kurt et Peter Locher, *Die Praxis der Bundessteuern III Doppelbesteuerung*, § 7, I spéc. D) ne tranche pas expressément la question de la conformité de l'art. 40 al. 3 LI avec le principe précité. Certains arrêts marquent une tendance à admettre, au plan intercantonal, une imposition par le canton du lieu de situation dans la seule hypothèse où intervient un transfert immobilier au sens juridique, cas auquel on assimile le transfert d'actions de sociétés immobilières (on trouve cette formulation dans l'ATF paru aux Archives 29, 200, consid. 4a = Locher/Locher, op. cit. § 7, I D no 15). Cependant, cette formule a été nuancée dans divers arrêts et notamment dans l'arrêt précité. Ainsi, le Tribunal fédéral a-t-il retenu que le gain réalisé par le titulaire d'un droit d'emption, qui cède ou qui renonce à celui-ci contre rémunération, peut également être imposé dans le canton de situation de l'immeuble, car le gain en question doit être considéré lui aussi comme se rapportant à l'immeuble, comme source de revenu, et non à la seule activité commerciale de l'aliénateur (ATF 83 I 332 = Locher/Locher, § 7, I D no 13, spéc. consid. 3). De même, dans l'arrêt déjà cité (paru aux Archives 29), le Tribunal fédéral relève que la dédite versée en marge d'une vente immobilière qui ne vient pas à chef doit en principe être considérée comme le versement de dommages et intérêts et, partant, comme un revenu qui n'a pas le caractère d'un gain immobilier. L'arrêt envisage néanmoins la possibilité que, dans des cas particuliers, la dédite apparaisse comme le prix payé par l'acheteur potentiel pour bénéficier de la faculté, pendant une certaine durée, de disposer économiquement de l'immeuble pour un transfert ultérieur, ce qui lui permettrait de s'assurer une participation à la plus-value du bien-fonds; on pourrait alors imaginer de qualifier la dédite de gain immobilier (consid. 4a in fine et b). On notera aussi que dans l'ATF 83 I 332, le Tribunal fédéral compare le cas du droit d'emption avec celui d'une relation de simple courtage (consid. 3); dans ce dernier cas, il paraît exclure implicitement que le courtier - sans doute sous réserve de circonstances particulières - puisse voir son revenu qualifié de gain immobilier. Plus généralement, on peut signaler que la jurisprudence a aussi qualifié - au plan intercantonal - de gain immobilier le bénéfice réalisé par l'architecte ou l'entrepreneur sur un immeuble sis hors du canton de son domicile ou de son siège (après déduction de frais de réalisation du projet; cas de vente "clés en main": ATF 83 I 184 = Locher/Locher § 7, ID, no 12; même auteurs, no 22). En résumé, la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en application de l'art. 46 al. 2 aCst. paraît poser le principe que le courtier n'est pas imposable sur le revenu qu'il tire de son activité d'intermédiaire dans le canton du lieu de situation des immeubles, mais qu'il l'est seulement dans le canton de son domicile, respectivement de son siège. Cependant, le Tribunal fédéral n'exclut pas, dans des cas particuliers, que l'intermédiaire agissant hors canton soit imposable au lieu de situation de l'immeuble, lorsque sa rémunération peut être considérée comme un intéressement, une participation à la plus-value immobilière. Dans cette mesure, l'art. 40 al. 3 LI, dûment

interprété, apparaît conforme au principe de la prohibition de la double imposition intercantonale; il ne fait en effet que codifier dans la loi un cas particulier - celui de l'intermédiaire-partenaire du promoteur - d'imposition par le canton du lieu de situation d'un gain pouvant être qualifié d'immobilier. On signalera encore ici la teneur du chiffre 5.3.3. des "Recommandations", adoptées par les administrations des contributions des cantons romands, de Berne et du Tessin, "concernant les répartitions intercantionales dans le cadre du commerce professionnel immobilier" (ci-après : Recommandations), qui a trait aux commissions et frais usuels de courtage. Elles indiquent à ce propos que ces frais peuvent être admis à concurrence des taux appliqués par les associations professionnelles de courtiers et de réviseurs d'immeubles; il faut préciser ici - comme on le verra encore ci-dessous - que cette disposition concerne les dépenses qui, dans le cadre de la répartition, doivent être mises à la charge du canton de situation. En d'autres termes, ce dernier n'est pas tenu d'accepter que des commissions plus élevées puissent être portées en déduction du gain immobilier lors de l'imposition par lui d'un commerçant ou d'un promoteur domicilié hors canton. On voit dès lors que cette solution des recommandations rejoint celle de l'art. 40 al. 3 LI, pour considérer que les bénéfices supplémentaires (par exemple des commissions plus élevées que le niveau usuel) font partie du gain immobilier, imposable par le canton du lieu de situation. b) A cet égard, on signalera, avec la recourante, que la question devra être examinée aussi à l'avenir au regard des dispositions de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après : LHID). Cette loi prévoit en effet, à ses art. 4 et 21, divers cas d'assujettissement à raison d'un rattachement économique, cela en prévoyant deux catégories d'hypothèses. Dans la première, la règle de rattachement vaut pour les personnes physiques, respectivement les personnes morales dont le domicile ou le siège se trouve soit hors du canton, soit hors de Suisse (art. 4 al. 1 et 21 al. 1); dans la seconde catégorie, l'assujettissement n'est possible que lorsque la personne physique ou morale a son domicile ou son siège hors de Suisse (art. 4 al. 2 et 21 al. 2 LHID). S'agissant plus particulièrement des intermédiaires dans des opérations immobilières, ils sont traités à l'art. 4 al. 1 LHID, pour les personnes physiques (l'assujettissement serait dès lors réalisé déjà pour un courtier domicilié hors canton), alors qu'ils sont traités à l'art. 21 al. 2 lit. b LHID pour les personnes morales (en d'autres termes, la société qui aurait son siège hors du canton, mais en Suisse ne serait pas assujettie à l'impôt dans le canton du lieu de situation de l'immeuble). Selon les commentateurs de la LHID, la solution retenue pour les personnes physiques constituerait toutefois une inadvertance rédactionnelle (voir à ce sujet Bauer-Balmelli/Robinson, St HG Kommentar, no 9 ad art. 4 LHID). Apparemment, telle semble bien avoir été l'interprétation choisie par le législateur vaudois, dans le cadre de l'adoption des art. 4 et 4a LI (dans leur teneur découlant de la loi du 21 juin 1994, entrée en vigueur le 1er janvier 1995), adoptée en vue d'adapter d'ores et déjà le droit vaudois, s'agissant des règles d'assujettissement, à la loi d'harmonisation : ainsi, l'art. 4a al. 1 let. g ne donne qu'une portée internationale à la règle de rattachement économique au lieu de situation de l'immeuble pour l'intermédiaire - personne physique - intervenant dans le cadre d'opérations immobilières (on trouve la même règle à l'art. 13b al. 2 let. b LI, pour les personnes morales; voir à cet égard Lydia Masméjan-Fey/Lucien Masméjan, Commentaire de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, no 1 ad. art. 4 et no 1 ad. art. 4a lesquels confirment que le droit vaudois serait déjà harmonisé sur ce point). Tout au plus peut-on observer ici que la règle de l'art. 40 al. 3 LI a été maintenue sans changement, partant sans examen du conflit éventuel pouvant surgir avec l'art. 4a al. 1 let. g ou avec l'art. 13b al. 2 let. b LI. Cela reste toutefois sans incidence

en l'occurrence, les gains litigieux ayant été réalisés en 1994. Dans le souci d'être complet, on évoquera encore ici les dispositions de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: LI 2000). On remarque en particulier que les art. 4 al. 2, pour les personnes physiques, et 86 al. 2 let. b, pour les personnes morales donnent une portée exclusivement internationale au rattachement économique découlant d'une activité d'intermédiaire dans des opérations immobilières; la nouvelle reprend donc la solution décrite ci-dessus aux art. 4a let. g et 13b al. 2 let. b LI, dans sa teneur entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Par ailleurs, l'art. 61 al. 1 let. d LI 2000 soumet à l'impôt sur les gains immobiliers le cas de l'intermédiaire intéressé à une opération dans le cadre d'un commerce professionnel d'immeubles. Le législateur ne paraît donc pas avoir résolu le conflit potentiel entre les règles précitées, qui concernent précisément le cas de l'intermédiaire, domicilié hors canton, mais en Suisse, réalisant une opération immobilière portant sur un bien-fonds sis dans le canton de Vaud. Ce conflit devrait sans doute être résolu par le juge dans le sens d'une interprétation des règles précitées conformes aux principes prévalant en matière de double imposition intercantonale. En d'autres termes, les dispositions des art. 4a al. 1 let. g et 13b al. 2 let. b LI, qui n'ont qu'une portée internationale, visent à imposer l'activité lucrative de l'intermédiaire réalisant dans le canton de Vaud une opération immobilière. Au contraire, l'art. 40 al. 3 LI ne peut être compris que comme visant l'intéressement, la participation de l'intermédiaire au gain immobilier (cette solution semble même découler d'une interprétation littérale de l'art. 61 al. 1 let. d LI 2000). 4. a) Avant d'examiner l'application de l'art. 40 al. 3 LI au cas d'espèce, il convient d'en rappeler le mécanisme. Tout d'abord, si l'intermédiaire domicilié hors canton perçoit une commission fixée à un taux usuel, celle-ci est frappée au titre de l'impôt sur le revenu. Au contraire, si la rémunération du courtier dépasse le montant usuel, le législateur considère que l'on se trouve en présence d'un intéressement de ce dernier, celui-ci devenant alors un partenaire et réalisant, au même titre que le promoteur, par exemple, un bénéfice susceptible d'être qualifié de gain immobilier. Dans cette seconde hypothèse, la "commission" ou intéressement ne saurait être considérée comme recouvrant deux parts, l'une correspondant à la rémunération de l'activité lucrative, l'autre comme un gain immobilier; c'est au contraire l'ensemble de l'encaissement reçu qui apparaît comme le résultat d'une activité relevant du commerce professionnel d'immeubles, imposable exclusivement à titre de gain immobilier. En d'autres termes, il faut analyser le cas de l'intermédiaire-partenaire de la même manière que celui du promoteur domicilié hors canton; il en découle ensuite que le canton du lieu de situation de l'immeuble doit prendre à sa charge un certain nombre de frais, à savoir, outre les frais directement liés à l'opération, une part des frais généraux de l'intermédiaire (voir au surplus consid. 4 ci-après). Quoi qu'il en soit, l'approche suivie par l'autorité intimée dans le cas d'espèce apparaît comme erronée sur ce point, puisqu'elle ne retient à titre de gain immobilier que la part de la rémunération dépassant la commission usuelle. b) L'art. 40 al. 3 LI qualifie de gain immobilier le montant retiré par l'intermédiaire d'une opération donnée pour autant que celui-ci excède la commission usuelle. aa) Dans ses écritures, la recourante admet comme indéniable le fait que les commissions qu'elle a perçues en l'espèce sont supérieures aux commissions usuellement demandées (mémoire de recours, ch. 32); ce point n'est d'ailleurs pas contestable, au vu du tarif de la SVR, dans sa teneur en vigueur en 1994; on en extrait d'ailleurs les points suivants : "Taux ou montant minimal de la commission a) tarif général: - de 5 % sur la première tranche jusqu'à 500'000 fr.; - 3 % sur la tranche entre 500'000 et 4'000'000 fr.; - 2% sur la tranche au-delà de 4'000'000 fr.; - minimum 2'000 fr.; b) taux spécial pour la vente globale d'un immeuble en PPE: 5% du prix

de vente; minimum 2'000 fr." . La recourante insiste il est vrai sur le fait que les commissions résultant de ce tarif sont censées ne rémunérer que le service de base offert par une régie immobilière. Or, la recourante fournit des prestations beaucoup plus étendues, selon ses affirmations (plausibles), qu'un régie traditionnelle. Compte tenu de l'ampleur des services qu'elle rend, elle doit consentir des frais généraux plus importants, lesquels sont tous justifiés par l'usage commercial et entraînent en conséquence la perception de commissions plus élevées. La recourante mentionne à ce propos plus particulièrement des frais découlant du commissionnement d'intermédiaires étrangers, ainsi que des frais de publicité (voir à ce propos pièces 5 et 6 de la recourante). Cette argumentation n'est, aux yeux du tribunal, pas déterminante. En effet, le législateur vaudois a voulu traiter l'activité de l'intermédiaire sur le même plan que celui du commerce immobilier dès l'instant que la rémunération dépassait une commission usuelle; il a voulu par là frapper au titre de l'impôt spécial l'activité de l'intermédiaire dès qu'elle dépassait un certain seuil, respectivement une certaine intensité. En d'autres termes, les prestations supplémentaires invoquées par la recourante constituent, dans cette approche, la démonstration en quelque sorte que l'activité d'intermédiaire de X._____ SA s'apparente, par son intensité, à celle d'un commerçant professionnel d'immeubles. Il ne s'agit donc pas de savoir si les commissions perçues par X._____ SA sont la contrepartie de prestations, respectivement de frais justifiés par l'usage commercial, mais bien plutôt exclusivement de savoir si elles dépassent un niveau considéré comme usuel. Enfin, l'on pourrait hésiter à appliquer l'art. 40 al. 3 LI dans l'hypothèse où la commission perçue dépasse les taux usuels, mais de manière modeste; dans le cas d'espèce, toutefois cette question n'est pas de mise, puisque les commissions perçues s'élèvent à plus du double des taux usuels. On a donc affaire ainsi très clairement à "une part appréciable du gain" , pour reprendre la formule de l'exposé des motifs de la nouvelle de 1962. En résumé, l'art. 40 al. 3 LI a défini, en quelque sorte de manière objective, les cas dans lesquels l'on doit retenir que l'intermédiaire bénéficie d'une participation, d'un intéressement au gain immobilier, raison pour laquelle il est imposable à ce titre dans le canton de Vaud, s'agissant d'un immeuble sis sur son territoire. Cette constatation conduit au demeurant au rejet du recours, à tout le moins sur le principe. 5. Il reste néanmoins à procéder au calcul du gain immobilier imposable; à cet égard, on a déjà remarqué que le tribunal ne se rallie pas au mode de faire retenu par l'autorité intimée. a) Doit en effet être considéré comme gain immobilier le total du montant encaissé par l'intermédiaire, et non pas seulement la différence entre l'encaissement total et le montant d'une commission usuelle. Ce constat conduit le tribunal à annuler la décision attaquée; la cause sera renvoyée à l'autorité intimée pour nouveau calcul, dans le sens des indications qui suivent. b) On l'a également relevé plus haut, la situation de l'intermédiaire domicilié hors canton doit être assimilée ici à celle d'un promoteur, dans le cadre d'un commerce professionnel d'immeubles. Il en découle qu'une répartition intercantonale est nécessaire. aa) A cet égard, il convient d'examiner la possibilité d'appliquer, tout au moins par analogie, la circulaire, déjà citée, établie par les administrations des contributions des cantons romands, de Berne et du Tessin. De manière générale, ce document vise le commerce professionnel d'immeubles et prévoit que certaines dépenses doivent être mises à la charge du canton de situation; parmi celles-ci, il faut mentionner d'abord les dépenses directement liées à l'opération en cause (même si l'intéressé ne tient pas un décompte détaillé des dépenses liées à une opération donnée; Recommandations ch. 5.3.0 et 5.3.1), ainsi qu'une part des frais généraux de l'entreprise. A ce dernier titre, la circulaire rappelle que le Tribunal fédéral retient, comme règle générale, un montant de 5% du prix de vente, à titre

de montant forfaitaire devant être mis à la charge du canton de situation (ch. 5.3.2). A supposer que l'on admette une telle déduction, le calcul du gain immobilier de la recourante se présenterait comme suit: Commissions encaissées

Fr. 680'960.-- ./ 5% du prix de vente total de 5'733'000 fr.

Fr. 286'650.-- Fr. 394'310.-- Ce montant coïncide avec le gain

immobilier imposable fixé par la décision attaquée; cette dernière pourrait donc être confirmée par substitution de motifs. A propos du calcul précité, on observe ce qui suit: aa) Le chiffre 5.3.2. des Recommandations vise on l'a vu principalement l'hypothèse du commerçant en immeubles; elles précisent à cet égard que la part des frais généraux, que le canton de situation devra admettre en déduction, sera fortement réduite par rapport au taux usuel de 5%, lorsque le commerçant verse des commissions à des tiers pour la rémunération des travaux de mise en valeur de l'immeuble. Par ailleurs, selon le chiffre 5.3.3., les commissions et frais de courtage peuvent être admis en déduction à concurrence des taux usuels. Ces directives suggèrent d'une certaine manière un partage du forfait de 5% du prix de vente entre le promoteur et le courtier; à tout le moins, le fait pour le commerçant en immeubles de consentir des commissions en faveur de tiers doit entraîner, selon la logique économique, une réduction de ses propres dépenses. bb) En l'occurrence, l'on se trouve en présence d'un courtier, dont le droit vaudois considère qu'il a réalisé un gain immobilier. L'admission en sa faveur du forfait de 5% du prix de vente, à l'exclusion de tout montant supplémentaire, apparaît dans l'ensemble justifiée, voire même généreuse. On peut hésiter tout d'abord à se fonder sur un pourcentage calculé sur le prix de vente pour arrêter ce forfait; cette solution est néanmoins correcte, dans la mesure où la recourante elle-même a dû verser des commissions arrêtées sur la base du prix de vente. Par ailleurs, la recourante aurait pu être amenée à intervenir dans une opération conduite par un commerçant en immeubles domicilié hors canton; ce dernier aurait alors pu prétendre obtenir une déduction d'un forfait de 5% du prix de vente au maximum, vraisemblablement réduit fortement pour tenir compte de la commission versée au courtier, celle-ci étant également déductible. cc) Quoiqu'il en soit, on peut retenir - en l'absence d'éléments probants - que les frais généraux du courtier devraient être plus réduits que ceux du commerçant en immeubles. En d'autres termes, il apparaît justifié de retenir dans le cas présent une déduction maximum de 5% du prix de vente, ce forfait comprenant en l'occurrence les frais directs des opérations en cause; cette solution s'impose ici dans la mesure où ces frais n'ont pas été établis - de l'aveu de la recourante (recours, ch 39); cette dernière a d'ailleurs été interpellée ensuite expressément à ce sujet, sans que cela débouche sur la production de pièces réellement probantes - de manière sûre. On remarque par exemple que les commissions versées à un intermédiaire russe ne paraissent pas se trouver uniquement en relation avec les ventes en cause, mais pourraient aussi se rapporter à d'autres opérations (v. liste des personnes intéressées par une acquisition dans la promotion des G. _____ de H. _____ et les notes de frais relatives à ces personnes: on y relève la présence d'autres amateurs russes, qui ont également visité d'autres immeubles; on ne peut donc exclure que ces derniers aient acquis d'autres objets que ceux en cause en l'espèce, opération entraînant également le versement de commissions auprès d'un intermédiaire à Moscou); la somme de 226'560 fr. versée à I. _____ à Moscou, durant l'exercice 1994/1995 (v. pièce 8 du bordereau de la recourante) ne peut donc sans autre être déduite intégralement à titre de frais directs des opérations litigieuses. dd) En définitive, la déduction d'un forfait de 5% du prix de vente, à défaut d'éléments plus sûrs, apparaît comme correcte, voire même généreuse, s'agissant d'un courtier. Elle conduit à la confirmation de la décision attaquée. 6. Il résulte des

considérations qui précèdent que le recours doit être rejeté, certes par substitution de motifs; cela n'en conduit pas moins le tribunal à confirmer la décision attaquée. Vu l'issue de la procédure, il convient de mettre à la charge de la recourante un émolument d'arrêt, par 3'500 fr., celle-ci n'ayant au surplus pas droit à l'allocation de dépens (art. 55 LJPA).

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