

## **VD\_OMNI FI.1994.0060 vom 8. Dezember 1994**

VD Tribunal cantonal, 1994-12-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1994.0060](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1994.0060)

FR: VD\_OMNI FI.1994.0060 du 8 décembre 1994

IT: VD\_OMNI FI.1994.0060 del 8 dicembre 1994

### **Regeste**

c/Com. cant. impôt cant. | Une provision créée en vue de couvrir des dépenses futures pour assurer la bonne marche et la rentabilité d'une entreprise dans l'avenir n'est pas admissible fiscalement.

### **Volltext**

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 08.12.1994 FI.1994.0060

c/Com. cant. impôt cant. | Une provision créée en vue de couvrir des dépenses futures pour assurer la bonne marche et la rentabilité d'une entreprise dans l'avenir n'est pas admissible fiscalement.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF A R R E T du 8 décembre 1994 sur les recours interjetés par X. \_\_\_\_\_ SA, représentée par la fiduciaire Atag Ernst & Joung, Postfach 5272, 8022 Zürich contre les décisions sur réclamations de la Commission Cantonale des personnes morales du 23 mars 1994 concernant l'impôt cantonal et communal 1991-1992 et de l'administration cantonale des impôts concernant l'impôt fédéral direct 1991-1992 \* \* \* \* \* Composition de la section: M. E. Poltier, président; M. Ch.-F. Constantin et M. R. Lavanchy, assesseurs. Vu les faits suivants:

A. La X. \_\_\_\_\_ SA, au capital-actions entièrement libéré de Frs. 4'500'000.- a son siège à \*\*\*\*\*. Elle a pour but l'exploitation d'une clinique générale. Elle peut aussi acquérir, échanger, hypothéquer et vendre des immeubles et, d'une façon générale, faire toutes affaires que son administration jugera être en rapport avec le but de la société et dans l'intérêt de celle-ci. B. Selon la déclaration déposée le 21 janvier 1992 en vue de l'impôt cantonal et communal 1991-1992 (années de calcul 1989-1990), le bénéfice imposable s'élève à Frs. 2'071'300.- et le capital imposable à Frs. 19'376'000.-. Quant à la déclaration en vue de l'impôt fédéral direct des mêmes années, elle indique un bénéfice imposable de Frs. 2'154'000.- et un capital imposable de Frs. 19'376'000.-. La différence de Frs. 83'148.-, concernant le bénéfice imposable, provient du fait que l'exercice 1989-1990 étant de 16 mois, son résultat a été ramené à l'année en ce qui concerne l'impôt cantonal, tandis que pour l'impôt fédéral direct, les résultats des deux exercices de la période de calcul ont été groupés, le tout correspondant à 28 mois étant ensuite annualisé. Cette dernière méthode a également été reprise par les autorités fiscales pour les taxations en vue de l'impôt cantonal et communal. C. Selon les taxations définitives notifiées le 15 mars 1993, le bénéfice net imposable s'élève à Frs. 3'761'600.- et le capital imposable à Frs. 23'126'000.-. L'augmentation du bénéfice imposable par rapport aux déclarations s'explique, compte tenu du calcul sur une année indiqué sous chiffre 2, par: - la reprise sur l'exercice 1989-1990 d'une allocation de Frs. 1'500'000.- à une réserve de cotisations pour la prévoyance, et - la reprise sur l'exercice 1988-1989 d'une allocation à la provision pour renouvellement des salles d'opérations de Frs. 2'300'000.-, allocation

ramenée à Frs. 2'250'000.- dans l'exercice 1989-1990. D. La Fiduciaire Auditoria SA, mandatée par la recourante, a déposé une réclamation contre les taxations en vue de l'impôt cantonal ainsi que de l'impôt fédéral direct et cela en date du 13 avril 1993. Cette réclamation a été complétée en date du 1er juillet 1993 par ATAG Ernst & Young SA, Zurich, au bénéfice d'une procuration datée du 30 juin 1993. Dans ses réclamations, la recourante s'élève contre la reprise du montant de Frs. 1'500'000.- attribué à la réserve de cotisations pour la prévoyance ainsi que contre la reprise de Frs. 2'250'000.- allouée à la provision pour renouvellement des salles d'opérations. E. Statuant en matière d'impôt cantonal, la Commission Cantonale des personnes morales a admis la déduction du montant de Frs. 1'500'000.- alloué à la réserve de cotisations pour la prévoyance et cela au vu des explications apportées par la recourante et d'une attestation de Revisuisse, Price Waterhouse Zurich concernant l'affectation définitive de ce montant. En revanche, la Commission Cantonale des personnes morales a rejeté la réclamation dans la mesure où elle était dirigée contre la reprise du montant de Frs. 2'250'000.- attribué à la provision pour renouvellement des salles d'opération. La décision de la Commission Cantonale des personnes morales a été notifiée à la recourante et à ses mandataires le 23 mars 1994. Agissant au nom de la recourante, la fiduciaire ATAG Ernst & Young SA, Zurich a recouru auprès du Tribunal Administratif contre cette décision en date du 25 avril 1994.

F. S'agissant de la taxation en vue de l'impôt fédéral direct concernant les mêmes années et soulevant les mêmes questions, l'Administration cantonale des impôts a aussi, par décision du 24 mars 1994, rejeté la réclamation de la recourante dans la mesure où elle concernait la reprise de l'allocation de Frs. 2'250'000.- à la provision pour renouvellement des salles d'opérations. Contre cette décision, la fiduciaire ATAG Ernst & Young SA, Zurich a aussi déposé un recours auprès du Tribunal Administratif en date du 25 avril 1994. G. Dans ses deux recours, la fiduciaire ATAG Ernst & Young soutient en substance que la provision en question était nécessaire du point de vue du droit commercial et devait donc être admise pour les besoins fiscaux. Elle allègue que la recourante a engagé depuis le début 1988 de longues études tendant à remplacer le groupe opératoire dans le but de rendre la clinique plus performante et d'autoriser les actes chirurgicaux les plus avancés. Selon une première étude, les frais de rénovation étaient estimés à Frs. 8'000'000.-; c'est dans cette perspective que la recourante a constitué à la fin de l'exercice 1988-1989 une provision de Fr. 2'300'000.-. Celle-ci a été mise à contribution durant l'exercice 1989-1990 pour couvrir les frais d'élaboration du projet; la provision a cependant été repourvue à hauteur de Fr. 2'250'000.- par une nouvelle dotation de Fr. 1'730'000.- à la clôture de ce dernier exercice. Après la reprise de X. \_\_\_\_\_ SA par Y. \_\_\_\_\_ AG en 1990, le projet de rénovation fut remanié. Le nouveau projet, dont l'investissement prévu s'élève en tout à environ Fr. 30'000'000.-, prévoit la construction d'une nouvelle infrastructure médicale souterraine, permettant d'effectuer des opérations dans des conditions logistiques de première qualité. L'emplacement du nouveau bâtiment exigerait des techniques de construction engendrant des frais spécifiques qui ne pourraient pas être activés de l'avis de la recourante (conditions spéciales pour la construction de salles d'opérations et d'une infrastructure médicale souterraine, frais de rénovation et de déménagement des salles d'opérations, frais additionnels provoqués par le retard du projet). La recourante produit, au surplus, un "rapport d'expert" sur l'évaluation des besoins de renouvellement de la X. \_\_\_\_\_ SA lors de sa reprise par Y. \_\_\_\_\_ AG en 1990. On reviendra sur les arguments de la recourante dans les considérants ci-après. Considérant en droit: 1. La décision sur réclamation concernant l'impôt cantonal et communal

a été notifiée le 24 mars 1994. Le délai de trente jours prévu à l'article 104, alinéa 2, LI expire le 24 avril 1994. Ce jour étant un dimanche, l'échéance est reportée au 1er jour utile, soit le lundi 25 avril 1994. Le recours déposé ce même jour est donc recevable. Il en va de même en ce qui concerne le recours contre la décision sur réclamation concernant l'IFD (article 106, alinéa 2 AIFD). 2.

En l'occurrence, la question litigieuse se pose dans les mêmes termes en matière d'impôt cantonal, d'une part, et en matière d'impôt fédéral direct, d'autre part. Les dispositions légales régissant les deux impôts ont une teneur semblable (article 54 LI et article 49, 2e al., AIFD); elles sont appliquées de même manière pour les deux impôts. On peut donc examiner simultanément les questions soulevés par l'un et l'autre recours. 3.

Seule est litigieuse, en l'espèce, la déductibilité d'une provision de Frs. 2'250'000 en 1990. Aux dires de la recourante, cette provision avait d'abord pour but de faire face aux frais de renouvellement des salles d'opérations. Selon des études engagées depuis 1988, il s'agissait de remplacer le groupe opératoire "dans le but de rendre la clinique plus performante et d'autoriser les actes chirurgicaux les plus avancés". Après la reprise de la X. \_\_\_\_\_ SA en 1990 par Y. \_\_\_\_\_ AG, le projet de rénovation fut remanié. Dans le nouveau projet encore plus ambitieux, il s'agit de la construction d'une nouvelle infrastructure médicale souterraine, les travaux étant devisés à Frs. 30'000'000.- environ. Aussi bien les travaux envisagés selon le premier projet que ceux prévus dans le plan remanié après la reprise de la X. \_\_\_\_\_ SA par Y. \_\_\_\_\_ AG dépassent le cadre de travaux d'entretien. Dans le premier cas, il s'agissait comme l'écrit la recourante elle-même de "rendre la clinique plus performante et d'autoriser les actes chirurgicaux les plus avancés". Ce sont là des dépenses d'amélioration, des investissements en vue d'une activité future d'une chirurgie plus performante et étendue à des actes que l'équipement existant ne permettait pas. Le caractère de dépenses d'investissement est encore plus marqué pour les travaux en cours d'exécution selon le plan remanié en 1990 après la reprise de la X. \_\_\_\_\_ SA par Y. \_\_\_\_\_ AG. Le projet établi sur la base des études entreprises en 1988 a été abandonné et un nouveau projet établi comportant la création d'une nouvelle infrastructure médicale dans des locaux souterrains à créer. La recourante reconnaît implicitement qu'il s'agit là de travaux d'amélioration et non pas de travaux d'entretien. Elle tente de justifier la provision créée en 1989 en parlant de frais spécifiques qui ne pourraient pas être activés pour les raisons suivantes: a) \_\_\_\_\_ une partie des frais additionnels auraient leur origine dans les conditions spéciales pour les travaux de construction (salles d'opération et infrastructure médicale souterraine); b) \_\_\_\_\_ travaux de rénovation et de déménagement des salles d'opération; c) \_\_\_\_\_ retard dans le projet lui-même.

4. Si, comme on vient de le voir, les travaux entrepris par la recourante visent à améliorer la capacité médicale en général et chirurgicale en particulier de la X. \_\_\_\_\_ SA, les dépenses qui en résultent, représentent des investissements qu'il convient de porter au bilan et qui pourront éventuellement faire l'objet d'amortissements par la suite. Des provisions destinées à couvrir des investissements en vue d'une utilisation future sont exclus (J.- M. Rivier, Introduction à la Fiscalité des entreprises, Lausanne 1990, p. 200 - CCR Zurich, Décision du 1.10.1992, Ste 1993, B. 72.14.1, No. 10). On ne peut suivre la recourante lorsqu'elle tente de démontrer que certaines dépenses ne peuvent être activées et devraient donc être couvertes par une provision. Toutes les dépenses engagées en vue de nouvelles constructions font partie de leur coût et doivent être activées. C'est ensuite, dans le cadre des amortissements, que l'on peut en tenir compte le cas échéant. Le principe de la périodicité s'oppose à la déduction anticipée de telles dépenses et la constitution d'une provision ne permet pas d'y déroger. Il ne s'agit pas, en effet, de pertes ou d'engagements

dont la cause se serait produite dans la période de calcul. On observera aussi que la recourante ne fait nullement valoir que la provision invoquée serait destinée à traduire sur le plan comptable une perte de valeur des installations de X. \_\_\_\_\_ SA durant la période concernée, ce à juste titre. En effet, il s'agirait alors en réalité d'opérer un amortissement; or, celui-ci viendrait s'ajouter aux amortissements confortables déjà effectués par ailleurs lors des exercices antérieurs et durant ceux de la période de calcul. 5. La recourante produit à l'appui de sa thèse une déclaration d'un expert comptable diplômé, dont il ressort que le prix initialement prévu pour l'achat de la X. \_\_\_\_\_ SA aurait été réduit de Frs. 13'800'000.- en raison des investissements requis pour assurer la continuation et le maintien du niveau des revenus. De l'avis de l'expert, une provision supérieure à Frs. 2'250'000.- aurait été nécessaire d'un point de vue économique. On relèvera, tout d'abord, de manière générale, que le prix d'achat aux dires de l'expert, avait été fixé sur base d'un "cash flow" prévisionnel dont les données ne sont pas connues pas plus que leur relation avec les facteurs des années qui ont précédé la vente. Le fait qu'il soit nécessaire d'améliorer et de renforcer l'infrastructure pour la rendre plus performante et la mettre au niveau des résultats attendus ne modifie pas la nature des dépenses engagées à cet effet même si elles se sont révélées plus élevées que l'on s'y attendait. Les provisions destinées à assurer la bonne marche d'une entreprise ne sont pas admises pas plus que ne le sont les provisions pour dépenses d'entretien futures (W. Studer, Bilanzsteuerrecht, Bâle 1968, p. 95 - CCRI Zurich 1.10 1992 - Ste 1993, B. 72.14.1 No. 10). Les extraits de l'ouvrage de J. Stoll (Die Rückstellung im Handels-und Steuerrecht) que la recourante produit (pp. 252 et 253) ne conduisent pas à une autre conclusion. L'auteur y traite des provisions pour frais d'entretien périodique des bâtiments et non pas de provisions créées par une entreprise en vue de faire face à de nouveaux développements de la technologie. 6. Il résulte des considérations qui précèdent, que la provision de Frs. 2'250'000.- créée par la recourante au cours des exercices 1989-1990 n'est pas justifiée par l'usage commercial au sens de l'article 54 LI et de l'article 49, 2e al., AIFD. Les recours déposés contre la décision de la Commission des personnes morales du 23 mars 1994 concernant l'impôt cantonal et communal 1991-1992 et la décision de l'administration cantonale des impôts du 23 mars 1994 concernant l'impôt fédéral direct 1991-1992 doivent dès lors être rejetés. Un émolument, arrêté à Fr. 5'000.- sera dès lors mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 55 LJPA), celle-ci n'ayant pour le surplus pas droit à des dépens. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Les recours sont rejetés. II. Les décisions rendues le 23 mars 1994 par la Commission des personnes morales concernant l'impôt cantonal et communal 1991-1992 et par l'Administration cantonale des impôts concernant l'impôt fédéral direct 1991-1992 sont maintenues. III. Un émolument de Fr. 5'000.- (cinq mille francs) est mis à la charge de la recourante. IV. Il n'est pas alloué de dépens. Lausanne, le 8 décembre 1994 Le président : Le présent arrêt, en tant qu'il a trait à l'impôt fédéral direct, peut faire l'objet, dans les trente jours dès sa notification, d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral. Le recours s'exerce conformément aux art. 103 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire (RS 173.110)