

# VD\_OMNI FI.2018.0107 vom 31. Oktober 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-10-31, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2018.0107](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0107)

FR: VD\_OMNI FI.2018.0107 du 31 octobre 2019

IT: VD\_OMNI FI.2018.0107 del 31 ottobre 2019

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des personnes morales |  
Recours formé par une société exploitant un hôtel de luxe (qu'elle loue à une société tierce) contre la décision sur réclamation de l'ACI confirmant le refus d'admettre le caractère fiscalement déductible de la provision annoncée en lien avec le montant consacré à un fonds de renouvellement; prévu par le contrat de bail, ce fonds, sous la forme d'un compte bancaire, sert à financer les charges de réparation de l'aménagement de l'hôtel à assumer par la recourante et est financé par le versement annuel de 3 % puis 5 % du chiffre d'affaires de l'hôtel. Cela étant, les frais d'entretien de l'hôtel que le fonds est destiné à couvrir sont habituellement supportés par le bailleur; leur prise en charge par la recourante lui permet ainsi de bénéficier d'un loyer moins important; or, les charges liées au loyer constituent des charges ordinaires qui ne sauraient justifier la constitution d'une provision fiscalement admissible (consid. 4b). Il ne s'agit au demeurant pas, par le biais de ce fonds, de couvrir des frais particuliers ou inattendus, mais bien plutôt de maintenir en permanence l'hôtel au niveau d'excellence requis dans l'hôtellerie de luxe, ce qui relève de son entretien courant, est inhérent à l'activité de la recourante et ne saurait justifier la constitution d'une provision fiscalement admissible (consid. 4c). Rejet du recours et confirmation de la décision sur réclamation attaquée.

## Erwägungen

### E. 1

Déposé en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct - LIFD; RS 642.11 - et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; BLV 173.36 -, applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du

### E. 4

En l'espèce, dans la décision sur réclamation attaquée (singulièrement dans la " proposition de règlement " du 31 janvier 2018 à la motivation duquel il est renvoyé dans cette décision), l'autorité intimée a refusé d'admettre le caractère fiscalement déductible de la provision annoncée par la recourante en lien avec le montant qu'elle a affecté au fonds de renouvellement, estimant en substance qu'il s'agissait d'une provision pour charges futures (cf. let. B/d supra ). La recourante conteste ce point, et se prévaut des dispositions de l'art. 63 al. 1 let. a et let. c LIFD. a) Il convient de relever d'emblée que la recourante ne soutient plus, dans le cadre de la présente procédure, que la charge comptabilisée à titre de provision relative au fonds de renouvellement devrait le cas échéant être requalifiée à titre de provision pour loyers (cf. let. B/c et B/d supra ); elle ne conteste pas davantage le montant de la provision pour impôts en lien avec le bénéfice découlant du caractère non déductible de la provision litigieuse (cf. à ce propos consid. 3b in fine supra ) telle qu'arrêtée dans la

proposition de règlement du 31 janvier 2018 (cf. let. B/d supra) - étant rappelé que c'est en raison de la prise en compte de cette provision pour impôts que l'autorité intimée a partiellement admis la réclamation et réformé les décisions de taxation du 24 septembre 2015 (cf. let. B/e supra). b) Cela étant, la provision dont le caractère déductible est litigieux concerne le montant affecté par la recourante au fonds de renouvellement prévu par le ch. 9.3 du contrat de bail conclu le 22 août 2012 entre cette dernière (en tant que locataire) et la société D. \_\_\_\_\_ AG (en tant que bailleur; cf. let. A/b supra). Il résulte de ce contrat que le fonds en cause, sous la forme d'un compte bancaire, sert à financer les charges de réparation de l'aménagement de l'hôtel (" Hotelausbau ") à assumer par la recourante (ch. 9.3.1 du contrat; cf. ég. ch. 9.2.1). Le fonds est financé par le versement annuel de 5 % du chiffre d'affaires de l'hôtel, indépendamment du solde du compte (cf. ch. 9.3.2); il résulte des explications de la recourante que les parties ont toutefois décidé conventionnellement d'appliquer un taux de 3 % en lieu et place du taux de 5 % prévu pour les années 2012 et 2013 (cf. ch. 10 de son écriture du 8 septembre 2014, en partie reproduit sous let. B/a supra). Le locataire doit élaborer une planification continue des investissements sur 5 ans, qui comprend notamment la réparation de l'aménagement de l'hôtel financée par le fonds de renouvellement; le Board (au sens du ch. 9.1 du contrat de bail) décide jusqu'au 30 septembre de chaque année à la demande de la recourante de la nature des travaux de réparation devant être financés par le fonds de renouvellement, décision qui est alors contraignante pour les deux parties (ch. 9.3.3 du contrat de bail). Le tribunal fait d'emblée sienne l'appréciation de l'autorité intimée telle que figurant dans la réponse au recours (cf. let. C supra) selon laquelle le contrat de bail ne saurait en tant que tel justifier la constitution d'une provision fiscalement admissible. En particulier et comme le relève l'autorité intimée dans cette écriture, tout engagement contractuel conclu par la recourante lui imposant le paiement de charges ne saurait justifier la constitution d'une telle provision; le contrat de bail ne l'oblige au demeurant pas formellement à constituer une provision, mais bien plutôt à affecter le montant en cause à un compte bancaire ad hoc - soit une permutation d'actif qui n'a pas en tant que telle d'impact sur le compte de résultat. A cela s'ajoute que la recourante ne conteste pas (à tout le moins pas expressément), dans sa dernière écriture du 18 juillet 2018, que les frais d'entretien de l'hôtel que le fonds de renouvellement est destiné à couvrir sont habituellement supportés par le bailleur; il ne s'agit pas en effet, à l'évidence, d'effectuer de " menus travaux de nettoyage ou de réparation indispensables à l'entretien normal de la chose " à la charge du locataire en application de l'art. 259 CO, mais bien plutôt d'entretenir l'immeuble dans un état approprié à l'usage pour lequel il a été loué, obligation habituellement à la charge du bailleur en application de l'art. 256 al. 1 CO - l'autorité intimée ne conteste pas dans ce cadre qu'au vu de l'usage en cause, dans le domaine de l'hôtellerie de luxe, un tel entretien requiert des moyens importants et des transformations régulières. Les frais pris en charge par la recourante en lieu et place du bailleur lui permettent ainsi de bénéficier d'un loyer moins important; or, les charges liées au loyer constituent des charges ordinaires qui ne sauraient justifier la constitution d'une provision fiscalement déductible. c) Concrètement, la recourante a affecté un montant total de 1'507'818 fr. au fonds de renouvellement lors de son premier exercice commercial 2012-2013 (correspondant à 3 % de son chiffre d'affaires durant cet exercice). Elle a exposé dans son recours que le premier plan des investissements couvrait les périodes 2014 à 2018 (cf. ch. 9.3.3 du contrat de bail) et prévoyait principalement la transformation de deux restaurants et la rénovation des chambres Nord de l'hôtel; elle a dans ce cadre financé des travaux de rénovation en 2014 pour un montant total de 2'143'125 fr., en lien notamment

avec la transformation de l'un des restaurants de l'hôtel (cf. ch. 7-9 du recours, reproduits sous let. C supra ). Cela étant et comme le relève à juste titre l'autorité intimée notamment dans sa réponse au recours (cf. let. C supra), il ne s'agit aucunement, par le biais du fonds de renouvellement, de couvrir des frais particuliers et/ou inattendus, respectivement de s'assurer contre un risque dont le degré de vraisemblance devrait être apprécié (cf. consid. 3c/aa), mais bien plutôt de maintenir en permanence l'hôtel au niveau d'excellence requis dans le domaine de l'hôtellerie de luxe. Liés, comme le relève la recourante elle-même, au vieillissement constant de l'hôtel - vieillissement qui est précisément constant, et ne saurait en conséquence être rattaché à une période fiscale en particulier -, de tels frais doivent être qualifiés de frais d'entretien courants (soit de charges ordinaires) liés à son activité; le fait que ces frais soient particulièrement importants et qu'ils comprennent le " renouvellement " (savoir la rénovation voire la transformation) régulier des aménagements de l'hôtel afin de satisfaire aux exigences de ses clients ne saurait avoir quelque conséquence que ce soit sur cette qualification. Or, de tels frais d'entretien courants sont inhérents à l'activité de la recourante et ne sauraient justifier la constitution d'une provision fiscalement déductible (cf. CDAP FI.2018.0139 précité consid. 5b/cc, retenant, dans le cas d'une société ayant comptabilisé une provision d'un montant de 150'000 fr. en vue de couvrir des frais de réfection de canaux d'arrivée et de fuite, que " la part considérée comme des travaux d'entretien des installations existantes [...] devrait pouvoir faire l'objet d'amortissements déductibles conformément aux art. 62 LIFD et 99 LI ", de sorte que le montant des frais qui en résulteraient " ne l'expos [ait] pas à un risque de perte d'avantages économiques "). A cela s'ajoute que le caractère forfaitaire et automatique de l'attribution annuelle au fonds de renouvellement, indépendamment du solde de ce fonds respectivement des travaux d'entretien (ou de " renouvellement ") envisagés à court terme, ne reflète aucunement année par année un risque particulier (extraordinaire), singulièrement un risque de pertes imminentes au sens des art. 63 al. 1 let. c LIFD et 100 al. 1 let. c LI, auquel la recourante serait exposée (le contrat de bail, dont découle l'obligation d'attribution d'un pourcentage de son chiffre d'affaires par la recourante au fonds de renouvellement, ne pouvant pour le reste à l'évidence être en tant que tel assimilé à un risque de pertes imminentes); ni les pièces produites par la recourante en lien avec l'usage effectif du fonds de renouvellement en 2014, qui sont postérieures au 31 décembre 2013, ni le fait que le montant affecté durant cet exercice ait été " utilisé entièrement dans le cadre des investissements réalisés en 2014 " (dont se prévaut la recourante dans sa dernière écriture du 18 juillet 2018) ne sauraient à l'évidence avoir quelque incidence que ce soit sur ce constat. Le caractère déductible fiscalement de la provision annoncée ne saurait en conséquence être admis, faute de respecter le principe de périodicité. Au vrai, il ne s'agit en définitive pour la recourante que de tenter de faire supporter à l'exercice fiscal en cause des charges futures ordinaires liées à son activité, ce qui ne saurait être admis sous l'angle du droit fiscal et plus particulièrement du principe de périodicité (cf. consid. 3c/bb supra ). d) Dans ces conditions, il s'impose de constater que le montant affecté au fonds de renouvellement par la recourante durant l'exercice 2012-2013 ne saurait être déductible fiscalement à titre de provision, et ce ni en application des art. 61 al. 1 let. a LIFD et 100 al. 1 let. a LI ni en application des art. 61 al. 1 let. c LIFD et 100 al. 1 let. c LI.

## **E. 5**

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation attaquée confirmée. Un émolument de 7'500 fr. est mis à la charge de la recourante, qui succombe (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD; art. 1 et 2 du tarif des frais judiciaires

et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 - TFJDA; BLV 173.36.5.1). Il n'y a pas lieu pour le reste d'allouer d'indemnité à titre de dépens (cf. art. 55 al. 1 LPA-VD).

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