

VD_OMNI FI.2024.0045 vom 18. August 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-08-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0045

FR: VD_OMNI FI.2024.0045 du 18 août 2025

IT: VD_OMNI FI.2024.0045 del 18 agosto 2025

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Montant versé par un club de tennis à la commune. Selon la convention conclue, ce versement constituait une contribution au financement de la construction de nouvelles installations de tennis. En contrepartie de cette contribution, le club a obtenu le droit d'utiliser les installations en question pendant 50 ans moyennant le paiement d'un loyer de faveur. Ce droit a incontestablement une valeur économique. Il aurait dès lors dû être porté à l'actif du bilan. L'ACI était en droit de corriger le compte de résultats produit à l'appui de la déclaration d'impôt. Pas de violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.1] 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 4 juillet 2000 sur les impôts directs [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

Le litige porte sur la qualification de charge déductible ou non de l'indemnité de 432'589 fr. 95 versée à la commune pour le financement de la construction des nouvelles installations.

E. 3

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne

distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. entre autres arrêts FI.2024.0105 du 7 mars 2025 consid. 2b; FI.2023.0009 du 26 juin 2023 consid. 3; FI.2021.0043 du 4 février 2022 consid. 3).

E. 4

En droit fédéral comme en droit cantonal, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (cf. art. 57 LIFD; art. 24 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; art. 93 LI). Le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent; tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial; et les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat (cf. art. 58 al. 1 LIFD; art. 24 al. 1 LHID; art. 94 al. 1 LI). Le bénéfice net imposable des personnes morales qui n'établissent pas de compte de résultat se détermine d'après les mêmes principes applicables par analogie (cf. art. 58 al. 2 LIFD; art. 94 al. 2 LI). Pour les associations, des règles particulières complètent ces règles générales. Selon les art. 66 LIFD, 26 LHID et 103 LI, les cotisations versées aux associations par leurs membres ne font ainsi pas partie du bénéfice imposable (al. 1). Quant aux dépenses, celles qui sont liées à l'acquisition des recettes imposables peuvent être entièrement déduites de ces recettes; les autres dépenses en revanche ne peuvent l'être que dans la mesure où elles excèdent les cotisations des membres (al. 2). De jurisprudence constante, les comptes, et notamment le compte de résultat, établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que des normes impératives du droit commercial ne soient violées ou que des normes fiscales correctrices ne l'exigent (principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance; cf. notamment ATF 137 II 353 consid. 6.2; ATF 136 II 88 consid. 3.1; ég. TF 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 7.2). D'une manière générale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (cf. ATF 144 II 427 consid. 8.3.1; ATF 133 II 153 consid. 4.3; ég. TF 9C_371/2024 du 18 mars 2025 consid. 3.1.2)

E. 5

Les parties sont divisées sur la qualification du montant de 432'589 fr. 95 versé par la recourante à la commune pour le financement de la construction des nouvelles installations. Pour l'ACI, ce versement constitue un investissement, qui aurait dû être activé au bilan comme actif immobilisé incorporel, voire comme actif de régulation. Selon la recourante en revanche, il s'agit d'une charge d'exploitation déductible des recettes réalisées, en particulier du produit de la vente du DDP. a) Aux termes de l'art. 959 al. 2 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO; RS 220), l'actif comprend les éléments du patrimoine dont l'entreprise peut disposer en raison d'événements passés, dont elle attend un flux d'avantages économiques et dont la valeur peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant. Si un élément répond à l'ensemble de ces critères, il doit être porté à l'actif du bilan. Il ne s'agit

pas d'une option (cf. Robert Danon, in Noël/Aubry Girardin (éd.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., Bâle 2017, [ci-après: CR LIFD], N 43 ad art. 57, 58). La loi distingue entre l'actif circulant et l'actif immobilisé (cf. art. 959 al. 3 CO). Par actif immobilisé, on entend "les valeurs acquises en vue d'une utilisation ou d'une détention à long terme", c'est-à-dire pour une période de plus de douze mois (cf. art. 960d al. 1 et 2 CO). Les actifs immobilisés comprennent notamment les "immobilisations incorporelles" (cf. art. 959a al. 1 ch. 2 let. d CO), qui sont des biens immatériels. On peut mentionner à titre d'exemples les concessions, les brevets, les droits de licence, les marques commerciales, les modèles, les échantillons ou encore le goodwill (cf. Manuel suisse d'audit, Tome "Tenue de la comptabilité et présentation de comptes", Zurich 2014, p. 200; ég. Message concernant la révision du droit comptable, FF 2018 1407, 1525). b) Il n'est pas contesté que le versement litigieux a pour fondement la convention du 15 juin 2017 et qu'il constituait une contribution au financement de la construction de nouvelles installations de tennis (cf. art. 1 al. 1 de la convention). En contrepartie de cette contribution, la recourante a obtenu le droit d'utiliser les installations en question moyennant le paiement d'un loyer annuel de 4'000 fr. (cf. art. 2 de la convention) qu'elle reconnaît être un loyer de faveur en dessous du prix du marché. Ce droit a incontestablement une valeur économique. Contrairement à ce que la recourante soutient, on ne saurait par ailleurs considérer qu'il portait uniquement sur la conclusion d'un contrat de bail et qu'il aurait dès lors été consommé par la signature de celui-ci. La convention du 15 juin 2017, qui comportait déjà tous les éléments objectivement essentiels du contrat de bail à loyer, à savoir la cession de l'usage de la chose et en contrepartie le paiement du loyer (cf. art. 253 CO; ég. Lachat/Grobet Thorens/Rubli/Stastny, Le bail à loyer, Lausanne 2019, p. 200), ne faisait du reste pas mention de la conclusion, respectivement de la signature, d'un futur bail. Le bail du 11 novembre 2019 n'a eu pour seul effet que de formaliser cette convention. Il convient dès lors d'admettre avec l'autorité intimée que le droit à un loyer de faveur que la recourante a obtenu de la commune en contrepartie de sa contribution au financement de la construction des nouvelles installations de tennis a été octroyé pour une période de plus de douze mois et qu'il s'inscrit dans la durée. Il répond ainsi à la définition d'actif immobilisé de l'art. 960d CO, et plus précisément d'actif immobilisé incorporel vu sa nature immatérielle. Il aurait par conséquent dû être porté à l'actif du bilan, étant rappelé que l'inscription n'est pas une option, lorsqu'un élément remplit tous les critères permettant de le qualifier d'actif (cf. supra consid. 5a). La recourante ne peut par ailleurs tirer aucun argument du fait qu'en tant qu'association non inscrite au registre du commerce, elle n'est pas astreinte à tenir une comptabilité commerciale au sens des art. 957 ss CO (cf. art. 957 al. 2 ch. 2 CO), ce que l'autorité intimée ne conteste du reste pas. Elle est en effet liée par la forme des comptes qu'elle a toujours présentée aux autorités fiscales, notamment le bilan et le compte de résultat tenus en partie double produits à l'appui de sa déclaration fiscale 2018 (cf. Isabelle Althaus-Houriet, in CR LIFD, N 42 ad art. 125). Quoi qu'il en soit, même une comptabilité simplifiée au sens de l'art. 957 al. 2 CO, limitée à un état des actifs et passifs et à un relevé des recettes et dépenses, aurait dû faire état de l'investissement de l'intéressée, les entités non astreintes à tenir des livres étant quand même soumises au principe de régularité (cf. art. 957 al. 3 CO), qui veut que toutes les transactions et autres faits nécessaires à la présentation du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise soient enregistrés (cf. art. 957a al. 1 et 2 CO). Compte tenu de la violation des règles en matière de comptabilisation des actifs relevée ci-dessus (cf. en particulier ATF 137 II 353 consid. 6.4.4, selon lequel le défaut de comptabilisation d'un élément nécessaire

revient, en principe, à violer une norme impérative du droit commercial et justifie une correction du bilan par les autorités fiscales), l'autorité intimée était en droit de corriger le compte de résultats produit par la recourante et de refuser d'admettre en déduction du produit de la vente du DDP le montant de 432'589 fr. 95 versé à la commune.

E. 6

La recourante se plaint en outre d'une violation du principe de la capacité contributive, affirmant que la taxation litigieuse conduirait à une surimposition. Selon la jurisprudence, le principe de la capacité contributive exige que chaque citoyen contribue à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (cf. ATF 141 I 78 consid. 9.2; ATF 140 II 157 consid. 7.1; ATF 133 I 206 consid. 6.1 et 7.1 et les références). Comme l'autorité intimée l'a souligné dans ses écritures, la recourante n'a pas reversé à la commune l'intégralité du produit de la vente du DDP dont elle bénéficiait. Après déduction du montant de 600'000 fr. convenu et des frais liés à l'opération qui se sont élevés à 16'343 fr. 05, il lui restait en effet 88'657 fr., à savoir un montant suffisant pour s'acquitter des impôts réclamés, qui se montaient selon la décision de taxation initiale à un total de 73'311 fr. 75 avant la prise en compte d'une provision pour impôt admise par l'autorité intimée dans la décision attaquée, provision qui conduira à une réduction de ce montant. La commune a renoncé à ce solde vraisemblablement en prévision de la charge fiscale de l'opération, étant rappelé qu'elle s'était renseignée à cet égard au préalable auprès de l'autorité intimée, qui avait exclu la possibilité d'un emploi. Comparativement au gain réalisé, l'impôt apparaît dans ces conditions proportionné. La recourante fait certes valoir que, conformément à la théorie du Totalgewinn, l'ampleur de sa charge fiscale devrait être déterminée dans sa globalité sur toute la durée de son existence et qu'il faudrait en particulier tenir compte du fait qu'elle ne pourrait pas déduire d'amortissements sur les périodes fiscales postérieures à 2018, puisqu'elle ne réalise pas ou peu de bénéfice imposable. Le Tribunal fédéral a toutefois déjà jugé que le principe de périodicité, selon lequel l'impôt sur le bénéfice est fixé et prélevé pour chaque période fiscale sur la base du bénéfice réellement obtenu durant l'exercice commercial (cf. art. 79 al. 1 et 2 LIFD, en conjonction avec l'art. 58 al. 1 let. a LIFD; art. 119 al. 1 et 2 LI, en conjonction avec l'art. 94 al. 1 LI), l'emportait sur celui du Totalgewinn lors de la mise en oeuvre du principe de l'imposition selon la capacité contributive (cf. ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 et 6.4.5; ég. TF 2C_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 3.2), ce que la recourante semble du reste reconnaître. Mal fondé, ce grief doit également être écarté.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. La recourante, qui succombe, supportera les frais de justice (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD). Elle n'a par ailleurs pas droit à l'allocation de dépens (cf. art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).

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