

LA PRATIQUE DUMONT

Rappel et actualité

MANDY WAGNER

Chaque propriétaire peut demander dans sa déclaration d'impôt la déduction des frais effectifs d'entretien et d'administration des biens immobiliers dans lesquels il a investi durant l'année fiscale. Cette règle légale est cependant limitée de deux manières: en fonction de la qualification des travaux et en cas d'exécution de travaux suite à une nouvelle acquisition d'un bien immobilier.

1. DÉDUCTIBILITÉ DES TRAVAUX D'APRÈS LEUR QUALIFICATION

Seuls les frais de réparation et de rénovation qui n'augmentent pas la valeur de l'immeuble sont déductibles, tant pour l'impôt fédéral direct (art. 32 al. 2 *Loi sur l'impôt fédéral direct, LIFD*, art. 9 al. 3 *Loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, LHID*) que pour les impôts cantonaux et communaux. Or, la limite entre des travaux d'entretien et des travaux de plus-value n'est pas toujours claire car l'interprétation est subjective. Le contribuable et l'administration ne seront pas toujours d'accord sur la qualification finale de ces travaux et donc sur leur traitement fiscal... À titre de rappel, les travaux d'entretien déductibles sont ceux dans lesquels le propriétaire investit afin de maintenir l'usage de l'immeuble dans des conditions adéquates et de garder son bien immobilier dans un état satisfaisant. Changer un lavabo, rafraîchir le plancher d'une chambre, repeindre une façade sont des travaux qui permettent de compenser l'usure normale due à l'usage du bien ou au simple écoulement du temps. En résumé, remplacer un élément usé par son équivalent neuf est déductible. En contrepartie, les travaux qui ne sont pas déductibles sont ceux dans lesquels l'on investit afin d'améliorer son bien immobilier et qui lui ajoutent une plus-value. Créer une véranda chauffée, construire une piscine, aménager les combles en pièce habitable sont des travaux de plus-value non déductibles. En résumé, créer ou ajouter un élément nouveau qui n'existait pas auparavant n'est pas déductible du revenu.



MANDY WAGNER,
JURISTE ET FISCALISTE,
FIDUCIAIRE MICHEL
FAVRE SA, LAUSANNE/VD

2. NAISSANCE DE LA PRATIQUE DUMONT

La règle de la déductibilité des travaux d'entretien trouve une autre limite, celle instituée par un arrêt du Tribunal fédéral du 15 juin 1973 (ATF 99 Ib 362): c'est ce que l'on appelle la pratique Dumont (entérinée à l'art. 1 al. 1 de l'Ordonnance de 1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct). Cette pratique a instauré le principe selon lequel les frais de rénovation préservant la valeur et effectués sur des immeubles d'un certain âge acquis récemment, mais dont l'entretien a été négligé, ne sont pas déductibles pour l'imposition fédérale et dans la plupart des cantons, dans les cinq années qui suivent leur acquisition.

Le Tribunal fédéral avait jusqu'alors admis que les frais de travaux d'entretien restaient déductibles même si ces travaux étaient effectués peu après l'acquisition pour autant que le précédent propriétaire ait négligé d'y procéder. Il a dans ce jugement procédé à un revirement de jurisprudence, et ce pour les arguments suivants:

→ Il nuance l'affirmation selon laquelle l'entretien d'un immeuble consiste à maintenir celui-ci dans le même état et, notamment, à en conserver les possibilités d'utilisation sans pour autant en augmenter la valeur. Selon lui, l'état d'entretien d'un bâtiment influence sa valeur intrinsèque et certains travaux, comme la réfection de la toiture ou des façades, entraînent provisoirement une augmentation de valeur. → Au moment où l'immeuble entre dans le patrimoine du contribuable, il représente une certaine valeur intrinsèque, qui dépend en particulier de son état d'entretien. Seules les dépenses nécessaires à maintenir ou à rétablir cet état d'entretien sont déductibles du revenu brut. Partant, même si ces travaux sont techniquement des travaux d'entretien, les dépenses qui apportent une plus-value à l'immeuble par rapport à la valeur au moment de l'acquisition doivent être réputées frais d'acquisition ou d'amélioration du bien, et ne sont donc plus déductibles. Il s'ensuit que seuls les frais de travaux nécessaires pour réparer des dommages survenus depuis l'acquisition du bien-fonds sont déductibles. → Le dernier argument avancé par le Tribunal fédéral est celui de l'inégalité de traitement entre le propriétaire qui achète une maison en mauvais état (pour un prix forcément avantageux) pour la rénover et le propriétaire qui n'achèterait la maison qu'après sa rénovation (à un prix plus élevé) par l'ancien propriétaire. L'un et l'autre ont dépensé la même somme pour acquérir un bien d'une valeur au final identique; or seul le premier pourra déduire des frais de son revenu brut, déduction dont l'autre propriétaire sera privé.

3. ÉVOLUTION DE LA PRATIQUE DUMONT

La pratique Dumont a dès lors été largement appliquée par les autorités fiscales, confirmée à de nombreuses reprises

dans plusieurs arrêts et n'a pas été remise en question (bien qu'ayant fait l'objet de nombreuses critiques) jusqu'à un nouvel arrêt du Tribunal fédéral du 24 avril 1997 (ATF 123 II 218). Celui-ci a en effet assoupli cette pratique restrictive en admettant que les frais d'entretien courant d'immeubles nouvellement acquis, mais dont l'entretien n'avait pas été négligé, pouvaient être déduits du revenu lorsqu'il s'agissait de l'entretien périodique et non d'un rattrapage de l'entretien qui n'avait pas été fait.

Le champ d'application du principe de la pratique Dumont a donc fait l'objet d'une nouvelle définition, en limitant son application à certaines situations. La doctrine et la pratique développée par la suite dans divers cantons ont fait ressortir les nouveaux critères concrets suivants, permettant de déterminer dans quelles circonstances un immeuble a été négligé dans son entretien:

→ l'âge de l'immeuble dépasse 30 ans; → le rapport entre le montant des travaux de remise en état et le prix d'acquisition – travaux supérieurs à 25%; → le genre et l'étendue des travaux; prix d'acquisition notablement inférieur au prix d'un immeuble comparable bien entretenu; → l'augmentation des loyers ensuite de la rénovation de l'immeuble. En revanche, les frais d'entretien tels que rénovation ou remplacement d'installations qui ont lieu à une date correspondant à la fin de leur durée de vie ou les travaux d'entretien périodiques et réguliers (peinture, changement de moquette en cas de changement de locataire p. ex) sont déductibles même dans les cinq ans après l'acquisition.

Lorsqu'il est établi que l'entretien d'un immeuble a été laissé à l'abandon et que cet entretien est rattrapé dans les cinq ans après l'acquisition, seule la moitié de la part accordée au titre de frais d'entretien en temps normal est considérée comme frais d'entretien. Cette délimitation part du constat que les travaux entrepris pour la rénovation d'une maison laissée à l'abandon englobent une partie d'entretien ordinaire et une partie augmentant la valeur du bien. Ce nouveau développement a eu l'avantage de poser des critères plus précis et de simplifier l'application de la pratique, tant pour le contribuable que pour les autorités fiscales.

4. CRITIQUES ET ABANDON DE LA PRATIQUE DUMONT

Malgré la nuance apportée par le Tribunal fédéral à la pratique Dumont, certaines voix ont continué à s'élever contre celle-ci, notamment par le biais d'une initiative parlementaire de 2004. Pour l'auteur, les principales critiques sont d'abord d'ordre économique. La pratique Dumont entraverait les rénovations de bâtiments anciens et donc les investissements dans le secteur de la construction. Abandonner cette pratique serait dans l'intérêt de l'ensemble de l'économie, notamment de la construction, et constituerait une promotion de l'accession à la propriété du logement. De plus, la pratique Dumont présenterait de nombreux problèmes d'application liés aux différences d'interprétation et de pratiques entre les cantons.

À la suite de ces différents constats, l'initiative de 2004 proposait de réduire la durée durant laquelle le contribu-

ble n'a pas le droit de déduire les frais de rénovation pour son immeuble qui avait été négligé par l'ancien propriétaire de 5 à 2 ans après l'acquisition, et de fixer par le biais d'un pourcentage du prix d'achat les frais d'entretien qui définissent ce qu'est l'entretien négligé d'un immeuble.

En 2007, le Conseil fédéral est allé encore plus loin en préconisant de supprimer totalement la pratique Dumont, tant au niveau fédéral que cantonal (l'initiative quant à elle sug-

«Le champ d'application du principe de la pratique Dumont a fait l'objet d'une nouvelle définition.»

gérerait de laisser le choix aux cantons d'appliquer ou non cette pratique). Il souhaitait en effet sauvegarder le principe de l'harmonisation fiscale formelle, et ainsi faciliter la mise en œuvre du traitement fiscal des déductions liées aux immeubles. Le Conseil fédéral a proposé de modifier la LIFD et la LHID en conséquence. Les cantons auraient alors un délai de 2 ans depuis l'entrée en vigueur de ces nouvelles dispositions pour adopter une législation cantonale conforme aux exigences fédérales.

Le Conseil fédéral a également été sensible aux arguments économiques, car il note que la suppression de la pratique inciterait les acquéreurs à entreprendre les travaux de rénovation immédiatement après l'achat des immeubles.

Le Conseil national et le Conseil des États ont approuvé cette modification en 2008 et l'entrée en vigueur de la modification législative est attendue pour le 1^{er} janvier 2010. À partir de cette date, les frais de remise en état d'un immeuble seront donc déductibles dès son acquisition en matière d'impôt fédéral direct. Les lois cantonales quant à elles devront être adaptées en conséquence dans un délai de deux ans, c'est-à-dire pour le début de 2012.

À noter que certains cantons (dont Berne et Fribourg) ont déjà pris les devants et ont décidé d'abandonner la pratique Dumont avec effet au 1^{er} janvier 2009.

5. CONCLUSION

En permettant la déduction des frais de remise en état d'un immeuble immédiatement après son acquisition, même pour les immeubles dont l'entretien a été négligé, les autorités fédérales ont suivi un argument économique d'abord. En effet, le contribuable était tenté d'attendre la fin du délai des 5 ans avant d'investir dans des travaux coûteux qui n'apporteraient aucune déduction sur son revenu imposable. La mesure d'élimination de ce désavantage fiscal pourra inciter désormais le propriétaire à se lancer plus rapidement dans des travaux, ce qui apporte des conditions favorables au secteur de la construction.

De plus, en imposant aux cantons de se conformer à la modification des normes fédérales, le Conseil fédéral a ainsi permis de sauvegarder l'harmonisation fiscale (aussi bien des impôts sur le revenu que sur les impôts cantonaux sur les gains immobiliers) et d'aider à la simplification du droit fiscal. ■