



Urs Clement

Expert fiscal diplômé,
expert-comptable diplômé
REVISCON Schweiz AG,
Zurich et Bülach
www.reviscon.ch



Nadine Schönenberger

lic. en droit, experte fiscale
REVISCON Schweiz AG,
Zurich et Bülach
www.reviscon.ch

Abrogation de la pratique Dumont – Répercussions

Avec la suppression de la pratique Dumont, une pratique a perdu sa validité, laquelle avait été appliquée pendant des décennies tant au niveau de la Confédération qu'à celui des cantons et critiquée presque aussi longtemps. Le présent article décrit ce que la pratique représentait dans le passé et ce à quoi ressemblera l'avenir sans la pratique Dumont.

Genèse et arrière-plan de la «pratique Dumont»

Le Tribunal fédéral a introduit la «pratique Dumont»¹ par un arrêt du 15 juin 1973 (ATF 99 Ib 362 ss.), qui a mené à un changement de pratique dans le domaine de la déductibilité des frais d'entretien de biens-fonds. Avant l'arrêt Dumont, l'entretien des biens-fonds était considéré sous un angle purement technique; avec l'arrêt précité, l'optique subjective et économique est passée au premier plan.

Avec l'introduction de la pratique Dumont, le Tribunal fédéral n'a plus admis, en principe, la déduction des coûts d'assainissement dans les cinq premières années suivant l'acquisition d'un bien-fonds dont l'entretien a été négligé. Les frais correspondants ont été qualifiés de dépenses en relation avec l'acquisition, ce qui a été assimilé, d'un point de vue fiscal, à un accroissement de valeur de l'immeuble. L'arrière-plan de cette conception était la mise en œuvre de l'égalité de traitement entre un nouveau propriétaire, qui a pu acquérir un bien-fonds négligé à un prix inférieur, et un nouveau propriétaire, lequel a acheté un bien-fonds déjà rénové à un prix supérieur.

Pendant des années, cette conception a été critiquée en ce sens que le nouveau propriétaire d'un

bien-fonds négligé était désavantagé, au plan fiscal, par rapport à l'ancien propriétaire: ce dernier aurait pu déduire de l'impôt toute dépense destinée à la préservation de la valeur de l'immeuble, tandis que cela était interdit au nouveau propriétaire dans les cinq premières années à compter de la date de l'achat; de plus, dans une optique d'économie nationale, la conception du Tribunal fédéral était considérée comme peu judicieuse.

En dépit de la critique, la pratique Dumont a également été appliquée au niveau cantonal. Seuls Bâle-Campagne, Schaffhouse et Thurgovie ont renoncé, à tout le moins en partie, à sa mise en œuvre sur leur territoire respectif.

Ce n'est qu'à la fin des années quatre-vingt-dix qu'en raison d'une critique de plus en plus vive la pratique suivie a été assouplie, en ce sens que les travaux de rénovation usuels et périodiques d'un bien-fonds entretenu «normalement» soient aussi déductibles dans les cinq premières années après l'acquisition. L'attention principale s'est dès lors portée en particulier sur les biens-fonds manifestement négligés, pour lesquels en principe tous les travaux menaient à une amélioration de l'état initial et accroissaient par conséquent leur valeur. Suite à cette modification de la pratique en vigueur, une nouvelle discussion s'est amorcée sur la question de sa-

voir quand un bien-fonds devait être considéré comme négligé. En dépit d'un changement de la pratique applicable, de nombreux acheteurs ont renoncé à acquérir un bien-fonds ancien et à l'assainir entièrement, ce qui a mené, en partie, au délabrement complet de biens-fonds d'un certain âge. Il était compréhensible qu'un nouveau propriétaire ne veuille pas être puni, fiscalement parlant, pour le fait que son prédécesseur avait omis de procéder aux travaux d'entretien majeurs qui, en général, étaient absolument nécessaires.

Quatre années jusqu'à la décision définitive d'abrogation

C'est le 4 octobre 2004 qu'a été donné le coup d'envoi de la suppression de la pratique Dumont, bien qu'à cette époque seule une limitation de la pratique en vigueur fût exigée. La Commission de l'économie et des redevances (CER) du Conseil national, chargée de l'élaboration d'un projet d'initiative parlementaire, a rapidement opté pour une abrogation intégrale de la pratique Dumont au niveau fédéral. Le rapport afférent a été approuvé le 20 février 2007 et une procédure de consultation a ensuite été lancée.

D'après le rapport, les cantons auraient dû conserver un droit d'option. Cependant, le Conseil fédéral s'est prononcé, le 7 novembre 2007, sous la forme d'une prise de position sur le rapport de la CER du Conseil national, en faveur d'une suppression générale, et ce également à l'échelon des cantons. Il a fait valoir des motifs de systématique fiscale, en ce sens qu'une harmonisation en matière d'impôt sur le revenu ne pouvait être réalisée que par une abrogation, et ce dans les cantons aussi. A peine une année plus tard, le 3 octobre 2008, le Parlement a adopté les modifications de lois afférentes (art. 32 al. 2 LIFD et art. 9 al. 3 LHID) pour la suppression générale de la pratique Dumont.

Arrêtés du Conseil fédéral du 25 mars 2009 – Nouvelles modifications

Le délai référendaire a expiré le 22 janvier 2009 sans avoir été utilisé, raison pour laquelle le Conseil fédéral a décidé, le 25 mars 2009, la mise en vigueur au 1^{er} janvier 2010 des nouvelles dispositions. Les cantons disposent de deux ans pour adapter leurs législations, si bien que la pratique Dumont sera abrogée dans toute la Suisse au plus tard dans la période fiscale 2012.

Le 25 mars 2009, le Conseil fédéral a également décidé de supprimer, au 1^{er} janvier 2010, l'art. 8 de l'ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct. Ainsi, les investissements servant aux économies d'énergie et à la protection de l'environnement peuvent désormais être entièrement déduits, au plan de l'impôt sur le revenu, déjà dans la première année suivant l'acquisition d'un bien-fonds.

Excursus pour le canton de Zurich

Dans le canton de Zurich, la modification de la loi est planifiée pour le 1^{er} janvier 2010. A cette date la nouvelle pratique entrera en vigueur. La modification de l'ordonnance décidée par le Conseil fédéral dans le domaine des investissements destinés aux économies d'énergie et à la protection de l'environnement aura pour conséquence une modification du mémorandum du canton de Zurich concernant la déductibilité fiscale des frais pour l'entretien et la gestion des biens-fonds, du 31 août 2006; la modification devrait aussi intervenir au 1^{er} janvier 2010.

Répercussions de l'abrogation

En dépit de la suppression de la pratique Dumont, il restera une insécurité en ce qui concerne la déductibilité des frais d'entretien de biens-fonds. L'abrogation de la pratique Dumont ne change rien au principe selon lequel seules les

mesures destinées à la préservation de la valeur sont admises en déduction pour ce qui est de l'impôt sur le revenu. L'appréciation de la question, de savoir si un travail est de nature à préserver la valeur ou à l'accroître, reste dans le pouvoir discrétionnaire des cantons et/ou de l'autorité d'estimation. Partant, il est uniquement clair qu'à l'avenir le nouveau propriétaire d'un bien-fonds négligé pourra faire valoir, dans le sens d'une réduction de l'impôt, l'entretien périodique usuel d'un bien-fonds également dans les cinq premières années consécutives à l'acquisition. Cependant, dans l'hypothèse où le nouveau propriétaire soumet un bien-fonds ancien et négligé à un assainissement approfondi, il faut continuer à escompter que certains coûts soient qualifiés comme entraînant un accroissement de la valeur et ne puissent dès lors pas être déduits dans leur totalité, comme ce fut le cas dans le passé. Ces investissements destinés à accroître la valeur peuvent alors être portés en compte, au plan de l'impôt sur les gains immobiliers, dans le cadre d'une vente ultérieure du bien-fonds.² L'introduction de la déduction intégrale pour des investissements servant aux économies d'énergie et à la protection de l'environnement déjà dans la première année après l'acquisition d'un bien-fonds (dès le 1^{er} janvier 2010 pour l'impôt fédéral direct) a pour conséquence que les investissements dans des énergies renouvelables et/ou des mesures pour l'utilisation rationnelle de l'énergie seront dorénavant entrepris sans délai après l'acquisition d'un bien-fonds et pourront alors être entièrement déduits au plan de l'impôt sur le revenu.

→ Recommandation

Il est recommandé aux nouveaux propriétaires d'un bien-fonds qui pourrait être considéré comme négligé, et qui prévoient des assainissements d'une ampleur majeure dans les deux années à venir, de se renseigner, avant la mise en œuvre concrète de leurs plans, dans quelle étendue l'abrogation de la pratique Dumont est déjà réalisée dans le canton où se situe le bien-fonds ou si, le cas échéant, des dépenses liées au bien-fonds et dépassant la déduction d'entretien ordinaire sont admises dans la phase de transition déjà, tout en déployant des effets au plan de l'impôt sur le revenu.

Ces investigations devraient aussi être entreprises par des propriétaires qui, suite à l'acquisition d'un bien-fonds, envisagent d'effectuer des investissements dans des mesures servant aux économies d'énergie ou à la protection de l'environnement.



Conclusion

La suppression de la pratique Dumont est à saluer aussi bien du point de vue de la systématique fiscale que sous l'aspect de l'égalité en droit. Néanmoins, il faut continuer à observer la différenciation entre les frais destinés à la préservation de la valeur et les investissements destinés à son accroissement, car les conséquences fiscales sont différentes. On peut laisser ouverte ici la question de savoir si la procédure de taxation en liaison avec la qualification fiscale des frais liés aux biens-fonds s'en trouve simplifiée.

Il serait souhaitable que les cantons fassent usage du délai de deux ans, prévu pour la mise en œuvre de la nouvelle loi, afin de remanier leurs diverses réglementations sur la part de frais liés aux biens-fonds admise à la déduction, dans la perspective d'une pratique plus uniforme et simplifiée quant à son application.

L'introduction de la déduction complète pour les investissements servant aux économies d'énergie et à la protection de l'environnement déjà dans la première année suivant l'acquisition d'un bien-fonds est un pas conséquent et important en relation avec l'abrogation de la pratique Dumont. On favorise ainsi durablement – à tout le moins à l'échelon fédéral – la réalisation du postulat général de la promotion des énergies renouvelables et des mesures destinées à l'utilisation rationnelle de l'énergie. Il faut espérer que tous les cantons reprendront également cet aspect dans leurs législations respectives. ■

¹ D'après le patronyme du demandeur qui, à l'époque, avait succombé dans la procédure.

² Vu que l'impôt sur les gains immobiliers est un impôt purement cantonal et/ou communal, une éventuelle prise en considération ultérieure d'investissements destinés à un accroissement de la valeur par cet impôt ne se répercuterait qu'à ce niveau fiscal; en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, ce sont donc, en fin de compte, exclusivement des dépenses visant la préservation de la valeur qui peuvent être déduites de l'impôt.