

## **VD\_OMNI FI.2003.0036 vom 16. Dezember 2005**

VD Tribunal cantonal, 2005-12-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2003.0036](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0036)

FR: VD\_OMNI FI.2003.0036 du 16 décembre 2005

IT: VD\_OMNI FI.2003.0036 del 16 dicembre 2005

### **Regeste**

X /Administration cantonale des impôts | En cas de travaux d'entretien, il appartient à l'autorité fiscale de fixer la part des travaux qui relèvent du simple entretien et celle qui apportent une plus-value à l'immeuble par les améliorations qui sont apportées. Il convient en outre d'appliquer à titre de droit cantonal supplétif les art. 5 à 8 de l'ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés pour la déduction du coût des travaux relatifs aux mesures d'économie d'énergie.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

a) Selon l'art. 23 al. 1 let. d aLI, les frais d'entretien et d'administration des immeubles et les frais de gérance de la fortune mobilière sont déduits du revenu. En droit fédéral, l'art. 22 al. 1 let. e de l'ancien arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD) prévoit que les frais d'entretien d'immeuble et de bâtiment pendant la période de calcul peuvent être déduits du revenu brut. En revanche, la déduction des dépenses pour l'acquisition ou l'amélioration de biens n'est pas admise (art. 23 AIFD). Selon l'art. 32 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD), le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. Le Département fédéral des finances détermine dans quelle mesure les investissements destinés à économiser de l'énergie et aménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien. b) L'ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992 (RS 642.116) prévoit à son article 1<sup>er</sup> que le contribuable qui achète des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à l'entretien, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. Sont toutefois réservés les frais que le contribuable doit engager au cours des 5 premières années, pour entretenir une propriété nouvellement acquise qui avait été mal entretenue jusqu'ici par le propriétaire précédent. L'art. 5 de la même ordonnance précise que les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement correspondent aux frais encourus en vue de rationaliser la consommation d'énergie ou de recourir aux énergies renouvelables. Ces investissements concernent le remplacement d'éléments de construction et d'installations vétustes et l'adjonction d'éléments de construction et d'installations dans le bâtiment existant. L'art. 8 prévoit que le taux de déduction pour ces mesures se monte à 50% au cours des cinq premières années après l'acquisition de l'immeuble et, passé ce délai, à 100%. L'ordonnance du Département fédéral des finances du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables (RS 642.116.1) précise à son art. 1<sup>er</sup> les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie ou du

recours aux énergies renouvelables qui peuvent donner lieu à des déductions. Il s'agit notamment des mesures tendant à réduire les déperditions énergétiques de l'enveloppe du bâtiment (litt. a) comme le remplacement des fenêtres par le modèle amélioré sur le plan énergétique (ch. 2); les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie dans les installations du bâtiment sont également prises en compte (litt. b); il s'agit du renouvellement du générateur de chaleur, à l'exclusion de son renouvellement par des chauffages électriques fixes à résistances (ch. 1) ainsi que du renouvellement d'installations servant avant tout à l'utilisation rationnelle de l'énergie, comme les dispositifs de réglage ou les vannes thermostatiques de radiateurs, les pompes de recirculation et les ventilateurs (ch. 5). Enfin, le renouvellement d'appareils ménagers gros consommateurs d'énergie, tels que les cuisinières, les fours, les réfrigérateurs, congélateurs, lave-vaisselle, lave-linge, équipements d'éclairage, sont également des mesures prises en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie, lorsque ces installations font partie de la valeur de l'immeuble (let. d).

c) Le Département des finances a établi des directives cantonales concernant la déduction, au titre de frais d'entretien des immeubles, du coût des travaux tendant à économiser l'énergie. Ces directives sont applicables à la fois pour l'impôt cantonal et communal et pour l'impôt fédéral direct. Les directives précisent que les travaux entrepris par le propriétaire d'un immeuble servent soit au maintien de l'état du bien immobilier (compensation de l'usure normale due à l'usage de l'immeuble et à l'écoulement du temps), soit à son amélioration et vise souvent l'un ou l'autre de ces buts. Le droit fiscal doit alors distinguer ces deux types de dépenses, afin de déterminer celles qui peuvent être déduites du revenu (l'art. 24 aLI précise que les dépenses pour l'acquisition et l'amélioration des biens ne peuvent être portées en déduction du revenu brut). Par certains de ces travaux (travaux d'isolation thermique, installation de production de chaleur, captage d'énergie renouvelable), le propriétaire entend obtenir une économie d'énergie. Afin d'encourager de telles mesures, il convient de préciser la part de leur coût qui peut être considérée comme dépense d'entretien des immeubles. Les directives distinguent en outre trois catégories de travaux. Il s'agit d'abord de travaux entrepris lors de la construction ou de l'agrandissement d'un immeuble. Quelle que soit leur nature, tous les travaux effectués lors de la construction ou de l'agrandissement d'un immeuble constituent des dépenses d'investissement et leur coût ne peut être porté en déduction du revenu. Pour les travaux entrepris en cas de transformation de l'immeuble ou de la rénovation d'un bâtiment acquis dans un état défectueux, les travaux engagés constituent en général des dépenses d'amélioration, mais s'ils tendent à économiser de l'énergie, leur coût sera partiellement admis en déduction du revenu au titre de frais d'entretien selon le tableau annexé à la directive. Il est précisé que cette catégorie de travaux comprend notamment les travaux de transformation d'un bâtiment (création d'une salle de bains, transformation d'une cave en pièce destinée au logement, ou d'un galetas en salle de séjour). Le cas échéant, ces transformations peuvent être liées à un changement de l'affectation de l'immeuble. Il faut également inclure dans cette catégorie les travaux de rénovation d'un immeuble acquis dans un état défectueux. Enfin, les travaux entrepris sans agrandissement, les rénovations ou transformations de l'immeuble peuvent faire l'objet d'une déduction selon le tableau annexé à la directive. Il est notamment précisé que, pour les travaux de remplacement des fenêtres existantes, ou la pose d'un deuxième vitrage, le 50% des travaux peut être déduit du revenu s'il s'agit de la rénovation et de la transformation de l'immeuble, et le 100% de ces travaux est admis s'il s'agit de travaux exécutés sans agrandissement ni transformation ou rénovation de l'immeuble. Cette proportion est identique pour les travaux de remplacement de la chaudière. En ce qui

concerne l'installation de vannes thermostatiques, le coût de l'installation des vannes thermostatiques peut être déduit à raison de 25 % en cas de rénovation et de transformation de l'immeuble et de 50% s'il s'agit de travaux réalisés sans agrandissement ni transformation ou rénovation de l'immeuble.

## **E. 2**

a) Dans un arrêt de principe du 15 juin 1973, le Tribunal fédéral a précisé que les travaux de rénovation d'un bâtiment, exécutés par le nouveau propriétaire peu après l'achat, devaient en principe être traités comme des dépenses faites pour l'amélioration du bien et non pas comme des frais d'entretien du bâtiment déductibles du revenu brut. Le Tribunal fédéral a précisé que l'entretien d'un immeuble ou d'un bâtiment consiste à maintenir ceux-ci dans le même état et notamment à en conserver les possibilités d'utilisation. Dans cette mesure, les travaux n'entraînent pas d'augmentation de valeur et ne constituent pas une amélioration. Toutefois, le Tribunal fédéral a précisé que l'état d'entretien d'un bâtiment influe sur la valeur intrinsèque qui était ainsi sujette à des fluctuations. Bien qu'ils soient nécessaires pour maintenir à longue échéance les possibilités d'utilisation de l'immeuble et pour prévenir des dégradations graves, certains travaux, tels que la réfection de la toiture ou des façades, entraînent provisoirement une augmentation de valeur. Le propriétaire peut du reste choisir, dans certaines limites, le moment où il effectuera les travaux. Plus il attendra, plus la valeur intrinsèque du bâtiment se réduira par rapport à celle qu'il aurait, s'il était entretenu régulièrement, et plus grande sera l'augmentation de valeur au moment où les travaux seront enfin effectués. Il n'est toutefois pas question de considérer toute augmentation provisoire de valeur comme une amélioration de bien. Les frais engagés pour rétablir l'état antérieur, après que le contribuable aura laissé l'immeuble se dégrader pendant une période plus ou moins longue, sont en principe déductibles. Il faut donc bien définir les frais d'entretien d'immeuble comme les dépenses faites en vue de maintenir ou de rétablir la valeur du patrimoine immobilier du contribuable. Le Tribunal fédéral a considéré qu'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. En outre, quand bien même elles seraient le prix de travaux qui, techniquement, sont des travaux d'entretien, les dépenses qui ont pour effet d'augmenter la valeur intrinsèque de l'immeuble au-delà de ce qu'elle était au jour de l'achat doivent être réputées frais d'acquisition ou d'amélioration qui ne peuvent être déduits du revenu. Ainsi, la jurisprudence a posé le principe selon lequel les frais de travaux entrepris immédiatement après l'acquisition ne pourront en général pas être déduits du revenu s'ils apportent une plus-value par rapport à la valeur au moment de l'acquisition. Tel est le cas du coût de travaux entrepris pour prévenir une dégradation imminente, car ce défaut d'entretien influe sur la valeur intrinsèque de l'immeuble. Seuls les frais nécessaires pour réparer un dommage survenu depuis l'acquisition sont déductibles. b) Quant aux travaux que les nouveaux propriétaires entreprennent pour des raisons de pure convenance personnelle, sans qu'ils soient nécessaires pour maintenir la valeur de l'immeuble, et qui n'apporteraient pas de plus-value objective, ils doivent être traités comme n'importe quelle utilisation du revenu et il n'y a aucun motif d'en autoriser la déduction. Le Tribunal fédéral relève encore qu'il convient de maintenir une égalité de traitement entre celui qui achète une maison en mauvais état pour la rénover et celui qui dans la même situation de fait n'achèterait la maison qu'après sa rénovation par l'ancien propriétaire. Alors que l'un et l'autre se trouvent, après l'opération, propriétaires de biens de même valeur et qu'ils ont dépensé au total le

même montant, le premier pourrait déduire de son revenu brut une somme souvent importante, tandis que le second ne bénéficierait en fait d'aucune déduction. Ainsi, du point de vue économique, une interprétation conforme à la Constitution imposait une définition restrictive de la notion de frais d'entretien (voir ATF 99 Ib p. 362 et ss.). c) Cette jurisprudence a été précisée récemment par un arrêt du 24 avril 1997. Le Tribunal fédéral a rappelé que les cas typiques visés par l'ancienne jurisprudence étaient ceux des immeubles mal entretenus et dont l'entretien (soit la rénovation) entraînait une augmentation de leur valeur. Le Tribunal fédéral précise que la jurisprudence n'avait pas traité expressément le cas des immeubles qui ont été normalement entretenus par leur précédent propriétaire et pour lesquels on ne peut pas parler d'une diminution de valeur en raison d'un manque d'entretien. Dans ce cas de figure, les travaux de rénovation ont pour but de maintenir l'immeuble dans l'état qu'il avait eu jusqu'alors, tant au niveau de la construction que de l'usage qui en est fait. Il s'agit de travaux qui n'augmentent pas la valeur que l'immeuble avait au moment de son acquisition, ou tout au plus l'accroissent à court terme uniquement. Tel est par exemple le cas lorsque le nouveau propriétaire d'un immeuble locatif bien entretenu fait exécuter des travaux d'entretien à l'occasion d'un changement de locataire et que ceux-ci sont nécessaires ou apparaîtront comme tels dans un proche avenir. Même lorsque les dépenses sont effectuées immédiatement après l'acquisition de l'immeuble et qu'elles peuvent peut-être augmenter passagèrement la valeur de l'immeuble, elles n'influencent pas celle-ci de manière durable. Jusqu'à présent et malgré ce caractère, ces dépenses ne pouvaient pas être déduites en ce qui concerne les immeubles locatifs de la fortune privée ou ne pouvaient l'être que dans le cas de la déduction forfaitaire. De ce point de vue, le Tribunal fédéral a relevé que la pratique a pu être trop restrictive et qu'elle devait être assouplie. Selon la nouvelle jurisprudence, il se justifie de s'écarter de la pratique restrictive actuelle en ce qui concerne les immeubles occupés par leur propriétaire et d'autoriser la déduction des frais d'entretien d'immeubles nouvellement acquis, dont l'entretien n'a pas été négligé, dans la mesure où des travaux d'entretien normaux sont effectués. La jurisprudence vise à ne pas favoriser la personne qui achète un immeuble mal entretenu pour le rénover - à un prix bas correspondant à son état d'entretien - par rapport à celle qui acquiert un immeuble déjà rénové. La plupart des cas qui ont été jugés par le Tribunal fédéral concernaient des immeubles acquis dans un état d'entretien qui exigeait une rénovation ou pour lesquels les travaux d'entretien ou de démolition équivalaient économiquement à une transformation ou à une nouvelle construction, dont le coût devait être considéré comme des dépenses pour l'acquisition ou l'amélioration du bien (voir ATF 103 Ib 197, Archives 60 p. 347 et Archives 50 p. 77).

### **E. 3**

a) Ainsi, la jurisprudence a été précisée en ce sens que les frais d'entretien d'immeubles nouvellement acquis, mais dont l'état d'entretien n'a pas été négligé, peuvent être déduits du revenu brut lorsqu'il s'agit de l'entretien périodique et non du rattrapage de l'entretien qui n'a pas été fait. Il faut toutefois distinguer ce cas de celui du bailleur qui rénove un immeuble pour augmenter le loyer, ou celui d'un immeuble, le cas échéant habité par son propriétaire, totalement ou partiellement transformé ou affecté à un nouvel usage. Dans ces derniers cas, les dépenses ne servent pas à maintenir l'immeuble dans un état conforme à l'usage qu'il avait jusqu'alors selon le contrat ou selon son utilisation, mais visent à améliorer la source de revenu. Ces travaux doivent être considérés comme des dépenses d'investissement et ils ne peuvent être déduits du revenu (RDAF 1997 II pp. 582 et ss.). b) L'Administration cantonale des impôts estime qu'elle n'a pas pu prendre en compte la

nouvelle jurisprudence fédérale concernant l'impôt fédéral direct pour l'impôt cantonal et communal. Dans sa réponse à la motion Luc-Etienne Rossier du mois de juin 1998, le Conseil d'Etat avait décidé d'appliquer la nouvelle jurisprudence fédérale au droit cantonal et communal avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 1999, dès la période fiscale 1999-2000 (BGC, juin 1998, pp. 1655, 1663 et 1677). Ainsi, dès lors que les travaux en cause avaient été entrepris pendant la période de calcul 1993 et 1994, la nouvelle jurisprudence fédérale ne pouvait être appliquée pour la déduction opérée sur ces travaux. Le Conseil d'Etat entendait abandonner l'ancienne pratique restrictive afin de donner un signe positif à l'économie du canton. Mais pour assurer une pratique uniforme dans le canton, il a été décidé de prendre en compte les travaux de transformation déjà réalisés pour la période de calcul 1997-1998, dans le cadre de la période fiscale 1999-2000. La volonté des autorités cantonales visait ainsi à appliquer d'emblée la jurisprudence fédérale aux travaux qui avaient déjà été exécutés. Toutefois, l'assouplissement d'une pratique de l'administration qui résulte d'une interprétation trop restrictive d'une jurisprudence fédérale et dont la portée a été précisée ultérieurement, n'est pas assimilable à un changement législatif ou réglementaire pour lesquels une date d'entrée en vigueur peut être fixée et avec des dispositions transitoires. Il s'agit de l'interprétation d'un texte réglementaire qui doit tenir compte de l'état de la jurisprudence au moment où l'autorité statue. A cet égard, le tribunal constate que la portée matérielle du droit cantonal et communal est comparable à celle du droit fédéral en la matière. Il convient donc d'assurer une application uniforme du droit cantonal et fédéral selon les éclairages donnés par la jurisprudence la plus récente. Ainsi, le tribunal considère que les principes résultant de la nouvelle jurisprudence fédérale sont également applicables aux travaux réalisés par le recourant pendant la période de calcul 1993-1994. Il est rappelé que ces principes tendent à exclure la déduction des travaux d'entretien lorsqu'ils ont pour effet d'augmenter la valeur de l'immeuble à la suite d'un défaut d'entretien d'un ancien propriétaire. En revanche, les travaux d'entretien qui sont destinés uniquement à maintenir le bâtiment dans le même état et en particulier pour en conserver les possibilités d'utilisation peuvent être déduits du revenu du contribuable. Il n'est toutefois pas aisé d'établir la distinction entre les travaux d'entretien destinés à maintenir la valeur et ceux qui permettent une plus-value de l'immeuble. La distinction entre travaux de transformation donnant lieu à une plus-value et travaux d'entretien a fait l'objet d'une réglementation spécifique dans le droit du bail, afin de déterminer quelles sont les hausses de loyer justifiées par des coûts ou des prestations supplémentaires du bailleur au sens de l'art. 296a let. b CO. A cet égard, l'art. 14 al. 1 de l'ordonnance sur le bail à loyer et le bail à ferme d'habitations et de locaux commerciaux du 9 mai 1990 (OBLF ; RS 221.213.11) prévoit que les prestations complémentaires du bailleur sont celles qui aboutissent à des améliorations en fonction des plus-values ou l'agrandissement de la chose louée ainsi que des prestations accessoires supplémentaires. La disposition pose en outre la présomption suivante : "en règle générale, les frais causés par d'importantes réparations sont considérés, à raison de 50% à 70%, comme des investissements créant des plus-values". La jurisprudence fédérale a précisé que la proportion mentionnée à l'art. 14 al. 1 OBLF entre 50% à 70% n'est pas absolue et doit faire l'objet d'une appréciation tenant compte de l'ensemble des circonstances. Toutefois, si la part d'investissement des travaux à plus-value peut être déterminée de manière précise, ce montant reste déterminant pour fixer la hausse admissible du loyer (voir ATF 118 II 415 consid. 3a p. 417). Mais la jurisprudence relative à l'art. 14 al. 1 OBLF n'est pas transposable sans autre en droit fiscal. Il n'en demeure pas moins que certains travaux d'entretien contribuent d'une part à maintenir la valeur d'usage du bien-fonds et d'autre part

à améliorer le confort en créant ainsi une plus-value. En pareil cas, il appartient à l'autorité fiscale de fixer la proportion des travaux qui relèvent du simple entretien en tenant compte des caractéristiques propres du bâtiment, de son état avant l'exécution des travaux et de l'importance et du coût des améliorations apportées par ces travaux. c) En l'espèce, le tribunal considère que les travaux de réfection des sols de même que les travaux de remise en état de la cuisine et de la salle de bains peuvent être considérés comme relevant du simple entretien pour une part qui peut être fixée à 50% comme le propose le recourant dans sa réclamation. Ces travaux permettent à la fois de maintenir la valeur d'usage tout en apportant une amélioration qui apporte une certaine plus-value. Mais de tels travaux ont pour une part non négligeable une fonction liée à l'entretien de l'immeuble par le remplacement d'éléments usagés et vétustes; le tribunal peut estimer cette proportion à 50%. Le recourant demande la déduction du coût total des travaux d'électricité, mais dans ce cas également, le tribunal considère que l'état des installations électriques résulte probablement d'un mauvais entretien du précédent propriétaire pour une part qui peut aussi être estimée à 50%, de sorte que seul le 50% de ces travaux peut être considéré comme de l'entretien maintenant la valeur d'usage de l'immeuble et pouvant être déduit du revenu. En ce qui concerne les mesures d'économie d'énergie, la directive cantonale se différencie de la réglementation fédérale. En droit fédéral, les travaux de remplacement des fenêtres et de l'installation d'un nouveau générateur de chaleur ne peuvent être déduits qu'à raison de 50%, lorsqu'ils ont été exécutés au cours des cinq premières années depuis l'acquisition de l'immeuble (art. 8 de l'ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct). La directive cantonale établit toutefois une distinction entre des travaux entrepris sans agrandissement, rénovation ou transformation, et ceux qui entrent dans le cadre de la transformation de l'immeuble ou de la rénovation d'un bâtiment acquis dans un état défectueux. Cette distinction présente la même difficulté que celle consistant à distinguer la part des travaux d'entretien qui apporte une plus-value de celle qui est destinée uniquement à conserver la valeur d'usage du bâtiment. Il apparaît qu'une telle distinction est de nature à causer des difficultés d'appréciation dans son application, spécialement lorsque les travaux de transformation ou de rénovation comportent une part d'entretien et une part d'amélioration. En l'absence d'une réglementation spécifique cantonale sur ce point, il convient d'appliquer par analogie et à titre de droit cantonal supplétif, les articles 5 à 8 de l'ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct.

#### **E. 4**

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être partiellement admis et la décision attaquée annulée. Le dossier est retourné à l'autorité intimée afin qu'elle modifie la taxation concernant la période fiscale 1995-1996 dans le sens des considérants du présent arrêt. Compte tenu de l'issue du recours, il n'y a pas lieu de percevoir de frais de justice. En outre, le recourant qui a procédé seul n'a pas droit à l'allocation de dépens.

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