

Document	RDAF 2024 II p. 125
Auteur(s)	Thierry Obrist, Lara Rufo
Titre	ATF 149 II 27 = 9C_677/2021 du 23 février 2023 [Revirement de jurisprudence sur la déductibilité des frais d'entretien immobiliers en cas de rénovation totale ou de transformation d'immeuble équivalant économiquement à une nouvelle construction] (Thierry Obrist et Lara Rufo)
Commentaire d'arrêt	9C_677/2021
Pages	125-129
Publication	Revue de droit administratif et de droit fiscal - Droit fiscal
Editeur	Association Henri Zwahlen pour le développement du droit administratif et du droit fiscal
Maison d'édition	Association Henri Zwahlen

RDAF 2024 II p. 125

La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2023 *

I. Impôts directs et impôt anticipé

1. Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physique

ATF 149 II 27 = 9C_677/2021 du 23 février 2023 [Revirement de jurisprudence sur la déductibilité des frais d'entretien immobiliers en cas de rénovation totale ou de transformation d'immeuble équivalant économiquement à une nouvelle construction] (Thierry Obrist et Lara Rufo)

1. Faits

A.A. et B.A., époux résidents dans le canton de Fribourg, ont acquis en 2018 une ferme dans le canton du Jura nécessitant d'importants travaux de rénovation. Entre 2018 et 2019, ils l'ont intégralement rénovée. Dans leur déclaration d'impôt ICC/IFD 2018, les époux ont notamment demandé la déduction des frais d'entretien immobilier liés aux travaux de restauration de la ferme.

Le Service cantonal des contributions de Fribourg a retenu que l'intégralité des frais de restauration imputables à la ferme déclarés par les époux ne pouvaient pas être portés en déduction. Il a justifié son refus en rappelant que les dépenses apportant une plus-value à l'immeuble - tels que les frais de démolition partielle, d'excavation et de réaménagement - ne peuvent pas être déduites du revenu.

* La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2023
Chronique co-éditée par
Robert Danon Professeur ordinaire de droit fiscal suisse et international à l'Université de Lausanne
Thierry Obrist Professeur ordinaire de droit fiscal suisse et international à l'Université de Neuchâtel Avocat à Neuchâtel
Thierry Bornick Docteur en droit et collaborateur scientifique à l'Université de Neuchâtel
Benjamin Malek Chargé de cours et doctorant à l'Université de Lausanne Avocat stagiaire à Genève

Les époux ont déposé un recours contre cette décision auprès du Tribunal cantonal de Fribourg, qui l'a rejeté en argumentant que les dépenses engagées par les époux ne constituaient pas des frais d'entretien au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD au motif qu'aucun revenu lié à la ferme n'avait été déclaré pour l'année 2018. D'ailleurs, le Tribunal cantonal a également invoqué la jurisprudence de longue date du Tribunal fédéral en matière de «nouvelle construction économique» comme justification pour son refus d'accorder la déduction demandée par les époux. Comme on le voit ci-dessous, le Tribunal fédéral revient sur cette jurisprudence en admettant (partiellement) le recours.

2. Droit

Dans l'arrêt commenté, le Tribunal fédéral a dû examiner si les dépenses liées aux travaux de restauration de la ferme pouvaient être déduites du revenu imposable à titre de «frais d'entretien immobilier» au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD - soit des dépenses qui servent à maintenir, à remettre en état ou à remplacer la valeur d'usage d'un

RDAF 2024 II p. 125, 126

bien immobilier - ou si, au contraire, ces travaux devaient être traités comme des «frais d'augmentation de la valeur» - c'est-à-dire des dépenses qui mettent l'immeuble dans un meilleur état en augmentant sa valeur - non déductibles du revenu d'après l'art. 34 let. d LIFD.

Le Tribunal fédéral répond tout d'abord à la première des argumentations étayées par l'instance précédente. D'après le Tribunal cantonal fribourgeois, il n'est possible de déduire des frais d'entretien sur la base de l'art. 32 al. 2 LIFD que si l'élément de fortune en question génère de revenus. Ainsi, les époux n'ayant déclaré aucun revenu tiré de la ferme en 2018, le Tribunal cantonal a estimé ne pas pouvoir accorder la déduction fiscale¹. Le Tribunal fédéral rejette toutefois cette argumentation. Il observe en effet que la remise en état d'un bien immobilier prend usuellement beaucoup de temps, parfois plusieurs mois, durant lesquels le propriétaire ne tire aucun profit de son investissement. L'interprétation du Tribunal cantonal aurait pour effet que tous les propriétaires qui remettent en état un immeuble ne pourraient ainsi pas déduire ces frais d'entretien si les travaux de restauration se poursuivent encore à la fin de la période fiscale concernée, ce qui serait manifestement contraire à la lettre de l'art. 32 al. 2 LIFD, qui prévoit expressément que les frais de remise en état des immeubles nouvellement acquis sont déductibles².

Ensuite, il se penche sur la deuxième justification du Tribunal cantonal fribourgeois, soit sur sa propre pratique en matière de «nouvelles constructions économiques»³. En principe, la distinction entre les frais d'entretien immobilier et les frais permettant une augmentation de la valeur doit s'opérer selon des critères techniques et objectifs⁴. D'ailleurs, le critère de comparaison ne doit pas être la valeur de l'immeuble dans son ensemble, mais la valeur de l'installation concrètement entretenue ou remplacée⁵. La pratique des «nouvelles constructions économiques» constitue une exception à cet égard. Cette pratique prévoit en effet qu'en cas d'une rénovation totale, équivalant en pratique à une nouvelle construction d'un point de vue économique, il faut renoncer à un examen individuel des dépenses en faveur d'un examen global⁶. Cela signifie que tous les frais engendrés lors de la restauration doivent être qualifiés dans leur ensemble d'amélioration d'éléments de la fortune, soit de coûts d'investissement entraînant une

RDAF 2024 II p. 125, 127

augmentation de la valeur du bien immobilier, non déductibles en matière d'impôt sur le revenu d'après l'art. 34 let. d LIFD⁷. L'approche économique globale conduit ainsi au rejet systématique de la déduction de toutes les dépenses engendrées lors des travaux de restauration totale, et ainsi également des frais de travaux qui, examinés individuellement et en fonction de leur caractère objectif et technique, n'entraînaient aucune plus-value mais servaient simplement à maintenir ou à rétablir la valeur de l'immeuble au sens de l'art. 32 al. 1 LIFD⁸.

1 Arrêt commenté, c. 4.2.

2 Arrêt commenté, c. 4.2.

3 Arrêt commenté, c. 4.3.

4 Arrêt commenté, c. 4.1.

5 Arrêt commenté, c. 4.1.

6 Arrêt du TF [2C 582/2021 du 29 novembre 2021, c. 2.2.](#)

7 Martin Kocher/Diego Anzante, Von "Dumont" zum wirtschaftlichen Neubau - Darstellung anhand der bundesgerichtlichen Praxis, [RF 2020 p. 711.](#)

8 Arrêt commenté, c. 4.5; Edouard maibach/Martin Häuselmann, *Kein Unterhaltskostenabzug bei wirtschaftlichem Neubau*, [StR 70/2015, pp. 659 s.](#)

Dans l'arrêt commenté, le Tribunal fédéral critique l'application de l'approche globale en matière de transformation d'immeuble équivalant économiquement à une nouvelle construction, estimant qu'elle contrevient non seulement à la lettre claire de l'art. 32 al. 2 LIFD, qui mentionne expressément que les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont assimilés aux frais d'entretien, mais aussi à la volonté historique du législateur⁹. En effet, le Tribunal fédéral observe qu'il ressort des travaux préparatoires que l'intention du législateur en 2010, année où l'art. 32 LIFD a été modifié afin d'abolir la pratique Dumont, était d'abandonner «dans tous les cas» l'approche économique globale du traitement fiscal des dépenses immobilières au profit d'une approche individuelle, objective et technique¹⁰. Cela signifie que tout travail effectué sur un bien immobilier afin de rétablir son état antérieur, qu'il s'agisse d'un travail ponctuel ou d'un travail s'inscrivant dans le cadre d'une rénovation totale, doit être examiné individuellement sur la base de son caractère objectif et technique afin de déterminer son impact sur la valeur de l'immeuble. En d'autres termes, il sied de déterminer séparément pour toutes les dépenses si elles servent à maintenir la valeur de l'immeuble (étant par conséquent déductibles d'après l'art. 32 al. 1 LIFD) ou si elles constituent d'«autres frais», soit des dépenses qui entraînent une augmentation de la valeur de l'immeuble (non déductibles du revenu selon l'art. 34 let d LIFD)¹¹.

Sur la base de ces considérations, le Tribunal fédéral a ainsi considéré que sa pratique en matière de rénovation totale et de transformation d'immeuble équivalant économiquement à une nouvelle construction devait être abandonnée en faveur d'une approche objective et technique car l'ancienne pratique était contraire à la lettre et à la genèse de l'art. 32 al. 2 LIFD. Il s'ensuit qu'à partir de 2023, tous les travaux effectués sur

RDAF 2024 II p. 125, 128

un immeuble devront être examinés individuellement en fonction de leur nature objective et technique, et ce même s'ils font partie d'une rénovation totale.

3. Commentaire

L'arrêt du 23 février 2023 est extrêmement important car il marque la fin définitive de la pratique Dumont et de ses prolongements, à l'égard de l'approche économique et globale avec laquelle les cas de rénovation totale et de transformation d'immeubles équivalant économiquement à une nouvelle construction étaient traités jusqu'alors.

À notre avis, ce revirement de jurisprudence mérite d'être salué. En effet, non seulement il permet de respecter pleinement la lettre et la genèse de l'art. 32 al. 2 LIFD, mais il élimine également les inégalités de traitement qui pourraient potentiellement se produire entre deux contribuables effectuant les mêmes travaux d'entretien. Grâce à cet arrêt, la déductibilité des dépenses de maintien de la valeur ne dépend plus du fait que celles-ci soient effectuées de manière isolée ou dans le cadre d'une rénovation complète de l'immeuble. En outre, l'abandon de la pratique des nouvelles constructions du point de vue économique a également l'avantage d'éliminer certaines incertitudes et complications pratiques liées à la qualification des travaux de rénovation en tant que «nouvelle construction». Au fil des ans, le Tribunal fédéral a identifié plusieurs cas de figure dans lesquels l'approche globale devait être appliquée, notamment lorsque l'investissement dépasse le coût d'acquisition du bien¹², lorsqu'il y a une nouvelle répartition des espaces à l'intérieur du bâtiment¹³, lorsque les travaux de construction ont touché tous les aspects essentiels du bien¹⁴, ou encore lorsqu'il y a eu une transformation ou une extension complète du bien immobilier¹⁵. Toutefois, certains de ces critères n'étaient pas toujours suffisamment clairs et prévisibles, ce qui entraînait un risque d'incertitude juridique. Grâce à ce revirement de jurisprudence, ce problème est complètement éliminé car il n'est plus nécessaire d'analyser si, d'un point de vue global, les travaux de rénovation entrepris correspondent à une nouvelle construction économique.

Il est vrai que ce revirement de jurisprudence, qui implique une appréciation distincte objective et technique de tous les travaux effectués sur un bien immobilier, rend le processus d'imposition plus complexe pour toutes les parties concernées. Néanmoins, à notre

⁹ Arrêt commenté, c. 4.5.

¹⁰ Rapport CER-N, FF 2007 7993, 8003 ch. 3.

¹¹ Arrêt commenté, c. 4.6.

¹² Arrêt du TF [2C 582/2021 du 29 novembre 2021, c. 2.2.](#)

¹³ Arrêt du TF [2C 582/2021 du 29 novembre 2021, c. 2.2.](#)

¹⁴ Arrêt du TF [2C 734/2021 du 23 juin 2022, c. 3.4.2.](#)

¹⁵ Arrêt du TF [2C 734/2021 du 23 juin 2022, c. 3.2.3.](#)

RDAF 2024 II p. 125, 129

avis, ce problème de praticabilité doit être nuancé pour deux raisons. Premièrement, cet inconvénient pratique est compensé par l'obligation de collaborer de l'assujéti (art. 126 LIFD). En effet, l'examen individuel de l'autorité fiscale doit se fonder sur les pièces justificatives fournies par le contribuable, dans lesquelles ce dernier décrit quels travaux de rénovation ont été effectués afin de maintenir la valeur de l'immeuble et dans quelles proportions¹⁶. Deuxièmement, l'avantage pratique de l'approche économique globale avait déjà été limité en 2020 par la modification de l'art. 32 al. 2 LIFD, qui a expressément introduit que les frais de démolition en vue d'une nouvelle construction de remplacement sont assimilés à des frais d'entretien déductibles du revenu. À partir de 2020, il était ainsi, dans une certaine mesure, nécessaire de procéder à un examen individuel des dépenses afin de les répartir dans les différentes classes de dépenses¹⁷.

Ce revirement de jurisprudence a déjà été confirmé dans plusieurs affaires par notre Haute Cour, qui a expressément mentionné dans ces jugements l'arrêt de principe du 23 février 2023 comme base de l'abandon de l'approche économique et globale au profit d'un examen individuel des dépenses immobilières en fonction de la nature objective et technique¹⁸. À cet égard, il est intéressant de remarquer que les juges de Mon-Repos ont particulièrement souligné l'importance pratique d'une documentation complète et détaillée fournie par le contribuable démontrant quelles dépenses avaient pour caractéristique de maintenir la valeur de l'immeuble et quelles dépenses permettaient au contraire une augmentation de sa valeur.

¹⁶ Arrêt commenté, c. 4.6 et 4.7.

¹⁷ Arrêt commenté, c. 4.5.

¹⁸ Arrêt du TF [9C 724/2022 du 29 mars 2023](#); Arrêt du TF [9C 161/2023 du 6 juin 2023](#).