

La propriété immobilière face aux défis énergétiques

Du statut juridique de l'énergie au
contrôle des loyers

Eric Brandt
Valérie Défago Gaudin
Alexandre Faltin
Alexandre Flückiger
Yacine Rezki
Emile Spierer
Jean-Baptiste Zufferey

Édité par
Michel Hottelier et Bénédicte Foëx

La propriété immobilière face aux défis énergétiques

Du statut juridique de l'énergie au
contrôle des loyers

Eric Brandt
Valérie Défago Gaudin
Alexandre Faltin
Alexandre Flückiger
Yacine Rezki
Emile Spierer
Jean-Baptiste Zufferey

Édité par
Michel Hottelier et Bénédict Foëx



Chambre genevoise immobilière



Schulthess § 2016
ÉDITIONS ROMANDES

Citation suggérée de l'ouvrage: MICHEL HOTTELIER/BENEDICT FOËX (éds), *La propriété immobilière face aux défis énergétiques – Du statut juridique de l'énergie au contrôle des loyers*, Collection Genevoise, Genève / Zurich 2016, Schulthess Éditions Romandes

ISBN 978-3-7255-8606-6

© Schulthess Médias Juridiques SA, Genève · Zurich · Bâle 2016

www.schulthess.com

Diffusion en France : Lextenso Éditions, 70, rue du Gouverneur Général Éboué,
92131 Issy-les-Moulineaux Cedex

www.lextenso-editions.com

Diffusion et distribution en Belgique et au Luxembourg : Patrimoine SPRL, Avenue Milcamps
119, B-1030 Bruxelles; téléphone et télécopieur: +32 (0)2 736 68 47; courriel: patrimoine@telenet.be

Tous droits réservés. Toute traduction, reproduction, représentation ou adaptation intégrale ou partielle de cette publication, par quelque procédé que ce soit (graphique, électronique ou mécanique, y compris photocopie et microfilm), et toutes formes d'enregistrement sont strictement interdites sans l'autorisation expresse et écrite de l'éditeur.

Information bibliographique de la Deutsche Nationalbibliothek: La Deutsche Nationalbibliothek a répertorié cette publication dans la Deutsche Nationalbibliografie; les données bibliographiques détaillées peuvent être consultées sur Internet à l'adresse <http://dnb.d-nb.de>.

Sommaire

Avant-propos	5
Préface	7
Sommaire	11
Table des abréviations.....	13

ALEXANDRE FLÜCKIGER, *Professeur à l'Université de Genève*

La transition énergétique entre conflits d'objectifs et conflits de compétence : aspects de droit constitutionnel	23
--	-----------

JEAN-BAPTISTE ZUFFEREY, *Professeur à l'Université de Fribourg,
Président de l'Institut du droit de la construction*

Le traitement de l'énergie en droit de la construction.....	61
--	-----------

ERIC BRANDT, *Juge à la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud*

La coordination des intérêts divergents	93
--	-----------

EMILE SPIERER, *Collaborateur scientifique à Genève*

Les mesures de soutien financier	147
---	------------

VALÉRIE DÉFAGO GAUDIN, *Professeur à l'Université de Neuchâtel, avocate*

Les rénovations énergétiques : incidence et répercussion sur les loyers.....	155
---	------------

ALEXANDRE FALTIN, *Avocat, chargé d'enseignement à la Faculté
d'économie et de management de l'Université de Genève, et*
YACINE REZKI, *Avocat-stagiaire*

**Déductions fiscales liées à la propriété immobilière (impôt sur
le revenu)** 181

Table des matières 195

Déductions fiscales liées à la propriété immobilière (impôt sur le revenu)

Questions choisies

ALEXANDRE FALTIN¹ ET YACINE REZKI²

I. Introduction

L'impôt sur le revenu frappe le revenu net des contribuables. Le revenu net se détermine en partant du revenu brut, dont le montant est réduit par un certain nombre de déductions. Celles-ci sont fondamentalement au nombre de trois :

- les déductions organiques, à savoir les frais d'acquisition du revenu ;
- les déductions générales, portant sur certaines dépenses particulières (intérêts passifs, charges sociales, etc.) ;
- les déductions sociales.

En matière immobilière, le revenu brut imposable comprend non seulement les revenus effectivement réalisés (loyers), mais également la valeur locative des immeubles ou parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou de jouissance obtenu à titre gratuit.

Il est dès lors naturel que les frais d'entretien puissent être déductibles du revenu. En effet, s'agissant du revenu locatif, le bailleur est tenu de procéder à un certain nombre de réparations. Le même raisonnement doit être tenu pour l'immeuble dont le propriétaire se réserve l'usage : à partir du moment où le fisc impose la valeur locative de l'immeuble occupé par le propriétaire, les frais d'entretien doivent être déductibles, en tant que frais d'acquisition du revenu.

¹ Avocat associé, Oberson Abels SA, chargé d'enseignement à l'Université de Genève (GSEM).

² Avocat-stagiaire, Oberson Abels SA.

En matière d'impôt fédéral direct, la déduction des frais d'entretien est prévue à l'art. 32 al. 2 à 4 LIFD³. Pour les impôts cantonaux, l'art. 9 al. 3 LHID⁴ régit la matière :

<i>Art. 32 al. 2 LIFD</i>	<i>Art. 9 al. 3 LHID</i>
<p><i>al. 2</i></p> <p>Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers.</p> <p>Le DFF détermine dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien.</p>	<p>Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers.</p> <p>En outre, les cantons peuvent prévoir des déductions pour la protection de l'environnement, les mesures d'économie d'énergie et la restauration des monuments historiques. Ces trois dernières déductions sont soumises à la réglementation suivante :</p> <p>a. le Département fédéral des finances détermine en collaboration avec les cantons dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés à des frais d'entretien ;</p>

³ Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, RS 642.11.

⁴ Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, RS 642.14.

<i>Art. 32 al. 2 LIFD</i>	<i>Art. 9 al. 3 LHID</i>
<p data-bbox="194 196 241 222"><i>al. 3</i></p> <p data-bbox="150 239 597 486">Sont en outre déductibles les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur leur ordre, pour autant qu'ils ne soient pas subventionnés.</p> <p data-bbox="194 538 241 563"><i>al. 4</i></p> <p data-bbox="150 580 597 777">Au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire. Le Conseil fédéral arrête cette déduction forfaitaire.</p>	<p data-bbox="617 239 1064 520">b. pour autant qu'ils ne soient pas subventionnés, les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques sont déductibles dans la mesure où le contribuable les a entrepris en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur ordre d'une autorité administrative.</p>

Un certain nombre d'éléments ressort à la simple comparaison de ces deux normes :

- a) s'agissant de la déduction des frais nécessaires à l'entretien, des frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, des primes d'assurances relatives à ces immeubles et des frais d'administration par des tiers, la lettre des deux lois est rigoureusement identique ;
- b) les cantons ne sont en revanche pas tenus de permettre la déduction d'investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement. Néanmoins, s'ils entendent prévoir une telle déduction, son étendue doit correspondre à ce que le Département fédéral des finances a prévu⁵ ;
- c) la déduction des frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques est facultative pour les cantons.

La marge de manœuvre des cantons est donc étroite : la déduction des frais immobiliers doit répondre à ces règles. Elle ne peut pas être plus restrictive.

⁵ Dans le même sens : MARKUS REICH (in ZWEIFEL/ATHANAS [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 (StHG), 2e éd., Bâle 2002, n. 57 ss ad art. 9).

Elle ne peut pas non plus être plus large, l'art. 9 al. 4 LHID prévoyant, en outre, qu' « on n'admettra pas d'autres déductions ». En matière de déductions immobilières, l'harmonisation fiscale tend donc, *de lege*, vers une uniformisation fiscale. Aussi, la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue sur la base de l'art. 32 al. 2 LIFD peut être appliquée très largement aux impôts cantonaux également.

II. Déductions des frais d'entretien

Selon l'art. 32 al. 2 LIFD, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. En outre, le Département fédéral des finances détermine dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien.

Trois ordonnances d'application précisent la matière :

- l'Ordonnance du Conseil fédéral sur les frais relatifs aux immeubles (ci-après : « OCF »)⁶. Cette ordonnance :
 - indique le montant de la déduction forfaitaire possible en lieu et place de la déduction effective (10 % du rendement brut – loyers ou valeur locative – pour les bâtiments dont l'âge est inférieur ou égal à dix ans au début de la période fiscale ; 20 % ensuite) ;
 - donne une définition de principe des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement qui peuvent être déduits ;
- l'Ordonnance du Département fédéral des finances, sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables (ci-après : « ODF »)⁷. Cette ordonnance contient une énumération exemplative des mesures écologiques déductibles ;
- l'Ordonnance de l'Administration fédérale des contributions sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct (ci-après « OAF »)⁸. Cette ordonnance donne une liste exemplative de frais déductibles et non déductibles.

⁶ RS 642.116.

⁷ RS 642.116.1.

⁸ RS 642.116.2.

Il convient de relever que plusieurs cantons ont émis des directives cataloguant, de manière relativement détaillée, les travaux qu'ils qualifient de travaux d'entretien, d'investissements écologiques, de purs travaux à plus-value (impactant en principe l'impôt sur la fortune et l'impôt sur les gains immobiliers) ou de dépenses neutres.

Enfin, on rappellera que les frais d'entretien, à l'instar des autres déductions, s'opèrent sur le revenu brut global du foyer fiscal (art. 25 LIFD). Il n'y a donc pas de limitation des déductions à hauteur du revenu immobilier.

A. Frais d'entretien au sens étroit

Les frais d'entretien au sens étroit sont essentiellement ceux qui sont encourus pour des travaux destinés à compenser l'usure normale de la chose due à son usage et à l'écoulement du temps et à maintenir l'état d'entretien original du bien⁹. Ils doivent permettre de conserver la valeur d'usage de l'immeuble, notamment son rendement locatif¹⁰. Ils constituent des frais organiques d'acquisition du revenu immobilier¹¹.

Sont notamment déductibles :

- Les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble ;
- Les versements aux fonds de rénovation des propriétés par étages, lorsque ces affectations ne servent à couvrir que les frais d'entretien d'installations communes ;
- Les frais d'exploitation : contributions périodiques pour l'enlèvement des ordures ménages, l'épuration des eaux, l'éclairage et le nettoyage des rues, l'entretien des routes, etc. Les taxes immobilières représentant des impôts réels entrent dans la catégorie des frais d'exploitation et sont déductibles à ce titre¹².

⁹ Jugement du 19 décembre 2014 du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève, JTAPI/1440/2014.

¹⁰ RDAF 1997 II p. 581.

¹¹ ATF 133 II 287 consid. 2.1.

¹² A Genève, il s'agit de l'impôt immobilier complémentaire (art. 76-79 LCP). A relever que, jusqu'en 2010, l'impôt immobilier complémentaire genevois n'était pas déductible du revenu imposable pour l'impôt cantonal (art. 38 lit. e LIPP, dans sa teneur au 1.1.2010, alors qu'il l'était pour l'impôt fédéral direct). L'ancienne Commission cantonale de recours en matière administrative a, par jugement du 15 février 2010, estimé que cet impôt devait être déduit, également pour l'impôt cantonal. Suite à cette décision, le Conseil d'Etat a adopté un règlement transitoire permettant la déduction de cet impôt (RTDIF). Depuis le 30 août 2011, la LIPP ne prévoit plus la non déductibilité de l'impôt immobilier complémentaire (modification de l'art. 38 lit. e LIPP).

En revanche, les dépenses courantes liées économiquement et juridiquement à la possession d'un immeuble (frais de chauffage, eau courante, etc.) ne sont pas déductibles dans la mesure où elles sont qualifiées fiscalement d'utilisation du revenu¹³.

B. Frais de remise en état d'immeubles acquis récemment

Fondamentalement, les frais d'entretien comprennent les dépenses engagées par le contribuable pour le maintien de la valeur de son immeuble. L'état du bien au moment de son acquisition ne devrait pas être déterminant.

Néanmoins, dans le cadre d'une jurisprudence qui remonte à 1973¹⁴, le Tribunal fédéral prévoyait une exception à la déductibilité des frais visant à remettre en état un immeuble acquis il y a moins de cinq ans qui avait été négligé par le propriétaire précédent. Il s'agissait d'éviter de privilégier fiscalement le contribuable qui achète un immeuble dont l'entretien a été laissé à l'abandon dans le but de le rénover par rapport au contribuable qui achète un immeuble déjà rénové. Cette exception était connue sous le nom de "Pratique Dumont". L'ancrage juridique de cette pratique pouvait être trouvé à l'art. 34 lit. d LIFD, qui prévoit que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne sont pas déductibles. En outre, la non déductibilité des frais de remise en état d'immeubles acquis récemment était également rappelée dans l'Ordonnance de l'Administration fédérale des contributions sur les frais relatifs aux immeubles privés¹⁵.

Critiquée sur le plan politique¹⁶ pour des considérations d'ordre économique¹⁷, la « pratique Dumont » a été abrogée par le législateur en 2010¹⁸ par l'ajout à l'art. 32 al. 2 LIFD de la mention de la déductibilité des frais de remise en état d'immeubles acquis récemment. Le fait que la modification législative se soit limitée à mentionner la déductibilité des frais de remise en état d'immeubles récemment acquis s'explique donc par le fait que ces frais étaient déductibles déjà auparavant lorsque l'immeuble avait été acquis il y a plus de cinq ans.

¹³ Décision de la Commission cantonale de recours en matière administrative du 29 juin 2008, DCCR/663/2009, consid. 6.

¹⁴ ATF 99 Ib 362.

¹⁵ Art. 1 al. 2 lit. a de cette ordonnance, dans sa teneur valable jusqu'au 31.12.2009.

¹⁶ Voir notamment les initiatives parlementaires : 00.460 (14.12.2000) ; 04.457 (04.10.2004) ainsi que la motion 96.3622 (11.12.1996).

¹⁷ MANDY WAGNER, La pratique Dumont : Rappel et actualité, in ECS 12/09, p. 954.

¹⁸ FF 2010 4861.

C. La déduction des investissements écologiques

1. Situation actuelle

Contrairement aux travaux d'entretien, les dépenses à plus-values réalisées par un contribuable sur son bien immobilier ne sont en principe pas déductibles (art. 34 lit. d LIFD). Sont en particulier concernées, les dépenses permettant d'améliorer durablement l'état de l'immeuble, d'en élever le standing ou d'en augmenter sa valeur¹⁹. En revanche, le coût des travaux à plus-value sont pris en compte dans le calcul de l'impôt sur les gains immobiliers²⁰.

Fondamentalement, l'impôt sur le revenu doit appréhender la capacité contributive des contribuables. Il ne devrait pas, en théorie du moins, servir des buts autres que fiscaux²¹. Néanmoins, la Confédération dispose d'une compétence pour légiférer en matière de protection de l'environnement (art. 74 Cst) ce qui, à notre sens, permet de tempérer cette affirmation.

L'art. 32 al. 2, 2^{ème} phrase, de la LIFD attribue au Département fédéral des finances (ci-après : « DFF ») la faculté d'assimiler les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement à des frais d'entretien déductibles. *A priori*, une déduction de ce type ne saurait avoir sa place en matière d'impôt sur le revenu et d'imposition d'après la capacité contributive. En effet, les investissements dont il est question ne consistent pas en des travaux de maintien de la valeur d'un immeuble. Toutefois, et comme indiqué ci-dessus, on peut trouver le fondement de cette déduction dans la compétence de la Confédération pour légiférer en matière de protection de l'environnement.

La notion d'investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement est définie à l'art. 5 OCF : il s'agit des frais encourus en vue de rationaliser la consommation d'énergie ou de recourir aux énergies renouvelables et concernent le remplacement d'éléments de construction ou d'installations vétustes et l'adjonction d'éléments de construction ou d'installations dans des bâtiments existants. Ces investissements ne sont déductibles que dans la mesure où ils ne sont pas subventionnés²².

Le DFF a établi une liste exemplative des investissements écologiques déductibles (art. 1 ODF) :

¹⁹ BASTIEN VERREY, L'imposition différée du gain immobilier : harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, RJI Band/Nr. 51, 2011, p. 137.

²⁰ Arrêt du Tribunal fédéral du 17 octobre 2011, réf : 2C_277/2011 consid. 3. 1.

²¹ Arrêt du Tribunal fédéral du 6 juillet 2007, réf : 2C_63/2010, consid. 2.3.

²² Art. 6 OCF.

- a. les mesures tendant à réduire les déperditions énergétiques de l'enveloppe du bâtiment, par exemple :
 - 1. isolation thermique des sols, murs, toits et plafonds jouxtant l'extérieur, des locaux non chauffés ou le terrain,
 - 2. remplacement des fenêtres par des modèles améliorés sur le plan énergétique,
 - 3. pose de colmatages,
 - 4. installation de sas non chauffés,
 - 5. renouvellement de jalousies ou de volets à rouleau ;

- b. les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie dans les installations du bâtiment, par exemple :
 - 1. renouvellement du générateur de chaleur, à l'exception de son renouvellement par des chauffages électriques fixes à résistances,
 - 2. remplacement des chauffe-eau (à l'exception du remplacement des chauffe-eau à circulation par des chauffe-eau centraux),
 - 3. raccordement à un réseau de chauffage à distance,
 - 4. pose de pompes à chaleur, d'installations à couplage chaleur-force et d'équipements alimentés aux énergies renouvelables,
 - 5. pose et renouvellement d'installations servant avant tout à l'utilisation rationnelle de l'énergie, notamment :
 - dispositifs de réglage, vannes thermostatiques de radiateurs, pompes de recirculation, ventilateurs,
 - isolation thermique des conduites, de la robinetterie ou de la chaudière,
 - dispositifs de mesure servant à l'enregistrement de la consommation et l'optimisation du fonctionnement,
 - appareils liés au décompte individuel des frais de chauffage et d'eau chaude,
 - 6. assainissement de cheminée lié au renouvellement d'un générateur de chaleur,
 - 7. mesures de récupération de la chaleur, par exemple dans des installations de ventilation et de climatisation ;

- c. les analyses énergétiques et les plans-directeurs de l'énergie ;

- d. le renouvellement d'appareils ménagers gros consommateurs d'énergie, tels que cuisinières, fours, réfrigérateurs, congélateurs, lave-vaisselle, lave-linge, équipements d'éclairage, etc., qui font partie de la valeur de l'immeuble.

De manière générale, les mesures qui n'ont qu'un effet secondaire sur l'économie d'énergie, mais qui visent, premièrement, à augmenter le confort ou l'espace du logement, ne sont pas déductibles²³. À cet égard, les travaux visant à l'aménagement des combles ou à la création de chambres ou d'appartements ne sont pas déductibles, quand bien même ils permettraient d'effectuer des économies d'énergie²⁴.

²³ Arrêt du Tribunal fédéral du 12 mai 2009, réf. 2C_666/2008.

²⁴ Arrêt du Tribunal fédéral du 4 septembre 2014, réf. 2C_153/2014.

Les possibilités de déduction des investissements écologiques sont limitées aux bâtiments existants. Cette limitation se justifie car il s'agit d'inciter à l'adaptation de constructions inappropriées du point de vue des standards modernes²⁵. Dès lors, il convient de préciser la notion de « bâtiments existants ». En effet, il n'est pas aisé de déterminer le moment à partir duquel un bâtiment devient un « bâtiment existant » pour lequel il se justifie de prendre des mesures incitatives visant son adaptation aux standards modernes. Dans une jurisprudence datant de 2012, le Tribunal fédéral a refusé la déduction pour des investissements sur une maison familiale construite deux ans avant lesdits investissements²⁶. Dans une cause antérieure, le Tribunal administratif zurichois avait admis la déduction d'un investissement écologique sur un bâtiment dont la construction datait de 21 mois avant ledit investissement. Le Tribunal administratif zurichois avait considéré que le bâtiment en question, habité, était un bâtiment existant²⁷.

Certaines jurisprudences cantonales retiennent un délai de 5 ans dans l'appréciation de la notion de « bâtiments existants ». Les bâtiments dont la construction est inférieure à 5 ans ne seraient ainsi pas considérés comme étant des bâtiments existants²⁸.

Dans cette optique, la déduction n'est pas non plus possible lors de travaux de rénovation totale qui, dans les faits, conduisent à l'établissement d'un nouveau bâtiment (destruction du bâtiment et remplacement par un nouveau dont l'affectation n'est pas identique)²⁹.

En revanche, la rénovation complète d'un bâtiment dont l'affectation n'est pas modifiée ne constitue pas un nouveau bâtiment³⁰ et reste donc déductible dans la mesure où elle répond aux conditions de l'ODFF.

2. Evolution future ?

Par décisions des 19 mars et 11 juin 2009, les chambres fédérales ont adopté la motion 09.3014, chargeant le Conseil fédéral d'améliorer l'efficacité et l'efficience des déductions fiscales pour les investissements énergétiques concernant les immeubles privés. Le texte de la motion prévoyait que la révision devait entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2011. La motion s'expliquait par le fait que

²⁵ Arrêt du Tribunal fédéral du 18 décembre 2012, réf. 2C_727/2012 et 2C_729/2012.

²⁶ Arrêt du Tribunal fédéral du 18 décembre 2012, réf. 2C_727/2012 et 2C_729/2012.

²⁷ Tribunal administratif zurichois du 17.11.2010, réf. SB.2010.00041 et SB.2010.00040.

²⁸ Voir notamment l'arrêt du Tribunal cantonal fribourgeois du 18 novembre 2014, *in* RFJ 2015, p. 407 ; l'arrêt de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt du canton de Soleure du 29 Octobre 2012 résumé *in* Steuer Revue 2013, p. 778.

²⁹ Arrêt du Tribunal fédéral du 6 juillet 2010, réf. 2C_63/2010.

³⁰ Tribunal cantonal SG, du 9 décembre 2010, *in* Steuer Revue 2011, p. 309.

le système actuel ne définit pas clairement les mesures visées. De plus, une partie des investissements écologiques sont déductibles alors qu'il s'agirait en réalité de mesures légalement prescrites ou qui auraient été exécutées de toute manière. Il y aurait donc un effet d'aubaine, puisque les déductions devraient en principe avoir un effet incitatif. La motion estimait qu'il fallait limiter les déductions aux mesures qui garantissent une contribution importante à l'objectif énergétique, qui vont au-delà des prescriptions légales et qui sont généralement non rentables.

Suite à l'adoption de cette motion, un projet de refonte de l'ODFF a été mis en consultation. Ce projet restreignait fortement la déduction des investissements écologiques. La déduction était limitée :

- aux mesures visant à réduire les déperditions énergétiques de l'enveloppe du bâtiment, dans la mesure où certains coefficients de transmission thermique n'étaient pas dépassés ou si la valeur limite pour les besoins de chaleur pour le chauffage est respectée ;
- aux mesures suivantes en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables pour les installations techniques du bâtiment :
 1. le remplacement d'un générateur de chaleur utilisé comme chauffage principal par une installation fonctionnant aux énergies renouvelables ou aux rejets thermiques et disposant d'un *label ou certificat de qualité déterminé* ;
 2. le raccordement à un réseau de chauffage à distance fonctionnant avec une *part d'énergies renouvelables ou de rejets thermiques de 50 % au moins* ;
 3. la pose et le remplacement d'installations servant avant tout à l'utilisation rationnelle de l'énergie et au recours aux énergies renouvelables :
 - isolation thermique des conduites, de la robinetterie ainsi que de la chaudière, des réservoirs d'eau chaude et des accumulateurs de chaleur,
 - installations de récupération de chaleur, par exemple dans des installations de ventilation et de climatisation,
 - aération contrôlée dans les habitations, avec récupération de la chaleur,

- installations photovoltaïques ;
- les mesures menant à la certification du bâtiment selon les normes Minergie ;
- le coût des analyses et des concepts énergétiques.

Le projet de révision mettait donc l'accent sur le résultat énergétique des mesures entreprises.

Ce projet a fait l'objet d'importantes critiques, notamment par les cantons. En outre, le contre-projet indirect du Conseil fédéral à l'initiative populaire "Sécurité du logement à la retraite", rejeté par le Parlement, prévoyait d'inscrire les mêmes principes dans une loi, en n'accordant de déduction aux contribuables détenant un immeuble dans leur fortune privée que pour les investissements consacrés à des mesures particulièrement efficaces permettant d'économiser l'énergie et de préserver l'environnement.

En revanche, dans le cadre de la Stratégie énergétique 2050 (sortir du nucléaire), le Conseil fédéral préconise à nouveau de revoir l'ODFF. Vraisemblablement, cette question reviendra à l'ordre du jour dans le cadre de la réforme fiscale écologique annoncée par le Conseil fédéral dans ce contexte.³¹

III. Primes d'assurance et frais d'administration

Les primes d'assurances relatives aux immeubles détenus dans la fortune privée sont déductibles (art. 32 al. 2 LIFD). Il s'agit en particulier de l'assurance-incendie, des assurances contre les dégâts des eaux et le bris de glaces ou encore de l'assurance responsabilité civile³².

Il en va de même pour les frais d'administration de l'immeuble par des tiers (art. 32 al. 2 LIFD), constitués notamment des frais d'administration déductibles tels les frais de port, de téléphone, d'annonces, d'imprimés, de poursuite, de procès et des rétributions au gérant³³.

³¹ Cf. à ce sujet, les explications du Conseil fédéral à l'interpellation 12.3876 « Pourquoi la révision 2010 de l'ordonnance sur les déductions en faveur de mesures énergétiques n'entre-t-elle pas en vigueur ? ».

³² Art. 1 al. 1 lit. b OAFC.

³³ Art. 1 al. 1 lit. c OAFC.

IV. Période de déduction des dépenses mentionnées

En vertu du principe de périodicité, seuls les travaux relatifs à la période fiscale considérée sont déductibles. La question se pose de savoir si la date déterminante est celle de l'émission de la facture, de son paiement, voire de la réalisation des travaux. Dans les cantons romands, la date d'établissement de la facture par les fournisseurs est généralement retenue comme critère déterminant. Tel est notamment le cas en ce qui concerne les cantons de Neuchâtel³⁴, Vaud³⁵, Genève³⁶ ou encore Berne³⁷. On notera toutefois que dans le canton de Fribourg, c'est la date du paiement qui est déterminante³⁸.

Le principe de périodicité des déductions a pour conséquence l'impossibilité du report de la déduction dans le temps. Les montants des déductions excédant le revenu imposable sur une période d'imposition sont ainsi « perdus » dans la mesure où ils ne pourront plus être déduits par la suite.

Toutefois, dans la mesure où les déductions de l'art. 32 al. 2 LIFD sont imputables à l'ensemble des revenus, il est possible de déduire des frais alors même que le bien immobilier ne génère aucun revenu ni aucune valeur locative. Tel est notamment le cas dans l'hypothèse où des travaux rendent l'occupation des lieux impossible. Ce n'est que lorsqu'il apparaît sur la durée, au vu d'un revenu inexistant ou trop faible et de la nature des frais engagés, que ceux-ci ne sont pas justifiés et n'ont pas de sens d'un point de vue économique, que se pose la question d'un refus de leur déduction³⁹.

V. Immeubles appartenant à la fortune commerciale

Conformément à son libellé clair, les déductions immobilières prévues à l'art. 32 al. 2 LIFD ne visent que les immeubles appartenant à la fortune privée du contribuable⁴⁰.

Pour les immeubles faisant partie de la fortune commerciale, les déductions admises sont celles qui sont justifiées par l'usage commercial ou professionnel. Aux frais d'entretien s'ajoutent d'éventuels amortissements, provisions et pertes effectives.

³⁴ Service des contributions, Notice spéciale pour la déduction des frais effectif relatifs aux immeubles et des investissements destinés à économiser de l'énergie, ch. 4.

³⁵ Déclaration fiscale vaudoise, page immobilier.

³⁶ Administration fiscale cantonale, *Information N°1/2011*, 1^{er} février 2011, chap. 4, p. 5.

³⁷ Intendance des impôts, *Notice 5 sur les frais immobiliers*, 2014, ch. 1.

³⁸ RDAF 2003 II, p. 681.

³⁹ ATF 133 II 287.

⁴⁰ RDAF 2013 II p. 416.

VI. Conclusion

En tant que frais d'acquisition du revenu, la déduction des frais d'entretien, primes d'assurance et frais d'administration par des tiers n'est pas controversée. Il en irait différemment si, par exemple, la valeur locative du logement occupé par le propriétaire n'était plus imposée.

En revanche, les investissements écologiques sont déductibles non pas afin de cerner la capacité contributive mais en tant que mesure incitative. Dans ce contexte, certains estiment que la réglementation actuelle serait trop large, car elle permet la déduction d'investissements qui seraient de toute manière entrepris, soit en raison de certains standards actuels, soit en raison d'obligations légales. On peut penser, par exemple, à l'obligation de remplacer le simple vitrage par un double vitrage.

Néanmoins, on peut se demander si un tel raisonnement est exact. En effet, à partir du moment où il devient normal, voire obligatoire, d'entreprendre certaines mesures de type écologique, la non-conformité à ces nouveaux standards fait clairement perdre de la valeur à l'immeuble concerné. Aussi, le propriétaire n'a généralement pas le choix : s'il veut conserver la valeur de son investissement, il devra effectuer les mesures écologiques. Or, dans ce cas, on ne se trouve plus, à notre sens, dans l'investissement, mais dans la dépense pour le maintien de la valeur du bien, c'est-à-dire dans les frais d'entretien, qui doivent de toute manière être déductibles, en tant que frais organiques.