



## «*Déduction fiscale des mesures destinées à économiser l'énergie et à ménager l'environnement*» \*



Monsieur **Daniel Bortolaso**, lic. en droit, juriste-fiscaliste auprès du Centre de compétences Personnes Physiques de l'Administration cantonale des impôts

*\*Les avis exprimés ne représentent que la position des intervenants et n'engagent en aucun cas l'Administration cantonale des impôts*

# TABLE DES MATIERES

- A. Survol des bases légales aux niveaux fédéral et cantonal
- B. Nouveautés en matière de frais d'entretien d'immeubles
- C. Notion fiscale de frais d'entretien d'immeubles
- D. Le traitement fiscal des subventions en matière de mesures d'économie d'énergie/ménagement de l'environnement
- E. Pratique vaudoise en matière de frais d'entretien d'immeubles
- F. Exemples
- G. Questions

# A.

# BASES LEGALES



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

canton de  
vaud



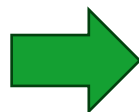


Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Loi fédérale du 14  
décembre 1990 sur l'impôt  
fédéral direct  
LIFD

- Nouvelle Ordonnance du Conseil fédéral du 9 mars 2018 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS 642.116)  
ENTREE EN VIGUEUR: 1<sup>er</sup> janvier 2020
- 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)
- Ordonnance de l'AFC du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS 642.116.2)

Loi fédérale du 14  
décembre 1990 sur  
l'harmonisation des impôts  
directs des cantons et des  
communes  
LHID



Loi sur les  
impôts directs  
cantonaux  
LI VD

canton de  
vaud



- RÈGLEMENT sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés (RDFIP; BL/VD 642.11.2)
- RÈGLEMENT sur la détermination de la valeur locative (RVLoc; BL/VD 642.11.9.1)
- RÈGLEMENT d'application de la loi vaudoise sur l'énergie (RLVLEne; BL/VD 730.01.1)
- RÈGLEMENT sur le certificat énergétique cantonal des bâtiments (R-CECB; BL/VD 730.01.4)



# BASES LEGALES FEDERALES

- En ce qui concerne la déduction des mesures d'économie d'énergie, des mesures ménageant l'environnement et des frais de démolition, il y a lieu de se référer à l'article 32, alinéa 2 LIFD
- Article 9, alinéa 3 LHID: les cantons peuvent prévoir des déductions pour la protection de l'environnement, les mesures d'économie d'énergie et la restauration des monuments historiques



# BASES LEGALES FEDERALES

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)

# BASES LEGALES FEDERALES

## Ordonnance sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables

642.116.1

du 24 août 1992 (Etat le 1<sup>er</sup> janvier 1995)

*Le Département fédéral des finances,*

vu l'art. 102, al. 1, de la loi fédérale du 14 décembre 1990<sup>1</sup> sur l'impôt fédéral direct (LIFD);

vu l'ordonnance du 24 août 1992<sup>2</sup> sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct,

*arrête:*

### Art. 1 Mesures

Sont en particulier considérés comme mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables:

- 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<sup>3</sup>,

RO 1992 1795

<sup>1</sup> RS 642.11

<sup>2</sup> RS 642.116

<sup>3</sup> Energies renouvelables à encourager: énergie solaire, géothermie, chaleur ambiante captée avec ou sans pompe à chaleur, énergie éolienne et biomasse (y compris le bois ou le biogaz). L'utilisation des forces hydrauliques n'entre pas dans la catégorie des énergies renouvelables à encourager au sens de la LIFD.

642.116.1

Impôts

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.

### Art. 2 Entrée en vigueur

La présente ordonnance entre en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995.

# BASES LEGALES CANTONALES

- Au niveau cantonal, le siège de la matière se trouve à l'article 36, alinéa 1, lettre b LI/VD
- Cette disposition - de droit harmonisé - a la même teneur que l'article 32, alinéa 2 LIFD (art. 9, al. 3, let. a LHID)





# BASES LEGALES CANTONALES

## RÈGLEMENT sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés (RDFIP; BL/VD 642.11.2)



# BASES LEGALES CANTONALES

## Art. 4 Mesures

<sup>1</sup> Sont en particulier considérés comme mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables :

- 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.

<sup>2</sup> Le taux de déduction pour les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables se monte à 100 %.



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

# BASES LEGALES

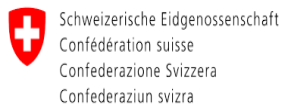
canton de  
vaud



## DEDUCTIONS FORFAITAIRES

# BASES LEGALES

- Le propriétaire immobilier a la faculté de réclamer la déduction forfaitaire des frais d'entretien d'immeuble pour chaque période fiscale
- Pour le même bien immobilier, la déduction des frais forfaitaires n'est jamais cumulable avec la déduction des frais effectifs !
- Au niveau **fédéral**, la déduction forfaitaire se monte à:
  - 10 % du rendement brut des loyers ou de la valeur locative brute si l'âge du bâtiment au début de la période fiscale est inférieur ou égal à dix ans ;
  - 20 % du rendement brut des loyers ou de la valeur locative brute si l'âge du bâtiment au début de la période fiscale est supérieur à dix ans.
- Au niveau **cantonal**, la déduction forfaitaire se monte à:
  - 20% de la valeur locative pour les immeubles de 20 ans et moins ;
  - 30% de la valeur locative pour les immeubles de plus de 20 ans ;
  - 10% du rendement brut des loyers pour les immeubles de 20 ans et moins avec une limitation à 15 000 francs ;
  - 20% du rendement brut des loyers pour les immeubles de plus de 20 ans avec une limitation à 30 000 francs.



- Même s'il ne s'agit pas d'une base légale, n'oubliez pas de consulter les instructions complémentaires concernant la propriété immobilière qui sont publiées chaque année sur le site Internet de l'Administration cantonale des impôts

Adresse: <https://www.vd.ch/etat-droit-finances/impots/formulaires-directives-et-baremes/>



## B. Nouveautés en matière de frais d'entretien d'immeubles



# «Nouveautés» en matière de frais d'entretien d'immeubles

- Nouvelle pratique instaurée par l'Administration fiscale pour différencier un immeuble neuf d'un immeuble existant. Pratique publiée dans les instructions complémentaires concernant la propriété immobilière 2024 (page 6)

*Adresse:*

[https://www.vd.ch/fileadmin/user\\_upload/organisation/dfin/aci/fichiers\\_pdf/21004\\_2023.pdf](https://www.vd.ch/fileadmin/user_upload/organisation/dfin/aci/fichiers_pdf/21004_2023.pdf)

- Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2020, il y a la possibilité de reporter sur deux périodes fiscales les frais d'économie d'énergie, les frais pour le ménagement de l'environnement ainsi que les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement. L'Autorité fiscale a publié sur son site une notice à ce sujet

*Adresse:*

[https://www.vd.ch/fileadmin/user\\_upload/organisation/dfin/aci/fichiers\\_pdf/Report\\_de\\_l%E2%80%99exc%C3%A9dent.pdf](https://www.vd.ch/fileadmin/user_upload/organisation/dfin/aci/fichiers_pdf/Report_de_l%E2%80%99exc%C3%A9dent.pdf)

# C.

## LA NOTION (FISCALE) DE FRAIS D'ENTRETIEN D'IMMEUBLES





# Notion de frais d'entretien d'immeubles

- Aux niveaux fédéral et cantonal, les « frais d'entretien d'immeubles privés » sont essentiellement 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 bien, de sorte à conserver la source du revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable* »
- Les seuls frais qui sont techniquement des dépenses d'investissement (plus-values) mais fiscalement qualifiés de frais d'entretien d'immeubles déductibles sont les mesures visant à économiser l'énergie et à ménager l'environnement
- **A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2020, il faut également ajouter les frais de démolition (en vue d'une construction de remplacement)**
- A préciser encore que seuls sont déductibles les frais d'entretien qui sont en rapport direct et immédiat avec la valeur locative imposable (cf. not. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_137/2022 du 4 novembre 2022, consid. 6.3.1)

# Notion de frais d'entretien d'immeubles

- La marge de manœuvre des cantons est limitée notamment par les articles 34, lettre d, LIFD ([art. 38 al. 1 let. d LI VD] amélioration d'éléments de la fortune) et 12, alinéa 1, LHID
- En effet, les travaux de plus-values effectués dans l'immeuble - à l'exception des frais en lien avec l'économie d'énergie, les frais pour ménager l'environnement et les frais de démolition - ne sont pas déductibles à titre de frais d'entretien d'immeubles privés

**D.**

# **Le traitement fiscal des subventions en matière de mesures d'économie d'énergie/ménagement de l'environnement**

## Traitement fiscal des subventions

- Les subventions étatiques sont considérées comme un revenu imposable au sens des articles 16, alinéa 1 LIFD et 19 , alinéa 1 LI/VD
- Aucune base légale ne permet d'exonérer de l'impôt les subventions étatiques
- Sous l'angle fiscal, les subventions étatiques sont considérées ordinairement comme des éléments diminuant les frais d'entretien d'immeuble
- Le contribuable ne peut faire valoir la déduction que sur les frais qu'il doit lui-même supporter et non sur ceux qui sont couverts par la subvention étatique !

**E.**

# **Pratique vaudoise en matière de frais d'entretien d'immeubles**

# Pratique vaudoise

- Selon la pratique vaudoise, en cas de travaux de transformation importants, les pièces essentielles qui doivent être fournies pour apprécier la nature des travaux effectués sont les suivantes:
  - le devis complet relatif à la transformation
  - les plans de mise à l'enquête (EN COULEUR) relatifs à la transformation avec le tampon de la Commune du lieu de situation de l'immeuble

# Pratique vaudoise

- des photos (intérieur/extérieur) avant la transformation et après la transformation
- le coût total des travaux (y compris les plus-values)
- une liste complète des éventuelles subventions obtenues pour la transformation du bien immobilier
- les factures et les preuves de paiement doivent être fournies lors du dépôt de la déclaration d'impôt

# Pratique vaudoise

- Si les travaux de transformation sont importants, l'Autorité fiscale peut demander au contribuable de remplir un formulaire *ad hoc* pour la détermination des frais d'entretien et des impenses, afin de pouvoir établir (et contrôler) la quote-part des frais déductibles

Liste des frais d'entretien - impenses (voir articles 36, alinéa 1, lettre b et 70, LI)													
Les pièces originales, accompagnées des justificatifs de paiement, doivent être numérotées et classées par ordre chronologique.													
Remarque(s) : Les factures en monnaie étrangère ne seront retenues que sur production d'un décompte TVA lié à l'importation des matériaux invoqués. Les travaux effectués doivent figurer dans cette liste de manière exhaustive. L'intégralité des dépenses d'entretien et d'investissement (plus-values) doit être indiquée. La partie des frais qui n'est pas enregistrée dans la colonne "Entretien" ou dans celle "Plus-values", sera automatiquement considérée comme n'étant pas déductible.													
Les simples tickets de caisse, devis, photocopies de factures sans justificatif de paiement et les dépenses non établies et non nominatives ne seront pas pris en compte par l'autorité de taxation.													
Pce n°	Entreprise	Nature des travaux	Date facture ou acompte	Montant	Date de paiement	% en frais d'entretien	Entretien	Plus-values	Economie d'énergie	Démolition	Type de démolition (1-2-3-4)	Non déductible	Remarques
1													
2													
3													
4													
5													
6													
7													
8													
9													
10													
11													
12													
13													
14													
15													
16													
17													
18													
19													
20													
21													
22													
23													
24													
25													
26													
27													
28													
29													
30													
31													
32													
33													
34													
35	Report de la liste des dépenses selon page(s) annexée(s)				0.00			0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
36	<b>Total</b>				<b>0.00</b>			<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	
37	Le ou la soussigné(e) atteste que les indications apposées sur chacune des pages du présent formulaire sont complètes et exactes et que les impenses invoquées n'ont pas été à la charge d'un tiers (assurances, ECA, etc.)												
38	Lieu et date : _____ Signature : _____												
39	Annexes à joindre : Plan(s) / Police d'assurance ECA avant-après travaux / Demande(s) de permis de transformer / Pièces justificatives relatives aux dépenses												
40	Type de démolition (colonne 0):												
41	1: Les frais de démontage (installations de ventilation, déchauffage, sanitaires et électriques) 2: Les frais de démolition proprement dits du bâtiment existant												
42	3: Les frais d'enlèvement (déplacement des déchets de chantier résultant de la démolition) 4: Les frais d'évacuation (élimination des déchets de chantier résultant de la démolition)												



# Pratique vaudoise

- Lors du dépôt du formulaire, le contribuable devra également annexer les polices d'assurance ECA avant-après travaux
- Dans les autres cas, l'Autorité fiscale devra contrôler les frais mentionnés dans l'annexe immeubles et procéder éventuellement aux demandes de pièces nécessaires

## Frais d'entretien et d'administration d'immeuble

### Etat détaillé des frais d'entretien effectifs 2015

Date de facturation	Maître d'état, nature des travaux	Montant de la facture	Plus-value	Frais déductibles
25.07.2015	/ Charpente, dalles, isolation et doublages	35'000	-11'550	23'450
10.09.2015	/ Charpente, dalles, isolation et doublages	70'000	-23'100	46'900
30.11.2015	/ Charpente, dalles, isolation et doublages	55'000	-18'150	36'850
18.12.2015	/ Charpente, dalles, isolation et doublages	50'000	-16'500	33'500

# Pratique vaudoise

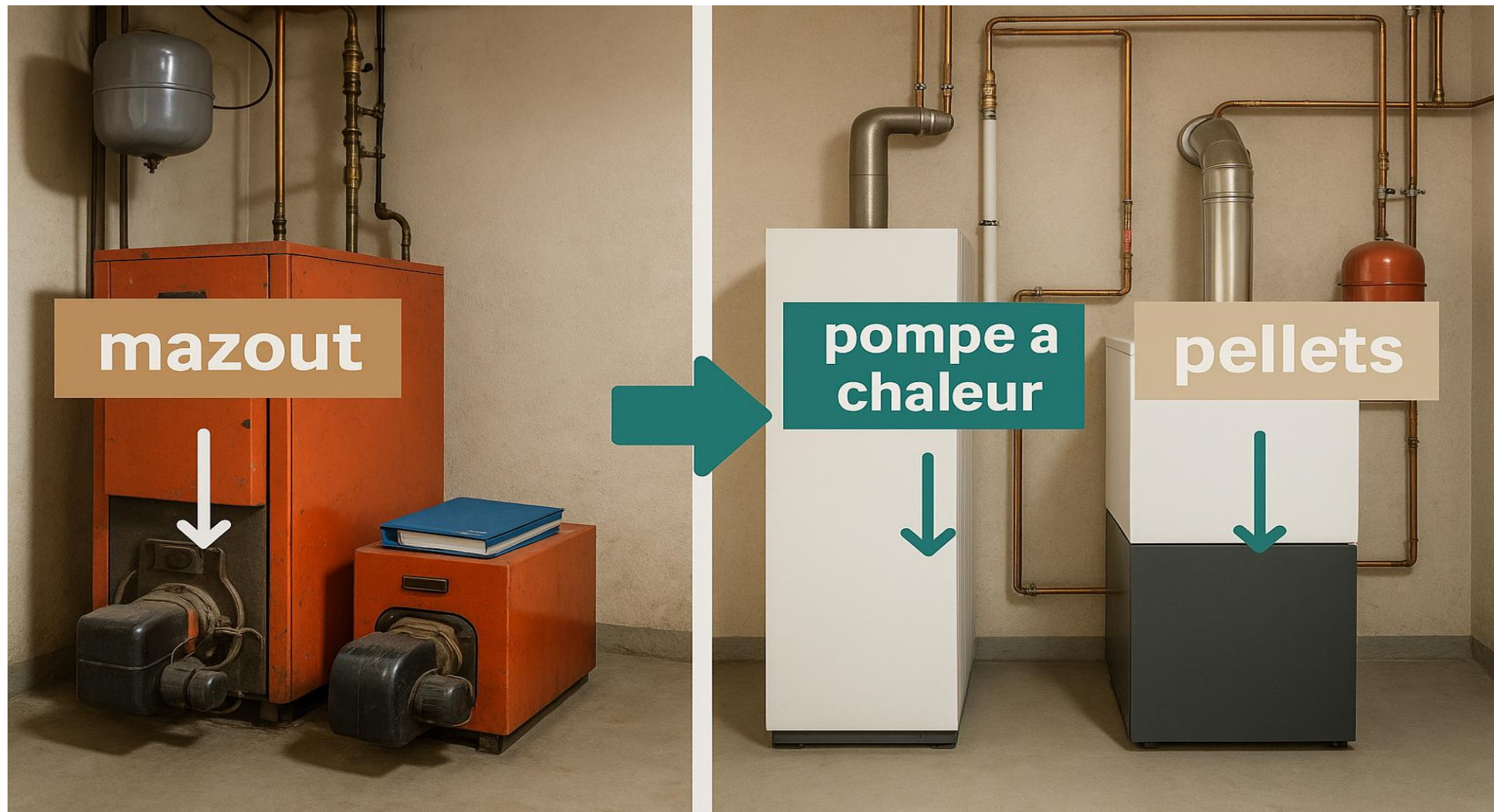
- A ne pas oublier que, pour respecter le devoir de collaboration, le contribuable doit produire les pièces nécessaires pour prouver le bien-fondé de la déduction demandée (cf. not art. 176 LI et 126 LIFD)
- A cet égard, il y a lieu de rappeler qu'il incombe au contribuable de prouver l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (cf. not ATF 146 II 6, consid. 4.2; arrêt du Tribunal fédéral [2C\_137/2019] du 23 janvier 2020, consid. 6.3 et les références citées)
- Même si l'Autorité fiscale doit établir les faits d'office !

# F. EXEMPLES



# I. ECONOMIE D'ENERGIE

# Changement du générateur de chaleur



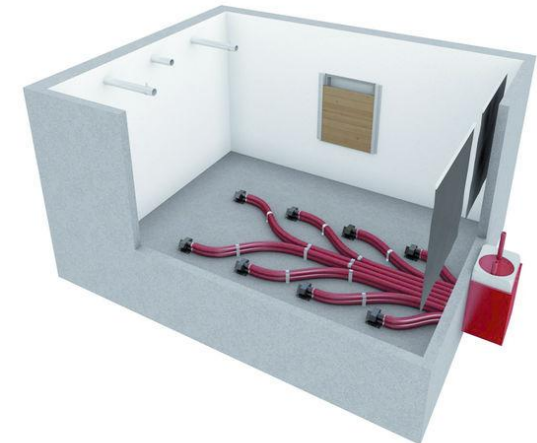


# Changement du générateur de chaleur

- Pour installer le nouveau générateur de chaleur, par exemple une pompe à chaleur géothermique, il faut procéder au forage du terrain



- Pour installer le nouveau générateur de chaleur à pellets, il faut construire un dépôt de stockage des pellets (évacuation de la citerne)



## Changement du générateur de chaleur

- Pour les biens immobiliers existants, le changement de générateur de chaleur constitue une mesure d'économie d'énergie déductible à titre de frais d'entretien d'immeubles
- A noter également que les travaux de forage et les travaux de construction d'un dépôt à pellets sont intimement liés aux travaux d'économie d'énergie; ces frais sont également admis en déduction à titre de frais d'entretien d'immeubles privés!

## MESURES EN LIEN AVEC L'AMELIORATION ENERGETIQUE





## MESURES EN LIEN AVEC L'AMÉLIORATION ÉNERGETIQUE

- La batterie solaire permet de stocker l'énergie produite par les panneaux solaires et évite de vendre le surplus d'électricité produit auprès du distributeur
- La batterie se charge pendant la journée ; elle permet, en règle générale, de couvrir les besoins en énergie d'un ménage de taille moyenne
- Pour les immeubles existants, il s'agit d'une mesure d'économie d'énergie déductible du moment que l'électricité produite est consommée dans le bien immobilier qui est assujéti à la valeur locative
- Les frais en lien avec l'installation d'une batterie solaire pour recharger exclusivement son véhicule hybride ou électrique n'est pas admis en déduction à titre de frais d'entretien d'immeubles

## II. REPORT DE L'EXCEDENT

## Report de l'excédent

### Calcul des frais reportables (1) – Période fiscale 2021:

<b>Revenu NET (code 650) PF 2021 :</b>	<b>- 250'000</b>
<b>Frais d'entretien d'immeubles totaux (code 540):</b>	<b>(650'000)</b>
▪ Frais d'économie d'énergie ou/et démolition:	<b>100'000</b>
▪ <u>Autres frais d'entretien (même immeuble):</u>	<b>400'000</b>
▪ Frais d'entretien forfaitaires (autres immeubles privés):	<b>150'000</b>

### Calcul du report des frais d'économie d'énergie ou démolition:

- **- 250'000 + 650'000 - 400'000 - 150'000 = - 150'000** (aucune déduction des frais d'économie d'énergie ou démolition)

Frais reportés: **CHF 100'000\***



**\* Expiration de la possibilité de report: 2023**

# G. Questions



# MERCI DE VOTRE ATTENTION