

## **Analyse**

### **sur la qualification juridique fiscale des investissements dans les technologies respectueuses de l'environnement telles les installations photovoltaïques**

Portée juridique fiscale de l'ordonnance sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables [RS 642.116.1]

## Table des matières

<b>1 Situation de départ</b> .....	<b>3</b>
<b>2 Immeubles de la fortune privée</b> .....	<b>4</b>
2.1 Principe .....	4
2.2 Délimitation entre construction nouvelle ou existante .....	5
2.3 Calcul du montant des investissements dans des installations photovoltaïques .....	6
2.4 Calcul du rendement des installations photovoltaïques .....	6
2.5 Subventionnement/contributions d'encouragement pour des installations photovoltaïques .....	7
2.6 Installations photovoltaïques sur toit ou sol d'un tiers .....	8
<b>3 Immeubles de la fortune commerciale</b> .....	<b>8</b>
3.1 Délimitation entre fortune commerciale et privée .....	8
3.2 Obligation d'activer .....	9
3.3 Amortissements .....	9
3.4 Revenus .....	9
<b>4 Estimation de la fortune</b> .....	<b>10</b>
<b>5 Répartition intercantonale</b> .....	<b>10</b>
<b>6 Tableau synoptique</b> .....	<b>11</b>
<b>Annexe à la qualification juridique fiscale des investissements dans les technologies respectueuses de l'environnement, telles les installations photovoltaïques</b> .....	<b>13</b>
<b>A. Aperçu des mesures incitatives</b> .....	<b>13</b>
1. Bases harmonisées de la Conférence des directeurs cantonaux de l'énergie (EnDK).....	13
2. Certificat énergétique cantonal des bâtiments (CECB).....	13
3. Promotion cantonale du courant solaire (photovoltaïque) et des capteurs solaires (installations solaires thermiques «Solarthermie») .....	13
4. Options de mise en vente du courant vert .....	14
5. Concept pour la mesure du surplus d'énergie injecté dans le réseau public (installation pour la couverture de ses propres besoins).....	15
6. Concept pour la mesure de l'énergie électrique qui est directement injectée dans le réseau public (conformément à l'art. 15 LEne).....	17
<b>B. Index des abréviations, notions et liens internet</b> .....	<b>18</b>
1. Abréviations .....	18
2. Définitions .....	18
3. Répertoire des liens .....	19

## 1 Situation de départ

Dans le cadre de l'appréciation fiscale d'investissements dans des installations photovoltaïques, les principales problématiques sont les suivantes:

- questions sur la délimitation de la fortune privée
- délimitation entre constructions nouvelles et constructions préexistantes
- imposition de revenus provenant de la production de courant et des subventions
- appréciation fiscale des investissements dans la fortune commerciale
- qualification d'exploitation commerciale

Selon l'art. 1 de l'ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 9 mars 2018 (ordonnance sur les frais immobiliers)<sup>1</sup> le Département fédéral des finances (DFF) détermine d'entente avec le Département fédéral de l'environnement, des transports, de l'énergie et de la communication (DETEC) quelles mesures peuvent être assimilées aux mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie ou du recours aux énergies renouvelables. Cela s'est concrétisé avec l'art. 1 de l'ordonnance du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables<sup>2</sup> (ci-après ordonnance sur les mesures de rationalisation). L'énumération figurant dans cet article n'est pas exhaustive. La notion d'« alimentation par des énergies renouvelables » a donc été développée en note de pied de page, n° 3, première phrase. Selon celle-ci, les énergies renouvelables devant être encouragées sont :

*Energie solaire, géothermie, chaleur ambiante captée avec ou sans pompe à chaleur, énergie éolienne<sup>3</sup> et biomasse (y.c. le bois ou le biogaz).*

La réglementation de l'ordonnance sur les mesures de rationalisation et celle de la LHID<sup>4</sup> se rapportent aux immeubles de la fortune privée. Ces dispositions ne valent pas pour les immeubles de la fortune commerciale; domaine où seules s'appliquent les règles générales topiques du droit commercial et du droit fiscal.

Les cantons n'ont pas l'obligation de promouvoir eux aussi par le biais de la fiscalité les mesures énergétiques. Si toutefois le droit cantonal prévoit des déductions pour la protection de l'environnement, les économies d'énergie et la conservation du patrimoine, alors les dispositions du droit fédéral s'appliquent dans leur intégralité au plan cantonal (harmonisation verticale). La qualification doit dès lors se fonder sur les principes généraux du droit fiscal.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> RS 642.116

<sup>2</sup> RS 642.116.1

<sup>3</sup> Les développements ci-après en matière d'installations photovoltaïques valent aussi pour l'énergie éolienne.

<sup>4</sup> Art. 9 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)

<sup>5</sup> TF, 6.7.2010, 2C\_63/2010, consid. 2.3

## 2 Immeubles de la fortune privée

### 2.1 Principe

Selon l'ordonnance sur les mesures de rationalisation, outre les investissements dans des pompes à chaleur (géothermie ou air chaud), dans des chauffages aux pellets ou d'autres installations similaires, peuvent aussi être déduits du revenu imposable les investissements suivants :

- installations solaires pour la production d'eau chaude
- installations solaires pour le chauffage d'appoint et
- installations photovoltaïques

La déductibilité des investissements dans des installations photovoltaïques ne dépend pas de la réalisation des conditions suivantes :

- couverture des besoins privés (env. 8 –20 ct./kWh, montant inférieur ou égal au prix du marché)
- vente directe de l'énergie gagnée (bourse d'électricité écologique, prix négocié)
- rétribution unique pour petites installations moins de 100 kW (PRU)
- rétribution unique pour grandes installations à partir de 100 kW (GRU)
- système de rétribution de l'injection axé sur les coûts (RPC, dès 2023 plus aucune installation ne sera soutenue par ce système).

Les installations solaires pour la production d'eau chaude, les installations solaires pour le chauffage d'appoint et les installations photovoltaïques sont en général solidement fixés au bâtiment. Pour déterminer si une installation constitue, sous l'angle des droits réels, une partie intégrante de l'immeuble (principe de l'accession, art. 667 et 671 CC), il faut établir, si en plus du lien « matériel » avec l'immeuble (physique et extérieur), il y a un lien « intellectuel » avec l'immeuble (durable et interne).

Une installation solidement fixée au bâtiment, qui est intégrée à la construction et en remplace une partie (faisant par exemple partie du toit, de la façade ou du balcon) ne peut en général pas être enlevée ou démontée sans que l'enveloppe du bâtiment ne doive être remplacée ou complétée. Ce type d'installation « intégrée » est une partie intégrante de l'immeuble et appartient dès lors à la fortune immobilière.

Le Tribunal fédéral a considéré non arbitraire<sup>6</sup> deux arrêts du Tribunal administratif du canton de Berne<sup>7</sup> qui estimaient que les installations photovoltaïques « rajoutées sur le toit » qui sont ajoutées sur le bâtiment existant n'étaient pas des parties intégrantes de l'immeuble au sens du code civil. Le Tribunal administratif bernois confirmait le lien matériel avec l'immeuble, mais réfutait le lien intellectuel. L'installation photovoltaïque rajoutée ne constituait pas le toit et elle n'était pas nécessaire à l'achèvement de l'immeuble. L'installation ne soutenait pas non plus le but de l'immeuble (écurie, grange, etc.) et elle pouvait être enlevée facilement et à peu de frais sans dommage ou modification à/de l'immeuble. La production d'électricité avec courant injecté dans le réseau constituait un revenu indépendant de la fonction de l'immeuble.

Dans le cadre de ces arrêts, le Tribunal fédéral ne s'est prononcé que sous l'angle de l'arbitraire. Dès lors, les autres cantons sont libres de définir la notion de propriété immobilière en lien avec ces installations « rajoutées » selon leurs propres lois cantonales, respectivement leurs propres pratiques judiciaires. Les installations « rajoutées »

<sup>6</sup> TF, 16.09.2019, 2C\_510/2017 et 2C\_511/2017.

<sup>7</sup> VGE (24.04.2017) Nr. 100.2016.196U et Nr. 100.2016.195U.

peuvent donc être imposées comme partie intégrante de l'immeuble ou faisant partie de la fortune mobilière<sup>8</sup>.

Dans la mesure où un propriétaire ajoute des installations photovoltaïques à un bâtiment existant de sa fortune privée, il peut déduire les frais y relatifs en tant que dépenses au titre de mesure d'économie d'énergie ou de protection de l'environnement. Selon la jurisprudence fédérale, un lien matériel avec l'immeuble suffit pour permettre la déduction des différentes mesures d'économie d'énergie, sans que cela ne doive apporter une plus-value à l'immeuble ou que ce soit une partie intégrante de l'immeuble. Il en résulte que la déduction est admise que l'installation soit « intégrée » (partie intégrante) ou « rajoutée » au bâtiment.<sup>9</sup>

Les installations solaires pour la production d'eau chaude et les installations solaires pour le chauffage d'appoint font partie du système d'énergie de base d'un bâtiment. Dès lors, ces installations ont non seulement un lien externe physique avec l'immeuble, mais aussi un lien interne et durable. Le lien interne peut aussi se baser sur le stockage de l'énergie solaire du toit dans le bâtiment (batterie) ou sur le fait que l'entier du bâtiment est principalement fourni par l'énergie solaire et que ce n'est que le surplus qui est vendu dans le réseau. Ce type d'installations, peu importe leur conception (« rajoutée » ou « intégrée »), sont toujours considérées comme des parties intégrantes de l'immeuble.

L'installateur/exploitant d'installations montées sur le toit de tiers ne pourra jamais les déduire au titre de mesures d'économie d'énergie ou de protection de l'environnement, faute d'être propriétaire des immeubles y relatifs (voir ch. 2.6).

## 2.2 Délimitation entre construction nouvelle ou existante

Selon l'article 1er de l'ordonnance sur les frais immobiliers, la déduction de mesures destinées à économiser l'énergie n'est possible qu'en cas de remplacement d'éléments de construction vétustes et d'adjonction d'éléments de construction dans des bâtiments existants. Dans le contexte d'une nouvelle construction ou d'un assainissement total assimilable à une nouvelle construction, il s'agit fiscalement de « dépenses d'investissement » non déductibles<sup>10</sup>.

Dans une décision pionnière, le Tribunal fédéral a soutenu que des mesures d'économie d'énergie ne sont déductibles que lorsqu'elles ont un caractère mixte, autrement dit, lorsqu'elles n'accroissent qu'en partie la valeur de la construction considérée. Si l'investissement conduit intégralement à une plus-value, elle ne donne pas droit à une déduction fiscale. Si la construction de l'installation photovoltaïque survient dans un délai proche de la construction du bâtiment, la déduction des dépenses doit être refusée en règle générale, par suite de l'absence du caractère mixte.<sup>11</sup>

Les pratiques cantonales relatives au délai dans lequel une installation est considérée proche de la construction du bâtiment (et déductible du revenu ou non) sont variables.

---

<sup>8</sup> En revanche, une imposition au titre de la fortune est obligatoire (ATF 16.09.2019 2C\_510/2017, consid. 6.4).

<sup>9</sup> TF, 16.09.2019, 2C\_510/2017, consid. 4.3

<sup>10</sup> TF, 6.7.2010, 2C\_63/2010, consid. 2.3

<sup>11</sup> TF, 18.12.2012, 2C\_727 + 729/2012, consid. 3.3 et 3.4

### 2.3 Calcul du montant des investissements dans des installations photovoltaïques

Dans la fortune privée, les frais d'entretien d'immeubles sont pris en compte suivant le principe de l'échéance, c'est-à-dire qu'ils doivent être invoqués l'année où ils ont été engendrés. La prise en compte d'une diminution de valeur par le biais d'amortissements doit être écartée pour des raisons de systématique fiscale. Par contre, l'exécution du projet de construction en plusieurs phases, avec des coûts échelonnés sur plusieurs périodes de calcul est admissible.

En cas de revenu net négatif suite à l'invocation de dépenses pour des mesures d'économie d'énergie ou de protection de l'environnement au sens de l'article 4 de l'ordonnance sur les frais immobiliers, les dépenses qui n'ont pas pu être déduites peuvent être reportées sur les deux périodes fiscales suivantes. Ceci est également valable pour les frais pour une installation photovoltaïque sur un immeuble privé, tant que cela ne représente pas une dépense d'investissement non déductible (voir ch. 2.2). Les coûts restants de la première période fiscale doivent être invoqués lors de la période fiscale suivante. En cas de solde de coûts non déduits lors de la 2<sup>e</sup> période fiscale, ils doivent être invoqués lors de la prochaine période fiscale (3<sup>e</sup> période fiscale). Un autre report est exclu.

La possibilité de report n'est valable que pour des frais engendrés à partir de la période fiscale 2020. Les frais antérieurs à 2020 ne peuvent être invoqués en déduction uniquement l'année où ils ont été occasionnés.

Comme l'installateur/exploitant d'installations montées sur le toit de tiers ne peut pas déduire les dépenses au titre de mesures d'économie d'énergie ou de protection de l'environnement, elles ne peuvent pas non plus être reportées (voir ch. 2.6).

### 2.4 Calcul du rendement des installations photovoltaïques

Les rétributions pour la mise à disposition de parts d'immeuble en vue de l'exploitation d'installations solaires constituent un rendement imposable de la fortune immobilière (art. 21 al. 1 let. a LIFD, resp. art. 7 LHID).

En revanche, il ressort de la jurisprudence que si la production d'électricité n'est pas commerciale, les rétributions (tels que rétributions pour courant injecté, rétributions uniques ou vente directe) sont du revenu imposable au sens de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD, resp. art. 7 al. 1 LHID. Comme les rétributions pour courant injecté ne représentent pas du revenu de la fortune immobilière, l'électricité produite pour la consommation propre ne peut pas être soumise à l'imposition de la valeur locative au sens de l'art. 21 al. 1 let. b LIFD.<sup>12</sup>

S'agissant des installations qui servent à la couverture des besoins du propriétaire, il existe différentes pratiques cantonales pour l'imposition des rémunérations:

- Principe du net : quelques cantons appliquent cette méthode. Tant que l'installation sert à couvrir les besoins propres du propriétaire, seul le montant net provenant de l'installation est imposé, soit la rémunération globale sous déduction de la consommation par le propriétaire, à l'instar de la pratique pour d'autres mesures de protection de l'environnement (panneaux solaires thermiques, isolation thermique, chauffage par pompe à chaleur etc.).

Lorsque la production, *établie pour un même laps de temps*, ne dépasse pas l'énergie utilisée, on peut considérer qu'il s'agit d'une production destinée à ses

<sup>12</sup> TF, 16.09.2019, 2C\_510/2017, consid. 7.2.1.; 7.2.2, 7.2.3

propres besoins. Il est dès lors sans importance que l'énergie supplémentaire (« courant gris » physique) soit payée au tarif des entreprises locales de fourniture d'électricité ou par le biais d'une plus-value écologique (certificat que le producteur peut négocier) (v. développements sous B ch. 2 et A ch. 2 de l'annexe ci-après).

- Principe du brut : d'autres cantons appliquent cette méthode. Les coûts pour obtenir l'énergie dont le propriétaire a besoin sont considérés fiscalement comme des dépenses d'entretien privé non déductibles. Par conséquent, le montant brut de la rémunération du courant injecté est imposé sans réduction en tant que revenu.<sup>13</sup>

En tout cas, le courant effectivement injecté dans le réseau et rémunéré dans le cadre de la RPC par l'exploitant du réseau est imposable.

Selon l'art. 16 de la loi sur l'énergie (LEne) entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2018, les producteurs peuvent décider s'ils veulent consommer totalement ou partiellement sur le lieu de production l'énergie qu'ils ont eux-mêmes produite. Si un producteur fait usage de ce droit, seule l'énergie effectivement injectée dans le réseau peut être traitée et prise en compte comme telle. Il ne s'agit pas d'une norme fiscale.

Certains cantons renoncent à l'imposition de revenu d'installations photovoltaïques en-dessous de 10'000 kWh. Le rendement d'installations photovoltaïques représente clairement du revenu imposable et ni la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, ni la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts, ne prévoient une telle franchise d'impôt. La renonciation à une telle imposition ne se base que sur des motifs d'économie de procédure.

### *2.5 Subventionnement/contributions d'encouragement pour des installations photovoltaïques*

En règle générale – sauf pour le soutien aux personnes nécessiteuses – les subventions représentent un revenu imposable<sup>14</sup>. Leur bénéficiaire peut déduire en tant que frais d'acquisition du revenu les dépenses exigées et nécessitées par l'installation.

Les rétributions uniques sont devenues le système principal de soutien aux installations photovoltaïques. Il faut différencier entre les exploitants d'installations de moins de 100 kW (PRU) et les exploitants d'installations à partir de 100 kW (GRU). Les rétributions uniques représentent du revenu imposable et sont imposables l'année de leur versement, respectivement l'année où le contribuable reçoit un droit ferme à son obtention.

En pratique, les subventions/contributions incitatives (versement unique) pour les immeubles existants sont prises en compte en diminution des frais engagés déductibles du revenu. Pour de nouvelles constructions ou les installations dans un délai proche de la construction de l'immeuble (voir ch. 2.2), les subventions/contributions incitatives font baisser les impenses déductibles de l'assiette de l'impôt sur le gain immobilier. Dans la jurisprudence a aussi été exprimé l'avis que les subventions pour de nouvelles constructions peuvent le cas échéant être considérées comme un revenu, quand bien même les investissements réalisés ne peuvent être déduits du revenu imposable<sup>15</sup>. La jurisprudence n'est *pas bien établie* sur la question de savoir si les contributions versées pour des immeubles, qualifiés fiscalement de nouvelles constructions, doivent être traitées comme une diminution des dépenses d'investissement ou comme du revenu imposable.

<sup>13</sup> TaxInfo canton Berne, état au 09.06.2020, installations photovoltaïques avec rétribution du courant injecté, ch. 4

<sup>14</sup> voir Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum DBG, Zürich 1995, p. 105

<sup>15</sup> StE 2007 BL B 26.45 Nr. 2

## 2.6 Installations photovoltaïques sur toit ou sol d'un tiers

Il y a deux pratiques différentes. Certains cantons considèrent de façon générale la production d'électricité sur toits de tiers comme une activité indépendante. D'autres cantons examinent à la demande de l'exploitant ou d'office si la production d'électricité est commerciale ou non (voir ch. 3).

Dans la mesure où le rendement de la production d'électricité n'est pas commercial, il représente un revenu au sens de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD, resp. art. 7 al. 1 LHID (voir ch. 2.4). Pour le propriétaire de l'immeuble, il s'agit d'une rémunération pour la mise à disposition d'une part de son immeuble en vue de la mise en place d'une installation photovoltaïque (location de toit, constitution d'une servitude) imposable au titre de revenu provenant de la fortune immobilière (art. 21 al. 1 let. A LIFD, resp. art. 7 LHID).

Les coûts périodiques (contre-prestation pour la location du toit/servitude, frais d'entretien de l'installation), de même que la dépréciation annuelle, sont pris en compte comme frais d'acquisition. Comme l'installateur/exploitant d'installations montées sur le toit de tiers ne peut pas déduire les frais d'investissement au titre de mesures d'économie d'énergie ou de protection de l'environnement, ces frais d'investissement ne représentent pas des charges reportables.

Selon la jurisprudence du tribunal administratif de Fribourg, la part de la rémunération qui compense la dépréciation d'un bien économique ne peut pas être considérée comme un rendement de fortune. Dès lors, il faut prendre en compte une dépréciation annuelle pour établir le revenu imposable. Compte tenu des frais d'investissements effectivement supportés par l'installateur la dépréciation est répartie de manière linéaire, sur la base d'une durée de vie de l'installation estimée à 25 ans. Valent comme frais d'investissement effectivement supportés les dépenses pour l'installation, sous déduction d'éventuelles contributions de tiers, telles par exemple les contributions d'encouragement de la Confédération ou des cantons.<sup>16</sup>

Le rendement d'une installation photovoltaïque sur le toit d'un tiers peut constituer un revenu de l'activité indépendante lorsque les critères correspondants sont remplis. Dans ce cas, les explications détaillées sous chiffre 3 ci-dessous sont applicables. L'autorité fiscale examine cet aspect d'office ou sur demande de l'installateur/exploitant de l'installation.

Les mêmes principes sont applicables pour des installations isolées sur sol d'un tiers que pour celles sur toit d'un tiers. En revanche, un droit de superficie peut être établi en faveur de l'installateur/exploitant (art. 675 et 779 ss. CC). Cela déroge au principe de l'accession, l'installateur/exploitant des installations en demeure ainsi le propriétaire réel.

## 3 Immeubles de la fortune commerciale

### 3.1 Délimitation entre fortune commerciale et privée

En général, il n'y a pas d'activité indépendante, lorsque le propriétaire exploite une installation photovoltaïque sur l'immeuble qu'il habite lui-même ou qu'il loue.

<sup>16</sup> VGer FR (26.3.1999), StE (1999) B 25.2 Nr. 6 Erw. 2b = StR 54 (1999) 746



Dans le cadre de l'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral a estimé que la location d'immeubles représente généralement une activité qui ne dépasse pas la simple administration de la fortune privée.<sup>17</sup>

Lorsque les installations sont disposées sur des immeubles faisant partie de la fortune commerciale du contribuable en vertu du principe de la prépondérance, il y a une présomption que ces installations entrent également dans sa fortune commerciale. Il appartient à l'exploitant de renverser cette présomption.

Les conditions d'une activité indépendante peuvent être remplies lorsqu'une personne contribuable exploite une grande et/ou plusieurs installations sur des toits de tiers. L'autorité fiscale l'examine d'office ou à la demande de l'installateur/exploitant.

Pour déterminer si les revenus provenant de la vente d'électricité constituent des revenus privés, resp. des revenus commerciaux, il faut se référer à la qualification de l'immeuble – sans installation photovoltaïque – en tant que fortune commerciale ou privée selon la méthode de la prépondérance.

### 3.2 Obligation d'activer

L'installation photovoltaïque installée sur un immeuble de la fortune commerciale fait aussi partie de la fortune commerciale. De tels investissements font partie des dépenses d'investissement liées à l'immeuble et doivent être activés. Comme pour les installations mécaniques, elles peuvent figurer au bilan dans un poste séparé.

Dans certains cantons, ces dépenses d'investissement à activer correspondent aux dépenses à plus-value sans déduction des subventions y afférentes et sont donc prises en compte à leur valeur brute.<sup>18</sup> Dans d'autres cantons, les subventions pour les installations intégrées au bâtiment font baisser les dépenses d'investissement à activer.

### 3.3 Amortissements

Les amortissements ordinaires (forfaitaires) peuvent être invoqués.<sup>19</sup> Les montants des subventions uniques (contributions cantonales) peuvent être comptabilisés comme un amortissement immédiat, sans incidence sur le revenu, s'ils n'ont pas déjà été pris en compte en déduction des dépenses d'investissement à activer (voir ch. 3.2).<sup>20</sup>

### 3.4 Revenus

La rétribution unique ou périodique de l'injection de courant (vente directe, rétribution de l'injection axé sur les coûts) ou la rétribution unique (subvention) fait partie des revenus de l'activité lucrative indépendante, respectivement du bénéfice de l'entreprise pour les personnes morales. Les subventions reçues entrent aussi dans les revenus, qu'il s'agisse d'une contribution unique pour les investissements ou de versements périodiques pour la production de courant (voir ch. 3.1).

<sup>17</sup> ASA 52 363 ss.

<sup>18</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DGB, 3<sup>e</sup> éd., Zurich 2016, art. 18 DBG, N161; TF 8.4.2008 2C\_687/2007

<sup>19</sup> AFC, Notice A 1995 AFC "Amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales", ch. 2 ; Notice A/2001, "Amortissements sur les valeurs immobilisées des exploitations agricoles et sylvicoles", ch. 3

<sup>20</sup> Meuter, Die Besteuerung von Selbständigerwerbenden nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) unter besonderer Berücksichtigung der Land- und Forstwirtschaft, ZStP 1993, 73 ss., 83 ; Reich/von Ah, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2017, Art. 18 DBG N 66.

## 4 Estimation de la fortune

Les cantons doivent imposer les installations photovoltaïques dans le cadre de la fortune, en vertu du droit harmonisé. En vertu de la jurisprudence fédérale, cela peut se faire dans le cadre de l'estimation fiscale des immeubles ou dans le cadre de l'imposition ordinaire en tant qu'objet individuel dans la fortune. Il faut se référer aux directives cantonales y relatives.

Une installation photovoltaïque intégrée dans le bâtiment représente une partie intégrante de l'immeuble et doit toujours être inclus dans le cadre de l'estimation fiscale. La mise en place d'une installation solaire immobile influe donc sur la valeur vénale d'un immeuble. Une installation photovoltaïque mise en place dans le cadre d'un droit de superficie est estimée en tant qu'immeuble individuel. Une installation photovoltaïque « rajoutée au bâtiment » qui n'est pas prise en compte dans le cadre de l'estimation fiscale immobilière doit être prise en compte dans le cadre de la procédure de taxation. Les cantons peuvent prévoir des méthodes d'estimation forfaitaires.

Lors d'installations sur des toits de tiers, l'exploitant doit être imposé au titre de la fortune sur la valeur résiduelle de l'installation. La valeur se calcule sur la base des coûts d'installation effectivement consentis par le contribuable après déduction de la dépréciation jusqu'à la période fiscale concernée (voir ch. 2.6). En cas d'installations sur des toits de tiers faisant partie de la fortune commerciale, c'est le principe de la valeur comptable qui s'applique (voir ch. 3).

## 5 Répartition intercantonale

### 5.1. Installation de la fortune privée

Lorsqu'une installation photovoltaïque est incluse dans l'estimation fiscale d'un immeuble de la fortune privée, sa valeur est entièrement attribuée avec l'estimation fiscale de l'immeuble au lieu de situation. Dans le cas où la valeur de l'installation photovoltaïque « mobile » n'est pas incluse dans l'estimation fiscale de l'immeuble, il y a une présomption qu'il s'agit d'un accessoire de l'immeuble, également imposé au lieu de situation.

Pour la production d'électricité non commerciale, les rétributions, telles que rétribution de l'injection (RPC), rétributions uniques (RU) pour petites et grandes installations ou vente directe, représentent du revenu imposable au sens de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD, resp. art. 7 al. 1 LHID. Le lien étroit entre l'installation photovoltaïque et l'immeuble justifie objectivement d'attribuer ces revenus, ainsi que les frais d'acquisition y relatifs, au canton du lieu de situation de l'immeuble et pas au canton du domicile principal. Les frais de constitution des installations photovoltaïques sur son propre immeuble sont assimilables à des frais d'entretien et doivent donc être attribués au lieu de situation de l'immeuble.

Les rémunérations pour la mise à disposition d'une partie d'immeuble en vue de l'exploitation d'une installation solaire représentent du revenu imposable de la fortune immobilière (art. 21, al. 1, let. a, LIFD, resp. art. 7 LHID) et doivent également être attribuées au lieu de situation de l'immeuble.

### 5.2. Installation de la fortune commerciale

Les installations photovoltaïques faisant partie de la fortune commerciale sont réputées être des établissements stables. La répartition s'effectue selon les dispositions usuelles applicables en présence d'une activité lucrative indépendante.

## 6 Tableau synoptique

### Fortune privée

<p>Délimitation construction nouvelle - existante</p>	<p>Les dépenses d'investissement du propriétaire immobilier pour des constructions existantes sont déductibles au titre de mesures d'économie d'énergie et de protection de l'environnement ; pas de déduction pour les nouvelles constructions et les rénovations assimilées à de nouvelles constructions, ainsi que pour les installations intervenant peu de temps après la nouvelle construction.</p>
<p>Calcul de la dépense dans le temps</p>	<p>Principe de la périodicité, le moment de l'échéance de la dépense est généralement déterminant.</p> <p>En cas de revenu négatif suite à l'invocation de dépenses pour des mesures d'économie d'énergie ou de protection de l'environnement, les dépenses qui n'ont pas pu être déduites peuvent être reportées sur les deux périodes fiscales suivantes.</p>
<p>Calcul du revenu</p>	<p>Les rétributions de l'injection de courant (RPC), rétributions uniques pour petites installations (PRU) et grandes installations (GRU), ainsi que les revenus provenant de vente directe constituent du revenu au sens de la clause générale.</p> <p>Dans certains cantons, pour les installations couvrant les propres besoins, seule la rétribution nette du courant injecté est imposée. Dans d'autres cantons, la rétribution l'est sans déduction.</p> <p>Les rémunérations pour la mise à disposition de partie d'immeuble en vue d'exploiter une installation solaire représente en revanche du rendement imposable de la fortune immobilière.</p>
<p>Subventions, contributions d'encouragement, ainsi que rétributions uniques (RU)</p>	<p>Immeubles existants: diminuent les frais d'entretien déductibles</p> <p>Nouvelles constructions et rénovations assimilées à de nouvelles constructions: diminution des dépenses d'investissement (impenses)</p>
<p>Dépréciation en cas d'installations sur des toits de tiers ou en droit de superficie</p>	<p>Compte tenu des frais effectivement supportés par l'installateur, une dépréciation linéaire répartie sur 25 ans est prise en compte</p>
<p>Estimation de la fortune</p>	<p>Les installations photovoltaïques intégrées sont incluses dans l'estimation fiscale de la construction.</p> <p>Les installations « rajoutées » sont, selon les cantons, incluses dans l'estimation du bâtiment ou sont prises en compte à la valeur vénale dans le cadre de la procédure de taxation en tant que fortune mobilière.</p>

**Fortune commerciale**

Obligation d'activer	<p>Obligation d'activer selon les normes comptables</p> <p>Différentes pratiques cantonales :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Activation de l'investissement brut sans prise en compte des subventions (principe du brut)</li> <li>- Activation de l'investissement après déduction des subventions (principe du net) pour les installations intégrées à la construction.</li> </ul>
Amortissements	Selon la notice AFC A-2001, possibilité d'amortissement immédiat (unique) à hauteur de la subvention, si elle n'a pas déjà été prise en compte en déduction des dépenses d'investissement à activer
Revenus provenant de l'injection de courant, etc.	Revenu de l'activité lucrative indépendante ou élément des revenus de la personne morale
Subventions	Des prestations, uniques ou périodiques, constituent toujours un revenu, respectivement un rendement (voir aussi obligation d'activer, resp. amortissements)
Prépondérance	Application des principes généraux. L'aménagement d'une installation photovoltaïque ne doit pas modifier la qualification retenue jusqu'alors

## **Annexe à la qualification juridique fiscale des investissements dans les technologies respectueuses de l'environnement, telles les installations photovoltaïques**

### **A. Aperçu des mesures incitatives**

#### *1. Bases harmonisées de la Conférence des directeurs cantonaux de l'énergie (EnDK)*

##### *1.1 Modèles de prescriptions énergétiques des cantons (MoPEC 2008)*

Les cantons élaborent et coordonnent leurs activités en matière de politique énergétique par l'intermédiaire de la Conférence des directeurs cantonaux de l'énergie (EnDK) et de la Conférence des services cantonaux de l'énergie (EnFK). Cette collaboration se traduit par l'adoption d'une stratégie commune pour la politique énergétique, d'une stratégie pour les immeubles, d'un modèle d'encouragement harmonisé et de prescriptions modèles cantonales dans le domaine de l'énergie (MoPEC).

##### *1.2 Modèle d'encouragement harmonisé des cantons (ModEnHa)*

Selon l'art. 52 LEnE, les cantons qui ont mis sur pied leurs propres programmes d'encouragement des mesures favorisant l'utilisation économe et rationnelle de l'énergie, ainsi que le recours aux énergies renouvelables et la récupération des rejets de chaleur, perçoivent chaque année un montant global alloué par la Confédération. Dans le cadre du programme SuisseEnergie, il est prévu que les cantons développent et appliquent un modèle d'encouragement harmonisé (ModEnHa). Une première version de ce modèle date de 2003, version réactualisée en 2007, 2009 et 2015.

#### *2. Certificat énergétique cantonal des bâtiments (CECB)*

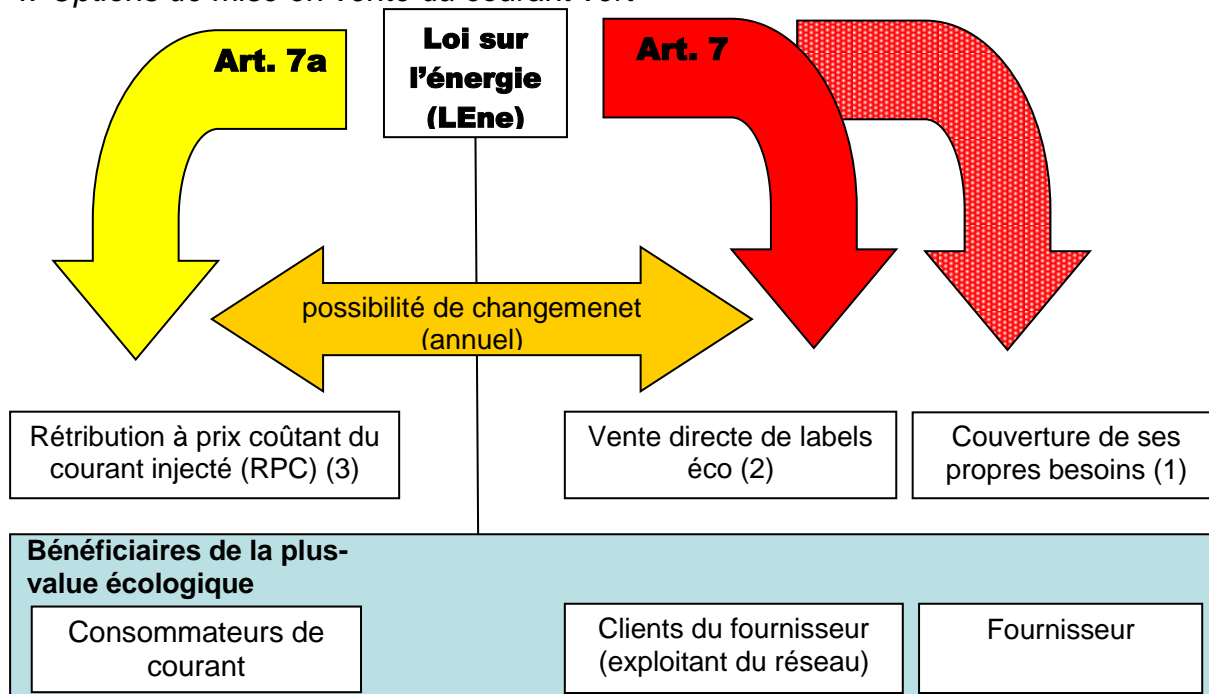
L'EnDK a introduit au cours du deuxième semestre 2009 un certificat uniformisé pour toute la Suisse, le «certificat énergétique cantonal des bâtiments (CECB)». Ce certificat porte sur les données relatives à l'état énergétique de l'immeuble. Il est établi de manière simple et peu onéreuse. A l'instar du label Energie dans la vente d'appareils et de véhicules, le CECB indique la quantité d'énergie consommée par un immeuble d'habitation avec une utilisation standard de chauffage, d'eau chaude, d'éclairage et d'autres formes de consommation d'électricité. Il permet de comparer les immeubles et donne des informations sur les améliorations à entreprendre. Le CECB est un outil à la libre disposition du propriétaire de l'immeuble, qui peut s'en servir comme élément de référence en cas de rénovation ou de vente. Il a le choix entre une version "light" et la version officielle du CECB. La version "light" peut être élaborée sur internet par l'intéressé lui-même, qui introduit les données à sa disposition. Elle donne un premier aperçu de la situation. La version officielle du CECB ne peut par contre être établie que par des spécialistes formés et accrédités à cette fin.

#### *3. Promotion cantonale du courant solaire (photovoltaïque) et des capteurs solaires (installations solaires thermiques «Solarthermie»)*

Le modèle d'encouragement harmonisé encourage les installations solaires par le versement d'une subvention unique. De nombreux cantons prévoient dans leur programme d'encouragement un soutien aux installations solaires thermiques, quelques cantons apportent aussi leur soutien aux installations de courant solaires (photovoltaïque). Les moyens à disposition sont cependant limités, de sorte que même dans les cantons qui prévoient cet encouragement, seule une partie des intéressés en bénéficie. Les sou-

tiens cantonaux peuvent être cumulés avec les rétributions uniques de la Confédération. Voir de plus amples informations sur les rétributions uniques sous chiffre 2.5.

#### 4. Options de mise en vente du courant vert



**Source:** Urs Wolfer, OFEN, tiré de: Präsentation Photovoltaikanlagen und deren steuerliche Erfassung, 17.2.2010

##### 4.1 Couverture de ses propres besoins :

- rétribution du courant au prix du marché ; les tarifs de rachat se situent actuellement entre 4 et 13 cts/kWh. Les tarifs actuels se trouvent sous <http://www.pv-tarif.ch>
- Garanties d'Origine (GO) : selon les gestionnaires de réseau de distribution (GRD) les GO sont rémunérés ou pas. Dans la première hypothèse, le propriétaire de l'installation vend la plus-value écologique au GRD ; dans la deuxième hypothèse, il peut la commercialiser directement (le prix actuel dans ce cas se situe à 1 ct ou moins par kWh).
- producteur "propriétaire" du courant solaire.

##### 4.2 Commercialisation directe

- La commercialisation directe vise à ce que le système de rétribution de l'injection soit **plus en phase avec le marché de l'électricité**. Les exploitants d'installations sont eux-mêmes **responsables** de la commercialisation de l'électricité produite. A cette fin, ils concluent des **contrats individuels** avec des **distributeurs d'énergie** ou des **prestataires de service** pour la reprise de l'énergie. Cela crée une incitation pour concevoir et exploiter des installations renouvelables qui produisent en **fonction des besoins**.
- En plus du produit de la vente d'électricité, les exploitants d'installations reçoivent une **prime d'injection** spécifique à la technologie. Celle-ci est conçue de telle

sorte qu'elle atténue les fluctuations à long terme des prix du marché et procure ainsi aux exploitants un niveau élevé de **sécurité de l'investissement**.

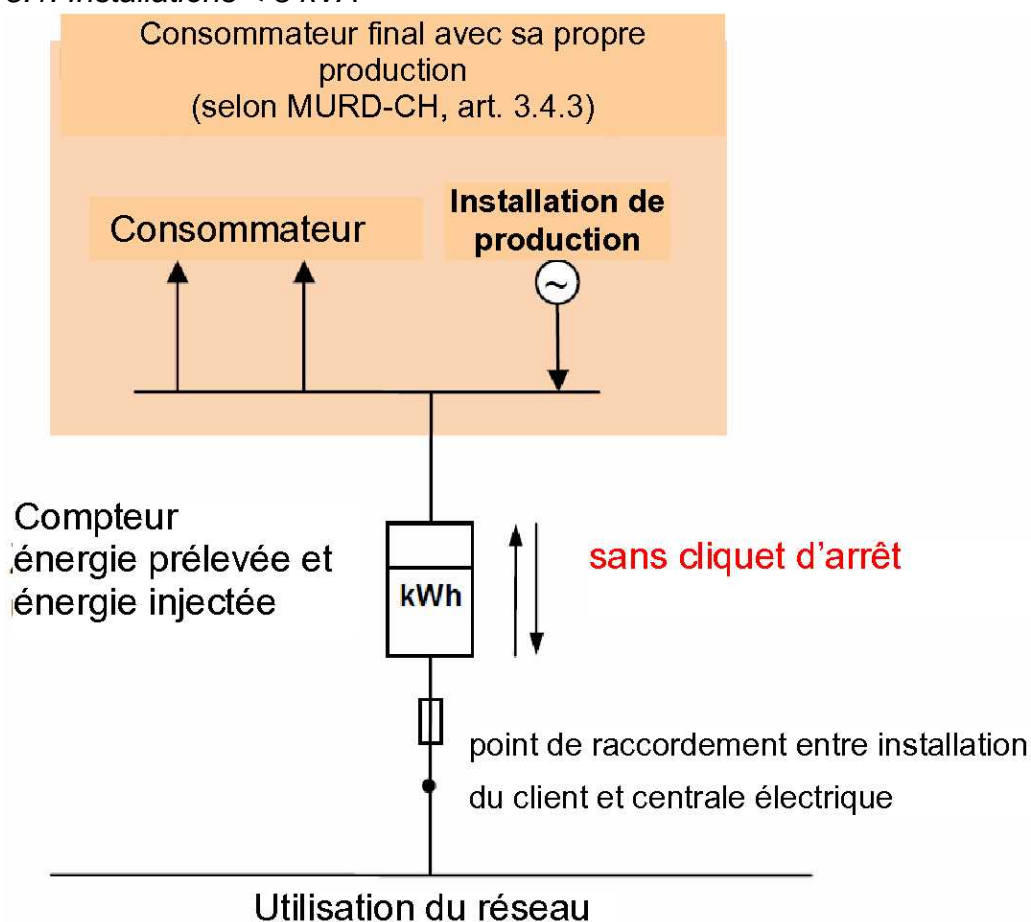
- Pour compenser les **dépenses** liées à la commercialisation directe de l'électricité, les producteurs reçoivent également une **indemnité de gestion** spécifique à chaque technologie.
- De plus amples informations sous <https://pronovo.ch/fr/sri-commercialisation-directe/>

#### 4.3. Système de rétribution du courant injecté (rétribution du courant injecté axé sur les coûts, RPC) :

- Rétribution à des tarifs fixes provenant des suppléments de prix à charge des consommateurs de courant. La rétribution du courant injecté couvrant les coûts ne peut plus qu'être obtenue pour des installations qui ont été annoncées avant fin juin 2012.
- Tous les consommateurs de courant sont "propriétaires" du courant solaire.

#### 5. Concept pour la mesure du surplus d'énergie injecté dans le réseau public (installation pour la couverture de ses propres besoins)

##### 5.1. Installations < 3 kVA



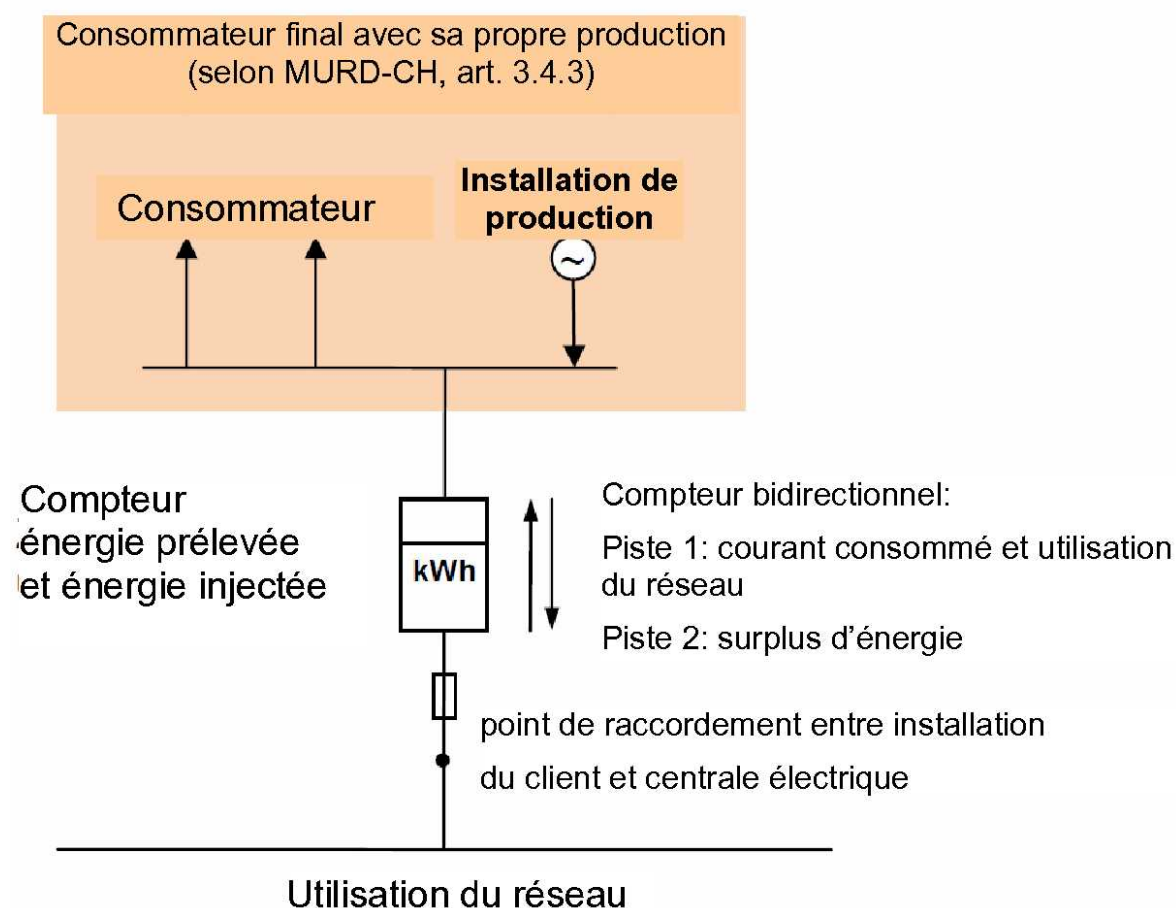
**Source:** Empfehlung zur Messdatenerfassung und Abrechnung der Stromproduktion aus Energieerzeugungsanlagen, Verband Thurgauischer Elektrizitätsversorgungen, mars 2010, p. 3

## Calcul de la rentabilité:

<i>Consommation annuelle du ménage</i>	5000 kWh
<i>Production:</i>	3000 kWh
– propre consommation directe	1000 kWh
– injection dans le réseau (surplus d'énergie)	2000 kWh
<i>Facture du distributeur</i>	
– prélèvement net sur le réseau (2000 VA à 20 cts.)	Fr. 400.00

Un décompte net est établi ; économiquement parlant, c'est un compteur qui tourne en arrière. Pour établir la facture, les 2000 VA injectés dans le réseau sont déduits des 4000 VA prélevés.

### 5.2. Installations < 3kVA



**Source:** Empfehlung zur Messdatenerfassung und Abrechnung der Stromproduktion aus Energieerzeugungsanlagen, Verband Thurgauischer Elektrizitätsversorgungen, mars 2010, p. 4

## Calcul de la rentabilité:

<i>Consommation annuelle du ménage</i>	5000 kWh
<i>Production:</i>	5000 kWh
– propre consommation directe	1000 kWh
– injection dans le réseau (surplus d'énergie)	4000 kWh



Rendement de la production:

- propre consommation (1000 kWh à 20 cts.)<sup>21</sup> Fr. 200.00
- injection dans le réseau (4000 kWh à 6 cts.)<sup>22</sup> Fr. 240.00

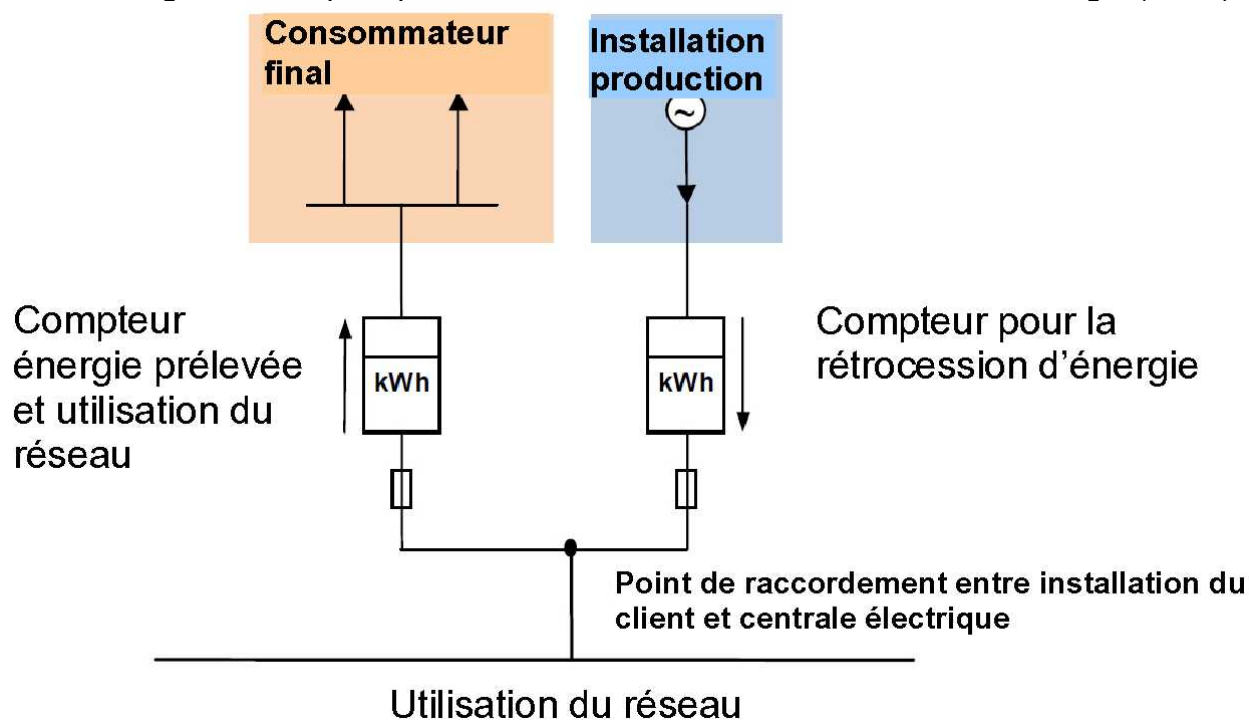
*Facture du distributeur*

- prélèvement net sur le réseau (4000 VA à 20 cts.) Fr. 800.00

Sans installation de production d'énergie solaire, les coûts d'utilisation se monteraient à Fr. 1'000.00 (5000 kWh à 20 cts). Avec l'installation, ils atteignent Fr. 560.00 (Fr. 800.00 – Fr. 240.00).

#### 6. Concept pour la mesure de l'énergie électrique qui est directement injectée dans le réseau public (conformément à l'art. 15 LENE)

Ce concept s'applique aux producteurs qui injectent directement dans le réseau public toute l'énergie solaire qu'ils produisent au sens de l'art. 15 de la loi sur l'énergie (LEne).



**Source:** Empfehlung zur Messdatenerfassung und Abrechnung der Stromproduktion aus Energieerzeugungsanlagen, Verband Thurgauischer Elektrizitätsversorgungen, mars 2010, p. 7

Il s'agit d'une installation qui n'est pas destinée à la couverture de ses propres besoins. La méthode de mesure s'applique aux installations RPC ou si le producteur souhaite un accès libre et direct pour la vente de toute l'énergie produite. Une modification du système choisi (RPC ou vente libre sur le marché) est possible en tout temps.

<sup>21</sup> Coûts moyens qui doivent être payés pour la consommation de cette quantité de courant sans installation correspondante.

<sup>22</sup> Le surplus d'énergie réinjecté dans le réseau devient du courant gris qui doit être rémunéré au minimum au prix du marché, conformément à l'art. 2b de l'ordonnance sur l'énergie (OEnE, RS 730.01)

## B. Index des abréviations, notions et liens internet

### 1. Abréviations

EnDK	Conférence des directeurs cantonaux de l'énergie, bases harmonisées
GO	Garanties d'Origine
GRD	Gestionnaires de réseau de distribution
GRU	Rétribution unique pour grandes installations (à partir de 100 kW)
kVA	Kilovoltampères
LApEI	Loi sur l'approvisionnement en électricité RS 734.7
LEne	Loi sur l'énergie RS 730.0
ModEnHa	Modèle d'encouragement harmonisé des cantons
MOPEC	Modèle de prescriptions énergétiques des cantons
OApEI	Ordonnance sur l'approvisionnement en électricité RS 734.71
OEné	Ordonnance sur l'énergie RS 730.01
OFEN	Office fédéral de l'énergie
PRU	Rétribution unique pour petites installations (à partir de 100 kW)
RCP	Regroupement dans le cadre de la consommation propre (plus amples informations sous : <a href="https://www.swissolar.ch/fr/themes-principaux/consommation-propre/">https://www.swissolar.ch/fr/themes-principaux/consommation-propre/</a> )
VA	Voltampères

### 2. Définitions

Attestation d'origine	Attestation qui garantit l'origine du courant (conformément à l'ordonnance du DETEC ; RS 730.010.1). L'attestation doit donner des indications sur les sources d'énergie dont provient le courant fourni, sur le moment et le lieu de production, ainsi que sur la puissance des centrales hydrauliques le cas échéant.
Courant gris	Courant électrique dont la source est inconnue.
Installations solaires	Terme générique pour toutes les installations utilisant le soleil.
Plus-value écologique	Plus-value que présente le courant produit écologiquement par rapport au courant issu d'une production conventionnelle. Cette plus-value peut par exemple être négociée séparément du « courant gris » physique au moyen de certificats. Le fournisseur d'énergie local n'a pas l'obligation d'acheter la plus-value économique.
Photovoltaïque	Se dit d'une installation produisant de l'électricité au moyen de cellules solaires qui transforment une partie du rayonnement solaire en énergie électrique.
Capteurs solaires	Les installations solaires thermiques sont des installations solaires qui exploitent la chaleur du soleil au moyen de capteurs («Solarthermie»).

---

Surplus d'énergie	Il s'agit du surplus d'énergie qui est physiquement injecté dans le réseau public.
Swissgrid	Swissgrid est chargée de la mise en oeuvre de la rétribution à prix coûtant du courant injecté (RPC), sur mandat de la Confédération.

### 3. Répertoire des liens

Office fédéral de l'énergie

<https://www.bfe.admin.ch/bfe/fr/home.html>

Ordonnance sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie

<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19920207/index.html>

Loi sur l'énergie

<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20121295/index.html>

Ordonnance sur l'énergie

<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20162945/index.html>

Modèle d'encouragement harmonisé des cantons 2015 (Rapport final)

[https://www.endk.ch/fr/documentation/modele-dencouragement-harmonise-des-cantons-modenha?set\\_language=fr](https://www.endk.ch/fr/documentation/modele-dencouragement-harmonise-des-cantons-modenha?set_language=fr)

Ordonnance sur la déduction de frais relatifs aux immeubles privés

<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20171368/index.html>

Photovoltaïque

[https://fr.wikipedia.org/wiki/%C3%89nergie\\_solaire\\_photovolta%C3%AFque](https://fr.wikipedia.org/wiki/%C3%89nergie_solaire_photovolta%C3%AFque)

Loi sur l'harmonisation fiscale

<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19900333/index.html>

Loi sur l'approvisionnement en électricité

<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20042411/index.html>

Ordonnance sur l'approvisionnement en électricité

<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20071266/index.html>

Swissgrid

<https://www.swissgrid.ch/fr/home.html>

Swissolar

<https://www.swissolar.ch/nc/fr/>