



Impact fiscal des mesures d'économie d'énergie

Mise en œuvre du postulat 190-2016

Rapport du Conseil-exécutif au Grand Conseil

Date de la séance du CE : 16 décembre 2020
Numéro d'affaire : 2017.FINSV.455
Direction : Direction des finances
Classification: Non classifié

Sommaire

1.	Contexte	3
1.1	Mandat	3
1.2	Changements significatifs depuis l'adoption du postulat	3
2.	Mesures d'économie d'énergie : incitation fiscale par déductibilité des frais	4
3.	Impact fiscal des mesures d'économie d'énergie réalisées sur des biens privés	5
3.1	Effets sur l'impôt sur le revenu	5
3.1.1	Déductibilité du coût des mesures d'économie d'énergie	5
3.1.2	Imposition des aides à l'investissement	5
3.1.3	Revenus dégagés, valeur locative et entretien	6
3.2	Effets sur l'impôt sur la fortune	7
3.3	Effets sur la taxe immobilière	8
3.4	Effets sur l'impôt sur les gains immobiliers	8
4.	Impact fiscal des mesures d'économie d'énergie réalisées sur de la fortune commerciale	8
4.1	Effets sur l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice	8
4.1.1	Coût d'une mesure d'économie d'énergie	8
4.1.2	Aides à l'investissement	9
4.1.3	Revenus dégagés et entretien	9
4.2	Effets sur l'impôt sur le capital ou sur la fortune	10
4.3	Effets sur la taxe immobilière	10
4.4	Effets sur l'impôt sur les gains immobiliers	10
5.	Analyse	10
5.1	Mesures d'économie d'énergie réalisées sur des biens privés	10
5.1.1	Récapitulatif de l'impact fiscal	10
5.1.2	Ecart de montant	11
5.1.3	Conclusions	12
5.2	Mesures d'économie d'énergie réalisées sur des biens commerciaux	13
6.	Synthèse	13
7.	Proposition	14
Annexe 1 : exemple chiffré		15
Annexe 2 : Notice 5		16

1. Contexte

1.1 Mandat

Le 20 mars 2017, le Grand Conseil a adopté le postulat 190-2016, Hässig (PS, Zollikofen), intitulé « Installation de capteurs solaires et assainissements énergétiques : effets sur la fiscalité »¹. Il a ainsi chargé le Conseil-exécutif d'évaluer les effets pervers et contreproductifs que les assainissements énergétiques réalisés par des particuliers ou des entreprises produisent sur la fiscalité et de trouver le moyen de les éliminer. Les auteurs de cette intervention parlementaire s'appuyaient sur l'objectif de promotion des énergies renouvelables défini dans la Stratégie énergétique de la Confédération et s'intéressaient en particulier à l'impact fiscal des installations photovoltaïques et des panneaux solaires thermiques², ainsi que des revenus qu'ils dégagent.

Le présent rapport met en œuvre ce postulat. Il expose en premier lieu l'impact fiscal général des mesures d'économie d'énergie, qui représentent une catégorie de frais immobiliers (point 2). Il détaille ensuite leurs effets sur la fiscalité selon que les mesures sont réalisées sur des biens privés (point 3) ou commerciaux (point 4). La dernière partie (point 5) rend compte des configurations générant des effets fiscaux pervers, qu'il serait possible d'éliminer en légiférant. Dans ce rapport, les mesures d'économie d'énergie désignent aussi bien les travaux réalisés sur du bâti (c.-à-d. les assainissements) que ceux réalisés à la construction d'un bâtiment.

1.2 Changements significatifs depuis l'adoption du postulat

Ce rapport reflète la législation et la pratique fiscale en vigueur dans le canton de Berne au 1^{er} janvier 2020, en tenant compte des changements qui leur ont été apportés depuis l'adoption du postulat, suite à l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 30 septembre 2016 sur l'énergie³ et aux deux arrêts que le Tribunal fédéral a rendus le 16 septembre 2019 sur l'imposition des installations photovoltaïques rapportées au toit⁴. Ces nouveautés sont les suivantes :

- En application de la **loi sur l'énergie**, l'article 36, alinéa 1b de la loi bernoise sur les impôts (LI ; RSB 661.11) permet, à partir de l'année fiscale 2020, que la part des frais déductibles inhérents à des mesures d'économie d'énergie qui ne peut pas être déduite par manque de revenus puisse l'être les deux années suivantes, pour éviter de perdre le bénéfice de leur déductibilité. Aux termes de ce même article, les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont désormais également déductibles⁵.
- Suite aux **arrêts rendus par le Tribunal fédéral** le 16 septembre 2019, l'installation d'un système photovoltaïque sur un bien immobilier ne doit plus augmenter la valeur locative de ce bien (cf. point 3.1.3 ci-après). En outre, celles qui sont rapportées au toit constituent désormais des biens meubles, de sorte qu'elles ne doivent plus non plus augmenter la valeur officielle du bien sur lequel elles sont aménagées⁶.

¹ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-5bf5b2346113487a9509c7a07160cbce.html>

² Les installations photovoltaïques et les panneaux solaires thermiques sont des dispositifs qui transforment l'énergie solaire en une autre énergie (p. ex. installations solaires). Les installations photovoltaïques produisent de l'électricité qui peut être réinjectée dans le réseau, contre rémunération, en général au moyen d'un moduleur. Les panneaux solaires thermiques produisent de la chaleur destinée à l'usage direct des ménages.

³ LEne, RS 730.0, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2018 : <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20121295/index.html>

⁴ Arrêts 2C_510/2017 et 2C_511/2017 : https://entscheide.weblaw.ch/cache.php?link=16.09.2019_2C_510-2017 et https://www.ser-vat.unibe.ch/dfr/bger/2019/190916_2C_511-2017.html (en allemand)

⁵ Cf. www.taxinfo.ch --> taper « démolition » dans le champ de recherche.

⁶ Les installations intégrées (dispositifs incorporés au bâtiment) remplacent des éléments de l'enveloppe du bâtiment (revêtement de façade, de toiture) et font donc partie intégrante du bâtiment. Les installations rapportées au toit sont fixées sur un bâtiment déjà construit, sans en modifier la structure. Ce sont des biens meubles. Cf. aussi les articles TaxInfo « Installations photovoltaïques constituant de la fortune privée » et « Installations photovoltaïques constituant de la fortune commerciale », ainsi que l'interpellation 306-2019 Hässig (PS, Zollikofen), intitulée « Quelles conséquences le canton tire-t-il des deux arrêts du Tribunal fédéral du 16 septembre 2019 concernant l'imposition des installations photovoltaïques ? ».

2. Mesures d'économie d'énergie : incitation fiscale par déductibilité des frais

En droit fiscal, le coût des **mesures d'économie d'énergie réalisées sur des biens privés** constitue des frais immobiliers déductibles⁷. Il existe deux catégories de frais immobiliers : ceux qui permettent de maintenir la valeur du bien (et qui sont déductibles des revenus) et ceux qui l'augmentent (non déductibles des revenus). Cette distinction ne doit pas être faite en ce qui concerne le coût des mesures d'économie d'énergie : comme ce sont des mesures incitatives, les cantons ont le droit d'accepter la déduction fiscale des frais correspondants, même s'ils augmentent la valeur du bien. Le canton de Berne applique cette mesure incitative (art. 36, al. 1a LI).

Cependant, seuls les frais immobiliers engagés pour des immeubles bâtis sont déductibles des revenus, pas ceux qui le sont à l'occasion de la construction d'un bâtiment. Ces derniers sont ce que l'on appelle des dépenses d'investissement, qui viendront en déduction du gain immobilier à imposer lorsque l'immeuble sera vendu⁸. C'est le cas de tous les frais immobiliers engagés lors d'une construction, et non pas uniquement de ceux inhérents à des mesures d'économie d'énergie (cf. point 3.4).

L'Intendance des impôts du canton de Berne expose ces différentes qualifications fiscales dans la notice 5⁹, qui est insérée en annexe de ce rapport, car elle est très utile pour comprendre les explications ci-après. Elle comporte un catalogue de répartition listant les frais considérés en droit fiscal comme des frais d'entretien (maintenant la valeur du bien ; colonne de droite) ou comme des mesures d'économie d'énergie (« E » colonne du milieu) et indiquant quelle part de ces frais est déductible des revenus.

6.2	Changement de source d'énergie et systèmes alternatifs		
6.2.1	Changement pour un système de chauffage au bois, gaz ou autre de même capacité de chauffage		1/1
6.2.2	Remplacement d'un système de chauffage individuel à mazout, à charbon ou au bois par un chauffage central		1/2
6.2.3	Installations spéciales (utilisation rationnelle de l'énergie)	E	1/1
	Pose de pompes à chaleur, d'installations de récupération de chaleur ou d'équipements utilisant des sources		

Ce catalogue montre qu'un grand nombre de travaux sont des mesures d'économie d'énergie dont les frais sont déductibles des revenus :

- Amélioration de l'isolation thermique (façade, toit, parois, sols, fenêtres, tambour, etc.)
- Changement d'alimentation énergétique
- Equipements spéciaux destinés à rationaliser la consommation d'énergie
- Aménagement d'installations photovoltaïques

Toutes les mesures d'économie d'énergie ont le même impact sur la fiscalité, à l'exception des installations photovoltaïques. Depuis les arrêts que le Tribunal fédéral a rendus le 16 septembre 2019, celles-ci (quel que soit leur type) ne doivent plus augmenter la valeur locative du bien, et celles qui sont rapportées au toit constituent des biens meubles. Les particularités concernant ces installations seront exposées dans des encadrés aux chapitres suivants.

Les **mesures d'économie d'énergie réalisées sur des biens commerciaux** relèvent des dispositions du droit commercial. Pour la fortune commerciale, il n'y a pas de déduction spécifique comme celles qui existent pour les biens privés, mais il est possible de comptabiliser les variations de valeur par le biais d'amortissements et de rectifications de valeur (cf. point 4).

⁷ Depuis les arrêts du Tribunal fédéral cités plus haut, les installations photovoltaïques rapportées au toit font exception à cette règle.

⁸ Les plus-values réalisées à la revente d'un immeuble (gains immobiliers) ne sont pas assujetties à l'impôt sur le revenu mais à l'impôt sur les gains immobiliers (perçu uniquement à la vente). Elles échappent donc à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice, cf. art. 19, al. 1, lit. a et art. 85, al. 3 LI.

⁹ www.taxme.ch --> Infos pratiques « Publications, notices, guides (...) » --> Notices --> Impôts sur le revenu et sur la fortune.

3. Impact fiscal des mesures d'économie d'énergie réalisées sur des biens privés

3.1 Effets sur l'impôt sur le revenu

3.1.1 Déductibilité du coût des mesures d'économie d'énergie

Aux termes de l'article 36 LI, le coût des mesures d'économie d'énergie réalisées **sur du bâti** est toujours déductible au titre de frais d'entretien. A la différence des autres types de frais immobiliers, il n'est pas nécessaire de vérifier si elles augmentent la valeur du bien.

Exemple :

Dans le cas du remplacement d'un système décentralisé de chauffage à air pulsé par un système de chauffage central (à mazout), seule la moitié des frais est déductible, car l'investissement contribue pour moitié à maintenir la valeur de l'immeuble (l'autre moitié l'augmente). Si le nouveau chauffage central fonctionnait avec une énergie renouvelable, alors la totalité de l'investissement serait déductible.

Conformément aux nouvelles dispositions de la loi fédérale sur l'énergie, l'article 36, alinéa 1b LI dispose en complément qu'à partir de 2020, la part de ces frais qui entraînerait un revenu net¹⁰ négatif, et ne serait donc pas déductible, peut être déduite des revenus des deux années suivantes¹¹.

Exemple :

En 2020, une famille disposant d'un revenu net de 80 000 francs fait remplacer son mode de chauffage vétuste par un système de chauffage à panneaux solaires neuf. L'investissement lui coûte 120 000 francs au total. Le montant imposable de son revenu 2020 est nul (l'investissement réalisé en 2020 [120 000 CHF] est supérieur à son revenu net de la même année [80 000 CHF]). Cette famille ne paie donc pas d'impôt sur le revenu en 2020. Elle n'a pas pu déduire l'intégralité de son investissement. Elle pourra déduire les 40 000 francs restant de son revenu imposable de 2021.

En revanche, le contribuable qui fait cet investissement dans le cadre de la **construction** d'un bien immobilier ne peut pas le déduire de ses revenus, mais pourra les compter au titre de dépenses d'investissement dans le cadre de l'imposition du gain immobilier qu'il réalisera à la revente de son bien (cf. point 3.4).

3.1.2 Imposition des aides à l'investissement

La Confédération subventionne les installations photovoltaïques. Les modalités de ces aides financières sont exposées dans la fiche d'information de l'OFEN du 1^{er} mai 2019¹². Le principal système de promotion des installations photovoltaïque est la rétribution unique (RU), qui peut être demandée pour les petites (PRU) comme pour les grandes installations (GRU). Cette subvention est versée à la mise en service de l'installation.

Ces aides à l'investissement dans des mesures d'économie d'énergie **réalisées sur du bâti**, et toutes celles qui lui sont assimilées, constituent du revenu imposable, tandis que le coût d'investissement est déductible du revenu. Au final, c'est donc la différence entre le montant de la rétribution unique et les frais d'investissement qui est déductible des revenus¹³.

¹⁰ Le revenu net est égal aux revenus bruts moins les charges et les déductions générales.

¹¹ Sur le report de la déduction, voir aussi www.taxinfo.ch --> taper « frais d'investissement » dans le champ de recherche, point 4.

¹² <https://www.bfe.admin.ch/bfe/fr/home/foerderung/erneuerbare-energien/einspeiseverguetung.exturl.html/aHR0cHM6Ly9wdWJkYi5iZmUuYWRtaW4uY2gvZnVlcHVib-GljYX/Rpb24vZG93bmVvYWQvNzIzOA==.html>

¹³ Les subventions sont octroyées définitivement lorsque l'installation est installée et à condition qu'elle corresponde à ce qui figure dans la demande de subvention. Cela peut intervenir plusieurs années après l'engagement et la déduction fiscale du coût des mesures d'économie d'énergie.

Exemple :

Une installation photovoltaïque est rapportée au toit d'un bâtiment existant. L'investissement revient à 30 000 francs, sachant qu'une PRU de 6000 francs est accordée. L'investissement de 30 000 francs est déductible des revenus, mais la RPU de 6000 francs est imposée. Au final, le revenu imposable est donc réduit de 24 000 francs.

Les aides à l'investissement dans des mesures d'économie d'énergie réalisées **dans le cadre de la construction d'un bâtiment** ne sont pas assujetties à l'impôt sur le revenu, mais seront déduites des dépenses d'investissement dans le cadre de l'imposition du gain immobilier qui sera réalisé à la vente du bâtiment (cf. point 3.4).

Exemple :

Une installation photovoltaïque est intégrée au toit d'un bâtiment en construction pour un coût de 30 000 francs. Une PRU de 6000 francs est accordée. L'installation augmente de 24 000 francs (coût de l'installation moins PRU) les dépenses d'investissement déductibles du gain immobilier qui sera réalisé à la vente du bâtiment.

3.1.3 Revenus dégagés, valeur locative et entretien

Les revenus que rapportent les mesures d'économie d'énergie (location, affermage, usufruit ou autre droit d'utilisation, rétribution de l'électricité produite) sont assujettis à l'impôt sur le revenu.

Pour ce qui concerne la rétribution de l'électricité produite (produit de la vente directe sur le marché ou rétribution à prix coûtant [RPC¹⁴]), le canton de Berne applique le principe de l'imposition sur la valeur brute : l'assiette de l'impôt est le montant brut total de la rétribution de l'électricité produite (rétribution de reprise).

Exemple :

Une installation photovoltaïque installée sur une maison individuelle produit 8000 kWh d'électricité par an, dont 4000 sont réinjectés dans le réseau. La rétribution de reprise, qui se monte à 288 francs par an, constitue du revenu imposable, quel que soit le montant estimé de l'économie réalisée grâce à l'énergie produite et consommée par le propriétaire.

L'application du principe de l'imposition sur la valeur brute se justifie par le fait que l'électricité consommée par le ménage représente des frais d'entretien courant, non déductibles fiscalement. Si les producteurs d'électricité qui revendent leur électricité étaient imposés sur la valeur nette (rétribution de l'électricité injectée dans le réseau, moins valeur de l'électricité consommée par le producteur lui-même), cela reviendrait pour eux à déduire fiscalement leurs propres frais d'électricité. Or, la loi ne prévoit pas la déductibilité des frais de consommation d'électricité, de sorte que ces personnes bénéficieraient d'un avantage fiscal par rapport au reste de la population (inégalité de traitement).

Lorsqu'un bien immobilier est habité par la personne qui en propriétaire ou usufruitière, cette utilisation est valorisée au travers de la **valeur locative** fixée pour ce bien, laquelle constitue du revenu imposable (art. 25, al. 1, lit. b LI).

¹⁴ La RPC expire fin 2022. A partir de ce moment-là, plus aucune nouvelle installation ne bénéficiera de ce mode de subvention (cf. fiche d'information de l'OFEN du 1^{er} mai 2019, « Ce qui change à partir du 1^{er} janvier 2018 »).

Installations photovoltaïques :

Conformément aux arrêts du Tribunal fédéral du 16 septembre 2019, la valeur locative d'un bien immobilier doit être fixée sans tenir compte des installations photovoltaïques qui s'y rapportent. Estimant que le produit de la vente d'électricité ne constitue pas du revenu immobilier (soit il rentre dans la catégorie des autres revenus, soit il constitue du revenu dégagé par une activité indépendante), le Tribunal fédéral a établi que l'électricité consommée par le producteur ne doit pas augmenter la valeur locative du bien immobilier. Ces nouvelles modalités sont appliquées à toutes les installations depuis le 24 octobre 2019 (date de publication des arrêts).

Les frais engagés pour **entretenir** le dispositif d'économie d'énergie (réparation, rénovation, remplacement) sont déductibles des revenus selon les mêmes modalités que les autres frais d'entretien immobilier.

3.2 Effets sur l'impôt sur la fortune

Une mesure d'économie d'énergie se traduit par une réorganisation du patrimoine : elle diminue les ressources financières d'un côté et augmente la valeur du bien immobilier de l'autre. Avant d'être utilisées pour financer la mesure, les ressources financières constituaient « une valeur mobilière », imposée sur sa valeur vénale. Une fois réalisée, la mesure d'économie d'énergie constitue un bien immobilier, dont la valeur est incorporée à la valeur officielle de l'immeuble au moment de son évaluation. Elle est donc imposée avec l'immeuble. Etant donné que les biens immobiliers doivent faire l'objet d'une « imposition modérée tenant compte de l'encouragement de la prévoyance et de l'accès à la propriété », ils sont imposés sur un montant correspondant à peu près à 70 pour cent de leur valeur vénale¹⁵. En conséquence, la réorganisation du patrimoine fait **baisser le montant de l'impôt sur la fortune dû**.

Exemple :

En 2020, 30 000 francs sont investis dans l'installation de panneaux solaires. Cette somme est prélevée sur un compte bancaire. Jusqu'en 2019, ces 30 000 francs sont des avoirs constitutifs de la fortune imposable. A partir de 2020, ils ne sont plus disponibles. Par contre, la valeur des panneaux solaires est prise en compte au moment de fixer la nouvelle valeur officielle de l'immeuble. Celle-ci augmente d'environ 70 pour cent de l'investissement, soit de 21 000 francs. Au final, la fortune imposable aura donc diminué de 9000 francs.

Installations photovoltaïques rapportées au toit

Aux termes des arrêts du Tribunal fédéral du 16 septembre 2019, les installations photovoltaïques rapportées au toit ne doivent pas être imposées avec l'immeuble par incorporation à la valeur officielle de ce bien, mais comme des biens meubles, sur leur valeur vénale. L'Intendance des impôts du canton de Berne procède de cette manière depuis l'année fiscale 2019. Etant donné que les installations photovoltaïques rapportées au toit peuvent difficilement être revendues, leur valeur fiscale est toujours fixée à 20 pour cent de leur coût. Grâce à cette méthode, leur charge fiscale est à peu près équivalente à celle des installations photovoltaïques intégrées au toit, dont la valeur fiscale doit être modérée et incorporée à la valeur officielle du bien immobilier.

¹⁵ Art. 56, al. 1, lit. d LI.

3.3 Effets sur la taxe immobilière

Les communes bernoises peuvent percevoir une taxe immobilière assise sur la valeur officielle des immeubles. Etant donné que la valeur des mesures d'économie d'énergie réalisées sur un bien immobilier est incorporée à la valeur officielle du bien, les mesures d'économie d'énergie ont un impact sur la taxe immobilière. Cet effet est en partie compensé par le fait que la taxe immobilière est déductible des revenus imposables.

Installations photovoltaïques rapportées au toit

En application des arrêts du Tribunal fédéral du 16 septembre 2019, la valeur des installations photovoltaïques rapportées au toit n'est pas incorporée à la valeur officielle du bien immobilier. Ces installations sont des biens meubles imposés sur la base de leur valeur vénale. Elles n'ont donc pas d'incidence sur la taxe immobilière.

3.4 Effets sur l'impôt sur les gains immobiliers

Le coût de mesures d'économie d'énergie réalisées à la **construction** d'un bâtiment n'est pas pris en compte dans le cadre de l'imposition du revenu. En d'autres termes, il n'est pas déductible des revenus imposables de l'année d'investissement. En revanche, à la vente du bien immobilier, il constituera ce que l'on appelle des dépenses d'investissement, qui réduiront l'impôt sur le gain immobilier. Cette règle vaut pour tous les frais immobiliers engagés dans le cadre de la construction d'un bâtiment, qu'il s'agisse d'un investissement dans une mesure d'économie d'énergie ou pas.

Exemple :

Un bien immobilier est construit en 2010 pour un coût d'un million de francs. Des panneaux solaires thermiques d'une valeur de 100 000 francs sont constitutifs du bien immobilier et de l'investissement correspondant, d'un million de francs. En 2020, le bien est vendu deux millions de francs. Entre 2010 et 2019, les 100 000 francs d'investissement dans les panneaux solaires, tout comme les 900 000 francs d'investissement restants, ne sont pas pris en compte pour l'imposition. En 2020 par contre, ils sont déduits de la plus-value immobilière dégagée par la vente du bien immobilier.

4. Impact fiscal des mesures d'économie d'énergie réalisées sur de la fortune commerciale

4.1 Effets sur l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice

Le mode de calcul du bénéfice des personnes morales et du revenu des personnes exerçant une activité lucrative indépendante n'est pas du tout le même que celui du revenu d'un particulier. Les explications sur les frais immobiliers fournies au point 2 ne sont pas directement applicables, étant donné que les immeubles constituant de la fortune commerciale relèvent des dispositions du droit commercial.

4.1.1 Coût d'une mesure d'économie d'énergie

Le coût d'une mesure d'économie d'énergie réalisée sur un bien constituant de la fortune commerciale doit être inscrit à l'actif du bilan et n'a pas d'incidence sur le résultat de l'entreprise à la clôture de l'exercice.

Exemple :

A des fins commerciales, un entrepreneur individuel investit un million de francs dans une installation intégrée au toit, qu'il finance au moyen de ses liquidités en banque. Il doit inscrire cet investissement à l'actif de son bilan (immeubles / banque).

Il n'existe pas déductions particulières comme celles que l'on peut opérer pour les biens privés. En revanche, les variations de la valeur des biens peuvent être comptabilisées par le biais d'amortissements ou de rectifications de valeur, conformément aux dispositions de l'ordonnance bernoise sur les amortissements (OAm ; RSB 661.312.59). Les règles d'amortissement des mesures d'économie d'énergie sont les suivantes :

- les installations visant à lutter contre la pollution des eaux et de l'air et à protéger la population avoisinante contre le bruit peuvent être amorties sur leur valeur comptable à raison de 50 pour cent au maximum l'année de leur construction et l'année d'après, puis de 40 pour cent les années suivantes (art. 11, al. 1 OAm) ;
- les isolations thermiques et les installations de conversion des systèmes de chauffage ou d'exploitation de l'énergie solaire, etc., peuvent être amorties sur leur valeur comptable à raison de 50 pour cent au maximum l'année de leur construction et l'année d'après, puis de 40 pour cent au maximum les années suivantes (art. 11, al. 2 OAm) ;
- en outre, les biens économiques peuvent, sous certaines conditions, être amortis intégralement dès leur acquisition (amortissements immédiats ; art. 13 OAm).

4.1.2 Aides à l'investissement

Les aides à l'investissement doivent être inscrites au même poste comptable que l'investissement correspondant, ce qui diminue le montant amortissable inscrit à l'actif.

Installations photovoltaïques rapportées au toit

Les subventions et les aides, rétribution unique comprise, reçues pour financer des installations rapportées au toit sont des revenus imposables. L'installation peut être amortie immédiatement jusqu'à concurrence du montant de la subvention ou de l'aide à l'investissement.

4.1.3 Revenus dégagés et entretien

Les revenus dégagés par une mesure d'économie d'énergie (location, affermage, usufruit ou autre forme d'utilisation) sont imposables. Si le dispositif produit de l'électricité, le coût de l'électricité consommée par l'entreprise elle-même (frais d'électricité) est une charge justifiée par l'usage commercial, donc déductible.

Les frais (entretien) afférents aux immeubles constituant de la fortune commerciale peuvent être comptabilisés dans les charges du compte de résultat. La nature des charges immobilières, pour autant qu'il s'agisse de travaux d'entretien pur ou du remplacement d'équipements existants, se détermine conformément au catalogue de répartition annexé à la notice 5.

Exemple :

L'entrepreneur fait des travaux d'entretien qui lui coûtent 10 000 francs. Ces frais doivent être enregistrés dans les charges du compte de résultat (charges immobilières / banque), ce qui diminue le résultat imposable.

4.2 Effets sur l'impôt sur le capital ou sur la fortune

Les investissements dans des mesures d'économie d'énergie réalisées par des personnes morales n'impactent pas le résultat de la société et n'ont aucun effet direct sur l'impôt sur le capital (passage d'un poste de l'actif à l'autre).

Les investissements dans des mesures d'économie d'énergie réalisées par des raisons individuelles ou des sociétés de personnes sont assujettis à l'impôt sur la fortune, lequel est assis sur leur valeur officielle (art. 51, al. 4 LI).

Installations photovoltaïques rapportées au toit

En application des arrêts du Tribunal fédéral du 16 septembre 2019, les installations photovoltaïques rapportées au toit ne font pas partie intégrante du bien immobilier. Celles des entreprises individuelles et des sociétés de personnes constituent des biens commerciaux meubles, imposés sur leur valeur comptable (art. 51, al. 1 LI).

4.3 Effets sur la taxe immobilière

La valeur des mesures d'économie d'énergie est comprise dans la valeur officielle du bien immobilier, de sorte que ces mesures ont toujours un impact sur la taxe immobilière. Les personnes morales compensent partiellement cet effet, car elles peuvent déduire la taxe immobilière de leur bénéfice.

Installations photovoltaïques rapportées au toit

En application des arrêts du Tribunal fédéral du 16 septembre 2019, la valeur des installations photovoltaïques n'est pas comprise dans la valeur officielle du bien immobilier. Ces installations constituent des biens meubles imposés sur leur valeur vénale. Elles n'ont donc aucun impact sur la taxe immobilière.

4.4 Effets sur l'impôt sur les gains immobiliers

Le coût d'une mesure d'économie d'énergie constitue des dépenses d'investissement, qui seront déductibles du gain immobilier à imposer à la vente du bien.

Les subventions et les aides perçues pour financer une mesure d'économie d'énergie réduisent d'autant les dépenses d'investissement dans le bien immobilier et augmentent donc le gain immobilier à imposer à la vente du bien.

5. Analyse

5.1 Mesures d'économie d'énergie réalisées sur des biens privés

5.1.1 Récapitulatif de l'impact fiscal

Les tableaux suivants classent les investissements réalisés dans des mesures d'économie d'énergie selon qu'ils diminuent ou augmentent l'impôt.

Impact fiscal (mesures réalisées sur du bâti / dans le cadre d'une construction)

Impôt sur le revenu	Impôt sur la fortune	Taxe immobilière	Impôt sur les gains immobiliers
Effets minorant l'impôt			
– Déduction de l'intégralité de l'investissement (<i>sur du bâti</i>) – Déduction de l'intégralité des frais d'entretien, de réparation, etc.	– Diminution des biens imposables (p. ex. solde en banque) à concurrence de l'investissement total		– Les frais d'investissement (<i>engagés dans le cadre d'une construction</i>) réduisent l'impôt perçu à la vente du bien
Effets majorant l'impôt			
– Imposition des revenus dégagés – Augmentation de la valeur locative du bien immobilier (exception : installations photovoltaïques rapportées au toit)	– Augmentation de la valeur du bien immobilier d'environ 70% de l'investissement (exception : installations photovoltaïques rapportées au toit)	– Augmentation de la taxe immobilière (exception : installations photovoltaïques rapportées au toit)	

Comme nous allons le voir au chapitre suivant, ces différents effets ne représentent pas du tout le même montant.

5.1.2 Ecarts de montant

L'Intendance des impôts fournit un outil sur son site Internet¹⁶ permettant de calculer la différence d'impôt qui résulte d'un investissement dans des mesures d'économie d'énergie. Cet outil permet à l'utilisateur ou l'utilisatrice de sélectionner sa commune de domicile (taxe immobilière et quotité d'impôt différentes selon la commune), de définir sa situation financière et d'indiquer si la mesure d'économie d'énergie a été réalisée sur du bâti ou à l'occasion de la construction d'un bâtiment. Il calcule alors l'impact fiscal des deux types d'installation photovoltaïque (rapportée ou intégrée au toit) ou de toute autre mesure d'économie d'énergie et l'impôt qui serait dû sans cette mesure, ce qui permet de faire des comparaisons.

L'exemple fourni en annexe, dans lequel l'impact est chiffré en francs à l'aide de cet outil, montre que la personne qui investit dans des **panneaux solaires thermiques** (colonne « Autre mesure d'économie d'énergie ») installés sur du bâti fait une économie d'impôt de 6221.70 francs l'année de l'investissement et paie ensuite **chaque année** 52.40 francs d'impôt de plus.

Différence d'impôt	en CHF	en %
Ecart l'année de l'investissement	-6221.70	-66,0%
Ecart les années suivantes	+52.40	+0,5%
Ecart total sur toute la durée de vie de l'installation (25 ans) ¹⁷	-4964.10	-2,1%

¹⁶ www.taxinfo.ch --> taper « Impact fiscal des mesures d'économie d'énergie » dans le champ de recherche.

¹⁷ Toutes conditions égales par ailleurs (par exemple le revenu du travail net).

L'économie d'impôt réalisée l'année de l'investissement est due au fait que le coût de l'investissement est déductible des revenus. La légère augmentation d'impôt les années suivantes vient de ce que la taxe immobilière annuelle et l'impôt résultant de la hausse de la valeur locative représentent une augmentation plus élevée que l'économie d'impôt réalisée grâce à la déduction des frais d'entretien et à la baisse de l'impôt sur la fortune. Il suffirait que les frais d'entretien soient plus élevés, ne serait-ce que s'ils représentaient 2% de l'investissement, pour que le contribuable paie déjà moins d'impôt chaque année. Ces effets agissent dès l'année de l'investissement, mais ils sont dilués du fait de la déductibilité du coût de l'investissement.

Le même investissement dans une **installation photovoltaïque rapportée au toit** réduirait l'impôt annuel, car ni la valeur officielle du bien, autrement dit la taxe immobilière, ni sa valeur locative n'augmenteraient.

Différence d'impôt	en CHF	en %
Ecart l'année de l'investissement	-6406.30	-67,9%
Ecart les années suivantes	-171.10	-1,8%
Ecart total sur toute la durée de vie de l'installation (25 ans) ¹⁷	-10 512.70	-4,46%

Si l'installation photovoltaïque rapportée au toit **dégage des revenus** par la suite, ceux-ci seront imposés avec les autres revenus (barème d'imposition progressif). Mais en fin de compte, ils ne seront imposés que lorsqu'ils dépasseront les 10 512.10 francs fiscalement déductibles.

Comme le montre l'exemple ci-dessous, le même investissement réalisé sur un **bâtiment en construction** réduirait nettement moins l'impôt, car l'investissement ne serait pas déductible des revenus.

Différence d'impôt	en CHF	en %
Ecart l'année de l'investissement	-171.10	-1,8%
Ecart les années suivantes	-171.10	-1,8%
Ecart total sur toute la durée de vie de l'installation (25 ans) ¹⁷	-4277.50	-1,8%

Dans le cas d'une mesure d'économie d'énergie réalisée sur un **bâtiment en construction**, l'économie d'impôt n'intervient pas au moment de l'investissement, mais au moment de la vente du bien immobilier : l'investissement diminue **l'impôt sur le gain immobilier**. Selon la durée au terme de laquelle le propriétaire vend son bien, l'économie d'impôt peut représenter de 2 à 63 pour cent du coût de l'investissement (30 000 CHF), soit entre 600 et 19 000 francs. Dans la plupart des cas, elle sera moins importante qu'en cas de réalisation d'une mesure sur du bâti, car le gain immobilier diminue déjà en fonction de la durée de possession du bien.

5.1.3 Conclusions

La **fiscalité du coût de l'investissement est différente** selon que la mesure est réalisée sur un **bâtiment en construction ou sur du bâti**. Dans ce dernier cas, l'économie d'impôt réalisée l'année de l'investissement est significative. Lorsque la mesure est réalisée à la construction, l'économie d'impôt n'intervient que plus tard, à la vente du bien immobilier, et dépend de la plus-value réalisée. La différence de fiscalité est particulièrement évidente dans le cas d'une mesure dégageant des revenus : dans le cas d'une installation photovoltaïque aménagée sur du bâti, les revenus imposables qu'elle génère (produit de la vente d'électricité) sont contrebalancés par la déduction des frais engagés (déduction du coût de

l'investissement). Ce mécanisme reflète le principe de l'imposition de la valeur nette (revenus imposables moins frais engagés pour les réaliser), qui lui-même découle du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Si l'installation est réalisée sur un bâtiment en construction, les revenus qu'elle dégage sont imposés sur leur valeur brute, c'est-à-dire sans pouvoir opérer de déduction dessus. Cette option est donc nettement moins intéressante au plan fiscal, désavantage que ne parvient pas à compenser la perspective de l'économie d'impôt mineure à la vente du bien immobilier.

Les autres effets des mesures d'économie d'énergie sur l'impôt, que ce soit à la baisse (impôt sur la fortune, entretien) ou à la hausse (taxe immobilière, valeur locative), sont négligeables : l'écart d'impôt est quasi-nul, sauf en cas d'aménagement d'une installation photovoltaïque. Depuis les arrêts du Tribunal fédéral du 16 septembre 2019, les **installations photovoltaïques sont fiscalement avantagées par rapport à d'autres mesures d'économie d'énergie**. En effet, l'installation d'un système photovoltaïque, de quelque type que ce soit, ne fait jamais augmenter la valeur locative du bien immobilier, de sorte qu'elle génère toujours une économie d'impôt annuelle après l'investissement. Cette économie est plus importante si l'installation photovoltaïque est rapportée au toit, car ce type d'installation n'entraîne absolument aucune augmentation d'impôt. Ce n'est pas le cas d'une installation intégrée au toit, dont la valeur est incorporée à la valeur officielle du bien immobilier et qui, de ce fait, se traduit par une légère augmentation de la taxe immobilière. Le seul cas dans lequel l'installation photovoltaïque n'entraîne pas d'économie d'impôt, c'est lorsqu'elle dégage des revenus élevés (irréalistes). Mais cela se justifie, puisque ce n'est que l'expression du principe d'imposition selon la capacité contributive.

5.2 Mesures d'économie d'énergie réalisées sur des biens commerciaux

Les mesures d'économie d'énergie réalisées sur des immeubles constituant de la fortune commerciale peuvent être inscrites à l'actif du bilan, puis amorties les années suivantes. Si l'investissement dégage des revenus, ceux-ci sont imposés sur leur valeur nette (principe de l'imposition de la valeur nette). En fin de compte, cela revient à déduire l'investissement sur toute la durée de vie de l'installation, qu'elle soit aménagée sur du bâti ou sur un bâtiment en construction (il n'y pas d'étalement de la déduction dans le cas d'un investissement réalisé sur des biens privés). Les amortissements ont proportionnellement le même effet sur le résultat de l'entreprise que la déduction des frais d'investissement sur de la fortune privée.

Par ailleurs, comme les biens constituant de la fortune commerciale n'ont pas de valeur locative, l'avantage fiscal conféré aux installations photovoltaïques par les arrêts du Tribunal fédéral du 16 septembre 2019 est moins flagrant (le seul avantage est celui des installations rapportées au toit, qui n'ont aucun impact sur la taxe immobilière).

6. Synthèse

Voici un récapitulatif des explications ci-dessus synthétisant les résultats de l'étude dont nous avons été chargés.

- **L'impact fiscal des dispositifs d'économie d'énergie aménagés sur des biens privés varie** selon que ces mesures sont réalisées **sur du bâti ou sur un bâtiment en construction**. D'autre part, le Tribunal fédéral a conféré un **avantage fiscal aux installations photovoltaïques** par rapport à d'autres mesures d'économie d'énergie (arrêts du 16 septembre 2019).

Le canton de Berne doit appliquer ces différences fiscales lors de la taxation. La loi sur l'harmonisation fiscale exclut toute déduction du coût de mesures d'économie d'énergie réalisées sur des bâtiments en construction¹⁸. Le canton de Berne doit obligatoirement appliquer les arrêts du Tribunal fédéral portant sur les installations photovoltaïques. En cas de volonté politique de modifier ces effets fiscaux, il faudrait que ce changement soit opéré par le **législatif fédéral**. Pour que toutes les mesures d'économie d'énergie bénéficient de mesures incitatives équivalentes, il faudrait vraisemblablement que l'incitation ne se fasse pas par le biais des frais immobiliers, ni d'ailleurs par celui du droit fiscal.

- En ce qui concerne l'impact fiscal de dispositifs aménagés sur des **biens constituant de la fortune commerciale**, il n'y a pas de différence significative selon que la mesure est réalisée sur un bâtiment en construction ou sur du bâti, ni selon qu'il s'agit d'installations photovoltaïques ou d'autres mesures d'économie d'énergie. L'investissement peut toujours être amorti sur toute la durée de vie de l'installation. **La fiscalité** ne pénalise donc dans ce cas aucune mesure d'économie d'énergie.

7. Proposition

Le Conseil-exécutif propose au Grand Conseil de prendre connaissance du présent rapport.

Annexe 1

- Exemple chiffré

Annexe 2

- Notice 5

¹⁸ Art. 9, al. 4 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (loi sur l'harmonisation des impôts, LHID; RS 642.14).

Annexe 1 : exemple chiffré

Commune de taxation	Bern	Mesure d'économie d'énergie	Immeuble bâti		
Valeur officielle	800 000	Investissement brut	30 000		
Hypothèque	800 000	Subvention/rétribution unique	0		
Revenu du travail net (salaire net II)	60 000	Revenus	0		
Intérêts passifs en % de l'hypothèque	1,50%	Entretien de l'installation (en % de l'investissement brut)	1,25%		
Frais d'entretien (en % de la valeur locative cantonale)	35%	Durée de vie de l'installation (en années)	25		
		Sans mesure d'économie d'énergie	Installation rapportée au toit (pas d'augmentation de la VO, augmentation fortune de 20% de l'investissement brut, VL inchangée)	Installation intégrée au toit (augmentation VO de 70% de l'investissement brut, VL inchangée)	Autre mesure d'économie d'énergie (augmentation VO de 70% de l'investissement brut, augmentation correspondante VL)
Charge fiscale l'année de l'investissement					
Impôt cantonal et communal sur le revenu		7 132,75	1 337,45	1 320,90	1 436,80
Impôt cantonal et communal sur la fortune		476,10	398,80	447,15	447,15
Impôt fédéral sur le revenu		623,80	90,10	89,30	95,50
Taxe immobilière (1,50 pour mille de la valeur officielle)		1 200,00	1 200,00	1 231,50	1 231,50
Impôt total		9 432,65	3 026,35	3 088,85	3 210,95
Ecart l'année de l'investissement					
Ecart de l'impôt cantonal et communal sur le revenu		-	-5 795,30	-5 811,85	-5 695,95
Ecart de l'impôt cantonal et communal sur la fortune		-	-77,30	-28,95	-28,95
Ecart de l'impôt fédéral sur le revenu		-	-533,70	-534,50	-528,30
Ecart de la taxe immobilière		-	-	31,50	31,50
Ecart total dû aux mesures d'économie d'énergie en CHF		-	-6 406,30	-6 343,80	-6 221,70
Ecart les années suivantes					
Ecart de l'impôt cantonal et communal sur le revenu		-	-81,90	-102,35	40,95
Ecart de l'impôt cantonal et communal sur la fortune		-	-77,30	-28,95	-28,95
Excart de l'impôt fédéral sur le revenu		-	-11,90	-14,85	8,90
Ecart de la taxe immobilière		-	-	31,50	31,50
Ecart total dû aux mesures d'économie d'énergie, en CHF		-	-171,10	-114,65	52,40
Ecart total au bout de la durée de vie de l'installation de 25 ans		-	-10 512,70	-9 095,40	-4 964,10

Annexe 2 : Notice 5

Notice 5

Personnes physiques
valable dès 2018



Intendance des impôts du canton de Berne

Frais immobiliers

1 Introduction

Cette notice est destinée aux personnes qui sont propriétaires ou usufruitières d'un bien immobilier ou titulaires d'un droit d'habitation. Elle leur explique les **frais effectifs** visés dans l'ordonnance concernant la déduction des frais d'entretien, d'exploitation et de gérance d'immeubles¹ (OFI) qu'elles ont le droit de déclarer dans leur déclaration d'impôt annuelle.

Elle s'adresse donc uniquement à ceux et celles qui n'optent pas pour la **déduction forfaitaire**².

L'OFI a été modifiée pour mettre en œuvre la loi fédérale sur l'énergie. Cette nouveauté s'appliquera **à compter de l'année fiscale 2020**.
Pour en savoir plus: www.be.ch/taxinfo > Dans le champ «Recherche», taper «loi sur l'énergie» et sélectionner le premier article de la liste.

2 Types de frais

La fiscalité n'est pas la même selon le type de frais engagés pour un bien-fonds ou un bâtiment construit.

2.1 Frais d'entretien (maintenant la valeur)

Ces frais peuvent être déclarés dans la déclaration d'impôt annuelle.

2.2 Investissements visant une consommation rationnelle de l'énergie ou l'utilisation d'énergies renouvelables

Ces frais sont assimilés à des frais d'entretien et peuvent être déclarés dans la déclaration d'impôt annuelle.

2.3 Frais de conservation d'un monument historique

Ces frais peuvent être déclarés dans la déclaration d'impôt annuelle s'ils ne sont pas couverts par des subventions.

2.4 Frais d'exploitation et d'administration³

Ces frais peuvent être déclarés dans la déclaration d'impôt annuelle. Le **chiffre 12** du catalogue de répartition ci-après (Cf. p. 4 ss) énumère en détail les frais d'exploitation et d'administration, et les montants déductibles à ce titre.

¹ Ordonnance concernant la déduction des frais d'entretien, d'exploitation et de gérance d'immeubles

² Conditions et montant de la déduction forfaitaire, voir guide > Immeubles/biens-fonds > Frais immobiliers > Déduction forfaitaire

³ Appelés frais de gérance dans l'OFI

2.5 Taxe immobilière, rente de droit de superficie

La déduction des frais de cette nature déclarés dans la déclaration d'impôt annuelle est toujours admise à concurrence du montant effectif des frais.

2.6 Frais augmentant la valeur

Les frais qui ont augmenté la valeur d'un bien-fonds ne sont pas déductibles au titre de frais d'entretien. En revanche, **à la vente du bien-fonds**, ils seront **déductibles du gain immobilier** au titre de frais d'investissement.

La **déduction** des frais de cette nature déclarés dans la **déclaration d'impôt annuelle** n'est **pas acceptée**.

2.7 Autres frais

Les frais qui ne rentrent dans aucune des catégories ci-avant sont typiquement des frais de la vie courante qui, à ce titre, ne sont pas déductibles des revenus.

3 Définition des frais d'entretien

Les frais d'entretien sont les dépenses engagées pour **préserver la valeur d'un bien-fonds, autrement dit maintenir le bien en état**. C'est pourquoi on les qualifie aussi de frais maintenant la valeur.

L'entretien suppose donc une dépréciation ou un risque de dépréciation du bien, en d'autres termes, un **besoin d'entretien**. Ce besoin se détermine en fonction de la **durée de vie** et de l'**état de fonctionnement** d'une installation ou d'une partie de bâtiment.

On distingue les frais d'entretien (maintenant la valeur) de ceux qui génèrent une plus-value (augmentant la valeur) au moyen de critères techniques objectifs. La valeur de référence n'est pas celle de l'immeuble dans son ensemble, mais celle de la partie de bâtiment précise remise en état ou de l'installation remplacée.

Les dépenses **dont une partie seulement maintient la valeur** ne sont pas intégralement déductibles au titre de frais d'entretien. La part qui a augmenté la valeur doit en être retranchée **selon une clé de répartition** appropriée.

Le catalogue de répartition ci-après énumère en détail les frais considérés comme des frais d'entretien et les montants déductibles à ce titre (Cf. p. 4 ss).

Dans le cas des **propriétés par étage**, les frais d'entretien sont les dépenses engagées pour entretenir le logement du propriétaire (droit d'utilisation exclusive) et les parties com-

munes du bâtiment, comme la cage d'escalier, l'ascenseur, le garage, les détecteurs d'incendie (frais communs), ainsi que les **contributions versées au fonds de rénovation** pour l'entretien de la propriété commune⁶.

4 Travaux ne constituant pas de l'entretien

Les dépenses qui augmentent la valeur (améliorations, nouveaux équipements) et celles qui représentent des frais de la vie courante, et qui n'ont donc aucun impact sur la valeur, ne sont pas considérées comme des frais d'entretien.

Exemples de frais usuels non déductibles:

- Travaux de nettoyage et de déblayage des jardins
- Frais de culture de fleurs et de légumes
- Frais d'établissement de plans et de mensuration cadastrale
- Droits de mutation et de mise en gage
- Emoluments notariaux
- Frais de constitution de cédulas hypothécaires
- Commissions d'intermédiaire et autres frais inhérents à l'acquisition ou à l'aliénation d'immeubles

5 Définition des frais de transformation

Les frais de transformation sont déductibles des revenus sous certaines conditions.

Les **frais** de démolition et de reconstruction de parties de bâtiments constituent des travaux d'entretien **déductibles** si la **partie reconstruite est équivalente**. La reconstruction (ou remplacement) n'est **pas** équivalente lorsqu'elle **change ou étend l'utilisation de la partie en question** ou qu'elle **modifie les plans de construction**.

Une **modification des plans de construction** par **déplacement ou démolition de cloisons ne constitue pas non plus des travaux d'entretien**.

Les frais de démolition **d'installations** et de remplacement par des installations équivalentes (cuisine, salle de bain) peuvent constituer des frais d'entretien

- même si les plans de construction du logement ont été **modifiés**;
- si la nouvelle installation est de la même **gamme fonctionnelle** que l'ancienne.

L'édification d'un bâtiment ou d'une partie de bâtiment ou la pose d'une installation constituent des travaux de **construction**, dont les frais ne sont en principe **pas déductibles**.

6 Fiscalité des frais engagés pour les balcons, garages, piscines, abris, abris de jardin et autres objets assimilés

Les balcons, garages, piscines, abris, abris de jardin et autres objets assimilés sont des annexes ou de petites constructions non attenantes assimilées à des annexes. Les frais d'entretien de ces objets ne sont déductibles des revenus que si leur valeur est comprise dans la valeur officielle ou devrait l'être.

Leur démolition et leur remplacement par un objet équivalent peuvent constituer des travaux d'entretien s'ils consistent à reconstruire l'objet à un autre endroit sur le même immeuble (considération de l'immeuble comme un tout).

En revanche, ces travaux, et tout autre réaménagement, ne constituent pas de l'entretien s'ils **changent l'utilisation** de l'élément. S'ils en **étendent l'utilisation**, la part des frais imputables à cette extension ne constitue **pas des frais d'entretien**.

7 Fiscalité des investissements visant une consommation rationnelle de l'énergie ou l'utilisation d'énergies renouvelables

Les travaux réalisés sur des bâtiments dans le but de rationaliser la consommation d'énergie ou d'utiliser des énergies renouvelables sont assimilés à des travaux d'entretien, et leur coût est déductible des revenus à ce titre.

En revanche, ces investissements ne sont **pas déductibles** s'ils sont réalisés **dans le cadre de la construction** d'un bâtiment ou d'une partie de bâtiment.

Le catalogue de répartition ci-après énumère en détail les frais considérés comme des frais d'entretien et les montants déductibles à ce titre (Cf. p. 4 ss).

8 Période de déclaration des frais

Le contribuable a le droit de déclarer ses frais d'entretien, d'exploitation et d'administration, les investissements visant une consommation rationnelle de l'énergie ou l'utilisation d'énergies renouvelables et les frais de conservation d'un monument historique dans la déclaration d'impôt de **l'année fiscale correspondant à l'année de facturation**.

Il peut déclarer le montant d'une **facture partielle** (établie à l'**achèvement d'une partie des travaux**) si cette facture fait apparaître le détail des **travaux facturés**.

9 Modalités de déclaration des frais

Conformément à la règle générale régissant le fardeau de la preuve applicable en droit fiscal, il appartient au contribuable d'établir la preuve des frais minorant ou annulant l'impôt. C'est donc à lui de préciser pour chaque poste de dépenses qu'il déclare s'il s'agit de frais d'entretien, d'exploitation et d'administration, d'investissement visant une consommation rationnelle de l'énergie ou l'utilisation d'énergies renouvelables, de frais de conservation d'un monument historique, de taxes immobilières ou de rentes de droit de superficie.

Le contribuable déclare ses frais dans sa déclaration d'impôt. Si l'Intendance lui réclame la preuve qu'il les a effectivement engagés, il doit lui faire parvenir les justificatifs (copies de factures, etc.).

⁶ Conditions et montant de la déduction forfaitaire, voir guide
> Immeubles/biens-fonds > Frais immobiliers > Déduction forfaitaire

10 Particularités des frais d'entretien

Il incombe au contribuable d'établir la preuve que les frais qu'il a déclarés sont des frais d'entretien.

Un tableau est à sa disposition dans l'article TaxInfo «Frais immobiliers».

L'Intendance des impôts vérifie les déclarations du contribuable sur la base de moyens de preuve appropriés comme

- un tableau récapitulatif des frais précisant leur classification,
- une copie du décompte général des frais,
- des copies des différentes factures,
- une copie de la demande de permis de construire,
- une copie du plan de l'ouvrage,
- une copie du descriptif de l'ouvrage,
- des photos prises avant et après les travaux.

Dans le cas d'une transformation ou d'une grosse rénovation, il faut fournir des documents propres à établir l'état et l'équipement du bien-fonds avant et après les travaux.

La déduction des frais déclarés n'est acceptée que s'il est prouvé qu'ils constituent des frais d'entretien.

11 Fiscalité des frais engagés pour des immeubles commerciaux

L'inscription des immeubles commerciaux au bilan est régie par les dispositions du droit commercial. En droit fiscal bernois, les immeubles commerciaux ne peuvent être inscrits au bilan qu'à concurrence maximale des frais d'investissement correspondants. L'ordonnance sur les amortissements (OAm)⁸ s'applique.

On peut se référer au catalogue de répartition ci-après pour établir si les charges immobilières représentent des frais d'entretien ou des charges de remplacement d'installations. Les frais d'une première installation doivent être enregistrés à l'actif de la fortune commerciale.

Nota bene

La variation de la valeur officielle ou locative n'est pas directement fonction de la classification des frais en frais d'entretien ou en frais d'investissement.

Ces valeurs sont fixées selon d'autres critères (art. 52 ss LI; art. 25 LJ).

⁸ Ordonnance sur les amortissements (OAm)

Catalogue de répartition

Extérieur du bâtiment

Murs extérieurs	1
Façades, fenêtres, balcons, stores et volets.....	1.1
Parois coupe-feu.....	1.2
Jardin d'hiver.....	1.3
Réparation de dégâts.....	1.4
Echafaudages.....	1.5
Toitures	2
Toits plats et à pignons, ferblanterie et paratonnerre.....	2.1
Aménagement des combles.....	2.2
Vermine et moisissures.....	2.3
Echafaudages.....	2.4

Intérieur du bâtiment

Parois intérieures et plafonds	3
Peinture, tapisserie, revêtement des parois et plafonds, portes.....	3.1
Escalier, cage d'escalier et balustrade.....	3.2
Ascenseur.....	3.3
Revêtement de sol	4
Pièces intérieures.....	4.1
Extérieurs (balcons et terrasses).....	4.2
Cuisine, salle de bain et buanderie	5
Équipement de cuisine.....	5.1
Appareils ménagers.....	5.2
Salle de bain et équipement sanitaire.....	5.3
Lave-linge et séchoir.....	5.4
Chauffage et ventilation	6
Production de chaleur et chaudière.....	6.1
Changement de source d'énergie et systèmes alternatifs.....	6.2
Installations thermiques complémentaires.....	6.3
Cheminée.....	6.4
Citerne à mazout/local à citerne.....	6.5
Cheminée, poêle en faïence et poêles-cheminées.....	6.6
Raccordement au chauffage à distance.....	6.7
Production d'eau chaude (chauffe-eau).....	6.8
Ventilation, climatisation et hotte d'aspiration.....	6.9
Installations sanitaires et électriques et prévention incendie	7
Conduites en général.....	7.1
Appareils de distribution d'eau et de chaleur.....	7.2
Installations électriques.....	7.3
Équipement individuel principal de la radio, TV, etc.....	7.4
Prévention incendie.....	7.5
Alarmes.....	7.6
Piscine intérieure, sauna et solarium	8
Piscine.....	8.1
Chauffage.....	8.2
Sauna.....	8.3
Solarium.....	8.4
Aménagements extérieurs	9
Aménagements extérieurs et jardin.....	9.1
Canalisations et conduites d'alimentation.....	9.2
Abonnements d'entretien	10
Divers	11
Travaux de démolition et de déblaiement.....	11.1
Frais d'avocat, de transfert de propriété et de notaire.....	11.2
Honoraires d'architecte et d'ingénieur.....	11.3
Permis de construire.....	11.4
Prestations et travaux personnels.....	11.5
Contributions de viabilisation.....	11.6
Catastrophes naturelles/dommages de tiers.....	11.7
Mensuration et lotissement.....	11.8
Outils.....	11.9
Frais d'exploitation et d'administration	12
Emoluments de base (périodiques).....	12.1
Dépenses dépendant de la consommation.....	12.2
Frais de chauffage et de production d'eau chaude.....	12.3

Les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement (**E**) sont assimilés aux frais d'entretien et sont déductibles à ce titre.

Pour l'application du catalogue de répartition en matière d'immeubles commerciaux, voir chiffre 11, en page 3 ci-avant.

Désignation	E	Entretien
Extérieur du bâtiment		
1 Murs extérieurs		
1.1 Façades, fenêtres, balcons, stores et volets		
1.1.1 a. réparation/remplacement équivalent		1/3
b. peinture		1/3
c. nettoyage des façades à haute pression		1/3
d. isolation des joints, fenêtres, stores et volets pour éviter les échanges d'air indésirables	E	1/3
1.1.2 Rénovation de façades		
a. nouvelle peinture, remplacement d'un revêtement préexistant		1/3
b. pose d'un revêtement en Eternit, aluminium, etc. sur une ancienne peinture ou recouvrement d'un ancien revêtement		2/3
c. réfection de façades en pierres naturelles (molasse)		1/3
d. isolation extérieure des façades (min. 3 cm) y compris revêtement, ajustement des appuis de fenêtres et des fixations diverses	E	1/3
e. revêtement ventilé des façades lié à l'isolation thermique	E	1/3
1.1.3 Isolation		
Seuls les travaux		
- permettant d'isoler les parties chauffées de l'extérieur (toiture, plancher des combles, murs extérieurs, plafond de cave),		
- assurant prioritairement l'isolation thermique,		
- ayant un impact considérable sur l'ensemble du bâtiment (frais d'échafaudage et d'études et honoraires: uniquement proportionnellement) sont fiscalement admis comme des travaux d'isolation.		
a. réparation/remplacement équivalent	E	1/3
b. première isolation		1/3
1.1.4 Fenêtres à simple, double ou multiple vitrage et portes		
a. réparation/remplacement équivalent	E	1/3
b. remplacement de fenêtres par des fenêtres de classe énergétique supérieure		1/3
c. portes d'entrée/ portes de garage (voir ch. 3.1.5 ci-après)		
1.1.5 Tambour		
a. réparation/remplacement équivalent	E	1/3
b. installation de tambours non chauffés (sans dégagement excessif d'espace supplémentaire)		1/3
1.1.6 Stores pare-soleil		
a. réparation/remplacement équivalent		1/3
b. première installation		=
c. remplacement de stores mécaniques par des stores électriques		1/3
1.1.7 Volets et volets roulants		
a. réparation/remplacement équivalent	E	1/3
b. première installation		1/3
c. remplacement des volets par des volets roulants		1/3
1.1.8 Balcons et terrasses (revêtement de sol, voir ch. 4.2 ci-après)		
a. réparation/remplacement équivalent		1/3
b. première pose d'un vitrage		=
1.2 Parois coupe-feu		
a. réparation/remplacement équivalent		1/3
b. construction de parois coupe-feu		=
- à l'occasion de travaux d'agrandissement		1/3
- sur ordre de la police du feu		
1.3 Jardin d'hiver		
a. réparation/remplacement équivalent		1/3
b. construction		=
1.4 Réparation de dégâts		
a. lutte contre les ravageurs du bois		1/3
b. réparation de dégâts dus à l'humidité		1/3
c. réparation de dégâts dus à des phénomènes extérieurs comme les poussées des terres et les affaissements de terrain, etc.		1/3
1.5 Echafaudages		
Les frais d'échafaudage doivent être répartis proportionnellement entre frais d'entretien et dépenses d'investissement.		
2 Toitures		
2.1 Toits plats et à pignons, ferblanterie et paratonnerre		
2.1.1 a. réparation/remplacement équivalent	E	1/3
b. amélioration de l'isolation thermique		1/3
2.1.2 Toits plats		
a. réparation/remplacement équivalent		1/3
b. pose d'une toiture inversée sur la toiture existante (isolation thermique)	E	1/3

Désignation	E	Entretien
2.1.3 Toits à pignons / construction d'un galetas Construction d'une charpente, couverture comprise, sur un toit plat non étanche a. combles inutilisés (sans accès) b. combles utilisés comme galetas c. combles utilisés comme pièce d'habitation		$\frac{1}{5}$ $\frac{1}{5}$ =
2.1.4 Ferblanterie a. réparation/remplacement équivalent b. première installation et extension en cas de transformation, d'agrandissement et de reconstruction c. chéneaux: réparation ou remplacement équivalent		$\frac{1}{5}$ = $\frac{1}{5}$
2.1.5 Sous-toiture a. réparation/remplacement équivalent b. première pose d'une sous-toiture sans isolation thermique c. remplacement équivalent de la sous-toiture et pose d'une isolation thermique d. première pose d'une sous-toiture combinée à une isolation thermique		$\frac{1}{5}$ = $\frac{1}{5}$ E $\frac{1}{5}$
2.1.6 Paratonnerre a. réparation/remplacement équivalent b. première installation ou extension		$\frac{1}{5}$ =
2.2 Aménagement des combles Aménagement de chambres ou d'appartements		=
2.3 Vermine et moisissures Frais pour les combattre (traitement du bois)		$\frac{1}{5}$
2.4 Echafaudages Les frais d'échafaudage doivent être répartis proportionnellement entre frais d'entretien et dépenses d'investissement.		

Intérieur du bâtiment

3	Parois intérieures et plafonds		
3.1	Peinture, tapisserie, revêtement des parois et plafonds, portes		
3.1.1	a. rafraîchissement / réparation / remplacement équivalent b. à l'occasion de travaux de transformation et d'agrandissement c. pose d'une isolation intérieure sur les parois en façade ou sur les plafonds des caves		$\frac{1}{5}$ = $\frac{1}{5}$ E
3.1.2	Revêtement des parois et plafonds à la place de travaux de gypserie et de peinture à retaire a. revêtement en bois ou panneaux isolants phoniques, peintures comprises b. revêtement en panneaux Pavatex ou panneaux d'aggloméré, peintures comprises		$\frac{2}{5}$ $\frac{1}{5}$
3.1.3	Carrelage a. réparation/remplacement équivalent b. dans la cuisine et la salle de bain au lieu de travaux de peinture		$\frac{1}{5}$ $\frac{2}{5}$
3.1.4	Cloisonnement 2 pièces au lieu de 1		=
3.1.5	Portes et portes basculantes (garages) a. réparation/remplacement équivalent b. première installation c. remplacement par une porte de qualité supérieure d. installation d'un mécanisme automatique (remplacement d'une simple porte de garage par une porte automatique)		$\frac{1}{5}$ = $\frac{2}{5}$ $\frac{1}{5}$
3.2	Escalier, cage d'escalier et balustrade a. réparation/remplacement équivalent b. remplacement par un escalier, une cage d'escalier ou une balustrade de qualité supérieure (ex.: remplacement d'un escalier en bois par un escalier en béton)		$\frac{1}{5}$ $\frac{1}{5}$
3.3	Ascenseur a. réparation/remplacement équivalent b. première installation c. remplacement par un ascenseur de qualité supérieure		$\frac{1}{5}$ = $\frac{2}{5}$
4	Revêtement de sol		
4.1	Pièces intérieures a. réparation/remplacement équivalent (également parquet/dalles au lieu de moquette) b. remplacement par un revêtement de qualité supérieure (ex: pose d'un parquet à la place de stratifié) c. première pose dans des locaux inhabitables auparavant d. première pose sur chape en ciment ou autre matériau à la suite de gros travaux de transformation ou d'agrandissement e. réfection des parquets (ponçage et vitrification)		$\frac{1}{5}$ $\frac{2}{5}$ = = $\frac{1}{5}$
4.2	Extérieurs (balcons et terrasses) a. réparation/remplacement équivalent b. étanchéité de la terrasse et pose de dalles par-dessus c. isolation et étanchéité de la terrasse d. application d'une peinture pour sol en ciment	E	$\frac{1}{5}$ $\frac{2}{5}$ $\frac{1}{5}$ =
5	Cuisine, salle de bain et buanderie		
5.1	Équipement de cuisine (compris dans la valeur officielle)		
5.1.1	Réparation/remplacement équivalent		$\frac{1}{5}$

Désignation		E	Entretien
5.1.2	Bloc-cuisine y compris frais en découlant		
	a. réparation/remplacement équivalent		1/5
	b. remplacement par un bloc-cuisine de qualité supérieure (ex.: inox et pierre au lieu de matière plastique et de résine synthétique)		2/5
	c. remplacement de l'équipement non encastré par un bloc-cuisine		1/5
5.2	Appareils ménagers (compris dans la valeur officielle)		
	a. réparation/remplacement équivalent		1/5
	b. première installation		=
	c. remplacement par des appareils ménagers de qualité supérieure (ex: remplacement du four par un four combiné, du réfrigérateur par un appareil de plus grande contenance avec congélateur intégré)		2/5
5.3	Salle de bain et équipement sanitaire (compris dans la valeur officielle)		
	a. réparation/remplacement équivalent		1/5
	b. remplacement avec amélioration du confort (ex.: installation d'un WC avec douchette intégrée)		2/5
	c. installation d'équipements supplémentaires (ex.: douche ou lavabo supplémentaires, lavabo double au lieu de lavabo simple)		=
5.4	Lave-linge et sèche-linge (compris dans la valeur officielle)		
	a. réparation/remplacement équivalent		1/5
	b. première installation		=
6	Chauffage et ventilation		
6.1	Production de chaleur et chaudière		
6.1.1	Réparation/remplacement équivalent, installation comprise		1/5
6.1.2	Remplacement par un équipement de plus grande capacité		part
6.1.3	Chaudière instantanée		
	a. réparation/remplacement équivalent		1/5
	b. première installation		=
6.1.4	Installations fixes de chauffage électrique		
	a. réparation/remplacement équivalent		1/5
	b. première installation		=
6.2	Changement de source d'énergie et systèmes alternatifs		
6.2.1	Changement pour un système de chauffage au bois, gaz ou autre de même capacité de chauffage		1/5
6.2.2	Remplacement d'un système de chauffage individuel à mazout, à charbon ou au bois par un chauffage central		1/5
6.2.3	Installations spéciales (utilisation rationnelle de l'énergie)	E	1/5
	Pose de pompes à chaleur, d'installations de récupération de chaleur ou d'équipements utilisant des sources d'énergie renouvelables, comme les installations de chauffage au bois, les panneaux solaires ou photovoltaïques, les éoliennes, les installations géothermiques ou de combustion de biogaz, y compris les frais d'installation, pour autant que ces installations soient destinées à l'usage personnel et aient la même capacité de chauffage (mais sans les installations de chauffage de piscines, de serres ou d'équipements similaires)		
6.3	Installations thermiques complémentaires		
6.3.1	en général		
	a. réparation/remplacement équivalent		1/5
	b. remplacement de vannes de corps de chauffe par des vannes thermostatiques		1/5
6.3.2	Première pose d'un système de régulation automatique de la production de chaleur	E	1/5
6.3.3	Première pose d'un répartiteur électronique des frais de chauffage	E	1/5
6.3.4	Amélioration de l'isolation thermique en zone non chauffée (chaudière, réservoir d'eau chaude, conduites, répartiteur et tuyauterie)	E	1/5
6.3.5	Première pose d'appareils de mesure de la consommation de combustibles liquides (jauge de mazout)	E	1/5
6.3.6	Première pose de compteurs d'heures de fonctionnement de la chaudière, du brûleur et des pompes	E	1/5
6.3.7	Première pose de vannes thermostatiques (ex.: DANFOSS®)	E	1/5
6.3.8	Pose de parois et de plafonds chauffants (y compris appareils de chauffage supplémentaires)		
	a. réparation/remplacement équivalent		1/5
	b. première installation		=
6.4	Cheminée		
6.4.1	Réparation/remplacement équivalent		1/5
6.4.2	Rénovation de cheminée, y compris l'insert, à l'occasion du remplacement d'un calorifère	E	1/5
6.5	Citerne à mazout/local à citerne		
6.5.1	Remplacement/réfection et révisions de la citerne		1/5
6.5.2	Première pose d'une citerne et construction d'un local à citerne		=
6.5.3	Ancienne citerne enterrée, nouvelle installation au sous-sol, citerne et étanchéité du bac de rétention (en acier ou en matière plastique)		
	a. citerne d'une contenance égale ou inférieure		1/5
	b. citerne d'une contenance supérieure		part
	c. mise hors service de l'ancienne citerne (remblayage, excavation, remise en état du terrain/jardin, etc.)		1/5
	d. réfection du local à citerne et aménagements supplémentaires en rapport avec les prescriptions en vigueur (systèmes de détection de trop-plein et de fuites)		1/5
	e. construction et aménagement du local à citerne conformément aux prescriptions en vigueur		=
6.6	Cheminée, poêle en faïence (fourmisterie et poêlerie) et poêles-cheminées		
6.6.1	a. réparation/remplacement équivalent		1/5
	b. transformation d'une simple cheminée en une cheminée à pulsion d'air chaud	E	1/5
	c. première installation d'une cheminée, insert compris		=
6.7	Raccordement au chauffage à distance	E	1/5
	Mise hors service du chauffage existant et raccordement à une centrale de chauffage à distance, y compris la taxe de raccordement		

Désignation		E	Entretien
6.8	Production d'eau chaude (chauffe-eau)		
6.8.1	a. réparation/remplacement équivalent	$\frac{1}{6}$	
	b. première installation et installation supplémentaire	=	
	c. remplacement par un modèle plus grand	$\frac{1}{6}$	part
	d. nouvelle installation en supplément de la chaudière existante pour la production d'eau chaude en été	$\frac{1}{6}$	
	e. détartrage des installations d'eau chaude	$\frac{1}{6}$	
6.8.2	Pose de compteurs de consommation d'eau chaude	E	$\frac{1}{6}$
6.9	Ventilation, climatisation et hotte d'aspiration		
	a. réparation/remplacement équivalent	$\frac{1}{6}$	
	b. première installation	=	
7 Installations sanitaires et électriques et prévention incendie			
7.1	Conduites en général (eau, chauffage, électricité, gaz, télévision, téléphone, etc.)		
7.1.1	a. réparation/remplacement équivalent	$\frac{1}{6}$	
	b. première installation/extension	=	
7.1.2	Détartrage de toutes les conduites	$\frac{1}{6}$	
7.1.3	Taxes uniques de raccordement	=	
7.2	Appareils de distribution d'eau et de chaleur		
7.2.1	Adoucisseur d'eau		
	a. réparation/remplacement équivalent	$\frac{1}{6}$	
	b. première installation	=	
	c. produits chimiques pour l'adoucisseur	=	
7.2.2	Radiateurs		
	a. réparation/remplacement équivalent	$\frac{1}{6}$	
	b. première installation/extension	=	
7.3	Installations électriques (ex.: tableau électrique)		
	a. réparation/remplacement équivalent (sans les luminaires = mobilier)	$\frac{1}{6}$	
	b. première installation/extension	=	
	c. encastrément des câbles (sans extension)	$\frac{1}{6}$	
7.4	Équipement individuel principal de réception de la radio, TV, etc. (antennes, antennes satellites)		
	a. réparation/remplacement équivalent	$\frac{1}{6}$	
	b. première installation	=	
7.4.1	Raccordement à une installation commune		
	a. réparation/remplacement équivalent	$\frac{1}{6}$	
	b. première installation	=	
	c. taxe de raccordement	=	
	d. taxes de base et de réception facturées par les fournisseurs du câble ou de radiodiffusion	=	
7.5	Prévention incendie		
	Détecteurs et extincteurs d'incendie		
	a. réparation/remplacement équivalent	$\frac{1}{6}$	
	b. première installation	=	
7.6	Alarmes		
	a. réparation/remplacement équivalent	$\frac{1}{6}$	
	b. première pose/extension d'une alarme	=	
	c. frais de surveillance et d'entretien (abonnement)	=	
	d. taxe de raccordement à la centrale d'alarme	=	
8 Piscine intérieure, sauna et solarium			
8.1	Piscine		
	a. réparation/remplacement équivalent	$\frac{1}{6}$	
	b. construction	=	
	c. frais d'exploitation (filtre, pompe, produits chimiques)	$\frac{1}{6}$	
8.2	Chauffage		
	a. réparation/remplacement équivalent	$\frac{1}{6}$	
	b. première installation	=	
8.3	Sauna (compris dans la valeur officielle)		
	a. réparation/remplacement équivalent	$\frac{1}{6}$	
	b. première installation	=	
8.4	Solarium (construction fixe)		
	a. réparation/remplacement équivalent	$\frac{1}{6}$	
	b. première installation	=	
9 Aménagements extérieurs			
9.1	Aménagements extérieurs et jardin		
	Principe		
	Les personnes qui habitent un logement dont elles sont propriétaires (maison individuelle, propriété par étages, appartement dans un immeuble avec jouissance exclusive du jardin par le possesseur) ne peuvent pas déduire leurs dépenses d'agrément (travaux annuels de nettoyage et de déblayage, d'entretien de la pelouse, de déneigement, frais de culture de fleurs, de légumes, de fruits et de baies); ces dépenses sont en effet considérées comme une utilisation du revenu.		
	Dans les immeubles locatifs, les frais de tonte de la pelouse, de déneigement, etc. sont considérés comme des frais d'entretien à condition que le jardin soit destiné à l'usage de tous les locataires et que ces frais ne leur soient pas facturés dans le décompte des charges.		

Désignation	E	Entretien
9.1.1 Jardin		
a. premier aménagement du jardin, y compris construction de biotopes secs ou humides non praticables à pied		—
b. premier plantage d'arbres, d'arbustes et de plantes		—
c. entretien et remplacement des plantes vivaces (y compris évacuation des déchets)		1/5
d. réparation des clôtures et des murs (à l'intérieur du jardin)		1/5
e. réparation des chemins (à l'intérieur du jardin)		1/5
f. réparation et remplacement de biotopes à l'identique		1/5
9.1.2 Aménagement et réaménagement du terrain		
a. réparation/remplacement équivalent		1/5
b. excavation, remblaiement, terrassement etc.		—
9.1.3 Clôture en dur (murs de soutènement et d'enceinte, pare-vue et dispositifs anti-bruit)		
a. réparation/remplacement équivalent		1/5
b. première construction ou installation/agrandissement		—
c. remise en état avec amélioration de la qualité		part
9.1.4 Accès et esplanades		
a. réparation/remplacement équivalent (sans augmentation de la surface)		1/5
b. première pose d'un revêtement (goudron, pavés, dalles en ciment, etc.)		—
c. pierres composites jointées au ciment ou revêtements en béton ou asphalte		1/5
— remplacement par un revêtement de qualité équivalente		1/5
— à la place d'un espace coffré gravillonné		1/5
— à la place d'un espace revêtement, ni coffrage		—
d. remplacement de pierres composites jointées au ciment par un dallage en pierre naturelle		1/5
9.1.5 Amélioration du sol		
Drainage, étayage, mise en place de terre végétale, etc.		—
9.1.6 Terrasse		
a. réparation/remplacement équivalent		1/5
b. première construction/part de l'extension suite à une transformation ou un agrandissement, ou pour la construction de bâtiments		—
9.1.7 Piscine extérieure (comprise dans la valeur officielle)		
a. réparation/remplacement équivalent		1/5
b. première construction		—
c. revêtement		1/5
— remplacement équivalent		1/5
— première pose		—
— remplacement par un revêtement de qualité supérieure		part
d. frais d'exploitation (filtre, pompe, produits chimiques)		1/5
9.1.8 Chauffage de la piscine		
a. réparation/remplacement équivalent		1/5
b. première installation		—
9.1.9 Bassin de natation (compris dans la valeur officielle) et biotope		
a. réparation/remplacement équivalent		1/5
b. première construction		—
9.2 Canalisations et conduites d'alimentation, y compris excavation et remblayage		
9.2.1		
a. réparation/remplacement équivalent		1/5
b. première construction		—
c. extension suite à une transformation/un agrandissement		1/5
d. nettoyage (curetage) et vidange		1/5
e. raccordement au réseau d'évacuation et mise hors service simultanée des fosses, installations d'épuration des eaux usées et installations analogues existantes		1/5
f. remplacement/réfection des fosses, installations d'épuration des eaux usées et installations analogues existantes		1/5
g. remplacement/réfection/agrandissement des fosses, installations d'épuration des eaux usées et installations analogues existantes: répartition des frais en fonction du volume initial (= entretien)/volume supplémentaire (= dépenses d'investissement)		part
h. taxes uniques de raccordement		—
9.2.2 Conduites d'eau et d'alimentation		
a. raccordement à un autre réseau communautaire		1/5
b. taxe de raccordement		—
9.2.3 Système séparatif		
a. réparation/remplacement équivalent des canalisations au moment du raccordement à un système séparatif (y compris excavation)		1/5
b. raccordement des eaux superficielles à un système séparatif, y compris excavation		—
c. taxe de raccordement unique		—
9.2.4 Drainage (assèchement du sol ou d'un terrain marécageux)		—
10 Abonnements d'entretien		
Ces abonnements servent à maintenir les installations en état. Ils sont donc déductibles au titre de frais d'entretien immobilier (frais de ramonage compris).		1/5

Désignation		E	Entretien
11 Divers			
11.1	Travaux de démolition et de déblaiement Ces frais doivent être répartis proportionnellement entre frais d'entretien et dépenses d'investissement. Les frais de projets non réalisés représentent une utilisation du revenu et ne sont donc pas déductibles.		
11.2	Frais d'avocat, de transfert de propriété et de notaire a. Frais d'avocat, de notaire ou de justice, commissions de courtage et autres frais éventuels en rapport direct avec l'achat ou la vente d'un bien foncier b. Frais d'avocat et de procédure en rapport avec la location (rendements) c. Droits de mutation et droits de constitution de gages, frais de constitution d'hypothèques	— $\frac{1}{2}$ —	
11.3	Honoraires d'architecte et d'ingénieur Les honoraires d'architecte et d'ingénieur, ainsi que les autres honoraires (ex.: frais de réalisation d'études et d'un schéma énergétique) qui concernent les travaux effectués sur des bâtiments doivent être répartis proportionnellement entre frais d'entretien et dépenses d'investissement. Les frais des projets non réalisés représentent une utilisation du revenu et ne sont donc pas déductibles.		
11.4	Permis de construire	—	
11.5	Services et travaux à soi-même (sans le matériel) Indépendants, à condition qu'une contrepartie soit enregistrée dans la comptabilité et qu'ils n'apportent pas de plus-value à l'immeuble.	$\frac{1}{2}$	
11.6	Contributions de viabilisation Contributions de viabilisation dues à la commune pour les routes, les trottoirs, etc., y compris le premier goudronnage des routes et des accès (taxes de périmètre)	—	
11.7	Catastrophes naturelles/dommages causés par des tiers Frais de remplacement, réparation et remise en état suite à une catastrophe naturelle ou à des dommages causés par des tiers (ex.: fuite de mazout), déduction faite des montants couverts par des tiers (ex.: indemnités d'assurance).	$\frac{1}{2}$	
11.8	Mensuration et lotissement a. frais de mensuration, de lotissement, de registre foncier, de remembrement, de rectification des champs, de remaniement parcellaire de terrains à bâtir b. rétablissement de limites parcellaires, mensurations ultérieures	— $\frac{1}{2}$	
11.9	Outils Outils de toute sorte, outils de bricolage, etc.	—	
12 Frais d'exploitation et d'administration			
	Frais d'exploitation Les dépenses périodiques liées à l'utilisation du bâtiment sont déductibles au titre de frais d'exploitation à condition de ne pas être facturées à un tiers. Les personnes qui habitent un logement dont elles sont propriétaires ne peuvent pas déduire leur propre consommation d'eau, de gaz et d'électricité, ni leurs frais de production d'eau chaude, d'évacuation des eaux usées et d'enlèvement des ordures, etc. au titre de frais d'exploitation.	occupé par le propriétaire	loué (sans facturation à un tiers)
12.1	Emoluments de base (périodiques) — épuration des eaux usées (STEP) — enlèvement des ordures — éclairage et nettoyage des rues — entretien des routes et des digues — eau/électricité	$\frac{1}{2}$ $\frac{1}{2}$ $\frac{1}{2}$ $\frac{1}{2}$ $\frac{1}{2}$	$\frac{1}{2}$ $\frac{1}{2}$ $\frac{1}{2}$ $\frac{1}{2}$ $\frac{1}{2}$
12.2	Dépenses dépendant de la consommation — éclairage, frais généraux — frais de consommation d'énergie (électricité, gaz, mazout, etc.) — taxe sur les sacs à ordures (étiquettes autocollantes) — voirie — taxe d'eau	— — — — —	$\frac{1}{2}$ $\frac{1}{2}$ $\frac{1}{2}$ $\frac{1}{2}$ $\frac{1}{2}$
12.3	Frais de chauffage et de production d'eau chaude Les dépenses directement en rapport avec le fonctionnement de l'installation de chauffage ou de chauffe-eau central constituent des frais de chauffage et de production d'eau chaude, en particulier les frais d'énergie.	—	$\frac{1}{2}$
12.4	Frais d'administration de l'immeuble par un tiers Dépenses effectives de location et d'administration (ex.: annonces, frais de recouvrement) Les frais comptés pour les travaux d'administration réalisés par soi-même ne sont pas déductibles. Si des frais de conciergerie sont déclarés, le nom et l'adresse du ou de la concierge doivent être indiqués.	$\frac{1}{2}$	$\frac{1}{2}$