Pratique de l'Intendance d'impôts en matière d'installations photovoltaïques jusqu'au 24 octobre 2019

1 Introduction

Les installations photovoltaïques transforment une partie du rayonnement solaire en énergie électrique au moyen de cellules solaires. La loi sur l'énergie ([LEne; RS 730.0](#)) prévoit diverses mesures d'incitation au recours aux énergies renouvelables.

L'une de ces mesures est ce que l'on appelle la **rétribution à prix coûtant du courant injecté** produit par des installations photovoltaïques ([art. 7a LEne](#)). En l'occurrence, les gestionnaires de réseau sont tenus de reprendre et de rétribuer à prix coûtant toute l'électricité produite à partir de l'énergie solaire par de nouvelles installations (photovoltaïques) situées dans leur zone de desserte. Ils fournissent aux producteurs l'énergie dont ils ont besoin aux prix qu'ils pratiquent pour les autres acheteurs.

- Comme la rétribution à prix coûtant du courant injecté nécessite une inscription auprès de l'organisme compétent en la matière ([swissgrid.ch](#)) et qu'il peut y avoir plusieurs années de délai, la rétribution effective du courant injecté ne couvre pas toujours le coût de revient. Néanmoins, la rétribution du courant injecté est traitée de la même manière par le fisc, qu'elle corresponde au prix de revient ou non.
- Depuis 2014, il est également possible d'obtenir une **rétribution unique** pour les nouvelles installations photovoltaïques de faible puissance ([art. 7a^{bis} LEne](#)). Les exploitants de nouvelles installations photovoltaïques de moins de 30 kW peuvent demander la contribution unique visée à l'article 7a^{ter} (rétribution unique). Il en va de même en cas d'agrandissement de l'installation, tant que la puissance du système reste inférieure à 30 kW.
- En outre, les gestionnaires de réseau sont tenus de reprendre l'électricité produite par les exploitants aux **prix pratiqués sur le marché** ([art. 7 LEne](#)).

Les exploitants peuvent aussi consommer eux-mêmes sur place l'énergie qu'ils produisent ([art. 7, al. 2^{bis}, art. 7a, al. 4^{bis} LEne](#)).

Cette pratique se fonde sur l'[analyse](#) de la Conférence suisse des impôts sur la qualification juridique fiscale des investissements dans les technologies respectueuses de l'environnement dans sa version du 3 février 2016. Elle s'applique à l'imposition cantonale, communale et fédérale.

2 Généralités

En matière fiscale, on distingue deux cas de figure. Soit le contribuable injecte le courant qu'il produit dans le réseau contre une rétribution et achète l'énergie dont il a besoin aux prix usuels de fourniture de l'énergie par le réseau public, soit il consomme tout ou partie de l'énergie qu'il produit (consommation propre).

Ce qui importe également, c'est que les installations photovoltaïques aménagées sur un immeuble appartiennent au propriétaire de l'immeuble (droit d'accession selon [l'art. 671 CCS](#)), à moins qu'elles fassent l'objet d'une servitude inscrite au registre foncier. Faire fonctionner une **installation photovoltaïque aménagée sur son propre immeuble** ne constitue en principe pas une activité lucrative indépendante. Les revenus tirés de l'utilisation de cette installation ne constituent donc pas un revenu d'une activité lucrative indépendante, mais un rendement de la fortune immobilière. Ils ne constituent des revenus d'activité lucrative indépendante que si l'installation est a été aménagée sur un immeuble qui faisait déjà partie de la fortune commerciale auparavant (cf. chiffre 3 ci-après).

Par contre, faire fonctionner une **installation photovoltaïque aménagée sur un immeuble appartenant à autrui** constitue toujours une activité lucrative indépendante (cf. chiffre 4 ci-après).

3 Installations aménagées sur son propre immeuble

3.1 Immeubles de la fortune privée

3.1.1 Dépenses d'investissement et frais d'entretien

Les **dépenses d'investissement** sont des impenses induisant une plus-value (coût d'investissement). En droit fiscal, les investissements favorisant le recours aux énergies renouvelables sont néanmoins des frais d'entretien déductibles à ce titre, à condition toutefois que le système soit ajouté à **des constructions existantes** ([art. 36 de la loi sur les impôts](#) en relation

avec [l'art. 1, al. 1, lit. f de l'ordonnance concernant la défalcation des frais d'entretien, d'exploitation et de gérance d'immeubles](#)). Les installations qui ne sont pas attenantes à une construction existante, mais qui sont aménagées sur le même immeuble sont aussi considérées comme des installations ajoutées à la construction existante.

En revanche, les dépenses investies dans **des installations aménagées au moment de la construction du bâtiment** ne sont pas déductibles au titre de frais d'entretien. Cependant, en cas de revente de l'immeuble, les dépenses d'installation supportées par l'aliénateur l'année d'achèvement de la nouvelle construction (réception de l'ouvrage) seront déductibles du gain immobilier au titre de coût d'investissement. Les **frais d'entretien** d'installations photovoltaïques existantes (réparation, rénovation, remplacement) sont déductibles comme les autres frais d'entretien immobilier.

3.1.2 Rétributions et consommation propre

La rétribution, quelle que soit sa forme (rétribution unique, rétribution du courant injecté à prix coûtant, rétributions sur le marché libre), est imposée au titre de revenu de la fortune immobilière. Elle doit être déclarée sous chiffre 7.1 du formulaire 7. Les frais de consommation d'énergie des producteurs eux-mêmes sont des frais d'entretien courant non déductibles fiscalement. Si le gestionnaire de réseau déduit de la rétribution du courant injecté les frais de consommation d'énergie du producteur, celui-ci doit déclarer la rétribution avant cette déduction et non pas seulement le versement net du gestionnaire de réseau.

Si le producteur utilise tout ou partie de l'énergie qu'il produit (consommation propre), la valeur locative de l'immeuble est augmenté de manière adéquate (voir chiffre 3.1.4).

3.1.3 Subventions et aides à l'investissement

Tout comme la rétribution du courant injecté, les subventions et les aides à l'investissement sur des constructions existantes versées par des tiers sont imposées en tant que revenu de la fortune immobilière. Elles doivent aussi être déclarées sous chiffre 7.1 du formulaire 7. Les subventions et les aides à l'investissement sur de nouvelles constructions versées par des tiers ne sont pas imposées en tant que revenu, mais seront prises en compte dans le cadre de l'imposition du gain immobilier en cas de revente de l'immeuble: elles seront alors déduites des dépenses supportées par l'aliénateur (coût d'investissement de l'immeuble).

3.1.4 Valeur officielle et valeur locative

L'aménagement d'une installation photovoltaïque sur un immeuble en augmente la valeur officielle.

Si l'énergie produite est réinjectée dans le réseau public contre une rétribution imposable, la valeur locative ne change pas. Si le producteur l'utilise totalement ou partiellement pour sa consommation personnelle, la valeur locative est augmentée en conséquence (en fonction du volume de la consommation propre). De cette manière, le traitement fiscal est le même qu'en cas d'aménagement d'installations solaires servant à la production d'eau chaude (par exemple des panneaux solaires), qui augmente également la valeur locative de l'immeuble.

3.2 Immeubles de la fortune commerciale

3.2.1 Dépenses d'investissement et frais d'entretien

Les **dépenses investies** dans l'aménagement d'une installation photovoltaïque un immeuble commercial doivent être enregistrées à l'**actif**. Pour les immeubles commerciaux, les mesures incitatives visant à ménager l'environnement et à favoriser l'utilisation rationnelle de l'énergie sont appliquées au moyen de règles d'amortissement particulières. Les installations d'exploitation de l'énergie solaire peuvent être amorties sur leur valeur comptable à raison de 50 pour cent au maximum pendant l'année de leur construction et l'année suivante, puis de 40 pour cent au maximum les années suivantes [art. 11, al. 2 de l'ordonnance sur les amortissements, OAm](#)¹.

Comme les installations photovoltaïques ne sont pas des immobilisations meubles, elles ne peuvent pas faire l'objet d'amortissements immédiats. Les **frais d'entretien** doivent être passés au débit du compte de résultat. En matière d'imposition cantonale et communale, il est possible, conformément à [l'article 21 OAm](#) et après entente avec l'Intendance des impôts du canton de Berne, de constituer des réserves d'amortissement non imposables pour prendre des mesures de protection de l'environnement, à condition d'avoir déjà commencé à réaliser les mesures nécessaires. Ces réserves peuvent aller jusqu'à 20 pour cent du bénéfice net déterminant. La constitution de réserves d'amortissement est autorisée au plus pendant 4 ans. Les coûts sont passés au fur et à mesure au débit des réserves d'amortissement.

¹ Les règles d'amortissement des centrales électriques sont différentes.

3.2.2 Rétributions

La rétribution du courant injecté représente un produit imposable et doit être comptabilisée sur un compte de produit particulier (produit de la production d'énergie). Les frais de consommation de l'énergie produite sont des charges justifiées par l'usage commercial.

3.2.3 Subventions et aides à l'investissement

Les subventions et les aides à l'investissement versées par des tiers, rétributions uniques comprises, doivent être enregistrées à l'actif sous le poste coût d'investissement (sans effet sur le résultat). Elles seront prises en compte dans le cadre de

l'imposition du gain immobilier en cas de revente de l'immeuble. L'impôt sur le gain immobilier sera calculé en tenant uniquement compte des dépenses supportées par l'aliénateur lui-même. Les subventions et les aides à l'investissement réduisent les dépenses d'investissement de l'immeuble (coût d'investissement). Les subventions et les aides à l'investissement versées en couverture de frais d'entretien doivent être créditées au compte de résultat.

3.2.4 Valeur officielle

L'aménagement d'une installation photovoltaïque sur un immeuble en augmente la valeur officielle.

4 Installations aménagées sur un immeuble appartenant à autrui

4.1 Activité lucrative indépendante

L'exploitation d'installations photovoltaïques aménagées sur des immeubles appartenant à autrui constitue une activité lucrative indépendante (principale ou accessoire), car elle vise la réalisation d'un bénéfice. Les explications exposées sous chiffre 3 ci-avant s'appliquent. Les loyers dus pour l'utilisation du fonds d'autrui sont des charges justifiées par l'usage commercial. Les loyers qu'encaisse le propriétaire de l'immeuble constituent un revenu de la fortune immobilière.

4.2 Répartitions fiscales intercantionales et intercommunales

Le domicile de la personne physique constitue en principe le siège de son activité lucrative. Les installations photovoltaïques qui ne sont pas exploitées au siège de l'activité lucrative ou au siège social sont considérées comme des établissements stables. Pour procéder aux répartitions fiscales intercantionales et intercommunales, on répartit les éléments imposables selon la méthode dite de la quote-part associée à des facteurs auxiliaires (par exemple, le chiffre d'affaires). Un préciput de 10 à 20 pour cent est attribué au siège de l'activité lucrative.