



9 mars 2018

Révision totale de l'ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles; RS 642.116)

Commentaire

1. Contexte

Avec l'introduction de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) au 1^{er} janvier 1995 et au 1^{er} janvier 1993 respectivement, les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement dans les bâtiments existants ont été assimilés, dans la fortune privée, aux frais d'entretien déductibles (art. 32, al. 2, LIFD et art. 9, al. 3, let. a, LHID). Dans la LHID, cette réglementation n'a été formulée qu'en tant que disposition potestative. Si cet encouragement fiscal est inscrit dans le droit cantonal, les prescriptions fédérales font foi. Ces réglementations sont restées inchangées depuis, aucune mesure fiscale supplémentaire visant à économiser l'énergie et à préserver l'environnement n'y ayant été intégrée.

À cet égard, les décisions fiscales prises par le législateur fédéral au sujet du premier train de mesures pour la Stratégie énergétique 2050 représentent un tournant. Le projet adopté le 30 septembre 2016 contient des allègements fiscaux supplémentaires dans le domaine des bâtiments (FF 2016 7469). Dans le but d'atteindre des objectifs de politique énergétique, les mesures ci-après ont été inscrites dans la LIFD et la LHID:

1. déductibilité des frais de démolition pour une construction de remplacement (art. 32, al. 2, 3^e phrase, LIFD et art. 9, al. 3, let. a, LHID);
2. possibilité de reporter les coûts d'investissement servant à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, y compris les frais de démolition, sur les deux périodes fiscales suivantes, si ces frais ne peuvent pas être entièrement pris en considération sur le plan fiscal pour l'année pendant laquelle ils ont été engagés (art. 32, al. 2^{bis}, LIFD et art. 9, al. 3^{bis}, LHID).

Un comité dirigé par l'Union démocratique du centre ayant lancé avec succès un référendum contre le train de mesures, une votation a été nécessaire le 21 mai 2017. Le peuple suisse a accepté le projet à une majorité de 58,2 % des voix.

Les allègements fiscaux supplémentaires décidés par le Parlement dans le domaine des bâtiments nécessitent une interprétation. Le législateur fédéral a par exemple introduit de nouveaux termes inconnus du droit fiscal en vigueur. Il faut notamment citer les «frais de démolition» et les «constructions de remplacement». Les nouvelles normes doivent être précisées à un niveau inférieur et rendues compatibles avec les impératifs de la taxation. À cet effet, une révision totale de l'ordonnance du Conseil fédéral sur les frais relatifs aux immeubles est indispensable.

2. Commentaires relatifs aux articles

Art. 1 Investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement

L'art. 1 correspond aux art. 5 à 7 du droit en vigueur.

Al. 1

La définition des investissements ne subit aucune modification matérielle par rapport au droit en vigueur.

Al. 2

Le traitement fiscal des subventions versées par la collectivité publique ne subit aucune modification matérielle par rapport au droit en vigueur.

Al. 3

Le département cité a subi un changement de dénomination. Depuis 1998, il porte le nom de Département fédéral de l'environnement, des transports, de l'énergie et de la communication

(DETEC). Le nom mentionné dans cet article est par conséquent actualisé. Le texte met en évidence la collaboration interdépartementale, sous la conduite du Département fédéral des finances (DFF), dans la désignation des mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie ou du recours aux énergies renouvelables. Cela mis à part, il n'y a aucune modification par rapport au droit en vigueur.

Art. 2 Frais de démolition en vue d'une construction de remplacement

Al. 1

Pour assurer la bonne interprétation du terme, cet alinéa énumère les activités relevant des frais de démolition déductibles. Ces activités se composent des quatre éléments principaux suivants:

- les frais de démontage: ils concernent en particulier les installations de ventilation et de chauffage ainsi que les installations sanitaires et électriques;
- les frais de démolition proprement dits du bâtiment existant;
- les frais d'enlèvement: ils comprennent le déplacement des déchets de chantier résultant de la démolition;
- les frais d'élimination: ils comprennent l'élimination des déchets de chantier résultant de la démolition.

L'énumération des frais déductibles se fonde sur le code des coûts de construction (CCC SN 506 500 / édition 2017)¹. Il s'agit d'un plan comptable des investissements permettant une attribution systématique de l'ensemble des coûts qu'engendre une construction.

Al. 2

À titre de précision, le texte cite deux exemples de dépenses qui ne font pas partie des frais de démolition. Ne sont notamment pas déductibles les frais d'assainissement des sites contaminés. Un assainissement est nécessaire lorsque le terrain à bâtir consiste en un site contaminé ou a de quelque autre manière des effets nocifs ou lorsqu'il existe un risque concret que de tels effets apparaissent. Les autres frais non déductibles comprennent les déplacements de terrain, les défrichements, les travaux de terrassement ainsi que les travaux d'excavation qui vont au-delà de la démolition en vue d'une construction de remplacement.

Al. 3

Le contribuable doit présenter un décompte séparé faisant état des frais déductibles. Cela fait partie intégrante de son obligation de déclarer et de collaborer. Ce décompte doit être ventilé selon les quatre éléments principaux cités à l'al. 1. Se fondant sur le décompte, les autorités de taxation peuvent ensuite examiner si les frais invoqués constituent des frais d'entretien déductibles au sens de l'al. 1 ou des coûts d'investissement non déductibles.

Al. 4

Afin de garantir une appréciation systématiquement fondée sur le sujet fiscal, la déductibilité des frais de démolition doit être indissociablement liée à l'exécution d'une construction de remplacement. Le contribuable ne peut donc faire valoir les frais de démolition que s'il réalise également la construction de remplacement.

Art. 3 Construction de remplacement

Une construction de remplacement est un bâtiment nouvellement construit sur le même terrain que le bâtiment ancien. À l'inverse, une nouvelle construction est un bâtiment construit pour la première fois sur un terrain qui n'avait pas encore été utilisé. Une condition fondamentale à remplir pour faire valoir les frais de démolition est que la construction de rempla-

¹ La norme SN 506 500 est attribuée au secteur de la construction, dont l'association de soutien est la Société suisse des ingénieurs et des architectes (sia). Cette norme est disponible à l'adresse: <https://webshop.crb.ch/fr/node/papierform-baukostenplan-26>.

cement ait une affectation similaire à celle du bâtiment ancien. On considère qu'il y a affectation similaire si les conditions suivantes sont remplies:

Affectation de l'ancien bâtiment	Affectation de la construction de remplacement
Bâtiment d'habitation chauffé ou climatisé	Bâtiment d'habitation chauffé ou climatisé. L'intégration d'une partie à usage commercial est également admise.
Bâtiment à affectation mixte (une partie dédiée à l'habitation et une partie à usage commercial)	Bâtiment à affectation mixte (une partie dédiée à l'habitation et une partie à usage commercial). Un bâtiment d'habitation exclusivement chauffé ou climatisé est également admis.

Il n'y a pas affectation similaire lorsqu'un ancien bâtiment non chauffé (par exemple une étable, une grange ou un abri pour voiture) est remplacé par un bâtiment d'habitation chauffé ou climatisé. Les frais de démolition correspondants ne sont par conséquent pas déductibles. Ce principe s'applique également dans le cas d'un bâtiment à affectation commerciale (par exemple un dépôt) sur le terrain duquel un bâtiment d'habitation exclusivement chauffé ou climatisé est érigé. Dans ce cas, il n'y a pas non plus affectation similaire.

Le temps pouvant s'écouler entre la démolition et la nouvelle construction doit être limité. Comme dans le cas de l'acquisition d'une habitation de remplacement occupée par son propriétaire (art. 12, al. 3, let. e, LHID), il s'impose d'adopter une norme indiquant que la construction de remplacement doit être érigée dans un délai approprié à compter de la démolition. Dans la pratique en matière de taxation en cas d'acquisition d'un bien de remplacement, c'est une période de deux ans qui s'est imposée en tant que délai approprié.

Sur le fond, on constate que le terme «construction de remplacement», qu'il soit utilisé dans le droit fiscal ou dans le droit concernant l'aménagement du territoire *hors de la zone à bâtir*, a une portée largement identique en ce qui concerne l'obligation d'ériger la nouvelle construction à l'endroit même où le bâtiment ancien a été démoli, le délai imparti pour la nouvelle construction et la similarité de l'affectation. Il n'en va en revanche pas de même pour l'aspect extérieur et pour le volume: du point de vue du droit sur l'aménagement du territoire, l'aspect extérieur doit être le mieux possible préservé, et le volume ne peut être agrandi que si cela est nécessaire à un usage d'habitation répondant aux normes usuelles ou à une meilleure intégration dans le paysage.

Art. 4 Frais pouvant être reportés sur les deux périodes fiscales suivantes

Al. 1

La disposition légale (art. 32, al. 2^{bis}, LIFD) prévoit la possibilité de répartir les frais déductibles sur trois ans au maximum. La possibilité de report se limite aux coûts d'investissement destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ainsi qu'aux frais de démolition consentis en vue d'une construction de remplacement, pour autant qu'ils n'aient pas pu être entièrement pris en considération sur le plan fiscal pour l'année pendant laquelle ils ont été engagés. Le reste des frais d'entretien d'immeuble ne peut pas être reporté. On ne peut faire valoir les frais correspondants que pour l'année pendant laquelle ils ont été engagés.

Al. 2

S'il subsiste des frais pouvant être reportés à l'issue de la première période fiscale, ils peuvent être invoqués lors de la période fiscale suivante. S'il subsiste encore des frais pouvant être reportés à l'issue de la deuxième période fiscale, il faut les faire valoir lors de la troisième période fiscale. Un report supplémentaire est exclu.

Al. 3

L'instrument de la compensation des pertes assouplit le principe de la périodicité dans la mesure où les pertes peuvent être reportées et imputées sur les revenus des périodes de calcul suivantes. Ce principe s'appliquera désormais aussi à la possibilité décidée par le Parlement de reporter sur les deux périodes fiscales suivantes les coûts d'investissement destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ainsi que les frais de démolition engagés en vue d'une construction de remplacement. En première instance, il faut en l'occurrence prendre en compte les frais dont la possibilité de report expire en premier.

Pour l'année fiscale 2020, le processus concret de taxation combinant les divers frais qui peuvent être reportés peut être illustré à l'aide de l'exemple suivant:

Chiffre	Description / désignation	Montant	Possibilité de report oui / non	Expiration de la possibilité de report
1.1	revenus d'une activité lucrative salariée	70'000		
2.1	revenus d'une activité lucrative indépendante	-5'000	oui	2027
6.1	valeur locative du logement à usage personnel	15'000		
6.7	frais immobiliers: mesures destinées à économiser l'énergie	-45'000	oui	2022
	frais immobiliers: autres	-50'000	non	
7	total des revenus	-15'000		
10	dépenses professionnelles	-9'000	non	
11	intérêts passifs	-6'000	non	
13.2	cotisations au pilier 3a	-2'500	non	
14	déduction pour les assurances	-4'000	non	
15.6	report des pertes de l'année 2014	-3'000	oui	2021
	revenu net	-39'500		

Dans un premier temps, il faut toujours imputer les pertes de la période fiscale sur le revenu net de la période fiscale concernée. Seuls les reports de pertes des années antérieures sont imputés en fonction de l'ordre d'expiration.

Étant donné que l'on est ici en présence d'un revenu net négatif, les déductions doivent être prises en considération dans l'ordre d'expiration de la possibilité de report. Il faut tout d'abord faire valoir les déductions qui ne peuvent pas être reportées sur l'année suivante, puis les déductions pouvant être reportées. Pour ces dernières, l'ordre d'expiration de la possibilité de report se traduit par le processus suivant:

Chiffre	Description / désignation	Montant	Possibilité de report oui / non	Expiration de la possibilité de report
1.1	revenus d'une activité lucrative salariée	70'000		
2.1	revenus d'une activité lucrative indépendante	-5'000		
6.1	valeur locative du logement à usage personnel	15'000		
6.7	frais immobiliers: autres	-50'000	non	
10	dépenses professionnelles	-9'000	non	
11	intérêts passifs	-6'000	non	
13.2	cotisations au pilier 3a	-2'500	non	
14	déduction pour les assurances	-4'000	non	
	revenu net avant la prise en compte des déductions pouvant être reportées	8'500		
15.6	report des pertes de l'année 2014	-3'000	oui	2021
6.7	frais immobiliers: mesures destinées à économiser l'énergie	-45'000	oui	2022
	revenu net	-39'500		

D'après l'exemple, le report des pertes de l'année fiscale 2014 (expiration de la possibilité de report: 2021), qui se monte à 3000 francs, peut être entièrement pris en considération, ce qui

se traduit par un sous-total de 5500 francs. Sur le montant total des mesures destinées à économiser l'énergie, qui est de 45 000 francs, une somme de 10 500 francs peut être prise en considération. Par conséquent, sur les mesures destinées à économiser l'énergie prises en 2020, une somme de 39 500 francs est reportée sur l'année fiscale suivante (expiration de la possibilité de report: 2022). Cela se traduit par un total de 39 500 francs pour les frais pouvant être reportés sur l'année fiscale suivante.

Al. 4

Les dépenses pouvant être reportées doivent être déduites dans le cadre des frais effectifs. Cela a pour conséquence que les autres frais immobiliers doivent eux aussi être déclarés sous la forme de frais effectifs. Pour l'immeuble concerné, la déduction forfaitaire est donc impossible pour la période fiscale correspondante. Si le contribuable désire opérer la déduction forfaitaire pour la période fiscale sur laquelle tombe le report, le droit à la déduction des frais pouvant être reportés devient caduc, car ces derniers ne peuvent être déclarés que sous la forme de frais effectifs.

Al. 5

S'il se produit un changement de domicile en Suisse ou un transfert de propriété de l'immeuble après la réalisation de la construction de remplacement, le droit à la déduction des frais pouvant être reportés est maintenu pendant la période maximale autorisée de trois ans (cf. commentaires relatifs à l'art. 4, al. 1). Dans l'optique de l'appréciation fondée sur le sujet fiscal, il existe à côté de la vente d'autres formes de transfert de propriété telles que par exemple la donation ou l'avancement d'hoirie. Dans ces cas également, c'est l'ancien propriétaire qui conserve la capacité de déduire les coûts non encore imputés.

Cela vaut également en cas de départ à l'étranger lorsqu'il subsiste un assujettissement limité à l'impôt parce que le contribuable a conservé la propriété de l'immeuble.

Lors du décès de l'ancien propriétaire, ses droits et obligations découlant des rapports de droit fiscal passent à ses héritiers (art. 12, al. 1, LIFD). S'il y a plusieurs héritiers, ils sont solidairement responsables. En compagnie des autres héritiers, le conjoint survivant répond lui aussi solidairement de la part du défunt sur l'impôt total. Dans le cas du conjoint survivant, on prend également en compte, en plus de sa part héréditaire, les créances découlant du régime matrimonial qui vont au-delà de la part légale (art. 12, al. 2, LIFD). Ce principe s'applique au régime ordinaire de la participation aux acquêts et à celui de la communauté des biens. La succession fiscale a pour effet que les coûts non encore imputés peuvent être reportés sur le conjoint survivant et les autres héritiers.

Art. 5 Déduction forfaitaire

Al. 1

Dans le droit en vigueur, la déduction forfaitaire pouvant être revendiquée en lieu et place des frais effectifs comprend les frais mentionnés à l'art. 32, al. 2, première et deuxième phrases, LIFD. Dorénavant, les frais de démolition engagés en vue d'une construction de remplacement sont également intégrés à la déduction forfaitaire.

Restent exclus de la déduction forfaitaire, comme dans le droit en vigueur, les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques. Seuls les frais effectifs peuvent ici être invoqués.

Al. 2

La manière dont la déduction forfaitaire est calculée reste inchangée par rapport au droit en vigueur. La valeur locative brute dont il est ici question se réfère à l'art. 21, al. 2, LIFD.

Al. 3

L'exclusion de la déduction forfaitaire pour les immeubles utilisés par des tiers principalement à des fins commerciales correspond au droit en vigueur.

Al. 4

Comme dans le droit en vigueur, le contribuable peut choisir lors de chaque période fiscale, pour les frais cités à l'al. 1, entre la déduction des frais effectifs et la déduction forfaitaire; une combinaison des deux possibilités est exclue.

En revanche, en cas de report des coûts sur la période fiscale suivante au sens de l'art. 4, al. 1, il n'est pas possible de faire valoir simultanément une déduction forfaitaire au sens de l'al. 1 (cf. à ce sujet les commentaires relatifs à l'art. 4, al. 4).

Art. 6 Abrogation d'un autre acte

Cet article précise que l'ordonnance du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles est abrogée et remplacée par la présente ordonnance totalement révisée.

Art. 7 Entrée en vigueur

L'ordonnance totalement révisée entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2020.