



EN DROIT

Dominique Christin,
Avocat, Bianchischwald

Dépenses d'économie d'énergie ou plus-value?

La délimitation entre frais d'entretien déductibles et frais d'investissements à plus-value est un sujet qui occupe régulièrement les propriétaires d'immeubles privés, les administrations fiscales et les tribunaux.

Le Tribunal fédéral a rendu le 24 juin 2020 (2C_161/2020) une décision concernant la création d'un sas qu'il est intéressant de relever car il permet de rappeler que les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement sont déductibles (de manière encore plus incitative depuis le 1er janvier 2020) et que le contribuable n'est pas toujours tenu à prouver l'efficacité énergétique de son investissement,

Sur le fond tout d'abord, l'article 32 LIFD a été modifié avec effet au 1er janvier 2020. Dans sa teneur actuelle, il prévoit à son alinéa 2 que «le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien (...). Le département fédéral des finances détermine quels investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien». Le principe est identique pour les impôts cantonaux par l'effet notamment de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts (LHID, voir article 9, alinéa 3).

L'ordonnance du Département fédéral des finances à laquelle renvoie cette disposition légale a également été modifiée avec effet au 1er janvier 2020. L'ancien article 5, devenu l'article 1 de l'ordonnance actuelle, prévoit

que «sont réputés investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement les frais encourus en vue de rationaliser la consommation d'énergie ou de recourir aux énergies renouvelables. Ces investissements concernent le remplacement d'éléments de construction ou d'installations vétustes et l'adjonction d'éléments de construction ou d'installations dans des bâtiments existants».

Certaines dépenses sont hybrides, en ce sens qu'elles permettent d'économiser l'énergie mais également d'améliorer le confort. Dans ces cas, la règle est que les mesures qui sont en premier lieu destinées à améliorer le confort ou l'espace du logement et n'ont qu'un effet secondaire sur l'économie d'énergie, ne sont en principe pas déductibles. Selon les circonstances, une installation qui servirait aussi bien le confort que l'économie d'énergie, sans que l'un ne soit éclipsé par l'autre, peut conduire à une déduction proportionnelle limitée à l'aspect énergétique ou environnemental.

Dans l'affaire examinée par le Tribunal fédéral, le contribuable avait fait valoir, en déduction de son revenu, des frais pour la création d'un sas d'entrée devant l'un de ses bâtiments (apparemment un restaurant ou autre établissement public). L'autorité fiscale avait refusé cette déduction car, selon elle, cette nouvelle installation avait pour but premier d'éviter que les clients ne pénètrent directement dans la grande salle du rez-de-chaussée et non pas celui d'économiser de l'énergie ou de ménager l'environnement. L'autorité

avait estimé que rien n'indiquait que le nouveau sas d'entrée permettait de réduire les déperditions d'énergie.

Le Tribunal fédéral donne tort à l'autorité fiscale et lui renvoie le dossier pour nouvelle décision. Selon notre Cour suprême, il existe une présomption que l'installation d'un sas non chauffé est efficace sur le plan énergétique. Cette mesure est en effet mentionnée dans la liste annexe de l'ordonnance du Département fédéral. Dès lors et en vertu des règles générales sur le fardeau de la preuve, il appartenait dès lors à l'autorité fiscale d'établir que la mesure était sans effet sur le plan énergétique. L'autorité fiscale ne pouvait pas reprocher au contribuable de ne pas avoir spontanément démontré que cette installation permettait d'éviter des déperditions énergétiques. En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement ou qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent ou suppriment la dette fiscale.

Cet arrêt donne également l'occasion de rappeler que selon le régime en vigueur depuis le 1er janvier 2020, les coûts d'investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, ainsi que les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont déductibles au cours des deux périodes fiscales suivantes, lorsqu'ils ne peuvent pas être entièrement pris en considération durant la période fiscale en cours pendant laquelle les dépenses ont été effectuées. ■