

Analyse

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

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

Table des matières

1	Situation de départ.....	3
2	Immeubles de la fortune privée	4
	2.1 Principe.....	4
	2.2 Délimitation entre construction nouvelle ou existante	4
	2.3 Calcul du montant des investissements dans des installations photovoltaïques	5
	2.4 Calcul du rendement des installations photovoltaïques	6
	2.5 Subventionnement des installations photovoltaïques	7
3	Immeubles de la fortune commerciale	8
	3.1 Obligation d'activer	8
	3.2 Amortissements	8
	3.3 Revenus.....	8
4	Qualification en tant qu'exploitation commerciale	9
5	Prépondérance	9
6	Situation sous l'angle de la propriété de l'installation	9
7	Estimation de la fortune, répartition fiscale intercantonale	9
8	Tableau synoptique	10
9	Aperçu des mesures incitatives	11
	9.1 Bases harmonisées de la Conférence des directeurs cantonaux de l'énergie (EnDK)	11
	9.1.1 Modèles de prescriptions énergétiques des cantons (MoPEC 2008)	11
	9.1.2 Harmonisiertes Fördermodell der Kantone (HFM).....	11
	9.2 Certificat énergétique cantonal des bâtiments (CECB).....	12
	9.3 Promotion cantonale du courant solaire (photovoltaïque) et des capteurs solaires (installations solaires thermiques «Solarthermie»)	12
	9.4 Options de mise en vente du courant vert	13
	9.5 Concept pour la mesure du surplus d'énergie injecté dans le réseau public (installation pour la couverture de ses propres besoins).....	14
	9.5.1 Installations < 3 kVA.....	14
	9.5.2 Installations < 3kVA.....	15
	9.6 Concept pour la mesure de l'énergie électrique qui est directement injectée dans le réseau public (conformément à l'art. 7a LEné).....	16
10	Index des abréviations, notions et liens internet	17
	10.1 Abréviations	17
	10.2 Définitions	17
	10.3 Répertoire des liens	18

1 Situation de départ

Le mandat pour un état des lieux dans le domaine des installations photovoltaïques résulte d'une déclaration du Conseil fédéral du 8 décembre 2008 au sujet de la motion Fässler.¹

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

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

Selon l'art. 7 de l'ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992 (ordonnance sur les frais immobiliers)² le Département fédéral des finances (DFF) détermine d'entente avec le Département fédéral des transports, des communications et de l'énergie (DETEC) quelles mesures peuvent être assimilées aux mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie ou du recours aux énergies renouvelables. Cela s'est concrétisé avec l'art. 1 de l'ordonnance du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables³ (ci-après ordonnance sur les mesures de rationalisation). L'énumération figurant dans cet article n'est pas exhaustive. La notion d' "alimentation par des énergies renouvelables" a donc été développée en note de pied de page, n° 3, première phrase. Selon celle-ci, les énergies renouvelables devant être encouragées sont:

Energie solaire, géothermie, chaleur ambiante captée avec ou sans pompe à chaleur, énergie éolienne⁴ et biomasse (y.c. le bois ou le biogaz).

La réglementation de l'ordonnance sur les mesures de rationalisation et celle de la LHID⁵ se rapportent aux immeubles de la fortune privée. Ces dispositions ne valent pas pour les immeubles de la fortune commerciale; domaine où seules s'appliquent les règles générales topiques du droit commercial et du droit fiscal.

Les cantons n'ont pas l'obligation de promouvoir aussi par le biais de la fiscalité les mesures énergétiques. Si toutefois le droit cantonal prévoit des déductions pour la protection de l'environnement, les économies d'énergie et la conservation du patrimoine, alors les dispositions du droit fédéral s'appliquent dans leur intégralité au plan cantonal (harmonisation verticale).

Comme l'a relevé le Tribunal fédéral dans un récent arrêt, la fiscalité du revenu ne doit pas servir des buts autres que fiscaux⁶.

¹ Motion Fässler-Osterwalder Hildegard vom 2.10. 2008 (Motion 08.3624) « Mesures incitatives pour la construction d'installations photovoltaïques »

² RS 642.116

³ RS 642.116.1

⁴ Les développements ci-après en matière d'installations photovoltaïques valent aussi pour l'énergie éolienne.

⁵ Art. 9 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)

⁶ ATF 6.7.2010 2C_63/2010, consid. 2.3

Cela vaut particulièrement pour la qualification fiscale des investissements dans des installations solaires, car ces investissements n'ont pas de lien direct avec le bilan énergétique du bâtiment. La qualification doit dès lors se fonder sur les principes généraux du droit fiscal.⁷

2 Immeubles de la fortune privée

2.1 Principe

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

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

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

- couverture des besoins privés (env. 8 –20 ct./kWh, montant inférieur ou égal au prix du marché)
- vente directe de l'énergie gagnée (bourse d'électricité écologique, prix négocié)
- ou rétribution couvrant les frais (RPC : rétribution à prix coûtant du courant injecté).

Une installation photovoltaïque installée sur un immeuble ne peut en général être enlevée ou démontée sans endommager l'immeuble (en particulier la toiture). Elle est fixée solidement à l'immeuble et constitue ainsi en principe, sous l'angle des droits réels, une partie intégrante de l'immeuble (principe de l'accession, art. 667 et 671 CC).

2.2 Délimitation entre construction nouvelle ou existante

Selon l'art. 5 de l'ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés, la déduction d'investissements destinés à économiser l'énergie n'est possible qu'en cas de remplacement d'éléments de construction vétustes et d'adjonction d'éléments de construction *dans des bâtiments existants*. Dans le contexte d'une nouvelle construction ou d'un assainissement total assimilable à une nouvelle construction, il s'agit fiscalement de « dépenses d'investissement » non déductibles⁸.

Pour ce qui est de la délimitation entre une construction nouvelle et un bâtiment existant, la jurisprudence n'est pas constante. Ainsi, pour une installation photovoltaïque mise en service moins d'une année après l'achèvement des travaux de construction d'un bâtiment, il a été jugé : «La mise en place de l'installation se trouve incontestablement dans une connexité temporelle étroite avec la construction de l'immeuble. Si l'on se fonde sur le sens et le but de la réglementation, soit de ramener à l'état actuel de la technologie des matériaux de construction et des équipements vétustes du point de vue de la technologie énergétique, alors la déduction doit être refusée dans le cas d'espèce. Les frais liés à l'installation photovoltaïque doivent plutôt être considérés comme de "pures" dépenses d'investissement. Cela vaut d'autant plus que

⁷ ATF 6.7.2010 2C_63/2010, consid. 2.3

⁸ ATF 6.7.2010 2C_63/2010, consid. 2.3

la notion de déduction des mesures d'économie d'énergie et de protection de l'environnement doit être interprétée de manière restrictive, s'agissant d'investissements dont la déductibilité constitue une entorse problématique au principe de l'imposition selon la capacité contributive.»⁹

Dans une autre décision pionnière, le Tribunal fédéral a soutenu que des mesures d'économie d'énergie ne sont déductibles que lorsqu'elles ont un caractère mixte, autrement dit, lorsqu'elles n'accroissent qu'en partie la valeur de la construction considérée. Si l'investissement conduit intégralement à une plus-value, elle ne donne pas droit à une déduction fiscale. Si la construction de l'installation photovoltaïque survient dans un temps proche de la construction du bâtiment, la déduction des dépenses doit être refusée en règle générale, par suite de l'absence du caractère mixte. Cinq ans après la construction de l'immeuble, la plupart des installations pour des mesures visant à économiser l'énergie peuvent ainsi avoir un caractère mixte.¹⁰

A l'inverse, dans une décision cantonale sur recours plus ancienne, la déductibilité a été admise pour une installation photovoltaïque mise en place 21 mois après l'achat d'une maison individuelle nouvellement construite. Au moment où cette décision a été rendue, on n'examinait pas si l'investissement avait un caractère mixte et s'il n'accroissait que partiellement la valeur du bâtiment, parce que des travaux en vue de conserver la valeur du bien étaient entrepris en même temps. Le tribunal a considéré qu'un investissement à ce moment-là ne pouvait plus être qualifié de coût de construction, puisque le bâtiment était terminé¹¹, le cas de l'évasion fiscale étant réservé. Certains services cantonaux de l'énergie fixent à cinq ans la limite entre une construction nouvelle et une construction existante.

On peut déduire de la jurisprudence du Tribunal fédéral précitée que les dépenses pour la construction d'installations photovoltaïques dans la période de cinq ans qui suit la construction du bâtiment ne peuvent en règle générale pas constituer des dépenses déductibles en tant que mesures visant à économiser l'énergie.

2.3 Calcul du montant des investissements dans des installations photovoltaïques

Dans la fortune privée, les frais d'entretien d'immeubles sont pris en compte suivant le principe de l'échéance. La prise en compte d'une diminution de valeur par le biais d'amortissements doit être écartée pour des raisons de systématique fiscale. De même, une répartition sur deux années n'est pas admise¹². Par contre, l'exécution du projet de construction en plusieurs phases, avec des coûts échelonnés sur plusieurs périodes de calcul est admissible.

L'installation photovoltaïque montée sur le toit d'un tiers appartient généralement au patrimoine du propriétaire de l'immeuble et non de l'installateur¹³/exploitant et ce, conformément au principe de l'accession (cf. chif. 2.1). Comme il ne s'agit pas de son propre immeuble, l'installateur/exploitant d'installations photovoltaïques sur le toit d'un tiers ne peut pas revendiquer la déduction des dépenses pour l'installation au titre de

⁹ Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau, StRE 204/2009

¹⁰ ATF 18.12.2012 2C_727 + 729/2012, cons. 3.3 et 3.4

¹¹ Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, SB.2010.00041

¹² cf. Motion Leutenegger Filippo du 20.6.2007 (Motion 07.3385) « Incitations à des rénovations complètes en vue de réduire les pertes énergétiques dans les propriétés privées », rejet de la transformation en mandat d'examen au CN le 11.6.2009; Motion de Buman Dominique vom 3.10.2008 (Motion 08.3720) « Indemnisation des prestations particulières fournies par les propriétaires de monuments historiques », Rejet au CN le 10.6.2010

¹³ Trad.: Dans le contexte des installations sur les toits de tiers, on entendra par "installateur" le propriétaire de l'installation, par opposition au propriétaire de l'immeuble.

mesure d'économie d'énergie ou de protection de l'environnement. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la partie de la contre prestation qui compense la diminution de valeur d'un bien économique ne doit pas être considérée comme un rendement de fortune. Il se justifie donc dans un tel cas, lors de la fixation du revenu imposable, de tenir compte d'une dépréciation annuelle.¹⁴

S'agissant de la fortune privée, le report d'un éventuel excédent de dépenses sur une période ultérieure n'est pas admissible, lorsque la compensation avec les autres revenus n'était pas possible dans la période fiscale concernée faute de revenus suffisants.

2.4 Calcul du rendement des installations photovoltaïques

Les rétributions à prix coûtant du courant injecté (RPC), respectivement la vente directe du courant ou la mise à disposition de parties d'immeubles pour l'exploitation d'une installation utilisant l'énergie solaire, constituent un rendement imposable de la fortune immobilière (art. 21 al. 1 let. a LIFD, resp. art. 7 LHID).

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

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

Lorsque la production, *établie pour un même laps de temps*, ne dépasse pas l'énergie utilisée, on peut considérer qu'il s'agit d'une production destinée à ses propres besoins. Il est dès lors sans importance que l'énergie supplémentaire (« courant gris » physique) soit payée au tarif des entreprises locales de fourniture d'électricité ou par le biais d'une plus-value écologique (certificat que le producteur peut négocier) (v. développements sous ch. 9.5 et 10.2 ci-dessous).

- Principe du brut : d'autres cantons appliquent cette méthode. Les coûts pour obtenir l'énergie dont le propriétaire a besoin sont considérés fiscalement comme des dépenses d'entretien privé non déductibles. Par conséquent, le montant brut de la rémunération du courant injecté est imposé sans réduction en tant que revenu.¹⁵

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

Selon l'article 7, alinéa 2^{bis} de la loi sur l'énergie (LEne), les producteurs peuvent décider s'ils veulent consommer totalement ou partiellement sur le lieu de production l'énergie qu'ils ont eux-mêmes produite. Si un producteur fait usage de ce droit, seule l'énergie effectivement injectée dans le réseau peut être traitée et prise en compte comme telle. Bien qu'il ne s'agisse pas d'une norme fiscale, ce mode de décompte parle en faveur de l'application du principe du net en matière fiscale.

¹⁴ Tribunal administratif FR 26.3.1999, StE (1999) B 25.2 Nr. 6 Erw. 2b = StR 54 (1999) 746

¹⁵ TaxInfo Kanton Bern, Photovoltaikanlagen mit Einspeisevergütung, Ziff. 3.1.2

2.5 Subventionnement /contributions d'encouragement pour des installations photovoltaïques

En règle générale – sauf pour le soutien aux personnes nécessiteuses – les subventions représentent un revenu imposable¹⁶. Leur bénéficiaire peut déduire en tant que frais d'acquisition du revenu les dépenses exigées et nécessitées par l'installation.

Dans la pratique, les subventions/contributions incitatives (un versement unique) pour les immeubles sont prises en compte en diminution des frais engagés. Dans la mesure où il s'agit de dépenses d'investissement, les subventions/contributions incitatives diminuent ces frais. Dans la jurisprudence a aussi été exprimé l'avis que les subventions pour de nouvelles constructions peuvent le cas échéant être considérées comme un revenu, quand bien même les investissements réalisés ne peuvent être déduits du revenu imposable¹⁷. La jurisprudence n'est *pas bien établie* sur la question de savoir si les contributions versées pour des immeubles, qualifiés fiscalement de nouvelles constructions, doivent être traitées comme une diminution des dépenses d'investissement ou comme du revenu imposable.

Depuis le 1er janvier 2013, les nouvelles installations photovoltaïques dont la production est inférieure à 10 kW sont encouragées par le biais d'une rétribution unique, au lieu de la rétribution à prix coûtant (RPC). Pour les nouvelles installations photovoltaïques dont la production se situe entre 10 et 30 kW, les producteurs peuvent choisir entre la RPC et la rétribution unique (art. 7abis, al. 1 LEnE). Il en va de même pour un agrandissement de la nouvelle installation, si sa puissance globale n'atteint pas 30 kW ou plus. De telles rétributions uniques constituent en principe un revenu de la fortune immobilière, revenu imposable au cours de l'année durant laquelle le paiement a été effectué, respectivement au moment où la prétention a été définitivement acquise.

En pratique, ces rétributions sont considérées comme une diminution des frais d'entretien effectifs, à l'instar d'autres subventions/contributions d'encouragement (uniques, c'est-à-dire versées une seule fois) relatives aux immeubles. Il en va différemment lorsqu'une telle rétribution unique pour la mise en place d'une installation photovoltaïque a été qualifiée de dépense d'investissement non déductible du revenu (cf. chiffre 2.2 : Construction nouvelle ou assainissement complet de l'immeuble et mise en place d'une installation dans un laps de temps proche de la construction de l'immeuble). Dans ce cas, la rétribution unique réduit d'autant les coûts d'investissement et demeure sans incidence sur l'imposition du revenu (par contre, elle constitue une diminution significative des coûts d'investissement).

2.6 Photovoltaikanlagen auf fremden Dächern

Le rendement d'une installation photovoltaïque sur le toit d'un tiers constitue en principe – à l'instar des recettes d'une sous-location (cf. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2e éd., N 46 à l'art. 21 LIFD) – un revenu de la fortune immobilière. Les coûts périodiques (contre-prestation pour la location du toit/servitude, frais d'entretien de l'installation) sont pris en compte comme frais d'acquisition, de même que la dépréciation annuelle (cf. Chif. 2.3).

Compte tenu des frais d'investissements effectivement supportés par l'installateur la dépréciation est répartie de manière linéaire, sur la base d'une durée de vie de l'installa-

¹⁶ vgl. Agner/Jung/Steinmann, Commentaire de la LIFD, Zürich 2001, p. 105

¹⁷ StE 2007 BL B 26.45 Nr. 2

tion estimée à 25 ans. Valent comme frais d'investissement effectivement supportés les dépenses pour l'installation, sous déduction d'éventuelles contributions de tiers, telles par exemple les contributions d'encouragement de la Confédération ou des cantons.

Le rendement d'une installation photovoltaïque sur le toit d'un tiers peut constituer un revenu de l'activité indépendante lorsque les critères correspondants sont remplis. L'autorité fiscale examine cet aspect d'office ou sur demande de l'installateur/exploitant de l'installation.

2.7 Installation libres sur le bien-fonds d'un tiers

Des installations libres sur le bien-fonds d'un tiers sont en principe traitées comme celles qui sont installées sur le toit d'un tiers. A la différence de celles-ci toutefois, un droit de superficie peut être constitué en faveur de l'installateur/exploitant (art. 675 et 779 ss CC). Le principe de l'accession est ainsi rompu et l'installateur/exploitant de l'installation en est propriétaire au sens des droits réels. Le rendement constitue en tout cas un revenu de la fortune immobilière. Pour le reste, on se référera au chiffre 2.6.

3 Immeubles de la fortune commerciale

3.1 Obligation d'activer

L'installation photovoltaïque installée sur un immeuble de la fortune commerciale fait aussi partie de la fortune commerciale. De tels investissements font partie des dépenses d'investissement liées à l'immeuble. Comme pour les installations mécaniques, elles peuvent figurer dans un poste séparé du bilan. Ces dépenses d'investissement, sans déduction des subventions y afférentes, apportent une plus-value et doivent ainsi être prises en compte à leur valeur brute¹⁸.

3.2 Amortissements

Les amortissements ordinaires (forfaitaires) peuvent être invoqués¹⁹. Les montants des subventions uniques (contributions cantonales) peuvent être comptabilisés comme un amortissement immédiat, sans incidence sur le revenu (cf. ch. 3.3)²⁰.

3.3 Revenus

La rétribution de l'injection de courant (vente directe ou rétribution à prix coûtant selon art. 7 et 7a de la loi sur l'énergie du 26 juin 1998 [LEne]²¹) fait partie des revenus de l'activité lucrative indépendante, respectivement du bénéfice de l'entreprise pour les personnes morales. Les subventions reçues entrent aussi dans les revenus, qu'il s'agisse d'une contribution unique pour les investissements ou de versements périodiques pour la production de courant (cf. ch. 3.1).

¹⁸ Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DGB, Zürich 2003 18 N161; BGE 8.4.2008 2C_687/2007

¹⁹ Notice AFC Amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales, tableau des amortissements A 2001 – Entreprises commerciales, chif. 2 Investissements pour des installations visant à économiser l'énergie; Tableau d'amortissements A 2001 – Agriculture/ sylviculture, ch. 3

²⁰ Meuter, ZStP 2 [1993] 83; cité dans: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a DBG Art. 1-82, 18 66

²¹ RS 730.0

4 Qualification en tant qu'exploitation commerciale

L'exploitation d'une installation photovoltaïque aménagée sur un immeuble utilisé ou habité par son propriétaire n'est en règle générale pas considérée comme une activité lucrative indépendante. Il n'y a de fortune commerciale que lorsque l'installation a été montée sur un terrain qui constitue, dans le cadre de la prépondérance (cf. Chiffre 5), de la fortune commerciale. S'agissant de l'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral a jugé que la mise en location d'immeubles relevait en principe de la gestion usuelle de la fortune privée²².

Dans le cas d'installations photovoltaïques sur les toits de tiers, il y a lieu de considérer en règle générale qu'il s'agit de la fortune privée. Si le contribuable exploite plusieurs et/ou de grandes installations sur des toits de tiers, les critères d'une activité indépendante peuvent être remplis. L'autorité fiscale examine ce aspect d'office ou sur demande de l'installateur/exploitant de l'installation.

5 Prépondérance

Pour l'attribution du produit de la vente d'électricité soit au revenu de la fortune privée (immobilière), soit au revenu d'une activité commerciale, on tient compte de l'attribution du bien-fonds selon la méthode de la prépondérance – sans installation photovoltaïque – à la fortune commerciale ou à la fortune privée.

6 Situation sous l'angle de la propriété de l'installation

Si l'installation appartient économiquement à un opérateur du réseau et que le propriétaire foncier lui laisse seulement les surfaces (murs ou toit), les dédommagements versés pour cet usage constituent des revenus locatifs.

7 Estimation de la fortune, répartition fiscale intercantonale

Les dispositions cantonales sont applicables à l'estimation des biens-fonds. Comme les parties liées de manière durable au bâtiment doivent être comprises dans la valeur retenue pour l'estimation fiscale de l'immeuble, l'aménagement d'une installation solaire (thermique ou photovoltaïque) a une incidence sur la valeur vénale de l'immeuble.

S'agissant d'installations sur les toits de tiers, l'installateur se voit imposer la valeur résiduelle en fortune. La valeur patrimoniale se calcule à partir des coûts d'installations effectivement supportés par lui, sous déduction de la dépréciation considérée jusqu'à la période concernée (cf. chiffre 2.6).

Dans le cadre d'une répartition fiscale, une telle installation en fortune privée et son rendement devront être qualifiés de fortune immobilière, respectivement de revenu de cette fortune et attribués au lieu de situation de l'immeuble.

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

²² Archives 52 363 ff.

8 Tableau synoptique

Fortune privée

Délimitation construction nouvelle - existante	Déductibilité des investissements dans des bâtiments existants; pas de déduction pour les nouvelles constructions et les rénovations assimilées à de nouvelles constructions (en règle générale pas de déduction lors de l'installation dans les cinq ans suivant la construction de l'immeuble)
Calcul de la dépense dans le temps	Principe de la périodicité, le moment de l'échéance de la dépense est déterminant
Calcul du revenu	Les rétributions de l'injection de courant constituent du revenu de la fortune immobilière. Pour les installations couvrant les besoins propres, dans certains cantons, seule la rétribution nette du courant injecté est imposable. Dans d'autres cantons, la rétribution l'est sans déduction.
Subventions, y. c. rétribution unique pour les exploitants d'installations de puissance inférieure à 30 kW	Immeubles existants: diminuent les frais d'entretien déductibles Nouvelles constructions et rénovations assimilées à de nouvelles constructions: diminution des dépenses d'investissement
Dépréciation en cas d'installations sur des toits de tiers ou en droit de superficie	Compte tenu des frais effectivement supportés par l'installateur, une dépréciation linéaire répartie sur 25 ans est prise en compte

Fortune commerciale

Obligation d'activer	Selon le droit commercial, application du principe de la valeur brute en cas de subvention sous forme d'un versement unique
Amortissements	Selon la notice AFC A-2001, possibilité d'amortissement immédiat (unique) à hauteur de la subvention
Revenus provenant de l'injection de courant, etc.	Revenu de l'activité lucrative indépendante ou élément des revenus de la personne morale
Subventions	Des prestations, uniques ou périodiques, constituent toujours un revenu, respectivement un rendement (cf. aussi obligation d'activer, resp. amortissements)
Prépondérance	Application des principes généraux. L'aménagement d'une installation photovoltaïque ne doit pas modifier la qualification retenue jusqu'alors

9 Aperçu des mesures incitatives

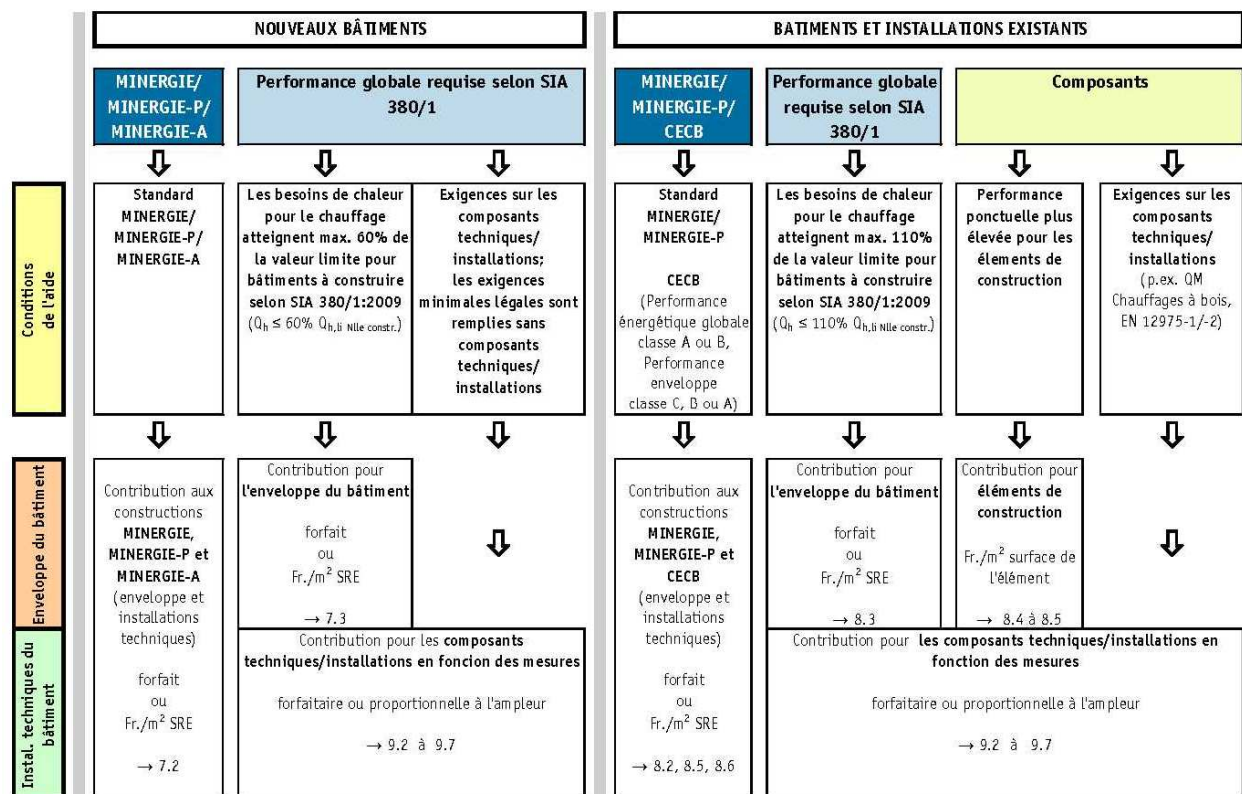
9.1 Bases harmonisées de la Conférence des directeurs cantonaux de l'énergie (EnDK)

9.1.1 Modèles de prescriptions énergétiques des cantons (MoPEC 2008)

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

9.1.2 Harmonisiertes Fördermodell der Kantone (HFM)

Selon l'art. 15 al. 2 LEnE, les cantons qui ont mis sur pied leurs propres programmes d'encouragement des mesures favorisant l'utilisation économe et rationnelle de l'énergie, ainsi que le recours aux énergies renouvelables et la récupération des rejets de chaleur, perçoivent chaque année un montant global alloué par la Confédération. Dans le cadre du programme SuisseEnergie, il est prévu que les cantons développent et appliquent un modèle d'encouragement harmonisé (ModEnHa). Une première version de ce modèle date de 2003, version réactualisée en 2007 et en 2009.



Source: Modèle Harmonisé des cantons (ModEnHa 2009), rapport final, illustration 4: structure du ModEnha, p. 20

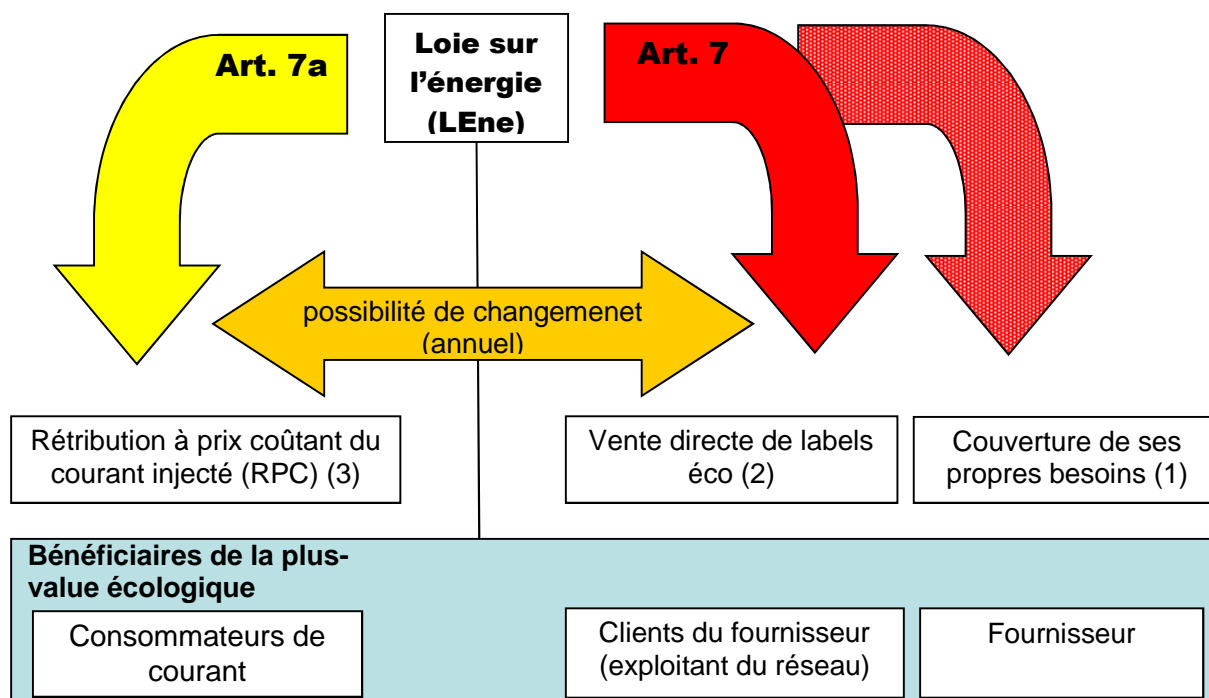
9.2 *Certificat énergétique cantonal des bâtiments (CECB)*

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

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

Le modèle d'encouragement harmonisé encourage les installations solaires par le versement d'une subvention unique. De nombreux cantons prévoient dans leur programme d'encouragement un soutien aux installations solaires thermiques, quelques cantons apportent aussi leur soutien aux installations photovoltaïques. Dans ces cas, la participation au programme d'encouragement de la Confédération au moyen de la rétribution à prix coûtant du courant injecté (RPC) est exclue. Le ModEnHa permet toutefois la vente du courant (vert). Les moyens à disposition sont cependant limités, de sorte que même dans les cantons qui prévoient cet encouragement, seule une partie des intéressés en bénéficie.

9.4 Options de mise en vente du courant vert

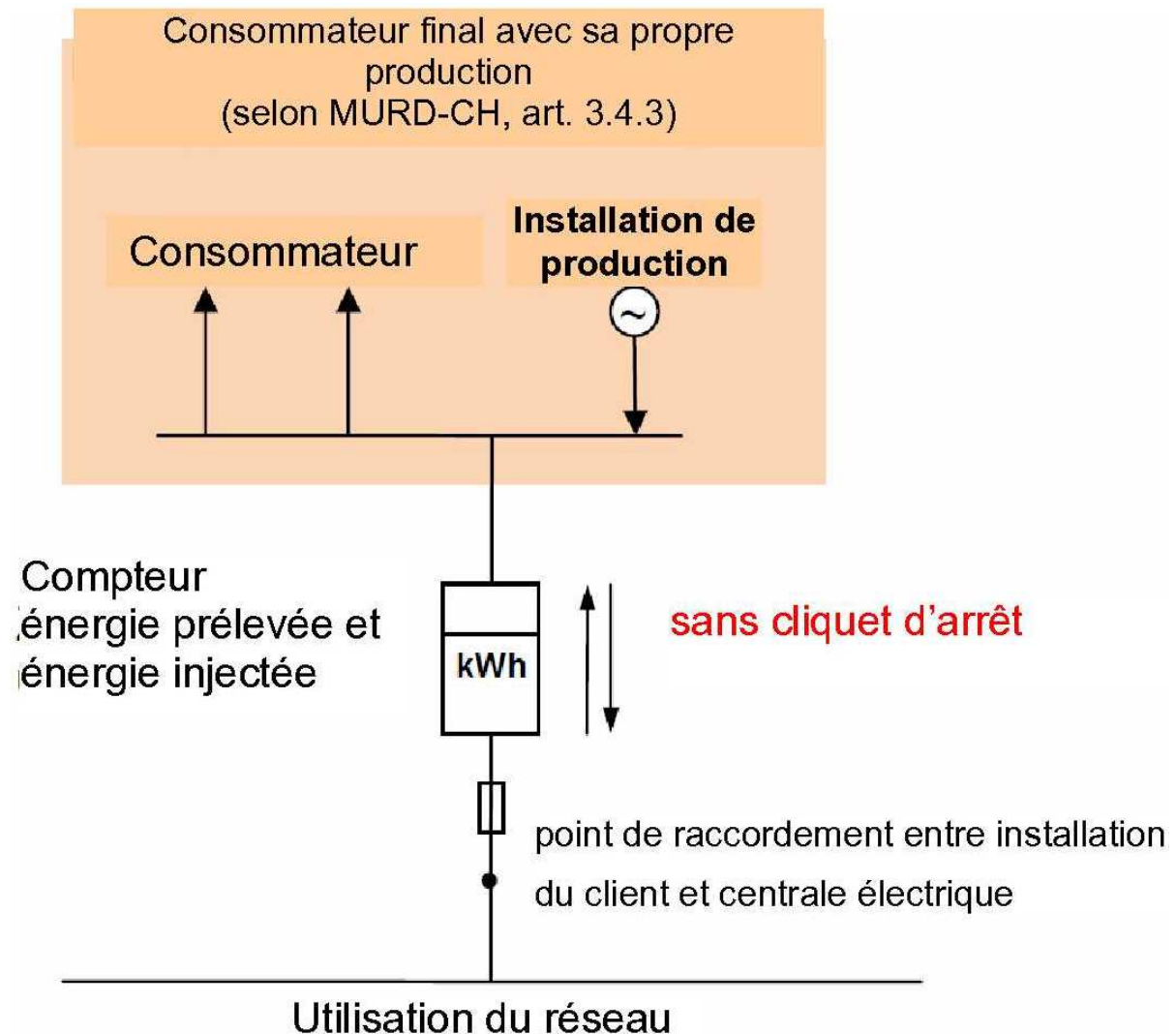


Source: Urs Wolfer, OFEN, tiré de: Präsentation Photovoltaikanlagen und deren steuerliche Erfassung, 17.2.2010

1. Couverture de ses propres besoins :
 - rétribution du courant au prix du marché (env. 6-7 cts/kWh).
 - producteur "propriétaire" du courant solaire.
2. Vente directe de labels éco :
 - rétribution selon contrat avec un fournisseur de courant (bourses d'électricité écologique).
 - distributeur, resp. utilisateur devient «propriétaire» du courant solaire.
3. Rétribution à prix coûtant du courant injecté (RPC) :
 - Rétribution à des tarifs fixes provenant des suppléments de prix à charge des consommateurs de courant.
 - Tous les consommateurs de courant sont "propriétaires" du courant solaire.

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

9.5.1 Installations < 3 kVA



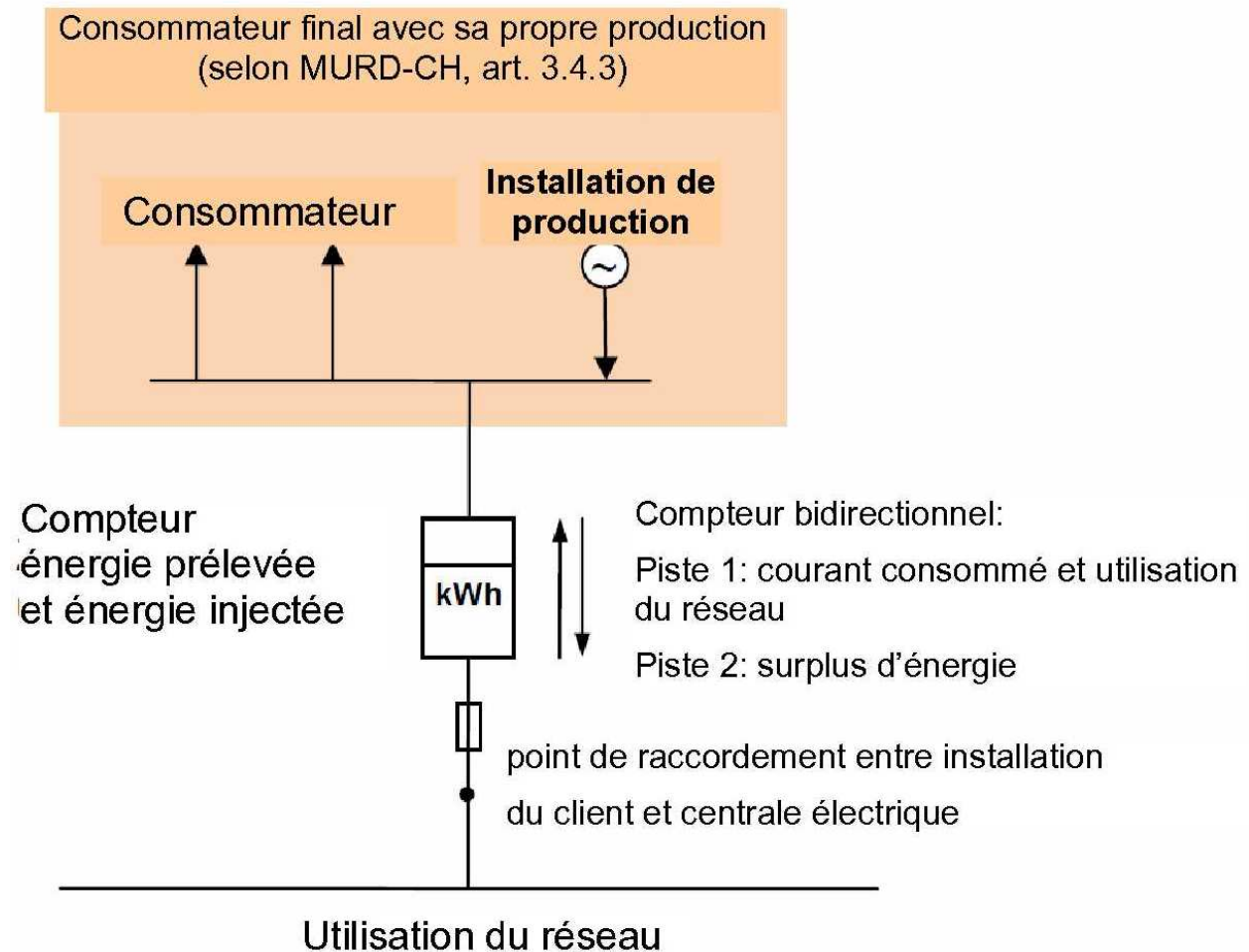
Source: Empfehlung zur Messdatenerfassung und Abrechnung der Stromproduktion aus Energieerzeugungsanlagen, Verband Thurgauischer Elektrizitätsversorgungen, mars 2010, p. 3

Calcul de la rentabilité:

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

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

9.5.2 Installations < 3kVA



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

Calcul de la rentabilité:

<i>Consommation annuelle du ménage</i>	5000 kWh
<i>Production:</i>	5000 kWh
– propre consommation directe	1000 kWh
– injection dans le réseau (surplus d'énergie)	4000 kWh
<i>Rendement de la production:</i>	
– propre consommation (1000 kWh à 20 cts.) ²³	Fr. 200.00
– inection dans le réseau (4000 kWh à 6 cts.) ²⁴	Fr. 240.00
<i>Facture du distributeur</i>	
– prélèvement net sur le réseau (4000 VA à 20 cts.)	Fr. 800.00

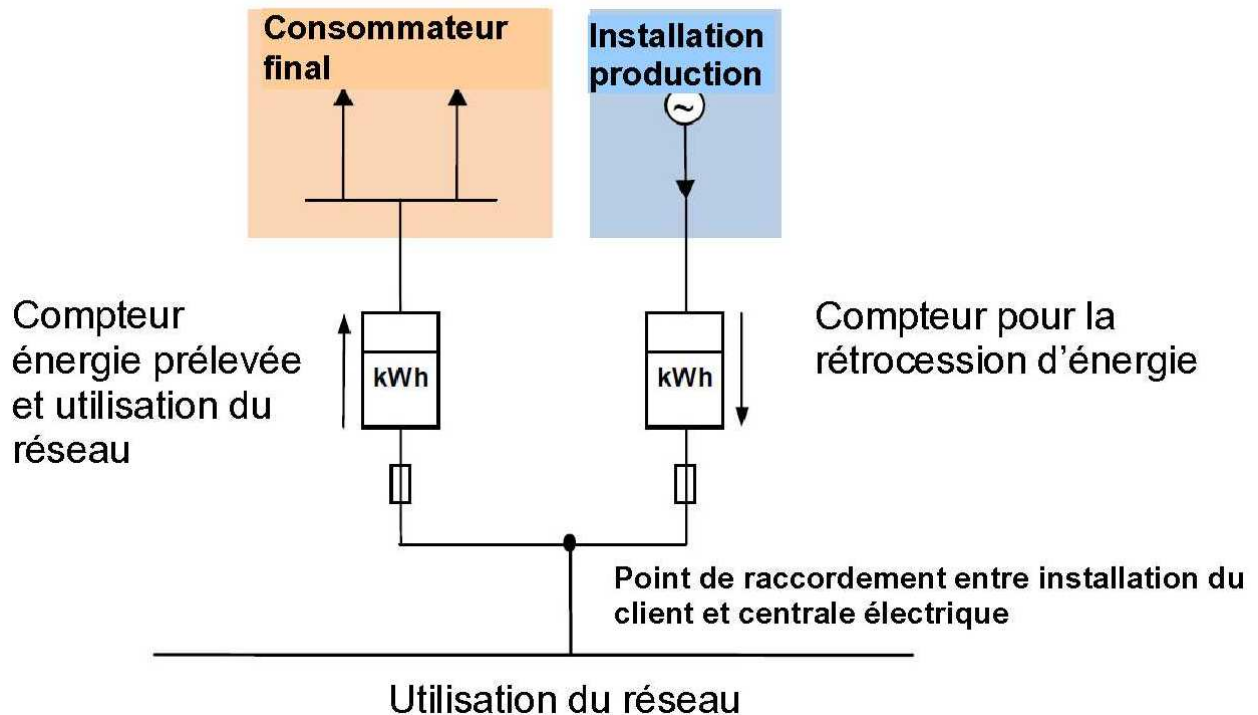
²³ Coûts moyens qui doivent être payés pour la consommation de cette quantité de courant sans installation correspondante .

²⁴ Le surplus d'énergie réinjecté dans le réseau devient du courant gris qui doit être rémunéré au minimum au prix du marché, conformément à l'art. 2b de l'ordonnance sur l'énergie (OEne, RS 730.01)

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

9.6 Concept pour la mesure de l'énergie électrique qui est directement injectée dans le réseau public (conformément à l'art. 7a LEne)

Ce concept s'applique aux producteurs qui injectent directement dans le réseau public toute l'énergie solaire qu'ils produisent au sens de l'art. 7a de la loi sur l'énergie (LEne).



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

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

10 Index des abréviations, notions et liens internet

10.1 Abréviations

OFEN	Office fédéral de l'énergie
EnDK	Conférence des directeurs cantonaux de l'énergie, bases harmonisées
LEne	Loi sur l'énergie RS 730.0
OEné	Ordonnance sur l'énergie RS 730.01
ModEnHa	Modèle d'encouragement harmonisé des cantons
MOPEC	Modèle de prescriptions énergétiques des cantons
kVA	Kilovoltampères
LApEI	Loi sur l'approvisionnement en électricité RS 734.7
OApEI	Ordonnance sur l'approvisionnement en électricité RS 734.71
VA	Voltampères

10.2 Définitions

Attestation d'origine	Attestation qui garantit l'origine du courant (conformément à l'ordonnance du DETEC ; RS 730.010.1). L'attestation doit donner des indications sur les sources d'énergie dont provient le courant fourni, sur le moment et le lieu de production, ainsi que sur la puissance des centrales hydrauliques le cas échéant.
Courant gris	Le courant gris est le courant produit au moyen de l'énergie nucléaire ou de sources d'énergie fossile, telles que le gaz naturel ou le charbon. Est également du courant gris, le courant dont la source est inconnue. Ainsi, le courant produit écologiquement sans attestation d'origine est aussi désigné sous le terme de courant gris.
Installations solaires	Terme générique pour toutes les installations utilisant le soleil.
Plus-value écologique	Plus-value que présente le courant produit écologiquement par rapport au courant issu d'une production conventionnelle. Cette plus-value peut par exemple être négociée séparément du « courant gris » physique au moyen de certificats.
Photovoltaïque	Se dit d'une installation produisant de l'électricité au moyen de cellules solaires qui transforment une partie du rayonnement solaire en énergie électrique.
Capteurs solaires	Les installations solaires thermiques sont des installations solaires qui exploitent la chaleur du soleil au moyen de capteurs (« Solarthermie »).
Surplus d'énergie	Il s'agit du surplus d'énergie qui est physiquement injecté dans le réseau public.

Swissgrid Swissgrid est chargée de la mise en oeuvre de la rétribution à prix coûtant du courant injecté (RPC), sur mandat de la Confédération.

10.3 Répertoire des liens

Office fédéral de l'énergie

<http://www.bfe.admin.ch/themen/03644/03645/index.html?lang=fr>

<http://www.bfe.admin.ch/energie/00588/00589/00644/index.html?lang=fr&msg-id=17836>

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

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

Loi sur l'énergie

<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19983485/index.html>

Ordonnance sur l'énergie

<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19983391/index.html>

Modèle d'encouragement harmonisé des cantons (Rapport final)

<http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/9522.pdf>

Ordonnance sur la déduction de frais relatifs aux immeubles privés

<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19920206/index.html>

Photovoltaïque

https://fr.wikipedia.org/wiki/%C3%89nergie_solaire_photovolta%C3%AFque

Loi sur l'harmonisation fiscale

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

Loi sur l'approvisionnement en électricité

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

Ordonnance sur l'approvisionnement en électricité

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

swissgrid

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

Swissolar

<http://www.swissolar.ch/fr/>

Verband Thurgauischer Elektrizitätsversorgungen

http://www.tg.ch/documents/Empfehlung_Messdatenerfassung_Maerz_2010.pdf