



État-major Législation, 1^{er} février 2010

Audition sur la refonte de l'ordonnance du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et sur le recours aux énergies renouvelables (RS 642.116.1)

Rapport explicatif

1. Situation

La motion «Plus d'efficacité et d'efficience des déductions fiscales en matière d'assainissement énergétique des bâtiments» (09.3014) déposée par la Commission de l'économie et des redevances a été transmise au Conseil fédéral le 11 juin 2009. Les principaux points de cette motion sont les suivants:

- Elle ne concerne directement que l'impôt fédéral direct.
- Les mesures préconisées par la motion doivent être mises en oeuvre par une révision de l'ordonnance du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et sur le recours aux énergies renouvelables (RS 642.116.1).
- Seuls sont déductibles les investissements concernant des mesures particulièrement efficaces en faveur des économies de l'énergie.
- Les cantons doivent être associés à la révision étant donné que la taxation et la perception de l'impôt fédéral direct leur incombent.
- L'ordonnance révisée devrait entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2011.

La motion 09.3014 a été déposée parce que diverses études montrent que les déductions actuelles sont des instruments peu efficaces et peu efficaces pour promouvoir l'efficacité énergétique en matière de construction. Le modèle des déductions de la Confédération et des cantons autorise des déductions supplémentaires pour des mesures en faveur de l'énergie plus ou moins bien définies. La déduction du coût de ces mesures dépend donc de leur caractère et non pas de leur qualité énergétique. Ceci a pour conséquence qu'une part importante des déductions fiscales est accordée pour le coût de mesures qui auraient été exécutées même en l'absence d'encouragement. Ces effets d'aubaine des déductions fiscales pour les mesures d'économie d'énergie sont estimés à environ 70 ou 80 %¹.

En se basant systématiquement sur des exigences énergétiques, on cherche à diminuer les effets d'aubaine et augmenter, du même coup, l'efficacité et l'efficience des déductions fiscales pour les investissements énergétiques dans les immeubles existants détenus par des privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (IFD). En l'occurrence, les dispositions de la LIFD sont toujours applicables sans changement. Le Parlement a transmis la motion précitée sans opposition en toute connaissance de ce cadre légal. Il a posé ainsi les jalons d'un durcissement du catalogue de mesures inscrit dans l'ordonnance du DFF. En instituant une énumération exhaustive des mesures, on vise à atteindre une application uniforme de l'ordonnance par les autorités cantonales de taxation, ce qui devrait faciliter et simplifier l'exécution de cette ordonnance. En comparaison avec le droit en vigueur, la refonte complète de l'ordonnance actuelle mène à une augmentation des recettes fiscales dans le cadre de l'IFD. Pourtant, le volume exact est difficile à quantifier. (Le manque à gagner actuel pour l'IFD est de l'ordre de 185 à 285 millions de francs selon estimation 2005.)

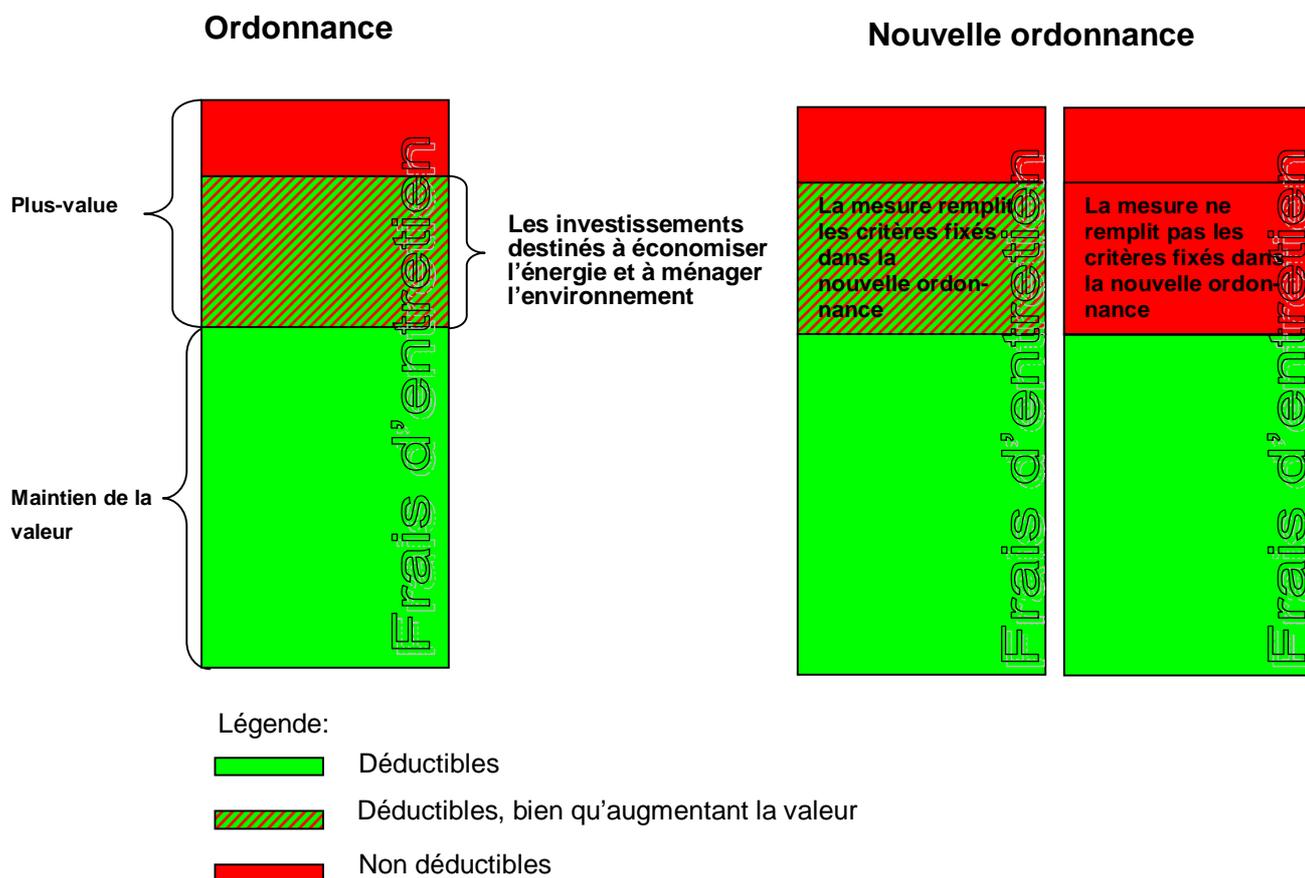
2. Conséquences fiscales par rapport au droit en vigueur

La systématique de la LIFD opère une distinction capitale entre les dépenses servant au maintien de la valeur qui sont déductibles à titre de frais d'entretien et les dépenses qui entraînent une plus-value qui ne sont pas déductibles. Les investissements servant à économiser l'énergie et à sauvegarder l'environnement sont assimilés aux frais d'entretien (art. 32, al. 2, LIFD) même s'ils entraînent une plus-value. Ils constituent donc un cas spécial qui est réglé actuellement par l'ordonnance précitée du DFF.

Dans la refonte de cette ordonnance, la distinction fondamentale entre entretien et plus-value n'est pas modifiée. Cela signifie en particulier que le remplacement de composants du bâtiment et d'installations par des composants et installations équivalents continue de donner droit à la déduction. Il y a cependant une modification dans le domaine des mesures dé-

¹ [M. Baur, L. Schneider, M. Himmel, L. Gutzwiller, S. Wiederkehr, F. König: Steuerliche Anreize für energetische Sanierungen von Gebäuden. Studie der interdepartementalen Arbeitsgruppe, Bern 2009.](#)

ductibles entraînant une plus-value en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables dans le bâtiment. Désormais, ces mesures doivent répondre à des critères précis et plus exigeants comme le demande la motion. D'une manière générale et abstraite, la comparaison directe entre l'ordonnance actuelle et la nouvelle ordonnance peut se représenter comme suit:



Sont directement concernées par cette modification les dépenses que l'ordonnance actuelle classe dans les mesures d'économie de l'énergie et de la protection de l'environnement qui ne figurent plus dans le catalogue des mesures déductibles de la nouvelle ordonnance parce qu'elles ne satisfont plus aux critères fixés dans la nouvelle ordonnance. Les exemples suivants montrent les conséquences fiscales qui en découlent:

Mesures		Droit en vigueur	Nouveau droit
Enveloppe du bâtiment	Remplacement des fenêtres existantes par des fenêtres mieux isolées	Entièrement déductible.	Entièrement déductible si les nouvelles fenêtres ne dépassent pas les exigences fixées dans l'annexe à la nouvelle ordonnance. Sinon, les dépenses effectuées ne sont déductibles en tant que frais d'entretien qu'à hauteur des dépenses pour le remplacement pur et simple des fenêtres. Il faut répartir les dépenses entre les frais d'entretien (au besoin forfaitairement au moyen de pourcentages prescrits) et les frais qui entraînent une plus-value qui ne sont pas déductibles.

Mesures		Droit en vigueur	Nouveau droit
Enveloppe bâtiment	Installation de sas non chauffés	Entièrement déductible.	L'acquisition de tambours n'est plus déductible car elle n'est plus reconnue comme une mesure d'économie de l'énergie.
	Remplacement de jalousies ou de volets à rouleaux	Entièrement déductible.	Entièrement déductible à titre de remplacement équivalent (frais d'entretien). Si les frais de remplacement entraînent une plus-value par rapport à l'installation remplacée, il faut les répartir entre les frais d'entretien (au besoin forfaitairement au moyen de pourcentages prescrits) et les frais qui entraînent une plus-value qui ne sont pas déductibles.
Installations techniques	Remplacement de la chaudière à mazout par une pompe à chaleur	Entièrement déductible.	Entièrement déductible si la pompe à chaleur possède le label de qualité désigné dans l'annexe à l'ordonnance. Sinon, les dépenses effectuées ne sont déductibles en tant que frais d'entretien qu'à hauteur des dépenses pour le remplacement pur et simple de la chaudière. Il faut répartir les dépenses entre les frais d'entretien (au besoin forfaitairement au moyen de pourcentages prescrits) et les frais qui entraînent une plus-value qui ne sont pas déductibles.
	Installations en relation avec le décompte individuel des frais de chauffage et d'eau chaude	Entièrement déductibles.	Plus de déduction pour les nouvelles installations car ce décompte est prescrit à partir de 5 logements et que l'efficacité énergétique de cette mesure est insuffisante pour les unités d'habitation plus petites.
	Remplacement d'appareils ménagers gros consommateurs d'énergie (cuisinières, fours, etc.)	Entièrement déductibles.	Entièrement déductibles à hauteur d'un remplacement équivalent (frais d'entretien). Si les frais de remplacement entraînent une plus-value par rapport à l'installation remplacée (amélioration du confort), il faut répartir les frais entre les frais d'entretien (au besoin forfaitairement au moyen de pourcentages prescrits) et les frais qui entraînent une plus-value qui ne sont pas déductibles.

Ces exemples montrent que la nouvelle ordonnance ne supprimera pas les problèmes de répartition dus à la systématique de la loi. La hausse des exigences permettant la déduction des mesures en faveur des économies d'énergie et de la protection de l'environnement se

traduit par un élargissement du catalogue actuel des répartitions à effectuer par les autorités de taxation. Un affinage du catalogue de mesures désormais exhaustif est le pendant de ces démarches. Au moyen d'incitations ciblées, on augmente globalement l'efficacité et l'efficacité de l'encouragement fiscal des mesures d'économie d'énergie et de protection de l'environnement.

3. Nouveau régime basé sur le modèle d'encouragement harmonisé des cantons (ModEnHa)

Les conditions nécessaires à un encouragement fiscal s'appuient sur le Modèle d'encouragement harmonisé des cantons (ModEnHa) adopté par la Confédération des directeurs cantonaux de l'énergie. Le ModEnHa est basé sur le Modèle de prescriptions énergétiques des cantons (MoPEC) qui est adapté régulièrement en fonction du développement des normes énergétiques (éditions précédentes 2003, 2007, 2009). Il constitue d'abord la base de l'élaboration et de l'harmonisation des programmes d'encouragement cantonaux et de la simplification de l'exécution au niveau intercantonal. Il sert ensuite de base à l'analyse de l'efficacité des programmes d'encouragement cantonaux. Enfin, il pose les bases du programme Bâtiments harmonisé en cours depuis le début de 2010. Le réexamen et la simplification du catalogue de mesures de l'ordonnance du DFF ont été entrepris sur la base des exigences contenues dans le ModEnHa. Étant donné que les critères fixés dans ce modèle s'appliquent désormais aux allègements fiscaux, il y a en principe des exigences concordantes au niveau entre les subventions directes (contribution) et indirectes (impôts). En outre, le lien avec le ModEnHa garantit que les investissements entrepris dépassent les exigences minimales des dispositions inscrites dans les actes législatifs cantonaux relatifs à l'énergie.

Pour ce qui est de l'exécution, le contribuable doit apporter la preuve que les investissements opérés remplissent les critères requis pour la déduction. Il peut apporter cette preuve sur la base d'une décision cantonale accordant une subvention dans le cadre d'un programme d'encouragement cantonal ou dans le cadre du Programme Bâtiments. Il peut également présenter un certificat Minergie. Dans des cas particuliers, il appartiendra à l'autorité de taxation de décider si l'attestation des valeurs d'isolation sur les factures des artisans peut servir de preuve.

4. Explications des dispositions particulières

Remarque introductive

La subordination des déductions à des mesures particulièrement efficaces d'économie d'énergie et de protection de l'environnement demande une refonte complète de l'ordonnance actuelle. Cela nécessite une simplification des mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables à la lumière des dispositions légales sur l'énergie de la Confédération et des cantons et des développements techniques intervenus depuis l'entrée en vigueur de l'ordonnance actuelle il y a plus de 15 ans.

Contrairement à l'ordonnance en vigueur, la nouvelle ordonnance énumère exhaustivement les mesures qui donnent droit à une déduction. Ce procédé vise à atteindre une application uniforme de l'ordonnance par les autorités cantonales de taxation. Du point de vue de son exécution, ce procédé se révèle praticable comme le préconise la motion.

Le législateur a édicté une disposition potestative à l'art. 9, al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Malgré le principe de l'harmonisation verticale, les cantons sont libres de reprendre ou de ne pas reprendre les règles d'harmonisation concernant les mesures en faveur de l'économie d'énergie et de la protection de l'environnement. Les cantons qui reprennent ces possibilités de déduction dans leur législation fiscale sont alors tenus de se conformer à la réglementation de la législation fédérale. Ce principe demeure applicable après la refonte de l'ordonnance.

Par rapport à l'ordonnance en vigueur, la déduction pour le remplacement d'appareils ménagers gros consommateurs d'énergie, qui sont compris dans la valeur de l'immeuble, est radiée du catalogue des mesures. La révision de l'ordonnance du 24 juin 2009 sur l'énergie (OEnE; RS 730.01) a posé les exigences nécessaires pour faire baisser la consommation d'électricité des appareils ménagers. Ces appareils ne pourront encore être vendus que s'ils remplissent les exigences d'efficacité fixées. Concrètement, cela signifie qu'à partir de 2010, ils doivent respecter les classes d'efficacité énergétique A (machines à laver le linge), B (fours) ou C (machines à laver et sècheurs à linge combinés) et, à partir de 2011, A+ (réfrigérateurs et congélateurs). À partir de 2012, les sècheurs à linge doivent également respecter les exigences de la classe d'efficacité énergétique A. Étant donné que la norme énergétique élevée ira de soi dans la vente, une promotion fiscale de ces appareils ménagers en tant que mesure en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie n'apparaît plus comme objectivement fondée (éviter les effets d'aubaine).

L'utilisation de l'énergie éolienne et, comme jusqu'à présent, de l'énergie hydraulique n'est pas encouragée dans le cadre de la LIFD.

Art. 1, let. a

Les travaux d'assainissement d'éléments de l'enveloppe du bâtiment ne sont déductibles que s'ils concernent des éléments qui respectent les exigences du ModEnHa. Ces exigences sont énumérées en détail dans l'annexe à l'ordonnance. La déduction est également accordée si le contribuable apporte la preuve de l'utilisation d'un module Minergie ou que les mesures d'assainissement de l'enveloppe du bâtiment engendrent un besoin de chaleur pour le chauffage inférieur ou égal à 110 % de la valeur limite pour les besoins de chaleur pour le chauffage pour les bâtiments à construire d'après la norme SIA 380/1 ($Q_h \leq 110 \% Q_{h,li \text{ bât. à constr.}}$). Cette norme harmonisée avec le MoPEC 2008 vise une utilisation modérée et économique de l'énergie au niveau de l'ensemble de la construction.

Les autres mesures prévues actuellement ne sont plus déductibles car elles ne satisfont pas les exigences énergétiques plus élevées préconisées par la motion.

Art. 1, let. b, ch. 1 à 3

La déduction pour le remplacement d'une installation de production de chaleur est subordonnée à la condition que la nouvelle installation exploite des énergies renouvelables ou des rejets thermiques. En l'occurrence, des exigences qualitatives minimales doivent être respectées et la nouvelle installation doit être utilisée comme chauffage principal. On évite ainsi de promouvoir fiscalement les systèmes qui ne sont pas utilisés essentiellement pour le chauffage comme les cheminées ou les chauffages suédois.

Avec le raccordement à un chauffage à distance, fonctionnant avec une part d'énergie renouvelables ou de rejets thermiques d'au moins 50%, un immeuble accède d'une manière simple à une énergie renouvelable. L'entretien et le maintien de la qualité de l'installation de chauffage (notamment protection de l'air) sont simplifiés et professionnalisés par la centralisation de la fourniture de chaleur.

Pour ce qui est des installations en vue de l'utilisation rationnelle de l'énergie et de la protection de l'environnement qui sont déductibles, l'ordonnance se limite à quatre mesures qui se caractérisent par le fait:

- qu'elles constituent une amélioration énergétique ciblée;
- qu'en soi, elles ne sont pas économiquement rentables, et
- qu'elles ne sont pas prescrites par la loi.

Les autres mesures prévues actuellement ne sont plus déductibles car elles ne satisfont plus aux exigences énergétiques plus élevées prescrites par la motion transmise ou sont en partie déjà prescrites par la loi.

Art. 1, let. c

La norme Minergie est un label garantissant l'utilisation rationnelle de l'énergie et le recours aux énergies renouvelables. Pour les assainissements complets, ce ne sont pas les différentes mesures qui sont déterminantes mais l'ensemble de ces mesures. Si les mesures exécutées dans le cadre d'un assainissement complet aboutissent pour le bâtiment à l'obtention du label Minergie, les investissements effectués en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et des énergies renouvelables par les installations techniques du bâtiment sont déductibles globalement (c'est-à-dire même si certaines mesures ne répondent pas à des exigences ponctuelles ou par éléments de construction). Le certificat requis est établi par les offices de certification Minergie compétents. En revanche, les modules concernant des mesures particulières cités à l'art. 1, let. a sont attestés directement par l'association Minergie.

Art. 1, let. d

Les analyses techniques et l'élaboration de concepts en vue d'économiser l'énergie font partie des services préparatoires qui se révèlent utiles en vue d'un investissement pour économiser de l'énergie. La déductibilité des frais qui y sont liés est une incitation ciblée à aborder un projet d'assainissement de manière professionnelle. Le Certificat énergétique des bâtiments (CECB) avec rapport de conseils constitue un bon exemple de concept technique en matière d'énergie. Le CECB indique la consommation d'énergie d'un bâtiment (performance énergétique globale, enveloppe du bâtiment, installations techniques, etc.) d'une manière analogue à l'étiquette énergétique des appareils ménagers et crée la transparence pour un futur acheteur ou pour un futur locataire. En indiquant le potentiel d'amélioration d'un bâtiment, le rapport montre clairement les mesures à prendre pour un assainissement énergétique.

Art. 2

Étant donné qu'il s'agit d'une refonte de l'ordonnance, l'ancienne ordonnance est abrogée.

Art. 3

Comme le demande la motion transmise, la nouvelle ordonnance entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2011.