

Fiche technique Photovoltaïque n° 9

Pratique fiscale cantonale et fédérale

La construction et l'exploitation d'installations photovoltaïques sont concernées par de nombreux aspects fiscaux. Les principaux sont présentés ci-après.

1 Vue d'ensemble

Afin d'harmoniser du mieux possible les aspects fiscaux à l'échelle nationale, la Conférence suisse des impôts a analysé les effets de l'ordonnance sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables 2011 (dernière actualisation : fév. 2016). Cette analyse n'entraîne aucune contrainte juridique elle reflète cependant la conception commune des autorités fiscales en matière d'installations photovoltaïques (ci-après installations PV).

2 Installations photovoltaïques dans la fortune privée

Les installations PV sont en principe affectées à la fortune privée lorsqu'elles sont installées sur le terrain de leurs propriétaires, essentiellement à titre privé (non commercial). Des règles particulières s'appliquent aux installations PV sur des terrains/toits de tiers. Ces règles ne sont pas présentées ici.

a. Déductibilité des coûts d'investissement

L'analyse de la Conférence suisse des impôts ne fait pas de différence, en ce qui concerne la légitimité de la déduction, entre un exploitant d'une installation photovoltaïque qui vend l'électricité conformément à la rétribution à prix coûtant (RPC), celui qui reçoit une rétribution unique (RU) ou celui qui utilise l'électricité pour ses besoins personnels. Dans de nombreux cas, les coûts de construction d'une installation PV peuvent être déduits dans la déclaration d'impôts

en tant que frais d'entretien d'immeuble. La déductibilité existe durant l'année de l'échéance de la facture (de manière subsidiaire, selon la pratique de certains cantons, la déduction peut également s'effectuer l'année du paiement de la facture, pour autant que cela reste cohérent). Il n'est donc pas possible de déduire les coûts d'investissement des impôts sur plusieurs années (comme ce serait le cas pour un amortissement dans la fortune commerciale). En pratique, les installations PV posées sur des toits de tiers font figure d'exception, les coûts d'investissement n'étant pas déductibles des impôts (voir l'analyse au chiffre 2.3). Un excédent de dépenses ne peut être reporté sur la prochaine période fiscale. Ce point est appelé à être modifié à partir de 2020.

Si le forfait est choisi pour l'entretien d'immeuble, il couvre alors également les coûts d'investissement dans l'installation PV ! Actuellement, les mesures d'économie d'énergie pour des bâtiments existants peuvent être déduites en totalité des impôts dans la majorité des cantons. Seuls Lucerne et les Grisons n'autorisent aucune déduction de ce type pour les impôts cantonaux et communaux et ne permettent de déduire des impôts que les frais d'entretien. Prudence cependant : la déductibilité ne s'applique que pour les bâtiments existants. Pour les bâtiments neufs (datant en règle générale de moins de 5 ans), il est impossible de faire valoir une quelconque déduction étant donné que cela fait partie des coûts de (nouvelle) construction et ne représente pas une forme d'entretien. On connaît une exception dans le canton de Berne où la déduction avait été garantie jusqu'à 2 ans après la fin de la construction d'une maison individuelle.

Dans la pratique, les rétributions uniques sont souvent déduites directement des coûts d'investissement pour autant que ces derniers puissent être déduits fiscalement. Dans ces cas, seuls les

coûts d'investissement nets sont donc déduits du revenu (au lieu d'une déclaration séparée pour la rétribution unique et les coûts d'investissement) et il ne devrait par conséquent pas y avoir de charge fiscale supplémentaire. Si les coûts d'investissement ne sont pas déductibles, la rétribution unique est en principe tout de même soumise à l'impôt sur le revenu. Cela peut également se produire lorsque des coûts d'investissement déductibles ne sont pas pris en compte la même année que la rétribution unique imposable.

Selon Swissolar, les coûts d'investissement pour l'ensemble des parties d'une installation PV sont déductibles (à condition que la déduction soit autorisée). Ainsi, la déduction devrait être autorisée pour les dispositifs de stockage d'énergie, en particulier les batteries, comme c'est déjà le cas pour un chauffe-eau à utilisation thermique. Cependant, la pratique des cantons n'étant pas encore consolidée, un refus du caractère déductible n'est pas exclu.

b. Imposition des revenus

Selon la plupart des conceptions en la matière, la consommation d'électricité produite pour les besoins personnels (consommation propre) n'est pas imposable : « Tant qu'une installation sert à couvrir ses besoins propres, seules les recettes résultant de l'énergie réinjectée sont imposables, déduction faite des frais d'entretien et des éventuels intérêts sur les capitaux empruntés, à l'instar d'autres mesures de protection de l'environnement (installation de capteurs solaires, isolation thermique, chauffage par pompe à chaleur, etc.) ». Citation extraite de « Analyse sur la qualification juridique fiscale des investissements dans les technologies respectueuses de l'environnement telles les installations photovoltaïques ». Cependant, les indemnités issues de la RPC et de la commercialisation directe de l'électricité ou de la mise à disposition de parties d'un bien-fonds pour l'exploitation d'une installation solaire sont considérées comme un revenu imposable provenant d'une fortune immobilière.

Ne sont déductibles du rendement brut que les coûts d'entretien d'immeubles et de financement (intérêts, dans le cadre de la limite prévue). Pour les autres coûts d'exploitation, la dévalorisation

(amortissement) et le remboursement du capital, aucune déduction n'est admise. Cet inconvénient est au moins en partie compensé par la déduction supplémentaire autorisée des coûts d'investissement pour l'entretien d'immeuble. Après une décision de la commission de recours en matière fiscale du canton de Thurgovie, les coûts d'achat d'électricité ne sont pas déductibles du rendement brut car ils ne sont pas considérés comme frais d'acquisition, mais comme coûts de la vie.

De manière générale, les soutiens financiers sont considérés comme des revenus imposables. Toutefois, dans de nombreux cas, ils sont perçus comme des diminutions d'investissement et ne sont donc pas relevés directement d'un point de vue fiscal. Swissolar défend le point de vue que les soutiens financiers qui sont directement liés à un investissement propre (p. ex. la rétribution unique) doivent dans tous les cas être considérés comme des diminutions d'investissement. Des charges fiscales supplémentaires peuvent survenir si la rétribution unique est versée l'année suivante et tombe dans une nouvelle période fiscale pour laquelle il n'y a aucun coût d'investissement à déclarer du fait que l'installation concernée a été construite et payée l'année précédente. Pour éviter ces complications, il faut établir le cas échéant un calendrier ou une planification des paiements.

Le tableau de la page 4 présente un exemple d'installation PV de 6 kW (typique pour une maison individuelle) afin d'illustrer la situation fiscale pour une nouvelle construction et pour un bâtiment existant (rénovation). En complément des données-clés pertinentes de l'installation PV (coûts d'investissement, production d'électricité, frais d'achat d'électricité économisés, part de consommation propre, etc.), l'exemple illustre les répercussions fiscales d'un paiement de la rétribution unique durant l'année de construction (ce qui n'est pas possible en raison du délai de paiement de la RU d'à peine 2 ans) ou les années suivantes. Dans le cas d'une nouvelle construction, il faut donc qu'un quart de la rétribution unique environ soit rendu en tant qu'impôt, ce qui n'abonde pas dans le sens du législateur. Swissolar s'efforce de corriger cette injustice.

c. Impôt sur la fortune

La valeur de l'installation photovoltaïque est considérée comme fortune imposable (partie de la valeur patrimoniale du terrain).

d. Frais de raccordement

Certaines communes prélèvent des frais de raccordement sur la valeur ajoutée du terrain résultant de la construction d'une installation PV.

3 Installations photovoltaïques dans la fortune commerciale

Normalement, l'exploitation d'une installation PV sur son propre terrain ne représente pas une activité lucrative indépendante. Il peut être question d'une activité lucrative indépendante lorsque plusieurs installations ou des installations de taille importante sont exploitées sur des toits ou terrains de tiers. On parle de fortune commerciale lorsque l'installation PV est installée sur le terrain de son propriétaire utilisé à des fins principalement commerciales ou par une société de capitaux (SA, Sàrl).

a. Impôt sur le revenu et sur le bénéfice

Les entreprises individuelles qui utilisent des installations PV à des fins commerciales et les sociétés de capitaux (SA, Sàrl) doivent activer des coûts d'investissement. Elles peuvent déduire pour cela de leurs produits l'ensemble des charges justifiées par l'usage commercial. Cela englobe, en plus de tous les coûts d'entretien, les coûts de financement ainsi que l'amortissement des coûts d'investissement. Il s'ensuit que seul le rendement net devra être imposé. D'une manière générale, cette définition correspond aux intérêts calculés sur les fonds propres ainsi qu'aux éventuels bénéfices. Dans le résultat, le rendement net imposable pour la même activité est en général plus faible lorsque l'installation PV se trouve dans la fortune commerciale que si elle est dans la fortune privée. D'un autre côté, le revenu des entreprises est soumis soit aux cotisations versées aux assurances sociales comme l'AVS et l'AI ou bien à l'impôt sur les revenus et les dividendes.

L'utilisation personnelle (commerciale) du courant produit par les installations photovoltaïques n'est pas non plus imposable, mais elle réduit

les charges (déductibles fiscalement). L'utilisation privée du courant produit par une installation issue de la fortune commerciale doit être considérée comme un prélèvement privé ou une prestation appréciable en argent et facturée aux prix pratiqués par des tiers.

Toute rétribution unique doit être comptabilisée comme recette. En principe, on peut ainsi procéder à un amortissement immédiat à hauteur de la rétribution unique.

b. Impôt sur la fortune pour les entreprises individuelles

La valeur de l'installation photovoltaïque est considérée comme fortune imposable (partie de la valeur patrimoniale du terrain). Sont soumis à l'impôt le propriétaire et ses éventuels associés.

4 Taxe sur la valeur ajoutée

Pour la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), il faut distinguer les exploitants d'installations photovoltaïques qui sont soumis à la TVA de ceux qui ne le sont pas. Sont soumis à la TVA tous ceux qui réalisent un chiffre d'affaires imposable d'au moins CHF 100 000 par an ou qui ont renoncé à la libération de la TVA pour leur activité d'entreprise.

- Sans assujettissement à la TVA, le remboursement de l'impôt préalable sur l'investissement ne peut pas être demandé. L'impôt préalable représente donc une partie des coûts d'investissement. D'un autre côté, pour ces exploitants, le revenu lors de la vente d'électricité n'est pas soumis à la TVA, c'est-à-dire que le revenu n'est en principe soumis qu'à l'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices.
- Lorsqu'une entreprise assujettie à la TVA construit et exploite une installation photovoltaïque dans le cadre de son activité d'entreprise, elle peut déduire comme impôt préalable, selon les critères généraux, la taxe sur la construction de l'installation (p. ex. les impôts prélabables sur les modules solaires) lors du décompte suivant de la TVA. Les sociétés assujetties à la TVA doivent impérativement verser à l'Administration fédérale la TVA prélevée sur la rétribution.
- Les producteurs participant à la commercialisation directe reçoivent une indemnité de gestion

en complément de la prime d'injection et du prix du marché. L'indemnité de gestion et la prime d'injection ne sont pas soumises à TVA, contrairement au prix du marché.

- La RU n'est pas non plus soumise à la TVA
- Justification de l'AFC : L'indemnisation d'exploitation, les primes d'injection et la RU constituent des indemnités compensatoires, voir Info de la branche 07, chiffre 7.7.

5 Discussion

La valeur locative, et donc les coûts d'entretien correspondants, font actuellement l'objet d'un examen. On évalue la suppression des deux sans remplacement, ce qui concernerait probablement les investissements dans les technologies respectueuses de l'environnement également. Du point de vue de Swissolar, les impôts ne doivent pas entraver le développement des installations photovoltaïques. On devrait aspirer si possible à obtenir une charge comparable pour les installations photovoltaïques tant privées que commerciales. Cela est possible en prenant en compte d'un point de vue fiscal la dépréciation actuelle (comme pour les installations PV sur des terrains de tiers) à la place des coûts d'investissement. Une telle imposition correspondrait également mieux aux événements économiques.

Pour les nouvelles installations de taille importante dans la fortune privée, le transfert de l'installation vers une entreprise (société ou société commerciale individuelle) pourrait débloquer la situation à court terme. Toutefois, les efforts administratifs en résultant ne doivent pas être ignorés. Pour l'entretien d'immeuble, aucune déduction spéciale n'est plus possible dans ce cas. En revanche, les déductions habituelles pour les sociétés peuvent être effectuées (voir le chapitre 3, Installations PV dans la fortune commerciale). De même, le rendement net

produit par une société individuelle ou la rémunération pour une société de capitaux est soumis aux assurances sociales.

Pour des raisons fiscales, le transfert d'une installation photovoltaïque vers une société de capitaux mérite d'être examiné en particulier pour un bâtiment privé neuf et de taille importante, parce qu'aucun coût d'entretien supplémentaire ne peut être invoqué.

Liens

[Analyse sur la qualification juridique fiscale des investissements dans les technologies respectueuses de l'environnement telles les installations photovoltaïques](#)

[Info TVA 07 concernant le secteur](#)

[Fiscalisation des installations PV dans le Canton de Berne \(notice technique de la SSES\)](#)

Remarque

La présente fiche technique a été rédigée avec le plus grand soin. Toutefois, le caractère exact, exhaustif et actuel de son contenu ne saurait être garanti. En particulier, elle ne dispense pas de consulter et de respecter les recommandations, normes et prescriptions correspondantes en vigueur. La présente fiche technique sert exclusivement à des fins d'information. Toute responsabilité concernant des dommages qui résulteraient de sa consultation ou de son observance sera expressément déclinée.

Le titulaire des droits d'auteur est Swissolar.

08/2018/Fiche technique n° 21009f

Avec le soutien de



Fortune privée

		Rénovation				Neuf			
		Année de construction sans RU	Année d'exploitation sans RU	Année d'exploitation avec versement RU	Année de construction avec RU	Année de construction sans RU	Année d'exploitation sans RU	Année d'exploitation avec paiement de la RU	Année de construction avec RU
Puissance nominale	KWp A	6.30	6.30	6.30	6.30	6.30	6.30	6.30	6.30
Production d'électricité	kWh B	3'150 #1	6'300	6'300	3'150 #1	3'150 #1	6'300	6'300	3'150 #1
Consommation propre, 40% (exonéré d'impôt)	kWh C	1'260	2'520	2'520	1'260	1'260	2'520	2'520	1'260
Économie due à la consommation propre, 20 ct./kWh	CHF D	252	504	504	252	252	504	504	252
Coûts de construction	CHF E	-15'838 #2			-15'838 #2	-15'838 #5			-15'838 #5
Rétribution unique (RU), installation PV intégrée	CHF F			4'498 #3	4'498 #3			4'498 #4	4'498 #4
Coûts de construction moins RU	CHF G	-15'838		4'498	-11'340	-15'838		4'498	-11'340
Vente d'électricité	kWh H	1'890	3'780	3'780	1'890	1'890	3'780	3'780	1'890
Recettes issues de la vente d'électricité, 8 ct./kWh	CHF I	151	302	302	151	151	302	302	151
Coûts d'entretien : Forfait 20% (hypothèse)	CHF J	-30	-60	-60	-30	-30	-60	-60	-30
Revenu imposable issu de la vente d'électricité	CHF K = I + J	121	242	242	121	121	242	242	121
Revenus des intérêts (2%/an, moitié du capital)	CHF L	-79 #1	-158	-158	-79	-79 #1	-158	-158	-79
Modification au niveau du revenu imposable									
- Rénovation	CHF M = G + K + L	-15'796	84	4'582	-11'298	42	84	4'582	4'540
- Nouvelle construction	CHF M = F + K + L								
Charge fiscale de l'installation PV*	CHF		15	1'061		8	15	1'061	1'061
Économie d'impôt de l'installation PV*	CHF	3'622			2'664				

* Calcul simplifié, hors valeur locative et impôts sur la fortune, sur la base d'un revenu imposable (sans installation PV) de CHF 70 000, mariés, tous deux réformés, taux appliqué 18%, domicile ville de Berne, respectivement sur la base d'une année civile complète.

Explications succinctes (cf. le texte pour d'autres indications)

#1 Mise en service installation PV milieu d'année.

#2 Les coûts de construction en cas de rénovation sont généralement déductibles fiscalement.

#3 La rétribution unique est imposable étant donné que les coûts de construction ont été déduits des impôts.

#4 La rétribution unique en tant que réduction des coûts de construction est généralement imposable (incertain pour les nouvelles constructions).

#5 Les coûts de construction pour une installation PV ne sont pas déductibles fiscalement pour une nouvelle construction.

Tableau 1 : Situation fiscale d'une installation PV de 6 kW (typique pour une maison individuelle) dans la fortune privée dans le cas d'une nouvelle construction ou d'une rénovation. En complément des données-clés pertinentes de l'installation PV (coûts d'investissement, production d'électricité, frais d'achat d'électricité économisés, part de consommation propre, etc.), l'exemple illustre les répercussions fiscales d'un paiement de la rétribution unique durant l'année de construction (ce qui n'est pas possible en raison du délai de paiement de la RU d'à peine 2 ans) ou les années suivantes. Dans le cas d'une nouvelle construction, il faut donc qu'un quart de la rétribution unique environ soit rendu en tant qu'impôt, ce qui n'abonde pas dans le sens du législateur.