



Illustrations des articles 36, alinéa 1^{bis}, LI et 32, alinéa 2^{bis}, LIFD

(report de l'excédent des frais en matière de frais destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement et de démolition)

Introduction

Depuis l'année fiscale 2020, la déduction des frais d'investissement destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement et celle des frais de démolition en vue d'une construction de remplacement peuvent, sous certaines conditions, être reportées les deux années fiscales suivantes au plus

Par contre, les autres types de frais immobiliers ne sont déductibles que des revenus de l'année de leur facturation

Frais d'investissement destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement

Le contribuable a la possibilité de déduire les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement. Ces investissements concernent le remplacement d'éléments de construction ou installations vétustes et l'adjonction d'éléments de construction ou d'installations dans les bâtiments existants. Les instructions complémentaires concernant la propriété immobilière vous renseignent plus en détail sur cette problématique.

Frais de démolition en vue d'une construction de remplacement

Les frais de démolition sont déductibles lorsque :

Condition 1

(art. 6 RDFIP et art. 3 Ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles)

Les frais sont engagés pour réaliser une construction de remplacement à savoir un bâtiment nouvellement construit sur le même terrain que le bâtiment ancien. Il n'est pas nécessaire que le nouveau bâtiment soit identique quant à son aspect extérieur et son volume pour qualifier de construction de remplacement au sens des dispositions fiscales précitées

En revanche, un bâtiment construit pour la 1^{ère} fois sur un terrain qui n'avait pas encore été utilisé n'est pas une construction de remplacement

Condition 2

(art. 5 al. 4 RDFIP)

La construction de remplacement est exécutée par le même contribuable (propriétaire) que celui qui demande la déduction des frais de démolition

Condition 3

(art. 5 al. 3 RDFIP art. 2 al. 3 Ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles)

Le contribuable doit présenter, dans un décompte séparé, les frais de démolition dont il requiert la déduction en le ventilant selon les quatre types de frais de démolition admis (fardeau de la preuve tableau des frais)

Le bâtiment nouvellement construit doit avoir une affectation similaire au bâtiment ancien

Affectation similaire lorsqu'un :

- bâtiment d'habitation chauffé ou climatisé reste un bâtiment chauffé ou climatisé et que l'on y intègre une partie à usage commerciale
- bâtiment à affectation mixte (commercial et habitation) reste mixte ou devient exclusivement un bâtiment d'habitation chauffé ou climatisé

Affectation non similaire

- lorsqu'un bâtiment non chauffé (abri pour voiture, garage, grange, étable) est remplacé par un bâtiment chauffé ou climatisé ; dans cette situation les frais ne sont pas déductibles
- en cas de démolition d'un dépôt et construction d'un bâtiment, l'affectation n'est pas similaire

Par ailleurs, les frais ne sont pas déductibles si la construction de remplacement n'intervient pas dans un délai approprié c'est-à-dire le même délai que celui fixé pour l'imposition différée en cas de vente et de réinvestissement du logement principal, soit selon la pratique administrative de deux ans

Les conditions du report

L'article 36, alinéa 1^{bis}, LI, 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

Ainsi, seule la part des frais qui n'a pas pu être déduite l'année de facturation (année N), parce qu'elle aurait engendré un revenu net négatif, peut être reportée l'année suivante. Le revenu net est négatif lorsque la somme des dépenses déductibles (art. 30 à 36 LI) et des déductions générales (art. 37 LI) est supérieure aux revenus imposables

Dans ce cas, la part des frais déclarés qui n'a pas pu être déduite (frais > revenus) peut l'être des revenus de l'année suivante (N+1), c'est-à-dire que la déduction des frais restants est reportée à l'année suivante. Si cette part ne peut pas non plus être intégralement déduite des revenus de l'année N+1 (parce que son montant est encore supérieur au revenu net), le solde peut être déduit l'année suivante (N+2). Tout nouveau report est ensuite exclu

Il convient de toujours prendre en compte, en première instance, les excédents de frais/pertes dont la possibilité de report expire en premier

Le report des frais d'investissement destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement et des frais de démolition en vue d'une construction de remplacement n'est possible que si ces frais ont été intégralement déclarés l'année de leur facturation (année N). Vous ne pouvez pas choisir l'année où vous les déclarez, ni le montant que vous déclarez. Vous devez les déclarer intégralement l'année de leur facturation (année N) pour avoir la possibilité de les reporter si nécessaire

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

Partant, l'année suivante, à savoir l'année N+1, vous pouvez demander, pour l'immeuble concerné, la déduction soit du montant restant (frais d'immeuble reportés), soit de la déduction forfaitaire. Si vous choisissez de déclarer la somme restante, alors cela revient à déclarer les frais effectifs de l'immeuble concerné pour cette période fiscale

Exemple (1) – Activité dépendante & sans activité lucrative

Calcul des frais reportables (1) – Période fiscale N :

Revenu net (code 650):	- 250'000 fr.
Frais d'entretien d'immeubles totaux (code 540):	(650'000 fr.)
• <i>Frais d'économie d'énergie ou démolition:</i>	100'000 fr.
• <i>Autres frais d'entretien (même immeuble):</i>	400'000 fr.
• <i>Frais d'entretien forfaitaires (autres immeubles privés):</i>	150'000 fr.

Calcul du report éventuel des frais d'économie d'énergie ou de démolition:

- 250'000 fr. + 650'000 fr. - 400'000 fr. - 150'000 fr. = - 150'000 fr. (aucune déduction des frais d'économie d'énergie ou démolition n'est possible pour la PF N)

Par conséquent, les frais immobiliers pouvant être reportés s'élèvent à : *100'000 fr.

* Expiration de la possibilité de report: N+2

Exemple (2) – Activité dépendante & sans activité lucrative

Calcul des frais reportables (2) – Période fiscale N:

Revenu net (code 650):	- 250'000 fr.
Frais d'entretien d'immeubles totaux (code 540):	(600'000 fr.)
• <i>Frais d'économie d'énergie ou démolition:</i>	400'000 fr.
• <i>Autres frais d'entretien (même immeuble):</i>	100'000 fr.
• <i>Frais d'entretien forfaitaires (autres immeubles)</i>	100'000 fr.

Calcul du report éventuel des frais d'économie d'énergie ou de démolition:

- 250'000 fr. + 600'000 fr. - 100'000 fr. - 100'000 fr. = (+) 150'000 fr. (déduction effective des frais d'économie d'énergie/démolition pendant la PF N)

400'000 fr. - 150'000 fr. = 250'000 fr. solde de frais «reportables» non encore déduits lors de la PF N

Par conséquent, les frais immobiliers pouvant être reportés s'élèvent à : *250'000 fr.

* Expiration de la possibilité de report: PF N+2

Exemple (3) – Activité dépendante & sans activité lucrative

Frais forfaitaires (1 seul immeuble):

Revenu net (code 650):	- 250'000 fr.
Frais d'entretien d'immeubles totaux (code 540):	(100'000 fr.)
• <i>Frais d'entretien forfaitaires</i>	100'000 fr.
• <i>Frais d'économie d'énergie ou démolition</i>	0 fr.

Dans ce cas de figure, il n'y a pas de frais effectifs revendiqués dès lors si des frais de destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, respectivement les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement existaient, ces derniers, ne sont pas reportables, donc aucun report dans le temps n'est possible

S'agissant d'une déduction de frais forfaitaires, il n'est pas possible d'identifier les frais destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, respectivement les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement

Exemple (4) – Activité dépendante & sans activité lucrative

Report des frais sur une période fiscale (période fiscale N+1):

Revenu net (code 650)	150'000 fr.
Frais d'entretien d'immeubles: (code 540)	(250'000 fr.)
• <i>Frais d'économie d'énergie ou démolition</i>	<i>*50'000 fr.</i>
• <i>Autres frais d'entretien (même immeuble):</i>	<i>100'000 fr.</i>
• <i>Frais d'entretien forfaitaires (autres immeubles)</i>	<i>100'000 fr.</i>

Frais d'entretien totaux de la PF N+1 (code 540)	250'000 fr.
Report des frais provenant de la PF N (ajouter au code 540)	(**120'000 fr.)

Calcul du report des frais d'économie d'énergie ou de démolition:

150'000 fr. + 250'000 fr. - 100'000 fr. - 100'000 fr. = 200'000 fr.

200'000 fr. – 50'000 fr. (frais économie d'énergie 2021) = 150'000 fr. code 650 positif

Frais d'économie d'énergie ou démolition PF N+1 pas reportables à déduire en premier !

150'000 fr. - 120'000 fr. (frais reportés) = 30'000 fr.

Nouveau revenu net (code 650): 30'000 fr. = revenu positif, donc pas de nouveau report possible!

* Expiration de la possibilité de report: PF N+3

** Expiration de la possibilité de report: PF N+2

Exemple (5) – Activité dépendante & sans activité lucrative

Report des frais sur une période fiscale (Période fiscale N+1):

Revenu net (code 650)	50'000 fr.
Frais d'entretien d'immeubles (code 540):	(100'000 fr.)
• <i>Frais d'entretien forfaitaires (même immeuble)</i>	<i>100'000 fr.</i>
Report des frais de la période précédente (PF N)	(*100'000 fr.)
Revenu net (code 650)	50'000 fr.

En PF N+1, il n'y a pas de frais d'entretien effectifs d'immeuble revendiqués; selon l'art. 4, al. 4 de l'Ordonnance du Conseil fédéral du 9 mars 2018 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct «si des frais sont reportés sur une période fiscale suivante, il n'est pas possible de faire valoir une déduction forfaitaire pendant cette période fiscale» ; ce qui signifie que le report devient caduc = 0 report pour PF N+2

Il en découle que si un contribuable propriétaire désire reporter des frais d'économie d'énergie ou de démolition qu'il n'a pas pu déduire lors de la période fiscale précédente (N), il est nécessaire qu'il invoque une déduction effective de frais pour la période fiscale suivante (N+1) ; s'il opte pour une déduction forfaitaire lors de la période fiscale qui suit, 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

Exemple : frais effectifs immobiliers PF N+1 sans frais d'économie d'énergie et de démolition 80'000 fr. et avec un revenu net sans report de pertes selon code 650 de **70'000 fr.** après déduction des frais effectifs (non reportable), il sera possible de reporter **30'000 fr.** sur la période fiscale suivante : 70'000 fr. + 80'000 fr. – 80'000 fr. = 70'000 fr.– 100'000 fr. = - 30'000 fr.

Exemple (6) – Activité dépendante & sans activité lucrative

Report des frais sur deux périodes fiscales (période fiscale N+1):

Revenu net de la PF N+1 (code 650):	- 150'000 fr.
Frais d'entretien d'immeubles:	(300'000 fr.)
• <i>Frais d'économie d'énergie ou démolition:</i>	**250'000 fr.
• <i>Autres frais d'entretien effectifs (même immeuble):</i>	25'000 fr.
• <i>Frais d'entretien forfaitaires (autres immeubles)</i>	25'000 fr.
• Report des frais de la période précédente (PF N)	*100'000 fr.

Ici nous sommes en présence d'un revenu net négatif, la déduction pour frais d'économie d'énergie ou de démolition doit être prise en considérant l'ordre d'expiration de la possibilité de report

Calcul du report des frais d'économie d'énergie ou démolition:

- 150'000 fr. + 300'000 fr. - 25'000 fr. - 25'000 fr. = (+) 100'000 fr.

Déduction en premier lieu de l'ancien report (PF N) car sa date d'expiration (PF N+2) est la plus proche: 100'000 fr. - 100'000 fr. = **0 fr.** (dans cette hypothèse, les frais d'économie d'énergie ou de démolition engendrés au cours de la PF N+1 de 250'000 fr. n'ont pas pu être déduit)

Par conséquent, les frais qui peuvent être reportés sur la période fiscale suivante s'élèvent à : **250'000 fr.

* Expiration de la possibilité de report: PF N+2

**Expiration de la possibilité de report : PF N+3

Exemple (7) – Activité Indépendante (1)

Calcul des frais reportables (Période fiscale N):

Revenu net (code 650):	- 40'000 fr.
Frais d'entretien d'immeubles totaux : (code 540):	(70'000 fr.)
• <i>Frais d'économie d'énergie ou démolition (expiration en PF N+2):</i>	*50'000 fr.
• <i>Autres frais d'entretien effectifs (même immeuble):</i>	10'000 fr.
• <i>Frais d'entretien forfaitaires (autres immeubles)</i>	10'000 fr.

Report de pertes de l'activité indépendante* (expiration en PF N+1): ****15'000 fr.**

** Perte de l'année N-6. Expiration de la possibilité de report: PF N+1

Calcul du report des frais d'économie d'énergie ou de démolition :

- 40'000 fr. + 70'000 fr. - 10'000 fr. - 10'000 fr. = (+) 10'000 fr.

10'000 fr. – 15'000 fr. = (-) 5'000 fr. «solde de report de pertes de l'activité indépendante non compensé (expiration en PF N+1)»

Dans cette situation, aucune déduction des frais d'économie d'énergie ou démolition engagés en PF N n'a pu être effectuée

Par conséquent, les frais immobiliers reportables sur la période fiscale suivante s'élève à : *50'000 fr.

* Expiration de la possibilité de report: PF N+2

Exemple (8) – Activité Indépendante (2)

Calcul des frais reportables (Période fiscale N):

Revenu net (code 650):	- 40'000 fr.
Frais d'entretien d'immeubles: (code 540):	(70'000 fr.)
• <i>Frais d'économie d'énergie ou démolition:</i>	<i>*50'000 fr.</i>
• <i>Autres frais d'entretien (même immeuble):</i>	<i>10'000 fr.</i>
• <i>Frais d'entretien forfaitaires (autres immeubles)</i>	<i>10'000 fr.</i>
Report de pertes de l'activité indépendante (expiration en PF N+1)	**15'000 fr.
Pertes de l'activité indépendante pour la période fiscale N	***5'000 fr.

Calcul du report des frais d'économie d'énergie ou démolition :

- 40'000 fr. + 70'000 fr. - 10'000 fr. - 10'000 fr. = (+) 10'000 fr.

Déduction en premier lieu de la perte commerciale la plus ancienne, soit les 10'000 premiers francs résultant de la perte engendrée par l'activité indépendante qui expire lors de la PF N+1 ; reste alors (-)**5'000 fr. qui correspond au nouveau «solde de report de pertes non compensée de l'activité indépendante (expiration en PF N+1)»

Dans cette situation, aucune déduction des frais d'économie d'énergie ou démolition engagés en PF N n'a pu être effectuée (expiration en PF N+2)

Par conséquent, les frais immobiliers reportables au titre de frais d'économie d'énergie ou de démolition s'élèvent à : *50'000 fr.

La déduction de la perte commerciale réalisée en N de ***5'000 fr. - qui expire uniquement en PF N+7 n'est pas prise en considération pour le calcul de l'excédent de charge en matière de frais d'économie d'énergie ou de démolition

* Expiration de la possibilité de report: PF N+2

** Perte de l'année N-6. Expiration de la possibilité de report: PF N+1

*** Perte de l'année N. Expiration de la possibilité de report: PF N+7