

Jugement dans une cause de droit fiscal

Etat de fait

Les époux X., sans enfants, sont domiciliés à Lyss (canton de Berne), où ils habitent une maison individuelle appartenant à Mme X. M. X. est le responsable des finances de la société Y. SA à Thoune. Son épouse travaille à 70 pour cent en tant qu'employée de commerce auprès de la société Z. SA en ville de Berne. Le salaire net de M. X. est de CHF 250 000,- et celui de son épouse, de CHF 55 000,-.

Les époux X. et l'Intendance cantonale des impôts ont des avis divergents sur certains postes des taxations fiscales de l'année n (impôt fédéral direct, impôts bernois du canton et des communes). Lors de la procédure de taxation, les autorités fiscales bernoises ont dès lors procédé à diverses corrections (s'agissant des chiffres concrets des décisions de taxation, se référer à la colonne 2 de l'**annexe 1**).

N'étant pas d'accord avec ces corrections, les époux X. ont formé réclamation au cours de l'année n+3 contre les décisions de taxation de l'année n (impôt fédéral direct, impôts du canton et des communes). Les chiffres concrets invoqués par les époux X. en procédure de réclamation figurent dans la colonne 3 de l'**annexe 1**.

Les éléments de fait suivants ressortent de la procédure de réclamation (cf. également l'aperçu chiffré de l'**annexe 1**):

1. Dans son temps libre, Mme X. gère une école de sports de combat à Bienne. Cette entreprise individuelle fondée au cours de l'année n-2 présente les résultats suivants:

	Revenus	Charges	Pertes
Année n-2	10 000	-27 000	-17 000
Année n-1	11 000	-33 000	-22 000
Année n	12 000	-68 000	-56 000

Les revenus proviennent des taxes de cours dont s'acquittent les élèves. Un abonnement mensuel coûte CHF 75,- pour les adultes et CHF 35,- pour les enfants. Les charges résultent avant tout de la location de la salle d'entraînement, des intérêts d'un emprunt, des primes d'assurance ainsi que des frais d'exploitation, de publicité et d'administration.

Les charges supportées au cours de l'année n ont été plus importantes que les années précédentes en raison de la nécessité de réparer le sol de la salle d'entraînement, de l'inauguration officielle de l'école qui a finalement eu lieu avec retard et d'une campagne publicitaire de particulièrement grande envergure.

L'Intendance cantonale des impôts avait admis la déduction des pertes pour les années n-1 et n-2. Elle a par contre refusé la prise en compte des pertes pour la période fiscale n, ce que Mme X. conteste.

2. Mme X. est par ailleurs propriétaire d'un immeuble sis dans l'Oberland bernois, qu'elle détient dans sa fortune privée. Au cours de l'année n, elle a conclu avec son voisin, M. Y., un contrat de servitude au sens des articles 730 ss CC. Dans ce contrat, M. Y. s'engage à verser à Mme X., la même année n, un montant unique de CHF 50 000,- en échange de l'octroi d'un droit de passage en faveur son immeuble. Mme X. est d'avis qu'il s'agit d'un gain en capital privé, exonéré d'impôt, ce que l'Intendance cantonale des impôts conteste s'agissant de l'impôt fédéral direct. Quant aux impôts du canton et des communes, l'autorité de taxation compétente a annoncé le cas à l'unité administrative de l'Intendance cantonale des impôts chargée de l'impôt sur les gains immobiliers.
3. Au cours de l'année n, les époux X. ont rénové la cuisine de leur logement à Lyss. A cette occasion, ils ont fait carreler les murs qui, jusque-là, étaient simplement peints en blanc. En remplissant leur déclaration d'impôt, ils ont entièrement déduit le coût des travaux, de CHF 4500,-. En procédure de taxation, l'Intendance des impôts n'a admis qu'une déduction à raison de 2/3 des coûts, avant de refuser toute déduction dans sa décision sur réclamation. Les époux X. ont contesté ce point en se référant à la notice 5 de l'Intendance des impôts (cf. extrait ci-joint, **annexe 2**). Ils ont également émis, entre autres, le grief selon lequel la manière de procéder de l'Intendance des impôts constituait une reformatio in peius inadmissible; en outre, ils se sont plaints de n'avoir pas été préalablement entendus.
4. Mme et M. X. ont tous deux suivi et achevé un perfectionnement pendant l'année n.
 - a) M. X. a obtenu son MBA (Master of Business Administration) au terme d'une formation en cours d'emploi. La société de son employeur, Y. SA à Thoune, en a supporté les coûts, d'un montant de CHF 40 000,-. L'Intendance cantonale des impôts considère que ces CHF 40 000, – sont une composante du salaire (salaire en nature) et entend ajouter ce montant au salaire de M. X. Celui-ci doute de la légalité de cette correction.
 - b) Mme X., désireuse d'améliorer ses connaissances d'anglais dont elle peut faire quotidiennement usage dans l'exercice de sa profession, a passé l'examen du Profi-

ciency. Elle a déduit les coûts totaux, de CHF 8000,–, de sa déclaration d'impôt de l'année n. Cette même année n, elle a par ailleurs fréquenté un cours de chinois à Berne, par intérêt personnel, dont elle a également déduit les coûts se montant à CHF 4500,– (séjour de 3 semaines en Chine compris). L'autorité de taxation n'entend admettre que la déduction de CHF 8000,– correspondant aux frais des cours suivis en vue de l'obtention du Proficiency.

5. M. X. est membre du conseil d'administration de la société vaudoise W. SA, dont le siège est à Lausanne. Il touche pour son activité au conseil d'administration des honoraires annuels de CHF 20 000,–. L'Intendance des impôts du canton de Berne considère ces honoraires comme un revenu. M. X., pour sa part, est d'avis que le droit d'imposer ceux-ci appartient en l'occurrence au canton de Vaud, sur le territoire duquel la société W. SA a son siège, et que la manière de procéder de l'autorité fiscale bernoise débouche sur une double imposition intercantonale prohibée (double imposition dite virtuelle).
6. Dans sa déclaration d'impôt, M. X. a déduit, comme seuls frais de déplacement, le coût de son abonnement général CFF de 1^{re} classe, soit CHF 5970,–, dont il s'acquitte à titre privé.

En procédure de réclamation, l'Intendance cantonale des impôts a réduit cette déduction à CHF 3000,–, pour l'impôt fédéral direct, en se référant à l'article 26, alinéa 1, lettre a LIFD. S'agissant des impôts du canton et des communes, l'autorité de taxation a réduit la déduction à CHF 3655,–, correspondant au coût de l'abonnement général de 2^e classe. Dans la procédure de taxation, par contre, l'Intendance des impôts avait précédemment admis la réduction intégrale de CHF 5970,– tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts du canton et des communes. Les époux X. contestent les corrections faites par l'autorité de taxation en procédure de réclamation comme étant contraires au droit matériel. Ils estiment en outre que la reformatio in peius est inadmissible et qu'ils ont été victimes d'une violation de leur droit d'être entendus, du fait qu'ils n'ont pas pu s'exprimer sur ce refus de déduction en procédure de réclamation.

Les faits suivants sont par ailleurs connus: en procédure de réclamation, les époux X. ont sollicité un entretien auprès de l'autorité cantonale de taxation compétente au motif qu'ils souhaitaient exposer oralement leur point de vue. Or, l'administration n'a pas donné de suite favorable à cette requête, étant d'avis qu'une audition orale des époux X. n'aurait pas fourni de renseignements complémentaires pertinents. Mme et M. X. estiment que leur droit d'être entendus a dès lors été violé.

Lors de la procédure de réclamation déjà, les époux étaient représentés par la société fiduciaire T. Les décisions sur réclamation leur ont cependant été personnellement notifiées le 15 janvier n+3. La société fiduciaire T. a formé recours contre ces décisions de-

vant le tribunal bernois compétent le 14 février n+3, en formulant les conclusions énoncées plus loin. Elle n'a pas joint de procuration au recours. Le tribunal saisi par la société fiduciaire T. a alors rendu une ordonnance enjoignant de produire une procuration et de verser une avance de frais judiciaires jusqu'au 17 mars n+3, faute de quoi le recours serait déclaré irrecevable. Cette ordonnance n'a été adressée qu'à la société fiduciaire, laquelle a transmis le bulletin de versement destiné à l'avance des frais judiciaires à M. X. Celui-ci a versé le montant dans le délai, le 3 mars n+3, au guichet postal. La procuration écrite a également été signée le 3 mars n+3, mais n'a été remise à la poste que le 25 mars n+3; elle est parvenue à l'autorité de recours compétente le lendemain, soit le 26 mars n+3.

La société fiduciaire T. a en outre formulé les conclusions suivantes au nom des époux X.:

1. Annuler les décisions sur réclamation rendues le 15 janvier n+3 par l'Intendance cantonale des impôts relatives à l'année fiscale n, s'agissant tant de l'impôt fédéral direct que des impôts du canton et des communes, et fixer le revenu imposable et le revenu déterminant le taux d'imposition à CHF 226 030,- (impôt fédéral direct, impôts du canton et des communes), sous suite de frais et dépens.

Contenu de l'épreuve

1. Rédigez le jugement/la décision sur recours de l'autorité de recours compétente. S'agissant de l'état de fait et de l'historique de la procédure, il est possible de se référer à l'énoncé de l'épreuve. Il convient dans tous les cas de prendre position, sur le plan matériel, au sujet de chacun des arguments des parties à la procédure, indépendamment de la recevabilité du recours.

L'impôt bernois sur la fortune ne doit pas être traité.

2. Remplissez la dernière colonne (colonne 5) de l'annexe 1.

(Il convient de partir du principe que les bases légales en vigueur au 1^{er} janvier 2016 étaient applicables à toutes les années considérées.)

Annexes:

1. Aperçu des revenus des époux X. tels que pris en compte aux différents stades de la procédure.
2. Extrait de la notice 5 de l'Intendance cantonale des impôts.
3. Extrait du calendrier de l'année n+3.

Documentation autorisée

1. Actes législatifs fédéraux:

- Cst. (RS 101)
- LIFD (RS 642.11)
- LHID (RS 642.14)
- Ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles (RS 642.116)
- Ordonnance de l'AFC sur les frais relatifs aux immeubles (RS 642.116.2)
- PA (RS 172.021)
- LTF (RS 173.110)
- CPC (RS 272)
- CC (RS 210)
- CO (RS 220)

2. Actes législatifs bernois:

- ConstC (RSB 101.1)
- LPJA (RSB 155.21)
- LOJM (RSB 161.1)
- LCRF BE (RSB 661.611)
- LI (RSB 661.11)
- OFI (RSB 661.312.51)
- ORP (RSB 661.312.57)
- OIFD (RSB 668.11)
- DFP (RSB 161.12)
- ROr CRF (RSB 162.624)
- ORD (RSB 168.811)

Aperçu des revenus des époux X.

ANNEXE 1

	<u>COLONNE 1</u>		<u>COLONNE 2</u>		<u>COLONNE 3</u>		<u>COLONNE 4</u>		<u>COLONNE 5</u>	
	Déclarations d'impôt des époux X. pour l'année fiscale n		Décisions de taxation de l'Intendance des impôts pour l'année fiscale n		Faits invoqués par les époux X. dans leurs réclamations		Décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts concernant l'année fiscale n		Décisions/jugements de l'autorité de recours concernant l'année fiscale n	
	Revenu imposable Conf.	Revenu imposable Ct./comm.	Revenu imposable Conf.	Revenu imposable Ct./comm.	Revenu imposable Conf.	Revenu imposable Ct./comm.	Revenu imposable Conf.	Revenu imposable Ct./comm.	Revenu imposable Conf.	Revenu imposable Ct./comm.
Salaire de M. et de Mme X. (non contesté)	305'000	305'000	305'000	305'000	305'000	305'000	305'000	305'000		
Postes contestés:										
1) Pertes de l'école de sports de combat	-56'000	-56'000	0	0	-56'000	-56'000	0	0		
2) Montant reçu pour l'octroi du droit de passage	0	0	50'000	0	0	0	50'000	0		
3) Déduction pour la rénovation de la cuisine (carrelage)	-4'500	-4'500	-3'000	-3'000	-4'500	-4'500	0	0		
4a) Frais de perfectionnement de M. X.	0	0	40'000	40'000	0	0	40'000	40'000		
4b) Frais de perfectionnement de Mme X.	-12'500	-12'500	-8'000	-8'000	-12'500	-12'500	-8'000	-8'000		
5) Honoraires de M. X. (conseil d'administration)	0	0	20'000	20'000	0	0	20'000	20'000		
6) Déduction pour l'abonnement général des CFF	-5'970	-5'970	-5'970	-5'970	-5'970	-5'970	-3'000	-3'655		
TOTAL du revenu imposable (Confédération)	<u>226'030</u>		<u>398'030</u>		<u>226'030</u>		<u>404'000</u>			
TOTAL du revenu imposable (canton et communes)		<u>226'030</u>		<u>348'030</u>		<u>226'030</u>		<u>353'345</u>		

Notice 5

Personnes physiques
valable dès 2015



Intendance des impôts du canton de Berne

Frais immobiliers

1 Frais déductibles

La personne contribuable peut déduire de ses revenus les taxes immobilières, les éventuelles rentes de droits de superficie ainsi que les frais d'entretien, d'exploitation et d'administration¹ qui lui ont été facturés au cours de l'année fiscale considérée et qu'elle a effectivement supportés personnellement en sa qualité de propriétaire, d'usufruitière ou de titulaire d'un droit d'habitation.

Factures partielles

Si la personne contribuable a reçu une facture partielle détaillée pour des travaux déjà achevés et clairement délimités, elle peut en déduire le montant. Par contre, elle ne peut pas déduire les acomptes.

2 Frais d'entretien

2.1 Principe

Les dépenses engagées pour maintenir la valeur de l'immeuble sont considérées comme des frais d'entretien.

Exemples de frais d'entretien déductibles:

- dépenses engagées pour la réparation de dommages;
- dépenses engagées pour les travaux de rénovation annuels ou périodiques de toute nature (réfection des tapisseries, des peintures, des façades, etc.);
- dépenses engagées pour le remplacement d'installations par des installations de même valeur (équipements sanitaires, cuisinière, installations de chauffage, etc.);
- dépenses engagées pour l'entretien des jardins (entretien et remplacement des plantes vivaces, réparations des clôtures, entretien des allées, etc.), pour autant qu'il ne s'agisse pas de charges privées ou spécialement facturées aux locataires qui les utilisent.

La personne contribuable ne peut pas déduire les dépenses d'investissement (travaux augmentant la valeur, tels que les améliorations, les installations nouvelles) ni les dépenses occasionnées par des mesures constituant une simple affectation du revenu et n'entraînant ni augmentation ni maintien de la valeur.

Exemples de frais non déductibles:

- dépenses augmentant la valeur utilitaire de l'immeuble (extension, améliorations, nouvelles installations);
- frais de nettoyage et de déblayage des jardins;

- frais de culture de fleurs et de légumes;
- frais d'établissement de plans et de mensuration cadastrale;
- droits de mutation et de mise en gage;
- émoluments notariaux;
- frais de constitution de cédules hypothécaires;
- commissions d'intermédiaire et autres frais inhérents à l'acquisition ou à l'aliénation d'immeubles.

Les frais d'entretien des propriétaires par étages correspondent aux dépenses qu'ils engagent pour entretenir leur logement (droit exclusif) ainsi qu'à leurs versements au fonds de rénovation et de réparation destiné à l'entretien des parties communes. Pour de plus amples informations, consultez le guide pour remplir la déclaration d'impôt.

2.2 Procédure

L'Intendance des impôts vérifie à l'aide de moyens de preuve appropriés si les frais déduits par la personne contribuable sont des frais d'entretien déductibles ou des dépenses d'investissement non déductibles. Les documents suivants sont considérés comme moyens de preuve:

- tableau synoptique des frais d'entretien (déductibles) et des dépenses d'investissement (non déductibles),
- décompte général des coûts,
- factures diverses,
- copies de la demande de permis de construire,
- plans de construction,
- devis descriptif des travaux,
- photos avant/après.

La déduction n'est octroyée que s'il est prouvé que les frais invoqués sont des frais d'entretien.

2.3 Reconstruction

Les frais de reconstruction constituent un investissement qui n'est pas déductible des revenus au titre de frais d'entretien.

2.4 Travaux d'entretien effectués avant 2009 (pratique dite Dumont)

Dans les cinq ans suivant l'acquisition d'un immeuble dont l'entretien avait été négligé, la personne contribuable ne pouvait déduire que la moitié des frais d'entretien de cet immeuble. Le canton de Berne a abrogé cette pratique (pratique Dumont) le 1^{er} janvier 2009. Depuis cette date, les frais d'entretien des immeubles qui viennent d'être acquis sont aussi entièrement déductibles dès l'acquisition. La pratique Dumont continue de s'appliquer aux travaux d'entretien effectués avant le 1^{er} janvier 2009.

¹ appelés frais de gérance dans l'ordonnance concernant les frais immobiliers (OFI)

Cette réglementation vaut également pour les mesures d'économie d'énergie, qui sont assimilées par la loi à des frais d'entretien. Depuis 2009, elles sont donc également entièrement déductibles et le délai d'attente de cinq ans qui prévalait jusqu'à cette date est supprimé.

3 Frais d'exploitation et d'administration

Les frais d'exploitation et d'administration déductibles sont signalés dans le formulaire 7 et dans le guide pour remplir la déclaration d'impôt.

4 Déduction forfaitaire

La personne contribuable a le choix entre deux modes de déduction de ses frais, la déduction forfaitaire ou la déduction des frais effectifs. La déduction forfaitaire des frais d'entretien, d'exploitation et d'administration varie selon l'âge de l'immeuble à la date déterminante. Elle se monte à

- 10 % du rendement brut du bâtiment pour les immeubles de 10 ans au plus,
- 20 % du rendement brut du bâtiment pour les immeubles de plus de 10 ans.

Exception

Pour les immeubles commerciaux et les immeubles privés principalement affectés à l'usage commercial ou professionnel d'un tiers, la personne contribuable ne peut déduire que ses frais effectifs. Un immeuble est principalement affecté à l'usage commercial ou professionnel lorsque le revenu locatif tiré des locaux commerciaux est supérieur à celui tiré de la partie habitée.

5 Impôt sur les gains immobiliers

Les impenses induisant une plus-value sont déductibles dans le cadre de l'imposition du gain immobilier au titre de dépenses d'investissement.

6 Frais immobiliers (distinction des plus-values)

Le catalogue de répartition présenté ci-après indique la part des frais déductibles au titre de frais d'entretien. Le solde est généralement considéré comme des «impenses induisant une plus-value», qui seront déductibles du gain immobilier imposable réalisé à la revente ultérieure de l'immeuble.

Remarques:

Des critères particuliers président à la fixation de la valeur officielle et de la valeur locative (art. 25 et 52 ss LI).

La nature des frais supportés par la personne contribuable (frais d'entretien ou dépenses d'investissement) ne détermine pas l'ampleur de la variation de la valeur officielle ou de la valeur locative.

7 Immeubles commerciaux

L'ordonnance concernant la défalcation des frais d'entretien, d'exploitation et de gérance d'immeubles (OFI) et la notice 5 s'appliquent en principe aux immeubles privés.

Les immeubles commerciaux et, en particulier, leur enregistrement au bilan sont régis par les prescriptions du droit commercial. Pour l'imposition cantonale et communale, les frais d'investissement représentent le maximum.

La personne contribuable peut apprécier ses charges immobilières par analogie au catalogue de répartition de cette notice pour autant qu'il s'agisse de frais de simples travaux d'entretien ou de frais de remplacement d'équipements. Les frais d'installation de nouveaux équipements doivent être enregistrés à l'actif dans la fortune commerciale.

Les règles particulières de l'ordonnance sur les amortissements (OAm) priment toujours celles de l'ordonnance concernant la défalcation des frais d'entretien, d'exploitation et de gérance d'immeubles (OFI). A titre d'exemple, les prescriptions particulières de l'article 11 OAm s'appliquent aux mesures d'économies d'énergie prises pour les immeubles commerciaux.

Catalogue de répartition

Extérieur du bâtiment

Murs extérieurs	1
Façades, fenêtres, balcons, stores et volets.....	1.1
Parois coupe-feu.....	1.2
Jardin d'hiver.....	1.3
Réparation de dégâts.....	1.4
Echafaudages.....	1.5
Toitures	2
Toits plats et à pignons, ferblanterie et paratonnerre.....	2.1
Aménagement des combles.....	2.2
Vermine et moisissures.....	2.3
Echafaudages.....	2.4

Intérieur du bâtiment

Parois intérieures et plafonds	3
Peinture, tapisserie, revêtement des parois et plafonds, portes.....	3.1
Escalier, cage d'escalier et balustrade.....	3.2
Ascenseur.....	3.3
Revêtement de sol	4
Pièces intérieures.....	4.1
Extérieurs (balcons et terrasses).....	4.2
Cuisine, salle de bain et buanderie	5
Equipement de cuisine.....	5.1
Appareils ménagers.....	5.2
Salle de bain et équipement sanitaire.....	5.3
Lave-linge et séchoir.....	5.4
Chauffage et ventilation	6
Production de chaleur et chaudière.....	6.1
Changement de source d'énergie et systèmes alternatifs.....	6.2
Installations thermiques complémentaires.....	6.3
Cheminée.....	6.4
Citerne à mazout/local à citerne.....	6.5
Cheminée, poêle en faïence et poêles-cheminées.....	6.6
Raccordement au chauffage à distance.....	6.7
Production d'eau chaude (chauffe-eau).....	6.8
Ventilation, climatisation et hotte d'aspiration.....	6.9
Installations sanitaires et électriques et prévention incendie	7
Conduites en général.....	7.1
Appareils de distribution d'eau et de chaleur.....	7.2
Installations électriques.....	7.3
Equipement individuel principal de la radio, TV, etc.....	7.4
Prévention incendie.....	7.5
Alarmes.....	7.6
Piscine intérieure, sauna et solarium	8
Piscine.....	8.1
Chauffage.....	8.2
Sauna.....	8.3
Solarium.....	8.4
Aménagements extérieurs	9
Aménagements extérieurs et jardin.....	9.1
Canalisations et conduites d'alimentation.....	9.2
Abonnements d'entretien	10
Divers	11
Travaux de démolition et de déblaiement.....	11.1
Frais d'avocat, de transfert de propriété et de notaire.....	11.2
Honoraires d'architecte et d'ingénieur.....	11.3
Permis de construire.....	11.4
Prestations et travaux personnels.....	11.5
Contributions de viabilisation.....	11.6
Catastrophes naturelles/dommages de tiers.....	11.7
Mensuration et lotissement.....	11.8
Outils.....	11.9
Frais d'exploitation et d'administration	12
Emoluments de base (périodiques).....	12.1
Dépenses dépendant de la consommation.....	12.2
Frais de chauffage et de production d'eau chaude.....	12.3

Comme les frais d'entretien, les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement sont déductibles (E). Pour ce qui est de l'application du catalogue de répartition en matière d'immeubles commerciaux, voir chiffre 7.

Lorsque l'immeuble est neuf, les investissements permettant d'économiser l'énergie ou d'utiliser des énergies renouvelables ne sont pas déductibles.

Les frais de démolition partielle et de reconstruction constituent des frais d'entretien pour autant qu'il s'agisse d'un remplacement à valeur égale. Cela vaut également pour les modifications des plans de construction. Il n'y a pas de remplacement à valeur égale en cas de changement d'affectation et d'extension des plans de construction.

Désignation		E	Entretien déductible
Extérieur du bâtiment			
1 Murs extérieurs			
1.1	Façades, fenêtres, balcons, stores et volets		
1.1.1	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. peinture		1/1
	c. nettoyage des façades à haute pression		1/1
	d. isolation des joints, fenêtres, stores et volets pour éviter les échanges d'air indésirables	E	1/1
1.1.2	Rénovation de façades		
	a. nouvelle peinture, remplacement d'un revêtement préexistant		1/1
	b. pose d'un revêtement en Eternit, aluminium, etc. sur une ancienne peinture ou recouvrement d'un ancien revêtement		2/3
	c. réfection de façades en pierres naturelles (molasse)		1/1
	d. isolation extérieure des façades (min. 3 cm) y compris revêtement, ajustement des appuis de fenêtres et des fixations diverses	E	1/1
	e. isolation thermique ventilée	E	1/1
1.1.3	Isolation		
	Seuls les travaux		
	– permettant d'isoler les parties chauffées de l'extérieur (toiture, plancher des combles, murs extérieurs, plafond de cave),		
	– assurant prioritairement l'isolation thermique,		
	– ayant un impact considérable sur l'ensemble du bâtiment (frais d'échafaudage et d'études et honoraires: uniquement proportionnellement) sont fiscalement admis comme des travaux d'isolation.		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. nouvelle isolation	E	1/1
1.1.4	Fenêtres à simple, double ou multiple vitrage et portes		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. portes d'entrée/ portes de garage (voir ch. 3.1.5)		
1.1.5	Tambour		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. installation de tambours non chauffés (sans dégagement excessif d'espace supplémentaire)	E	1/1
1.1.6	Stores pare-soleil		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. nouvelle installation		–
	c. remplacement de stores mécaniques par des stores électriques		1/2
1.1.7	Volets et volets roulants		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. nouvelle installation	E	1/1
	c. remplacement des volets par des volets roulants		1/1
1.1.8	Balcons et terrasses (revêtement de sol, voir ch. 4.2)		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. pose d'un vitrage		–
1.2	Parois coupe-feu		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. construction de parois coupe-feu		–
	– liée à des travaux d'agrandissement		–
	– sur ordre de la police du feu		1/2
1.3	Jardin d'hiver		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. nouvelle construction		–
1.4	Réparation de dégâts		
	a. lutte contre les ravageurs du bois		1/1
	b. réparation de dégâts dus à l'humidité		1/1
	c. réparation de dégâts dus à des phénomènes extérieurs comme les tassements et les affaissements du sol, etc.		1/1
1.5	Echafaudages		
	Les frais d'échafaudage doivent être répartis proportionnellement entre frais d'entretien et dépenses d'investissement.		
2 Toitures			
2.1	Toits plats et à pignons, ferblanterie et paratonnerre		
2.1.1	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. amélioration de l'isolation thermique	E	1/1

Désignation		E	Entretien déductible
2.1.2	Toits plats a. réparation/remplacement à valeur égale b. pose d'une toiture inversée sur la toiture existante (isolation thermique)	E	1/1 1/1
2.1.3	Toits à pignons/construction d'un galetas Construction d'une charpente, couverture comprise, sur un toit plat non étanche a. combles inutilisés (sans accès) b. combles utilisés comme galetas c. combles utilisés comme pièce d'habitation		1/1 1/2 -
2.1.4	Ferblanterie a. réparation/remplacement à valeur égale b. nouvelle installation et extension en cas de transformation, d'agrandissement et de reconstruction c. chéneaux: réparation ou remplacement à valeur égale		1/1 - 1/1
2.1.5	Sous-toiture a. réparation/remplacement à valeur égale b. avant, absence de sous-toiture c. remplacement à valeur égale de la sous-toiture et isolation thermique simultanée d. pose d'une sous-toiture et d'une isolation thermique supplémentaire	E	1/1 - 1/1 1/1
2.1.6	Paratonnerre a. réparation/remplacement à valeur égale b. nouvelle installation et extension		1/1 -
2.2	Aménagement des combles Aménagement de chambres ou d'appartements		-
2.3	Vermine et moisissures Frais pour les combattre (traitement du bois)		1/1
2.4	Echafaudages Les frais d'échafaudage doivent être répartis proportionnellement entre frais d'entretien et dépenses d'investissement.		

Intérieur du bâtiment

3 Parois intérieures et plafonds

3.1	Peinture, tapisserie, revêtement des parois et plafonds, portes		
3.1.1	a. rafraîchissement/réparation/remplacement à valeur égale b. liés à des travaux de transformation et d'agrandissement c. application d'une isolation intérieure sur les parois en façade ou sur les plafonds des caves	E	1/1 - 1/1
3.1.2	Revêtement des parois et plafonds à la place de travaux de gypserie et de peinture à refaire a. revêtement en bois ou panneaux isolants phoniques, peintures comprises b. revêtement en panneaux Pavatex ou panneaux d'aggloméré, peintures comprises		2/3 1/1
3.1.3	Carrelage a. réparation/remplacement à valeur égale b. dans la cuisine et la salle de bain au lieu de travaux de peinture		1/1 2/3
3.1.4	Cloisonnement 2 pièces au lieu de 1		-
3.1.5	Portes et portes basculantes (garages) a. réparation/remplacement à valeur égale b. nouvelle installation c. remplacement par une porte de qualité supérieure d. installation d'un mécanisme automatique (remplacement d'une simple porte de garage par une porte automatique)		1/1 - 2/3 1/2
3.2	Escalier, cage d'escalier et balustrade a. réparation/remplacement à valeur égale b. remplacement par un escalier, une cage d'escalier ou une balustrade de qualité supérieure (ex.: remplacement d'un escalier en bois par un escalier en béton)		1/1 1/2
3.3	Ascenseur a. réparation/remplacement à valeur égale b. nouvelle construction c. remplacement par un ascenseur de qualité supérieure		1/1 - 2/3

4 Revêtement de sol

4.1	Pièces intérieures a. réparation/remplacement à valeur égale (également parquet/dalles au lieu de moquette) b. remplacement par un revêtement de qualité supérieure c. nouvelle pose si les locaux n'étaient pas habitables auparavant d. nouvelle pose sur chape en ciment ou autre matériau à la suite de gros travaux de transformation ou d'agrandissement e. réfection des parquets (ponçage et vitrification)		1/1 2/3 - - 1/1
4.2	Extérieurs (balcons et terrasses) a. réparation/remplacement à valeur égale b. étanchéité de la terrasse et pose de dalles sur l'étanchéification c. isolation et étanchéité de la terrasse d. application d'une peinture pour sol en ciment	E	1/1 2/3 1/1 -

Désignation		E	Entretien déductible
5 Cuisine, salle de bain et buanderie			
5.1	Équipement de cuisine (compris dans la valeur officielle)		
5.1.1	Réparation/remplacement à valeur égale		1/1
5.1.2	Bloc-cuisine y compris frais en décaulant		1/1
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. remplacement par un bloc-cuisine de qualité supérieure (ex.: inox et pierre au lieu de matière plastique et de résine synthétique)		2/3
	c. remplacement de l'équipement non encastré par un bloc-cuisine		1/3
5.2	Appareils ménagers (compris dans la valeur officielle)		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. nouvel équipement		—
	c. remplacement par des appareils ménagers de qualité supérieure (ex: remplacement du four par un four combiné, remplacement du réfrigérateur par un appareil de plus grande contenance avec congélateur intégré)		2/3
5.3	Salle de bain et équipement sanitaire (compris dans la valeur officielle)		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. remplacement avec amélioration du confort (ex.: construction d'une douche-WC)		2/3
	c. installation d'équipements supplémentaires (ex.: douche ou lavabo supplémentaires, lavabo double au lieu de lavabo simple)		—
5.4	Lave-linge et séchoir (compris dans la valeur officielle)		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. nouvelle installation		—
6 Chauffage et ventilation			
6.1	Production de chaleur et chaudière		
6.1.1	Réparation/remplacement à valeur égale, installations comprises		1/1
6.1.2	Remplacement par une chaudière à plus grande capacité		part
6.1.3	Chauffe-eau instantané		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. nouvelle installation		—
6.1.4	Installations fixes de chauffage électrique		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. nouvelle installation		—
6.2	Changement de source d'énergie et systèmes alternatifs		
6.2.1	Changement pour bois, gaz ou autre sans modification du volume chauffé		1/1
6.2.2	Remplacement d'un chauffage central individuel par poêle à mazout, à charbon ou au bois par un chauffage central		1/2
6.2.3	Installations spéciales (utilisation rationnelle de l'énergie) Pose de pompes à chaleur, d'installations de récupération de chaleur ou d'équipements utilisant des sources d'énergie renouvelables, comme les installations de chauffage au bois, les panneaux solaires ou photovoltaïques, les éoliennes, les installations géothermiques ou de combustion de biogaz, y compris les frais d'installation, pour autant qu'il s'agisse d'usage personnel et que le volume chauffé reste le même (mais sans les installations de chauffage des piscines, de serres ou d'équipements similaires)	E	1/1
6.3	Installations thermiques complémentaires		
6.3.1	en général		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. remplacement de vannes de corps de chauffe par des vannes thermostatiques		1/1
6.3.2	Pose d'une nouvelle régulation automatique de la production de chaleur	E	1/1
6.3.3	Pose d'un nouveau répartiteur électronique des frais de chauffage (exploitation et administration, voir ch. 9.1.8)	E	1/1
6.3.4	Amélioration de l'isolation thermique en zone non chauffée (chaudière, réservoir d'eau chaude, conduites, répartiteur et tuyauterie)	E	1/1
6.3.5	Pose d'appareils de mesure de la consommation de combustibles liquides (jauge de mazout)	E	1/1
6.3.6	Pose de compteurs d'heures de fonctionnement de la chaudière, du brûleur et des pompes	E	1/1
6.3.7	Pose de vannes thermostatiques (ex.: DANFOSS®)	E	1/1
6.3.8	Pose de parois et de plafonds chauffants (y compris appareils de chauffage supplémentaires)		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. nouvelle installation		—
6.4	Cheminée		
6.4.1	Réparation/remplacement à valeur égale		1/1
6.4.2	Rénovation de cheminée, y compris l'insert, en rapport avec le remplacement d'un calorifère	E	1/1
6.5	Citerne à mazout/local à citerne		
6.5.1	Remplacement/réfection et révisions de la citerne (revêtement)		1/1
6.5.2	Pose d'une citerne et construction d'un local à citerne		—
6.5.3	Ancienne citerne enterrée, nouvelle installation au sous-sol, citerne et étanchéité du bac de rétention (en acier ou en matière plastique)		
	a. citerne d'une contenance égale ou inférieure		1/1
	b. citerne d'une contenance supérieure		part
	c. mise hors service de l'ancienne citerne (remblayage, excavation, remise en état du terrain/jardin, etc.)		1/1
	d. réfection du local à citerne et aménagements supplémentaires en rapport avec les prescriptions en vigueur (systèmes de détection de trop-plein et de fuites)		1/1
	e. construction et aménagement du local à citerne conformément aux prescriptions en vigueur		—

Désignation		E	Entretien déductible
6.6	Cheminée, poêle en faïence (fumisterie et poêlerie) et poêles-cheminées		
6.6.1	a. réparation/remplacement à valeur égale	E	1/1
	b. transformation d'une simple cheminée en une cheminée à pulsion d'air chaud		1/1
	c. installation d'une cheminée, insert compris		-
6.7	Raccordement au chauffage à distance Mise hors service du chauffage existant et raccordement à une centrale de chauffage à distance, y compris la taxe de raccordement	E	1/1
6.8	Production d'eau chaude (chauffe-eau)		
6.8.1	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. nouvelle installation et installation supplémentaire		-
	c. remplacement par un modèle plus grand		part
	d. nouvelle installation en supplément de la chaudière existante pour la production d'eau chaude en été	E	1/1
	e. détartrage des installations d'eau chaude		-
6.8.2	Pose de compteurs de consommation d'eau chaude	E	1/1
6.9	Ventilation, climatisation et hotte d'aspiration		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. nouvel équipement		-
7	Installations sanitaires et électriques et prévention incendie		
7.1	Conduites en général (eau, chauffage, électricité, gaz, télévision, téléphone, etc.)		
7.1.1	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. nouvelle installation/extension		-
7.1.2	Détartrage de toutes les conduites		1/1
7.1.3	Taxes uniques de raccordement		-
7.2	Appareils de distribution d'eau et de chaleur		
7.2.1	Adoucisseur d'eau		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. nouvelle installation		-
	c. produits chimiques pour l'adoucisseur		-
7.2.2	Radiateurs		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. nouvelle installation/extension		-
7.3	Installations électriques (ex.: tableau électrique)		
	a. réparation/remplacement à valeur égale (sans les luminaires = mobilier)		1/1
	b. nouvelle installation/extension		-
	c. encastrément des câbles (sans extension)		1/1
7.4	Équipement individuel principal de réception de la radio, TV, etc. (antennes, antennes satellites)		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. nouvelle installation		-
7.4.1	Raccordement à une installation commune		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. nouvelle installation		-
	c. taxe de raccordement		-
	d. taxes de base et de réception des fournisseurs du câble ou de radiodiffusion		-
7.5	Prévention incendie DéTECTEURS incendie et extincteurs		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. nouvelle installation		-
7.6	Alarmes		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. pose/extension d'une alarme		-
	c. frais de surveillance et d'entretien (abonnement)		-
	d. taxe de raccordement à la centrale d'alarme		-
8	Piscine intérieure, sauna et solarium		
8.1	Piscine		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. première construction		-
	c. frais d'exploitation (filtre, pompe, produits chimiques)		1/1
8.2	Chauffage		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. première installation		-
8.3	Sauna (compris dans la valeur officielle)		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. première installation		-
8.4	Solarium (construction fixe)		
	a. réparation/remplacement à valeur égale		1/1
	b. première installation		-

Désignation		E	Entretien déductible
9	Aménagements extérieurs		
9.1	Aménagements extérieurs et jardin Principe Les propriétaires habitant leur immeuble (maison individuelle, propriété par étages, appartement dans un immeuble avec jouissance exclusive du jardin par le propriétaire) ne peuvent pas déduire leurs dépenses d'agrément (travaux annuels de nettoyage et de déblayage, entretien de la pelouse, déneigement, frais de culture de fleurs, de légumes, de fruits et de baies); ces dépenses sont en effet considérées comme une utilisation du revenu.		
9.1.1	Jardin a. premier aménagement du jardin, y compris constructions de biotopes secs ou humides non praticables à pied b. premier plantage d'arbres, d'arbustes et de plantes c. entretien et remplacement des plantes vivaces (y compris évacuation des déchets) d. réparation des clôtures et des murs (à l'intérieur du jardin) e. réparation des chemins (à l'intérieur du jardin) f. réparation et remplacement de biotopes sans modification		– – 1/1 1/1 1/1 1/1
9.1.2	Terrassement et réaménagement a. réparation/remplacement à valeur égale b. excavation, remblaiement, aplanissement, etc.		1/1 –
9.1.3	Clôture en dur (y compris murs de soutènement et de jardin servant à la clôture) a. réparation/remplacement à valeur égale b. première (nouvelle) construction/agrandissement c. réparation avec amélioration de la qualité		1/1 – part
9.1.4	Accès et esplanades a. réparation/remplacement à valeur égale (sans augmentation de la surface) b. première pose de revêtement (goudron, pavés, dalles en ciment, etc.) c. revêtements en pavés d'assemblage en ciment, en bitume ou en asphalte – remplacement par un revêtement de qualité identique – remplacement d'une place coffrée en gravier – remplacement d'une place naturelle sans coffrage d. remplacement d'un revêtement en pavés d'assemblage en ciment par un dallage en pierre naturelle		1/1 – – 1/1 1/4 – 1/2
9.1.5	Amélioration du sol Drainage, étayage, mise en place de terre végétale, etc.		–
9.1.6	Terrasse-jardin a. réparation/remplacement à valeur égale b. première construction/part agrandissement suite à une transformation, un agrandissement ou la construction de bâtiment		1/1 –
9.1.7	Piscine extérieure (comprise dans la valeur officielle) a. réparation/remplacement à valeur égale b. première construction c. revêtement – remplacement à valeur égale – première pose – remplacement par un revêtement de qualité supérieure d. frais d'exploitation (filtre, pompe, produits chimiques)		1/1 – – 1/1 – part 1/1
9.1.8	Chauffage de la piscine a. réparation/remplacement à valeur égale b. première installation		1/1 –
9.1.9	Bassin de natation (compris dans la valeur officielle) et biotope a. réparation/remplacement à valeur égale b. première construction		1/1 –
9.2	Canalisations et conduites d'alimentation, y compris excavation et remblayage		
9.2.1	a. réparation/remplacement à valeur égale b. première construction c. extension suite à une transformation/un agrandissement d. nettoyage (curetage) et vidange e. raccordement au réseau d'évacuation et mise hors service simultanée des fosses, installations d'épuration des eaux usées et installations analogues existantes f. remplacement/réfection des fosses, installations d'épuration des eaux usées et installations analogues existantes g. remplacement/réfection/agrandissement des fosses, installations d'épuration des eaux usées et installations analogues existantes: répartition des frais en fonction du volume initial (= entretien)/volume supplémentaire (= dépenses d'investissement) h. taxes uniques de raccordement		1/1 – – 1/1 1/2 1/1 part –
9.2.2	Conduites d'eau et d'alimentation a. raccordement à un autre réseau communautaire b. taxe de raccordement		1/1 –

Désignation		E	Entretien déductible	
9.2.3	Système séparatif a. réparation/remplacement à valeur égale des canalisations en rapport avec le raccordement à un système séparatif (y compris excavation) b. raccordement des eaux superficielles à un système séparatif, y compris excavation c. taxe de raccordement unique		1/1	
9.2.4	Drainage (assèchement du sol ou d'un terrain marécageux)		–	
10	Abonnements d'entretien			
	Les travaux d'entretien des installations servent à entretenir ces installations. Les frais des abonnements d'entretien (y compris les frais de ramonage) sont donc déductibles au titre de frais d'entretien immobilier.		1/1	
11	Divers			
11.1	Travaux de démolition et de déblaiement Ces frais doivent être répartis proportionnellement entre frais d'entretien et dépenses d'investissement. Les frais de projets non réalisés représentent une utilisation du revenu et ne sont donc pas déductibles.			
11.2	Frais d'avocat, de transfert de propriété et de notaire a. Frais d'avocat, de notaire ou de justice, commissions de courtage et autres frais éventuels en rapport direct avec l'achat ou la vente d'un bien foncier b. Frais d'avocat et de procédure en rapport avec la location (rendements) c. Droits de mutation et droits perçus pour la constitution de gages, frais de constitution d'hypothèques		– 1/1 –	
11.3	Honoraires d'architecte et d'ingénieur Les honoraires d'architecte et d'ingénieurs, ainsi que les autres honoraires (ex.: frais des analyses énergétiques et des plans directeurs d'énergie) qui concernent les travaux effectués sur des bâtiments doivent être répartis proportionnellement entre frais d'entretien et dépenses d'investissement. Les frais de projets non réalisés représentent une utilisation du revenu et ne sont donc pas déductibles.			
11.4	Permis de construire		–	
11.5	Prestations et travaux personnels (sans le matériel) Indépendants, à condition que ces prestations et travaux aient été comptabilisés en tant que recettes et qu'ils n'apportent pas une plus-value à l'immeuble		– 1/1	
11.6	Contributions de viabilisation Contributions de viabilisation dues à la commune pour les routes, les trottoirs, etc., y compris le premier goudronnage des routes et des accès (taxes de périmètre)		–	
11.7	Catastrophes naturelles/dommages de tiers Catastrophes naturelles, dommages de tiers (ex.: fuite de mazout) pour autant qu'il s'agisse de frais de remplacement, de réparation et de remise en état, déduction faite des prestations de tiers (ex.: prestations d'assurance).		1/1	
11.8	Mensuration et lotissement a. frais de mensuration, de lotissement, de registre foncier, de remembrement, de rectification des champs, de remaniement parcellaire de terrains à bâtir b. rétablissement de limites parcellaires, mensurations ultérieures		– 1/1	
11.9	Outils Outils de toute sorte, outils de bricolage, etc.		–	
12	Frais d'exploitation et d'administration			
	Frais d'exploitation Les dépenses périodiques liées à l'utilisation du bâtiment sont déductibles au titre de frais d'exploitation à condition de ne pas être facturées à un tiers. Lorsque le propriétaire occupe son immeuble, ses frais personnels de consommation d'eau, d'eau chaude, de gaz, d'électricité, de chauffage, d'éclairage, d'évacuation des eaux usées et d'enlèvement des ordures, etc., ne sont pas des frais d'exploitation.		occupé par le propriétaire	loué (sans facturation à un tiers)
12.1	Emoluments de base (périodiques) – épuration des eaux usées (STEP) – enlèvement des ordures – éclairage et nettoyage des rues – entretien des routes et des digues – eau/électricité		1/1 1/1 1/1 1/1 1/1	1/1 1/1 1/1 1/1 1/1
12.2	Dépenses dépendant de la consommation – éclairage, frais généraux – frais de consommation d'énergie (électricité, gaz, mazout, etc.) – taxe sur les sacs à ordures (étiquettes autocollantes) – voirie – taxe d'eau		– – – – –	1/1 1/1 1/1 1/1 1/1
12.3	Frais de chauffage et de production d'eau chaude Les dépenses directement en rapport avec le fonctionnement de l'installation de chauffage ou de chauffe-eau central constituent des frais de chauffage et de production d'eau chaude, en particulier les frais d'énergie.		–	1/1

Janvier								Février								Mars							
Sem	Lu	Ma	Me	Je	Ve	Sa	Di	Sem	Lu	Ma	Me	Je	Ve	Sa	Di	Sem	Lu	Ma	Me	Je	Ve	Sa	Di
52							1	5			1	2	3	4	5	9				1	2	3	4
1	2	3	4	5	6	7	8	6	6	7	8	9	10	11	12	10	5	6	7	8	9	10	11
2	9	10	11	12	13	14	15	7	13	14	15	16	17	18	19	11	12	13	14	15	16	17	18
3	16	17	18	19	20	21	22	8	20	21	22	23	24	25	26	12	19	20	21	22	23	24	25
4	23	24	25	26	27	28	29	9	27	28	29					13	26	27	28	29	30	31	
5	30	31																					
Avril																							
Sem	Lu	Ma	Me	Je	Ve	Sa	Di																
13							1																
14	2	3	4	5	6	7	8																
15	9	10	11	12	13	14	15																
16	16	17	18	19	20	21	22																
17	23	24	25	26	27	28	29																
18	30																						