



RÉPUBLIQUE ET CANTON DU JURA

TRIBUNAL CANTONAL

COUR ADMINISTRATIVE

ADM 44 / 2010

Président a.h. : Pierre Theurillat
Juges : Sylviane Liniger Odiet et Daniel Logos
Greffière : Gladys Winkler

ARRET DU 3 MAI 2011

en la cause liée entre

**le Service des contributions de la République et Canton du Jura, Rue de la Justice 2,
2800 Delémont**

recourant,

et

X,

intimé,

**relative à la décision du 25 février 2010 de la Commission cantonale des recours en
matière d'impôts – taxation pour l'année fiscale 2006.**

CONSIDERANT

En fait :

- A. Par décision du 25 février 2010, la Commission cantonale des recours (ci-après : la CCR) a admis le recours de X (ci-après : l'intimé) et a annulé la décision de taxation sur réclamation de l'autorité fiscale de la République et Canton du Jura concernant l'année fiscale 2006. Elle a en outre retourné le dossier à l'autorité fiscale pour qu'elle rende une nouvelle décision au sens des considérants.

La CCR considère que l'intimé peut faire valoir à titre de déductions fiscales en lien avec les mesures d'économie d'énergie la pose sur le feuillet no 1234 d'une chaudière à pellets destinée à chauffer la PPE située sur le feuillet no 123. La solution retenue par l'intimé apparaît en effet comme la plus rationnelle. Les deux immeubles sont contigus et forment une unité du point de vue économique, mais égale-

ment technique ; ils sont désormais interdépendants s'agissant du chauffage. On ne saurait dès lors exclure la déductibilité des frais d'entretien de l'installation de chauffage du seul fait que celle-ci et la PPE se situent sur deux feuillets différents. Il n'y a en outre pas eu de changement fondamental de l'affectation des locaux, même s'il a fallu aménager un espace réservé à l'entreposage des pellets, puisque le bâtiment où la nouvelle chaudière a été installée comprenait déjà une ancienne installation de chauffage.

- B. Le 31 mars 2010, le Service des Contributions de la République et Canton du Jura (ci-après : le recourant) a recouru auprès de la Chambre administrative contre cette décision et a retenu les conclusions suivantes :

Relativement à l'impôt d'Etat

1. Annuler la décision de la Commission cantonale des recours du 25 février 2010; partant,
2. Dire que le revenu imposable pour l'impôt d'Etat est de Fr 73'000.- et la fortune est de Fr 0.- pour l'année fiscale 2006;
3. Sous suite des frais.

Relativement à l'impôt fédéral direct

1. Annuler la décision de la Commission cantonale des recours du 25 février 2010; partant,
2. Dire que le revenu imposable pour l'impôt fédéral direct est de Fr 82'000.- pour l'année fiscale 2006;
3. Sous suite des frais.

Le recourant prétend qu'il n'est pas possible de lier les deux immeubles nos 123 et 1234, quand bien même ils appartiennent désormais tous deux au recourant. Il s'agit en effet de deux feuillets distincts, qui font l'objet de deux inscriptions au Registre foncier. Il convient dès lors d'analyser les investissements en cause au regard de la seule parcelle no 1234. Cela étant, il n'est pas non plus possible de déduire les travaux réalisés par rapport à ce seul immeuble, puisqu'il apparaît au vu de l'ampleur des travaux qu'il s'agit non pas de travaux d'entretien mais bien au contraire d'une rénovation analogue à une nouvelle construction, qui crée une plus-value non déductible. Ce raisonnement s'applique tant pour l'impôt d'Etat que pour l'impôt fédéral direct.

- C. Dans sa prise de position datée du 11 avril 2010, l'intimé a retenu les conclusions ci-après :

1. Confirmer la décision de la Commission cantonale des recours du 25 février 2010;

2. Accepter la déduction fiscale des factures selon décompte joint (PJ 9) qui tient compte des remarques du Service des contributions relatives à la non prise en compte de certaines factures;
3. Accepter la nouvelle déclaration fiscale 2006 ci-jointe datée du 12 avril 2010 comme définitive, revenu imposable : Etat, Commune, Paroisse Fr 47'065.- et IFD Fr 56'044.-;
4. Imputer les frais de la procédure à la charge de l'Etat.

Dans sa prise de position, l'intimé fait en substance valoir que l'investissement réalisé constitue une dépense déductible à titre d'économie d'énergie. Il a été effectué sur la parcelle no 1234 et est indissociable de la parcelle no 123 dans la mesure où il était destiné à assainir le chauffage de la PPE des feuilletts nos 123-1 et 123-2, conformément aux incitations cantonales dans le domaine des économies d'énergie. La valeur d'usage de la parcelle no 1234, sans relation avec les parcelles nos 123-1 et 123-2, est donc pratiquement nulle. La structure de base de l'immeuble réservée à la partie chauffage n'a pas été modifiée, la surface étant restée identique. De plus, la chaudière installée possède une puissance approximativement équivalente à l'ancienne et l'installation d'une nouvelle chaudière à mazout ne remplirait pas les critères des incitations cantonales en matière d'encouragement des investissements dans le domaine de l'économie d'énergie.

- D. Le 28 avril 2010, la CCR a conclu à la confirmation de sa décision du 25 février 2010, laissant le soin à la Cour administrative de statuer sur la présente cause. L'argumentation du recourant étant similaire à la procédure en première instance, la CCR renvoie au surplus aux considérants de sa décision.

En droit :

1.
 - 1.1 Selon l'article 165 LI, le Service des contributions et la commune peuvent recourir contre la décision de la Commission cantonale des recours auprès de la Chambre administrative. Le délai de recours est de trente jours (art. 166 al. 1 LI).
 - 1.2 La décision entreprise ne fixe pas le revenu imposable et renvoie la cause à l'autorité inférieure, ici le Service des contributions, en lui imposant d'admettre les déductions invoquées sous réserve du montant exact à déterminer. Les décisions de renvoi sont en principe de nature incidente ; elles sont toutefois tenues pour finales lorsque le renvoi a lieu uniquement en vue de leur exécution par l'autorité inférieure sans que celle-ci ne dispose encore d'une liberté d'appréciation notable (ATF 134 II 124 consid. 1.3 ; TF 1C_29/2011 du 27 janvier 2011 consid. 2). Tel est manifestement le cas en l'espèce.

On doit en conséquence admettre que la décision rendue par la CCR est susceptible de recours.

- 1.3 Au surplus, le recours respecte les conditions de forme et de délai posées par les articles 165ss LI. Il est dès lors recevable et il convient d'entrer en matière.
2. Lorsqu'elle statue sur l'application du droit fédéral et du droit cantonal, la Cour administrative doit rendre deux décisions, l'une pour le droit fédéral et l'autre pour le droit cantonal, qui formellement peuvent figurer dans le même acte. Les motivations doivent être séparées, ce qui n'exclut pas des renvois, et les décisions doivent contenir des dispositifs distincts ou du moins un dispositif qui distingue expressément les deux impôts (ATF 130 II 507 consid. 8. 3; TF 2A.151/2005 du 1^{er} novembre 2005 consid. 1. 2).
3. Est litigieuse la déductibilité des travaux entrepris par l'intimé sur les parcelles feuillet nos 1234 et 123-1 et 123-2 à titre d'économie d'énergie dans le calcul du revenu imposable 2006.
4. A titre préalable, il convient de préciser que l'intimé est propriétaire du feuillet no 1234 depuis le 11 janvier 2006 à la suite du partage de la succession (PJ 2 du recourant). Il est en revanche propriétaire de la parcelle no 123 depuis 1979, respectivement de la totalité des parts de propriété par étage (PJ 1 du recourant). Il a débuté des travaux sur la parcelle no 1234 dès 2005 avec accord oral de l'hoirie. Cela étant, est ici litigieuse la taxation fiscale 2006 et il n'est pas contesté que l'intimé peut le cas échéant prétendre à la déductibilité de l'intégralité des travaux réalisés en 2006.

Ad impôt fédéral direct

5.
 - 5.1 Aux termes de l'article 32 al. 2 LIFD, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. Le Département fédéral des finances détermine dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien. L'article 34 let. d LIFD dispose toutefois que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent pas être déduits du revenu.

Les dispositions d'exécution relatives à l'article 32 LIFD se trouvent notamment dans l'ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (ODIP ; RS 642.116). Ainsi, conformément à l'article 5 ODIP, sont réputés investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement les frais encourus en vue de rationaliser la consommation d'énergie ou de recourir aux énergies renouvelables. L'article 6 ODIP précise cependant que si les mesures mentionnées à l'article 5 sont subventionnées par la collectivité publique, le contribuable ne peut faire valoir la déduction que sur les frais qu'il doit lui-même supporter.

Cette ordonnance a par ailleurs été concrétisée par deux textes, à savoir l'ordonnance du Département fédéral des finances sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables (ci-après ordonnance du DFF ; RS 642.116.1), qui contient une liste exemplative de mesures fiscalement déductibles (Nicolas MERLINO, *Impôt fédéral direct. Commentaire romand*, 2008, n. 78 ad art. 32), et l'ordonnance de l'Administration fédérale des contributions sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct (ci-après ordonnance de l'AFC ; RS 642.116.2).

- 5.2 Les dépenses d'économie d'énergie et de protection de l'environnement sont fiscalement déductibles. Cette catégorie de dépenses comprend les frais encourus en vue de rationaliser la consommation d'énergie ou de recourir aux énergies renouvelables. Ces dépenses consistent généralement en des investissements sous forme de remplacement d'éléments de construction ou d'installations vétustes, qui déclenchent une augmentation de la valeur de l'immeuble. Techniquement, de tels frais ne devraient pas être déductibles ; ils le sont toutefois en raison de leur but (MERLINO, *op. cit.*, n. 77 ad art. 32). Une telle déduction n'est toutefois pas admise si le contribuable bénéficie d'une subvention ou si ces dépenses sont encourues dans le cadre d'une nouvelle construction ou d'une rénovation analogue à une construction (MERLINO, *op. cit.*, n. 79 ad art. 32). Le contribuable ne peut en effet pas revendiquer une telle déduction pour un bien immobilier neuf, puisque ces dépenses constituent alors des coûts de construction faisant partie du prix de revient de l'immeuble (Thierry DE MITRI, *Les frais d'entretien d'immeubles privés en droit fiscal*, in BR/DC 2004 p. 139ss, p. 142). Il n'est par ailleurs pas aisé de décider quels sont les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement. Il importe notamment de distinguer ces dépenses de celles qui servent prioritairement ou au moins partiellement à d'autres fins, par exemple à l'augmentation du confort d'habitation comme c'est le cas pour un jardin d'hiver (RFJ 2009 p. 177 consid. 2c et les références ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar zum DGB*, 2^{ème} éd., notes 121ss et les références citées).
- 6.
- 6.1 Il ressort du dossier – et cet élément n'est pas contesté – que l'installation d'un chauffage à pellets remplit les critères d'économie d'énergie. Le contribuable a en effet reçu du Département de l'environnement et de l'équipement une subvention s'élevant à Fr 2'025.-, attendu que son projet a été considéré comme respectant le programme d'encouragement des investissements en matière d'économie d'énergie (PJ 8 de l'intimé).
- 6.2 Contrairement à l'analyse à laquelle procède le recourant, la LIFD et ses ordonnances d'application ne posent aucunement comme critère permettant la déductibilité de travaux le fait que l'installation de chauffage soit située sur le même feuillet. On doit au contraire relever que les frais relatifs au raccordement à une installation de chauffage à distance sont déductibles (art. 1 let. b ch. 3 ordonnance DFF). De surcroît, la déductibilité des frais de mise en place du chauffage à pellets ne concerne au cas particulier qu'une seule installation dans son entier et un seul contribuable. Il

y a également lieu de mentionner que la décision du Département précise que la subvention est accordée pour un chauffage à granulés pour l'habitat collectif situé aux Gasses 13 à Y. Le chauffage à pellets installé sur la parcelle no 1234 a ainsi pour unique finalité de chauffer la PPE sise sur le feuillet no 123. Il n'est de ce fait pas possible de considérer la valeur des investissements consentis au regard de la valeur du seul bien-fonds no 1234, comme le prétend le recourant. Au contraire, la pose d'une telle installation, en raison de sa taille et de la chaleur qu'elle produit, n'aurait aucun sens si elle devait uniquement chauffer le bâtiment situé sur la parcelle no 1234, puisqu'il n'abrite, outre la chaudière et les pellets, qu'un garage. Les travaux réalisés ne visaient manifestement pas à conférer une plus-value à l'immeuble sis sur le feuillet no 1234, ni à améliorer son confort d'habitation, mais n'avaient pas d'autres fins que de permettre de chauffer la PPE de manière plus respectueuse de l'environnement. Les investissements réalisés doivent donc s'analyser globalement, pour les feuillets nos 123 et 1234.

- 6.3 En dépit des allégués du recourant à ce propos, il est également sans pertinence que l'intimé ait requis une autorisation de construire. On rappellera en effet que les critères de la transformation ou du changement d'affectation, au sens juridique du terme en droit de la construction, ne sont d'aucune aide en droit fiscal pour délimiter les dépenses d'entretien des dépenses d'investissements, car le but poursuivi par ces deux domaines du droit est différent (MERLINO, op. cit., n. 150 ad art. 32 LIFD et les références). On peut en outre souligner que la pose de panneaux solaires est également soumise à autorisation. Or, il s'agit là clairement d'une installation destinée à favoriser l'utilisation des énergies renouvelables et à ce titre fiscalement déductible au sens de l'article 32 al. 2 LIFD.
- 6.4 En résumé, il apparaît que l'intimé, qui devait procéder à la rénovation de l'installation de chauffage de sa PPE, a profité de l'existence d'un ancien bâtiment situé sur la parcelle no 1234, et dont il était récemment devenu propriétaire, pour y installer le chauffage à pellets, plutôt que de construire de nouveaux locaux. Dans ces circonstances, il convient, à l'instar de la CCR, de considérer comme une unité économique les parcelles nos 1234 et 123-1 et 123-2. Il est manifeste que les travaux entrepris sur la parcelle no 1234, en lien avec la pose d'une chaudière à pellets et les travaux de raccordement à la parcelle no 123, constituent des mesures visant à économiser l'énergie dans la PPE.
- 6.5 En conséquence, les investissements effectués en 2006 dans le cadre de l'installation d'un chauffage à pellets sont déductibles au sens de l'article 32 al. 2 2^{ème} phrase LIFD et de ses ordonnances d'application.

On relèvera par ailleurs ici que si le raisonnement du recourant devait être suivi, il ne serait pas possible de déduire fiscalement une installation qui a pourtant bénéficié de subventions cantonales au titre de promotion des énergies renouvelables. Un tel résultat entrerait manifestement en contradiction avec les politiques énergétiques fédérale et cantonale, qui utilisent le droit fiscal pour atteindre leurs objectifs (dans ce sens : RFJ 2009 p. 177 consid. 3c).

7. Le recours doit donc être rejeté en ce qui concerne l'impôt fédéral direct.

Ad impôt d'Etat

8. En application des articles 9 al. 1 et 3 LHID, ainsi que 30 al. 2 LI, les frais d'entretien des immeubles privés peuvent être déduits. L'ordonnance relative à la déduction des frais d'entretien d'immeubles (RSJU 641.312.51) prescrit à son article 1 al. 1 que peuvent être déduits du rendement immobilier les frais d'entretien, les primes d'assurances et autres frais d'exploitation, la taxe immobilière, les frais que nécessite l'administration d'immeubles privés par des tiers, ainsi que les dépenses d'investissement destinées à l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies nouvelles dans les limites fixées par le Département des Finances. L'Arrêté fixant le taux de déduction des dépenses d'investissement destinées à économiser l'énergie et à ménager l'environnement du Département de la Justice et des Finances de la République et Canton du Jura du 22 décembre 2000 établit des critères identiques à la législation fédérale, en précisant en outre que le taux de déduction pour de telles mesures est fixé à 100 %, indépendamment de la date d'acquisition de l'immeuble ou de son état d'entretien. A son article 2, il prescrit que seules entrent en considération les dépenses qui ont trait à des immeubles privés existants; ces dépenses ne sont pas déductibles lorsqu'elles sont engagées lors de la construction, l'agrandissement ou la transformation fondamentale d'un bâtiment.

Dès lors, en raison de la teneur similaire des dispositions fédérales et cantonales, les considérations qui précèdent valent pleinement également pour l'impôt d'Etat. Il peut y être renvoyé concernant le caractère déductible des travaux entrepris par l'intimé, ce qui conduit au rejet du recours et, partant, à la confirmation de la décision de la CCR du 25 février 2010 relativement à l'impôt d'Etat.

9. Il suit de ce qui précède que le recours doit être rejeté tant au niveau de l'impôt fédéral direct que pour l'impôt d'Etat. A l'instar de la CCR, il convient de renvoyer le dossier au Service des contributions pour qu'il détermine le montant exact des frais relatifs à l'installation du chauffage à pellets et le raccordement à la PPE, les déduise du revenu, puis rende une nouvelle décision.
10. Il n'y a pas lieu de percevoir de frais de procédure (art. 223 al. 1 Cpa).

Il n'est pas alloué de dépens, ni au recourant qui succombe, ni à l'intimé qui a procédé sans l'aide d'un avocat.

**PAR CES MOTIFS
LA COUR ADMINISTRATIVE**

rejette

le recours du 31 mars 2010 tant en ce qui concerne l'impôt fédéral que l'impôt d'Etat;

partant,

confirme

la décision de la Commission cantonale des recours du 25 février 2010;

renvoie

le dossier au Service des contributions pour procéder dans le sens des considérants;

dit

qu'il n'est pas perçu de frais ni alloué de dépens ;

informe

les parties des voies et délai de recours selon avis ci-après ;

ordonne

la notification du présent arrêt :

- au recourant, le Service des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont;
- à l'intimé, X;
- à la Commission cantonale des recours, Case postale 2059, 2800 Delémont;
- à l'Administration fédérale des contributions, Case postale, 3003 Berne.

Porrentruy, le 3 mai 2011

AU NOM DE LA COUR ADMINISTRATIVE

Le président a.h. : La greffière :

Pierre Theurillat

Gladys Winkler

Communication concernant les moyens de recours :

*Le présent arrêt peut faire l'objet, **dans les trente jours** suivant sa notification, d'un recours au Tribunal fédéral. Le recours en matière de droit public s'exerce aux conditions des articles 82 ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF - RS 173.110), le recours constitutionnel subsidiaire aux conditions des articles 113 ss LTF. Le mémoire de recours doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; il doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. Les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. Si le recours n'est recevable que s'il soulève une question juridique de principe, il faut exposer en quoi l'affaire remplit cette condition. Les pièces invoquées comme moyens de preuve doivent être jointes au mémoire, pour autant qu'elles soient en mains de la partie; il en va de même de la décision attaquée.*