



Président a.h. : Daniel Logos
Juges : Sylviane Liniger Odiet et Philippe Guélat
Greffière : Nathalie Brahier

ARRET DU 30 AVRIL 2012

en la cause liée entre

X,

recourant,

et

le Service des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont,

intimé,

contre la décision de la Commission cantonale des recours en matière d'impôt du 1^{er} décembre 2011 (taxation 2008).

CONSIDÉRANT

En fait :

- A. Par décision du 1^{er} décembre 2011, la Commission cantonale des recours (ci-après: la CCR) a rejeté le recours de X (ci-après : le recourant), a confirmé la décision sur réclamation du 27 mai 2011 de l'intimé en ce sens que le revenu imposable du recourant pour l'année fiscale 2008 est fixé à Fr 51'200.- s'agissant de l'impôt d'Etat et à Fr 53'600.- s'agissant de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), sa fortune imposable étant arrêtée à Fr 0.- (PJ 3 intimé).

En substance, la CCR constate que le recourant a fait l'objet d'une taxation d'office, dans la mesure où il a déposé sa déclaration d'impôt le 3 décembre 2009 seulement, soit postérieurement à l'échéance impartie par la sommation du 3 novembre 2009. Toutefois, comme il a tout de même déposé sa déclaration d'impôt, l'intimé a

considéré l'ensemble des pièces produites afin de procéder à une appréciation consciencieuse de sa situation. La décision de taxation d'office contient le détail des différents éléments de la taxation. Dans sa réclamation du 17 mai 2010, le recourant se limite à s'opposer à la décision de taxation, en précisant qu'elle retient des chiffres très différents de ceux mentionnés dans sa déclaration d'impôt. Il n'allègue pas que ladite taxation serait manifestement inexacte ni n'explique les raisons pour lesquelles les montants mentionnés dans sa déclaration d'impôt doivent être retenus par l'intimé, respectivement que ceux retenus par l'intimé seraient manifestement inexacts ou erronés. La réclamation du 17 mai 2010 a dès lors été rejetée à juste titre. En procédure de recours, le recourant n'apporte pas non plus la preuve d'une taxation manifestement inexacte. Il propose d'apporter des moyens de preuve, notamment concernant les frais d'entretien de son immeuble, toutefois sans les produire. Il ne fournit aucun élément susceptible de renverser la présomption d'exactitude de sa taxation d'office, si bien que le recours doit être rejeté, faute par le recourant de pouvoir prouver que la taxation contestée serait manifestement inexacte.

- B. Le 28 décembre 2011, X a recouru contre la décision précitée de la CCR, concluant, à titre principal, à ce que son revenu imposable soit fixé à Fr 12'900.- et sa fortune imposable à Fr 0.- pour l'impôt d'Etat, respectivement, à ce que son revenu imposable soit fixé à Fr 22'944.- pour l'IFD pour l'année fiscale 2008 et, à titre éventuel, au renvoi du dossier à la CCR pour instruction des faits et nouvelle décision.

Dans son mémoire, il se prévaut d'une mauvaise application des règles de procédure par la CCR et des dispositions relatives à la taxation d'office ; l'intimé et la CCR ont en particulier mal appliqué le droit en ne tenant pas sérieusement compte, respectivement en ne clarifiant pas les renseignements documentés qu'il avait fournis au sujet de ses frais d'entretien d'immeuble.

Le recourant ne conteste pas avoir reçu une sommation l'informant que l'intimé était disposé à renoncer à le taxer d'office jusqu'au 30 novembre 2009 au plus tard. Bien que sa déclaration d'impôt fût remplie au 30 novembre 2009, il a préféré l'apporter à l'intimé le 3 décembre 2009, plutôt que de l'envoyer. La déclaration d'impôt qu'il a déposée était complète et accompagnée des pièces justificatives nécessaires. Le 8 décembre 2009, l'intimé l'a cependant informé qu'il allait procéder à sa taxation d'office. Dès la réception de sa déclaration d'impôt et de ses annexes, l'intimé a ainsi manifesté son intention de ne pas se baser sur les éléments en sa possession. Dans la motivation de sa décision de taxation du 16 avril 2010, l'intimé a en particulier écarté les frais d'entretien d'immeuble pour le motif laconique qu'il avait "obtenu un permis de construire". Or, lesdits frais étaient mentionnés dans la déclaration d'impôt et la feuille intercalaire y afférente ; ils étaient documentés par une série de pièces justificatives. Le fait que la taxation puisse être arrêtée d'office ne dispense pas l'autorité de se baser sur les documents en sa possession afin de garantir une imposition conforme à sa capacité contributive.

Bien qu'il ait clairement exposé les motifs de son recours, soit le refus de prendre en compte certains frais d'entretien de son immeuble, offert des moyens de preuve et

renvoyé expressément à sa déclaration d'impôt, qui contient l'ensemble des justificatifs de ses revenus et de ses déductions, la CCR n'a pas exercé son devoir d'instruction d'office de manière complète et sérieuse ; elle aurait pu demander les photographies de son immeuble, dont il avait parlé dans son recours, ou se rendre sur place.

Concernant les frais d'entretien d'immeuble, le recourant précise qu'il ne revendique plus la déduction de Fr 484.- pour la révision de l'abornement (facture A). Pour le surplus, il renvoie aux huit photographies jointes à son recours qui établissent que la partie habitation de sa maison a bel et bien été l'objet de travaux d'entretien, principalement la réfection de la toiture et le changement des fenêtres. Cela démontre que les frais d'entretien allégués se rapportaient effectivement à la partie habitation de son immeuble, et non au réaménagement de la grange. L'argument de l'intimé selon lequel ces dépenses ne peuvent être admises en raison du fait qu'il a obtenu un permis pour l'aménagement d'un appartement dans sa grange est irrelevante ; ce permis date de 2009, soit de l'année suivante ; de plus, les factures produites se rapportent à la partie habitation de son bâtiment. Parmi les dépenses revendiquées en déduction figure un paiement de Fr 16'140.- au titre d'acompte pour les travaux de couverture (facture B) à propos duquel l'autorité fiscale déclare s'en tenir à la date des factures définitives pour la déduction des frais. Or, lesdits travaux étaient réalisés à fin 2008. Economiquement, il a assumé cette demande d'acompte en 2008, soit au cours de l'année des travaux, si bien que cette déduction doit être admise.

- C. La CCR conclut au rejet du recours et à la confirmation de sa décision aux motifs de laquelle elle a renvoyé dans sa prise de position des 26 janvier et 1^{er} février 2012.
- D. Dans sa réponse du 28 février 2012, l'intimé conclut au rejet du recours et, partant, à la confirmation de la décision de la CCR du 1^{er} décembre 2011 relative, d'une part, à l'impôt d'Etat fixant le revenu imposable du contribuable à Fr 51'200.- et la fortune imposable à Fr 0.- pour l'année fiscale 2008 et, d'autre part, à l'IFD fixant le revenu imposable du contribuable à Fr 53'600.- pour l'année fiscale 2008, sous suite des frais.

L'intimé relève d'emblée avoir pris en considération l'ensemble des pièces déposées par le recourant avant de procéder à sa taxation. Elle l'a ainsi taxé sur la base de sa déclaration d'impôt. Une taxation d'office se justifiait toutefois par le fait que le recourant a violé ses obligations de procédure en déposant sa déclaration d'impôt après le délai légal, malgré sommation.

Pour le surplus, l'intimé constate que, dans sa réclamation du 17 mai 2010, le recourant s'est limité à s'opposer à la décision de taxation sans alléguer que ladite taxation serait manifestement inexacte ni expliquer les raisons pour lesquelles les montants mentionnés dans sa déclaration d'impôt doivent être retenus par l'autorité fiscale ou encore celles pour lesquelles les motifs retenus par l'autorité fiscale seraient manifestement inexacts ou erronés. En particulier, il n'explique pas pourquoi le refus d'admettre en déduction les factures présentées à titre de frais d'entretien

de son immeuble serait manifestement inexact. L'autorité fiscale n'avait en conséquence pas à procéder à des mesures d'instruction supplémentaires dès lors qu'elle a tenu compte de tous les éléments fournis par le recourant en procédure de taxation et que ceux fournis en procédure de réclamation ne démontrent pas le caractère manifestement inexact de la taxation d'office. Au surplus, le recourant n'a déposé devant la CCR aucun élément nouveau de nature à établir le caractère manifestement inexact de la taxation d'office. Il n'appartenait dès lors pas à la CCR d'entreprendre des investigations complémentaires. Quant aux photographies déposées par le recourant en procédure de recours, elles constituent des novas dont il n'y a pas lieu de tenir compte ; de plus, elles n'apportent aucunement la preuve qualifiée du caractère manifestement inexact de la taxation d'office.

En droit :

1.
 - 1.1 Aux termes de l'article 165 LI, le contribuable, le Service des contributions et la commune peuvent recourir contre la décision de la Commission cantonale des recours auprès de la Cour administrative. Le délai de recours est de trente jours à partir de la communication de la décision (art. 166 al. 1 LI).

La Cour administrative est compétente pour statuer sur le recours dirigé contre les décisions de la CCR, tant en matière d'impôt d'Etat (art. 165 ss LI) qu'en matière d'IFD (art. 14 al. 1^{bis} de l'ordonnance d'exécution concernant l'impôt fédéral direct ; RSJU 648.11).
 - 1.2 Pour le surplus, déposé dans les forme et délai légaux (art. 165 ss LI), le recours est recevable et il convient d'entrer en matière sur le fond.
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. Le recourant ne soulève aucun motif à l'encontre du principe même de la taxation d'office dont il a été l'objet pour l'année fiscale 2008. Il se prévaut en revanche, d'une part, du fait que l'intimé n'a pas apprécié consciencieusement les facteurs fiscaux le concernant alors qu'il disposait de sa déclaration d'impôt et de toutes les pièces justificatives nécessaires et, d'autre part, que la CCR a rejeté son recours sans avoir procédé à des mesures d'instruction pour clarifier sa situation ni examiné ses arguments s'agissant des frais d'entretien de son immeuble qui n'ont pas été admis au titre de déduction sur son revenu.

Ad impôt d'Etat

4. Selon l'article 140 LI, le contribuable est taxé d'office si, malgré sommation, il n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si ses éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue faute de données suffisantes (al. 1). Dans ce cas, l'autorité procède par appréciation en se fondant sur les coefficients expérimentaux, sur l'évolution de fortune ou sur la dépense du contribuable (al. 2).

Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 157 al. 3 LI).

- 4.1 Les règles cantonales doivent être interprétées à la lumière du droit fédéral, non seulement lorsqu'elles ont une teneur identique à celui-ci, mais également en raison de l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après : LHID), dont le but est notamment de tendre, pour les impôts directs, à une harmonisation horizontale (entre cantons et, à l'intérieur des cantons, entre communes) et à une harmonisation verticale (entre Confédération, cantons et communes) des pratiques (RF 60/2005, p. 122 ss). Dans cette perspective et compte tenu du fait que les articles 140 et 157 al. 3 LI sont, pour l'essentiel, identiques aux articles 130 al. 2 et 132 al. 3 LIFD traitant de la taxation d'office, respectivement de la réclamation contre une décision de taxation d'office, il y a lieu de s'inspirer, dans le cas d'espèce, des avis doctrinaux et de la jurisprudence fédérale rendus en la matière.

4.2

- 4.2.1 La taxation *ordinaire* est effectuée conformément au principe inquisitoire. Ce principe institue en faveur de l'autorité un droit et, simultanément, une obligation d'établir l'état de fait d'office et de ne prendre en considération, en procédant à la taxation, que les faits dont elle a pu se persuader elle-même qu'ils étaient avérés. Le but de la taxation est de déterminer une vérité matérielle sur les éléments de fait. Cela ne signifie toutefois pas que l'autorité doive d'elle-même, avant la taxation, procéder à d'autres recherches pour s'assurer de l'exactitude des renseignements fournis par le contribuable et du fait qu'ils sont complets, dans la mesure où aucun indice ne l'amène à envisager que la déclaration serait incomplète.

De manière générale, l'autorité de taxation doit apprécier les preuves avec soin et consciencieusement. Elle forme librement sa conviction en les examinant et choisit elle-même entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle peut avoir à sa disposition, ceux qu'elle tiendra pour déterminants, qu'ils aient été fournis par des tiers ou qu'elle les ait recueillis elle-même. Cette liberté d'appréciation n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 130 LIFD N 2 et 8 et les références citées).

4.2.2 En matière fiscale, le principe de l'article 8 CC s'applique : chaque partie doit, si la loi ne prescrit le contraire, prouver les faits qu'elle allègue pour en déduire son droit. L'autorité fiscale supporte le fardeau de la preuve pour tous les éléments qui fondent ou qui augmentent l'impôt, sous réserve de l'obligation de collaboration du contribuable, alors que celui-ci supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou annulent sa dette d'impôt (CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 130 LIFD N 13 et les références citées).

4.3

4.3.1 La seule situation de fait qui entraîne le prononcé d'une taxation d'office est une incertitude dans les faits qui empêche l'autorité de procéder à la taxation de manière complète et exacte, parce que les facteurs fiscaux ou une partie de ceux-ci ne sont pas fixés correctement, c'est-à-dire sur la base d'un état de fait dûment allégué et prouvé. Le fait que le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure n'est qu'une composante de la situation d'incertitude dans laquelle se trouve l'autorité et qui l'empêche d'accomplir sa tâche de la manière prévue par la loi. Le fait que le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure n'entraîne pas la taxation d'office si l'autorité a pu établir tous les éléments de fait déterminants nécessaires pour procéder à la taxation. A la situation qui résulte de l'absence de données permettant de procéder à la taxation, il convient ensuite d'appliquer les règles sur le fardeau de la preuve : les éléments pour lesquels le contribuable supportait le fardeau de la preuve ne sont pas réputés établis, et de ce fait l'allègement de l'impôt qu'il sollicite ne peut être admis, que ce soit pour un critère d'assujettissement ou pour la réduction d'un revenu par l'octroi d'une déduction. L'autorité ne peut cependant augmenter les revenus qu'elle connaît à sa guise, ni même à concurrence d'un pourcentage fixe.

N'avoir pas satisfait à ses obligations de procédure peut également consister en une exécution imparfaite ou incomplète desdites obligations. Tel est le cas lorsque le contribuable s'abstient complètement d'effectuer l'acte qui est requis de lui, mais également lorsqu'il remet en lieu et place un autre document. Si tous les éléments nécessaires à la taxation ne sont pas contenus dans ces documents, le contribuable s'est acquitté de son obligation par une prestation de remplacement, un aliud. L'insuffisance peut être de nature formelle, en ce sens que les informations ne sont pas fournies en la forme requise ou de nature matérielle, en ce sens que les indications fournies sont incomplètes ou inexactes quant à leur contenu. Tel est le cas de toute indication inexacte dans la déclaration d'impôt ou dans ses annexes, ainsi que dans les pièces fournies ultérieurement. Comme déjà mentionné, l'exécution imparfaite, tout comme l'inexécution complète des obligations de procédure, ne doit pas être imputable à faute au contribuable pour qu'il soit procédé à une taxation d'office. Selon une partie de la doctrine, il suffit que l'autorité constate que l'état de fait est objectivement peu clair et incertain pour qu'une taxation d'office puisse être prononcée. Si l'autorité effectue une taxation d'office en négligeant des offres de preuve - admissibles - du contribuable, elle porte atteinte à son droit d'être entendu (CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 130 LIFD N 15 et 21 et les références citées).

- 4.3.2 L'obligation d'effectuer une appréciation consciencieuse du cas impose à l'autorité de taxation de tenir compte, en procédant à une taxation d'office, de tous les éléments qui sont à sa disposition et la procédure doit aboutir à une taxation objectivement défendable. L'autorité de taxation appelée à évaluer d'office le revenu imposable d'un contribuable négligent doit tenir compte, selon sa propre appréciation, de toutes les données disponibles au moment de prendre sa décision. L'appréciation consciencieuse des facteurs déterminants pour l'imposition implique pour l'autorité l'obligation de se rapprocher le plus possible de la situation réelle du contribuable, qu'elle estime sur la base des éléments à sa disposition et en fonction de l'expérience de la vie. Les exigences quant aux preuves doivent être réduites à ce qu'elle considère comme le plus hautement vraisemblable. L'autorité fiscale peut procéder cas échéant à des actes d'instruction additionnels pour établir les éléments nécessaires à la taxation qui ne seraient pas contenus dans ses dossiers. On ne peut cependant exiger d'elle d'effectuer des enquêtes et d'établir les faits par des recherches trop détaillées, en particulier lorsqu'elle ne dispose pas d'éléments probants. Le recours à des coefficients expérimentaux ou l'évolution de la situation de fortune, tout comme le train de vie, sont admissibles.

La taxation d'office est effectuée sur la base d'une appréciation consciencieuse des facteurs fiscaux, tant ceux qui fondent ou augmentent le montant d'impôt que ceux qui l'écartent ou le réduisent. Elle n'est pas une sanction et doit se rapprocher autant que possible de la réalité du cas concret. Cependant, la taxation d'office ne doit pas favoriser le contribuable qui n'a pas satisfait à ses obligations de procédure par rapport à celui qui s'en est correctement acquitté. L'autorité fiscale n'a en effet pas à s'acquitter des obligations de procédure omises en lieu et place du contribuable ; il convient d'éviter que le contribuable, en restant passif, se laisse taxer d'office pour connaître les montants retenus, puis les conteste par la voie de la réclamation. Bien que l'autorité de taxation doive procéder à une appréciation consciencieuse, ce n'est toutefois que lorsque les valeurs qu'elle a déterminées sont manifestement inexactes que le contribuable peut déposer une réclamation. Ainsi, la sanction de la violation de l'obligation de procédure du contribuable, lorsqu'il est responsable de n'avoir pas informé l'autorité de taxation des facteurs déterminants pour procéder à une taxation exacte et complète, est la restriction de son droit de réclamation (CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, art. 130 LIFD N 23 à 25 et les références citées).

- 4.3.3 Au-delà des conditions (générales) de recevabilité d'une réclamation contre une taxation ordinaire, la réclamation dirigée contre une taxation d'office est soumise à des exigences particulières. Elle doit notamment être motivée. Cette disposition signifie que le contribuable, s'il entend que sa réclamation soit examinée sur le fond, doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration (remise de la déclaration d'impôt et d'autres documents, communication de renseignements, etc.) qu'il a négligé jusqu'ici. L'obligation de motivation ne constitue pas une simple prescription d'ordre, mais une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation. Dans la mesure où la réclamation déposée à l'encontre d'une taxation d'office nécessite des preuves qualifiées, la motivation de l'état de fait doit y être exposée

de manière substantielle. Le contribuable ne peut donc se limiter à une contestation globale ou à une contestation partielle de points (codes) isolés de sa taxation.

La réclamation contre une taxation d'office doit, le cas échéant, contenir l'indication des moyens de preuves. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, cette obligation est, comme celle de motiver la réclamation, une condition de recevabilité. (CR LIFD-CASANOVA, art. 132 LIFD N 23 s. et les références citées)

- 4.3.4 Dans la mesure où, lors d'une taxation d'office, l'étendue du montant de l'impôt ne peut être déterminée de manière précise, ce dernier doit être estimé. Cette estimation repose nécessairement sur des présomptions et suppositions. Elle ne peut donc pas être simplement mise en doute ; le contribuable doit au contraire prouver que la taxation d'office ne correspond pas à la situation réelle. Toute incertitude quant à l'état de fait doit être écartée par une preuve complète. Ce n'est que lorsque toute incertitude relative à l'état de fait est dissipée que le devoir d'investigation de l'autorité renaît et que cette dernière doit adapter, le cas échéant, la taxation d'office à l'état de fait réel (CR LIFD-CASANOVA, art. 132 LIFD N 27 et les références citées).
- 4.3.5 Une taxation d'office est manifestement inexacte lorsqu'elle passe sous silence ou apprécie de manière erronée un point de vue essentiel et pertinent. La notion d'inexactitude équivaut à la constatation ultérieure et purement objective du fait que la taxation n'est raisonnablement pas conciliable avec les circonstances du cas d'espèce telles qu'elles ressortent des pièces. Enfin, la question de savoir si une taxation est - de manière qualifiée - inexacte et doit ainsi être corrigée, dépend de l'examen matériel de cette taxation et ne constitue pas ainsi une condition de recevabilité de la réclamation (CR LIFD-CASANOVA, art. 132 LIFD N 28 et les références citées).
- 4.3.6 Dans ce système de taxation d'office, l'estimation de l'autorité de taxation bénéficie donc d'une certaine présomption d'exactitude, qui ne saurait être renversée sans autre, mais bien uniquement par la démonstration d'un défaut qualifié ; la démonstration d'une simple inexactitude n'est en aucun cas suffisante. Cette exigence emporte donc dans ce sens un renversement du fardeau de la preuve. Il est plus précis, et mieux adapté à l'ensemble des cas de figure susceptibles de se présenter, de parler de l'exigence d'une preuve qualifiée. En effet, lorsque le contribuable supporte d'emblée le fardeau de la preuve (par exemple pour les éléments justifiant des déductions), l'on ne saurait parler d'un véritable renversement de celui-ci (CR LIFD-CASANOVA, art. 132 LIFD N 29 et les références citées).

5.

- 5.1 En l'occurrence, la CCR a constaté que, tant dans la procédure de réclamation que dans celle de recours, le recourant qui a été l'objet d'une taxation d'office n'a pas démontré le caractère manifestement inexact de la décision attaquée en ce qui concerne les frais d'entretien d'immeuble dont la déduction a été refusée par l'intimé.

5.2 Dans son courrier du 17 mai 2010, le recourant a motivé son "opposition" formée à l'encontre de l'avis de taxation du 16 avril 2010 par le simple fait qu'il "n'y a pas concordance entre un grand nombre de rubriques de [sa] déclaration 2008 et la taxation" et a requis son audition (PJ 8 intimé).

La décision sur réclamation du 8 avril 2011 constate que le caractère manifestement inexact de la taxation d'office n'est pas rapporté. L'intimé relève que la différence entre le revenu imposable déterminé en taxation d'office et celui établi en fonction de la déclaration d'impôt déposée provient des modifications suivantes :

- les frais d'entretien d'immeuble n'ont pas été pris entièrement en considération du fait qu'un grand permis a été délivré par la commune pour la transformation de la grange. Les transformations complètes ne sont pas déductibles ;
- la demande d'acompte du 25 novembre 2008 de B de Fr 16'140.- n'a pas été prise en compte, car seule la facture finale peut être présentée, pour autant qu'il s'agisse bien de frais d'entretien d'immeuble et non pas de frais de transformation ou d'amélioration ;
- du fait de la non prise en compte des frais d'immeuble, la déduction prévue au chiffre 670 ne peut être retenue, le revenu imposable étant supérieur à Fr 33'100.-.

Dans son recours à la CCR du 30 juin 2011 (PJ 6 intimé), le recourant expose essentiellement avoir prouvé l'ensemble des postes de sa déclaration d'impôt déposée le 3 décembre 2009, en particulier les frais d'entretien d'immeuble qui sont litigieux et que l'autorité fiscale a écartés dans leur ensemble, alors que "par leur nature", les dépenses alléguées remplissaient la définition des frais d'entretien. L'autorité, se fondant à tort sur un permis de construire accordé en 2009 pour la grange attenante à son immeuble, semble être partie de l'idée que le coût des fenêtres ne pouvait pas être déduit. Il suggère une visite des lieux ou de faire parvenir des photos aux fins d'établir que la facture C par Fr 5'539.- concerne bien le remplacement de fenêtres d'un immeuble existant. S'agissant de la facture pour l'assainissement de la couverture de sa maison (facture B du 25 novembre 2008), il a assumé économiquement cette demande d'acompte en 2008, si bien que cette déduction doit être admise. Enfin, les autres menus frais d'entretien énumérés dans la formule 4 jointe à sa déclaration d'impôt remplissent à l'évidence les conditions légales posées à leur déduction. A l'appui de son recours, il a produit uniquement la lettre du Service des contributions du 8 avril 2011, la décision de taxation du 27 mai 2011 et les factures de frais d'entretien d'immeuble déjà jointes à sa déclaration d'impôt.

5.3 Dans son mémoire de recours du 30 juin 2011, le recourant a certes exposé les points contestés de sa taxation fiscale, soit ceux concernant divers frais d'entretien d'immeuble non pris en considération. Il s'est cependant limité à une contestation globale sans avoir établi l'inexactitude manifeste de la décision attaquée. Le recourant n'a en particulier pas fourni une preuve complète des déductions fiscales dont il se prévaut, ainsi qu'il en avait l'obligation légale (art. 157 al. 3 LI et not. consid. 4.3.4 et 4.3.6 ci-dessus).

Hormis une facture de ramonage du 27 août 2008 et la prime ECA 2008 relatives à l'immeuble habitation et au rural désaffecté, à Z., ainsi que les factures relatives à la taxe des ordures ménagères 2008 - pièces qui ne sont pas déterminantes pour trancher les points litigieux de la décision attaquée, dans la mesure où ces frais d'exploitation sont inférieurs au montant forfaitaire pris en compte par l'intimé (cf. PJ 10) - le recourant s'est limité à produire devant la CCR à nouveau les factures qu'il avait déjà produites devant l'intimé et que cette dernière avait estimé insuffisantes pour fonder sa décision sur réclamation. C'est le cas en particulier des demandes d'acomptes du 23 septembre 2008 de Fr 5'539.- en faveur de C et du 25 novembre 2008 de Fr 16'140.- en faveur de B.

Dans son recours à la CCR, le recourant n'a ainsi pas établi l'inexactitude manifeste du refus par l'intimé de prendre en compte ces montants au titre de défalcatons de dépenses admissibles, refus motivé, d'une part, par le fait qu'il s'agit de demandes d'acomptes, et non de factures finales, et, d'autre part, que le caractère de frais d'entretien d'immeuble, à l'exclusion de frais de transformation ou d'amélioration, n'avait pas été démontré.

Dans ces conditions, il n'appartenait pas à la CCR d'instruire d'office les faits. A cet égard, le recourant a notamment proposé de produire des photographies de son immeuble pour établir le caractère manifestement inexact de la décision attaquée. Or, conformément au renversement du fardeau de la preuve consécutif à la procédure de taxation d'office, il appartenait au recourant de produire, d'emblée, tous les moyens de preuve dont il dispose aux fins d'établir ses allégués, ce qu'il n'a pas fait. En tout état de cause, le moyen de preuve proposé par le recourant est inefficace pour établir les frais d'entretien dont il se prévaut. Les photographies déposées à l'appui du recours devant la Cour de céans - dont l'admissibilité est douteuse (RDAF 2006 II 1 consid. 2.3) - ne permettent en effet pas d'établir à quelle date elles ont été prises ni la part des travaux qui consistent en des frais d'entretien au sens de l'article 30 al. 2 LI (art. 9 al. 3 LHID), et non en des frais de rénovation engendrant une plus-value (art. 5 al. 1 let. a ordonnance relative à la déduction des frais d'entretien d'immeubles, RSJU 641.312.51). Ce constat s'impose d'autant plus que le recourant admet dans son recours (p. 5) avoir obtenu en 2009 un permis de construction pour l'aménagement de sa grange en appartement ; l'affectation précise (à la partie habitation ou à la grange) des fenêtres objets de la commande C ne peut dès lors être déterminée sur la seule base des pièces produites, étant relevé au surplus que la demande d'acompte du 23 septembre 2008 fait expressément référence à une demande de permis de construire. La même conclusion s'impose concernant les autres frais allégués au titre de frais d'entretien, tels que la demande d'acompte B pour travaux de couverture et E. C'est par ailleurs le lieu de rappeler que de purs paiements anticipés pour des travaux non encore exécutés ne sont en tout état de cause pas encore déductibles (dans ce sens, RFJ 2003, p. 136 consid. 3.d ; CR LIFD-MERLINO, art. 32 LIFD N 98).

5.4 Il découle de ces motifs que c'est à juste titre que la CCR a rejeté le recours de X.

Ad impôt fédéral direct

6. Les considérations qui précèdent s'appliquent également à l'IFD au vu de l'harmonisation des dispositions applicables en l'occurrence.

L'article 130 al. 2 LIFD prescrit en effet que l'autorité de taxation effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable.

Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD).

Enfin, la teneur de l'article 32 al. 2 LIFD est similaire à celle de l'article 30 al. 2 LI s'agissant des questions litigieuses. Sous réserve de la détermination des éléments relatifs au calcul de la valeur locative, le droit harmonisé ne laisse d'ailleurs plus aucune marge de liberté aux cantons s'agissant de la déductibilité des frais d'entretien d'immeubles (TF 2C_878/2010 du 19 avril 2011 consid. 7 et les références citées).

Il peut dès lors être renvoyé aux motifs susmentionnés en matière d'impôt d'Etat. Il convient également de rejeter le recours en matière d'impôt fédéral direct.

7. Il suit de ce qui précède que le recours doit être rejeté tant pour l'impôt d'Etat que pour l'impôt fédéral direct.
8. Compte tenu du sort du recours, les frais de la procédure doivent être mis à la charge du recourant (art. 219 al. 1 Cpa). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens au recourant qui succombe (art. 227 al. 1 Cpa), ni à l'intimé (art. 230 al. 1 Cpa).

**PAR CES MOTIFS
LA COUR ADMINISTRATIVE**

rejette

le recours tant pour l'impôt d'Etat que pour l'impôt fédéral direct ;

met

les frais judiciaires de la présente procédure, par Fr 800.-, à la charge du recourant et les prélève sur son avance ;

dit

qu'il n'est pas alloué de dépens ;

informe

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

ordonne

la notification du présent arrêt :

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

Porrentruy, le 30 avril 2012

AU NOM DE LA COUR ADMINISTRATIVE

Le président a.h. :

La greffière :

Daniel Logos

Nathalie Brahier

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.*