

# FR\_GERICHTE 607 2013 29 vom 18. November 2014

FR Kantonsgericht, 2014-11-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_607\\_2013\\_29](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2013_29)

FR: FR\_GERICHTE 607 2013 29 du 18 novembre 2014

IT: FR\_GERICHTE 607 2013 29 del 18 novembre 2014

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

## Erwägungen

### E. 19

septembre 2013. en droit I. Impôt fédéral direct (607 2013 29) 1. Le recours, déposé le 21 juillet 2013 contre une décision du 24 juin 2013, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11). Partant, sous cet angle, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. 2. a) Selon l'art. 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'art. 34 let. d LIFD dispose au contraire que les dépenses servant à l'acquisition, la production ou l'amélioration d'éléments de fortune ne sont pas déductibles du revenu. Selon M. REICH (in Zweifel/Athanas [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2ème éd., Bâle 2008, n. 17 ad art. 34), constituent de telles dépenses celles dont la valeur, à la fin de la période fiscale, se trouve toujours dans le patrimoine du contribuable et qui augmente la valeur intrinsèque de son bien, y apportant une plus-value durable.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 b) Les dispositions d'exécution relatives à l'article 32 LIFD se trouvent notamment dans l'ordonnance du Conseil fédéral du 24 août 1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS 642.116; ci-après: l'OCF). Selon l'art. 5 de dite ordonnance, les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement se définissent de la façon suivante: "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. Ces investissements concernent le remplacement d'éléments de construction ou d'installations vétustes et l'adjonction d'éléments de construction ou d'installations dans des bâtiments existants." Cette ordonnance a été concrétisée notamment par l'ordonnance du Département fédéral des finances du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables (RS 642.116.1; ci-après: l'ODF) dont l'art. 1 précise que sont en particulier considérés comme mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables: "a. les mesures tendant à réduire les déperditions énergétiques de l'enveloppe du bâtiment, par exemple: 1. isolation thermique des sols, murs, toits et plafonds jouxtant

l'extérieur, des locaux non chauffés ou le terrain, 2. remplacement des fenêtres par des modèles améliorés sur le plan énergétique, 3. pose de colmatages, 4. installation de sas non chauffés, 5. renouvellement de jalousies ou de volets à rouleau; b. les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie dans les installations du bâtiment, par exemple: 1. renouvellement du générateur de chaleur, à l'exception de son renouvellement par des chauffages électriques fixes à résistances, 2. remplacement des chauffe-eau (à l'exception du remplacement des chauffe-eau à circulation par des chauffe-eau centraux), 3. raccordement à un réseau de chauffage à distance, 4. pose de pompes à chaleur, d'installations à couplage chaleur-force et d'équipements alimentés aux énergies renouvelables, 5. pose et renouvellement d'installations servant avant tout à l'utilisation rationnelle de l'énergie, notamment: – dispositifs de réglage, vannes thermostatiques de radiateurs, pompes de recirculation, ventilateurs, – isolation thermique des conduites, de la robinetterie ou de la chaudière, – dispositifs de mesure servant à l'enregistrement de la consommation et l'optimisation du fonctionnement, – appareils liés au décompte individuel des frais de chauffage et d'eau chaude, 6. assainissement de cheminée lié au renouvellement d'un générateur de chaleur, 7. mesures de récupération de la chaleur, par exemple dans des installations de ventilation et de climatisation; c. les analyses énergétiques et les plans-directeurs de l'énergie; d. le renouvellement d'appareils ménagers gros consommateurs d'énergie, tels que cuisinières, fours, réfrigérateurs, congélateurs, lave-vaisselle, lave-linge, équipements d'éclairage, etc., qui font partie de la valeur de l'immeuble."

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 c) Aux fins de concrétiser les dispositions légales cantonales et fédérales, la Direction des finances a en effet édicté à l'attention des contribuables propriétaires d'immeuble la Notice spéciale pour la déduction des frais effectifs relatifs aux immeubles privés et des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement (ci-après : la Notice spéciale<sup>1</sup>). Cette notice contient un catalogue de répartition entre frais d'entretien déductibles, frais d'investissements apportant une plus-value aux immeubles, part économie d'énergie et autres frais. Bien qu'elle soit destinée à s'appliquer au niveau cantonal, il convient de la suivre également pour déterminer les frais d'entretien à retenir dans le calcul de l'impôt fédéral direct, dans la mesure où elle traite en principe de la même matière que les trois ordonnances fédérales, même si celles-ci sont beaucoup moins exhaustives. En outre, la Notice spéciale utilise les mêmes formulations que les trois ordonnances fédérales, ce qui donne à penser que, mis à part l'autorité qui les a émises respectivement, aucune différence n'était envisagée. C'est, d'ailleurs, l'avis que soutiennent M. REICH / M. ZÜGER (in Zweifel/Athanas [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bâle 2008, n. 11 ad art. 32) qui observent, dans la plupart des législations cantonales, une pratique des frais d'entretien déductibles établie qui vaut également pour l'impôt fédéral direct et qui est mieux en mesure de prendre en compte les usages, conceptions d'utilisation et standards d'équipement. d) Selon le texte de l'art. 32 al. 2 phr. 2 LIFD, peuvent être admises en déduction non seulement des dépenses visant à maintenir la valeur (de l'immeuble), mais aussi celles qui tout en augmentant la valeur, servent à des mesures d'économie d'énergie et de protection de l'environnement. Cette disposition poursuit un but qui ne relève pas de la fiscalité; il s'agit de promouvoir des mesures visant à économiser l'énergie et à ménager l'environnement par des avantages fiscaux. De telles mesures (telles par exemple l'isolation thermique des sols, des parois, toits et plafonds, le remplacement de fenêtres, stores, générateurs de chaleur, chauffe-eau et appareils ménagers à forte consommation d'énergie

tels les cuisinières, les fours, les réfrigérateurs ou congélateurs, lesquelles sont mentionnées comme dépenses déductibles dans l'ODF présentent généralement un caractère mixte. Fréquemment, ces mesures incluent partiellement un investissement accroissant la valeur, mais partiellement aussi l'entretien d'éléments de construction ou d'installations préexistants (TF arrêt 2A.223/1997 du 11 juin 1999 in Archives 70 p. 155 ss traduit in RDAF 2001 p. 482 ss, consid. 3g). Il n'est pas aisé de décider dans la pratique 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 (voir StE B 25.7 2008 no 4, 2003 no 2 et 2000 no 1; 1995 B 25.6 no 28; TF arrêt 2C\_666/2008 du 12 mai 2009). Dans ce dernier arrêt qui concernait une terrasse couverte entourée d'une verrière, le Tribunal fédéral a donné raison au fisc soleurois qui s'opposait à la déduction requise en considérant notamment que des mesures qui, de manière secondaire seulement, produisent également certains effets en matière d'économie d'énergie, mais servent en premier lieu au confort du logement ou étendent l'espace d'habitation, dépassent le cadre de l'ODF précitée (consid. 2.1 in fine). Plus récemment (TF arrêt 2C\_727/2012 du 18 décembre 2012 consid. 2.2.1), dans une affaire concernant la déductibilité des frais d'installation d'un système photovoltaïque deux ans après la construction de l'immeuble, le Tribunal fédéral a notamment rappelé que le sens de cette réglementation sur la déduction des mesures destinées à économiser l'énergie et à ménager l'environnement est d'inciter à moderniser techniquement dès que possible des installations vétustes ou technologiquement obsolètes sur un plan énergétique, dans des bâtiments existants, tout en indiquant que ces mesures peuvent s'appliquer de manière (plutôt) restrictive. Il a donné 1 [http://www.fr.ch/scc/files/pdf39/notice\\_sei\\_f.pdf](http://www.fr.ch/scc/files/pdf39/notice_sei_f.pdf)

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 raison au fisc thurgovien en considérant que les dépenses demandées en déduction n'avaient pas servi à remplacer des éléments de construction vétustes ni à ajouter une première installation sur un bâtiment techniquement mal équipé sur le plan énergétique. Après avoir rappelé que les mesures d'économie d'énergie revêtent un caractère mixte (en partie investissement accroissant la valeur, et en partie aussi dépenses [d'entretien] servant maintien de cette valeur), il a jugé que les frais en question n'avaient fait qu'apporter une plus-value à l'immeuble sans servir aussi au maintien de la valeur de l'immeuble. 3. a) En l'espèce, l'autorité intimée considère que l'installation d'une ventilation double flux avait en premier lieu pour but d'apporter un confort d'habitation supplémentaire comme l'indiquait le nom du module inscrit sur le certificat Minergie ®. Selon elle, la ventilation double flux en cause constitue une nouvelle installation de ventilation ayant apporté une plus-value à l'immeuble et n'est donc pas déductible, les éléments permettant de récupérer la chaleur n'étant déductibles comme investissement destiné à économiser l'énergie que s'ils sont intégrés dans un système de ventilation existant. De son côté, le recourant se prévaut de la Notice spéciale, et notamment de son chiffre 6.9.3 let. b, selon lequel les mesures de récupération de la chaleur dans l'installation de ventilation et de climatisation (échangeur de chaleur) constituent des frais d'économie d'énergie déductibles. La facture de 29'029 francs produite au dossier comprend 5'846 fr. 20 d'appareils (dont 3'782 fr. 40 pour un échangeur de chaleur<sup>2</sup>) ainsi que 9'712 fr. 80 pour la distribution d'air intérieur, 450 francs pour le raccordement des condensats, 5'500 francs pour les transport et montage, 688 francs pour le raccordement électrique, 3'300 francs de travaux de menuiserie, et 2'490 francs de travaux de peinture: Récapitulation Ventilation contrôlée - B. \_\_\_\_\_ 244 Installation de ventilation 244.1 Total Appareils 5'846.20 244.2 Total

Distribution d'air intérieur 9712.80 244.3 Total Raccordement des condensats 450.00 244.4  
Total Transport et montage 5'500.00 244.5 Total Raccordement électrique 688.00 244.6  
Total Menuiserie 3'300.00 244.7 Total Peinture 2'490.00 244 Total Installation de  
ventilation Fr. 27'987.00 Brut Fr. 27'987.00 001 Rabais -2.00 % 27'987.00 - 559.75 002  
Escompte -2.00 % 27'427.25 - 548.55 008 TVA 8.00 % 26'878.70 2'150.30 Total  
Ventilation contrôlée Fr. 29'029.00 Conditions de paiement net à 30 jours D'autre part, les  
recourants se basent sur la documentation du fabricant (disponible en ligne<sup>3</sup>) et font valoir  
qu'ils ont réduit leurs dépenses grâce à l'installation d'une ventilation double flux. b) En  
l'occurrence, il convient d'examiner si le système de ventilation double flux en cause entre  
dans la catégorie, non pas, comme le font valoir les recourants, des mesures en faveur de  
l'utilisation rationnelle de l'énergie dans les installations du bâtiment (isolation thermique,  
fenêtres 2 Voir les cas d'applications à la page  
[http://fr.wikipedia.org/wiki/%C3%89changeur\\_de\\_chaleur](http://fr.wikipedia.org/wiki/%C3%89changeur_de_chaleur) 3  
<http://zehnder.fr/comfosystems/Economies-d'energie,21.html>

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 améliorées sur le plan énergétique, colmatages, sas non  
chauffés, renouvellement de jalousies ou de volets à rouleau), mais des mesures en faveur  
de l'utilisation rationnelle de l'énergie dans les installations du bâtiment en tant que  
"mesures de récupération de la chaleur, par exemple dans des installations de ventilation et  
de climatisation" (art. 1 let. b ch. 7 de l'ODF précitée). Il importe de retenir que la maison  
des recourants n'était construite que depuis cinq ans lorsqu'ils ont installé la ventilation  
litigieuse. De plus, dite ventilation est nouvelle comme le démontre la facture produite au  
dossier : il y est fait état de l'installation, notamment, de onze grilles pour la distribution  
d'air intérieur. Par conséquent, l'on ne se trouve en présence ni d'un remplacement  
d'éléments de construction vétustes ni de l'adjonction d'une première installation sur un  
bâtiment techniquement mal équipé sur le plan énergétique. A cela s'ajoute le fait que les  
frais assumés pour cette ventilation constituent en totalité des dépenses ayant apporté une  
plus-value à l'immeuble. A défaut de présenter un caractère mixte, c'est-à-dire servir aussi à  
l'entretien d'installations préexistantes, ces dépenses ne sont pas déductibles. Il importe  
également de constater que la ventilation en question sert en premier lieu au confort du  
logement. Le premier objectif visé par l'installation d'une ventilation n'est pas tant  
d'économiser des frais de chauffage que de bénéficier d'une meilleure qualité de l'air par  
l'évacuation des odeurs et des substances allergènes, ou encore de lutter contre l'humidité.  
C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a refusé la déduction des 29'029 francs de frais  
d'installation de la climatisation en cause. Il s'ensuit que le recours est rejeté sur ce point. 4.  
Les recourants ont également contesté le code 3.310 de leur taxation comme ils l'avaient  
déjà fait valoir dans leur réclamation (les valeurs locative et fiscale déclarées ayant été  
augmentées de, respectivement, 1'536 francs et 36'000 francs). Or, dans sa décision sur  
réclamation, l'autorité ne s'est pas prononcée sur cette question. A cela s'ajoute le fait que la  
remarque figurant sur l'avis de taxation laisse penser que l'augmentation des montants  
figurant sous le code 3.310 est liée aux frais d'immeubles qui ne prennent pas en compte les  
29'029 francs de la ventilation - et c'est sur cette remarque que les recourants se sont basés  
pour motiver leur grief - alors qu'elle semble due à la modification de qualification de la  
situation de l'immeuble. En effet, selon le questionnaire pour l'estimation des valeurs  
locatives et fiscales des immeubles non agricoles (ci-après : questionnaire QINA), établi par  
le secteur d'estimation des immeubles du Service cantonal des contributions joint à cette  
communication, la situation de leur immeuble a été qualifiée de situation C (3 points), ce  
qui a porté le total des points de la rubrique "1. Evaluation" à 9 points, de sorte que la valeur

de la norme de base a été augmentée pour être fixée à 286 francs par unité de chambre (voir "Instructions spéciales sur la manière de remplir le questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles" p. 6 et 9 s.), avec une augmentation de 36'000 francs de la valeur fiscale et de 1'536 francs de la valeur locative. Dans ces circonstances, il importe de respecter le droit d'être entendu des recourants en renvoyant le dossier à l'autorité intimée pour qu'elle se prononce sur ce grief. Au vu de ce qui précède, le recours est partiellement admis. 5. a) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont réduits proportionnellement. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 200 francs.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 II. Impôt cantonal (607 2012 30) 6. Le recours, déposé le 21 juillet 2013 contre une décision du 24 juin 2013, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RSF 642.14), 180 LICD et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, sous cet angle, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal. 7. a) Comme en droit fédéral, l'art. 33 al. 2 LICD prévoit que 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 (voir aussi art. 9 al. 3 let. a LHID). Il peut déduire, en outre, les dépenses d'investissements destinées à économiser l'énergie et à ménager l'environnement dans la même mesure que pour l'impôt fédéral direct. L'art. 35 let. d LICD dispose au contraire que les dépenses servant à l'acquisition, la production ou l'amélioration d'éléments de fortune ne sont pas déductibles du revenu. Les dispositions d'application y relatives sont contenues dans l'ordonnance du 21 mars 2001 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés, des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ainsi que des frais de restauration de biens culturels immeubles (ci-après: ordonnance cantonale, RSF 631.421). A relever d'ailleurs que, selon M. REICH (in Zweifel/Athanas [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 (StHG), 2ème éd., Bâle 2002, n. 57 ss ad art. 9), la loi sur l'harmonisation des impôts directs n'impose nullement aux cantons de prévoir des déductions pour économiser l'énergie et ménager l'environnement, mais que, s'ils le font, ils doivent s'en tenir strictement à la réglementation fédérale dans son entier. b) L'art. 7 al. 2 let. b ch. 7 de l'ordonnance cantonale citée explicite que sont en particulier considérés comme mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables, les mesures de récupération de la chaleur, par exemple dans des installations de ventilation et de climatisation. Pour le surplus, la Notice spéciale déjà présentée ci-dessus concrétise la pratique des autorités fiscales cantonales quant à la déduction des frais effectifs relatifs aux immeubles privés et des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement c) Force est dès lors de constater que les règles de droit cantonal applicables en l'espèce ont un contenu identique et doivent être interprétées dans le même sens que les règles de droit fédéral présentées plus avant. Il en résulte que, pour les motifs exposés ci-dessus aux consid. 2 et 3, la conclusion tendant à la déduction des frais d'installation de la ventilation doit être rejetée. d) Quant à la conclusion

relative au code 3.310 de la taxation (augmentation des valeurs locative et fiscale), pour les mêmes raisons qu'en droit fédéral, il se justifie de renvoyer le dossier à l'autorité intimée pour qu'elle se prononce sur ce grief. Il s'ensuit que le recours formé en droit cantonal est partiellement admis lui aussi. 8. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure; si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA).

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 200 francs. la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (607 2013 29)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.