

604 2008-112

604 2008-113

Arrêt du 26 juin 2009

COUR FISCALE

COMPOSITION Président : Hugo Casanova
 Assesseurs : Berthold Buchs, Michael Hank, Albert Nussbaumer,
 Louis-Marc Perroud

PARTIES **Les époux X., recourants,**

 contre

 SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, rue Joseph-Piller 13, case
 postale, 1701 Fribourg, **autorité intimée**,

OBJET Impôt sur le revenu des personnes physiques; frais d'entretien
 d'immeubles / frais d'économie d'énergie

 Recours du 4 août 2008 contre la décision sur réclamation du 8 juillet
 2008 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période
 fiscale 2007

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. Les époux X. sont propriétaires d'une maison individuelle construite en 1982 et sise sur le territoire de la commune de Y. ainsi que d'un autre immeuble à l'étranger.

Pour la période fiscale 2007, les époux X. ont demandé la déduction d'un montant total de 83'399 francs à titre de frais d'immeubles privés. Ce montant comprenait, entre autres, les postes suivants pour l'immeuble sis à Y.:

2007		Répartition des frais				
no	Entreprise / Genre des travaux	Total	Part plus-value	Part entretien	Economie d'énergie / environnement	Autres frais
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
12	A. Analyse et conception remplacement chauffage	4'000	½ 2'000	½ 2'000	100% 2'000	
13						
14	B. Enquête pompe à chaleur	159	1/1 159		100% 159	
15	Préfecture Permis pompe à chaleur	215	1/1 215		100% 215	
16	C. Pompe à chaleur / Boiler	48'932	½ 24'466	½ 24'466	100% 24'466	
17	D. Raccordements sondes géothermiques	2'500	½ 1'250	½ 1'250	100% 1'250	
18	E. Réfection revêtement fouilles sondes géothermiques	950	½ 475	½ 475	100% 475	
19	F. Transformation pour pompe à chaleur	3'367	½ 1'684	½ 1'684	100% 1'684	
20	G. Transformation pour pompe à chaleur	4'802	½ 2'401	½ 2'401	100% 2'401	
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
	Total	81'965	34'072.--	43'809	34'072	4'085.--

Par avis de taxation du 26 mai 2008, le Service cantonal des contributions (ci-après SCC) n'a admis en déduction en tant que frais d'entretien d'immeubles et d'économie d'énergie

qu'un montant de 51'276 francs, dont 45'758 francs ont été attribués à Fribourg et 5'518 francs à l'étranger dans le cadre de la répartition internationale. Abstraction faite de deux éléments de frais d'entretien d'immeubles qui ne sont aujourd'hui plus litigieux, cette taxation a été motivée comme suit: *"Tous les frais en relation avec le changement de chauffage sont admis de la manière suivante; 1/4 entretien, 1/4 économie d'énergie, la 1/2 restante étant considérée comme plus-value non déductible à l'impôt."*

B. Le 15 juin 2008, les époux X. ont formé réclamation contre la taxation précitée. Ils ont contesté la répartition du coût total des travaux entre les parts d'entretien (1/4), de plus-value destinée à économiser l'énergie (1/4) et de plus-value autre (1/2) en invoquant ce qui suit:

"En effet, l'étude réalisée par le bureau A. (annexe 1) chiffrait le remplacement du système de chauffage et de production d'eau chaude tel qu'existant précédemment à 32'474.--, sans les honoraires d'ingénieur."

Nous avons établi ci-joint un tableau comparatif des deux solutions:

	<i>Chauffage et eau chaude Bois et électricité</i>	<i>Chauffage et eau chaude Pompe à chaleur (PAC)</i>
<i>Coût selon étude (annexe 1)</i>	32'474.--	<i>(Pour information : 49'760.--) (Sans travaux annexes)</i>
<i>Honoraires</i>	4'000.--	4'000.--
<i>Coûts effectifs :</i>		
- PAC		48'900.—
- Travaux annexes		7'909.—
Coût total	<u>36'474.--</u>	<u>60'809.—</u>
<i>Différence</i>		<u>24'335.—</u>

Il ressort clairement de ce tableau que la plus value effective représentée par l'installation d'une pompe à chaleur est de 24'335.--, et non de 48'669.75 telle que vous l'avez décomptée lors de votre taxation.

Nous estimons que la totalité de cette plus-value de 24'335.— doit être décomptée comme mesure destinée à économiser l'énergie et être déductible de notre revenu fiscal de 2007.

Le solde de 36'474.— est effectivement le coût du remplacement du chauffage existant et doit également être déduit en tant qu'entretien.

A notre avis, cette manière de faire est en tout point conforme à la loi du 6 juin 2000 (art. 34 al. 2) et à son ordonnance d'application du 21 mars 2001 (art. 5 et art. 7).

D'ailleurs, ces deux documents ne font aucune différence entre une économie d'énergie fossile et une autre économie, ce qui est absolument justifié à l'heure où la construction de nouvelles centrales nucléaires est envisagée."

Par décision du 8 juillet 2008, le SCC a rejeté la réclamation. Il a notamment retenu:

"Remplacement du chauffage et de la production d'eau chaude.

Selon l'article 7 al. 2 de l'ordonnance de la Direction des finances 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, sont en particulier considérés comme mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables :

- a) ...
- b) *les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie dans les installations du bâtiment, par exemple :*
 - 1. ...
 - 2. ...
 - 3. ...
 - 4. *la pose de pompes à chaleur, d'installations à couplage chaleur-force et d'équipements alimentés aux énergies renouvelables. Les énergies renouvelables à encourager sont : énergie solaire, géothermie, chaleur ambiante captée avec ou sans pompe à chaleur, énergie éolienne et biomasse, y compris le bois ou le biogaz ; l'utilisation des forces hydrauliques n'entre pas dans la catégorie des énergies renouvelables à encourager au sens de la LICD.*

Toutefois, conformément au point 6.3.1 let. B de 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 éditée par la Direction des finances en décembre 2001, les frais qui découlent de la pose d'une pompe à chaleur en remplacement du combustible bois et charbon et d'un chauffage électrique doivent être traités fiscalement de la manière suivante :

- $\frac{1}{2}$ plus-value / investissement (non déductible)
- $\frac{1}{4}$ entretien (déductible)
- $\frac{1}{4}$ économie d'énergie (déductible)

En effet, conformément au questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles complété par les contribuables en date du 24 juin 1992, le système de chauffage qui a été remplacé dans le courant de l'année 2007 fonctionnait au bois et à l'électricité. Dès lors, le coût relativement élevé de la pompe à chaleur, lié notamment aux performances optimales de cette nouvelle installation, dégage incontestablement une plus-value à l'immeuble par rapport au système de chauffage existant, relativement bon marché lors de son acquisition.

Le SCC ne peut par conséquent que confirmer la décision qu'il a prise en procédure de taxation, à savoir le refus de la moitié des dépenses liées à la nouvelle installation de chauffage et de production d'eau chaude considérée comme de la plus-value non déductible à l'impôt. "

C. Par acte du 4 août 2008 (date du sceau postal), les époux X. ont interjeté recours auprès du Tribunal cantonal en concluant à la prise en compte des frais effectifs du remplacement du chauffage et de la production d'eau chaude, que ce soit sous l'angle des coûts d'entretien ou des coûts relatifs aux économies d'énergie. Ils expliquent

notamment qu'après 26 ans, le remplacement du chauffage et de la production d'eau chaude était devenu indispensable. Or, l'ancien système de chauffage - déjà plus coûteux qu'un traditionnel chauffage à mazout - était un système mixte composé d'une chaudière électrique et d'une chaudière à bois auxquelles s'ajoutaient un accumulateur de 750 litres, la production d'eau chaude étant assurée par un boiler indépendant de 300 litres. Soucieux de réaliser une installation répondant aux normes et exigences actuelles, ils avaient mandaté le bureau A. afin d'étudier quelles installations conviendraient le mieux à leur situation, en incluant également la recherche d'une économie d'énergie. A leur avis, il ressort du tableau déjà produit en procédure de réclamation (cf. ci-dessus lettre B) qu'un remplacement identique des anciennes installations aurait coûté 36'474 francs, alors que l'autorité intimée n'a reconnu qu'un montant de 16'223.55 francs à titre de frais d'entretien déductibles. Les recourants contestent également que 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 (disponible sur Internet à l'adresse suivante: http://www.fr.ch/scc/sei/notice_immeubles.pdf; ci-après Notice spéciale), qui ne figure d'ailleurs pas dans le recueil systématique de la législation fribourgeoise, ait force de loi. Si celle-ci peut servir de base de travail, elle ne libère pas à leur avis les autorités fiscales d'examiner en détail les différents cas qui lui sont soumis. Cela leur apparaît d'autant plus important que la notice ne tiendrait pas compte de la complexité de certains systèmes, complexité permettant de gérer de façon optimale l'utilisation d'énergie.

L'avance de frais fixée à 650 francs par ordonnance du 6 août 2008 a été payée dans le délai imparti.

Dans ses observations datées du 29 août 2008, mais transmises le 11 septembre 2008, le Service cantonal des contributions propose d'admettre les frais qui découlent du remplacement du chauffage et de la production d'eau chaude à hauteur de 40'579 francs (frais d'entretien: 32'474 francs, conformément à l'évaluation réalisée par le bureau Energie Concept; investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement: 8'105 francs). Il se réfère notamment à un arrêt non publié 4F 06 232/233 du 6 juillet 2007 de la Cour de céans qui confirme que la Notice spéciale ne se fonde pas sur une délégation de compétence prévue par la loi fiscale et qu'elle n'a donc un effet contraignant que dans la mesure où le recourant ne prouve pas, en application des règles sur le fardeau de la preuve, qu'il a assumé des frais effectifs plus élevés que le montant admis par le fisc selon les proportions fixées dans la Notice spéciale. Partant de ce principe, il justifie comme suit la nouvelle proposition de taxation:

"Selon le point 6.1.1 de la Notice spéciale, les frais qui découlent du remplacement d'une chaudière de même puissance sont entièrement déductibles à titre de frais d'entretien d'immeuble. Nous admettons dès lors que le montant qui s'élève à 32'474 francs peut effectivement être admis en déduction à titre de frais d'entretien d'immeuble. La part d'économie d'énergie doit cependant être calculée conformément à la répartition prévue au point 6.3.1 lettre b de la Notice spéciale, soit 100% sur le quart de la dépense de plus-value.

En effet, nous maintenons que le coût relativement élevé de la pompe à chaleur, lié notamment aux performances optimales de cette nouvelle installation, dégage incontestablement une plus-value à l'immeuble non déductible à l'impôt.

La différence entre le coût total de l'installation (64'893 francs) et la part admise à titre de frais d'entretien d'immeuble (32'474 francs) constitue la part de plus-value, en l'occurrence 32'419 francs. La part d'économie d'énergie doit par conséquent être arrêtée à 8'105 francs, montant correspondant au quart de 32'419 francs."

Les recourants ont déposé leurs contres-observations le 14 octobre 2008, constatant tout d'abord que le SCC admettait partiellement leur point de vue. Ils soutiennent au surplus que le mandat de A. (coûts: 4'000 francs) consistait dans l'étude et le calcul des économies d'énergie possibles et réalisables pour l'ensemble du bâtiment, ce qui correspondrait parfaitement à l'art. 7 let. c de l'ordonnance du 21 mars 2001 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés et des investissements destinés à économiser l'énergie. Quant aux travaux annexes (coûts: 7'909 francs), il s'agirait des transformations indispensables pour adapter le bâtiment à la pose d'une pompe à chaleur. Celles-ci n'apporteraient donc aucune plus-value à l'immeuble et auraient été exécutées uniquement dans le but de réaliser un système économisant l'énergie. Enfin, il ressortirait nettement du tableau établi par le bureau A. que la différence d'investissement réelle était à calculer entre les 32'474 francs du remplacement du système existant et les 48'900 francs de la pompe à chaleur, soit 16'424 francs. Ainsi, en application de l'art. 9 de l'ordonnance applicable, la déduction totale devait être portée à 60'809 francs et non 40'579 comme le proposait l'autorité intimée.

Dans ses ultimes remarques du 20 octobre 2008, l'autorité intimée maintient son point de vue en relevant que seule la moitié de l'ensemble des dépenses devait être admise en déduction si l'on voulait appliquer les dispositions 6.3.1 let b de la Notice spéciale.

e n d r o i t

I. Procédure applicable et jonction des causes

1. a) A teneur de l'art. 104 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral n'en dispose autrement. A cet égard, les cantons sont également libres en principe dans l'aménagement et l'organisation de la commission de recours en matière d'impôt (voir A. PEDROLI *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 104 n. 5 ss). Aussi les al. 1 et 2 de l'art. 4 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RSF 634.1.11) prescrivent-ils que la procédure de recours devant le Tribunal cantonal - lequel est l'instance de recours prévue par l'art. 104 al. 3 LIFD - est réglée par analogie en application des dispositions correspondantes du droit cantonal, sous réserve de dispositions contraires du droit fédéral (voir art. 140 ss LIFD).

Il s'ensuit que les règles de procédure de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) sont applicables à titre subsidiaire.

b) L'art. 42 al. 1 let. b CPJA prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement de l'affaire le recours concernant l'impôt fédéral direct (604 08 112) et le recours concernant l'impôt cantonal (604 08 113). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule et même décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal cantonal. Par ailleurs, les deux moyens de droit présentent un rapport étroit sous un angle non seulement procédural mais également matériel, dans la mesure où ils soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques.

Dans son ATF 130 II 509 consid. 8.3, le Tribunal fédéral avait jugé qu'il était impératif de distinguer clairement, dans leur motivation et dans leur dispositif, les deux décisions à rendre par la Cour fiscale (impôt fédéral direct et impôt cantonal). Il avait aussi indiqué qu'en cas de contestation de l'arrêt cantonal devant le Tribunal fédéral suisse, il y avait également lieu de distinguer dans le mémoire de recours les conclusions et les griefs propres à chaque impôt concerné. La Haute Cour fédérale a toutefois relativisé cette jurisprudence dans un arrêt 2C_721/2008 du 5 mars 2009 (à publier), en considérant que lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut donc être traitée avec un raisonnement identique, tant pour l'impôt fédéral direct, que pour les impôts cantonal et communal, on peut admettre qu'une seule décision soit rendue et que le dispositif ne distingue pas entre les deux catégories d'impôts. Mais il importe alors que la motivation de la décision attaquée permette clairement de saisir que la décision rendue vaut aussi bien pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonal et communal. Le Tribunal fédéral a ajouté que dès lors que son pouvoir d'examen et que ses compétences sont désormais les mêmes avec l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, que les impôts cantonal et communal portant sur une matière visée à l'art. 73 al. 1 LHID, il n'y a plus de raison d'exiger systématiquement du recourant qu'il dépose deux recours distincts pour chacun de ces impôts. Celui-ci peut attaquer cette décision dans un seul recours. Il faut cependant qu'il ressorte de la motivation du recours, qu'il s'en prend tant à l'impôt fédéral direct, qu'aux impôts cantonal et communal, pour que ces deux catégories d'impôts soient revues par le Tribunal fédéral.

Cela étant, indépendamment des exigences de forme auxquelles doit répondre un arrêt traitant à la fois l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal, il demeure impératif d'examiner ces deux objets de manière précise et clairement distincte.

II. Impôt fédéral direct (604 08 112)

2. a) En vertu de l'art. 32 al. 2 LIFD, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, 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. Constituent, selon M. REICH *in* Zweifel/Athanas [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2^{ème} édition, Bâle 2008, n. 17 ad art. 34, 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.

Les dispositions d'exécution y relatives se trouvent 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'ordonnance du Conseil fédéral) ainsi que dans les deux ordonnances prises sur cette base respectivement par le Département fédéral des finances (ordonnance 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'ordonnance du Département fédéral des finances) et par l'Administration fédérale des contributions (ordonnance du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct; RS 642.116.2).

b) L'Ordonnance de l'Administration fédérale des contributions indique que sont déductibles les dépenses d'entretien dues aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble (art. 1 al. 1 let. a).

Les frais d'entretien - au sens technique - sont ceux engendrés par les travaux nécessaires au maintien en l'état de l'immeuble, notamment au maintien de ses possibilités d'utilisation, et qui n'en augmentent pas la valeur, ni lui apportent une amélioration (ACCR FR 1988 II. E n° 7 consid. 1 et la jurisprudence citée). La doctrine distingue entre les travaux de maintien en état (*Instandhaltungskosten*) effectués régulièrement, ceux de remise en état (*Wiederinstandstellungskosten*) qui sont faits à intervalles plus espacés, et ceux de remplacement d'installations obsolètes (P. LOCHER, Kommentar zum DBG, Ière partie, Therwil/Bâle 2001, n. 24 ad art. 32). Lorsqu'il est question du maintien ou de l'augmentation de la valeur de l'immeuble, il s'agit surtout de sa valeur d'usage (voir M. REICH/M. ZÜGER *in* Zweifel/Athanas [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bâle 2000, n. 11 ad art. 32). Les frais d'entretien comprennent principalement les dépenses de rénovation et de réparation des immeubles, destinées à compenser l'usure normale due à l'usage de la chose et à l'écoulement du temps; ils permettent de maintenir la source du revenu qu'est l'immeuble (voir B. ZWAHLEN, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, thèse, Bâle 1986, p. 83 ss, 144 s.).

Dans son arrêt 133 II 287, consid. 2, le Tribunal fédéral confirme que les frais d'entretien d'immeubles constituent des frais organiques d'acquisition du revenu immobilier et relève que ne sont pas déductibles les dépenses d'acquisition ou d'amélioration des biens. Ensuite, dans un arrêt 2C_141/2008 du 15 février 2008, consid. 2.1, notre haute Cour a jugé que, si une dépense englobe à la fois une partie de frais d'entretien et une partie augmentant la valeur, la dépense n'est déductible que pour la part imputable aux frais d'entretien. Elle a précisé en outre que les parts respectives pouvaient être estimées.

S'agissant d'immeubles privés, le moment déterminant pour juger du maintien ou de l'augmentation de la valeur est celui de leur acquisition par le contribuable ou son prédécesseur juridique (P. LOCHER, *Kommentar zum DBG*, Ière partie, Therwil/Bâle 2001, n. 18 ad art. 32). Des travaux qui portent la valeur de l'immeuble au-delà de celle qu'il présentait alors cessent d'être déductibles fiscalement.

NICOLAS MERLINO (dans Yersin/Noël [édit.], *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008, n. 31 s. ad art. 32) fait également la distinction entre frais d'entretien immobiliers au sens large, dépenses d'investissement immobilier et frais d'entretien privés du contribuable. Cependant, à l'encontre de la doctrine majoritaire, il aimerait se référer à la valeur historique initiale pour déterminer s'il y a augmentation de valeur ou non. Cette controverse n'a cependant aucune incidence sur le cas ici litigieux.

c) L'art. 5 de l'ordonnance du Conseil fédéral définit les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement 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."

Dite ordonnance renvoie à son art. 7 à l'ordonnance du Département fédéral des finances et précise en outre à son art. 8 que des tels frais sont - sous réserve d'immeubles nouvellement acquis - déductibles à raison de 100%.

Quant à l'Ordonnance du Département fédéral des finances, elle précise dans son art. 1 let. b que sont en particulier considérés comme mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables:

"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."

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 (cf. StE B 25.7, 2008 n° 4, 2003, n° 2 et 2000, n° 1; 1995 B 25.6 n° 28; arrêt 2C_666/2008 du Tribunal fédéral du 12 mai 2009). Comme les autorités fiscales ne sont pas des experts en matière d'énergie et d'environnement, il peut s'imposer, le cas échéant, d'avoir recours aux conseils de spécialistes (LOCHER, n. 24 ad art. 32 LIFD et les arrêts cités)

3. a) Dans ses observations sur recours, l'autorité intimée s'est déclarée prête d'admettre les frais d'entretien qui découlent du remplacement du chauffage et de la production d'eau chaude à hauteur de 32'474 francs, conformément à l'évaluation réalisée par le bureau A. La Cour de céans en prend acte.

Quant aux investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, le Service cantonale des contributions maintient cependant la déduction d'un montant de 8'105 francs uniquement. Il se prévaut de la Notice spéciale et notamment de son chiffre 6.3.1 lettre b, selon lequel en cas de remplacement d'un chauffage au combustible bois et d'un chauffage électrique par un système alternatif (en particulier pose d'une pompe à chaleur), $\frac{1}{4}$ des dépenses est considéré comme part de plus-value destinée à économiser l'énergie et à ménager l'environnement et partant déductible à ce titre, $\frac{1}{4}$ étant attribué aux frais d'entretien et $\frac{1}{2}$ à la "valeur restante" (plus-value non déductible).

Il convient de relever que, bien que la Notice spéciale cantonale soit une règle d'application cantonale, il y a lieu en principe de la suivre également pour déterminer les frais d'entretien et d'économie d'énergie à retenir dans le calcul de l'impôt fédéral direct. La Notice spéciale et les trois Ordonnances fédérales, pourtant beaucoup moins exhaustives, traitent en effet de la même matière en utilisant les mêmes formulations, ce qui donne à penser que, mise à part l'autorité qui les a émises, aucune différence n'était envisagée. C'est, d'ailleurs, aussi l'avis de BERNHARD ZWAHLEN (*in Zweifel/Athanas [édit.]*, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2^{ème} édition, Bâle 2008, n 11 ad art. 32) qui soutient que, dans la plupart des législations cantonales une pratique des frais d'entretien déductibles est 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.

b) Or, c'est justement la valeur juridique de cette Notice spéciale qui est contestée par les recourants, qui soutiennent qu'il s'agit d'un règlement administratif interne sans valeur juridique.

Dans un arrêt 4F 95 202 non publié en la cause M. du 28 mai 1999 déjà (consid. 2a in fine) et confirmé depuis lors à multiples reprises (cf. p. ex. l'arrêt 4F 06 232/233 du 6 juillet 2006), la Cour de céans a rappelé que cette Notice spéciale avait pour but de concrétiser les dispositions légales cantonales et fédérales, qu'elle contenait un catalogue de répartition entre frais d'entretien déductibles, frais d'investissements apportant une plus-value aux immeubles et autres frais. La Cour a considéré que l'uniformisation de la pratique en matière de déduction de frais d'entretien introduite par le catalogue de répartition ainsi publié, conduisait à l'application uniforme du droit et maintenait l'égalité de traitement entre les propriétaires d'immeuble et que dans ce sens, elle obligeait l'autorité administrative. Elle a toutefois jugé qu'en raison de sa nature, en tant qu'elle ne repose pas sur une délégation de compétence prévue par la loi fiscale, une pareille notice réserve la liberté de jugement de l'autorité de juridiction administrative, qui s'en écartera si la répartition qu'elle propose est contraire aux lois fiscales dont elle concrétise l'application. Cette notice n'a donc un effet contraignant que dans la mesure où le recourant ne prouve pas, en application des règles sur le fardeau de la preuve, qu'il a assumé des frais effectifs plus élevés que le montant admis par le fisc selon les proportions fixées dans la Notice spéciale.

Le Tribunal fédéral a également retenu que l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle donne à certaines dispositions légales dans des directives, mais que celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. En particulier, elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 133 II 305).

c) En l'espèce, force est de constater que l'autorité intimée n'a pas procédé à un véritable examen des circonstances du cas concret et qu'elle n'a notamment pas analysé les différents postes de dépenses dont la déduction est revendiquée par les recourants au titre d'investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement (cf. ci-dessus sous lettre A). Elle s'est limitée sur ce point à une application stricte du chiffre 6.3.1 let. b de la Notice spéciale, sans toutefois se prononcer sur les critiques formulées par les recourants à l'égard de cette répartition schématique. Contrairement à d'autres points de la Notice spéciale, cet élément nécessite sans doute une justification par rapports aux normes supérieures à mettre en pratique. En effet, même si l'on conçoit en pareille situation qu'une partie des investissements de plus-value peut, le cas échéant, être lié à une augmentation du confort notamment, on ne saurait d'emblée comprendre pourquoi la Notice spéciale qualifie de manière aussi restreinte et générale la moitié des investissements comme plus-value non déductible, bien que le système alternatif (en l'espèce pompe à chaleur) ayant remplacé l'ancien chauffage remplisse les critères des dispositions fiscales topiques. Ceci est d'autant plus vrai qu'un raccordement à une centrale de chauffage à distance donne droit quant à lui à une déduction complète de tous les frais consentis (chiffre 6.3.1 let. a de la Notice spéciale; cf. à ce sujet également StE 2003 B 25.7 n° 3). Il n'est pas non plus démontré que le chiffre 6.3.1 let. b de la Notice spéciale pourrait se baser sur des chiffres expérimentaux. Contrairement à l'avis de l'autorité intimée, la simple comparaison des coûts de l'ancienne installation avec le montant des dépenses causées par le système alternatif ne permet pas à elle seule non plus de tirer des conclusions impératives quant à la nature des investissements. Le fait que "le coût relativement élevé de la pompe à chaleur, lié notamment aux performances

optimales de cette nouvelle installation, dégage incontestablement une plus-value à l'immeuble" n'exclut pas d'emblée la déduction des dépenses y relatives.

C'est bien en raison de leur but - rationaliser la consommation d'énergie ou recourir aux énergies renouvelables - que ce genre d'investissements peut, le cas échéant, être déductible en dépit de l'augmentation de la valeur de l'immeuble créé (cf. MERLINO, n. 77 *ad art.* 32 LIFD).

Dans ces circonstances, il y a lieu d'annuler la décision attaquée et de renvoyer le dossier à l'autorité intimée pour instruction complémentaire et nouvel examen des déductions revendiquées dans le sens des considérants.

4. a) Conformément à l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe.

b) En l'espèce, même si le recours est partiellement admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5). A l'inverse, il ne se justifie non plus de mettre des frais à charge des la recourants.

III. Impôt cantonal (604 08-113)

5. a) Au niveau cantonal, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers (art. 33 al. 2, 1^{ère} phr. LICD; voir également la clause générale de l'art. 9 al. 1, 1^{ère} phr. LHID). L'art. 33 al. 2 2^{ème} phr. LICD dispose que le contribuable peut, en outre, déduire les dépenses d'investissements destinées à économiser l'énergie et à ménager l'environnement dans la même mesure que pour l'impôt fédéral direct (voir également art. 9 al. 3 let. a LHID). A l'inverse, l'art. 35 let. d LICD dispose 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 MARKUS REICH, *in*: Zweifel/Athanas (édit.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 (StHG), 2^{ème} édition, Bâle 2002, ad art. 9, n. 57 ss., 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. a ch. 2 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 le remplacement des fenêtres par des modèles

améliorés sur le plan énergétique. Selon art. 9 de la même ordonnance, le taux de déduction pour les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables se monte à 50% au cours des cinq premières années après l'acquisition ou la construction de l'immeuble et, passé ce délai, à 100%.

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, le recours formé en droit cantonal doit également être admis partiellement, le dossier étant renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

6. a) Selon l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Lorsque le recours est partiellement admis, ils sont réduits proportionnellement. Toutefois, des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause (art. 133 CPJA).

b) En l'espèce, même si le recours est partiellement admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de cette disposition (RFJ 1992 p. 199).). A l'inverse, il ne se justifie non plus de mettre des frais à charge des recourants.

I a C o u r a r r ê t e :

I. Impôt fédéral direct (604 08-112)

1. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision attaquée est annulée et le dossier renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision au sens des considérants.

2. Il n'est pas perçu de frais de justice.

II. Impôt cantonal (604 08-113)

3. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision attaquée est annulée et le dossier renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision au sens des considérants.

4. Il n'est pas perçu de frais de justice. L'avance de frais versée (650 francs) est restituée aux recourants.

402.95; 402.96