



100 15 51

200 15 36

La commune: C. \_\_\_\_\_

No. GCP: \_\_\_\_\_

La notification: 9.12.2016 PKA/JRO/cbi

## **COMMISSION DES RECOURS EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE**

Le 9 décembre 2016

Le président de la Commission des recours en matière fiscale, en vertu des compétences qui lui sont déléguées en qualité de juge unique et en exécution de l'article 70, alinéa 4 de la loi du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public et de l'article 9 de l'ordonnance d'exécution de l'impôt fédéral direct du 18 octobre 2000, au sujet des recours introduits par

**A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_**

contre

**l'Intendance des impôts du canton de Berne**, Brünnenstrasse 66, case postale 8334,  
3001 Berne

relatifs aux impôts cantonaux et à l'impôt fédéral direct 2013

**constate en fait:**

**A.** Les époux A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ (recourants) possèdent une installation photovoltaïque sur le toit de la maison dont ils sont propriétaires à C. \_\_\_\_\_. Le courant produit par cette installation est injecté dans le réseau électrique public et les recourants reçoivent du gestionnaire de réseau une indemnisation (appelée "rétribution du courant injecté"). Les recourants utilisent eux-mêmes une partie du courant produit. Par décisions de taxation postdatées du 20 novembre 2014, l'Intendance des impôts du canton de Berne, \_\_\_\_\_ (Intendance des impôts) a imposé les recourants pour l'année fiscale 2013 sur la base d'un revenu imposable de CHF 185'800.-- pour les impôts cantonaux et de CHF 214'900.-- pour l'impôt fédéral direct. Elle a imposé la fortune imposable sur une base de CHF 491'000.--. Ce faisant, l'Intendance des impôts s'est écartée de la déclaration des recourants en ce sens qu'elle a pris en compte les rétributions du courant total injecté reçues en 2013 en relation avec l'installation photovoltaïque, à hauteur de CHF 2'196.--, en tant que revenu de la fortune immobilière. Les recourants ont formé réclamation contre ces décisions de taxation par courrier du 14 novembre 2014 et ont demandé en substance l'annulation de cette décision. Dans ce cadre, ils ont fait en particulier référence à une directive de la Direction des travaux publics, des transports et de l'énergie du canton de Berne (TTE) et ont expliqué pour l'essentiel que cette directive faisait miroiter aux contribuables des avantages fiscaux, sans préciser cependant que la production de courant photovoltaïque est soumise à un impôt. Par décisions sur réclamation postdatées \_\_\_\_\_ du 9 février 2015, l'Intendance des recours a rejeté les réclamations.

**B.** Par lettre du 31 janvier 2015, les recourant ont recouru contre ces décisions sur réclamation auprès de la Commission des recours en matière fiscale. A cette occasion, ils reprennent pour l'essentiel le texte de leurs réclamations et expliquent que l'Intendance des impôts n'a pris position sur aucun de leurs arguments dans le cadre des décisions sur réclamation.

**C.** Dans son mémoire de réponse du 19 février 2015, l'Intendance des impôts conclut au rejet des recours, sous suite de frais. Elle allègue en résumé que les recourants ont produit, sur invitation, un décompte de leur production solaire pour l'année 2013, dont il ressort une rétribution du courant injecté à hauteur de CHF 2'196.--, y compris une consommation personnelle de CHF 1'054.--. Suite à cela, la rétribution pour courant injecté de CHF 2'196.-- a été imposée intégralement en tant que revenu, selon le "principe du brut". L'Intendance des impôts expose par ailleurs qu'elle a accepté les frais (d'investissement) des recourants pour l'année 2012 et explique en détail pourquoi la rétribution du courant injecté (reçue) a été à juste titre imposée en tant que revenu de la fortune immobilière.

**D.** Les recourants ont eu la possibilité de prendre position sur le mémoire de réponse, ce qu'ils ont fait par acte du 3 mars 2015.

**E.** L'Administration fédérale des contributions n'a pas produit de préavis dans le délai qui lui a été imparti à cet effet.

On reviendra plus en détail dans les considérants de droit sur les arguments développés par les parties dans les différents mémoires, dans la mesure où ils peuvent être déterminants pour statuer sur la présente espèce.

### **La Commission des recours en matière fiscale considère en droit:**

**1.** Les décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts relatives aux taxations sur le revenu et la fortune peuvent faire l'objet de recours adressés à la Commission des recours en matière fiscale (art. 195 ss de la loi sur les impôts du 21 mai 2000 [LI; RSB 661.11] et art. 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] en relation avec l'art. 9 de l'ordonnance d'exécution de l'impôt fédéral direct du 18 octobre 2000 [OIFD; RSB 668.11]). La Commission des recours en matière fiscale est ainsi compétente à raison du lieu et de la matière pour connaître des présents recours. Les recourants n'ont pas obtenu gain de cause devant l'instance précédente. Ils ont ainsi un intérêt digne de protection à ce que les décisions sur réclamation soient annulées ou modifiées de sorte qu'ils ont qualité pour recourir contre celles-ci (art. 195, al. 2 LI et art. 140 ss LIFD en relation avec l'art. 3 OIFD en relation avec les art. 86 et 65 de la loi du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives [LPJA; RSB 155.21]). Au surplus, interjetés en temps utile et dans les formes prescrites, les recours sont recevables.

Comme le montant litigieux n'excède pas CHF 10'000.--, le présent jugement est de la compétence du juge unique (art. 70, al. 4, lit. c de la loi du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM; RSB 161.1]).

**2.** Est litigieuse en l'espèce la question de savoir si c'est à juste titre que l'Intendance des impôts a pris en compte et imposé la rétribution du courant injecté, à hauteur de CHF 2'196.--, en tant que revenu de la fortune immobilière.

**2.1** Selon l'article 16, alinéa 1 LIFD, resp. l'article 19, alinéa 1 LI, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, qu'ils soient uniques ou périodiques (clause générale de revenu). Aussi bien en droit cantonal qu'en droit fédéral, le concept de revenu repose sur le principe de

l'augmentation de la fortune nette, qu'il convient de compléter par le principe d'entrée. Il en ressort que tous les avantages évaluable en argent qui affluent vers un individu durant une période donnée constituent des revenus (arrêt du Tribunal administratif 100.2007.22890/22891U, cons. 2.2, in NStP 2008 p. 45 ss, avec références). Dans la mesure où il existe des revenus imposables conformément à cette description, les exceptions à ce principe doivent être citées expressément dans la loi. La liste des apports de valeurs venant de l'extérieur qui ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu est dès lors réglée de manière exhaustive aux articles 24 LIFD et 29 LI. Ce concept légal (clause générale et énumération négative) a pour conséquence que les exceptions doivent être interprétées de manière restrictive (cf. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2<sup>e</sup> éd., 2009, n. 1 s. ad art. 24 LIFD). Cette clause générale de revenu de l'article 16, alinéa 1 LIFD (resp. de l'art. 19, al. 1 LI) est complétée par une liste exemplative de différents éléments de revenu. La liste des différentes sortes d'apports de valeurs soumis à l'impôt sur le revenu, qui suit aux articles 17 à 23 LIFD (resp. aux art. 20 à 28 LI), concrétise certes la clause générale de revenu, mais n'est cependant pas exhaustive. L'article 16, alinéa 1 LIFD (resp. l'art. 19, al. 1 LI) représente ainsi un état de fait de portée générale qui englobe les revenus qui ne se laissent pas inclure dans l'un des états de fait mentionnés aux articles 17 à 23 LIFD (resp. aux art. 20 à 28 LI) sans être pour autant exonérés de l'impôt sur le revenu (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, *ibid.*, n. 3 ad art. 16 LIFD). Est par exemple soumis à l'impôt en tant que revenu le rendement de la fortune immobilière (art. 21, al. 1 LIFD resp. art. 25, al. 1 LI). En vertu du principe dit de l'accession (art. 671 du code civil suisse [CC; RS 201]), les installations photovoltaïques appartiennent au propriétaire du fonds. Si l'installation est érigée sur un fonds qui fait partie de la fortune privée d'une personne contribuable, les revenus réalisés constituent des rendements de la fortune immobilière (Leuch/Schlup/Guignard in: *Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz*, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, n. 48 ss ad art. 36 LI).

**2.2** Le Conseil fédéral s'est également prononcé en ce sens dans le cadre de sa prise de position du 12 novembre 2008 au sujet de la motion Fässler-Osterwalder Hildegard du 2 octobre 2008 (objet 08.3624, qui peut être consulté sous: <http://www.parlament.ch/fr>) concernant les "mesures incitatives pour la construction d'installations photovoltaïques", motion qui demandait que les recettes provenant de la rétribution de l'injection de courant produit par des installations photovoltaïques de particuliers soient exonérées de l'impôt sur le revenu. Cette revendication était motivée par le fait qu'avec la rétribution du courant injecté le législateur avait voulu créer une mesure incitative pour que l'on construise davantage d'installations de production d'électricité à partir d'énergies renouvelables. Un impôt sur les recettes provenant de ce mécanisme s'oppose diamétralement à l'idée d'une mesure incitative. En outre, les

investissements nécessaires à ces installations restent chers en Suisse et ne sont amortis qu'après une longue période. C'est pourquoi il faut éviter d'imposer de surcroît les recettes de cette faible rétribution. Dans son avis, le Conseil fédéral a expliqué que la loi révisée sur l'énergie du 26 juin 1998 (LEne; RS 730.0; en vigueur depuis le 1.1.2009) contient un train de mesures visant à promouvoir les énergies renouvelables et à augmenter l'efficacité dans le domaine de l'électricité. La mesure principale est la rétribution à prix coûtant du courant injecté si ce dernier est issu d'énergies renouvelables. Cette rétribution permet aux producteurs d'électricité concernés d'injecter leur courant dans le réseau électrique à un taux fixe. Elle s'applique également au courant solaire produit au travers d'installations appropriées (énergie photovoltaïque). Lorsqu'ils sont déductibles de la fortune immobilière privée, les frais liés aux mesures d'économie d'énergie et de protection de l'environnement sont considérés comme des frais d'entretien, bien qu'ils soient de nature à augmenter la valeur de l'immeuble. Du point de vue fiscal, on considère donc que ces frais constituent des frais d'acquisition de la propriété privée. Dans le domaine de la fortune immobilière privée, la valeur locative et les rendements de la location sont imposables et constituent la condition sine qua non pour que les frais d'acquisition soient déductibles. Dans la mesure où l'installation de cellules photovoltaïques privées dans un bâtiment existant entraîne des frais d'acquisition d'un revenu déductibles, les revenus découlant de la rétribution à prix coûtant du courant injecté doivent être imposables. Dans le cas contraire, la non-imposition des recettes liées à l'énergie solaire récupérée par des installations photovoltaïques irait à l'encontre des principes fiscaux actuels (cf. cons. 2.1 ci-dessus). Il s'agirait en effet d'un allègement fiscal sous la forme d'une subvention portant sur les revenus. Dans son rapport 2008 sur les subventions (rapport du 30 mai 2008, FF 2008 5651), le Conseil fédéral souligne, d'une part, que les allègements fiscaux sont contraires au principe de l'imposition d'après la capacité économique et, d'autre part, que les pertes de recettes qui y sont liées sont difficiles à chiffrer et peu claires. Il rappelle à ce propos que le principe fixé dans la loi fédérale du 5 octobre 1990 sur les aides financières et les indemnités (Loi sur les subventions, LSu; RS 616.1), d'après lequel il faut en général renoncer à accorder des allègements fiscaux, n'est pas assez suivi. Une imposition simple et équitable ne peut être réalisée que si le système fiscal est largement à l'abri d'objectifs extrafiscaux. Par ailleurs, tout allègement fiscal entraîne un alourdissement de la charge fiscale pour le reste de l'assiette fiscale, d'une part, et crée un précédent, d'autre part. Dans le cadre de la stratégie énergétique de la Suisse, le Conseil fédéral a décidé d'établir une liste des mesures climatologiques en cours, prévues et en suspens dans le domaine des bâtiments (impôts, subventions, prescriptions techniques). Il a décidé par ailleurs, en se fondant sur le rapport établi et sur les conclusions du rapport sur les subventions, de renoncer pour le moment à d'autres mesures. Il rejette donc aussi l'exonération de la rétribution à prix coûtant du courant injecté provenant de

cellules photovoltaïques privées. Le Conseil fédéral signale enfin que la Conférence suisse des impôts (CSI) a chargé un groupe de travail de déterminer, en se fondant sur la législation actuelle, toutes les conséquences fiscales au niveau de la fortune privée et de la fortune commerciale liées à l'installation de cellules photovoltaïques et aux revenus provenant de la rétribution à prix coûtant du courant injecté. Ce mandat a résulté finalement en une analyse de la CSI datée du 15 février 2011 (actualisée le 18.9.2014 et le 3.2.2016) sur la qualification juridique fiscale des investissements dans les technologies respectueuses de l'environnement telles les installations photovoltaïques (publiée sous: <<http://www.steuerkonferenz.ch/fr>>, rubriques "Documents / Analyses"; ci-après dénommée analyse de la CSI).

**2.3** Les publications de la CSI représentent la position commune des autorités fiscales. C'est aussi le cas de l'analyse de la CSI, sur laquelle le canton de Berne fonde sa pratique en matière d' "installations photovoltaïques avec rétribution du courant injecté". Celle-ci vaut aussi bien pour les impôts cantonaux et communaux que pour l'impôt fédéral direct (cf. TaxInfo, Pratique de l'Intendance des impôts du canton de Berne au sujet des installations photovoltaïques avec rétribution du courant injecté, publiée sous: <<http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo>>, rubriques "Thèmes / Le revenu et la fortune / Article 25 LI / Installations photovoltaïques avec rétribution du courant injecté"; appelée ci-après TaxInfo). En ce qui concerne cette pratique, il convient de noter en particulier que l'Intendance des impôts applique le principe du brut aux installations destinées à la consommation personnelle. Les frais de consommation d'énergie des producteurs eux-mêmes sont qualifiés de frais d'entretien courant non déductibles fiscalement. Par conséquent, le montant brut de la rétribution du courant injecté est imposé sans réduction en tant que revenu (cf. ch. 3.1.2 TaxInfo; ch. 2.4 analyse de la CSI). On peut au demeurant renvoyer à la prise de position exhaustive de l'Intendance des impôts dans son mémoire du 19 février 2015, qui expose de manière détaillée la pratique en la matière.

**2.4** En l'espèce, il n'est pas contesté que les recourants ont reçu en 2013, pour la vente du courant produit par l'installation photovoltaïque située sur le toit de la maison dont ils sont propriétaires à C.\_\_\_\_\_, des rétributions pour courant injecté à hauteur de CHF 2'196.-- au total (voir le décompte produit, daté du 6.2.2015; dossier de l'Intendance des impôts, pag. 106). Ces revenus ne peuvent de toute façon pas être inclus dans l'un des états de fait mentionnés à l'article 24 LIFD et à l'article 29 LI et exonérés de l'impôt, de sorte que les rétributions du courant injecté tombent sous le coup de la clause générale de revenu en tant que revenu imposable et que l'Intendance des impôts est autorisée à les imposer, nonobstant le fait qu'il s'impose de qualifier la rétribution du courant injecté de revenu de la fortune immobilière. Il est ainsi établi que c'est à juste titre que l'Intendance des impôts a, en application du principe du brut, porté la rétribution du courant injecté au compte du revenu imposable (de la fortune

immobilière) à hauteur de CHF 2'196.--. Il n'y a ainsi pas lieu de contester les décisions sur réclamation attaquées. Les recours s'avèrent par conséquent infondés et doivent être rejetés dans leur intégralité.

**3.** Les arguments contraires soulevés par les recourants ne changent rien à ce résultat. Au vu des considérants qui précèdent, n'est en particulier pas pertinent l'argument selon lequel, d'un côté, des mesures incitatives soient prises en vue de favoriser les investissements dans le domaine des énergies renouvelables, alors que, de l'autre côté, la rétribution du courant injecté est imposable. La Commission des recours en matière fiscale est liée par la législation sur les impôts et selon les dispositions pertinentes la rétribution du courant injecté doit être prise en compte en tant que revenu imposable (cf. cons. 2.1 ci-dessus). Il appartiendrait au législateur ou aux organes politiques compétents en la matière de désigner explicitement les rétributions du courant injecté produit par des installations photovoltaïques comme revenus exonérés, dans les lois sur les impôts. Des membres du Parlement sont déjà intervenus (sans succès) à ce sujet (cf. cons. 2.2 ci-dessus). Les recourants ne peuvent pas non plus tirer de conclusions en leur faveur du fait que le guide de la TTE "Programme d'encouragement du canton de Berne – Efficacité énergétique et énergies renouvelables" (publié sous: <<http://www.bve.be.ch>>, rubriques "Energie / Programmes d'encouragement Energie / Subvention cantonale / Programme d'encouragement du canton de Berne [Guide]"; ci-après dénommé guide de la TTE) ne contient pas d'information relative à l'imposition de la rétribution du courant injecté. Le guide a pour objet d'expliquer comment le canton de Berne encourage l'efficacité énergétique et les énergies renouvelables et non pas d'informer au sujet de la manière dont il est éventuellement procédé à l'imposition dans ce domaine. Il convient cependant de retenir que le guide de la TTE, sous l'intitulé "Des avantages fiscaux" (cf. p. 21 du guide de la TTE), renvoie tout de même, pour plus d'informations au sujet des avantages fiscaux, au guide pour la déclaration d'impôt publié par l'Intendance des impôts. La consultation de ce guide pour la déclaration d'impôt aurait mis clairement en évidence le fait que les rétributions touchées pour le courant produit et injecté dans le réseau (photovoltaïque) sont à déclarer (cf. guide 2013 pour remplir la déclaration d'impôt, ch. 7.1, p. 48, qui peut être consulté sous: <<http://www.fin.be.ch>>, rubriques "Impôts / Infos pratiques / Publications / Guides actuels / 2013"). Finalement, il aurait appartenu aux recourants de s'informer sur les conséquences fiscales et de tenir compte de cet élément dans le cadre de leur décision de procéder à des investissements. Enfin, le fait que les recourants fassent valoir en substance une violation de leur droit d'être entendu (art. 21 ss LPJA; art. 29, al. 2 de la Constitution fédérale [Cst.; RS 101] et art. 26, al. 2 de la Constitution du canton de Berne [ConstC; RSB 101.1]) ne change pas non plus le résultat. En exposant ses arguments juridiques de manière moins circonstanciée dans son courrier du 17 décembre 2014, dans le cadre de la procédure de réclamation, que dans son mémoire de réponse du 19 février

2015, l'Intendance des impôts n'a pas violé le droit d'être entendu des recourants, en particulier pas en ce qui concerne l'obligation de motiver. La motivation d'un acte administratif doit en fin de compte être formulée de telle sorte que les personnes concernées puissent se faire une idée de la portée de la décision. Dans ce sens, les considérations dont s'est inspirée l'autorité et sur lesquelles sa décision s'appuie doivent être mentionnées au moins brièvement. Cela ne signifie pas que l'autorité doive traiter chaque allégation avancée au sujet de l'état de fait ni se pencher sur chaque moyen de droit soulevé ou chaque moyen de preuve. Elle peut bien au contraire se limiter aux points essentiels, pertinents pour la décision (arrêt du Tribunal administratif 22441U du 21.6.2007, cons. 2.1, non publié). La raison pour laquelle la rétribution du courant injecté doit être soumise à l'impôt a déjà été expliquée en détails aux recourants dans le courrier du 17 décembre 2014. Il ne peut donc pas être question d'une motivation incomplète.

4. Les recourants expliquent en outre qu'ils ne comprennent pas le rapport entre la remarque relative à la répartition intercantonale, contenue dans le mémoire de réponse de l'Intendance des impôts du 19 février 2015 (p. 2), et la présente affaire. A ce sujet, il suffit de retenir que le mémoire de réponse contient, sous la rubrique consacrée à l'historique du procès, une information selon laquelle l'Intendance des impôts a constaté dans le cadre de la procédure de réclamation que la répartition intercantonale pour un immeuble situé dans le canton du Jura n'avait pas été effectuée. La correction correspondante a été apportée dans le cadre de la décision sur réclamation du 9 février 2015, en faveur des recourants. Dans la mesure où les recourants ne remettent pas en question cette correction en l'espèce, il n'est pas nécessaire de se pencher plus avant sur cette question.

5. Vu l'issue de la procédure, les frais de celle-ci doivent être mis à la charge des recourants. Ces derniers doivent supporter l'ensemble des frais de la procédure, y compris les dépenses éventuelles pour des expertises ou d'autres coûts externes (art. 144, al. 1 et 5 LIFD ainsi que l'art. 200, al. 1 LI en lien avec les art. 1, 2, 53, 58 et 59 du décret du 24 mars 2010 concernant les frais de procédure et les émoluments administratifs des autorités judiciaires et du Ministère public [décret sur les frais de procédure, DFP; RSB 161.12]). En l'espèce, les frais de procédure doivent ainsi être mis à la charge des recourants qui succombent, à hauteur de CHF 800.--. Lorsque les recourants sont assistés d'un mandataire, il est possible de leur allouer des dépens s'ils obtiennent entièrement ou partiellement gain de cause. En l'espèce, vu que les recourants succombent et qu'ils ne sont par ailleurs pas représentés, il n'est pas alloué de dépens (art. 200, al. 4 LI ainsi que art. 144, al. 4 LIFD en lien avec l'art. 64, al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021]).

**Par ces motifs, la Commission des recours en matière fiscale prononce:**

1. Le recours concernant les impôts cantonaux est rejeté.
2. Le recours concernant l'impôt fédéral direct est rejeté.
3. Les frais de la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale, fixés à un émolument forfaitaire de CHF 800.--, sont mis à la charge des recourants.
4. Il n'est pas alloué de dépens.
5. **La décision concernant les impôts cantonaux peut être attaquée devant le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, Speichergasse 12, 3011 Berne, dans les 30 jours à compter de sa notification, par un recours en trois exemplaires.** Le délai de recours est réputé observé lorsque le recours est consigné à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai. La décision litigieuse sera jointe. Le mémoire de recours énoncera notamment les **conclusions et les motifs**.

**La décision concernant l'impôt fédéral direct peut être attaquée devant le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, Speichergasse 12, 3011 Berne, dans les 30 jours à compter de sa notification (art. 145 LIFD en relation avec l'art. 9, al. 3 OIFD), par un recours en trois exemplaires.** Le délai de recours est réputé observé lorsque le recours est consigné à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai. La décision litigieuse sera jointe. Le mémoire de recours énoncera notamment les **conclusions et les motifs**.

**S'il y a recours au Tribunal administratif aussi bien pour les impôts cantonaux que pour l'impôt fédéral direct, ces recours peuvent être introduits par un seul mémoire, s'ils concernent le même objet. Ils doivent notamment énoncer les conclusions et les motifs.**

6. La présente décision est notifiée à:
  - A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_
  - l'Intendance des impôts du canton de Berne
  - l'Administration fédérale des contributions
  - la commune de C. \_\_\_\_\_

AU NOM DE LA COMMISSION DES RECOURS  
EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Le président

Le greffier

Kästli

Röthlisberger