

RAPPORT DU GOUVERNEMENT AU POSTULAT N° 1182a DE MONSIEUR JEAN BOURQUARD, DÉPUTÉ (PS) INTITULÉ "INSTALLATION PHOTOVOLTAÏQUES AU BÉNÉFICE DE LA RU : INSTAURER UN FORFAIT NON IMPOSABLE SUR LA VENTE DU COURANT INJECTÉ DANS LE RÉSEAU D'UN DISTRIBUTEUR"

Madame la Présidente,
Mesdames et Messieurs les Député-e-s,

1. Objet du postulat

Le 8 mars 2017, la motion n° 1182 a été déposée au Parlement. Son auteur explique que de plus en plus, les propriétaires fonciers sont invités, voire contraints, à construire des installations photovoltaïques sur leurs immeubles. Par ailleurs, il constate que certains distributeurs d'énergie diminuent les prix de reprise du courant injecté sur leurs réseaux par les auto-producteurs.

Au vu de cette évolution, qui remet en cause selon lui l'intérêt d'installer des panneaux photovoltaïques sur son toit, l'Etat peut agir concrètement. A ce jour, dans le canton, la vente du courant provenant de ces installations est entièrement imposable comme revenu. Or, d'autres cantons, comme le Valais, ont instauré un forfait non imposable sur les 10 premiers kWh revendus (remarque : Selon la Directive du Service cantonal des contributions du canton du Valais, ce sont les premiers 10'000 kWh qui ne sont pas imposables).

Il demande que le Gouvernement revoie sa pratique fiscale en instaurant un forfait non imposable qui corresponde au minimum à la consommation électrique moyenne annuelle d'un ménage pour les auto-producteurs (une valeur de 5'000 kWh/an lui paraît raisonnable).

Lors de sa séance du 6 septembre 2017, le Parlement a accepté la transformation de la motion en postulat.

2. Rappels de quelques notions générales

2.1 Souveraineté fiscale

Conformément à la règle générale de l'article 3 de la Constitution fédérale (ci-après Cst)¹, la Confédération ne peut prélever que les impôts que la Constitution lui attribue. La compétence accordée à la Confédération de prélever des impôts sera le plus souvent exclusive. En revanche, le droit accordé à la Confédération de percevoir un impôt sur le revenu des personnes physiques, ainsi que sur le bénéfice et le capital des personnes morales est une compétence parallèle de la Confédération et des cantons (art. 128, al. 2 et 129 Cst).

Les cantons peuvent en principe percevoir tous les impôts qui ne sont pas réservés à la Confédération. Ils ne sauraient empiéter sur des compétences exclusives de la Confédération. En outre, dans l'aménagement de leur fiscalité, les cantons doivent respecter l'ensemble du droit fédéral (art. 49, al. 1, Cst). A cet égard, la marge de manœuvre des cantons, notamment en matière d'impôts directs, s'est amenuisée, suite à l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 1993, de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale² (ci-après LHID). En effet, cette loi a donné aux cantons un délai de 8 ans pour adapter obligatoirement leur droit cantonal aux principes qu'elle pose³.

2.2 Harmonisation fiscale

L'article 129 Cst pose le principe de l'harmonisation fiscale en matière d'impôts directs. La Constitution prévoit l'harmonisation des impôts directs tant sur le plan horizontal (entre cantons) que vertical (entre la Confédération et les cantons). Comme le dit le Tribunal fédéral dans un arrêt de principe, l'harmonisation

¹ RS 101

² RS 642.14

³ Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2012, chapitre 1, § 2, n° 8, p. 19

fiscale vise à un ajustement réciproque des impôts directs de la Confédération et des cantons, une plus grande transparence du système fiscal et une simplification de la taxation en particulier dans l'intérêt des contribuables, tout en ménageant le plus possible l'autonomie des cantons. Cette harmonisation tend à une coordination des systèmes et non à une uniformisation. En particulier, la LHID oblige les cantons à percevoir des impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques, sur les bénéficiaires immobiliers, ainsi que sur le bénéfice et le capital des personnes morales (art. 2 LHID). Demeurent toutefois de la compétence des cantons la fixation des barèmes, celle des taux et des montants exonérés d'impôt (art. 1, al. 3 LHID).

L'examen de l'impact de la LHID sur les législations fiscales est, avant tout, une question d'interprétation. A cet égard, on peut distinguer trois types de normes : celles qui contiennent des règles claires à l'égard des cantons ; celles qui laissent aux cantons une certaine liberté dans leur mise en œuvre ; celles, enfin, qui supposent une interprétation approfondie, une pesée d'intérêts en présence, avant d'être introduites dans la législation cantonale⁴.

En tant que loi-cadre ou loi de principe, la LHID conduit en règle générale une adaptation du droit cantonal. L'étendue de l'autonomie dont le législateur cantonal dispose au regard du droit fédéral s'agissant de l'adoption de dispositions d'harmonisation, respectivement pour régler un domaine fiscal particulier se détermine sur la base des méthodes et critères d'interprétation généralement applicables. La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct représente, au regard de l'harmonisation verticale, un élément d'interprétation de poids sans que ses dispositions n'aient toutefois forcément un caractère impératif⁵.

3. Examen de la possibilité de ne pas prélever d'impôt sur le revenu provenant de la vente de courant

Il existe plusieurs possibilités de ne pas fiscaliser le revenu provenant de la vente de courant. Premièrement, on pourrait considérer qu'il ne s'agit pas d'un revenu au sens fiscal. Deuxièmement, on pourrait prévoir une exonération de ce revenu. Finalement, on pourrait créer une déduction fiscale spéciale qui équivaldrait au montant engrangé par le producteur d'électricité lorsque celui-ci revend sa production dans le réseau électrique.

3.1 Imposition de la vente de courant

Pour définir le revenu en droit fiscal, plusieurs théories ont été avancées. Celle qui prévaut aujourd'hui est celle dite de l'accroissement du patrimoine. Selon cette conception, le revenu correspond à l'accroissement net du patrimoine d'un individu au cours de la période concernée⁶. La LHID reprend une formule générale définissant l'objet de l'impôt (art. 7), puis présente une liste exhaustive d'exonérations, notamment des gains en capital de la fortune privée. La référence à la théorie de l'accroissement du patrimoine est nette.

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en particulier le produit d'une activité lucrative dépendante ou indépendante, le rendement de la fortune y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble, les prestations d'institutions de prévoyance professionnelle ainsi que les rentes viagères (art. 7, al. 1 LHID).

Les rétributions à prix coûtant du courant injecté (RPC), respectivement la vente directe du courant ou la mise à disposition de parties d'immeubles pour l'exploitation d'une installation utilisant l'énergie solaire, constituent un rendement imposable de la fortune immobilière (art. 7 LHID).

L'alinéa 1 de l'article 7 LHID ne laisse aucune marge de manœuvre aux cantons, et impose de considérer les gains provenant de la vente de courant injecté dans le réseau comme un revenu imposable. Des éventuels frais d'entretien liés aux panneaux photovoltaïques sont dans tous les cas déductibles du revenu imposable.

3.2 Exonération des revenus provenant de la vente d'électricité

L'alinéa 4 de l'article 7 LHID prévoit que certains revenus sont exonérés de l'impôt, comme par exemple les gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune privée du contribuable (let. b), les dévolutions de fortune suite d'une succession ou d'une donation, les prestations en capital provenant de la prévoyance

⁴ Oberson, op. cit., chapitre 1, § 2, n° 17, p. 24

⁵ ATF du 26 octobre 2004 2A.224/2004, in RDAF 2005 II 129, consid. 5.1 et 5.2

⁶ Oberson, op. cit., chapitre 2, § 7, n° 4, p. 97

(let. e), les subsides (let. f), les versements à titre de réparation du tort moral (let. i), les gains provenant des jeux de hasard exploités dans les maisons de jeu au sens de la loi du 18 décembre 1998 sur les maisons de jeu (let. l) ainsi que les gains de loterie (let. m).

Aucune des exonérations prévues à l'article 7, alinéa 4, LHID ne trouvent application pour le courant produit.

La formulation de la LHID, « sont seuls exonérés », ne laisse aucune marge de manœuvre aux cantons pour introduire d'autres exonérations. Ainsi, il n'est pas possible d'introduire dans la législation cantonale une exonération pour le courant produit et vendu dans le réseau électrique.

3.3 Déduction fiscale spéciale pour la vente de courant

L'impôt sur le revenu frappe le revenu net. Ce dernier s'obtient en défalquant du total des revenus imposables l'ensemble des déductions générales et les frais d'acquisition du revenu. En doctrine, on subdivise généralement les déductions en trois catégories : les déductions organiques, anorganiques et sociales.

3.3.1 Déductions organiques

Les déductions organiques sont par définition les frais d'acquisition du revenu. Elles sont citées à l'article 9, alinéa 1 LHID, qui prévoit que « les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée font également partie des dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu. Un montant maximal peut être fixé pour les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail ».

Selon la jurisprudence, ces dépenses sont celles qui sont effectuées par le contribuable pendant la période de calcul qui sont nécessaires à l'acquisition du revenu⁷. Selon le Tribunal fédéral, on entend par là les dépenses faites immédiatement et en rapport direct avec l'obtention du revenu⁸. On peut citer à titre d'exemple les frais de déplacement, les frais de repas, les dépenses liées à l'acquisition de l'outillage, pour un travailleur indépendant : les amortissements, les provisions et les pertes, les frais de gestion de la fortune, les frais nécessaires à l'entretien des immeubles.

Il apparait assez clairement qu'un forfait non imposable en matière d'auto-production électrique n'entre pas dans la catégorie des déductions organiques.

De toute manière, le canton n'aurait pas la possibilité d'introduire une telle déduction puisque le Tribunal fédéral relève à propos de ces déductions qu'« il ressort de la lettre de l'article 9 LHID que les déductions autorisées sur le revenu - a contrario, la marge de liberté restant aux cantons en cette matière - y sont réglées exhaustivement. Ainsi les dépenses d'acquisition du revenu sont définies à l'alinéa 1 sans qu'une éventuelle réglementation cantonale divergente ou restrictive ne soit réservée »⁹.

En d'autre terme, notre Haute Cour relève que « la notion de frais d'acquisition du revenu ne peut être interprétée, sous le régime de l'harmonisation fiscale, d'une manière différente pour le droit cantonal que pour le domaine de l'impôt fédéral direct. Une interprétation différente compromettrait l'objectif d'harmonisation fiscale verticale et la simplification que la promulgation de la législation d'harmonisation fiscale vise dans l'application du droit »¹⁰.

3.3.2 Déductions anorganiques

Les déductions anorganiques, aussi appelées déductions générales, sont des dépenses qui sont généralement considérées comme de l'utilisation du revenu, mais qui sont cependant déductibles pour des motifs de politique sociale, voire pour la poursuite d'objectifs extra-fiscaux.

Les déductions générales sont prévues à l'article 9, alinéa 2 de la LHID. Ce sont par exemple les intérêts passifs privés, la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, les cotisations versées à l'assurance-

⁷ ATF 124 II 32

⁸ Archives 62, 403, in RDAF 1994, p. 85

⁹ Arrêt du Tribunal fédéral du 6 novembre 2001, 2P.242/2000, consid. 4

¹⁰ Arrêt du Tribunal fédéral du 2 février 2005, 2A.480/2004, consid. 3.3

vieillesse et survivants, à l'assurance-invalidité et à des institutions de la prévoyance professionnelle, les frais provoqués par la maladie et les accidents, les frais liés au handicap du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, les dons, les versements en faveur d'un parti politique, les frais de garde ou les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles.

Si on peut imaginer introduire une nouvelle déduction anorganique dans le droit cantonal, disposition qui poursuivrait le but extra-fiscal d'inciter les contribuables à produire eux-mêmes leur courant électrique par le biais de l'énergie solaire, le Tribunal fédéral n'admet pas cette possibilité puisqu'il rappelle au sujet de l'article 9 LHID que « l'alinéa 2 donne une liste exhaustive des déductions sociopolitiques autorisées. Les cantons ont l'obligation de reprendre ces déductions au plan cantonal. Une compétence cantonale n'est réservée qu'aux lettres g (cotisations d'assurances), h (frais de maladie), i (dons), k (déduction pour double activité) et son étendue est expressément limitée au choix des montants des déductions et, s'agissant des frais de maladie, accidents ou invalidité (lettre h), au montant de la franchise »¹¹.

Ici également, les cantons n'ont pas de marge de manœuvre pour créer une déduction fiscale pour vente d'énergie.

Une déduction anorganique est également prévue à la fin de l'alinéa 3 de l'article 9 LHID. Ce dernier alinéa permet en effet aux cantons de prévoir des déductions pour la protection de l'environnement, les mesures d'économie d'énergie et la restauration des monuments historiques. Il est précisé que c'est le Département fédéral des finances (DFF) qui détermine, en collaboration avec les cantons, quels investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés à des frais d'entretien.

A cet égard, le Tribunal fédéral relève que « l'alinéa 3 indique les déductions incitatives en matière de protection de l'environnement, d'économie d'énergie et de restauration de monuments historiques que les cantons peuvent prévoir. Ils ont la faculté de reprendre, ou non, les déductions en cause, mais pas de les modifier ou de les compléter »¹².

Il faut donc voir quelles sont les déductions que les cantons peuvent reprendre. Dans son ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles¹³, le DFF a précisé que 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 (art. 5).

Ainsi, seuls les « frais » peuvent être déduits. Un forfait sur l'auto-production ne rentre à l'évidence pas dans la définition de frais.

3.3.3 Création d'une autre déduction

L'alinéa 4 de l'article 9 LHID indique "qu'on n'admettra pas d'autres déductions". Seules demeurent dans la compétence exclusive des cantons les déductions pour enfants et autres déductions sociales, ainsi que les montants exonérés.

Selon la définition généralement admise par la doctrine¹⁴, les déductions sociales ont pour but de prendre en considération le statut social du contribuable et son influence sur la capacité contributive de l'intéressé. Le droit fédéral connaît par exemple la déduction pour enfant, la déduction pour personne nécessiteuse et la déduction pour les personnes mariées vivant en ménage commun.

Sans conteste, la création d'une déduction pour défiscaliser les revenus de la production de courant photovoltaïque ne peut pas rentrer dans cette catégorie. Ainsi, il n'est pas possible de créer une déduction ad hoc spécifique pour les producteurs d'énergie photovoltaïque.

¹¹ Arrêt du Tribunal fédéral du 6 novembre 2001, 2P.242/2000, consid. 4

¹² Arrêt du Tribunal fédéral du 6 novembre 2001, 2P.242/2000, consid. 4

¹³ Ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct, RS 642.116

¹⁴ Oberson, op. cit., chapitre 2, § 7, n° 337, p. 188

4. Brève comparaison intercantonale

Le Valais connaît une franchise d'imposition des premiers 10'000 kWh produits par une installation couvrant généralement les besoins propres du contribuable.

Comme le Jura, Neuchâtel impose à titre de revenu uniquement la part d'énergie excédant la consommation privée.

Dans le canton de Berne, la rétribution, quelle que soit sa forme (rétribution unique, rétribution du courant injecté à prix coûtant, rétributions sur le marché libre), est imposée au titre de revenu de la fortune immobilière. Les frais de consommation d'énergie des producteurs eux-mêmes sont des frais d'entretien courant non déductibles fiscalement. Si le gestionnaire de réseau déduit de la rétribution du courant injecté les frais de consommation d'énergie du producteur, celui-ci doit déclarer la rétribution avant cette déduction et non pas seulement le versement net du gestionnaire de réseau. Si le producteur utilise tout ou partie de l'énergie qu'il produit (consommation propre), la valeur locative de l'immeuble est augmentée en plus de manière adéquate.

Le canton de Vaud n'impose le produit de la vente d'électricité que lorsqu'il dépasse sa propre consommation.

5. Conclusions

Le droit fédéral ne laisse aucune marge de manœuvre aux cantons pour créer une déduction spéciale telle que demandée par le postulat. Pour rappel, la propre consommation des auto-producteurs privés est déjà défiscalisée. Il n'est donc pas nécessaire d'ajouter une déduction supplémentaire, qui plus est illégale.

Le Gouvernement ayant analysé à suffisance qu'une nouvelle déduction n'est pas possible, il n'est pas utile de procéder à des simulations et exiger l'extraction coûteuse de statistiques.

La Confédération est déjà en train de mettre en place des mesures fiscales incitatives pour la protection de l'environnement et le développement des énergies renouvelables, notamment dans le cadre du premier paquet de mesures de la stratégie énergétique 2050. Le Gouvernement jurassien ne souhaite pas prendre d'autres dispositions préalables dans ce domaine qui ne seraient de plus pas conformes au droit fédéral.

Dans le cadre de la deuxième étape de la stratégie énergétique 2050, qui débutera en 2021, le Conseil fédéral envisage de remplacer l'actuel système d'encouragement, fondé notamment sur les subventions, par un système d'incitation fondé principalement sur une taxe climatique et une taxe sur l'électricité. Il n'est pas exclu que le Parlement propose également d'autres mesures dans le cadre des débats, comme il l'a fait pour le premier paquet de mesures. On risquerait ainsi de se retrouver avec des mesures « à double », les unes imposées par le Confédération et les autres mises en place uniquement par le canton. Cette situation serait problématique pour les finances de l'Etat et des communes.

Au vu de ce qui précède, le Gouvernement considère avoir satisfait aux requêtes de ce postulat qui, en conséquence, peut être classé.

Nous vous présentons, Madame la Présidente, Mesdames et Messieurs les Député-e-s, nos salutations les meilleures.

Delémont, le 18 septembre 2018

AU NOM DU GOUVERNEMENT DE LA
RÉPUBLIQUE ET CANTON DU JURA

Certifié conforme
la chancelière d'Etat


Gladys Winkler Docourt