

FR_GERICHTE 604 2024 120 vom 5. Februar 2026

FR Kantonsgericht, 2026-02-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_120

FR: FR_GERICHTE 604 2024 120 du 5 février 2026

IT: FR_GERICHTE 604 2024 120 del 5 febbraio 2026

Erwägungen

E. 1

Recevabilité Déposés le 10 septembre 2024 par la fiduciaire des contribuables contre des décisions sur réclamation datées du 13 août 2024, les recours ont été interjetés dans les délais et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, les recours sont recevables, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2024 120, 604 2024 122)

E. 2

Règles applicables à la déduction des frais d'entretien d'immeubles privés

E. 2.1

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, notamment le rendement de la fortune immobilière (art. 16 al. 1 et 21 al. 1 LIFD). Pour déterminer le revenu net, les dépenses et déductions générales prévues par les art. 26 à 33 LIFD sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables (art. ggg LIFD). S'agissant précisément des règles applicables à la déduction des frais d'entretien d'immeubles privés sur le revenu, il y a lieu de se référer à l'art. 32 al. 2 LIFD qui 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. Il doit ainsi être distingué entre les frais d'entretien (art. 32 al. 2, 1ère phrase, LIFD) et les frais qualifiés de dépenses d'investissement immobilier (art. 34 let. d LIFD). Les premiers sont essentiellement encourus pour des travaux destinés à compenser l'usure normale de la chose due à son usage et à l'écoulement du temps, de même qu'à maintenir l'état original du bien, de sorte à conserver la source du revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable. Les seconds ont pour effet d'apporter une plus-value à l'immeuble (arrêt TF 2C_1003/2017 du 21 juin 2018 consid. 5.1 et les références). L'art. 32 al. 2, 2ème et 3ème phrases, LIFD fait pour sa part mention d'une catégorie de dépenses déductibles qui comprend les frais encourus en vue de rationaliser la consommation d'énergie ou de recourir aux énergies renouvelables (voir également les art. 1 à 3 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 9 mars 2018 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct [ODIP, RS 642.116] et l'art. 1 de 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 [OURE, RS 642.116.1]).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 13 L'art. 32 al. 3 LIFD prévoit quant à lui que sont en outre déductibles les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur leur ordre, pour autant qu'ils ne soient pas subventionnés. Cette déduction vise à encourager la protection des monuments historiques et poursuit donc un but extra-fiscal; elle se fonde sur l'article constitutionnel sur la protection de la nature et du patrimoine. Conformément à son objectif extra-fiscal, la déduction de tels frais ne dépend pas de la question de savoir si et, le cas échéant, comment les travaux se répercutent sur la valeur de l'immeuble. Toutefois, les quatre conditions contenues dans cette disposition – 1) lien de connexité entre les frais et les travaux de restauration du monument historique, 2) travaux entrepris en vertu de dispositions légales, ainsi que 3) en accord avec les autorités ou sur leur ordre et 4) frais non couverts par des subventions – doivent être remplies cumulativement pour que les frais puissent être déduits au sens de l'art. 32 al. 3 LIFD (ATF 149 II 27 consid. 3.1, in RDAF 2023 II 77). Les dispositions d'exécution se trouvent dans l'ODIP ainsi que dans les deux ordonnances complémentaires prises, respectivement, par le Département fédéral des finances (OURE) 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 [OFIP, RS 642.116.2]).

E. 2.2

Dans un arrêt rendu le 23 février 2023, le Tribunal fédéral a considéré que sa pratique en matière de rénovation totale et de transformation d'immeuble équivalant économiquement à une nouvelle construction devait être abandonnée en faveur d'une approche objective et technique (ATF 149 II 27, voir not. consid. 4.5 et 4.6). Il a retenu qu'en modifiant l'art. 32 al. 2 LIFD au 1er janvier 2010, le législateur souhaitait remplacer « dans tous les cas » l'approche économique par une approche objective et technique. Dans ce sens, une appréciation « économique » globale d'un projet de rénovation, de réhabilitation ou de transformation totale d'un immeuble, qui reviendrait à refuser la déduction fiscale des frais de manière schématique également pour les éléments de coûts qui, considérés individuellement, seraient en réalité de nature à préserver la valeur en raison de leur nature objective et technique, n'est compatible ni avec le libellé, ni avec l'historique de l'art. 32 al. 2 LIFD (ATF 149 II 27 consid. 4.5 et références citées). Selon cette nouvelle approche, tout travail s'inscrivant dans le cadre d'une rénovation totale doit être examiné individuellement sur la base de son caractère objectif et technique afin de déterminer son impact sur la valeur de l'immeuble. En d'autres termes, il sied de déterminer séparément pour toutes les dépenses si elles servent à maintenir la valeur de l'immeuble (déductibles d'après l'art. 32 LIFD) ou si elles constituent des dépenses qui entraînent une augmentation de la valeur de l'immeuble (non déductibles selon l'art. 34 let. d LIFD). Selon la volonté du législateur en effet, tous les travaux effectués sur un immeuble acquis récemment – comme tous les autres frais immobiliers – doivent être examinés individuellement sur la base de leur caractère objectif et technique, avec la collaboration du contribuable (art. 126 al. 1 et 2 LIFD), afin de déterminer s'ils servent à rétablir un état antérieur de l'immeuble, c'est-à-dire s'ils ont pour effet de maintenir sa valeur. Si cela ne peut pas être établi, il faut partir du principe, dans le domaine de l'impôt sur le revenu et selon la théorie des normes (art. 8 CC par analogie), en défaveur du contribuable, que les frais ne servent pas à la remise en état et ne peuvent donc pas être déduits (ATF 149 II 27 consid. 4.6 et les références citées).

Tribunal cantonal TC Page 8 de 13 Cette nouvelle pratique a déjà été appliquée à plusieurs reprises par la Cour de céans (voir not. arrêts TC FR 604 2023 32 du 13 décembre 2023; 604 2024 40 du 17 septembre 2024; 604 2024 85 du 6 janvier 2025; 604 2025 21 du 2 décembre 2025). Celle-ci a également précisé que les mots « acquis récemment » figurant à l'art. 32 al. 2 LIFD dans la version en vigueur à partir du 1er janvier 2010 avaient pour seul but de contrecarrer l'ancienne « pratique Dumont » qui excluait précisément les frais d'entretien pour les immeubles récemment acquis, c'est-à-dire les immeubles acquis il y a moins de cinq ans. Il n'y a pas dès lors pas lieu d'y voir une limite temporelle à la déductibilité des frais de remise en état (arrêt TC FR 604 2025 21 du 2 décembre 2025 consid. 6.2.2 et 6.3). Il peut encore être relevé que selon le Tribunal fédéral, il ne doit être accordé aucune importance au fait que l'assurance des bâtiments chiffre à la hausse la valeur d'un bien immobilier, une telle augmentation ne permettant pas d'en déduire une distinction entre les coûts relatifs à un investissement et ceux préservant la valeur. Ce sont les critères techniques objectifs qui permettent cette différenciation. Ce n'est ainsi pas la valeur du bien immobilier dans sa globalité qui constitue l'échelle de comparaison, mais plutôt la valeur de chaque installation maintenue en état ou remplacée concrètement (arrêt TF 9C_704/2022 du 20 février 2023 consid. 3.1 et 3.3).

E. 3

Objet du litige Pour les deux périodes fiscales concernées, les frais liés à la prime ECAB et à la contribution immobilière ont été intégralement admis au stade de la taxation et ne font d'ailleurs l'objet d'aucun grief de la part des contribuables. S'agissant de la prime assurance I. _____ bâtiment, le Service cantonal des contributions a admis dans ses observations la déduction d'un montant supplémentaire de CHF 485.- pour chaque période fiscale, permettant ainsi d'admettre intégralement les montants réclamés en déduction par les contribuables (cf. tableau récapitulatif 2020 et observations du 5 décembre 2024). Ce point n'est dès lors plus litigieux. Quant aux taxes relatives à l'épuration des eaux, selon la facture de la Commune D. _____, le montant a été correctement déduit à hauteur de CHF 546.-. Les recourants ne paraissent pas le contester dans leurs écritures. Il peut tout au plus être relevé à cet égard que la différence entre le montant précité et ceux indiqués dans le tableau récapitulatif qu'ils ont produit pour l'année 2020 est liée au fait que les montants indiqués dans ce tableau comprennent également les taxes pour l'eau potable qui ne sont pas des coûts d'entretien déductibles (voir Notice, point 9.3.2.c et 9.4.1). Le litige se concentre ainsi sur le montant qui peut être admis en déduction pour chaque période fiscale en lien avec les travaux qui ont été réalisés par les recourants sur leur immeuble. A cet égard, le Service cantonal des contributions est d'avis que l'ensemble des travaux qui peuvent être considérés comme des frais d'entretien déductibles sont inférieurs au montant forfaitaire minimal de CHF 5'662.- correspondant à 20% de la valeur locative, de telle sorte que la déduction en question doit être fixée à ce montant. Les recourants estiment au contraire qu'une part significative du coût des travaux entrepris, à concurrence de CHF 74'048.69 pour la période fiscale 2020 et de CHF 125'667.84 pour la période fiscale 2021, constitue des frais d'entretien déductibles.

E. 4

Discussion de principe sur la distinction entre frais d'entretien et dépenses d'investissement

E. 4.1

S'agissant tant de la transformation de la grange avec garage correspondant au bâtiment no hhh en un double garage avec un espace de rangement que de l'aménagement de l'un des appartement dans l'annexe désaffectée de l'ancien château correspondant au bâtiment no ggg, le

Tribunal cantonal TC Page 9 de 13 Service cantonal des contributions a retenu dans la présente cause que les travaux équivalaient économiquement à une nouvelle construction et que les coûts y relatifs ne sauraient être admis comme des frais d'entretien effectifs mais bien considérés comme des dépenses entraînant une plus-value. S'agissant des honoraires des différents artisans intervenus sur le projet, aucun frais n'a été admis en déduction non plus. Le Service cantonal des contributions a ainsi estimé qu'il s'agissait globalement de nouvelles constructions d'un point de vue économique et que les frais liés ne pouvaient pas être déduits pour cette raison, de manière contraire à la nouvelle jurisprudence (cf. supra consid. 2.3). En effet, dans cette nouvelle approche, la considération économique, incluant la notion de « nouvelle construction économique », ne permet plus d'exclure globalement la déduction fiscale des frais et il convient plutôt de déterminer individuellement, pour tous les éléments de coût, en fonction de leur caractère technique objectif et avec la participation du contribuable (art. 126, al. 1 et 2, LIFD), s'ils servent à rétablir l'état antérieur de l'immeuble et ont donc pour effet de préserver sa valeur et, seulement dans le cas où cela ne peut pas être établi, alors les frais ne peuvent pas être déduits.

E. 4.2

Le Service cantonal des contributions a également justifié son raisonnement en mettant en exergue les estimations à la hausse faites par l'ECAB, à tort. En effet, tel que rappelé en amont, il ne doit être accordé aucune importance au fait que l'assurance des bâtiments chiffre à la hausse la valeur d'un bien immobilier en lien la répartition des frais déductibles et non déductibles (cf. supra consid. 2.2 in fine).

E. 4.3

Enfin, pour les deux périodes fiscales litigieuses, en sus des références faites aux anciennes pratiques jurisprudentielles ou relayées par la doctrine, sur la formule annexée à l'avis de taxation 2020 ainsi que dans ses ultimes remarques, le Service cantonal des contributions se réfère encore à un arrêt TF 9C_653/2022 du 24 mai 2023, postérieur de quelque trois mois au revirement de jurisprudence effectué par l'ATF 149 II 27 précité. Il en ressort que, comme lors d'une nouvelle construction, les dépenses engagées en vue de la démolition et de la reconstruction d'un bâtiment, dans le cadre d'une remise en état de celui-ci, constituent des dépenses d'investissement non déductibles au sens de l'art. 34 let. d LIFD, et non pas des dépenses d'entretien. Or, cet arrêt isolé, non destiné à la publication, bien qu'il concerne un cas de démolition intégrale d'un garage, suivi de sa reconstruction, porte sur la période fiscale 2017. Le Tribunal fédéral l'analyse ainsi à l'aune de l'art. 32 al. 2 LIFD, dans sa teneur au 1er janvier 2017 en vigueur jusqu'au 31 décembre 2019. Il se réfère par ailleurs à des anciens arrêts encore fondés sur la notion de travaux équivalant économiquement à une nouvelle construction, car il s'agissait d'une période antérieure, avant que soient ajoutées les 2ème et 3ème phrases de l'al. 2 de l'art. 32 LIFD introduisant notamment la déductibilité des frais de démolition au titre de frais d'entretien. Dans ces conditions, cet arrêt ne permet pas de remettre en question la conclusion selon laquelle, en l'espèce, la pratique à retenir est celle qui ressort de l'ATF 149 II 27. Il peut encore être précisé que le Tribunal fédéral est très clair, notamment aux consid. 4.3.2, 4.5 ou encore

4.6, en affirmant que l'opinion prévalant jusqu'alors ne peut être maintenue. Même si le but des rénovations, réhabilitation, transformation partielle ou totale et de la démolition entreprises est d'améliorer la source de revenus du propriétaire ou du locataire ou d'affecter le bien à un nouvel usage, il n'est pas possible, de manière schématique, de refuser l'ensemble des coûts, même dans le cas où ceux-ci peuvent être assimilés à des frais pour une nouvelle construction. Désormais, dans ces situations aussi, chaque coût, notamment ceux ressortant des différentes factures produites, doit être

Tribunal cantonal TC Page 10 de 13 considéré de manière individuelle afin de déterminer si, en raison de sa nature objective et technique, il s'agit d'un coût de nature à préserver la valeur.

E. 5

Distinction entre frais d'entretien et dépenses d'investissement dans le cas particulier

E. 5.1

Pour les deux périodes fiscales concernées, le Service cantonal des contributions aurait dû considérer l'ensemble des éléments de coût invoqués par les recourants de manière individuelle, afin de déterminer pour chacun si, en raison de sa nature objective et technique, il correspond à un coût de nature à préserver la valeur ou, au contraire, s'il s'agit d'une dépense qui entraîne une augmentation de la valeur de l'immeuble. Dans cette optique, il apparaît à première vue que ces coûts devraient ainsi être répartis entre – d'une part – les différents travaux qui comportent au moins une part d'entretien, à savoir ceux permettant une remise en état de la grange, de la partie habitable du château, de certaines parties existantes de l'annexe désaffectée et des parties extérieures des deux bâtiments, et – d'autre part – les travaux qui constituent a priori uniquement une plus-value, à savoir ceux liés notamment au second garage, à l'espace de rangement et à l'appartement créé dans l'annexe désaffectée du château. La répartition effectuée par le Service cantonal des contributions, consistant à n'admettre comme frais d'entretien que des montants très réduits, correspondant à des frais attestés par des tickets de caisse, en excluant l'ensemble des autres coûts beaucoup plus importants correspondant aux factures des entreprises qui sont intervenues sur le chantier, ne peut dès lors pas être confirmée. Quant à la répartition proposée par les recourants, elle apparaît trop schématique pour être suivie telle quelle sans vérification complémentaire. En particulier, le courrier de leur architecte, produit avec leurs contre-observations, se limite à une estimation très générale de la part des coûts qualifiés de frais d'entretien, sous la forme d'un pourcentage global de 80% pour le garage et de 30% pour les travaux effectués dans le rural. Une telle façon de procéder n'est pas non plus conforme à la nouvelle approche prônée par la jurisprudence, selon laquelle il convient de déterminer pour chaque élément de coût s'il sert à préserver la valeur de l'immeuble en raison de sa nature objective et technique ou, au contraire, s'il s'agit d'une dépense qui entraîne une augmentation de la valeur de l'immeuble.

E. 5.2

Il résulte de ce qui précède que les décisions attaquées concernant les périodes fiscales 2020 et 2021 doivent être annulées en ce qui concerne la répartition effectuée entre frais d'entretien et dépenses d'investissement pour fixer la déduction des frais effectifs des immeubles privés. Malgré le large pouvoir d'appréciation reconnu au Tribunal cantonal en matière fiscale, il ne lui appartient pas de trancher en première instance la nature technique, et par voie de conséquence, la qualification juridique de chaque poste de frais invoqué en

déduction. La cause sera donc renvoyée au Service cantonal des contributions pour instruction complémentaire et modification de la répartition précitée dans le sens des considérants du présent arrêt. Dans cette démarche, tout en prenant en considération la nouvelle approche déterminée par la jurisprudence, il pourra s'appuyer sur la dernière version de la Notice mentionnée ci-avant (cf. supra en fait et consid. 3) qui contient des lignes directrices qui permettent d'effectuer la répartition entre frais d'entretien et frais de plus-value. Au besoin, il demandera aux contribuables la production de toute pièce nécessaire à la qualification juridique des travaux et il ordonnera une inspection des lieux. C'est seulement dans le cas où il n'est pas possible de déterminer la nature exacte des travaux malgré les mesures d'instruction que les contribuables devront supporter l'échec de la preuve, conformément à la répartition du fardeau de la preuve en matière de déductions (cf. supra consid. 2.2).

Tribunal cantonal TC Page 11 de 13 Les recours en droit fédéral doivent ainsi être admis dans ce sens, les décisions attaquées annulées et l'affaire renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvelles décisions. Impôt cantonal (604 2024 121, 604 2024 123)

E. 6

Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct

E. 6.1

En droit cantonal, l'art. 33 al. 2 LICD (voir aussi l'art. 9 al. 3 LHID), prévoit également la déduction des frais d'entretien d'un immeuble, ainsi que des dépenses d'investissement destinées à économiser l'énergie et à ménager l'environnement. L'art. 35 let. d LICD indique aussi que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent pas être déduits.

E. 6.2

En présence de règles similaires, le raisonnement et les références à la jurisprudence pour l'impôt fédéral direct peuvent être repris en droit cantonal. Les recours en droit cantonal doivent dès lors également être admis, les décisions attaquées annulées et l'affaire renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvelles décisions dans le sens des considérants développés en matière d'impôt fédéral direct. Frais de procédure et indemnité de partie

E. 7

Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Selon l'art. 133 CPJA, des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause. En l'espèce, même si les recours sont 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). Il n'est en conséquence pas perçu de frais. Les avances de frais versées par les recourants leur seront restituées. Par ailleurs, il résulte de l'art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021), applicable par le renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD, que la Cour fiscale peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (voir également l'art. 137 al. 1 CPJA qu'en cas de recours

devant une autorité statuant en dernière instance cantonale, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts.

Tribunal cantonal TC Page 12 de 13 Conformément à l'art. 8 al. 1 du Tarif des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative (Tarif JA; RSF 150.12), les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie sont fixés entre CHF 200.- et CHF 10'000.-. Quant aux débours nécessaires à la conduite de l'affaire, ils sont remboursés au prix coûtant (art. 9 al. 1 Tarif JA). En l'espèce, le représentant des contribuables n'a pas produit de liste de frais. En prenant en considération les opérations à partir du 13 août 2024, date correspondant à la prise de connaissance des décisions attaquées, il convient de fixer une indemnité de partie d'un montant total de CHF 2'756.55 à savoir CHF 2'500.- au titre d'honoraires, CHF 50.- de débours et CHF 206.55 de TVA au taux de 8.1%, tenant compte du fait que les écritures liées aux recours se recoupent en grande partie pour les deux périodes fiscales et que les écritures suivantes ont été transmises en un seul acte. L'indemnité de partie est mise à la charge de l'Etat de Fribourg, à verser directement par la Direction des finances au mandataire des recourants. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 13 de 13 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2024 120 et 604 2024 122) I. Les recours sont admis. Partant, les décisions sur réclamation du Service cantonal des contributions du 13 août 2024 sont annulées et les causes lui sont renvoyées pour qu'il procède à une nouvelle taxation pour les périodes fiscales 2020 et 2021 dans le sens des considérants. Impôt cantonal (604 2024 121 et 604 2024 123) II. Les recours sont admis. Partant, les décisions sur réclamation du Service cantonal des contributions du 13 août 2024 sont annulées et les causes lui sont renvoyées pour qu'il procède à une nouvelle taxation pour les périodes fiscales 2020 et 2021 dans le sens des considérants. Frais et indemnités III. Il n'est pas perçu de frais de procédure. Les avances de frais versées à concurrence de CHF 1'600.- par A. _____ et B. _____ leur sont restituées. IV. Une indemnité de partie fixée à CHF 2'756.55, y TVA à 8.1% par CHF 206.55 comprise, est allouée à A. _____ et B. _____. Elle est mise à la charge de l'Etat de Fribourg, à verser directement par la Direction des finances à leur mandataire, Fiduconsult Fribourg SA. Notification Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation du montant de l'indemnité de partie peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 5 février 2026/nba Le Président La Greffière-rapporteure

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