

# FR\_GERICHTE 604 2024 36 vom 24. März 2026

FR Kantonsgericht, 2026-03-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2024\\_36](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_36)

FR: FR\_GERICHTE 604 2024 36 du 24 mars 2026

IT: FR\_GERICHTE 604 2024 36 del 24 marzo 2026

## Erwägungen

### E. 1

Recevabilité Le recours, interjeté le 22 février 2024 contre une décision sur réclamation du 25 janvier 2024, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi 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

### E. 6

Discussion sur la déduction des frais relatifs à la transformation de la partie habitable de la ferme, au titre de dépenses de restauration de monuments historiques

#### E. 6.1

En l'espèce, la question de savoir si une partie du coût des travaux réalisés par les recourants pouvait être déduite au titre de dépenses de restauration de monuments historiques, au sens de l'art. 32 al. 3 LIFD, n'a pas été tranchée par le Service cantonal des contributions. Elle n'a pas non plus fait l'objet d'une argumentation spécifique par les recourants. Il y a toutefois lieu de l'examiner d'office. En effet, le préavis et le rapport du Service des biens culturels du 23 mai 2018, annexés à la réclamation du 17 mai 2023 (dossier administratif, pièce 5), font ressortir que la ferme (habitation et rural, no 22) a une valeur B au recensement, qu'elle est actuellement en catégorie de protection 3 et que le plan d'aménagement local mis à l'enquête publique prévoit un classement en catégorie de protection 2. Le rapport précise que la protection de l'immeuble s'étend aux éléments suivants: façades et toiture, structure porteuse intérieure, organisation de base du plan en relation avec la conservation de la structure porteuse, éléments de décors des façades, éléments essentiels des aménagements intérieurs. Dans la mesure où le bâtiment de la ferme est protégé, au sens de ce qui précède, les dépenses relatives aux travaux effectués sur celui-ci pourraient ainsi entrer dans le champ d'application de l'art. 32 al. 3 LIFD relatif à la déduction des frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques.

#### E. 6.2

Dans l'ATF 149 II 27 précité (consid. 3.1), le Tribunal fédéral a rappelé que cette déduction vise à encourager la protection des monuments historiques, ce qui constitue un but extra-fiscal, de

Tribunal cantonal TC Page 13 de 18 telle sorte que 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. Se référant ensuite à la version française de l'art. 32 al. 3 LIFD, il en a déduit que par travaux de restauration de monuments historiques, il faut entendre les seuls travaux de restauration et de remise en état. Il en a déduit que pour ouvrir le droit à une

déduction au sens de l'art. 32 al. 3 LIFD, les frais invoqués doivent remplir cumulativement les quatre conditions suivantes: 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.

### **E. 6.3**

Les éléments figurant au dossier ne permettent pas à la Cour fiscale de vérifier sans complément d'information si certaines dépenses relatives à la transformation de la partie habitable de la ferme – qui ne seraient pas déjà déductibles au titre de frais d'entretien et/ou d'investissements destinés à économiser l'énergie – rempliraient les conditions précitées et seraient dès lors déductibles au titre de dépenses de restauration de monuments historiques. Il appartiendra dès lors au Service cantonal des contributions de procéder à l'examen de la situation sous cet angle également. A cet égard, il conviendra notamment d'examiner si les frais engagés correspondent aux frais usuels occasionnés par la rénovation de tout immeuble ou s'ils ont servi – cas échéant dans quelle mesure – à la restauration ou à la remise en état du bâtiment, en d'autres termes à la protection de celui-ci en tant que monument historique. Sous cet angle, il s'agira d'examiner si une partie des coûts de la rénovation peut être attribuée aux recommandations émises par le Service des biens culturels. S'agissant d'un fait de nature à diminuer la dette fiscale, les recourants supporteront le fardeau (objectif) de la preuve et les conséquences de l'éventuel échec de cette preuve (voir ATF 149 II 27 consid. 3.3 et les références).

### **E. 7**

Discussion sur les frais relatifs à la réparation du toit d'un bâtiment annexe, non habitable

#### **E. 7.1**

S'agissant enfin de la réparation d'un toit d'un bâtiment annexe, non habitable, le Service cantonal des contributions nie tout droit à une déduction pour frais d'entretien, au motif que les travaux ont été réalisés sur un bâtiment ne générant ni valeur locative, ni autre revenu. Dans leurs contre-observations du 31 octobre 2024, les recourants admettent certes que la dépendance en question ne génère aucun revenu, mais ils relèvent que la classification de leur propriété dans les biens protégés leur impose de strictes obligations d'entretien à des fins de sauvegarde du patrimoine. Ils en déduisent que les travaux en question doivent être admis en déduction comme frais d'entretien pour la totalité de leur coût, à savoir CHF 45'100.-.

#### **E. 7.2**

La déduction pour frais d'entretien d'immeuble au sens de l'art. 32 al. 2 1ère phrase LIFD constitue une déduction pour frais d'acquisition du revenu de la fortune immobilière (voir ci-dessus consid. 2.1). Elle suppose dès lors la réalisation d'un revenu imposable (ATF 124 I 193 consid. 3g; arrêt TF 2C\_744/2021 du 21 septembre 2022 consid. 3.3). Pour les immeubles occupés en propre, cela implique que seuls sont déductibles les frais d'entretien qui sont en rapport immédiat avec la valeur locative (imposable) (arrêts TF 9C\_37/2025 du 1er juillet 2025 consid. 6.1; 2C\_744/2021 du 21 septembre 2022 consid. 3.3).

Concrètement, la condition du lien nécessaire et indissociable entre revenu imposable et charge déductible a pour effet que seuls les travaux effectués sur des éléments immobiliers pris en considération pour calculer la valeur locative imposable peuvent ouvrir le droit à la déduction pour frais d'entretien. Si tel n'est pas le cas, le lien organique entre les frais en

question et le revenu brut effectivement imposé fait défaut (voir arrêt TC FR 604 2024 113 du 10 mars 2025 et les références).

Tribunal cantonal TC Page 14 de 18 La doctrine cite à cet égard les exemples des piscines, des terrains de tennis ou des aménagements de jardin. Si de tels éléments ne sont pas pris en compte dans la détermination de la valeur locative, les frais d'entretien afférents à ces éléments ne sont pas déductibles (entre autres LOCHER, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil Art. 1-48 DBG, 2. Auflage 2019, Art. 21 Rz. 55 und Art. 32 Rz. 22*; MERLINO, *Commentaire romand sur l'impôt fédéral direct, 2. Auflage 2017, Art. 32 Rz. 37*).

### **E. 7.3**

En l'espèce, il est admis que le bâtiment annexe en question, non habitable, n'a pas été pris en considération dans le calcul de la valeur locative, ni avant les travaux de réparation du toit, ni par la suite. En conséquence, à défaut de lien organique entre les frais liés à ces travaux et un revenu brut imposable les recourants, aucune déduction pour frais d'entretien d'immeuble, au sens de l'art. 32 al. 2, 1ère phrase, LIFD, entre en ligne de cause.

### **E. 7.4**

Quant à l'éventualité d'une déduction du coût des travaux en question au titre de frais de restauration de monuments historiques, au sens de l'art. 32 al. 3 LIFD, le Service cantonal des contributions l'a également écartée dans ses déterminations du 2 décembre 2024 et du 29 avril 2025. Il y a relevé que, contrairement à la ferme (habitation et rural, no 22), le bâtiment concerné (écurie, étable, bergerie, no 22a) n'était pas référencé dans la liste des bâtiments protégés établie par la Commune et ne faisait pas l'objet d'une mesure de protection prise par le Service des biens culturels. Il ne ressort pas des éléments figurant au dossier que le bâtiment annexe (no 22a) ferait l'objet d'une quelconque mesure de protection permettant de le qualifier de monument historique au sens de l'art. 32 al. 3 LIFD. Au contraire, le préavis et le rapport du Service des biens culturels du 23 mai 2018, annexés à la réclamation du 17 mai 2023 (dossier administratif, pièce 5), ne portent que sur la transformation de la ferme (no 22), y compris l'aménagement de deux appartements dans le rural, en précisant qu'elle a une valeur B au recensement, qu'elle est actuellement en catégorie de protection 3 et que le plan d'aménagement local mise à l'enquête publique prévoit un classement en catégorie de protection 2. Il précise que la protection de l'immeuble s'étend aux éléments suivants: façades et toiture, structure porteuse intérieure, organisation de base du plan en relation avec la conservation de la structure porteuse, éléments de décors des façades, éléments essentiels des aménagements intérieurs. Le préavis et le rapport ne mentionnent par contre pas le bâtiment annexe (no 22a). Il en ressort au contraire que le secteur n'est pas recensé à l'inventaire des sites construits d'importance nationale à protéger en Suisse ISOS et n'appartient à aucune catégorie de site à protéger au sens du plan directeur cantonal. Dans ces conditions, les travaux effectués sur le bâtiment annexe en question ne peuvent être assimilés à des travaux de restauration d'un monument historique, de telle sorte que leur coût ne peut pas donner lieu à une déduction à ce titre. Le recours doit en conséquence être rejeté sur ce seul point, dans le sens que le Service cantonal des contributions a nié à bon droit le caractère déductible du montant de CHF 45'100.- correspondant au coût de la réparation d'un toit du bâtiment annexe « écurie (étable, bergerie, ...) » (no 22a).

### **E. 8**

Sort du recours Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, le recours sera partiellement admis, la décision sur réclamation du 25 janvier 2024 annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions

Tribunal cantonal TC Page 15 de 18 pour instruction complémentaire et nouvelle décision portant sur la fixation des montants déductibles au titre de frais d'entretien d'immeuble, respectivement au titre d'investissements destinés à économiser l'énergie et cas échéant au titre de dépenses de restauration de monuments historiques, pour les périodes fiscales 2020 et 2021, dans le sens des considérants du présent arrêt. Impôt cantonal (604 2024 37)

## **E. 9**

Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct

### **E. 9.1**

Pour la fixation de l'impôt cantonal également, l'art. 33 al. 2 à 5 LICD (voir aussi l'art. 9 al. 3 et 3bis LHID) prévoit la déduction des frais d'entretien d'un immeuble, des dépenses d'investissement destinées à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, ainsi que des frais occasionnés par des travaux de restauration de biens culturels immeubles que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur leur ordre, pour la part non couverte par les subventions. A l'image de ce qui prévaut pour l'impôt fédéral direct, 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. 9.2**

En présence de règles similaires, le raisonnement et les références à la jurisprudence pour l'impôt fédéral direct peuvent être repris en droit cantonal. Le recours en droit cantonal doit dès lors également être partiellement admis, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour instruction complémentaire et nouvelle décision portant sur la fixation des montants déductibles au titre de frais d'entretien d'immeuble, respectivement au titre d'investissements destinés à économiser l'énergie et, cas échéant, au titre de dépenses de restauration de monuments historiques, pour les périodes fiscales 2020 et 2021, dans le sens des considérants du présent arrêt. Frais de procédure et indemnité de partie

### **E. 10.1**

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. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. En l'espèce, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal, les recourants succombent sur la question des frais relatifs à la réparation du toit d'un bâtiment annexe, mais obtiennent pour le reste le renvoi de la cause à l'autorité intimée, ce qui équivaut à un gain de cause pour l'essentiel de leurs conclusions. Il se justifie par conséquent de mettre les frais de procédure à leur charge à

Tribunal cantonal TC Page 16 de 18 raison d'un dixième, soit CHF 300.-. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais de CHF 3'000.- effectuée, le solde de celle-ci, par CHF 2'700.-, leur étant restitué.

### **E. 10.2**

Vu le sort du recours, les recourants peuvent par ailleurs prétendre à une indemnité de partie, réduite d'un dixième, pour leurs frais de défense (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). En application de l'art. 137 al. 3 CPJA, celle-ci doit être fixée dans les limites du tarif cantonal du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative (Tarif JA; RSF 150.12). Celui-ci prévoit à son art. 8 que les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie sont fixés entre CHF 200.- et CHF 10'000.-, que le maximum peut être porté à CHF 40'000.- dans les affaires d'une ampleur ou d'une complexité particulière et que la fixation des honoraires dus à titre de dépens a lieu sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-. Quant aux débours nécessaires à la conduite de l'affaire, l'art. 9 Tarif JA prévoit en particulier qu'ils sont remboursés au prix coûtant (al. 1), qu'il est calculé CHF 0.40 par photocopie isolée (format A4) (al. 2) et que les indemnités de déplacement, englobant tous les frais (transport, repas, etc.) ainsi que le temps consacré au déplacement, sont fixées conformément aux art. 76ss du règlement cantonal du 30 novembre 2010 sur la justice (RJ; RSF 130.11) (al. 3). A cet égard, il résulte de l'art. 76 RJ que les indemnités de déplacement des avocats et avocates hors de la localité où ils ont leur étude englobent tous les frais (transport, repas, perte de temps, etc.). L'art. 77 al. 1 RJ précise que, pour les déplacements à l'intérieur du canton, l'indemnité est de CHF 2.50 par kilomètre parcouru. En l'espèce, le mandataire des recourants a produit sa liste de frais le 19 février 2026. Celle-ci fait état d'opérations réalisées par Me Yves Auberson, puis par Me Delphine Aeschlimann-Disler, avocats dans la même étude, pour un total de 63 heures 50 minutes, comprenant plusieurs entretiens avec les mandants et entre les deux avocats, auquel s'ajoute 1 heure 30 minutes de travaux de secrétariat, au tarif horaire de CHF 140.-. Cette durée excède très largement le temps usuel indemnisé dans ce type d'affaires. Par ailleurs, en tant qu'elle comprend également du temps de déplacement, qu'elle est établie sur la base d'un tarif horaire de CHF 320.-, qu'elle fait état de temps de secrétariat et qu'elle ne mentionne pas les débours, la liste produite, faisant état d'un montant total hors TVA de CHF 19'078.- n'est pas conforme aux règles du Tarif JA rappelées ci-dessus. Il convient dès lors de s'en écarter et de fixer par appréciation l'indemnité due aux recourants pour leurs frais défense. La présente procédure de recours ne revêtait pas une ampleur ou une complexité particulière sur le plan juridique. Cela étant, compte tenu de l'ensemble des circonstances, notamment des trois échanges d'écritures, des conclusions du Service cantonal des contributions qui ont évolué en cours de procédure, de certains aspects techniques du dossier et de la nécessité de prendre des contacts avec les entreprises qui ont effectué les travaux, ainsi que de la valeur litigieuse relativement importante, il peut être admis un total de 27 heures de travail (10 heures pour les opérations relatives à la préparation et à la rédaction du recours, 10 heures pour celles relatives à la préparation et à la rédaction des contre-observations, 6 heures pour celles relatives à la préparation et à la rédaction de la réplique du 24 mars 2025 et une heure pour les opérations relatives à la gestion ordinaire du dossier (notamment courriers de transmission et demandes de prolongation de délai) au tarif horaire de CHF 250.-, soit un montant d'honoraires de CHF 6'750.-, auxquels peut être ajouté un montant forfaitaire de CHF 150.- pour les débours, pour un total de CHF 6'900.-. Après réduction d'un dixième, l'indemnité partielle due aux recourants est fixée à CHF 6'210.-, débours compris), plus la TVA de CHF 503.- (8.1% de CHF 6'210.-).

Tribunal cantonal TC Page 17 de 18 Conformément à l'art. 141 al. 1 CPJA, elle est mise à la charge de l'État de Fribourg et sera versée directement aux mandataires des recourants. la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2024 36) I. Le recours est partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation du 25 janvier 2024 est annulée et la cause renvoyée au

Service cantonal des contributions pour instruction complémentaire et nouvelle décision portant sur la fixation des montants déductibles au titre de frais d'entretien d'immeuble, respectivement au titre d'investissements destinés à économiser l'énergie et cas échéant au titre de dépenses de restauration de monuments historiques, pour les périodes fiscales 2020 et 2021, dans le sens des considérants. Impôt cantonal (604 2024 37) II. Le recours est partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation du 25 janvier 2024 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour instruction complémentaire et nouvelle décision portant sur la fixation des montants déductibles au titre de frais d'entretien d'immeuble, respectivement au titre d'investissements destinés à économiser l'énergie et cas échéant au titre de dépenses de restauration de monuments historiques, pour les périodes fiscales 2020 et 2021, dans le sens des considérants. Frais et indemnité III. Les frais de procédure sont mis à la charge des recourants à raison de CHF 300.- et compensés avec l'avance de frais versée. Le solde de l'avance de frais, par CHF 2'700.-, leur est restitué. IV. Une indemnité partielle fixée à CHF 6'210.-, plus la TVA de CHF 503.-, est allouée aux recourants. Elle est mise à la charge de l'Etat de Fribourg, à verser directement par la Direction des finances à leurs mandataires, Me Yves Auberson et Me Delphine Aeschlimann-Disler, à Fribourg. 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.

Tribunal cantonal TC Page 18 de 18 La fixation du montant des frais de procédure et 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 2 mars 2026/msu Le Président La Greffière-rapporteure

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