

# FR\_GERICHTE 604 2021 7 vom 7. Juli 2021

FR Kantonsgericht, 2021-07-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2021\\_7](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_7)

FR: FR\_GERICHTE 604 2021 7 du 7 juillet 2021

IT: FR\_GERICHTE 604 2021 7 del 7 luglio 2021

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

## Erwägungen

### E. 13

juillet 2020 en exposant que les frais requis en déduction, comme des honoraires de projet non réalisé, représentent une utilisation du revenu (voir Notice spéciale, édition 2018, ch. 10.3.3), et en confirmant que la défalcation des frais d'entretien d'immeuble doit se faire selon la date de paiement. C. Les époux A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ ont interjeté recours par acte posté le 13 janvier 2021 en exposant notamment que le nouveau RCU (règlement communal d'urbanisme) prévu dans le PAL classe les quartiers de H. \_\_\_\_\_, de I. \_\_\_\_\_ et de J. \_\_\_\_\_, notamment, en zone résidentielle protégée I (RZP I) assortie de nombreuses restrictions et que leur chalet familial était par ailleurs classé au patrimoine culturel du canton. Ils ont indiqué que leur opposition ainsi que les mises à l'enquête subséquentes portaient précisément sur le classement de leur immeuble en zone RZP I et, partant, sur les conditions d'extension du chalet familial. Ils ont déposé les conclusions suivantes : "I. Principalement, l'avis de taxation 2018 [...] doit être modifié en fonction de la prise en compte d'une déduction de CHF 13'556.- au titre des honoraires et frais d'architecte liés à l'entretien de l'immeuble sis avenue G. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_. II. Subsidiairement, le montant de CHF 13556.- sera pris en compte au titre des honoraires et frais d'architecte liés à l'entretien de l'immeuble sis avenue G. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_, sur la période fiscale durant laquelle les frais d'entretien seront réellement engagés". Ils ont encore précisé en particulier que leur projet était en cours de modification et serait mis à l'enquête au printemps 2021. L'avance de frais fixée à CHF 800.- par ordonnance du 18 janvier 2021 a été versée dans le délai imparti. Le 27 janvier 2021, les époux A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ ont requis un entretien auprès du Service cantonal des contributions, ce qui leur a été refusé dans la mesure où la voie du recours auprès du Tribunal cantonal leur était ouverte. Le 28 avril 2021, le Service cantonal des contributions a déposé ses observations sur le recours en concluant à son rejet. Après avoir détaillé les travaux projetés figurant dans les plans déposés en demande préalable, il a constaté d'une part, qu'il s'agissait clairement de transformations de telle sorte qu' "une prétention en déduction totale selon la part de propriété ne pourrait pas être admise", et d'autre part, que les honoraires d'architecte demandés en déduction constituaient des "autres frais" non déductibles au sens de la Notice spéciale. Une copie de cette détermination a été communiquée aux recourants le 3 mai 2021, lesquels ont déposé leurs contre-observations par courrier posté le 14 mai 2021 en maintenant que, pour un budget de rénovation et d'agrandissement de CHF 1'166'000.-, seul un tiers des travaux représentait de la plus-value après avoir exposé les travaux qui seront

entrepris tels qu'ils ressortent de leur plan financier. Ils ont précisé notamment qu'à la suite de l'erreur commise par l'architecte de la Commune et leur architecte en lien avec le calcul des distances constructibles (ce qui avait justifié d'abandonner

Tribunal cantonal TC Page 4 de 11 la mise à l'enquête), ils ont relevé leur architecte de son mandat, leur nouvel architecte ayant repris le dossier "en réduisant de 2 mètres l'extension prévue à l'Ouest pour la rendre conforme à la réglementation". Et de signaler qu'ils ne disposaient pas encore du budget établi par leur nouvel architecte, raison pour laquelle ils sollicitaient un délai jusqu'à la fin juin pour le transmettre, si cela était jugé nécessaire. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige. en droit 1. Le recours, posté le 13 janvier 2021, contre une décision sur réclamation du 17 décembre 2020, 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 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2021 7) 2. 2.1. Le rendement de la fortune immobilière est soumis à l'impôt fédéral direct à titre de revenu imposable (art. 21 al. 1 LIFD). Il comprend notamment tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance (art. 21 al. 1 let. a LIFD) ou encore la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (art. 21 al. 1 let. b LIFD). Pour déterminer le revenu net, on défalque de l'ensemble des revenus imposables les dépenses et déductions générales prévues par les art. 26 à 33 LIFD (art. 25 LIFD). Aux termes de l'art. l'art. 32 al. 2 LIFD, 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. 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. Les dispositions d'exécution 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 (ODIP; RS 642.116), 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; OURE; RS 642.116.1) 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).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 11 Sont en particulier déductibles au titre de frais d'entretien les dépenses 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 OFIP). 2.2. L'art. 34 let. d LIFD dispose en revanche que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent pas être déduits du revenu. Constituent 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 (REICH/HUNZIKER in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a*, 3e éd. 2017, art. 34 n. 17 ; NOËL in *Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2e éd. 2017, art. 34 n. 14). 2.3. Aux fins de concrétiser les dispositions légales cantonales et fédérales, la Direction des finances a édicté à l'attention des contribuables propriétaires d'immeuble une Notice spéciale. Y figure un catalogue de répartition entre frais d'entretien déductibles, frais d'investissements apportant une plus-value aux immeubles et autres frais. Elle énonce également certains principes généraux, notamment la règle selon laquelle les investissements qui ont pour but de changer l'affectation des locaux, de transformer ou d'agrandir un immeuble, ou qui équivalent économiquement à une nouvelle construction ne sont pas déductibles. Bien qu'elle soit destinée à s'appliquer au niveau cantonal, il convient de la suivre également pour déterminer les frais d'entretien à retenir dans le calcul de l'impôt fédéral direct, dans la mesure où elle traite en principe de la même matière que les trois ordonnances fédérales, même si celles-ci sont beaucoup moins exhaustives. En outre, la Notice spéciale utilise les mêmes formulations que les trois ordonnances fédérales, ce qui donne à penser que, mis à part l'autorité qui les a émises, aucune différence n'était envisagée. C'est, d'ailleurs, l'avis que soutiennent ZWAHLEN/LISSI (in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a*, 3e éd. 2017, art. 32 n. 11) qui observent, dans la plupart des législations cantonales, une pratique des frais d'entretien déductibles 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 les standards d'équipement (arrêt TC FR 604 2014 11 à 14 du 27 juillet 2015 consid. 2b). Le 28 mai 1999 déjà (arrêt TA FR 4F 95 202 du 28 mai 1999 consid. 2a) et à de nombreuses reprises par la suite (voir notamment les arrêts TC FR 604 2019 98/99 du 19 juin 2020 ; 604 2016 73/74 du 20 janvier 2017 ; 604 2014 11 à 14 du 27 juillet 2015 ; 607 2010 25/26 du 1er février 2012), la Cour fiscale a rappelé 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. 3. 3.1. 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 ZWAHLEN, *Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten*, 1986, p. 83 ss, 144 s.).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 11 La doctrine opère une distinction 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 (LOCHER, *Kommentar zum DBG*, 1e partie, 2001, art. 32 n. 24). Les frais d'entretien déductibles – 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, ne lui apportent pas une amélioration (ACCR FR 1988 II. E no 7 consid. 1 et la jurisprudence citée). 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 (ZWAHLEN/LISSI, art. 32 n. 11). Des travaux qui portent la valeur de

l'immeuble au-delà de celle qu'il présentait alors cessent d'être déductibles fiscalement. 3.2. Pour répondre à la question de savoir si les dépenses liées à la fortune immobilière sont déductibles pour l'impôt sur le revenu, il faut toujours examiner s'il s'agit d'investissements destinés à maintenir la valeur de l'immeuble ou qui lui apportent une plus-value (EGLOFF in Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4e éd. 2015, § 39 n. 28 in fine). 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 (LOCHER, art. 32 n. 18). 3.3. Sont notamment qualifiées de dépenses d'investissement non déductibles les dépenses liées à la construction d'installations nouvelles, même si celles-ci sont faites dans un immeuble qui existait déjà auparavant. On peut penser à la création d'un garage ou d'un ascenseur, à l'installation du chauffage ou encore à la création de lucarnes nouvelles dans les combles précédemment non aménagés, transformés en pièce habitable. Dans les cas de rénovation d'immeubles, les dépenses d'investissement non déductibles sont celles qui transforment un immeuble en le mettant dans un meilleur état, en améliorant ses qualités techniques et objectives, ses fonctionnalités, son confort, sa valeur d'usage et, partant, qui augmentent la valeur de cet immeuble. Cette augmentation de la valeur de l'immeuble peut se vérifier généralement tant au niveau de la valeur intrinsèque qu'au niveau de la valeur de rendement, cette dernière devant se calculer sur le rendement net, après déduction des frais d'entretien. L'analyse doit se faire selon des critères techniques et objectifs, appliqués à chaque installation individuelle et non à l'immeuble global (MERLINO, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 32 n. 143 s.). 4. 4.1. Selon la doctrine, il serait logique que, s'agissant de la déduction des frais d'entretien des immeubles, celle-ci soit accordée pour la période de calcul pendant laquelle la moins-value se produit sur l'immeuble. Une telle approche, qui suit la logique comptable des amortissements et provisions applicables aux entreprises, n'est toutefois pas possible pour des immeubles appartenant à la fortune privée d'une personne physique. On pourrait également songer à la déduction des frais d'entretien durant la période de calcul pendant laquelle les travaux sont effectués. Toutefois, cette solution est à rejeter pour des raisons pratiques, car le montant des coûts n'est souvent pas encore connu durant l'année pendant laquelle les travaux sont effectués (MERLINO, art. 32 n° 112 s. ; LOCHER, art. 32 n° 56 ; FUNK, Der Begriff der Gewinnungskosten nach Schweizerischem Einkommenssteuerrecht, 1989 n° 158).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 Les deux seules dates qui restent donc envisageables en pratique, et qui sont juridiquement fondées, sont soit la date de l'établissement de la facture, soit la date de paiement de la facture. La première méthode correspond à celle de la comptabilité tenue selon la méthode de la facturation, alors que la deuxième méthode suit la comptabilité tenue selon la méthode de l'encaissement. Dans le domaine de la fortune privée des personnes, la date critère est en principe la date du paiement de la facture, selon de nombreux auteurs et selon un courant de jurisprudence. Selon d'autres auteurs et un autre courant de jurisprudence, c'est la date de l'établissement de la facture qui est la date déterminante, cette date étant plus appropriée, car déterminable de façon plus claire et moins influençable par le contribuable (MERLINO, art. 32 n° 114 s. et les références citées). 4.2. Le canton de Fribourg a opté pour la date de paiement de la facture aux fournisseurs. La prise en considération de la date du paiement a été confirmée dans une jurisprudence rendue par la Cour de céans, la première fois dans une affaire 4F 2002 126 du 2 mai 2003 (publiée in RFJ 2003, p. 136) devenue constante par la suite, selon laquelle le choix de la date du paiement se révèle très judicieux puisqu'il a le mérite de prendre en

considération les éventuels rabais négociés ultérieurement ou les retenues de garantie, en plus de s'inscrire dans un système cohérent (voir arrêts TA FR 4F 05 84 et 85 du 13 février 2007; 607 08 43 du 12 février 2010; 604 2011 102/103 du 11 mars 2013; 604 2014 11 à 14 du 27 juillet 2015 consid. 3; ou encore 4F 05 80 du 16 décembre 2005 en matière d'impôt sur les gains immobiliers). 4.3. Concernant la périodicité de la déduction des frais d'entretien immobiliers déductibles, certaines pratiques cantonales accordent des exceptions au principe de déduction de la charge à la date d'émission de la facture ou à la date de son paiement, telles que l'acceptation de la ventilation/répartition temporelle de la déduction des factures émises pour des frais d'entretien immobiliers déductibles, ou l'acceptation de la déduction des acomptes à certaines conditions, ou encore la distinction entre frais d'entretien immobiliers qui ne peuvent bénéficier d'aucune ventilation temporelle de la déduction, et dépenses de restauration et de conservation de certaines maisons historiques qui peuvent être étalées sur une période de dix ans au maximum à compter de l'année de l'achèvement des travaux et quelle que soit la date d'acquisition. Un autre type d'exceptions concerne les gros travaux s'étendant sur deux ou plusieurs périodes de calcul. Dans ces cas, très souvent, lors de réparations ou de transformations lourdes d'un immeuble, il est fait appel à un architecte. Pratiquement, celui-ci fait signer, au cours des travaux, des bons de paiements au propriétaire et lui remet à la fin des travaux un relevé du coût des transformations, auquel il joint l'ensemble des factures. Ce n'est qu'à ce moment-là que le propriétaire connaît, la plupart du temps, la date exacte de ces documents. L'application des principes généraux ne donne alors pas entière satisfaction dans de tels cas. En effet, tant pour le propriétaire que pour l'autorité fiscale, il faut être en possession du coût de la totalité des travaux pour en ventiler la valeur en frais d'entretien et en travaux à plus-value. Donc, dans de tels cas, le propriétaire est autorisé à attendre la fin des travaux pour revendiquer la déduction de cette part de frais d'entretien, sans tenir compte de la date des factures. De ce fait, si le contribuable présente toutes les factures à la fin des travaux relatifs à une réparation lourde nécessitant l'engagement de plusieurs corps de métiers et s'étendant sur deux ou plusieurs périodes de calcul, il doit être admis de prendre en considération l'ensemble de ces factures, quelle que soit la date de leur établissement, pour autant que la déduction soit demandée au plus tard dans la période de calcul correspondant à celle de la fin effective des travaux. Cet auteur relève que la jurisprudence du Tribunal fédéral est toutefois de plus en plus stricte sur cette question de la périodicité ; il a ainsi jugé que la législation lucernoise qui prévoyait une répartition des frais d'entretien immobiliers sur la durée s'écarterait du système harmonisé de

Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 l'imposition dans le temps et violait donc ce droit harmonisé (arrêt TF 2C\_91/2012 du 17 août 2012; MERLINO, art. 32 n° 118 s.). 5. 5.1. En l'espèce, l'autorité intimée a refusé la déduction litigieuse en considérant que les contribuables ne pouvaient simplement se référer au devis de leur architecte – "prenant compte uniquement du CFC 2 (bâtiment)" - car la déduction requise ne se basait pas sur des coûts effectifs payés mais sur une estimation. Elle a exposé qu'elle n'était pas en mesure de définir une part déductible sur la base de ces pièces et informations, et qu'elle ne pouvait pas s'écarter de la Notice spéciale. C'est pourquoi, elle a qualifié les honoraires en question comme étant des autres frais, fiscalement non déductibles du revenu. Et dans ses observations déposées le 28 avril 2021, après avoir constaté que les plans déposés en demande préalable indiquaient clairement des travaux de transformations, elle a relevé ce qui suit : "une prétention en déduction totale selon la part de propriété ne pourrait pas être admise car certains travaux sont clairement identifiables à des transformations dans

l'immeuble existant, fiscalement non déductibles de l'impôt sur le revenu. En définitive, les honoraires d'architecte concernent des frais de coordinations et de mise en conformité de leurs projets et non des frais liés à des travaux d'entretien déductibles car la demande préalable ainsi que la première demande de permis ordinaire concernent des projets non réalisables selon la législation en vigueur". De leur côté, les recourants font valoir que les investissements concernent les frais de rénovation intégrale et conséquente de l'immeuble, qui n'a plus fait l'objet de rénovations depuis 45 ans, et de frais destinés à économiser de l'énergie et à ménager l'environnement. Ils ajoutent qu'une extension est également prévue pour permettre une augmentation de la surface des appartements et, dans la mesure où celle-ci apportera une plus-value à l'immeuble, il s'impose de définir concrètement la proportion des coûts concernés par les plus-values améliorant la fortune et de ceux qui concernent la remise en état propre de l'immeuble. Selon eux, c'est finalement dans la proportion des coûts d'entretien que les honoraires de l'architecte seront pris en considération pour valoir déduction fiscale. Afin de définir cette proportion, ils ont repris le plan financier des travaux, tel qu'établi par l'architecte le 29 juin 2018, et ont qualifié chaque dépense en fonction du maintien de l'état du bien ou de l'investissement réalisé, les aménagements extérieurs et les frais secondaires n'ayant pas été pris en compte pour établir cette proportion. Ils estiment que "sur CHF 1'166'000.- de travaux, CHF 418'000.- (36%, en jaune) concernent la nouvelle construction et les investissements apportant plus-values, alors que CHF 748'000.- (64%, en vert) intéressent les travaux de rénovation déductibles. Partant, les honoraires d'architecte sont fiscalement déductibles à raison des 2/3, à savoir de CHF 13'333.- (2/3 x CHF 20'000.-), et les frais de reprographies et photographies liés au travail de l'architecte à hauteur de CHF 223.- (2/3 x CHF 335.-), ce qui totalise un montant à déduire de CHF 13'556.-". Dans leurs contre-observations, ils ont notamment précisé qu'à la suite de l'erreur commise par l'architecte de la Commune et leur architecte en lien avec le calcul des distances constructibles, ce qui avait justifié d'abandonner la mise à l'enquête, ils ont relevé leur architecte de son mandat, leur nouvel architecte ayant repris le dossier, "en réduisant de 2 mètres l'extension prévue à l'Ouest pour la rendre conforme à la réglementation. Ce nonobstant, le budget total du projet n'a pas été modifié, au motif que les mesures d'isolation doivent être renforcées, avec des coûts plus importants encore : en d'autres termes, les frais liés à la seule extension réduite en importance seront proportionnellement bien moindres que ceux envisagés par notre premier architecte. Cela démontre que le tiers de plus-values est largement compté. A l'heure actuelle, nous ne disposons pas encore du budget établi par notre nouvel architecte".

Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 5.2. Contrairement à ce que retient l'autorité intimée dans la décision entreprise, l'on ne saurait qualifier sans autre considération les honoraires et débours litigieux de frais de projets non réalisés, lesquels ne sont pas déductibles selon le ch. 10.3.3 de la Notice spéciale. Les recourants n'ont manifestement pas renoncé à mettre en œuvre leur projet comme le révèle notamment le courriel de l'architecte de la Commune du 7 août 2020 de telle sorte qu'il peut être admis que leur projet va se réaliser. Cela étant, il convient de rappeler que selon les ch. 10.3.1 s. de la Notice spéciale, les honoraires d'architecte et d'ingénieurs, ainsi que les autres honoraires (ex.: frais des analyses énergétiques et des plans directeurs d'énergie) qui concernent les travaux effectués sur des bâtiments doivent être répartis proportionnellement entre les frais de plus-value, d'entretien, d'économie d'énergie et autre frais, les honoraires liés à des travaux de transformation ou de pure convenance personnelle servant à satisfaire des besoins spéciaux d'un contribuable. Par conséquent les honoraires et débours facturés le 18 septembre 2018 et dont il n'est pas

contesté qu'ils ont été payés la même année, ne constituent des frais déductibles que dans la mesure où ils sont liés à des travaux d'entretien et non pas à une transformation de leur chalet ou à tous autres travaux lui apportant une plus-value non déductible. Comme l'a relevé l'autorité intimée, les travaux projetés selon les plans déposés en demande préalable indiquent des travaux de transformations qui apporteront une plus-value (non déductible) à l'immeuble : Rez-de-chaussée inférieur - Créations de fenêtres sur les façades Est et Sud ; - Un rabaissement du sol fini de 27 cm selon les coupes en travers A-A et B-B ; - Une transformation des locaux par un changement d'affectation ; - Création d'une ouverture en façade permettant l'accès à l'agrandissement. Rez-de-chaussée supérieur - Création d'une terrasse couverte et vitrée assimilable à un jardin d'hiver non chauffé ; - Création d'une nouvelle salle de bains avec également une nouvelle ouverture en façade ; - Fermeture d'une fenêtre dans la chambre S-0 ; - Création d'une ouverture en façade permettant l'accès à l'agrandissement. 1er étage - Création d'une nouvelle salle de bains avec également une nouvelle ouverture en façade ; - Fermeture d'une fenêtre dans la chambre S-O ; - Création d'une ouverture en façade permettant l'accès à l'agrandissement. Combles - La surface des combles a entièrement été remaniée par démolition des cloisons existantes ; - Agrandissement de la surface habitable ; - Déplacement de la cuisine à l'autre extrémité du bâtiment ; - Création de deux lucarnes dont une donne accès à une nouvelle terrasse en toiture de l'extension, la seconde créant une nouvelle entrée de lumière ; - Nouveau poêle.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 A la différence des affaires où la Cour fiscale avait nié toute possibilité de déduire de frais d'entretien dès lors que l'on se trouvait en présence d'une transformation équivalant à une nouvelle construction, il n'est pas prévu que le chalet familial en question doive être entièrement vidé comme cela avait été le cas notamment dans les affaires TA FR 604 2010 63 du 1er juillet 2011 où ne subsistaient que les murs de la maison et où il était prévu d'en reconstruire entièrement l'intérieur avec une nouvelle répartition des pièces (publié le 23 février 2018 à l'adresse <https://www.fr.ch/pj/tc/sommaire/jurisprudence-du-tribunal-cantonal>) et 4F 2002 46 du 21 février 2003 où l'aménagement intérieur d'un bâtiment qui menaçait ruine avait été entièrement modifié. En l'occurrence, même si les travaux qui seront entrepris sur cet immeuble représenteront en majeure partie des travaux de plus-value, notamment au vu de l'agrandissement et de la transformation des combles et du rez-de-chaussée inférieur ainsi que la création de nouvelles surfaces et pièces sur l'ensemble des étages. Une petite part des travaux projetés pourra cependant vraisemblablement être considérée comme de l'entretien (pour une affaire comparable voir notamment arrêt TC FR 604 2019 32 du 24 septembre 2019). Il ressort en effet du plan financier des travaux produit en procédure de recours qu'il est prévu de remplacer notamment les fenêtres, de traiter les surfaces extérieures, ou encore d'installer un chauffage à pellets. Même si les recourants ont sollicité un délai jusqu'à la fin juin 2021 pour transmettre le budget établi par leur nouvel architecte, c'est au moment de la fin des travaux ou du moins après un certain avancement dans leur exécution et lorsque des plans définitifs seront disponibles, qu'il sera possible d'examiner dans quelle mesure les travaux vont apporter une plus-value au chalet familial en cause. Sur la base de la délimitation qui sera effectuée entre frais d'entretien déductibles et plus-value non déductible, il s'agira alors de déterminer quelle part des honoraires litigieux donnera droit à déduction au titre de frais d'entretien d'immeuble. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée afin qu'elle calcule à nouveau le montant de la déduction pour frais d'entretien d'immeuble au moment où elle pourra procéder à cette délimitation. 6. 6.1. Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est partiellement admis. La décision sur réclamation du 17

décembre 2020 est annulée et le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle fixation du montant de la déduction pour frais d'entretien d'immeuble. 6.2. Il n'est pas perçu de frais (art. 133 CPJA par renvoi de l'art. 104 al. 4 LIFD). Impôt cantonal (604 2021 8) 7. 7.1. En droit cantonal harmonisé, l'art. 22 al. 1 LICD dispose, sous ses let. a et b, qu'est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance, ainsi que la valeur locative des immeubles ou des parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (voir aussi art. 7 al. 1 LHID). Pour déterminer le revenu net, on défalque de l'ensemble des revenus imposables les dépenses et déductions générales prévues par les art. 27 à 34 LICD (art. 26 LICD). Comme en droit fédéral, l'art. 33 al. 2 LICD (voir aussi l'art. 9 al. 3 LHID) prévoit également 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 peut déduire, en outre, les dépenses

Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 d'investissements destinées à économiser l'énergie et à ménager l'environnement dans la même mesure que pour l'impôt fédéral direct. Quant à l'art. 35 let. d LICD, à l'image de l'art. 34 let. d LIFD, il dispose que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent en revanche pas être déduits du revenu. En présence de règles similaires, les considérants concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Il en résulte qu'au niveau cantonal également, le dossier est renvoyé à l'autorité intimée afin qu'elle calcule à nouveau le montant de la déduction pour frais d'entretien d'immeuble au moment où elle pourra procéder à la délimitation entre frais d'entretien déductibles et plus-value. 8. 8.1. Le recours formé au niveau cantonal est partiellement admis aussi. La décision sur réclamation du 17 décembre 2020 est annulée et le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle fixation du montant de la déduction pour frais d'entretien d'immeuble. 8.2. Il n'est pas perçu de frais (art 133 CPJA). la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2021 7)

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