



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 630, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00

www.fr.ch/tc

604 2025 137

604 2025 138

Arrêt du 16 juillet 2026

Cour fiscale

Composition

Président : Marc Sugnaux
Juges : Dina Beti, Daniela Kiener
Greffière-rapporteure : Natassia Bangerter

Parties

A. _____, recourant,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques -
déductibilité des frais de maladie et d'accident

Recours du 1^{er} octobre 2025 contre la décision sur réclamation du
10 septembre 2025 concernant l'impôt fédéral direct et l'impôt
cantonal pour la période fiscale 2023

considérant en fait

A. A. _____ (le recourant), né en 1964, est divorcé et bénéficie d'une rente entière d'invalidité. Il est domicilié à B. _____, dans le canton de Fribourg.

Pour la période fiscale 2023, il a déclaré un revenu de CHF 106'656.-, composé des rentes entières d'invalidité et de prévoyance professionnelle et de la valeur locative de son immeuble agricole, correspondant à un revenu net de CHF 75'095.- (total des revenus [code 3.910] moins déductions [codes 4.110 à 4.420]). Il a notamment porté en déduction de ce revenu net un montant de CHF 24'671.-, après déduction du 5 % du revenu net, relatif aux frais médicaux et dentaires à sa charge chiffrés à CHF 28'466.-. Son revenu imposable était ainsi de CHF 50'224.-.

Par courrier du 14 avril 2025, puis par sommation du 20 mai 2025, le Service cantonal des contributions a requis certains documents nécessaires à établir sa taxation, notamment les justificatifs des frais médicaux et dentaires à sa charge durant l'année 2023.

Par courrier du 27 mai 2025, le recourant a produit, entre autres, trois factures d'une clinique dentaire sise à l'étranger.

Les échanges qui se sont succédé - la dernière fois par courrier du 1^{er} juillet 2025 - portaient sur des documents relatifs à la fortune du recourant.

Le 21 août 2025, par avis de taxation ordinaire, le Service cantonal des contributions a fixé le revenu net du recourant à CHF 78'806.- pour l'impôt fédéral (IFD) et à CHF 76'696.- pour l'impôt cantonal (IC). Il a retenu un montant total de CHF 7'439.15 au titre des frais médicaux et dentaires. Après déduction du 5 % du revenu net, il a admis à ce titre une déduction de CHF 3'499.- pour l'IFD et de CHF 3'604.- pour l'IC. En note de bas de page, il a précisé que : « Les frais de transport et de séjour au lieu de thérapie ne sont pas déductibles. Par ailleurs, seuls les frais acquittés en 2023 sont admis en déduction. La date de paiement fait foi. Les frais payés en 2024 devront être reportés dans la déclaration d'impôt 2024 ». Sur cette base, le revenu imposable du recourant a été fixé à CHF 75'037.- pour l'IFD et à CHF 73'092.- pour l'IC.

B. Le 1^{er} septembre 2025, le recourant a formé réclamation au seul motif qu'il contestait le montant des frais médicaux et dentaires admis en déduction pour l'année 2023. Sans admettre que les frais de séjour et de transport ne seraient pas déductibles, il relève que ceux-ci ne représentaient qu'environ CHF 5'000.- et que le montant total d'environ CHF 25'000.- revendiqué en déduction représentait une économie de CHF 55'000.- par rapport au montant de CHF 80'000.- correspondant au coût des mêmes soins en Suisse.

Par décision sur réclamation du 10 septembre 2025, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation, au motif que les frais de transport n'avaient en général qu'un lien indirect avec le traitement et que, sur la base des justificatifs produits, les frais médicaux à la charge du recourant pour 2023 s'élevaient à CHF 7'439.15, à savoir deux factures relatives à des frais dentaires de CHF 3'306.10 et de CHF 3'766.45, après conversion faite des montants facturés en EUR au taux de 0.97165064, en sus du montant de CHF 366.60 selon le décompte de l'assurance C. _____.

C. Le 1^{er} octobre 2025, le contribuable interjette recours contre ladite décision. A l'appui de son recours, il produit des devis sur la base desquels des acomptes auraient été versés durant la période

fiscale concernée et permettant de justifier, selon lui, la prise en compte des montants totaux des factures produites. Il allègue souffrir de bruxisme depuis son plus jeune âge, entraînant des répercussions sur sa santé ainsi que des difficultés à s'alimenter et, faute de moyens financiers, avoir été contraint de se rendre à l'étranger afin d'accéder à des soins. Selon lui, cette situation justifie aussi la déductibilité des frais de transport et de séjour. Il conclut à ce que la totalité des frais médicaux engagés pour ce traitement soit admise en déduction de son revenu, correspondant à CHF 28'466.- en sus des CHF 366.60 admis selon le décompte de son assurance, et que CHF 500.- lui soient octroyés au titre des frais de procédure.

L'avance de frais fixée à CHF 800.- par ordonnance du 3 octobre 2025 a été versée en temps utile.

D. Dans ses observations du 4 novembre 2025, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Tout en reconnaissant l'existence des acomptes facturés à concurrence de EUR 6'000.- et EUR 7'000.- sur les deux factures litigieuses, il constate l'absence de justificatifs prouvant le paiement de l'intégralité des factures produites et considère ne pas avoir fait preuve de rigueur. S'agissant des frais de séjour, il relève qu'ils n'ont été ni détaillés, ni prouvés, et que les raisons alléguées ne permettent au surplus pas de les déduire.

L'Administration fédérale des contributions n'a pas déposé de détermination.

Dans ses contre-observations du 21 novembre 2025, le recourant réplique pour l'essentiel que le Service cantonal des contributions était en possession du dossier complet et requiert que lui soit octroyé une indemnité pour dommages-intérêts de CHF 1'500.-, ainsi qu'un montant de CHF 1'000.- au titre des frais de procédure.

Dans ses ultimes observations du 18 décembre 2025, le Service cantonal des contributions confirme sa position. Il précise contester les dommages-intérêts et frais de procédure réclamés par le recourant.

Par courrier daté du 28 décembre 2025, le recourant transmet spontanément une nouvelle détermination en insistant sur le fait que le Service cantonal des contributions était en possession de toutes les factures et que c'est à tort qu'il n'a admis qu'une partie des montants revendiqués en déduction. Il requiert que lui soit octroyés une indemnité pour dommages-intérêts de CHF 3'000.-, ainsi qu'un montant de CHF 1'500.- pour les frais engendrés par cette procédure.

En réponse aux demandes des 25 mars et 21 avril 2026 de la Cour de céans, laquelle souhaitait s'assurer des motifs ayant conduit à la décision de l'assurance-invalidité lui octroyant une rente entière, le recourant l'informe ne pas souhaiter communiquer le contenu de cette décision. Il précise toutefois que l'origine de son invalidité est accidentelle et qu'il ne voit aucunement en quoi la décision d'octroi de la rente d'invalidité pourrait apporter des éléments pour la prise d'une décision dans la présente cause. Il demande que sa cause soit analysée exclusivement sous l'angle des faits décrits jusque-là.

Une copie de l'ensemble de ces échanges a été remise au Service cantonal des contributions.

Invitée à se prononcer sur le recours et les échanges d'écritures qui ont suivi, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé.

Aucun autre échange d'écritures n'a eu lieu.

en droit

Procédure et objet du litige

1. *Recevabilité*

Déposé le 1^{er} octobre 2025 à l'encontre de la décision sur réclamation du 10 septembre 2025, le recours est interjeté par le recourant, lequel est directement touché par la décision attaquée, 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). 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.

2. *Etendue du litige*

Le recourant est, d'une part, bénéficiaire de rentes complètes d'invalidité fondées sur une incapacité de travail liée à une atteinte à la santé non déterminée, et, d'autre part, atteint d'une maladie impactant sa denture.

Le Service cantonal des contributions a admis sur le principe que les frais dentaires à la charge du recourant constituent des frais de maladie déductibles de son revenu. Cette qualification n'est dès lors pas litigieuse.

Le fait que le recourant perçoive des rentes d'invalidité en lien avec une atteinte à la santé au sujet de laquelle il ne souhaite pas s'exprimer n'a *a priori* aucune incidence sur son droit à la déduction du coût du traitement dentaire qu'il sollicite.

Le litige porte ainsi sur l'étendue des frais admis en déduction en lien avec les traitements dentaires du recourant pour la période fiscale 2023.

Impôt fédéral direct (604 2025 137)

3. *Règles générales liées à la procédure de taxation et à la détermination du revenu imposable*

3.1. Conformément à l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable.

La loi impose au contribuable des obligations de procédure déterminées; le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Il doit en particulier remplir sa déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD), fournir les documents nécessaires (art. 125 al. 1 LIFD) et, sur demande de l'autorité de taxation, transmettre des renseignements oraux ou écrits (art. 126 al. 1 et 2 LIFD). Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt TF 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 6.1).

Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt TF 2C_3/2019 du 4 juillet 2019 consid. 6.2). Le principe de la proportionnalité doit être respecté, c'est-à-dire que la collaboration du contribuable doit être appropriée et nécessaire à l'établissement des faits pertinents et raisonnablement exigible de sa part (Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts CSI, Union des autorités fiscales suisses, Procédure de taxation en matière d'impôts directs, Notions fiscales, p. 8, ch. 3.1.1; disponible sur www.estv.admin.ch > L'AFC > Système fiscal suisse > Recueil Informations fiscales [consulté à la date de l'arrêt]).

L'autorité fiscale a pour sa part le devoir de contrôler la déclaration d'impôt et de procéder aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD).

3.2. Ces règles ont pour corollaire le principe du fardeau de la preuve ancré à l'art. 8 CC et repris en matière fiscale selon lequel l'autorité fiscale doit apporter la preuve des éléments imposables, en particulier de ceux qui n'auraient pas été annoncés, alors qu'il incombe au contribuable qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (voir ATF 140 II 248 consid. 3.5; arrêt TF 2C_618/2015 du 29 février 2016).

3.3. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD).

Font notamment partie de ces revenus ceux provenant de la prévoyance, c'est-à-dire de l'assurance-vieillesse et survivants, de l'assurance-invalidité ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement des versements, primes et cotisations et notamment ceux provenant de la prévoyance (art. 22 al. 1 LIFD).

Pour déterminer le revenu net, les dépenses et les déductions générales prévues par les art. 26 à 33a LIFD sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables (art. 25 LIFD).

Selon le principe de la périodicité de l'impôt sur le revenu, l'impôt dû pour une période fiscale donnée se calcule sur la base du revenu réalisé et des frais engagés durant cette période (arrêt TF 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.4).

3.4. A la lumière de ce qui précède, en tant que faits donnant droit à une réduction d'impôt, les frais médicaux doivent être prouvés par le contribuable; celui-ci doit non seulement les alléguer, mais aussi les étayer (ATF 140 II 248, consid. 3.5; 121 II 257 consid. 4c/aa ; 121 II 273 consid. 3c/aa avec renvois; arrêt TF 9C_605/2022 du 10 février 2023 consid. 3.5.1).

4. *Règles relatives aux frais déductibles de maladie et d'accident*

4.1. *Frais déductibles*

4.1.1. Les frais déductibles provoqués par la maladie et les accidents sont régis par l'art. 33 al. 1 let. h LIFD.

La date du paiement est déterminante pour se prévaloir d'une déduction de tels frais pour la période fiscale en question (cf. les instructions générales 2025 du Service cantonal des contributions concernant la déclaration des personnes physiques, disponibles sur le site internet du Service cantonal des contributions, www.fr.ch/impots [consulté à la date de l'arrêt]).

4.1.2. Conformément à l'art. 33 al. 1 let. h LIFD, sont notamment déduits du revenu, les frais provoqués par la maladie du contribuable, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent 5 % des revenus imposables diminués des déductions prévues aux art. 26 à 33 LIFD.

Selon la circulaire n° 11a de l'Administration fédérale des contributions AFC du 26 mai 2026 sur l'impôt fédéral direct concernant la déduction des frais de maladie et d'accident ainsi que des frais liés à un handicap (circulaire n° 11a AFC), les frais engendrés par les traitements d'affections dentaires, les traitements et chirurgies orthodontiques ou les traitements d'hygiène dentaire sont assimilés à des frais de maladie, excepté ceux purement esthétiques (ch. 3.2.1) (circulaire disponible sur www.estv.admin.ch > Impôt fédéral direct > Informations spécialisées > Circulaires [consulté à la date de l'arrêt]).

4.2. *Limitation de la déductibilité des frais de séjour et de transport*

S'agissant de frais de séjour revendiqués en lien avec une maladie, ils doivent découler d'un séjour dit « en cure ou de convalescence », prescrit par un médecin, et excéder les frais afférents au train de vie (ch. 3.2.3 de la circulaire n° 11a AFC; voir not. Notice N2/2007 de l'AFC pour l'impôt fédéral direct sur l'estimation de la pension et du logement des salariés, disponible sur le site de l'Administration fédérale des contributions, www.estv.admin.ch [consulté à la date de l'arrêt]).

Sous l'angle de la maladie, les frais de transport et les dépenses hôtelières somptuaires ne sont pas considérés comme des frais de maladie (ch. 3.2.3 de la circulaire n° 11a AFC). Les frais de transport sont en effet considérés comme ayant un lien indirect avec le traitement d'une maladie et ne sont donc en principe pas déductibles à ce titre. Il s'agit par exemple des frais de transport pour se rendre chez le médecin; il en va différemment des frais de sauvetage ou d'évacuation, exceptionnellement déductibles à certaines conditions (ch. 3.1 et 3.2.9 de la circulaire n° 11a AFC).

Le Tribunal fédéral a rappelé que les frais de transport pour cause de maladie n'étaient de toute façon pas déductibles (arrêt TF 2C_258/2010 du 23 mai 2011 consid. 4.4.1 et suivant).

5. *Discussion sur la déductibilité des frais de séjour et de transport sous l'angle de l'art. 33 let. h LIFD)*

5.1. Pour l'essentiel, le recourant justifie les frais de séjour et de transport par le fait que le traitement était nécessaire au vu de la dégradation de sa santé et des difficultés à s'alimenter, photographies à l'appui, mais qu'il n'était pas envisageable de subir le traitement en Suisse en raison de son coût. En effet, selon un devis qu'il aurait produit auprès du Service cantonal des contributions, les coûts en Suisse auraient été chiffrés à CHF 80'000.-, contre environ CHF 20'000.- à l'étranger. Faute de moyens financiers et d'une prise en charge par son assurance-maladie, il était nécessaire qu'il se rende à l'étranger afin d'accéder au traitement.

Les frais de séjour dans un l'hôtel se justifieraient selon lui dès lors que la clinique ne dispose pas d'un hébergement pour ses patients et que chaque intervention dure une semaine. Selon l'interprétation qu'il fait de la circulaire, les frais d'hôtel dans sa situation sont des frais assimilables à un séjour en cure, dans la mesure où il était nécessaire qu'il soit hébergé le temps du traitement en raison de sa maladie.

Il souligne qu'il n'avait pas d'autre choix que de prendre l'avion, ce qui justifierait selon lui d'admettre la déduction de ses frais de transport, selon l'interprétation qu'il fait de la circulaire.

Il compare sa situation à celle d'un séjour hospitalier d'une semaine en Suisse, assorti d'un transport en ambulance. Il soutient que les frais en découlant auraient été entièrement déductibles et qu'il se justifierait, partant, d'appliquer le même traitement à ses frais de transport et de séjour.

Il relève encore que si son dossier n'était pas complet, le Service cantonal des contributions avait le devoir de le lui signifier.

5.2. Comme rappelé ci-avant, il incombe au contribuable de tout déclarer et de le prouver s'il estime que son imposition doit être réduite; il n'est dès lors pas du ressort de l'autorité de taxation de demander davantage d'éléments que ceux remis par le recourant. Elle n'est ainsi pas tenue de requérir par exemple une expertise médicale avant de refuser certains éléments qui auraient réduit la charge d'impôt du contribuable. Elle peut, en revanche, requérir librement certaines pièces complémentaires si elles peuvent s'avérer pertinentes pour fixer la charge fiscale du contribuable. Le but de l'autorité de taxation n'est pas que le contribuable paie plus d'impôt, contrairement à ce qu'insinue le contribuable, mais de fixer la charge fiscale du contribuable conformément aux informations et documents à sa disposition; c'est ensuite au contribuable de prouver par pièces si cette charge est trop élevée.

La question de savoir si le dossier était complet et, en particulier, si le recourant a bien produit les factures relatives aux frais de séjour et de transport ainsi que les relevés bancaires peut, du reste, demeurer ouverte au vu des considérants qui suivent.

5.3. Les frais de séjour ne peuvent être admis en déduction que s'ils ont été engendrés par des séjours en cure ou de convalescence prescrits par un médecin, pour autant qu'il ne s'agisse pas d'une simple recommandation d'ordre général dépourvue de délai particulier, et qu'ils excèdent les frais afférents au train de vie.

Les justificatifs produits par le recourant relatifs aux frais de séjour consistent, d'une part, en une facture établie par une agence de voyage pour un séjour de onze jours dans un hôtel d'un certain standing situé dans la même ville que celle où le traitement a été dispensé et, d'autre part, en une facture relative à un séjour effectué durant la période fiscale suivante, en 2024, dans un palace.

Peu importe, au demeurant, que d'autres justificatifs aient été remis au Service cantonal des contributions. En effet, indépendamment de la question - qui peut demeurer ouverte - de savoir si le séjour du recourant à l'hôtel pouvait être assimilé à un séjour en cure ou de convalescence, ce qui paraît d'emblée douteux, le recourant n'a jamais soutenu, ni *a fortiori* établi, que ce séjour avait été prescrit par un médecin. Il n'a pas davantage allégué que le traitement lui-même lui avait été prescrit, ni produit une attestation médicale prescrivant un séjour à l'étranger limité aux dates concernées.

5.4. Les frais de transport ne sont pas déductibles au titre de frais liés à une maladie, sauf dans des cas très particuliers, tels que ceux prévus par les règles rappelées ci-avant, notamment lorsqu'il s'agit d'un transport effectué à l'occasion d'un sauvetage ou d'une évacuation et que la personne concernée ne pouvait recourir à aucun autre moyen de transport que celui pour lequel elle sollicite la déduction.

Contrairement à ce que soutient le recourant, ce qui précède ne signifie pas que les frais de transport seraient déductibles dès lors que l'avion constituerait le moyen le plus approprié – voire le seul envisageable – pour se rendre dans un établissement de soins. Il en découle uniquement que de tels frais peuvent être admis en déduction lorsque l'état de la personne concernée, au moment où elle devait rejoindre l'établissement pour y recevoir son traitement, ne lui permettait pas de recourir

à un moyen de transport usuel, tel que le train, la voiture ou l'avion, et qu'elle devait, en raison de cet état, être transportée en ambulance ou par hélicoptère de sauvetage. Dans tous les autres cas, notamment lorsque les frais sont engagés pour se rendre chez un médecin ou dans un établissement de soins, ils ne sont pas déductibles.

En l'espèce, s'il n'est pas contesté que le recourant devait subir le traitement en cause, le déplacement en avion jusqu'à la clinique située à l'étranger ne saurait être assimilé à un transport d'urgence par ambulance ou par hélicoptère de sauvetage. Au demeurant, contrairement à ce que semble soutenir le recourant, si ce traitement avait été dispensé en Suisse, son transport jusqu'à la clinique n'aurait pas davantage été effectué en ambulance. Si le traitement était certes nécessaire, il pouvait être planifié, de sorte que la situation ne présentait pas le caractère d'urgence visé par la circulaire n° 11a AFC.

5.5. Qu'il s'agisse des frais de séjour ou des frais de transport, le fait que le recourant soutienne que ceux-ci ont été engendrés par le coût nettement plus élevé qu'aurait impliqué un traitement en Suisse, lequel l'aurait contraint à se rendre à l'étranger par avion et à séjourner dans un hôtel, ne saurait justifier leur déduction.

À défaut de disposition prévoyant expressément un traitement fiscal plus favorable pour le contribuable qui limite volontairement le montant de ses déductions - que ce soit en se rendant à l'étranger pour bénéficier d'un traitement moins onéreux qu'en Suisse ou en évitant que ce traitement ne s'étende sur plusieurs périodes fiscales - cet élément demeure sans pertinence.

5.6. Compte tenu de l'ensemble de ce qui précède, le recours doit être rejeté sur ce point. Ni les frais de séjour, ni les frais de transport réclamés au titre des frais résultant de sa maladie ne doivent être admis en déduction de son revenu.

6. *Discussion sur le montant des frais de traitement déductibles*

6.1. Les frais de traitement litigieux résultent principalement des factures émises par la clinique sise à l'étranger.

Il ressort du dossier que, au stade de la taxation, le recourant a produit trois factures : une rattachée à la période fiscale 2024, d'un montant de EUR 2'304.50, ainsi que deux rattachées à la période fiscale concernée, datées de 2023, d'un montant de EUR 9'402.58 - mentionnant un acompte de EUR 6'000.- et un solde de EUR 3'402.58 - et d'un montant de EUR 10'876.36 - comprenant un acompte de EUR 7'000.- et un solde de EUR 3'876.36.

À la suite du dépôt de la déclaration d'impôt pour la période fiscale 2023, le Service cantonal des contributions a requis du recourant la production de copies de factures et de décomptes d'assurance pour justifier les frais médicaux, pharmaceutiques et dentaires, ce que le recourant a fait. Les documents bancaires (preuves de paiement et attestations) n'ont été demandés qu'en lien avec les frais d'entretien de l'immeuble et à la détermination de sa fortune. Dans ces conditions, il ne saurait être reproché au recourant de ne pas avoir produit d'autres moyens de preuve que ceux expressément requis.

Dans ses observations sur le recours, le Service cantonal des contributions semble avoir admis que les acomptes précités ont été versés par le recourant, tout en retenant que celui-ci n'avait pas établi par pièces s'être acquitté de la totalité de ces factures en 2023. Dans le canton de Fribourg, le principe déterminant pour la déduction est en effet celui de la date du paiement.

À l'appui de son recours, le recourant a produit, outre les factures relatives à 2023, quatre devis émanant de la clinique. Il explique également quelles sont les modalités de paiement, selon lesquelles des acomptes, à hauteur des deux tiers du montant total du devis, doivent être versés avant le début du traitement.

6.2. Il convient de relever que les prestations décrites dans les devis précités, établis en 2023, figurent toutes dans les deux factures litigieuses, également émises en 2023. Des dates, qui semblent correspondre à celles des interventions, sont en outre mentionnées sur les factures, entre parenthèses pour chaque opération.

Ces éléments suffisent à établir que les acomptes n'ont pu être versés avant l'établissement des devis. En effet, ceux-ci, établis en 2023, portent sur les mêmes interventions que celles figurant dans les factures litigieuses. Il doit dès lors être admis que les acomptes reportés sur les deux factures produites par le recourant ont été versés en 2023. Quant au fait que le solde des factures a bien été acquitté en 2023, il n'est pas contesté par le SCC.

Il en résulte que la totalité des coûts ressortant des deux factures établies en 2023, soit de EUR 9'402.58 et de EUR 10'876.56, doit être prise en compte au titre des frais médicaux déductibles. Après conversion faite au taux retenu par l'autorité de taxation de 0.97165064, il y a lieu de retenir que, en sus du montant de CHF 366.60 selon le décompte de l'assurance du recourant, les montants de CHF 9'136.02 et de CHF 10'568.02 doivent être pris en compte pour le calcul de la déduction admise au titre des frais médicaux et dentaires.

Les montants résultant uniquement de devis ainsi que ceux résultant de factures datées de 2024 ne peuvent quant à eux pas être retenus en déduction pour l'année 2023 conformément au principe de la périodicité, la date du paiement faisant par ailleurs foi.

Le montant total des frais admis en déduction pour la période 2023 au titre des frais médicaux, pharmaceutiques et dentaires doit ainsi être augmenté de CHF 3'499.- à CHF 16'130.- pour l'impôt fédéral direct, selon le calcul suivant: CHF 20'070.64 (frais dentaires de CHF 9'136.02 et CHF 10'568.02, plus CHF 366.60 selon le décompte de l'assurance C. _____), moins CHF 3'940.30 (5% du revenu net IFD de CHF 78'806.-) = CHF 16'130.30.

La décision attaquée doit en conséquence être modifiée dans ce sens. Il s'ensuit l'admission partielle du recours en droit fédéral.

Impôt cantonal (604 2025 138)

7. Règles applicables et reprise du raisonnement concernant l'impôt fédéral direct

7.1. Sur le plan cantonal également, l'art. 154 al. 1 LICD prévoit que le Service cantonal des contributions établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. A cet effet, la loi fiscale cantonale impose au contribuable des obligations de procédure déterminées (art. 158 al. 1 LICD).

Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte en fournissant notamment, sur demande de l'autorité de taxation, des renseignements oraux ou écrits, pièces justificatives (art. 159 al. 1 et 2 LICD; art. 42 al. 1 et 2 LHID).

7.2. En droit cantonal, l'art. 34 al. 1 let. h LICD (voir aussi l'art. 9 al. 2 let. h LHID), prévoit également la déduction des frais provoqués par la maladie, pour ceux qui excèdent 5 % des revenus imposables.

7.3. En présence de règles similaires, les références à la jurisprudence et le raisonnement ressortant des considérants 3 à 6 pour l'impôt fédéral direct peuvent être repris en droit cantonal.

Sur cette base, pour l'impôt cantonal, le montant total des frais admis en déduction pour la période 2023 au titre des frais médicaux, pharmaceutiques et dentaires doit être augmenté de CHF 3'604.- à CHF 16'236.- selon le calcul suivant: CHF 20'070.64 (frais dentaires de CHF 9'136.02 et CHF 10'568.02, plus CHF 366.60 selon le décompte de l'assurance C. _____), moins CHF 3'834.80 (5% du revenu net IFD de CHF 76'696.-) = CHF 16'235.84.

La décision attaquée doit en conséquence être modifiée dans ce sens. Il s'ensuit l'admission partielle du recours en droit cantonal.

Frais de procédure et indemnité de partie

8.

8.1. 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. 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.

Le recourant succombant sur la question de la déductibilité des frais de transport et de séjour, mais obtenant gain de cause sur celle du montant des frais de traitement dentaire déductible, il se justifie de mettre à sa charge un émolument réduit de 250.-, prélevé sur l'avance de frais effectuée. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 550.-, sera restitué à celui-ci.

8.2. 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. L'art. 137 al. 1 CPJA prévoit pour sa part que, notamment 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.

En l'espèce, le recourant n'étant pas représenté par un mandataire professionnel, il n'est pas alloué de dépens.

(dispositif en page suivante)

la Cour arrête :

Impôt fédéral direct (604 2025 137)

- I. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 10 septembre 2025 est modifiée dans le sens que la déduction pour frais médicaux, pharmaceutiques et dentaires est fixée à CHF 16'130.-.

Impôt cantonal (604 2025 138)

- II. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 10 septembre 2025 est modifiée dans le sens que la déduction pour frais médicaux, pharmaceutiques et dentaires est fixée à CHF 16'236.-.

Frais

- III. Un émolument de CHF 250.- est mis à la charge du recourant au titre des frais de justice et prélevé sur l'avance de frais; le solde de CHF 550.- lui est restitué.
- IV. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie.

Notification.

Conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (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 des frais de procédure 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 16 juillet 2026/nba

Le Président

La Greffière-rapporteure