



**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 165

604 2025 166

Arrêt du 12 juin 2026

Cour fiscale

Composition

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

Parties

A. _____, recourante, représentée par Me Pierre Mauron, avocat,
contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée,

Objet

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques - frais
d'entretien d'immeuble - aménagements extérieurs - marge
d'appréciation de l'autorité compétente

Recours du 27 novembre 2025 contre la décision sur réclamation du
29 octobre 2025 relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal
concernant la période fiscale 2024

considérant en fait

A. A. _____ (la recourante) est mariée à B. _____. Le domicile familial est à C. _____, dans le canton de Fribourg; il s'agit de l'immeuble n° ddd RF de la commune E. _____ (habitation individuelle avec jardin), dont la recourante est seule propriétaire.

Pour la période fiscale 2024, dans l'annexe 04 jointe à la déclaration d'impôt du couple, il est mentionné pour cet immeuble une valeur fiscale de CHF 254'000.-, une valeur locative de CHF 11'484.- et des frais d'entretien de CHF 35'018.-, portés en déduction du revenu.

Ces derniers frais correspondent à la prime de l'assurance ECAB de CHF 214.-, à la contribution immobilière de CHF 568.-, à la prime de l'assurance bâtiment F. _____ de CHF 800.-, à la taxe pour les ordures ménagères de chacun des membres du ménage pour un total de CHF 146.-, à la facture d'eau et d'épuration de CHF 652.- ainsi qu'à des frais de CHF 32'638.- déclarés comme suit: « remplacer thuyas par palissade ».

B. Par avis de taxation du 18 septembre 2025, le Service cantonal des contributions a retenu en particulier, pour l'immeuble privé, une valeur fiscale de CHF 284'000.- et une valeur locative de CHF 13'176.-.

S'agissant des frais pour l'entretien de cet immeuble, il a retenu un forfait de CHF 2'636.- (20% de la valeur locative) en lieu et place des frais effectifs déclarés. En note de bas de page, il a justifié ce traitement par le fait que le remplacement des thuyas par une clôture en dur n'était pas admis en déduction selon sa Notice spéciale pour la déduction des frais effectifs relatifs aux immeubles privés et des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement (la Notice), en ajoutant la mention suivante: nouvelle construction / agrandissement / transformation = plus-value.

C. Par réclamation datée du 13 octobre 2025, la recourante a contesté la taxation sur un seul point, à savoir le montant forfaitaire déduit du revenu imposable au titre des frais d'entretien de son immeuble, en lieu et place des frais effectifs déclarés. A l'appui de sa réclamation, elle a expliqué qu'une clôture en treillis avait été installée lors de la construction de la maison en 2005, composée d'environ 60 poteaux scellés dans du béton, et que celle-ci avait été recouverte par les thuyas au fil du temps. Les travaux entrepris en 2024 ont consisté à remplacer l'installation existante par une palissade exactement au même emplacement, assurant la même fonction de séparation et de sécurité. Selon la recourante, il s'agissait d'une intervention nécessaire et non pas d'une nouvelle construction, ni d'un agrandissement. Des photographies illustrant la situation avant les travaux ont été jointes à la réclamation, de même que la facture intermédiaire du jardinier qui a procédé au démontage de l'ancien treillis et au débarras du béton. La recourante a précisé que l'arrachage des thuyas avait été effectué par leurs soins [entendu « par son ménage »].

Par décision sur réclamation du 29 octobre 2025, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Dans sa motivation, il a rappelé la législation cantonale en vigueur selon laquelle certains frais sont déductibles du revenu lorsqu'ils sont nécessaires à l'entretien des immeubles privés, à l'inverse des frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune. Il a ajouté que la prise en compte des aménagements extérieurs dans l'estimation de la valeur locative était exclue de la réglementation applicable, ce qui empêchait la déduction au titre de frais d'entretien des dépenses pour l'entretien du jardin. Il a relevé encore que certains frais y relatifs restaient

toutefois déductibles selon la Notice, même pour un propriétaire louant son immeuble à des locataires, notamment ceux liés à l'entretien d'aménagements en dur, sous réserve de changement d'affectation des locaux, de transformation ou d'agrandissement de l'immeuble. Il a retenu sur cette base que le démontage de l'ancien treillis, le débarras du béton et l'installation de la nouvelle palissade étaient des frais non déductibles du revenu.

D. Le 27 novembre 2025, la recourante, représentée par Me Pierre Mauron, interjette recours contre cette décision sur réclamation, en concluant à ce que la déduction des frais pour l'entretien de son immeuble soit admise pour CHF 35'018.-, subsidiairement pour CHF 24'140.-. Elle conclut également à l'octroi d'une équitable indemnité de partie de CHF 3'000.- au titre des frais pour sa défense.

Le premier grief porte sur la constatation inexacte, incomplète et arbitraire des faits. En substance, la recourante relève qu'il s'agissait de remplacer les thuyas par une clôture en dur et non d'un aménagement de jardin. Elle allègue encore que ces travaux étaient nécessaires au vu de l'état du treillis, des piquets et du béton, ainsi que des thuyas, tenant compte également du fait que des trous commençaient à se former au sol et que le terrain s'affaissait à certains endroits.

Le second grief porte sur la violation du droit. La recourante rappelle notamment les règles sur lesquelles elle s'appuie pour faire valoir la déduction des frais nécessaires à l'entretien de son immeuble, concrétisées par la Notice. Elle estime qu'aucune plus-value ne peut être constatée, tenant compte du temps écoulé entre la première structure et les travaux intervenus pour son remplacement, soit 20 ans. Elle ajoute à cet égard que la pratique du Service cantonal des contributions semble contradictoire eu égard aux déductions admises lors de l'établissement des taxations de deux périodes antérieures, soit en 2019 et en 2020, qui correspondaient à la totalité des travaux effectués pour la terrasse extérieure.

L'avance de frais a été versée dans le délai fixé par ordonnance du 1^{er} décembre 2025.

E. Dans ses observations du 13 janvier 2026, le Service cantonal des contributions propose le rejet du recours. Il précise que de simples réparations ou remplacements à valeur égale des aménagements extérieurs en dur sont déductibles conformément à la Notice. En l'occurrence, à l'appui des nouvelles photographies produites par la recourante, il confirme que l'installation vétuste, soit les thuyas plantés devant le treillis maintenu par des piquets posés sur des socles en béton, remplacée par une palissade de type pare-vue dernière génération, doit être considérée comme des autres frais non déductibles, voire des travaux de plus-value également non déductibles.

F. Le 17 février 2026, la recourante transmet ses contre-observations et maintient intégralement ses conclusions. Pour l'essentiel, elle allègue que l'installation initiale constituait une véritable construction fixe issue du mélange entre le métal et le végétal posés simultanément, lequel était devenu indissociable avec le temps, et non un simple ensemble de thuyas plantés devant un treillis et de piquets fixés sur des socles en béton, comme le retient le Service cantonal des contributions. S'agissant du choix de la palissade, celui-ci s'explique par la réalité du marché actuel, représentant le standard en termes de palissade. L'installation initiale reconstruite à l'identique, soit un treillis maintenu par 60 socles bétonnés et une haie de thuyas de 3 mètres de haut, lui aurait coûté bien plus cher. La réparation aurait quant à elle été techniquement très difficile voire impossible. La palissade actuelle mesurant 1.80 mètres de haut, alors que l'ancienne haie était de 3 mètres, la recourante souligne que ces dépenses n'ont pas généré de plus-value. Elle aurait au contraire perdu en confort.

G. Dans ses ultimes remarques du 3 mars 2026, le Service cantonal des contributions constate que la recourante mentionne pour la première fois dans ses observations que le treillis et les thuyas ont été posés simultanément il y a 20 ans, engendrant un mélange de fer et de troncs sur 3 mètres de haut et 2 mètres de large, solidement ancré par 60 piquets scellés dans des socles en béton.

Compte tenu de ces éléments nouveaux, il propose la déduction, sans suite de frais, des 2/3 du coût des travaux, le tiers restant étant une plus-value non déductible.

H. Invitée à déposer d'éventuelles contre-observations, par courrier du 18 mars 2026, la recourante maintient ses conclusions, à savoir que l'ensemble des travaux doivent être admis en déduction, et se réfère au surplus à ses motivations précédentes. Elle rappelle avoir effectué elle-même les premiers travaux pour l'enlèvement des thuyas et de la structure métallique, réduisant notablement le coût des travaux et ainsi la charge déductible sur ses impôts.

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

Par courrier du 28 avril 2026, le représentant de la recourante a transmis sa liste de frais détaillée.

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

en droit

1. Recevabilité

Déposé le 27 novembre 2025 à l'encontre de la décision sur réclamation du 29 octobre 2025, le recours est interjeté par la recourante, laquelle est directement touchée par la décision attaquée et valablement représentée, 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.

Impôt fédéral direct (604 2025 165)

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

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. 25 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.

En revanche, l'art. 34 let. d LIFD dispose que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent pas être déduits du revenu. Il s'agit de dépenses d'investissement immobilier ayant pour effet d'apporter une plus-value à l'immeuble. Ils se démarquent donc des frais d'entretien en ce que ces derniers 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 d'entretien original du bien, de sorte à conserver la source du revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable (arrêt TF 2C_1003/2017 du 21 juin 2018 consid. 5.1 et les références citées).

2.2. Les dispositions d'exécution se trouvent dans 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) ainsi que dans les deux ordonnances complémentaires prises, respectivement, par le Département fédéral des finances (OURE; RS 642.116.1) et par l'Administration fédérale des contributions (OFIP; RS 642.116.2).

Il doit ainsi être distingué entre les frais d'entretien (art. 32 al. 2, 1^{ère} phrase, LIFD) et les frais qualifiés de dépenses d'investissement immobilier (art. 34 let. d LIFD).

D'un point de vue technique, certaines dépenses qui ne devraient pas être déductibles le sont toutefois grâce à l'existence d'une base légale expresse (art. 32 al. 2, 2^{ème} et 3^{ème} phrases, LIFD; art. 5 à 8 ODIP; art. 1 OURE). D'autres dépenses sont à l'inverse expressément exclues.

2.3. Pour les immeubles utilisés par le contribuable lui-même, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de rappeler que seuls les frais directement liés à la valeur locative (imposable) sont déductibles au titre des frais d'entretien (arrêt TF 2C_465/2021 consid. 5.1 et références citées).

Les valeurs locatives n'étant pas fixées de la même manière dans chaque canton, la déduction des frais d'entretien du jardin n'est pas uniforme à l'échelle nationale. Ce sont ainsi les bases cantonales qui sont déterminantes. Ces différences ont une incidence non seulement sur l'impôt cantonal et communal, mais aussi sur l'impôt fédéral direct (arrêts TF 2C_393/2012 et 2C_394/2012 du 8 novembre 2012 consid. 2.2 et 3.3).

2.4. Compte tenu de la jurisprudence précitée, il y a lieu de se pencher sur ce que prévoient les règles cantonales fribourgeoises.

2.4.1. L'arrêté du 9 avril 1992 du Conseil d'Etat concernant l'imposition des immeubles non agricoles (RSF 631.33) énonce à son art. 4 al. 3 que les aménagements extérieurs ne sont pas pris en compte dans la détermination de la valeur locative.

L'art. 6 de l'ordonnance du 12 décembre 2019 de la Direction des finances sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés ainsi que des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement (RSF 631.421) prévoit quant à lui que ne sont pas déductibles les frais d'entretien du jardin d'agrément (pelouse, place, haies, arbres, etc.) pour les immeubles occupés par leurs propriétaires.

2.4.2. Aux fins de concrétiser ces dispositions cantonales, la Direction des finances a édicté la Notice spéciale pour la déduction des frais effectifs relatifs aux immeubles privés et des

investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement (la Notice; disponible sur www.fr.ch, Impôts > Personnes physiques > Thèmes particuliers > Estimation des immeubles [consulté à la date de l'arrêt]). Cette Notice contient un catalogue de répartition entre frais d'entretien déductibles, frais d'investissements apportant une plus-value aux immeubles et autres frais.

Bien que la Notice 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, pour les raisons précitées (cf. notamment arrêts TC FR 604 2018 114 du 26 août 2019 consid. 3.1 et références citées; 604 2018 26 du 14 décembre 2018 consid. 2.2.1; 604 2014 11 du 27 juillet 2015 consid. 2b; 604 2013 51 du 1^{er} septembre 2014 consid. 2b).

2.4.3. Concrètement, dans sa version valable dès la période fiscale 2023, s'agissant de l'aménagement extérieur, la Notice énonce à son ch. 8.1 le principe selon lequel les propriétaires habitant leur immeuble ne peuvent pas déduire leurs dépenses d'agrément (travaux annuels de nettoyage et de déblayage, entretien de la pelouse, déneigement, frais de culture, taille des haies et arbres, etc.), ces dépenses n'étant pas liées à l'acquisition du revenu (valeur locative). Quelques exceptions sont prévues.

Ainsi, s'agissant des frais pour le jardin et son aménagement, y compris haie, panneaux pare-vue, pergola, pergola bioclimatique, végétation, étang, fontaine, place de jeu, terrasse supérieure à 30 mètres carrés ou non liée au bâtiment, etc., le ch. 8.1.1 de la Notice prévoit expressément qu'un nouvel aménagement, un agrandissement ou encore une transformation sont considérés comme des frais générant une plus-value et sont ainsi entièrement non déductibles (let. a) et que les frais d'entretien et de remplacement pour le propriétaire habitant son immeuble sont considérés comme des autres frais, également non déductibles (let. b).

S'agissant du cas spécifique d'une clôture en dur ou d'un mur de soutènement, le ch. 8.1.2 opère des distinctions selon le type de travaux. La réparation ou le remplacement à valeur ou qualité égale sont des frais entièrement déductibles (let. b); en cas de remplacement par une valeur ou qualité supérieure, les deux tiers sont déductibles et le tiers restant est considéré comme une plus-value non déductible (let. c). Pour le reste, soit une nouvelle construction, l'agrandissement ou la transformation ou encore l'enrochement d'un talus ou remplacement d'un talus par un mur de soutènement, il s'agit de frais engendrant des plus-values entièrement non déductibles (let. a et d).

Cela étant, la Notice ne définit pas la notion de *clôture en dur* au sens de son ch. 8.1.2 qui prévoit un traitement distinct pour ce type de clôture, par rapport aux règles relatives aux aménagements de jardin au sens du ch. 8.1.1 qui comprennent notamment les haies et les panneaux pare-vue dans une liste expressément laissée ouverte par la mention « etc. ».

2.4.4. A de nombreuses reprises, 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 (la Notice), 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 (voir arrêt TA FR 4F 95 202 du 28 mai 1999, puis arrêts TC FR 604 2024 8 du 18 septembre 2024; 604 2024 6 du 2 septembre 2024; 604 2018 114 du 26 août 2019; 604 2014 11 du 27 juillet 2015; 607 2010 25 du 1^{er} février 2012).

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. *Point litigieux*

L'appréciation faite dans le cas d'espèce par le Service cantonal des contributions est plutôt confuse. Il a initialement considéré que la nouvelle clôture constituée de panneaux pare-vue avec fondations en béton était une clôture en dur, contrairement à la première installée en 2005, de telle sorte qu'elle correspondait à une nouvelle construction de clôture en dur, entièrement non déductible (en référence au ch. 8.1.2, let. a de la Notice). Au stade de la décision sur réclamation, il a retenu qu'aucune des deux clôtures ne correspondait à une clôture en dur, les travaux devant être considérés comme de l'entretien et le remplacement d'aménagements de jardin (en référence au ch. 8.1.1, let. b de la Notice). Au stade du recours, dans ses observations, il a relevé que la nouvelle clôture avait une valeur bien supérieure à la première et que les frais y relatifs devaient être traités comme des frais d'entretien et de remplacement d'aménagements de jardin non déductibles, conformément au ch. 8.1.1, let. b de la Notice, tout en précisant que ces frais pourraient aussi bien être traités sous l'angle d'une nouvelle construction d'une clôture en dur, non déductibles également, conformément au ch. 8.1.2, let. a de la Notice. Enfin, dans sa dernière écriture faisant suite aux contre-observations de la recourante, le Service cantonal des contributions modifie sa position quant à la qualification des clôtures en admettant à tout le moins implicitement que l'ancienne clôture pouvait être assimilée à une clôture en dur et qu'il en allait de même de la nouvelle clôture qui avait toutefois une valeur ou une qualité supérieure, de telle sorte que le coût des travaux n'était déductible qu'à raison de deux tiers, le tiers restant constituant une plus-value (en référence au ch. 8.1.2, let. c de la Notice).

Pour sa part, la recourante est d'avis que la clôture initialement installée, du fait du mélange de fer et de branches, doit être qualifiée de clôture en dur, tout comme la clôture de remplacement, raison pour laquelle les frais doivent être entièrement déductibles.

Le présent litige porte en définitive sur la question de savoir à quoi correspondait l'installation initiale faisant office de clôture et à quoi correspond l'installation dans sa configuration actuelle. Ces qualifications permettront ensuite de définir dans quelle catégorie doivent être situées ces clôtures, en référence à la Notice, et si les frais générés sont des dépenses d'entretien, de remplacement à valeur ou à qualité égale, de remplacement à valeur supérieure ou de transformation, voire de nouvel aménagement.

4. *Discussion sur la qualification des travaux de remplacement de la clôture*

4.1. La Cour de céans conçoit que la recourante souhaite que les frais litigieux soient qualifiés de dépenses destinées au maintien de l'état de son immeuble, autrement dit de frais d'entretien déductibles. A cet égard, la recourante appuie à quelques reprises sur la fonction de la clôture qui est de délimiter sa parcelle mais également de la sécuriser en raison d'affaissements du sol qui se seraient produits à certains endroits, bien que cette dernière fonction n'a jamais été établie par pièce.

Cette analyse ne saurait toutefois être suivie s'agissant de frais d'aménagements extérieurs, leur déductibilité étant en principe exclue. La recourante perd en effet de vue la règle claire selon laquelle seules peuvent être déduites les dépenses en lien avec la valeur locative de l'immeuble, les aménagements extérieurs en étant, en principe, exclus en droit fribourgeois. Elle omet également que certains aménagements extérieurs ne peuvent être exceptionnellement pris en considération

qu'en raison de leur étroite connexité avec l'immeuble, à l'instar des murs de soutènement, des clôtures en dur ou encore des terrasses ne dépassant pas 30 mètres carrés ou qui sont liées au bâtiment, présentant un lien fonctionnel avec l'immeuble. Ces ouvrages ont en commun d'entretenir un rapport direct avec l'immeuble et avec le maintien de son usage. L'appréciation faite par l'autorité de taxation permet ainsi certaines exceptions qui, par souci d'harmonisation, se reflètent dans la Notice édictée par la Direction des finances.

4.2. Le fait que la recourante ait exécuté elle-même une partie des travaux, réduisant ainsi le coût total des travaux et, partant, le montant de la charge fiscale potentiellement déductible, n'a aucune incidence sur l'analyse fiscale de la déductibilité des frais litigieux, de même que le temps qui s'est écoulé entre l'installation initiale et l'installation actuelle. Ces circonstances ne modifient en rien la nature des travaux entrepris.

À défaut de disposition prévoyant expressément un traitement fiscal plus favorable pour le contribuable qui limite volontairement le montant de ses déductions, soit par le fait qu'il effectue lui-même une partie des travaux ou par le fait qu'il limite les frais dans le temps, cet élément demeure sans pertinence. Par ailleurs, le fait que des frais qui, selon la recourante seraient similaires à ceux discutés ce jour, aient été admis en déduction lors de périodes fiscales antérieures ne saurait lier l'autorité pour les périodes ultérieures.

Conformément au principe de l'étanchéité, ou de l'indépendance, des périodes fiscales, l'autorité fiscale n'est pas liée, pour l'avenir, par une taxation rendue pour une période déterminée; à défaut, elle risquerait de demeurer indéfiniment liée par une erreur ou une omission initiale (arrêts TF 9C_700/2022 du 28 août 2023 consid. 2.6.2; 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 10.5.1).

4.3. En l'occurrence, si la situation est analysée sous un angle strictement technique, l'installation initiale - soit une haie et un treillis fixé à des piquets scellés dans des socles en béton - semble plutôt correspondre à des éléments de jardin au sens du ch. 8.1.1 de la Notice, comme l'avait retenu dans un premier temps le Service cantonal des contributions dans sa décision sur réclamation. Il apparaît en effet qu'il ne s'agissait ni d'une clôture en dur ni d'un mur de soutènement au sens du ch. 8.1.2 de la Notice.

Cette appréciation est d'ailleurs confirmée par les recherches usuelles pouvant être effectuées auprès de professionnels du domaine, dont il ressort qu'un treillis, même tenu par des piquets ancrés dans des socles en béton, est considéré comme une clôture souple, contrairement aux clôtures en béton ou en pierre. Il n'apparaît par ailleurs pas d'emblée évident que la combinaison entre une telle clôture en treillis et une haie de thuyas, soit un autre élément de jardin mentionné au chiffre 8.1.1 de la Notice, puisse être suffisante pour qualifier l'ensemble de clôture en dur au sens du ch. 8.1.2 de la Notice.

Cela étant, il est pris acte que, dans ses ultimes remarques, le Service cantonal des contributions prend en considération le fait qu'avec le temps, les thuyas ont grandi à travers les mailles du treillis ancré dans des socles en béton et ont fini par former une clôture de plus de 3 mètres de haut et 2 mètres de large, pour en déduire au moins implicitement que l'installation ainsi obtenue peut être comparée à une clôture en dur, ce qui ouvrirait le droit à une déduction - partielle - de ses frais de remplacement.

4.4. Quant à la nouvelle clôture installée par la recourante, constituée de panneaux pare-vue avec fondations en béton, le Service cantonal des contributions l'a d'emblée qualifiée de clôture en dur au sens du ch. 8.1.2 de la Notice et il n'a pas modifié son appréciation sur ce point.

A priori, cette qualification paraît également sujette à caution, notamment au regard des termes du ch. 8.1.1 qui mentionne expressément les panneaux pare-vue - certes sans préciser si une distinction doit être faite en fonction de leur qualité, de leur matière ou de leur mode de fixation - parmi les éléments de jardin n'ouvrant pas le droit à une déduction en cas de remplacement.

4.5. L'appréciation faite en définitive par le Service cantonal des contributions, favorable à la recourante, veut qu'il soit admis que tant la clôture initiale que celle de remplacement soient qualifiées de clôtures en dur, conformément au ch. 8.1.2 de la Notice.

Cette approche relève de la marge d'appréciation de l'autorité qui est compétente pour établir la taxation, pour des frais présentant un caractère spécifique. Elle peut donc être confirmée.

Il en va de même de la solution consistant à retenir que la nouvelle clôture en panneaux pare-vue avec fondation en béton constitue une plus-value par rapport à l'ancienne installation.

En effet, il est rappelé à cet égard que la clôture initiale était composée d'un simple treillis d'une hauteur de 1.2 mètres dans lequel est venue s'entremêler la haie de thuyas plantée parallèlement, le tout constituant un mélange peu pratique à entretenir et présentant divers désavantages notamment en termes d'esthétisme, de stabilité du terrain, de contrôle de la croissance des arbres et de l'entretien, la haie de thuyas poussant non seulement en hauteur mais aussi en largeur et devant donc être taillée régulièrement. La nouvelle clôture est quant à elle composée de panneaux pare-vue standardisés, d'une hauteur bien supérieure à l'ancien treillis, installés conformément aux règles de l'art par une entreprise spécialisée. L'existence d'une qualité supérieure de la nouvelle clôture par rapport à l'ancien agglomérat entre un simple treillis et une haie est ainsi clairement établie.

5. *Sort du recours*

Sur le vu de ce qui précède, il y a lieu de prendre acte de l'acquiescement partiel du Service cantonal des contributions et d'admettre partiellement le recours, la décision sur réclamation du 29 octobre 2025 étant ainsi modifiée dans le sens que les frais de remplacement de la clôture sont admis en déduction à concurrence des 2/3, la cause étant renvoyée au Service cantonal des contributions pour modification de la taxation dans ce sens.

Impôt cantonal (604 2025 166)

6. *Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct*

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.

6.2. En présence de règles similaires, le raisonnement et les références à la jurisprudence pour l'impôt fédéral direct - largement fondé sur des règles cantonales (cf. *supra* consid. 2.4) - peuvent ainsi être repris en droit cantonal.

6.3. Le recours doit dès lors également être partiellement admis et la décision sur réclamation du 29 octobre 2025 modifiée dans le sens que les frais de remplacement de la clôture sont admis en déduction à concurrence des 2/3, la cause étant renvoyée au Service cantonal des contributions pour modification de la taxation dans ce sens.

Frais de procédure et indemnité de partie

7.

7.1. 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. 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.

La répartition des frais de procédure se fait en principe en fonction du résultat de la procédure. En cas d'admission partielle du recours, il y a lieu de tenir compte de toutes les circonstances du cas (CASANOVA/DUBEY, *in* Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, art. 144 n. 2 et références citées)

En l'espèce, la recourante obtient partiellement gain de cause, à raison des deux tiers.

Dans ses ultimes remarques, le Service cantonal des contributions semble faire valoir que cette admission partielle, faisant suite à son acquiescement partiel aux conclusions du recours, est fondée uniquement sur de nouveaux éléments produits tardivement par la recourante, au stade de ses contre-observations formulées dans la procédure de recours. A cet égard, il doit toutefois être constaté que dans sa réclamation déjà, la recourante avait fait valoir l'imbrication entre la clôture en treillis et la haie de thuyas, photographies à l'appui, ce qui avait été constaté par le Service cantonal des contributions qui avait toutefois considéré alors que les dépenses découlant du démontage de l'ancien treillis recouvert par des thuyas et l'installation de la nouvelle palissade constituaient des frais non déductibles.

En conséquence, il y a lieu de fixer les frais en fonction du résultat de la procédure de recours et de les mettre à la charge de la recourante à raison d'un tiers. Ils seront fixés à CHF 250.- et prélevés sur l'avance de frais effectuée, le solde de celle-ci, par CHF 550.-, étant restitué à la recourante.

7.2. 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 analogie par le renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD, et de l'art. 137 al. 1 CPJA que la Cour fiscale alloue, 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.

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.-. Dans les affaires d'une ampleur ou d'une complexité particulière, le maximum s'élève à CHF 40'000.-. 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, ils sont remboursés au prix coûtant (art. 9 al. 1 Tarif JA).

En l'espèce, vu le sort du recours et compte tenu des motifs exposés ci-dessus, la recourante peut prétendre à une indemnité de partie réduite d'un tiers pour ses frais de défense.

Son représentant a produit une liste de frais comprenant des honoraires de CHF 4'170.90, correspondant à 16 heures et 41 minutes de travail à CHF 250.-, plus CHF 158.80 de débours et CHF 350.90 de TVA.

Vu la difficulté toute relative de la cause qui portait sur une seule question bien délimitée et les écritures déposées, le temps nécessaire à la défense des intérêts de la recourante peut être estimé à 12 heures pour les opérations relatives au recours et aux déterminations subséquentes, auxquelles il peut être ajouté 1 heure pour les autres opérations, soit un total de CHF 13 heures correspondant à un montant de CHF 3'250.- au titre d'honoraires, auquel s'ajoute CHF 70.30 de débours, les frais d'ouverture de dossier étant exclus et les photocopies indemnisées à raison de 40 centimes (art. 9 al. 2 Taif JA), pour un total de CHF 3'320.30, et la TVA à 8,1%.

Après réduction d'un tiers, c'est dès lors une indemnité de CHF 2'213.55, plus CHF 179.30 de TVA au taux de 8.1% qui sera allouée à la recourante. Conformément à l'art. 141 al. 1 CPJA, elle est mise à la charge de l'État de Fribourg et sera versée par la Direction des finances directement au mandataire de la recourante.

(dispositif en page suivante)

la Cour arrête :

Impôt fédéral direct (604 2025 165)

I. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision sur réclamation du 29 octobre 2025 est modifiée dans le sens que les frais de remplacement de la clôture sont admis en déduction à concurrence des 2/3, la cause étant renvoyée au Service cantonal des contributions pour modification de la taxation dans ce sens.

Impôt cantonal (604 2025 166)

II. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision sur réclamation du 29 octobre 2025 est modifiée dans le sens que les frais de remplacement de la clôture sont admis en déduction à concurrence des 2/3, la cause étant renvoyée au Service cantonal des contributions pour modification de la taxation dans ce sens.

Frais

III. Un émolument de CHF 250.- est mis à la charge de la recourante au titre des frais de justice et compensé avec l'avance de frais versée; le solde de CHF 550.- lui est restitué.

IV. Une indemnité de partie réduite de CHF 2'392.85, TVA par CHF 179.30 comprise, est allouée à la recourante. Elle sera versée directement par la Direction des finances à son mandataire.

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 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 12 juin 2026/nba

Le Président

La Greffière-rapporteure