



**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 88

604 2025 89

Arrêt du 17 juin 2025

Cour fiscale

Composition

Président : Marc Sugnaux
Juges : Dina Beti, Daniela Kiener
Greffier-stagiaire : Maël Mesot

Parties

A. _____, recourant,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques – déduction pour frais d'entretien d'immeubles – remplacement d'une cheminée par un poêle – nouvelles preuves déposées en procédure de recours – frais de procédure et dépens

Recours du 6 juin 2025 contre la décision sur réclamation du 19 mai 2025 relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal de la période fiscale 2023

considérant en fait

A. Dans sa déclaration relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal sur le revenu et la fortune de la période fiscale 2023, A. _____ (le recourant) a fait valoir un montant de CHF 31'677.- au titre de frais d'entretien de l'immeuble dont il est propriétaire à B. _____ (code 4.310).

Dans la formule de répartition pour la déduction des frais effectifs des immeubles privés, il a fait état des frais suivants: CHF 325.- (prime d'assurance ECAB), CHF 1'242.- (contribution immobilière), CHF 29'158.- (C. _____), CHF 92.- (frais d'extincteur), CHF 540.- (prime d'assurance bâtiment), CHF 200.- (taxe déchets), CHF 120.- (taxe d'épuration).

Par avis de taxation du 20 mars 2025, le Service cantonal des contributions a limité le montant des frais d'entretien d'immeuble à CHF 3'224.- (code 4.310). Il a relevé qu'en l'absence de pièces justificatives déposées avec la déclaration d'impôt concernant les frais d'entretien susmentionnés, c'est le forfait de 20% de la valeur locative qui était appliqué.

B. Par courrier de sa fiduciaire du 26 mars 2025, le recourant a déposé une réclamation contre l'avis de taxation du 20 mars 2025. Il a indiqué que la déduction pour les frais de rénovation de CHF 31'677.- était totalement justifiée et que les factures y relatives étaient produites en annexe. Il a joint à sa réclamation une facture du 20 septembre 2023 concernant l'entretien d'un extincteur, pour un montant total de CHF 92.25 et deux factures de l'entreprise C. _____ du 30 septembre 2023 (acompte de CHF 21'540.-) et du 16 décembre 2023 (solde de CHF 8'621.75) relatives au remplacement d'une cheminée par l'installation d'un poêle avec banc (« *Sitzofen* »), pour un montant total de CHF 30'161.75.

Par courrier du 2 avril 2025 adressé à la fiduciaire du recourant, faisant référence à la période fiscale 2023, le Service cantonal des contributions a constaté que la réclamation déposée ne remplissait pas toutes les conditions nécessaires à son examen. Il a imparti au recourant un délai de dix jours pour lui faire parvenir des photos avant et après l'installation du poêle avec banc latéral (« *Sitzofen* »), des attestations de paiement des factures y relatives, ainsi que des copies des factures concernant la prime d'assurance ECAB, la contribution immobilière, la prime d'assurance bâtiment, la taxe déchets et la taxe d'épuration. Il a précisé qu'à défaut d'envoi de ces pièces dans le délai fixé, il statuerait sur la base du dossier.

Par sommation du 28 avril 2025 mentionnant par erreur la période fiscale 2024, le Service cantonal des contributions s'est référé à son courrier du 2 avril 2025 et a enjoint le recourant de lui faire parvenir les documents demandés dans un délai de dix jours.

Par décision sur réclamation du 19 mai 2025, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation du 26 mars 2025. Il a relevé que le recourant n'avait pas donné suite ni à sa demande de pièces complémentaires, ni à sa sommation subséquente, de telle sorte qu'à défaut des preuves requises, il n'était pas en mesure de juger du bien-fondé de la réclamation et il était contraint d'y opposer une « *fin de non-recevoir* ».

C. Agissant par sa fiduciaire le 6 juin 2025, le recourant interjette recours contre la décision sur réclamation du 19 mai 2025. Concluant implicitement à ce que la déduction pour frais d'entretien d'immeubles (code 4.310) soit fixée à CHF 31'677.-, il produit deux photographies en noir et blanc,

ainsi que des factures et extraits de compte bancaire attestant du paiement de celles-ci en 2023. Il se réfère également à un courriel du 28 avril 2025 par lequel sa fiduciaire aurait à nouveau produit une facture de l'entreprise C. _____ en ajoutant que les autres documents seraient produits « *dès réception* ».

L'avance de frais de CHF 500.- requise par ordonnance du 16 juin 2025 a été acquittée dans le délai imparti à cet effet.

Le Service cantonal des contributions dépose ses observations le 11 septembre 2025. Concluant au rejet du recours, il rappelle le déroulement de la procédure et relève que le recourant n'a toujours pas produit l'ensemble des documents demandés dans son courrier du 2 avril 2025. S'agissant en particulier du poêle, il indique que seules des photographies après travaux ont été remises, de telle sorte que l'autorité fiscale ne peut toujours pas déterminer s'il s'agit de frais d'entretien ou de plus-value (nouvelle construction/aménagement).

L'Administration fédérale des contributions n'a quant à elle pas formulé d'observations.

Dans ses contre-observations du 2 octobre 2025, le recourant maintient pour l'essentiel sa position et produit deux photographies en couleur du poêle litigieux, en précisant qu'elles ont été réalisées respectivement avant et après les travaux.

Enfin, formulant d'ultimes remarques le 14 novembre 2025, le Service cantonal des contributions revient sur les échanges de courriers et courriels qu'il a eus avec la fiduciaire du recourant en procédure de taxation, puis de réclamation. Sur cette base, il réaffirme en substance qu'au moment où il a rendu sa décision sur réclamation du 19 mai 2025, il n'avait toujours pas reçu les documents requis par courrier du 2 avril 2025, de telle sorte qu'il « *ne pouvait pas juger la réclamation faute de preuves à l'appui* ». Il relève par ailleurs que c'est pour la première fois dans ses contre-observations du 2 octobre 2025 que la fiduciaire du recourant a produit une photographie avant travaux permettant d'évaluer l'éventuelle existence d'une plus-value.

Une copie de ces ultimes remarques a été transmise au recourant pour information le 18 novembre 2025.

Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérations en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige.

en droit

Procédure

1. *Nature de la décision attaquée*

Même si le Service cantonal des contributions y mentionne qu'il n'est pas en mesure de juger du bien-fondé de la réclamation et qu'il doit lui opposer une « *fin de non-recevoir* », la décision sur réclamation attaquée n'est pas un prononcé d'irrecevabilité, mais une décision sur le fond. Cela ressort clairement de son dispositif à teneur duquel la décision sur réclamation est rejetée.

Il peut par ailleurs être rappelé que les art. 132 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 175 al. 1 1^{ère} phrase de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ne soumettent pas la recevabilité d'une réclamation contre une décision de taxation à d'autres conditions formelles que le respect de la forme écrite.

2. *Recevabilité du recours et admissibilité de nouveaux moyens de preuve en procédure de recours*

2.1. Interjeté le 6 juin 2025 contre une décision du 19 mai 2025 par un contribuable valablement représenté, le recours a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD, 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 LICD ainsi que 79ss 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.

2.2. Selon l'art. 81 al. 3 CPJA, le recourant ne peut pas prendre en procédure de recours des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été l'objet de la procédure antérieure. Il peut en revanche faire valoir des faits et moyens de preuve qui n'ont pas été invoqués dans cette procédure.

Impôt fédéral direct (604 2025 88)

3. *Règles relatives à la déduction des frais d'entretien d'immeuble*

3.1. 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).

Conformément à 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 quels investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien. Les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont assimilés aux frais d'entretien.

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 (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).

3.2. 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). En effet, pour les immeubles produisant un revenu (loyers ou valeur locative en cas d'usage personnel par le propriétaire), les frais d'entretien immobiliers entrent dans la définition

des frais d'acquisition du revenu et sont donc en principe déductibles (ATF 133 II 287 consid. 2.2 et les références).

3.3. 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).

3.4. Aux fins de concrétiser les dispositions légales fédérales et cantonales, la Direction des finances a édicté à l'attention des contribuables propriétaires d'immeuble 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 (ci-après: la Notice spéciale). Cette notice fait l'objet de révisions régulières. Dans la mesure où la présente cause concerne la période fiscale 2023, il y a lieu de se référer à la version applicable dès cette période.

La Notice spéciale contient 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 si des « investissements » apportent une part de plus-value à un immeuble, ou si l'on procède à une modernisation des aménagements existants tout en offrant un plus grand confort ou un rendement supérieur, les dépenses ne pourront pas être déduites en totalité comme frais d'entretien, mais seulement dans la mesure prévue par le catalogue de répartition (voir p. 4, chiffre 3.3).

Bien que la Notice spéciale 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. Cependant, 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 (voir arrêt TC FR 604 2018 26 et 27 du 14 décembre 2018 consid. 2.2 et les références citées).

4. *Positions respectives des parties et question litigieuse*

En l'espèce, le recourant revendique la déduction de CHF 31'677.- au titre de frais d'entretien de son immeuble privé en 2023, dont un montant de CHF 29'158.- en lien avec une facture d'acompte du 30 septembre 2023 et une facture finale du 16 décembre 2023 portant sur l'installation d'un poêle avec banc (« *Einbau Sitzofen* »), ainsi que les autres frais suivants: CHF 325.- (prime d'assurance ECAB), CHF 1'242.- (contribution immobilière), CHF 92.- (frais d'extincteur), CHF 540.- (prime d'assurance bâtiment), CHF 200.- (taxe déchets), CHF 120.- (taxe d'épuration).

En procédure de réclamation, alors que le Service cantonal des contributions lui avait demandé des preuves complémentaires concernant tant les frais liés au poêle (photos avant et après l'installation; attestations de paiement des factures déjà produites) que d'autres frais revendiqués en déduction (copie des factures concernant la prime d'assurance ECAB, la contribution immobilière, la prime

d'assurance bâtiment, la taxe déchets et la taxe d'épuration, la facture concernant les frais d'extincteur ayant déjà été produite), le recourant n'a pas donné suite à cette démarche d'instruction.

A défaut des preuves complémentaires requises, le Service cantonal des contributions a maintenu sa position selon laquelle les frais revendiqués ne sont pas suffisamment établis, de telle sorte que seule la déduction forfaitaire de 20% peut être admise.

Dans la présente procédure, continuant à revendiquer la déduction précitée de CHF 31'677.-, le recourant a produit les éléments de preuve complémentaires requis en procédure de réclamation, à savoir des photographies avant et après l'installation du poêle (d'abord en noir et blanc, puis en couleur) ainsi que les factures et preuves de paiement relatives à l'ensemble des frais revendiqués, faisant ressortir qu'ils ont tous été acquittés en 2023. Comme indiqué (voir ci-avant consid. 2.2), ces documents sont recevables en procédure de recours.

Les nouvelles preuves produites n'ont toutefois pas amené le Service cantonal des contributions à modifier sa position.

Le litige porte ainsi sur la question de savoir si les différents frais revendiqués en déduction par le recourant constituent des frais d'entretien déductibles au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD.

5. *Discussion sur le caractère déductible des différents frais invoqués*

5.1. S'agissant des frais liés aux cheminées et aux poêles, la Notice spéciale prévoit (chiffre 6.7.1) qu'ils sont déductibles intégralement s'ils correspondent à des réparations ou à un remplacement de l'installation à valeur/qualité égale (let. a), qu'ils sont déductibles à raison de la moitié – l'autre moitié constituant une plus-value – en cas de transformation d'une simple cheminée en une cheminée à air chaud (let. b) ou en cas de remplacement d'une simple cheminée par un poêle suédois ou un poêle à accumulation de chaleur de type pierre ollaire (let. c) et qu'ils constituent une plus-value non déductible en cas de nouvelle installation (let. d).

En l'espèce, il semble ressortir des photographies en couleur produites par le recourant avec ses contre-observations, ainsi que des factures produites, que les travaux réalisés pourraient être assimilés à l'hypothèse envisagée au chiffre 6.7.1 let. c de la Notice spéciale. En effet, la photographie avant travaux montre une cheminée avec une grille et un prolongement en maçonnerie relativement étroit sur lequel il paraît possible de s'asseoir, toutefois sans grand confort. Quant à la photographie après travaux, elle illustre une installation beaucoup plus sophistiquée avec poêle protégé par une vitre et intégré à une structure comprenant notamment une large banquette en pierre, plus spécifiquement en grès (*Sandstein*) selon la facture produite.

Dans ces conditions, il doit être constaté que les travaux effectués comprennent certes une part de plus-value évidente, mais que le refus de toute déduction des frais de déconstruction de l'ancienne cheminée et d'installation d'un poêle avec banquette n'est pas conforme à l'art. 32 al. 2 LIFD et aux lignes directrices posées par la Notice spéciale, de telle sorte que le recours devra être – partiellement – admis sur ce point.

Cela étant, dans la mesure où le Service cantonal des contributions n'a jusqu'à ce stade fondé sa position que sur le défaut de production des pièces requises, sans examiner sur le fond dans quelle mesure les travaux effectués doivent être considérés respectivement comme des frais d'entretien et de plus-value, la Cour fiscale renonce à statuer définitivement sur la question. Elle renvoie en

conséquence la cause au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à cet examen, au besoin en sollicitant du recourant d'éventuels renseignements complémentaires.

A toute fin utile, il est encore relevé que le recourant fait valoir de façon constante un montant total de CHF 29'158.- en lien avec l'installation d'un poêle avec banquette, alors qu'en additionnant les montants résultant des factures du 30 septembre 2023 et du 16 décembre 2023 (acompte de CHF 21'540.- et solde de CHF 8'621.75; voir également les extraits de compte bancaire produits sous pièces 3M et 3N du bordereau du recours), les frais effectivement acquittés semblent plutôt s'élever à CHF 30'161.75. C'est dès lors *a priori* ce montant qui devra être pris en considération.

5.2. Concernant les autres frais revendiqués en déduction, ils paraissent désormais tous prouvés par facture, de telle sorte que leur déductibilité n'est plus litigieuse sous cet angle.

Il appartiendra au Service cantonal des contributions d'en tenir compte lors de la nouvelle fixation des frais d'entretien d'immeuble (code 4.310) à laquelle il devra procéder.

6. *Sort du recours*

Sur le vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contribution pour nouvelle fixation des frais d'entretien d'immeuble au sens des considérants.

Impôt cantonal (604 2025 89)

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

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.

En présence de règles similaires, le raisonnement mené pour l'impôt fédéral direct peut être repris en droit cantonal.

Le recours doit dès lors également être partiellement admis, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contribution pour nouvelle fixation des frais d'entretien d'immeuble au sens des considérants.

Frais de procédure et indemnité de partie

8. *Frais de procédure*

8.1. En vertu des art. 144 al. 1 LIFD et 131 al. 1 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis proportionnellement. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative: RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

A teneur de l'art. 144 al. 2 LIFD, tout ou partie des frais sont mis à la charge du recourant qui obtient gain de cause, lorsqu'en se conformant aux obligations qui lui incombaient, il aurait pu obtenir

satisfaction dans la procédure de taxation ou de réclamation déjà ou lorsqu'il a entravé l'instruction de la commission cantonale de recours par son attitude dilatoire. Dans la même ligne, l'art. 131 al. 2 CPJA prévoit que des frais peuvent être mis à la charge de la partie qui obtient gain de cause si elle les a occasionnés sans nécessité, par sa faute ou en violation des règles de procédure.

8.2. En l'espèce, le gain de cause partiel du recourant est basé sur des éléments de preuve qu'il aurait déjà pu faire valoir et produire – en donnant suite aux réquisitions du Service cantonal des contributions – en procédure de réclamation, selon toute vraisemblance avec succès.

Il se justifie dès lors de mettre à sa charge l'intégralité des frais de procédure. Fixés à CHF 500.-, ces frais seront compensés avec l'avance effectuée.

9. *Indemnité de partie*

9.1. Pour l'allocation de dépens, l'art. 64 al. 1 de la loi du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021), qui s'applique par analogie en vertu de l'art. 144 al. 4 LIFD, prévoit que l'autorité de recours 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 énonce quant à lui que l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaire qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. L'art. 138 al. 1 CPJA exclut toutefois le droit à une telle indemnité à la partie qui, par sa faute, n'a pas obtenu satisfaction dans la procédure antérieure.

9.2. En l'espèce, le recourant obtient certes partiellement gain de cause.

Toutefois, il aurait pu produire – au plus tard en procédure de réclamation – les pièces justificatives qui auraient selon toute vraisemblance abouti à ce stade déjà au gain de cause partiel qu'il n'a pu de ce fait obtenir qu'en procédure de recours. En conséquence, les frais de mandataire qu'il a engagés pour cette dernière procédure ont été causés fautivement et ne sauraient être considérés comme indispensables au sens des dispositions légales qui précèdent.

Aucune indemnité de partie ne lui sera dès lors allouée.

(dispositif en page suivante)

la Cour arrête :

Impôt fédéral direct (604 2025 88)

I. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision sur réclamation du 19 mai 2025 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contribution pour nouvelle fixation des frais d'entretien d'immeuble au sens des considérants.

Impôt cantonal (604 2025 89)

II. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision sur réclamation du 19 mai 2025 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contribution pour nouvelle fixation des frais d'entretien d'immeuble au sens des considérants.

Frais de procédure et indemnité de partie

III. Les frais de procédure, fixés à CHF 500.-, sont mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur l'avance de frais du même montant.

IV. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie.

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 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 17 juin 2026/msu

Le Président

Le Greffier-stagiaire