



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00
tribunalcantonal@fr.ch
www.fr.ch/tc

604 2019 5
604 2019 6

Arrêt du 5 décembre 2019

Cour fiscale

Composition	Président :	Marc Sugnaux
	Juges :	Christian Pfammatter, Daniela Kiener
	Greffière :	Elisabeth Rime Rappo

Parties **A._____ et B._____**, **recourants**,
contre
SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, **autorité intimée**

Objet Impôt sur le revenu – conclusions admissibles en procédure de recours – déduction pour frais d'immeuble privé – maintenance de l'installation de chauffage – prolongation de garantie du lave-linge/sèche linge – primes d'assurance en lien avec l'immeuble

Recours du 4 février 2019 contre la décision sur réclamation du 16 janvier 2019 relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal pour la période fiscale 2017

considérant en fait

A. B._____ (le recourant) et A._____ (la recourante), domiciliés à C._____, sont propriétaires de l'immeuble dans lequel ils habitent et où se trouvent également les locaux de la société D._____ Sàrl, dont le recourant est associé gérant unique, avec signature individuelle, et qui a pour but l'exécution de mandats de révision comptable, la tenue de comptabilité, l'analyse comptable et financière, l'évaluation d'entreprises, les conseils, le commerce international de biens de consommation, la prestation de services financiers et fiduciaires, la gestion immobilière, le courtage, la formation, l'organisation de séminaires, la gestion et l'administration de sociétés, le développement de logiciels et le commerce de produits informatiques (voir extrait du registre du commerce, www.fr.ch/rc, consulté à la date de l'arrêt).

B. Dans leur déclaration d'impôt sur le revenu et la fortune concernant la période fiscale 2017, les recourants ont annoncé des revenus respectifs d'activités salariées de CHF 122'559.- (époux) et CHF 134'584.- (épouse) (codes 1.110 et 1.120). Ils ont par ailleurs déclaré des placements privés de CHF 811'752.-, ayant généré des revenus de CHF 1'328.- (code 3.210) et, pour l'immeuble de C._____, une valeur fiscale de CHF 355'000.-, une valeur locative de CHF 14'384.- et un loyer de CHF 1'860.- pour les locaux de la société du recourant (codes 3.310 et 3.340).

En lien avec l'immeuble, ils ont notamment fait valoir des frais de CHF 7'656.- correspondant à la prime d'assurance ECAB (CHF 256.-), la contribution immobilière (CHF 604.-), divers travaux d'entretien sanitaire (CHF 1'789.-), des travaux sur les murs intérieurs (CHF 1'697.-), le remplacement de lampes (CHF 26.-), le remplacement de l'allumage d'une tondeuse (CHF 80.-), l'achat de peinture (CHF 15.-), la révision du système de chauffage par pompe à chaleur (CHF 1'167.-), des frais concernant le lave-linge/sèche-linge (CHF 280.-), la prime d'assurance sur installations électriques (CHF 189.-), la prime d'assurance ménage et la prime d'assurance responsabilité civile (CHF 1'553.-) (voir code 4.310 et formule de répartition pour la déduction des frais effectifs des immeubles).

Par avis de taxation du 16 novembre 2018, le Service cantonal des contributions a en particulier repris les valeurs déclarées pour l'immeuble, soit CHF 355'000.- (valeur fiscale), CHF 14'384.- (valeur locative) et CHF 1'860.- (loyers pour les locaux de la société du recourant) (code 3.310 et 3.340). Par contre, s'agissant des frais en lien avec celui-ci, la déduction a été limitée à CHF 5'030.- en lieu et place des CHF 7'656.- requis, avec la justification suivante figurant au bas de l'avis de taxation: « *la prolongation de garantie du sèche-linge, l'assurance-ménage/installations électriques, l'entretien du chauffage et de la tondeuse à gazon ne sont pas des frais d'entretien déductibles* » (code 4.310).

C. Formulant une réclamation le 26 novembre 2018, les recourants ont contesté sous plusieurs angles l'avis de taxation du 16 novembre 2018.

Plus particulièrement, en sus de points qui ne sont plus litigieux en procédure de recours, ils ont demandé au Service cantonal des contributions de reconsidérer sa position quant au montant de la déduction des frais d'immeubles (code 4.310). A cet égard, ils ont admis que les frais de réparation de la tondeuse n'étaient pas déductibles. Par contre, ils ont soutenu que les frais relatifs à des contrats d'entretien (prolongation de garantie, assurances techniques, etc.), ainsi qu'à

l'entretien du chauffage étaient déductibles. Relevant qu'ils avaient toujours bénéficié de telles déductions dans les précédentes taxations, ils ont indiqué que ces déductions leur avaient permis jusqu'alors de réduire l'impact fiscal des réparations et remplacements de pièces qui, sans ces couvertures d'assurance et contrats d'entretien, auraient engendré des coûts déductibles au titre de frais d'entretien.

Par décision du 16 janvier 2019, faisant suite à une lettre explicative envoyée aux recourants le 11 décembre 2018 et à une réponse de ceux-ci du 20 décembre 2018, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation. Sur le point qui reste litigieux en procédure de recours, soit le montant de la déduction des frais relatifs aux immeuble privés, il a expliqué que le montant de CHF 1'167.- pour la révision du système de chauffage (pompe à chaleur) n'était pas déductible car il constituait une dépense directement en rapport avec l'exploitation de l'installation de chauffage ou de chauffe-eau central. Le montant de CHF 280.- relatif à la prolongation de garantie pour le lave-linge/sèche-linge ne pouvait pas non plus être déduit car ce type d'équipement n'influençait pas la valeur locative d'un immeuble occupé par son propriétaire. Il en allait de même de la prime de CHF 189.- pour l'assurance installations techniques. En cela, il a maintenu implicitement la déduction des frais d'entretien d'immeuble privé à CHF 5'030.-.

D. Par recours interjeté le 4 février 2019 auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal, les recourants contestent la décision sur réclamation. Ils concluent pour l'essentiel à ce que la déduction des frais d'immeuble privé soit augmentée en prenant en considération le montant de CHF 1'167.- pour la révision du système de chauffage (pompe à chaleur), le montant de CHF 280.- pour la prolongation de garantie du lave-linge/sèche-linge et la prime de CHF 189.- pour l'assurance installations techniques.

Ils précisent que si les frais relatifs à la prolongation de garantie ne devaient pas être admis en déduction, il faudrait alors accepter la déduction du coût investi pour remplacer les équipements en question en 2010, ainsi que le coût d'une réparation effectuée en 2016, soit CHF 4'423.75 au total.

S'agissant de la prime pour l'assurance installations techniques, ils ajoutent que celle-ci doit être admise pour les cinq dernières années (2013 à 2017), pour un montant total de CHF 945.-.

Revenant par ailleurs sur la question de la déduction de la prime d'assurance bâtiment, non traitée explicitement dans la décision sur réclamation, ils revendiquent sa déduction pour un montant de CHF 848.80 par an, soit un montant total de CHF 4'224.- pour les cinq dernières années (2013 à 2017).

Enfin, en lien avec la question des frais médicaux (code 5.110), ils invitent la Cour fiscale à « prendre note » qu'ils revendiqueront pour l'année 2018 la déduction de frais importants liés à un suivi médical lourd. Ils ne prennent toutefois pas de conclusions formelles sur ce point en lien avec la période fiscale 2017.

E. L'avance de frais fixée à CHF 800.- par ordonnance du 6 novembre 2018 a été versée dans le délai imparti.

F. Dans ses observations du 14 mars 2019, le Service cantonal des contributions conclut à l'admission partielle du recours.

Dans une remarque préliminaire, il indique que le loyer effectif payé par la société du recourant est de CHF 2'280.-, soit un montant supérieur de CHF 420.- au montant de CHF 1'860.- déclaré au

titre de revenu sous le code 3.340. Il relève qu'une participation aux charges représentant plus de 18% du loyer total est ainsi admise fiscalement.

S'agissant des conclusions relatives aux frais d'immeuble privé, il se réfère d'abord à la jurisprudence récente du Tribunal fédéral pour admettre qu'un tiers du montant de la facture de CHF 1'167.- pour la révision du système de chauffage (pompe à chaleur), soit CHF 389.-, doit être considéré comme des frais d'entretien déductibles.

Il maintient ensuite que le montant facturé pour la prolongation de garantie du lave-linge/sèche-linge ne peut être assimilé à de tels frais.

En lien avec le point qui précède, il exclut la demande subsidiaire relative à la déduction du coût investi pour remplacer les équipements en 2010, ainsi que le coût d'une réparation effectuée en 2016, soit CHF 4'423.75 au total.

S'agissant de la prime d'assurance installations techniques, il la considère comme déductible en prenant nouvellement en compte le fait qu'elle est intimement liée à l'installation de chauffage géothermique et permet de couvrir tous les dommages liés à cette source de production d'énergie. Il ne discute toutefois pas de la question de l'admission rétroactive de cette déduction pour les années 2013 à 2016.

Revenant ensuite lui aussi sur la question de la prime d'assurance bâtiment, le Service cantonal des contributions effectue un nouveau calcul de répartition entre les primes concernant l'assurance inventaire ménage, l'assurance responsabilité civile privée et l'assurance bâtiment. Il affirme désormais que seule la part relative à l'assurance bâtiment est déductible au titre de frais d'immeuble, à l'exclusion de la prime d'assurance responsabilité civile qui avait été admise à concurrence de la moitié en procédure de taxation sans que cela soit contesté jusqu'alors. Il en conclut que pour 2017, seul un montant de CHF 545.- correspondant à la part relative à l'assurance bâtiment peut être admis en déduction, au lieu du montant de CHF 669.- précédemment admis. Il n'entre par ailleurs pas en matière sur une déduction supplémentaire en lien avec les périodes fiscales précédentes.

Enfin, en lien avec la question des frais médicaux (code 5.110), le Service cantonal des contributions rappelle sa pratique selon laquelle les frais de transport pour se rendre chez le médecin ne sont pas déductibles.

G. Dans leurs contre-observations du 22 avril 2019, les recourants confirment en substance leur position. Ils maintiennent en particulier que la facture de CHF 1'167.- pour la révision du système de chauffage (pompe à chaleur) doit être déduite en totalité, que les frais de prolongation de garantie du lave-linge/sèche-linge doivent aussi être admis en déduction, que les primes d'assurance installations techniques doivent être admises pour les années 2013 à 2017, de même que les primes assurance bâtiment. Ils ajoutent que la prime d'assurance responsabilité civile doit être admise en intégralité pour les années 2013 à 2017. Sur ce dernier point, ils insistent sur le fait qu'une partie des locaux est mise à la disposition d'une société locataire.

Ils revendiquent au surplus, pour la première fois, une déduction de CHF 100.- par an depuis 2010 en lien avec les contributions périodiques pour l'enlèvement des ordures ménagères.

H. Dans ses ultimes remarques du 6 mai 2019, le Service cantonal des contributions confirme en tous points ses observations du 14 mars 2019.

I. Le 23 septembre 2019, les recourants déposent une détermination spontanée par laquelle ils font état d'un accord datant de plusieurs années avec le Service cantonal des contributions quant à la fixation du loyer versé par la société du recourant.

Invité à se déterminer sur ce point, le Service cantonal des contributions confirme en date du 7 octobre 2019 les indications données à cet égard dans ses observations du 14 mars 2019.

Le 14 octobre 2019, les recourants adressent à la Cour fiscale un nouveau courrier concernant la même question.

Une copie de cette écriture a été envoyée le 16 octobre 2019 au Service cantonal des contributions, pour information.

J. Les arguments développés par les parties dans leurs écritures seront repris dans la mesure utile dans la partie en droit du présent arrêt.

en droit

Procédure

1.

Déposé le 4 février 2019 contre une décision sur réclamation du 16 janvier 2019, le recours a été interjeté dans le délai 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 du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1).

Les conditions formelles du recours sont ainsi remplies, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

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

En l'espèce, alors que l'avis de taxation du 16 novembre 2018 portait par nature uniquement sur une seule période fiscale, soit 2017, et que la décision sur réclamation ne traitait également que des déductions admissibles pour l'année en question, les recourants concluent en procédure de recours à des déductions également pour les années 2013 à 2016 (prime d'assurance installations techniques, primes d'assurance bâtiment et primes d'assurance responsabilité civile), pour les années 2010 et 2016 (conclusions subsidiaires liées au coût du remplacement et de la réparation d'un sèche-linge et d'un lave-linge) et pour l'année 2018, à tout le moins sur le principe (frais médicaux, en particulier frais de déplacement en lien avec des consultations médicales).

Ces conclusions portant sur d'autres périodes fiscales s'écartent des questions qui ont été l'objet de la procédure de taxation de l'année 2017 et de la procédure de réclamation qui a conduit à la décision attaquée. Elles doivent donc être déclarées irrecevables.

Il en va de même de la conclusion par laquelle les recourants demandent, pour la première fois dans leurs contre-observations du 22 avril 2019, la déduction d'un montant de CHF 100.- pour chacune des périodes fiscales 2010 à 2017 en lien avec les contributions publiques pour l'enlèvement des ordures ménagères.

Enfin, dans leurs échanges d'écritures, les parties discutent également la question de la comptabilisation du loyer versé aux recourants par la société du recourant. Celle-ci ne fait toutefois pas l'objet de conclusions et ne fait dès lors pas partie du litige dans la présente procédure de recours.

1.2. Pour le reste, le recours est recevable en tant qu'il porte sur le coût lié à la révision du système de chauffage (pompe à chaleur), sur la prolongation de garantie du lave-linge/sèche-linge, sur la déductibilité de la prime d'assurance installations techniques et de la prime d'assurance responsabilité civile, ainsi que sur le montant de la prime d'assurance bâtiment.

Impôt fédéral direct (604 2019 5)

2.

Le rendement de la fortune immobilière est soumis à l'impôt fédéral direct à titre de revenu imposable (art. 21 al. 1 LIFD). Il comprend notamment la valeur locative des immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété. Celle-ci se détermine compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable (art. 21 al. 1 let. b et al. 2 LIFD). Pour déterminer le revenu net, on défalque de l'ensemble des revenus imposables les dépenses et déductions générales prévues par les art. 26 à 33 LIFD (art. 25 LIFD).

2.1. En vertu de l'art. 32 al. 2 LIFD, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. Le Département fédéral des finances détermine dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien.

Les dispositions d'exécution se trouvent dans l'ordonnance du Conseil fédéral du 24 août 1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (ODIP; RS 642.116), ainsi que dans les deux ordonnances prises sur cette base, respectivement, par 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), et 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).

2.2. Pour les immeubles occupés en propre, seuls sont déductibles les frais d'entretien qui sont en rapport immédiat avec la valeur locative (imposable). De manière similaire à la distinction effectuée entre loyers et frais accessoires, lorsqu'un immeuble est loué à des tiers, seuls les frais d'entretien que le propriétaire doit supporter lui-même en louant son immeuble à des tiers constituent des frais d'entretien déductibles en cas d'utilisation personnelle. Il s'agit en définitive des dépenses du contribuable pour les *réparations* et les *renovations* du bien immobilier, représentant des charges et pas des investissements (voir art. 1 al. 1 let. a ch. 1 OFIP) (arrêt TF 2C_434/2017 du 4 avril 2018 consid. 4.2 et les références). Les frais d'entretien déductibles – au

sens technique – sont ceux engendrés par les travaux nécessaires au maintien en l'état de l'immeuble, notamment au maintien de ses possibilités d'utilisation, et qui n'en augmentent pas la valeur, ne lui apportent pas une amélioration (arrêt TC FR 604 2018 114 du 26 août 2019 consid. 2.1 et la référence). Lorsqu'il est question du maintien ou de l'augmentation de la valeur de l'immeuble, il s'agit surtout de sa valeur d'usage (ZWAHLEN/LISSI *in* Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 2017, art. 32 n. 11).

Ne peuvent en revanche être déduits les autres frais et dépenses, en particulier les frais d'entretien du contribuable et de sa famille et les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 34 let. a et d LIFD). Les frais pour l'entretien privé du contribuable représentent des dépenses de consommation ou d'utilisation du revenu, dont font en principe partie les frais annexes au loyer, tels que les frais d'eau courante et de chauffage. Quant aux frais visés à l'art. 34 let. d LIFD, 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, et 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. L'art. 1 al. 2 OFIP contient une liste de frais d'entretien qui ne sont pas déductibles (arrêt TF 2C_434/2017 du 4 avril 2018 consid. 4.2 et les références).

2.3. Compte tenu du parallèle existant entre les frais d'entretien prévus dans l'OFIP et les notions de loyers et de frais accessoires du droit du bail (voir consid. 2.2 ci-dessus), il est possible de se référer à celui-ci lorsque se pose la question de la déductibilité d'une dépense litigieuse et que l'OFIP ne permet pas d'y répondre. Afin de déterminer quels frais entrent dans la définition du loyer et lesquels entrent dans celle des frais accessoires, il convient donc de se rapporter aux art. 257a et 257b CO, ainsi qu'à l'ordonnance du 9 mai 1990 sur le bail à loyer et la bail à ferme d'habitations et de locaux commerciaux (OBLF; RS 221.213.11). L'art. 257a al. 1 CO dispose que les frais accessoires sont dus pour les prestations fournies par le bailleur ou un tiers en rapport avec l'usage de la chose. L'art. 257b al. 1 CO prévoit quant à lui que pour les habitations et les locaux commerciaux, on entend par frais accessoires les dépenses effectives du bailleur pour des prestations en rapport avec l'usage de la chose, telles que frais de chauffage, d'eau chaude et autres frais d'exploitation, ainsi que les contributions publiques qui résultent de l'utilisation de la chose. Ainsi, selon l'art. 5 al. 1 OBLF, qui renvoie à l'art. 257b al. 1 CO, entrent en ligne de compte comme frais de chauffage et de préparation d'eau chaude les dépenses effectives directement en rapport avec l'utilisation de l'installation de chauffage ou de l'installation générale de préparation d'eau chaude. Selon l'art. 5 al. 2 OBLF, il s'agit notamment des dépenses pour le combustible et l'énergie consommés (let. a); l'énergie électrique utilisée pour les brûleurs et les pompes (let. b); les frais d'exploitation d'énergies de substitution (let. c); le nettoyage de l'installation de chauffage et de la cheminée, le grattage, le brûlage et l'huilage de la chaudière, ainsi que l'enlèvement des déchets et des scories (let. d); la révision périodique de l'installation de chauffage, réservoirs à mazout y compris, et le détartrage de l'installation d'eau chaude, des chauffe-eau et des conduites (let. e); le relevé, le décompte et l'entretien des appareils lorsque les frais de chauffage sont calculés de manière individuelle (let. f); la maintenance (let. g); les primes d'assurance qui se rapportent exclusivement à l'installation de chauffage (let. h); le travail administratif qu'occasionne l'exploitation de l'installation de chauffage (let. i). En revanche, l'art. 6 OBLF exclut comme frais de chauffage et de préparation d'eau chaude les dépenses pour la réparation et la réfection des

installations (let. a); le service de l'intérêt et l'amortissement des installations (let. b) (arrêt TF 2C_434/2017 du 4 avril 2018 consid. 4.3 et les références).

2.4. Quant aux investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement assimilés aux frais d'entretien au sens de l'art. 32 al. 2 2^{ème} phrase LIFD, l'art. 5 ODIP précise que sont réputés tels les frais encourus en vue de rationaliser la consommation d'énergie ou de recourir aux énergies renouvelables. Ces investissements peuvent concerner tant le remplacement d'éléments de construction ou d'installation vétustes que l'adjonction d'éléments de construction ou d'installations dans des bâtiments existants.

L'art. 7 ODIP ajoute que le Département fédéral des finances détermine d'entente avec le Département fédéral des transports, des communications et de l'énergie quelles mesures peuvent être assimilées aux mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie ou du recours aux énergies renouvelables. A cet égard, l'art. 1 OURE énumère une liste exemplative de telles mesures, comprenant celles tendant à réduire les déperditions énergétiques du bâtiment (let. a), celles en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie dans les installations du bâtiment (let. b), les analyses énergétiques et les plans-directeurs de l'énergie (let. c) et le renouvellement d'appareils gros consommateurs d'énergie, tels que cuisinières, fours, réfrigérateurs, congélateurs, lave-vaisselle, lave-linge, équipement d'éclairage, etc. qui font partie de la valeur de l'immeuble (let. d).

Les dépenses d'économie d'énergie et de protection de l'environnement fiscalement déductibles au sens de l'art. 32 al. 2 2^{ème} phrase LIFD sont ainsi uniquement celles qui visent à rationaliser la consommation d'énergie ou à recourir aux énergies renouvelables. Elles consistent généralement en des investissements qui déclenchent une augmentation de la valeur de l'immeuble; techniquement, ceux-ci ne devraient pas être déductibles, conformément à ce que prévoit l'art. 34 let. d LIFD. Toutefois, grâce à l'existence d'une base légale expresse, ils sont qualifiés de dépenses déductibles, en raison de leur but (arrêt TC FR 604 2018 114 du 26 août 2019 consid. 2.2; MERLINO *in* Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, art. 32 n. 92).

2.5. Quant aux primes d'assurance relatives aux immeubles, l'art. 1 al. 1 let. b OFIP précise que sont déductibles les primes d'assurance de chose, soit l'assurance-incendie, les assurances contre les dégâts des eaux et le bris de glace et l'assurance responsabilité civile du propriétaire d'immeuble. Il s'agit des assurances qui sont liées directement, économiquement ou juridiquement, à la propriété d'un immeuble (arrêt TF 2C_453/2009 du 3 février 2010 consid. 4; MERLINO, art. 32 n. 57; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3^{ème} édition 2013, art. 30 n. 107).

3.

Aux fins de concrétiser les dispositions légales fédérales et cantonales, la Direction des finances a édicté à l'attention des contribuables propriétaires d'immeuble une « 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 ». Cette notice contient un catalogue de répartition entre frais déductibles, frais d'investissements apportant une plus-value aux immeubles et autres frais.

3.1. 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, dans la mesure où elle traite en principe de la même matière que les trois ordonnances fédérales, même si celles-ci sont beaucoup moins exhaustives. En outre, la Notice spéciale utilise les mêmes formulations que les trois ordonnances fédérales, ce qui donne à penser que, mis à part l'autorité qui les a émises respectivement, aucune différence n'était envisagée. C'est, d'ailleurs, l'avis que soutiennent ZWAHLEN/LISSI (art. 32 n. 11) qui observent, dans la plupart des législations cantonales, une pratique des frais d'entretien déductibles établie qui vaut également pour l'impôt fédéral direct et qui est mieux en mesure de prendre en compte les usages, conceptions d'utilisation et les standards d'équipement (voir notamment arrêts TC FR 604 2018 26 du 14 décembre 2018 consid. 2.2.1; 604 2014 11 du 27 juillet 2015 consid. 2b).

3.2. Déjà dans l'arrêt TA FR 4F 95 202 du 28 mai 1999 (consid. 2a) et à de nombreuses reprises par la suite (voir notamment les arrêts TC FR 604 2014 11 du 27 juillet 2015; 607 2010 25 du 1^{er} février 2012), la Cour fiscale a rappelé que l'uniformisation de la pratique en matière de déduction de frais d'entretien, introduite par le catalogue de répartition ainsi publié, conduisait à l'application uniforme du droit et maintenait l'égalité de traitement entre les propriétaires d'immeuble et que dans ce sens, elle obligeait l'autorité administrative. Elle a toutefois jugé qu'en raison de sa nature, en tant qu'elle ne repose pas sur une délégation de compétence prévue par la loi fiscale, une pareille notice réserve la liberté de jugement de l'autorité de juridiction administrative, qui s'en écartera si la répartition qu'elle propose est contraire aux lois fiscales dont elle concrétise l'application.

Les mêmes considérations peuvent être reprises pour la déduction des primes d'assurance en lien avec les immeubles.

3.3. La Notice spéciale précitée, éditée par le Service cantonal des contributions, fait l'objet de révisions régulières. Dans la mesure où la présente cause concerne la période fiscale 2017, il y a lieu de se référer à la version datée de septembre 2017, applicable à partir de cette période.

4.

En l'occurrence, le litige porte d'abord sur la déductibilité d'un montant de CHF 1'167.- correspondant à une facture en lien avec la révision du système de chauffage (pompe à chaleur). Le recourant estime que la charge en question correspond en totalité à des frais d'entretien déductibles au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD. Après avoir refusé toute déduction à ce titre dans sa décision sur réclamation, le Service cantonal des contributions propose dans ses contre-observations d'admettre qu'un tiers du montant de la facture, soit CHF 389.-, soit considéré comme des frais d'entretien déductibles.

4.1. La facture en question, établie le 25 juillet 2017 par E. _____ SA (annexe 5 du bordereau de recours), porte sur des travaux intitulés « révision du système de chauffage ». L'intervention effectuée est décrite comme suit: vidange de l'installation, nettoyage et traitement, remplissage, remise en service et purge de l'installation. Le montant facturé de CHF 1'166.50 comprend par ailleurs le déplacement et la main d'œuvre, ainsi que la TVA.

Il ressort de ces éléments figurant sur la facture litigieuse que les travaux ont consisté en une simple maintenance de l'installation de chauffage de l'immeuble des recourants. En particulier, contrairement à la situation jugée par le Tribunal fédéral dans l'arrêt précité 2C_434/2017 du 4 avril 2018, auquel se réfère le Service cantonal des contributions pour proposer l'admission d'une déduction partielle, rien n'indique que le montant facturé comprendrait également le coût de

travaux de réparation, soit effectivement réalisés, soit compris de façon forfaitaire dans le montant acquitté par les recourants.

Dans ces conditions, il faut retenir que les frais revendiqués en déduction correspondent uniquement à des travaux limités à une simple maintenance de l'installation. En tant que tels, ils s'apparentent ainsi à des travaux limités à l'entretien ordinaire du système de chauffage, classés dans la catégorie des frais non déductibles par la Notice spéciale (voir p. 18, ch. 9.1.1). Ils feraient du reste partie des frais accessoires que le bailleur, en cas de location de l'immeuble, pourrait faire supporter au locataire (voir art. 5 al. 2 let. g OBLF). Dans le cas des recourants, qui occupent la plus grande partie de leur immeuble en propre, le montant facturé n'est donc pas susceptible d'être déduit de leur revenu (voir arrêt TF précité 2C_434/2017 du 4 avril 2018 consid. 5.1). Quant à la part de la facture qui pourrait être attribuée à la partie de l'immeuble louée à la société du recourant, il peut être admis qu'elle est comprise dans le montant correspondant à la différence entre le montant facturé à la société (CHF 2'280.-) et le montant déclaré comme loyer par les recourants (CHF 1'860.-) (voir partie en fait, let. F). Cette part ne justifie en conséquence pas non plus de déduction.

4.2. Il en résulte que, sur ce point, il ne sera pas donné suite à la proposition d'admission partielle du Service cantonal des contributions, la décision sur réclamation étant confirmée en tant qu'elle refuse toute déduction pour les travaux de maintenance de l'installation de chauffage de l'immeuble des recourants.

5.

Est ensuite litigieuse la déduction du montant de CHF 280.- revendiquée par les recourants en lien avec le coût de la prolongation de garantie du lave-linge/sèche-linge située dans leur immeuble.

5.1. Comme l'indique le Service cantonal des contributions, la Notice spéciale exclut la déduction des frais concernant la réparation ou le remplacement d'un lave-linge ou d'un sèche-linge pour les immeubles occupés par le propriétaire ou la quote-part de l'immeuble occupée par le propriétaire. Elle prévoit la déduction de tels frais pour les immeubles loués à des tiers, à l'exception de la quote-part du propriétaire, à condition que l'utilisation des appareils concernés soit comprise dans le loyer ou que les recettes encaissées figurent dans le revenu (ch. 5.3.1).

Ces principes sont cohérents dans la mesure où l'équipement de l'immeuble avec une machine à laver le linge ou un sèche-linge n'influence pas la valeur locative de l'immeuble occupé par son propriétaire. Il ressort en effet du questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles (description de l'immeuble) que l'appréciation de l'aménagement ne tient nullement compte de la mise à disposition ou non de tels appareils. Cela semble s'expliquer par le fait que lors de l'élaboration initiale des normes pour la fixation de la valeur locative, il était encore courant de louer les appartements sans machine à laver le linge, voire de financer, le cas échéant, une machine mise à disposition des locataires par le biais d'un compteur à prépaiement ou dans le cadre du décompte des frais accessoires facturés en sus du loyer (arrêt TC FR 607 2010 25 consid. 2).

Certes, il a été vu ci-dessus que l'art. 1 OURE énumère une liste exemplative de mesures qui peuvent être assimilées aux mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie ou du recours aux énergies renouvelables, parmi lesquelles figurent le renouvellement d'appareils gros consommateurs d'énergie, tels que cuisinières, fours, réfrigérateurs, congélateurs, lave-vaisselle,

lave-linge, équipement d'éclairage, etc. qui font partie de la valeur de l'immeuble (let. d) (ci-dessus consid. 2.4). Il faut toutefois constater que le texte de cette disposition mentionne lui aussi expressément la condition selon laquelle, pour que le coût d'un tel renouvellement soit déductible, il faut que les appareils concernés fassent partie de la valeur locative attribuée à l'immeuble concerné.

5.2. Appliquées au cas particulier, les règles pratiques qui précèdent, ressortant de la Notice spéciale, conduisent à nier le caractère déductible du montant payé pour la prolongation de garantie d'un lave-linge/sèche-linge. En effet, dans la mesure où le coût de remplacement et/ou de réparation de tels appareils ne constitue pas une dépense d'entretien déductible en lien avec l'immeuble occupé par ses copropriétaires, il doit en aller de même de la prolongation de la garantie portant sur les appareils en question.

Les recourants ne peuvent par ailleurs pas tirer argument du fait que le renouvellement, la réparation ou la prolongation de garantie de leur lave-linge/sèche-linge pourrait éventuellement constituer une mesure en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie. En effet, les mesures mentionnées par l'art. 1 let. d OURE ne peuvent être assimilées à des dépenses déductibles que lorsque les appareils concernés font partie de la valeur locative de l'immeuble en question, ce qui n'est pas le cas des immeubles estimés selon le questionnaire précité appliqué par le Service cantonal des contributions.

Enfin, le fait qu'une partie des locaux situés dans l'immeuble est louée à la société du recourant ne change rien à la conclusion qui précède. En effet, rien n'indique que le loyer perçu par les recourants comprenne l'utilisation – au demeurant très improbable – de ces appareils par l'entreprise du recourant, ce d'autant moins que ceux-ci sont très vraisemblablement installés dans la partie de l'immeuble occupée à titre exclusivement privé.

Il en résulte que le recours sera également rejeté sur ce point.

6.

Le grief suivant porte sur la déductibilité de la prime d'assurance installations techniques acquittée par les recourants, soit un montant de CHF 189.-.

6.1. Même si cela ne ressort pas directement du dossier, il semble que cette assurance soit une assurance complémentaire à l'assurance bâtiment, couvrant tous les dommages touchant les installations techniques du bâtiment fixées à demeure (voir informations disponibles sur le site internet de l'assureur concerné, [...]).

Une telle assurance est une assurance de chose qui paraît être liée directement à la propriété de l'immeuble (voir ci-dessus consid. 2.5) et qui – contrairement à ce que semble retenir l'autorité fiscale dans ses observations – concerne l'ensemble des installations techniques fixes du bâtiment. Dans la mesure où cette assurance ne semble dès lors pas se rapporter exclusivement à l'installation de chauffage (voir à cet égard l'art. 5 al. 2 let. h OBLF, ci-dessus consid. 2.2; voir également Notice spéciale, p. 18 ch. 9.1.1 let. g), il se justifie de donner suite à la proposition du Service cantonal des contributions et d'admettre le caractère déductible de cette prime d'assurance.

6.2. Le recours sera en conséquence admis sur ce point.

7.

Les recourants contestent encore le montant de la déduction correspondant à la prime d'assurance bâtiment pour la période fiscale 2017.

Se référant au montant facturé pour la prime d'assurance bâtiment pour l'année 2019 (annexe 9 du bordereau de recours), ils revendiquent la déduction d'un montant de CHF 844.80 à ce titre. Quant au Service cantonal des contributions, il conclut dans ses observations à ce que la déduction de CHF 669.- confirmée en procédure de réclamation soit réduite à CHF 545.-, selon un nouveau calcul prenant en considération un changement de police intervenu au 7 avril 2017.

7.1. Sur ce point, il faut d'emblée constater que les primes déductibles sont celles qui ont été effectivement acquittées pour l'assurance bâtiment, droit de timbre compris, pour l'année 2017. Dans la mesure où les montants articulés par les recourants et le Service cantonal des contributions ne permettent pas de déterminer ces primes effectivement acquittées, il y a lieu de procéder à une nouvelle estimation sur la base du calcul suivant:

Période du 1^{er} janvier 2017 au 6 avril 2017

Assurance inventaire du ménage:	CHF 631.25 (prime annuelle)
Assurance responsabilité civile privée:	CHF 207.50 (prime annuelle)
Assurance bâtiment:	CHF 453.15 (prime annuelle) (35.08 % de la prime annuelle totale)
Prime annuelle totale:	CHF 1'291.90
Prime annuelle totale, y compris droit de timbre:	CHF 1'356.50
Prime totale pour la période:	CHF 361.73 (26.67 % x CHF 1'356.50)
Part assurance bâtiment pour la période:	CHF 126.90 (CHF 361.73 x 35.08 %)

Période du 7 avril 2017 au 31 décembre 2017 (prise en compte des chiffres produits pour 2019, en l'absence de changement de police d'assurance allégué entre le 7 avril 2017 et le 1^{er} janvier 2019)

Assurance inventaire du ménage:	CHF 499.40 (prime annuelle)
Assurance responsabilité civile privée:	CHF 207.50 (prime annuelle)
Assurance bâtiment:	CHF 844.80 (prime annuelle) (54.44 % de la prime annuelle totale)
Prime annuelle totale:	CHF 1'551.70
Prime annuelle totale, y compris droit de timbre:	CHF 1'629.29
Prime totale pour la période:	CHF 1'194.76 (73.33 % x CHF 1'629.29)
Part assurance bâtiment pour la période:	CHF 650.45 (CHF 1'194.76 x 54.44 %)

Période globale du 1^{er} janvier 2017 au 31 décembre 2017

Part assurance bâtiment:	CHF 777.35 (CHF 126.90 + CHF 650.45).
--------------------------	---------------------------------------

7.2. Se fondant sur le calcul qui précède, la Cour fiscale estime le montant de la prime d'assurance bâtiment effectivement acquittée par les recourants pour l'année 2017 à CHF 777.35. En tant qu'il porte sur le montant de la déduction de cette prime d'assurance pour la période fiscale 2017, le recours sera en conséquence partiellement admis dans le sens que cette déduction sera

portée à CHF 777.35 en lieu et place du montant de CHF 669.- confirmé en procédure de réclamation.

8.

Enfin, le dernier point litigieux est celui de la déduction de la prime d'assurance responsabilité civile privée dont les recourants se sont acquittés pour la période fiscale 2017 à hauteur de CHF 207.50, plus une part de droit de timbre qui peut être estimée à CHF 10.35 (prime d'assurance responsabilité civile de CHF 207.50 / prime totale sans droit de timbre de CHF 1'291.90 x droit de timbre total de CHF 64.60).

Alors que la déduction de la moitié de la prime y relative a été acceptée en procédure de taxation, sans être contestée dans la réclamation et le recours déposés par la suite, le Service cantonal des contributions propose dans ses observations de supprimer toute déduction et les recourants demandent au contraire dans leurs contre-observations que la totalité de cette prime soit déductible au titre de frais d'immeuble.

8.1. S'agissant des primes d'assurance responsabilité civile, la Notice spéciale reprend en les précisant quelque peu le contenu de l'art. 1 al. 1 let. b OFIP et la doctrine y relative (voir ci-dessus consid. 2.5). Elle prévoit ainsi à son chiffre 9.3.1 que les primes d'assurance concernant l'immeuble, y compris l'assurance responsabilité civile, constituent des frais d'exploitation déductibles (let. a) et que les primes d'assurance ménage et responsabilité civile privée ne sont par contre pas déductibles (let. b). Elle ajoute encore qu'en cas d'assurances combinées il s'agit de justifier en détail les primes annuelles obligatoires, les primes annuelles qui concernent l'immeuble seulement étant déductibles (let. c).

8.2. En l'occurrence, les documents produits par les recourants pour les années 2017 et 2019, intitulés « aperçu des primes », font référence à une « assurance responsabilité civile privée » dont le preneur est le recourant et dont la prime annuelle s'élève à CHF 207.50, droit de timbre non compris. Indépendamment de cette dénomination, il est toutefois d'usage que pour les assurés propriétaires de l'immeuble où ils habitent à titre principal, l'assurance responsabilité civile privée couvre également le risque lié à leur responsabilité civile légale de propriétaire. C'est dans ce sens que les conditions générales relatives à cette assurance (édition 04.19) prévoient notamment, sous chiffre « 7. Propriétaire d'immeuble », qu'est assurée la responsabilité civile légale en tant que propriétaire de maisons unifamiliales, de maisons plurifamiliales jusqu'à 3 appartements et d'appartements en propriété, à usage résidentiel et habités personnellement, en ajoutant que le bien-fonds appartenant à l'immeuble ainsi que les bâtiments annexes qui s'y trouvent et qui sont utilisés dans un but non lucratif sont également assurés ([...]).

Il résulte de ce qui précède que l'assurance responsabilité civile privée conclue par les recourants s'apparente à une « assurance combinée » au sens du chiffre 9.3.1 de la Notice spéciale, comprenant tant la couverture de risques sans lien avec l'immeuble que celle de risques supportés par les recourants en leur qualité de propriétaire d'immeuble. Dans une telle configuration, il conviendrait dès lors de déterminer quelles parts de la prime acquittée doivent être attribuées à la couverture du risque lié respectivement à la responsabilité civile privée et à la responsabilité civile de propriétaire d'immeuble, seule la seconde part constituant des frais d'immeubles déductibles.

8.3. Cela étant, il faut constater que l'autorité fiscale a effectué une telle répartition en procédure de taxation, admettant la moitié de la prime en question au titre de frais d'immeuble.

Cette solution très schématique n'a été contestée ni dans la réclamation, ni dans le mémoire de recours. Par ailleurs, les parties se sont ensuite opposées sur le principe même de la déduction d'un montant lié à la prime d'assurance responsabilité civile au titre de frais d'immeuble, sans discuter des modalités de la répartition effectuée.

Dans ces conditions, pour la période fiscale 2017 seule ici en cause, compte tenu également des très faibles intérêts en jeu dans le cas particulier, il n'y a pas lieu de remettre en question la solution qui a été retenue en procédure de taxation. En conséquence, un montant de CHF 108.90, correspondant à la moitié de la prime d'assurance responsabilité civile de CHF 217.85 acquittée par les recourants pour l'année 2017 (207.50 + CHF 10.35 de droit de timbre), sera admis en déduction au titre de frais d'immeuble.

8.4. Indépendamment de ce qui précède, le Service cantonal des contributions pourra, lors des périodes fiscales ultérieures et/ou dans des cas similaires, procéder à d'autres démarches d'instruction en vue d'estimer plus précisément, de façon schématique ou non, les quotes-parts de primes d'assurances combinées qui doivent être admises au titre de frais relatifs aux immeubles privés au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD.

9.

En résumé, dans la mesure où il est recevable, le recours sera partiellement admis et la décision attaquée modifiée dans le sens que la déduction pour les frais relatifs à l'immeuble privé (code 4.310) de la période fiscale 2017 sera portée de CHF 5'030.- à CHF 5'436.25 (prime d'assurance ECAB de CHF 256.- + contribution immobilière de CHF 604.- + divers travaux d'entretien sanitaire de CHF 1'789.- + travaux sur les murs intérieurs de CHF 1'697.- + achat de peinture de CHF 15.- + prime d'assurance sur installations électriques de CHF 189.- + prime d'assurance bâtiment de CHF 777.35 + part de la prime d'assurance responsabilité civile en lien avec l'immeuble de CHF 108.90).

9.1. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, 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).

En l'espèce, compte tenu certes de la valeur litigieuse très réduite, mais également des différentes questions litigieuses qui ont dû faire l'objet de développements plus importants que ce qui avait été envisagé dans un premier temps, l'émolument complet qui aurait été facturé en cas de rejet du recours aurait été fixé à CHF 500.- pour l'impôt fédéral direct. Vu l'admission très partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge des recourants un émolument légèrement réduit, fixé à CHF 400.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée.

9.2. Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens.

Impôt cantonal (604 2019 6)

10.

10.1. En droit cantonal harmonisé, l'art. 33 al. 2 LICD (voir aussi l'art. 9 al. 3 LHID) prévoit lui aussi 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. Cette disposition énonce également que sont en outre déductibles les dépenses d'investissements destinées à économiser l'énergie et à ménager l'environnement « dans la même mesure que pour l'impôt fédéral direct ».

Quant à l'art. 35 let. d LICD, à l'image de l'art. 34 let. d LIFD, il dispose que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent en revanche pas être déduits du revenu.

En présence de règles similaires, les consid. 2 à 8 concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Il en résulte que pour cet impôt également, dans la mesure où il est recevable, le recours sera partiellement admis et la décision attaquée modifiée dans le sens que la déduction pour les frais relatifs à l'immeuble privé (code 4.310) de la période fiscale 2017 sera portée de CHF 5'030.- à CHF 5'436.25 (prime d'assurance ECAB de CHF 256.- + contribution immobilière de CHF 604.- + divers travaux d'entretien sanitaire de CHF 1'789.- + travaux sur les murs intérieurs de CHF 1'697.- + achat de peinture de CHF 15.- + prime d'assurance sur installations électriques de CHF 189.- + prime d'assurance bâtiment de CHF 777.35 + part de la prime d'assurance responsabilité civile en lien avec l'immeuble de CHF 108.90).

10.2. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. 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. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, pour les mêmes raisons que pour l'impôt fédéral direct, vu l'admission très partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge des recourants pour l'impôt cantonal un émolument légèrement réduit, fixé à CHF 400.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée.

10.3. Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens.

(dispositif en page suivante)

la Cour arrête:

Impôt fédéral direct (604 2019 5)

1. Le recours est partiellement admis, dans la mesure où il est recevable.

Partant, la décision sur réclamation du 16 janvier 2019 est modifiée dans le sens que la déduction pour les frais relatifs à l'immeuble privé (code 4.310) de la période fiscale 2017 est portée de CHF 5'030.- à CHF 5'436.25.

2. Un émolument réduit fixé à CHF 400.- est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé avec l'avance de frais effectuée.
3. Il n'est pas alloué de dépens.

Impôt cantonal (604 2019 6)

4. Le recours est partiellement admis, dans la mesure où il est recevable.

Partant, la décision sur réclamation du 16 janvier 2019 est modifiée dans le sens que la déduction pour les frais relatifs à l'immeuble privé (code 4.310) de la période fiscale 2017 est portée de CHF 5'030.- à CHF 5'436.25.

5. Un émolument réduit fixé à CHF 400.- est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé avec l'avance de frais effectuée.
6. Il n'est pas alloué de dépens.

Notification.

Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 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 Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation des montants 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 5 décembre 2019/msu

Le Président :

La Greffière :