

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. X. est retraité. Il est propriétaire notamment de l'article... du registre foncier de Z. sur lequel est érigée, entre autres constructions, une maison familiale datant de 1840.

Dans l'annexe 04 "Etat des immeubles" jointe à leur déclaration d'impôt de la période fiscale 2005, les époux X. ont annoncé pour cette habitation une valeur fiscale de 702'000 francs, une valeur locative de 24'857 francs et une déduction de 78'050 francs au titre de frais d'entretien d'immeubles. Le montant total des frais d'entretien d'immeubles revendiqués sous le code 4.31 de la déclaration d'impôt s'élevait à 95'523 francs.

Par taxation du 18 janvier 2007, le Service cantonal des contributions a limité le montant de la déduction précitée à 55'555 francs.

B. Le 14 février 2007, le contribuable a formé réclamation par l'intermédiaire de sa fiduciaire, laquelle s'est exprimée en ces termes: "(...) les frais d'entretien du bassin n'ont pas été admis, notamment la facture de A. de fr. 29'592.00, la facture de B. pour fr. 2'460.00 et la facture de C. pour fr. 4'500.00. Monsieur X. conteste cette reprise et propose qu'il soit procédé à une visite des lieux (...). Par ailleurs, la valeur locative de sa propre maison a été déclarée, sous code 3.31, pour fr. 24'857.00. Or, cette valeur a été retenue pour fr. 29'244.00. Le recourant n'en comprend pas les raisons".

Par décision du 21 février 2008, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation de X. Après avoir relevé qu'il avait mandaté son secteur d'estimation des immeubles afin de procéder à la vision locale, requise par le contribuable et destinée à permettre de déterminer si une partie des frais refusés pouvait néanmoins être prise en considération, le Service cantonal des contributions a indiqué que ces frais concernaient la réhabilitation du bassin de plaisance auparavant utilisé comme piscine, puis comblé par du sable et mis hors service dans le but d'assurer la sécurité de leurs petits enfants. Cette réhabilitation effectuée en 2005 était destinée à redonner au bassin son état d'origine et le contribuable a mandaté à cet effet plusieurs entreprises chargées d'effectuer les travaux nécessaires. A la suite de sa vision locale du 10 août 2007, le secteur d'estimation des immeubles a décidé de n'admettre en déduction que la facture de l'entreprise B. de 2'460 francs pour la restauration de la molasse, les autres investissements devant être considérés comme de la transformation non déductible. S'agissant de la valeur locative, le Service cantonal des contributions a exposé que celle-ci avait été imposée sur la base du questionnaire immobilier complété par le secteur d'estimation des immeubles en 2004, que le résultat aboutissait à une valeur locative annuelle de 29'244 francs mais que cette valeur était réduite de 15% car les contribuables vivent dans une maison protégée de sorte que la valeur s'élevait à 24'857 francs. Il a ajouté que pour se conformer aux exigences de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, le Conseil d'Etat fribourgeois a décidé de supprimer cet abattement sur la valeur locative des immeubles protégés avec effet au 1^{er} janvier 2001, date à partir de laquelle la valeur locative de la maison du contribuable a été imposée à hauteur de 29'244 francs.

Par taxation rectifiée du 19 mars 2008, la déduction pour frais d'entretien d'immeubles a été arrêtée à 58'015 francs au lieu de 55'555 francs.

C. Le 14 avril 2008, la fiduciaire a formé réclamation contre la taxation du 19 mars 2008 en maintenant que les frais relatifs à l'ancien bassin (facture A. de fr. 29'592.00 et facture C. de fr. 4'500.00 avec, en plus de ce qui avait été revendiqué le 14 février 2007, facture F. de fr. 768.00, soit fr. 34'860.00 au total) devaient être déduits sur la base de l'art. 33 al. 2 et 3 LIFD.

Par courrier du 29 avril 2008, le Service cantonal des contributions a confirmé le contenu d'un entretien téléphonique intervenu le même jour. Il a précisé que les éléments contestés par cette réclamation du 14 avril 2008 se rapportaient à la taxation définitive du 18 mars 2008 (recte: 19 mars 2008) de la période fiscale 2005 qui faisait suite à la réclamation du 21 février 2008. Le Service cantonal des contributions a par conséquent renvoyé la fiduciaire aux voies de droit figurant sur sa décision sur réclamation du 21 février 2008.

Le 5 mai 2008, la fiduciaire a expliqué qu'elle n'était pas en possession de la décision sur réclamation prononcée le 14 avril 2008 et a demandé à la recevoir "de telle sorte que les voies de droit soient à nouveau ouvertes pour un délai de 30 jours".

Le 8 mai 2008, le Service cantonal des contributions a avisé la fiduciaire que la décision du 21 février 2008 lui avait été envoyée en même temps qu'une copie au contribuable et qu'il ne pouvait donc pas "rouvrir les voies de droit puisque le délai a été largement dépassé". Il lui a transmis une copie de la décision sur réclamation, mais sans réouverture des voies de droit.

En date du 19 mai 2008, la fiduciaire a indiqué au Service cantonal des contributions que la décision sur réclamation ne lui avait pas été adressée, mais que ses clients par contre l'avaient reçue en partant de l'idée que c'était aussi le cas de la fiduciaire. Considérant que cette situation s'avérait très ennuyeuse, la fiduciaire a proposé au Service cantonal des contributions de rouvrir les voies de droit usuelles à compter du 16 mai 2008, date à laquelle elle a reçu dite décision.

Dans sa réponse du 30 mai 2008 à la fiduciaire, le Service cantonal des contributions s'est déterminé en ces termes: "Suite à votre lettre du 19 mai 2008 qui a retenu toute notre attention, nous sommes dans l'obligation de vous confirmer pour la 3^{ème} fois que nous ne pouvons rouvrir les voies de droit usuelles. Cet élément a déjà fait l'objet des mêmes considérations dans nos lettres du 29 avril 2008 et du 8 mai 2008. Aussi, il semble certainement plus judicieux d'établir un recours auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal conformément aux articles 180 al. 1 LICD et 140 al. 1 LIFD même si le délai est dépassé. Toutefois, nous vous rappelons que la décision sur réclamation avait aussi été envoyée chez vos clients et qu'ils en avaient pris connaissance".

D. Par acte du 12 juin 2008, les époux X., toujours représentés par leur fiduciaire, ont interjeté recours contre l' "Avis de taxation du 19 mars 2008 / Lettre du Service cantonal des contributions du 29 avril 2008" en maintenant leurs conclusions tendant à la déduction de 34'860 francs au titre de frais d'entretien d'immeubles et de frais de restauration en vue du maintien du patrimoine. Ils réitérent qu'il ne s'agit pas d'un bassin

transformé en piscine mais de la remise en état du bassin original et du jet d'eau tels qu'ils avaient été dessinés par Vivell en 1928/1929.

L'avance de frais fixée à 300 francs par ordonnance du 18 juin 2008 a été payée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 10 juillet 2008, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours. S'agissant de la date de la notification de la décision sur réclamation, il admet les allégations de la fiduciaire selon lesquelles cette dernière ne l'aurait pas reçue, dans la mesure où dite décision n'a pas été expédiée en recommandé. Quant aux frais d'immeubles revendiqués, il relève que ces frais concernent exclusivement la réhabilitation du bassin de plaisance, un endroit qui était utilisé auparavant comme piscine. Il observe à cet égard que la mère du recourant avait transformé le bassin original en piscine dont la profondeur était de 2 mètres, que cette piscine avait été recouverte de terre par le propriétaire à fin 1987 afin de protéger ses petits-enfants et que celui-ci a décidé de remettre en état le bassin en 2003. Il note que la profondeur initiale de 2 mètres a été ramenée à 50 centimètres ce qui représente une modification très importante et que de plus, le bassin n'entre pas en considération pour le calcul de la valeur locative contrairement à une piscine. Le Service cantonal des contributions y voit également un changement d'affectation de cet élément et rappelle la jurisprudence de la Cour fiscale qui a jugé d'une part que les frais résultant de la modification de l'aménagement extérieur d'un immeuble représentent des frais de plus-value non déductibles (ATA 4F 05 22/23 non publié dans la cause B. et J. A. c. SCC du 8 juillet 2005), et d'autre part que les honoraires d'architecte sont des frais apportant une plus-value à l'immeuble sauf s'il s'agit de travaux en vue d'économiser l'énergie (ATA 4F 02 141 non publié dans la cause D. B. c. SCC du 2 juillet 2003). Il rappelle encore, toujours selon la jurisprudence de la Cour fiscale, que seules sont déductibles au titre de frais d'entretien les dépenses en rapport immédiat avec la valeur locative, ce qui l'amène à confirmer son refus d'accorder la déduction revendiquée.

La fiduciaire a déposé des contre-observations le 7 août 2008. Pour l'essentiel, elle souligne, s'agissant des délais légaux de recours, que c'est bien la première fois qu'une telle situation s'est présentée à elle. Elle précise encore que lorsque le bassin en cause a été transformé en piscine en 1960, des travaux importants ont été exécutés qui ont pu représenter un caractère de plus-value compte tenu de l'usage de la piscine, que le fait de restaurer le bassin en lui redonnant son affectation initiale ne présente aucune plus-value et qu'au contraire, la valeur locative de la piscine doit disparaître. La fiduciaire soutient que les travaux entrepris ont un caractère d'entretien et rentrent dans la catégorie des "frais occasionnés par des travaux de restauration de biens culturels que le contribuable entreprend" au sens de l'art. 33 de la loi sur les impôts cantonaux directs. Elle fait valoir que les frais d'architecte ont été rendus nécessaires car il s'agissait de la restauration d'un bien culturel et de gros travaux dont la surveillance était importante. Elle explique enfin que les travaux auraient pu être subventionnés, que le recourant a renoncé à cette aide estimant qu'il était de son devoir de ne pas charger l'Etat, mais qu'il considérerait comme normal que ces dépenses soient déductibles de ses revenus.

Dans les ultimes remarques qu'il a déposées le 4 septembre 2008, le Service cantonal des contributions maintient ses conclusions en exposant pour le surplus qu'aucune valeur locative n'a été calculée pour la piscine de sorte qu'il serait difficile de la supprimer

comme le requiert la fiduciaire. Il relève encore que la nécessité de faire appel à un architecte pour surveiller les gros travaux en cause démontre que ces travaux ne sont donc pas usuels et diffèrent grandement d'un entretien normal et courant d'un bien immobilier. Il ajoute que le fait de demander ou non un subventionnement à l'Etat ne prouve pas que les travaux doivent être admis fiscalement en déduction.

e n d r o i t

I. Procédure applicable et jonction des causes

1. a) A teneur de l'art. 104 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral n'en dispose autrement. A cet égard, les cantons sont également libres en principe dans l'aménagement et l'organisation de la commission de recours en matière d'impôt (voir A. PEDROLI *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 104 n. 5 ss). Aussi les al. 1 et 2 de l'art. 4 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RSF 634.1.11) prescrivent-ils que la procédure de recours devant le Tribunal cantonal - lequel est l'instance de recours prévue par l'art. 104 al. 3 LIFD - est réglée par analogie en application des dispositions correspondantes du droit cantonal, sous réserve de dispositions contraires du droit fédéral (voir art. 140 ss LIFD). Il s'ensuit que les règles de procédure de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) sont applicables à titre subsidiaire.

b) L'art. 42 al. 1 let. b CPJA prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement de l'affaire le recours concernant l'impôt fédéral direct (604 08-85) et le recours concernant l'impôt cantonal (604 08-86). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule et même décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal cantonal. Par ailleurs, les deux moyens de droit présentent un rapport étroit sous un angle non seulement procédural mais également matériel, dans la mesure où ils soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques.

Dans son ATF 130 II 509 consid. 8.3, le Tribunal fédéral avait jugé qu'il était impératif de distinguer clairement, dans leur motivation et dans leur dispositif, les deux décisions à rendre par la Cour fiscale (impôt fédéral direct et impôt cantonal). A la suite de cet arrêt, la Cour fiscale avait indiqué qu'en cas de contestation de son arrêt devant le Tribunal fédéral suisse, il y avait également lieu de distinguer dans le mémoire de recours les conclusions et les griefs propres à chaque impôt concerné. La Haute Cour fédérale a toutefois relativisé cette jurisprudence dans un arrêt 2C_721/2008 du 5 mars 2009 (à publier), en considérant que lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut donc être traitée avec un raisonnement identique, tant pour l'impôt fédéral direct, que pour les impôts cantonal et communal, on peut admettre

qu'une seule décision soit rendue et que le dispositif ne distingue pas entre les deux catégories d'impôts. Mais il importe alors que la motivation de la décision attaquée permette clairement de saisir que la décision rendue vaut aussi bien pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonal et communal. Le Tribunal fédéral a ajouté que dès lors que son pouvoir d'examen et que ses compétences sont désormais les mêmes avec l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, que les impôts cantonal et communal portant sur une matière visée à l'art. 73 al. 1 LHID, il n'y a plus de raison d'exiger systématiquement du recourant qu'il dépose deux recours distincts pour chacun de ces impôts. Celui-ci peut attaquer cette décision dans un seul recours. Il faut cependant qu'il ressorte de la motivation du recours, qu'il s'en prend tant à l'impôt fédéral direct, qu'aux impôts cantonal et communal, pour que ces deux catégories d'impôts soient revues par le Tribunal fédéral.

Cela étant, indépendamment des exigences de forme auxquelles doit répondre un arrêt traitant à la fois l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal, il demeure impératif d'examiner ces deux objets de manière précise et clairement distincte.

II. Impôt fédéral direct (604 08-85)

2. Le recours a été formé le 12 juin 2008 contre une décision du 21 février 2008. La fiduciaire soutient qu'elle n'a reçu dite décision que le 16 mai 2008. De son côté l'autorité intimée admet, dans la mesure où son envoi n'a pas été posté en recommandé, que la fiduciaire ne l'a pas reçu plus tôt. En l'absence de preuve de la date de la notification de la décision attaquée, les allégations de la fiduciaire doivent être admises. Dans la mesure où il existe un rapport de représentation, l'envoi d'une copie de la décision sur réclamation aux contribuables eux-mêmes n'a pas provoqué l'ouverture du délai de recours. Aussi convient-il de considérer que la fiduciaire a agi en temps utile lorsqu'elle a recouru le 12 juin 2008. Pour le reste, le recours a en outre été déposé dans les formes. Il répond donc aux exigences prévues aux arts. 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

3. a) 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 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 (RS 642.116), ainsi que dans les deux ordonnances prises sur cette base respectivement, par le Département fédéral des finances (ordonnance du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables, 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, RS 642.116.2). Cette dernière ordonnance prévoit à son art. 1 al. 1 let. a que sont déductibles les frais d'entretien dus aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble.

L'art. 34 let. d LIFD dispose en revanche que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent pas être déduits du revenu. Constituent de telles dépenses celles dont la valeur, à la fin de la période fiscale, se trouve toujours dans le patrimoine du contribuable et qui augmente la valeur intrinsèque de son bien, y apportant une plus-value durable (M. REICH/M. ZÜGER *in* ZWEIFEL/ATHANAS [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bâle 2000, n. 17 ad art. 34; Y. NOËL *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 34 n. 14).

b) Il découle des dispositions précitées que les frais d'entretien - au sens technique - sont ceux engendrés par les travaux nécessaires au maintien en l'état de l'immeuble, notamment au maintien de ses possibilités d'utilisation, et qui n'en augmentent pas la valeur, ne lui apportent pas une amélioration (ACCR FR 1988 II. E n° 7 consid. 1 et la jurisprudence citée). La doctrine distingue entre les travaux de maintien en état (*Instandhaltungskosten*), effectués régulièrement, ceux de remise en état (*Wiederinstandstellungskosten*), qui sont faits à intervalles plus espacés et ceux de remplacement d'installations obsolètes (P. LOCHER, Kommentar zum DBG, Ière partie, Therwil/Bâle 2001, n. 24 ad art. 32). 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 (B. ZWAHLEN *in* Zweifel / Athanas [édit.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bâle 2000, n° 11 ad art. 32). Les frais d'entretien comprennent principalement les dépenses de rénovation et de réparation des immeubles, destinées à compenser l'usure normale due à l'usage de la chose et à l'écoulement du temps; ils permettent de maintenir la source du revenu qu'est l'immeuble (B. ZWAHLEN, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, thèse, Bâle 1986, p. 83 ss, 144 s.).

S'agissant d'immeubles privés, le moment déterminant pour juger du maintien ou de l'augmentation de la valeur est celui de leur acquisition par le contribuable ou son prédécesseur juridique (P. LOCHER, n. 18 ad art. 32). Des travaux qui portent la valeur de l'immeuble au-delà de celle qu'il présentait alors cessent d'être déductibles fiscalement.

c) Aux fins de concrétiser les dispositions légales cantonales et fédérales, 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 valable dès la période de taxation 2001 (ci-après: la Notice spéciale, disponible sur Internet¹). 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 qu'elle constitue un règlement d'application cantonale, 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, mise à part l'autorité qui les a émises respectivement, aucune différence n'était envisagée. C'est, d'ailleurs l'avis que soutiennent M. REICH/M. ZÜGER *in* ZWEIFEL/ATHANAS [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bâle 2000, n° 11 ad art. 32 qui observent, dans la plupart des législations cantonales une pratique

¹ voir l'adresse suivante: http://www.fr.ch/scc/sei/notice_immeubles.pdf

des frais d'entretien déductibles est 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 standards d'équipement.

La Cour fiscale a jugé que cette Notice spéciale ne se fonde pas sur une délégation de compétence prévue par la loi fiscale. C'est pourquoi elle n'a un effet contraignant que dans la mesure où le recourant ne prouve pas qu'il a, en application des règles sur le fardeau de la preuve, assumé des frais effectifs plus élevés que le montant admis par le fisc selon les proportions fixées dans la Notice spéciale (voir ATA non publiés 4F 06 232/233 du 6 juillet 2007 en la cause J. et M. J. c. SCC, 4F 02 25 du 18 octobre 2002 en la cause M.-F. et F. J.-P. c. SCC ainsi que 4F 03 145 du 12 décembre 2003 en la cause W. H. c. SCC).

Dans un arrêt du 15 février 2008, le Tribunal fédéral a confirmé que, si une dépense englobe et une partie de frais d'entretien et une partie augmentant la valeur, la dépense n'est déductible que pour la part imputable aux frais d'entretien (ATF 2C_141/2008 consid. 2.1 publié sur Internet à l'adresse www.bger.ch). Elle a précisé en outre, que les parts respectives pouvaient être estimées.

4. a) Sont en outre déductibles les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur leur ordre, pour autant qu'ils ne soient pas subventionnés (art. 32 al. 3 LIFD).

Ces dépenses sont déductibles aux conditions (cumulatives) suivantes: - les travaux visés correspondent bien à des travaux de restauration; - ils portent sur des monuments historiques; - ils sont entrepris par le contribuable en vertu de dispositions légales; - ils sont entrepris en accord avec les autorités ou sur leur ordre; - ils ne sont pas couverts par une subvention. Si les conditions légales sont toutes réalisées, des règles spéciales s'appliquent à ces dépenses puisqu'elles sont alors intégralement déductibles. On ne procède à aucune analyse de l'impact des travaux sur la valeur de l'immeuble, de sorte que même les travaux d'investissement apportant une plus-value à l'immeuble (totale ou partielle) sont entièrement déductibles, contrairement à ce que prévoit l'art. 34 let. d LIFD précité.

b) En matière de protection des monuments historiques, la tâche de la Confédération se limite pour l'essentiel aux objets d'importance nationale et que la protection des monuments d'importance régionale et locale incombe aux cantons, de sorte que c'est principalement aux cantons qu'il appartient de définir la notion de "monument historique" (ATA 4F 02 46 non publié du 21 février 2003 dans la cause C. et K. P. c. Service cantonal des contributions, consid. 7 et références citées). Dans le canton de Fribourg, la notion de "bien culturel" est définie à l'article 3 al. 1 de la loi du 7 novembre 1991 sur la protection des biens culturels (LPBC; RSF 482.1). Il s'agit d'un "objet, immeuble ou meuble, ancien ou contemporain, qui présente, pour la communauté, de l'importance comme témoin de l'activité spirituelle, de la création artistique et de la vie sociale". Les biens culturels immeubles ainsi que les parties intégrantes et les accessoires qui présentent un intérêt propre peuvent être mis sous protection (art. 19 let. a LPBC). La mise sous protection se fait à l'aide des instruments et selon les procédures de la législation sur l'aménagement du territoire et les

constructions (art. 20 LPBC). Les biens culturels protégés sont recensés au moyen d'un inventaire officiel (art. 48 al. 1 LPBC). Les immeubles protégés font l'objet d'un inventaire distinct (art. 54 al. 1 du règlement du 17 août 1993 d'exécution de la loi sur la protection des biens culturels [RELPC; RSF 482.11]). Dans cette affaire 4F 02 46 précitée, la Cour fiscale a considéré que le bâtiment étant classé à l'inventaire de la Commission cantonale des monuments historiques et édifices publics, l'on pouvait se demander si une partie du coût des travaux ne serait pas déductible au titre de frais occasionnés par des travaux de restauration de biens culturels immeubles. Elle a précisé à cet égard que seul le supplément de coûts occasionné par des contraintes architecturales liées à la mise sous protection de l'immeuble pourrait être admis en déduction à ce titre. Elle a ajouté qu'il appartenait en outre aux recourants d'alléguer et d'établir que les contraintes en question ont renchéri les coûts de construction.

5. a) Dans sa décision sur réclamation, l'autorité intimée a qualifié les dépenses en cause de frais de transformation. De leur côté, les recourants estiment que les travaux entrepris ont un caractère d'entretien et doivent être déduits en vertu de l'art. 33 al. 2 LIFD. S'agissant de l'aménagement extérieur, la Notice spéciale prévoit, sous le point 8.1.3 b), que la totalité des dépenses constitue des frais d'entretien déductibles en cas de "réparation / remplacement à valeur égale". En revanche, si l'on procède à un nouvel aménagement extérieur (point 8.1.2 de la Notice spéciale), toute déduction est refusée.

Les factures dont la déduction est requise en l'espèce ont été établies par trois entreprises: les sociétés G., C. ainsi que F.. Les trois factures G. de 27'833.80 francs, 1'586.50 francs et 99.30 francs concernent la livraison et l'installation d'une fontaine d'ornement, d'accessoires et de produits d'entretien. La facture F. de 768 francs concerne un bassin de plaisance pour lequel il a été procédé à un percement du couvercle en ciment existant avec fourniture et pose d'une cape de vanne. Quant à la facture C. de 4'500 francs, elle a trait aux honoraires dus pour la planification et la surveillance des travaux de restauration et de remise en service d'un bassin de plaisance dans le jardin ainsi que le contrôle des décomptes et des factures y relatives. Ces factures concernent la réhabilitation de l'ancien bassin d'ornement, construit à la fin des années 1920 qui, après avoir été transformé en piscine vers 1960 puis remblayé et planté de pervenches en 1987, a retrouvé sa fonction initiale.

Les dépenses liées aux travaux de livraison et d'installation d'une fontaine d'ornement avec accessoires et produits d'entretien, de même que celles pour le percement du couvercle en ciment existant avec fourniture et pose d'une cape de vanne ne correspondent manifestement pas à des dépenses de rénovation et de réparation destinées à compenser l'usure normale due à l'usage et à l'écoulement du temps. Le recourant ne le prétend pas au demeurant. Cela étant, il ressort du dossier de l'autorité intimée que cette piscine n'a pas été prise en considération pour calculer la valeur locative de l'immeuble des recourants. Or, comme l'a rappelé le Tribunal fédéral (ATF 2A.683/2004 du 15 juillet 2005 traduit *in* RDAF 2005 II 502 consid. 2.3 et références citées), les frais d'entretien constituent des frais d'acquisition du revenu, et les frais d'acquisition du revenu présupposent la réalisation d'un revenu imposable, car selon un principe de base en matière de fiscalité directe, seuls les frais engagés pour «l'obtention du revenu» peuvent être déduits des revenus imposables. Tel est le cas lorsque les dépenses demandées en déduction sont en rapport immédiat avec la valeur locative déclarée comme revenu et non pas si elles représentent des dépenses pour l'entretien privé du contribuable. Constituent de telles dépenses celles qui ne sont pas liées à la

réalisation d'un revenu, mais servent à satisfaire des besoins personnels et constituent de ce fait une utilisation du revenu. Par conséquent, dans la mesure où cet élément de l'aménagement extérieur de l'immeuble du recourant n'a jamais été pris en compte dans le revenu immobilier, l'on ne saurait voir dans les dépenses liées aux travaux en cause des frais d'acquisition du revenu de l'immeuble du recourant. Partant, les dépenses en question ne sauraient être déduites au titre de frais d'entretien d'immeubles.

b) Il importe d'examiner encore si les frais litigieux constituent des dépenses de restauration de monuments historiques déductibles au sens de l'art. 33 al. 3 LIFD. En l'espèce, le recourant a décidé de redonner à son jardin le cachet qu'il avait à l'origine en restaurant la fontaine érigée à la fin des années 1920. Il ne saurait valablement prétendre à bénéficier de la déduction pour frais de restauration de monuments historiques du seul fait que les travaux entrepris lui ont permis de réhabiliter l'ancien bassin de plaisance tel qu'il existait à la fin des années 1920 et que ces travaux n'ont pas été couverts par des subventions (au demeurant jamais sollicitées). L'octroi de cette déduction - on l'a vu plus avant - suppose que la restauration ait été entreprise en vertu de dispositions légales et qu'elle l'ait été en accord avec les autorités ou sur leur ordre. Or, le recourant n'a pas démontré que tel était le cas. Il ne remplit pas les exigences posées par l'art. 32 al. 3 LIFD et n'a donc pas droit non plus à la déduction revendiquée.

c) Quant aux honoraires d'architecte, la Notice spéciale prévoit, sous le point 10.3.1, que dans le cadre de rénovation, ou de transformation et d'agrandissement, la totalité des dépenses constitue de la plus-value non déductible. Seuls sont déduits les frais d'études et d'honoraires concernant les travaux effectivement exécutés en vue d'économiser l'énergie et de recourir aux énergies renouvelables (point 10.3.2 de la Notice spéciale). D'autre part, dans une affaire jugée en 2003 et dont se prévaut l'autorité intimée mais en la citant de manière incomplète, la Cour fiscale a jugé qu'une note d'honoraires d'architecte se rapportant à des travaux d'entretien déductibles (la réfection d'une toiture) devait suivre le même sort que les frais résultant de ces travaux eux-mêmes admis en déduction, et pouvait donc être déduite au titre de frais d'entretien (ATA 4F 02 141 non publié dans la cause D. B. c. SCC du 2 juillet 2003 consid. 4c). En l'espèce, la note d'honoraires en cause se rapporte à des travaux de transformation dont la déduction doit être refusée. Il s'ensuit que la facture d'honoraires de 4'500 francs ne donne pas lieu non plus à déduction. Cette solution est conforme à la jurisprudence précitée ainsi qu'à la Notice spéciale.

Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté.

6. a) En vertu de l'art. 144 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. 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: Tarif JA; RSF 150.12). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 300 francs.

III. Impôt cantonal (604 08-86)

7. Au niveau cantonal également, il convient d'admettre que le recours déposé le 12 juin 2008 contre une décision du 21 février 2008 a été déposé en temps utile dans la mesure où l'autorité intimée n'a pas pu démontrer à quelle date est intervenue la notification de sa décision. Le recours a en outre été déposé dans les formes. Il répond donc aux exigences prévues aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RSF 642.14), 180 LICD et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

8. a) En droit cantonal, le contribuable qui possède des immeubles privés peut aussi déduire les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers (art. 33 al. 2 1^{ère} phr. LICD et 9 al. 1 LHID). L'art. 33 al. 2 2^{ème} phr. LICD dispose que le contribuable peut déduire les dépenses d'investissements destinées à économiser l'énergie et à ménager l'environnement dans la même mesure que pour l'impôt fédéral direct (voir également art. 9 al. 3 let. a LHID).

b) Les dispositions d'application sont contenues dans l'ordonnance du 21 mars 2001 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés, des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ainsi que des frais de restauration de biens culturels immeubles (l'ordonnance cantonale; RSF 631.421).

c) L'art. 33 al. 3 LICD dispose que sont en outre déductibles les frais occasionnés par des travaux de restauration de biens culturels immeubles que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur leur ordre, pour la part non couverte par des subventions (voir également art. 9 al. 3 let. b LHID).

d) En présence de règles similaires, les considérants 3 à 5 concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Il en résulte que l'autorité intimée était fondée à refuser toute déduction pour les dépenses litigieuses. Le recours formé au niveau cantonal est rejeté également.

9. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. 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 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 400 francs.

l a C o u r a r r ê t e :

I. Impôt fédéral direct (604 08-85)

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de 300 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

II. Impôt cantonal (604 08-86)

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de 400 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice.

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, conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110).

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).

402.92;402.95