



**c o n s i d é r a n t e n f a i t**

A. A. \_\_\_\_\_, est domiciliée à B. \_\_\_\_\_; font partie de sa fortune privée sa maison d'habitation (sise au chemin C. \_\_\_\_\_) et un grand immeuble locatif (chemin D. \_\_\_\_\_, également à B. \_\_\_\_\_).

Pour la période fiscale 2007, elle a déclaré une valeur locative de 14'856 francs (code 3.31), des fermages de 680'101 francs (code 3.343) et une valeur fiscale globale des immeubles de 8'009'000 francs (dont 320'000 francs pour la villa). En outre, elle a revendiqué la déduction d'un montant de 269'773 francs (dont 255'212 francs pour l'immeuble locatif) au titre de frais d'entretien d'immeubles privés (code 4.31).

Dans le cadre de la procédure de taxation, le Service cantonal des contributions a requis de la contribuable différents renseignements ou documents complémentaires au sujet des frais d'entretien des deux immeubles.

Par taxation ordinaire du 22 octobre 2009, le Service cantonal des contributions n'a admis que 174'871 francs en déduction au titre de frais d'entretien d'immeubles. Sur la base des pièces produites, il a considéré, dans sa répartition des frais, qu'un montant de 169'986 francs concernait des impenses de plus-value. L'impôt cantonal sur le revenu dû par A. \_\_\_\_\_ a été fixé (avant majoration de l'impôt de base) à 48'843 francs sur la base d'un revenu imposable 361'882 francs et son impôt fédéral direct à 35'790 fr 95 sur la base d'un revenu imposable de 362'922 francs.

B. Le 25 novembre 2009, A. \_\_\_\_\_ a contesté la taxation précitée par l'intermédiaire de ATEP Legal & Tax Solutions SA, Alain Touron, avocat, Elle a notamment fait valoir:

*"Toutes les factures qui ont été payées ... soit un total de CHF 169'986,10 (compte 4470 : CHF 124'105,40 et compte 4001 : 45'880.70) correspondent à des frais d'entretien et des montants investis sur requête de l'ECAB pour la mise en conformité des systèmes d'éclairage et de ventilation ainsi que des sorties de secours des garages sis dans l'immeubles à D. \_\_\_\_\_. Il ne s'agit dès lors pas de travaux de plus-value mais bien au contraire de travaux effectués en vue l'entretien et de l'adaptation aux nouvelles normes imposées par la loi sur la police du feu et la protection contre les éléments naturels et la loi sur l'assurance des bâtiments. En outre, ces travaux, qui ont engendrés notamment le perçage des dalles des garages et de la toiture en vue de l'installation des sorties de secours, ont impliqué la perte de deux places de parc engendrant ainsi une moins-value due à une baisse du rendement entraînant donc une réduction de la valeur de l'immeuble. Pour ces motifs, le montant de CHF 169'986,10 doit dès lors être pris en compte dans le calcul des frais d'entretien de l'immeuble figurant sous point 4.310 de la taxation 2007.*

*Preuves : lettre de l'ECAB du 3 août 2005, préavis de l'inspection cantonale du feu du 23.10.2006, rapports des défauts de E. \_\_\_\_\_ du 21 septembre 2005, interrogatoire de Monsieur F. \_\_\_\_\_, architecte, associé chez G. \_\_\_\_\_.*

### **Conclusion**

*Au vu de ce qui précède, nous concluons à la modification de l'avis de taxation ordinaire mentionné sous rubrique. Celui-ci doit en effet être remplacé par un avis de taxation tenant compte sous point 4.310 d'un montant additionnel de CHF 169'986.-, soit au total CHF 344'857,10 (CHF 174'871.-, CHF 169'857.-).,,*

Le 11 juin 2010, le Secteur d'estimation des immeubles du Service cantonal des contributions a procédé à une vision locale.

Par décision du 24 juin 2011, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation en retenant ce qui suit:

*"Le Service cantonal des contributions (SCC) tient à rappeler que pour ces travaux, un permis de construire a été déposé au Service des constructions et de l'aménagement (Seca).*

*Escaliers de secours du garage*

*Par conséquent, le SCC se réfère à 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-B), dont il ressort les précisions suivantes :*

#### **Investissements apportant une PV (page 6 al. 3.3)**

*Si des améliorations apportent une 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, la totalité des dépenses ne pourra pas être déduite comme frais d'entretien. Dans ce cas, on se réfère au catalogue de répartition des frais.*

*En principe, le SEI considère ces travaux comme nouvelle installation soit PV, mais vu que ces travaux ont été effectués sur demande de l'ECAB et que l'adaptation aux nouvelles normes a été imposée par la police du feu, ils peuvent être comparés au point **1.4 (parois coupe-feu)** de la notice spéciale à la page 10.*

#### **Point 1.4.1 b:**

<i>Sur ordre de la police du feu</i>	<i>1/2</i>	<i>PV</i>	<i>= Fr.</i>	<i>84'993.-</i>
	<i>1/2</i>	<i>Ent.</i>	<i>= Fr.</i>	<i>84'993.-</i>

*Dès lors, le Service cantonal des contributions accepte de déduire sous le code 4.31, le montant de **Fr. 250'218.- comme frais d'entretien déductible** (Fr. 165'225.- + Fr. 84'993.-), en lieu et place de Fr. 165'225.-,,*

C. En date du 26 juillet 2010, A. \_\_\_\_\_ a recouru contre la décision précitée par l'intermédiaire de son mandataire. Elle conclut à l'annulation de la décision attaquée et à la déduction (sous code 4.31) d'un montant de 335'211 francs (en lieu et place des 250'218 francs admis). A l'appui de son recours, elle réitère les motifs invoqués en procédure de réclamation déjà. Partant, elle maintient que l'intégralité du montant de 169'986 francs concerne des frais d'entretien d'immeubles.

L'avance de frais fixée à 1'500 francs par ordonnance du 27 juillet 2010 a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 23 septembre 2010, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il observe notamment que la recourante a procédé à la construction d'escaliers de secours qui n'existaient pas auparavant, ainsi qu'à la mise en conformité des systèmes d'éclairage et de ventilation. Même si ces travaux ont été effectués sur recommandation de l'ECAB et suite aux nouvelles normes imposées par la police du feu, ils constituent néanmoins des éléments nouveaux entrant dans le prix de l'immeuble lors d'une éventuelle vente. Selon l'autorité intimée, ils peuvent être comparés au parois coupe-feu mentionnées au point 1.4 de 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". Ne sont déductibles que les frais servant à maintenir la valeur d'un immeuble dans l'état dans lequel il se trouvait au moment de son acquisition, quelque chose qui n'existait pas auparavant ne pouvant être entretenu. Et de relever que les plans déposés et le permis de construire obtenu démontreraient bien qu'il s'agit d'une nouvelle construction.

Invitée à déposer des observations par lettre du 6 août 2010, l'Administration fédérale des contributions n'y a pas donné suite.

La recourante a fait part de ses contre-observations le 27 octobre 2010. Elle se réfère aux constatations de l'ECAB (lettre du 3 août 2005) et souligne notamment qu'elle n'a pas reçu une simple recommandation, mais bien l'ordre d'exécuter ces travaux. Or, par travaux d'entretien, il faut entendre les travaux rendus nécessaires pour tenir l'immeuble en bon état, à savoir également pour le maintenir dans un état conforme à la législation. Elle fait valoir qu'en l'état, alors même que depuis 1958 les garages n'ont connu aucun incident, les travaux effectués ont été nécessaires au maintien en conformité avec les normes devenues applicables en la matière. Enfin, il est à son avis arbitraire de prétendre que ces travaux auraient augmenté le prix de vente de l'immeuble. Puisque celui-ci se fondait essentiellement sur la valeur de rendement qui n'a pas augmenté, mais au contraire diminué (perte de deux places de parc pour construire les escaliers).

Dans ses ultimes remarques du 11 novembre 2010, le Service cantonal des contributions précise que la liste des frais effectifs à déduire qui figure dans la notice spéciale n'est pas exhaustive. Par contre, la mise en conformité des frais d'éclairage et de signalisation de sécurité du parking est considérée comme une adaptation à la norme selon les prescriptions qui, conformément au point 7.1.1 de la notice, doivent être répartis à raison de 50 % comme plus-value et 50 % comme frais d'entretien. Au surplus, les frais engendrés par la création de nouvelles voies d'évacuation peuvent être assimilés, par analogie, aux parois coupe-feu construites sur ordre de la police du feu et dont les frais se répartissent également à raison de 50 % comme plus-value et 50 % comme frais d'entretien.

## e n d r o i t

### **I. Impôt fédéral direct (604 2010-101)**

1. a) En vertu de l'art. 32 al. 2 loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11), 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.

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 (MARKUS REICH *in* Zweifel/Athanas [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 2008, n. 17 ad art. 34; YVES NOËL *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 14 ad art. 34; ATF 133 II 287).

b) Les dispositions d'exécution de l'art. 32 al. 2 LIFD 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.

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 - B (ci-après: la Notice spéciale). 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 soutient BERNHARD ZWAHLEN (*in* Zweifel / Athanas [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 2008, n. 11 ad art. 32) qui observe, 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 standards d'équipement usuels dans la région.

c) Comme la Cour fiscale l'a rappelé le 28 mai 1999 déjà (4F 95 202 non publié en la cause N. M. c. SCC consid. 2a) et à de nombreuses reprises par la suite (voir p. ex. les arrêts 607 2008-19/20 du 23 juillet 2009 en la cause A.-M. et G. S. c. SCC et 604 2009-56/57 du 7 mai 2010 en la cause J. et E. B.-J. c. SCC), l'uniformisation de la pratique en matière de déduction de frais d'entretien introduite par le catalogue de répartition publié dans la Notice spéciale précitée, 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. Cette notice n'a donc un effet contraignant que dans la mesure où le recourant ne prouve pas, en application des règles sur le fardeau de la preuve, qu'il a assumé des frais effectifs plus élevés que le montant admis par le fisc selon les proportions fixées dans la Notice spéciale.

d) 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 (ZWAHLEN, 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 (voir 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 (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.

D'autre part, 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. Il a précisé en outre, que les parts respectives pouvaient être estimées (cf. p. ex. arrêt 2C\_141/2008 du 15 février 2008, consid. 2.1).

2. En l'espèce, il n'est pas contesté que les travaux en questions (installation d'un nouvel éclairage et d'une signalisation de sécurité, construction d'une deuxième voie d'évacuation et diverses autres adaptations dans le parking) ont pour l'essentiel été imposés par l'ECAB (Inspection cantonale du feu) en vue de l'adaptation de l'immeuble

aux normes actuellement applicable en la matière (cf. la lettre de l'ECAB du 3 août 2005 et le "Rapport de défauts" de la maison E. \_\_\_\_\_ du 21 septembre 2005).

Est donc seule litigieuse la question de savoir si des travaux effectués en vue de l'adaptation d'un immeuble privé à des nouvelles normes imposées par la loi sur la police du feu et la protection contre les éléments naturels ainsi que la loi sur l'assurance des bâtiments contre l'incendie et les autres dommages (mise en conformité avec des exigences de sécurité n'existant pas au moment de la construction respectivement de l'acquisition de l'immeuble) doivent être considérés comme des frais d'entretien d'immeubles entièrement déductibles ou si, au contraire, il y a lieu de qualifier les frais qui en découlent, au moins partiellement, comme impenses de plus-value.

b) Selon une partie de la doctrine, dans certains cas, alors même qu'une dépense (notamment pour une nouvelle installation) paraît, individuellement, générer une plus-value excluant toute déduction, elle peut n'avoir été adoptée que pour réduire un dommage générant une moins-value, totale ou partielle, de l'immeuble. Tel serait le cas des mesures de protection contre le bruit, contre les dommages liés aux glissements de terrains, à l'eau, aux chutes de bois ou d'arbres, aux avalanches, etc. Une analyse fondée sur l'ensemble des circonstances permet, à son avis, de qualifier les dépenses liées à ces travaux de frais d'entretien déductibles alors même qu'individuellement, elles paraissent liées à des travaux d'investissement non déductibles (N. MERLINO *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 62 ad art. 32; F. RICHNER / W. FREI / S. KAUFMANN / H. U. MEUTER, Handkommentar zum DGB, 2<sup>ème</sup> éd., Zurich 2009, n. 55 ad art. 32). Dans l'arrêt cité en commun par ces auteurs (StE 2001 B 25.6 n° 46), la Commission de recours III du Canton de Zurich a admis en déduction les dépenses consenties pour un nouveau mur antibruit érigé en 1997 devant un immeuble locatif qui avait été construit en 1960 déjà. Cette mesure de protection était devenue indispensable pour le maintien de l'utilisation existante de l'immeuble locatif dans la mesure où les nuisances provoquées par la circulation croissante (nouvel accès à l'autoroute) avaient entraîné un dépassement des valeurs limites prévues dans la législation sur la protection de l'environnement. La Cour cantonale a ainsi jugé qu'il s'agissait de travaux de remise en état, destinés à éliminer une moins-value causée au fur et à mesure par des facteurs externes.

D'autre part, comme l'a jugé le Tribunal fédéral, des dépenses d'assainissement ne sauraient être qualifiées de frais d'entretien d'immeubles déductibles, lorsque les travaux entrepris n'ont servi qu'à remédier à des défauts ou dommages existant à l'origine déjà. En effet, en pareille hypothèse, il ne saurait être question de maintien ou de rétablissement d'une valeur obtenue antérieurement (arrêt 2C\_57/2008 du 11.12.2008, StE 2009 B 25.6 n° 57 / RDAF 2009 II 467 consid. 2.3 ss.; cf. également l'arrêt 2C\_677/2008 du 29.05.2009 consid. 3.3 et 3.4, ainsi que p. ex. BERNHARD ZWAHLEN, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, thèse Bâle 1986, 110 s. et RF 1971, 62 ss. chiffre 5).

Quant à PETER LOCHER (n. 27 ad art. 34), il cite - sans les mettre en question - plusieurs arrêts qui peuvent intéresser dans le présent contexte et dans lesquels les Cours compétentes ont conclu à une plus-value (au moins partielle). Ainsi, pour reprendre l'exemple de l'installation d'une protection contre le bruit, le Tribunal administratif du Canton de Berne a jugé à son tour (dans un cas parfaitement comparable à l'affaire susmentionnée StE 2001 B 25.6 n° 46) que les frais de construction d'un mur antibruit ne sont en principe - sous réserve d'un simple remplacement - pas des frais d'entretien

d'immeubles (JAB 1986, 161). Au surplus, la déduction des frais liés au remplacement d'une ancienne fosse d'épuration des eaux par une nouvelle installation conforme aux normes la protection des eaux a été entièrement ou au moins partiellement refusée à plusieurs reprises. Les tribunaux ont alors notamment jugé que la plus-value résultait tant des avantages de fait que d'une amélioration du point de vue juridique (équipement conforme aux nouvelles exigences légales) découlant des investissements effectués (arrêt du Tribunal fédéral du 22.12.1978, Archives 48, 478 consid. 5; RB ZH 1972 n° 28; NStP 2000, 53; 1977, 56; cf. également KSGE 2010, 35; ZWAHLEN, n. 13 ad art. 32 et thèse, p. 111 s., 113 ss).

Enfin, il n'est pas sans autre déterminant, selon le Tribunal fédéral, qu'un tel investissement n'augmente pas, le cas échéant, le rendement de l'immeuble. En effet, cela ne change rien au fait que l'investissement consenti entraîne une plus-value de l'immeuble puisqu'il remplit dorénavant les exigences accrues, ce qui ne saurait rester sans influence sur la fixation du prix pour une éventuelle vente (cf. l'arrêt du 6.4.1971, Archives 41, 179 consid. 2b, confirmé dans Archives 48, 478 consid. 5). Tout comme la valeur vénale d'un immeuble, la valeur de rendement est le résultat de nombreux facteurs (notamment les lois du marché) qui peuvent, le cas échéant, se contrebalancer. Partant, le fait qu'un investissement ne donne pas (immédiatement) lieu à une augmentation du loyer ne permet pas déjà de conclure de manière contraignante à de simples frais d'entretien.

c) Au vu de leur nature, on peut d'emblée constater que les travaux en question n'ont pas servi à éliminer une moins-value causée au fur et à mesure par des facteurs externes (réduction d'un dommage). Ainsi, la Cour de céans n'a pas à se prononcer sur les arrêts divergents concernant l'installation ultérieure d'équipement antibruit. En effet, il s'agissait en premier lieu, voire uniquement, de rendre l'immeuble conforme aux nouvelles normes imposées par la loi sur la police du feu et la protection contre les éléments naturels et la loi sur l'assurance des bâtiments. On ne saurait donc contester que les nouvelles installations sont source à la fois d'avantages de fait et d'une amélioration du point de vue juridique. Les dépenses y relatives constituent ainsi, au moins partiellement, des impenses de plus-value ("Anlagekosten"). Il va d'ailleurs sans dire qu'un tel investissement ne reste pas sans conséquence sur la valeur vénale de l'immeuble. Contrairement à l'avis de la recourante, on ne saurait simplement en juger sur la base du prix global de l'immeuble qui peut être influencé par les éléments les plus diverses. Il y a bien lieu au contraire d'examiner en particulier si l'investissement en tant que tel a une influence positive sur la valeur vénale de l'immeuble. Enfin, il y va aussi de l'égalité de traitement avec le propriétaire d'un immeuble construit plus récemment et pour lequel les premiers coûts de tels équipements exigés par la loi font inévitablement partie du prix de construction non déductible à l'impôt sur le revenu.

Dans ces circonstances, on peut constater (sans pour autant juger de manière générale dans quels cas l'application par analogie du chiffre 1.4 de la Notice spéciale se justifie) que l'autorité intimée n'a certainement pas été trop sévère en admettant en déduction seulement, mais tout de même, le 50 % des factures litigieuses. Cette répartition tient notamment aussi suffisamment compte de la perte de deux places de parc.

Partant, le recours est rejeté.

3. a) En vertu de l'art. 144 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la recourante 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 20'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 500 francs.

## **II. Impôt cantonal (604 2010-102)**

4. a) Au niveau cantonal également, 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. 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 (art. 33 al. 2 LICD; voir également art. 9 al. 1 LHID).

L'art. 35 let. d LICD dispose en revanche que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent pas être déduits.

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 (RSF 631.421).

b) En présence de règles similaires, les considérants 1 et 2 concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal.

Partant, le recours formé en droit cantonal est rejeté lui aussi.

5. a) 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 50 et 20'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 1'000 francs.

**l a C o u r a r r ê t e :**

**I. Impôt fédéral direct (604 2010-101)**

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de 500 francs est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

**II. Impôt cantonal (604 2010-102)**

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de 1'000 francs est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

Tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal, le présent arrêt peut, 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), 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 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).

Givisiez, le 16 décembre 2011/HCA

La Greffière :

Le Président :

Communication.