



604 2010-63
604 2010-64

Arrêt du 1^{er} juillet 2011

COUR FISCALE

COMPOSITION Président : Hugo Casanova
 Assesseurs : Michael Hank, Geneviève Jenny,
 Berthold Buchs, Albert Nussbaumer
 Greffière-rapporteure : Elisabeth Rime Rappo

PARTIES **A. _____ et B. _____, recourants**, représentés par la fiduciaire
Fidubor SA

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

OBJET Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; frais
d'entretien d'immeuble; rénovation ou nouvelle construction

Recours du 24 avril 2010 contre la décision sur réclamation du
25 mars 2010 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la
période fiscale 2007

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. B. _____ est propriétaire de l'article ccc du registre foncier de la Commune de D. _____ (habitation, rural, place et pré) qu'il a acquis le 21 février 2000 pour le prix de 297'320 francs.

Le 13 février 2009, le secteur d'estimation des immeubles du Service cantonal des contributions a procédé à une vision locale de l'immeuble précité.

Pour la période fiscale 2007, les époux A. _____ et B. _____ ont annoncé, le 8 avril 2009, un revenu imposable de 6'014 francs après déduction, notamment, de 208'093 francs au titre de frais d'entretien d'immeuble suite à la rénovation de leur maison.

Par taxation ordinaire du 26 mai 2009, le Service cantonal des contributions a arrêté la déduction pour frais d'entretien d'immeuble à 31'504 francs (selon le rapport du secteur d'estimation des immeubles du 11 mars 2009 : 231 fr. 90 de prime ECAB, 822 fr. 80 de contribution immobilière, 450 francs de prime d'assurance du bâtiment auprès de la bâloise et 30'000 francs pour "Démolition et reconstruction de la partie habitable"). L'impôt fédéral direct dû par les époux A. _____ et B. _____ a été fixé à 11'994 francs sur la base d'un revenu imposable de 189'685 francs et leur impôt cantonal sur le revenu (avant majoration de l'impôt de base) à 21'488 fr. 80 pour un revenu imposable de 191'755 francs. Leur impôt sur la fortune a été arrêté à 664 fr. 55 pour une fortune imposable de 255'662 francs.

B. Le 26 juin 2009, les époux A. _____ et B. _____ ont contesté la taxation précitée par l'intermédiaire de leur fiduciaire en concluant à l'admission, au titre de frais d'entretien d'immeuble, des 208'093 francs revendiqués dans leur déclaration d'impôt. Ils ont fait valoir que 5 ans après l'acquisition de leur maison, ils avaient décelé un problème de pourriture des poutres portant les murs, et découvert que l'ossature en bois de toute la maison était envahie de vers et pourrie, de sorte qu'ils ont dû intervenir directement sur l'ossature (remplacement et réparation de la poutraison porteuse impliquant démolition des parois pour accéder à l'ossature, reconstruction, endommagement des installations sanitaires ou électriques existantes, etc.). Ils ont expliqué que l'ossature avait été totalement remplacée, le volume de l'immeuble était resté identique, certaines installations avaient été remplacées par des installations identiques ou similaires (parquet remplacé par du parquet, carrelage remplacé par du carrelage, etc.), le démontage de certaines installations n'avait pas nécessité de rénovation comme par exemple la cuisine et sa réinstallation, et des améliorations avaient été apportées dans quelques cas (une partie des aménagements extérieurs et isolation thermique de la maison). Les travaux entrepris en 2007 et achevés en 2008 ont coûté 380'000 francs dont 294'851 francs ont été payés en 2007; ils ont été présentés de manière détaillée à la personne en charge du secteur d'estimation des immeubles lors de la vision locale du 13 février 2009.

Les réclamants ont relevé qu'une remise en état entraînait automatiquement une augmentation de la valeur brute de l'installation immobilière suite aux travaux par rapport à la valeur de l'installation avant que ces derniers ne soient réalisés, la valeur résiduelle dépréciée de dite installation étant remplacée par une valeur à neuf plus élevée. A leur avis, ce type d'augmentation n'influençait pas la déductibilité des dépenses liées au cycle de la durée de vie des travaux puisqu'il s'agissait d'une sorte de rattrapage

d'amortissements ajustée de l'inflation à ne pas confondre avec une augmentation de valeur durable à long terme par rapport à la valeur du bien à l'origine et qui était liée à l'amélioration de qualité des équipements. Ils ont précisé qu'à l'exception d'une salle d'eau supplémentaire, les frais n'avaient nullement servi à transformer ou à agrandir l'immeuble et que la valeur locative et les revenus annuels de location n'avaient subi que des différences minimales après les travaux, lesquels avaient ainsi permis de maintenir la source de revenu qu'est l'immeuble. Ils ont également observé que la valeur marchande retenue par le fisc pour estimer la valeur fiscale après les travaux n'avait augmenté que de 120'000 francs alors que le coût des travaux totalisait 320'000 francs, ce qui les a mené à considérer que cet écart entre plus-value admise et dépenses réalisées équivalait à la reconnaissance tacite qu'une grande partie des travaux constituait de l'entretien. Ils ont ajouté qu'ils avaient entrepris les travaux en une seule fois pour des motifs économiques évidents et que l'assainissement de l'ossature de leur maison signifiait son remplacement par une nouvelle structure équivalente à la précédente afin d'assurer le maintien de la valeur de l'immeuble. Dans un dernier point, ils ont relevé que la situation n'était en aucun cas comparable à un cas de sinistre provoquant la perte d'usage totale du bien et qui nécessite une démolition et reconstruction de l'immeuble : dans leur cas, il y avait eu dégât naturel entraînant la nécessité d'un simple assainissement du bâtiment et non pas d'un dégât total avec destruction complète de l'immeuble. Ils ont insisté sur le fait que le modus operandi de ces travaux - en une seule fois par une intervention lourde plutôt que par étapes - ne jouait pas de rôle sur la qualification fiscale des frais, et ont ajouté que si réellement il y avait eu construction en 2007, il n'aurait pas été admissible d'imposer la valeur locative du moins en totalité.

Le 25 mars 2010, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée en relevant notamment qu'avant les transformations de l'immeuble, la valeur locative et la valeur fiscale déclarées à hauteur de respectivement, 4'332 francs et 249'000 francs avaient été arrêtées à 6'948 francs et 319'000 francs. Après les travaux, la valeur locative et la valeur fiscale déclarées à hauteur de respectivement, 11'760 francs et 364'000 francs avaient été taxées à hauteur de 13'236 francs et 423'000 francs, les travaux dont la déduction était requise ayant été considérés comme des travaux équivalant économiquement à une nouvelle construction et représentant une dépense d'investissements non déductible.

C. Par acte du 24 avril 2010, dont le contenu est pratiquement identique à celui de la réclamation, les époux A._____ et B._____, toujours représentés par leur fiduciaire, ont interjeté recours en maintenant leurs conclusions. Entre autres considérations déjà émises dans la procédure antérieure, ils expliquent pour quelles raisons ils considèrent que la différence de valeur locative avant et après les travaux [qui n'est plus qualifiée de minime au contraire de ce qui était allégué dans la réclamation] ne provient pas d'une quelconque plus-value.

L'avance de frais fixée à 2'700 francs par ordonnance du 28 avril 2010 a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations déposées le 1^{er} juillet 2010, le Service cantonal des contributions conclut à une admission partielle du recours en ce sens que la valeur locative ne doit pas être imposée en 2007 compte tenu du fait que l'immeuble était en travaux.

Les recourants, toujours représentés par leur fiduciaire, ont fait part de leurs contre-observations le 22 juillet 2010 en maintenant leurs conclusions. Leurs arguments détaillés seront repris dans la partie en droit pour autant que nécessaire.

Une copie de cette détermination a été transmise au Service cantonal des contributions pour information le 3 août 2010.

e n d r o i t

I. Impôt fédéral direct (604 2010-63)

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.

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.

b) 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).

2. a) 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 (*Ersatzanschaffungskosten*) (P. LOCHER, *Kommentar zum DBG*, Ière partie, Therwil/Bâle 2001, n. 24 ad art. 32; F. RICHNER / W. FREI / S. KAUFMANN / H. U. MEUTER, *Handkommentar zum DBG*, 2^{ème} éd. , Zurich 2009

ad art. 32 n. 35 ss). 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 (voir B. ZWAHLEN, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, thèse, Bâle 1986, p. 83 ss, 144 s.).

b) Pour répondre à la question de savoir si les dépenses liées à la fortune immobilière sont déductibles pour l'impôt sur le revenu, il faut toujours examiner s'il s'agit d'investissements destinés à maintenir la valeur de l'immeuble ou qui lui apportent une plus-value (D. EGLOFF *in* M. KLÖTI-WEBER / D. SIEGRIST / D. WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3^{ème} éd., Berne 2009, *ad* § 39 n. 28 *in fine*). 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.

3. a) La qualification de dépenses d'investissement immobilier peut s'appliquer dans d'autres hypothèses que la construction initiale de l'immeuble, mais qui présentent toutefois des similitudes avec une nouvelle construction d'immeuble. C'est notamment le cas de la reconstruction d'immeuble, après sa destruction, une situation où, en principe, tant les frais de démolition que les frais de reconstruction de l'immeuble sont des dépenses d'investissement au sens de l'art. 34 *let. d* LIFD. Il en va par exemple ainsi des travaux de réparation des dégâts causés par un incendie en cas de reconstruction complète de l'immeuble. Par contre, ces dépenses sont qualifiables de frais d'entretien déductibles dans les situations où il ne s'agit que de dégâts partiels causés par l'incendie, cas où les travaux ne peuvent pas être qualifiés de reconstruction totale, au sens du droit de la construction, mais plutôt de simple rénovation ou de remise en état.

La reconstruction se caractérise, selon ce droit, par le remplacement d'éléments de l'ouvrage par d'autres éléments semblables ne laissant subsister que quelques parties secondaires de l'ouvrage primitif. Pour que la dépense liée à l'incendie soit déductible, en cas d'un tel sinistre, il faut qu'il s'agisse du même immeuble qui est réparé, ou rénové, et non d'immeuble nouveau qui est (re)construit. Pour éviter une telle qualification de reconstruction totale, il est donc nécessaire d'être en présence d'un assainissement d'un immeuble préexistant, assainissement effectué sans modification de l'affectation des volumes, sans modification de l'aspect extérieur, ni de la répartition intérieure des pièces (N. MERLINO, *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, *ad* art. 32 n. 75).

b) Le 21 février 2003 (ATA 4F 02 46 non publié du 14 décembre 2006 en la cause P. et K. P. c. SCC), la Cour fiscale s'est prononcée sur la déductibilité de dépenses pour des travaux de démolition/reconstruction d'une maison villageoise de E._____. Elle a considéré que les frais pour des tels travaux équivalaient économiquement à une nouvelle construction et n'étaient, de ce fait, pas déductibles au titre de frais d'entretien d'immeubles ni à celui d'investissements en vue d'économiser l'énergie et de ménager l'environnement. La Cour a relevé qu'on est typiquement en présence de "travaux équivalant économiquement à une nouvelle construction" lorsque, à l'intérieur de son enveloppe et sans que son volume, son affectation et son emplacement soient modifiés, un bâtiment subit une *profonde* transformation comparable dans son résultat à une

démolition suivie d'une reconstruction, et que tel est le cas notamment lorsque l'on remplace les éléments principaux d'un ouvrage existant, en ne laissant subsister que certains éléments secondaires comme les murs extérieurs. Elle s'est référée à une jurisprudence du Tribunal administratif tessinois publiée dans RDAT I - 1998 p. 435 consid. 4.2, ainsi qu'à A. ZAUGG (Kommentar zum Baugesetz des Kantons Bern vom 9. Juni 1985, 2^{ème} éd., Berne 1995, n. 17 ad art. 1 et la jurisprudence citée).

Dans une autre affaire jugée le 14 décembre 2006, (ATA 4F 05 223/224 non publié du 14 décembre 2006 en la cause G. G. c. SCC), elle a estimé qu'il n'était pas établi, au vu des pièces produites au dossier, que le recourant avait laissé subsister uniquement les murs de sa maison pour en reconstruire entièrement l'intérieur. L'on ne pouvait donc pas soutenir que les travaux effectués sur l'immeuble équivalaient économiquement à une nouvelle construction, de sorte que l'autorité ne pouvait pas refuser toute déduction pour ce motif.

4. a) En l'occurrence, les recourants concluent à l'admission de la totalité de la déduction revendiquée dans leur déclaration d'impôt. Ils expliquent que la différence de valeur locative avant et après les travaux résulte uniquement du fait que l'on retient l'année de construction dans le premier cas et l'année de rénovation dans le deuxième cas. Pour un total de 8 points dans l'évaluation de l'aménagement et de la situation, le montant à multiplier par le nombre d'unités de chambre est passé de 150 francs (construction 1900) à 260 francs (rénovation 2007). Ils relèvent encore que le principal autre critère déterminant pour le calcul de la valeur locative, soit le nombre d'unités de chambre, est quasiment identique, la seule différence étant constituée par la salle d'eau supplémentaire ainsi que la suppression d'un mur entre deux pièces. Ils ajoutent que la surface habitable n'a donc pas changé et qu'aucun investissement n'a été entrepris dans le but d'améliorer les fonctionnalités ou le confort de l'immeuble, de sorte que les travaux entrepris n'ont servi qu'à maintenir la source de revenu que représente leur immeuble, mais pas à l'accroître de manière significative.

En l'espèce, la question de la déductibilité des frais d'entretien dépend du point de savoir si les travaux effectués en 2007/2008 constituent seulement une rénovation de l'immeuble ou s'ils équivalent économiquement à une nouvelle construction. Dans le premier cas, en effet, les travaux peuvent constituer, en partie, des frais d'entretien fiscalement déductibles. Dans le second, en principe, les travaux ont apporté une plus-value et ne sont donc pas déductibles. Selon le questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles (ci-après : QUINA) signé par le recourant le 20 novembre 2001, les locaux du logement qu'il occupait avec sa famille comprenaient une cuisine, une salle de bains avec WC non séparés, et 5 chambres (de 9 m², 18 m², et 3 fois 12 m²). Suite à sa vision locale du 13 février 2009, le secteur d'estimation des immeubles a constaté que ce même logement rénové comprenait désormais, outre la cuisine et une salle de bains et WC séparés, un séjour avec coin à manger de près de 30 m², un bureau et trois chambres. D'autre part, contrairement à ce que soutiennent les recourants dans leur contre-observations, la terminologie utilisée dans le permis de construire "démolition et reconstruction" constitue un élément important pour qualifier fiscalement la nature des travaux en cause (voir consid. 3a § 2 plus avant). Or, la demande de permis de construire du 20 février 2007 portait sur la "démolition et reconstruction de l'immeuble existant" (pour un coût de construction SIA de 250'000 francs et des aménagements extérieurs de 10'000 francs). Sous la rubrique "genre de construction", la case "transformation ou rénovation" était certes cochée mais la case "nouvelle construction" était également cochée. La rubrique n° 20 "matériaux

utilisés", a été complétée de la manière suivante : "Dalles, sous-sol : béton et étages : béton (s/rez) / poutraison (s/étage)". Il ressort en outre du QUINA signé par le recourant en date du 27 novembre 2007 que les 380'000 francs d'investissements apportés en 2007 l'ont été pour "rénovation complète depuis la dalle du rez côté habitation". Comme cela est précisé dans la réclamation du 26 juin 2009, les travaux de réparation et de remplacement de la poutraison porteuse ont exigé des travaux très lourds. Par ailleurs, il ressort des factures jointes à la déclaration d'impôt que les travaux ont porté non seulement sur la démolition et la reconstruction des parois ainsi que des installations sanitaires ou électriques, mais également par exemple, sur le déplacement de la chaudière, le revêtement des façades ou encore de la peinture extérieure. Les pièces du dossier font ainsi apparaître que le recourant n'a laissé subsister que les murs de sa maison pour en reconstruire entièrement l'intérieur avec une nouvelle répartition des pièces permettant en particulier l'aménagement notamment d'un séjour / coin à manger. Dans ces circonstances, l'autorité intimée était en droit de refuser la déduction revendiquée en considérant que les travaux effectués sur l'immeuble du recourant n'ont pas consisté en un simple assainissement qui aurait alors justifié un examen plus-value / entretien de chacune des installations touchées par la dépense concernée (voir N. MERLINO ad art.32 n. 38), mais équivalent économiquement à une nouvelle construction.

b) Dans leurs contre-observations, les recourants font également valoir que la valeur marchande admise par le fisc avant les travaux s'élevait à 530'000 francs selon la communication des valeurs locatives du 18 décembre 2007 produite à l'appui du recours, et qu'elle a été arrêtée à 650'000 francs le 11 mars 2009 suite à la vision locale du secteur d'estimation des immeubles. Les recourants soutiennent que la différence de 120'000 francs qui en résulte correspond à la plus-value apportée et leur appréciation de la plus-value chiffrée à 86'613 fr. 90 pour la seule année 2007 leur semble plus réaliste que celle de 261'346 fr. 40 retenue par le fisc cette année-là. Il convient de préciser en l'occurrence que les 530'000 francs figurant dans la communication des valeurs locatives du 18 décembre 2007 correspondent simplement au chiffre déclaré par le recourant dans le QUINA qu'il a signé le 27 novembre 2007, donc avant que le responsable du secteur d'estimation des immeubles en charge du dossier ne se soit rendu sur place. Dans la mesure où les 380'000 francs investis s'ajoutent aux 297'320 francs de prix d'achat du 21 février 2000, la valeur marchande retenue par l'autorité intimée s'établit à près de 680'000 francs, et à 650'000 francs une fois retranchés les 30'000 francs de frais qui ont été considérés globalement comme de l'entretien. Point n'est besoin d'entrer dans le détail des 30'000 francs accordés ex aequo et bono.

Les recourants reprochent enfin à l'autorité intimée son attitude contradictoire lorsqu'elle propose d'abandonner l'imposition de la valeur locative. L'on ne voit pas en quoi cette proposition formulée par dite autorité dans le cadre de l'échange d'écritures, relèverait d'un comportement contradictoire, alors qu'elle reconnaît simplement s'être trompée en omettant de tenir compte que l'immeuble des recourants ne pouvait pas être habitée au vu de l'ampleur des travaux entrepris. La Cour prend acte de cette proposition de supprimer l'imposition de cette valeur déclarée à hauteur de 13'236 francs.

Pour tous les motifs qui précèdent, le recours est partiellement admis.

5. a) En vertu de l'art. 144 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté; 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 : Tarif JA; RSF 150.12). Il peut être compris entre 50 et 20'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, compte tenu de l'admission partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge des recourants un émolument réduit de 650 francs.

II. Impôt cantonal (604 2010-64)

6. 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 (art. 33 al. 2 1^{ère} phr. LICD). 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). 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).

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 du revenu.

b) En présence de règles similaires, les considérants 3 et 4 concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Les dépenses de rénovation qui dépassent le montant de la déduction accordée par l'autorité intimée, ne constituent pas des frais d'entretien d'immeuble et ne sont donc pas déductibles du revenu du recourant. Il est pris acte en revanche de la proposition de l'autorité intimée de ne pas imposer de valeur locative pour la période fiscale litigieuse.

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

7. 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, compte tenu de l'admission partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge des recourants un émolument réduit de 1'300 francs.

l a C o u r a r r ê t e :

I. Impôt fédéral direct (604 2010-63)

1. Le recours est partiellement admis. Il est pris acte de la proposition de l'autorité intimée de ne pas imposer de valeur locative. Pour le reste, le recours est rejeté.
2. Un émolument de 650 francs est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

II. Impôt cantonal (604 2010-64)

3. Le recours est partiellement admis. Il est pris acte de la proposition de l'autorité intimée de ne pas imposer de valeur locative. Pour le reste, le recours est rejeté.
4. Un émolument de 1'300 francs est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais. Le solde, par 750 francs, est remboursé aux recourants.

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 1^{er} juillet 2011/eri

La Greffière-rapporteuse :

Le Président :

Communication.