

# TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

## COUR FISCALE

**Séance du 7 juillet 2006**

Statuant sur le recours interjeté le 11 juillet 2005  
**(4F 05 134 et 135)**

par

les époux **A.**, à X., représentés par la fiduciaire Fiduconsult SA, case postale 144,  
Bd de Pérolles 55, 1705 Fribourg,

contre

la décision sur réclamation rendue le 16 juin 2005 par le **Service cantonal des contributions**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2003,

**(ajustement de valeur d'un terrain non équipé, valeur fiscale)**

**Considérant :****En fait:**

- A. A. est entrepreneur. Il exerce également une activité accessoire de commerçant en immeubles. Pour la période fiscale 2003, il a annoncé une perte provenant de cette activité, après avoir procédé à un amortissement extraordinaire unique de 815'361,40 francs sur la valeur du terrain à bâtir dont il est propriétaire à Y.

Par taxation du 21 avril 2005, le Service cantonal des contributions a refusé l'amortissement requis et a fixé le revenu imposable des époux A. à 420'545 francs pour l'impôt cantonal et à 407'647 francs pour l'impôt fédéral direct. Leur fortune imposable a été arrêtée à 2'587'612 francs. L'impôt cantonal sur le revenu a ainsi été fixé à 56'767,50 francs, l'impôt sur la fortune à 9'056,60 francs et l'impôt fédéral direct à 41'162 francs.

- B. Le 17 mai 2005, les époux A. ont formé réclamation par l'intermédiaire de leur fiduciaire. Ils ont fait valoir que le prix de leur terrain acquis en propriété commune en société simple en 1989 (11'104 m<sup>2</sup>) et en 1994 (11'104 m<sup>2</sup> par l'acquisition de la part de B.) pour le prix de respectivement, 105 francs et 42,50 francs le m<sup>2</sup> a, contrairement aux attentes de hausse existant à ce moment-là, véritablement chuté de manière durable. A l'appui de leur réclamation, ils ont produit une attestation de la commune de Z. signalant que le prix de vente approximatif pour du terrain à bâtir communal dans le secteur de Y. est de 80 francs le m<sup>2</sup> équipé. Ils ont également transmis une lettre du bureau C. SA leur confirmant que le prix de l'équipement du lotissement ... propriété de A. s'élèvera aux environs de 50 francs le m<sup>2</sup>.

Le 16 juin 2005, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation des époux A. en considérant que, le 8 octobre 1999 (ATA 4F 97 156 non publié en la cause H.-R. K. c. SCC), le Tribunal administratif avait rejeté de tels amortissements sur terrain du fait que la diminution de valeur était le résultat de la fluctuation des prix du marché de l'immobilier. Il a également relevé que le Tribunal fédéral avait également rejeté un recours de droit administratif et un recours de droit public le 11 mai 1999 pour de semblables motifs.

- C. Par acte du 11 juillet 2005, les époux A., toujours représentés par leur fiduciaire, ont interjeté recours contre la décision précitée. Ils concluent

principalement à l'admission de l'amortissement extraordinaire unique de 815'361,40 francs comptabilisé dans l'exercice 2003, et subsidiairement à ce que la valeur fiscale du terrain à bâtir situé à Y. soit réduite à 999'360 francs. Ils exposent que lors de la période fiscale précédente, ils avaient déjà revendiqué la déduction d'un amortissement extraordinaire sur leur terrain de Y., mais que cela leur a été refusé au motif que cet amortissement n'avait pas été comptabilisé ni ne ressortait d'un plan d'amortissements. A. aurait alors reconstitué en bonne et due forme la comptabilité de son activité de commerçant en immeubles, en établissant le bilan au 31 décembre 2002, respectivement d'entrée au 1<sup>er</sup> janvier 2003, et en documentant de manière détaillée chaque position des comptes actifs et passifs ainsi que des comptes d'exploitation 2003. Les époux A. font valoir que le prix moyen payé pour ce terrain correspond à 73,75 francs le m<sup>2</sup> (plus frais d'acquisition), soit non seulement un prix de 31,25 francs le m<sup>2</sup> plus élevé (sans frais d'acquisition) que le prix payé en 1994, mais également un prix dépassant de 31,75 francs le m<sup>2</sup> le prix payé actuellement pour du terrain à bâtir non équipé. Selon la comptabilité de A., le prix de revient de ce terrain est de 81,70 le m<sup>2</sup>, ce qui représente le double du prix actuellement réalisable sur le marché pour du terrain à bâtir équipé (pour autant que des ventes de terrain soient effectivement réalisées à Y.). Les époux A. relèvent que la région a connu une chute considérable du prix du terrain malgré la réalisation de l'autoroute et que les prix payés en 1989, augmentés des coûts d'acquisition et des différentes taxes de raccordement, ne pourront jamais être réalisés. Compte tenu du prix de 80 francs le m<sup>2</sup> pratiqué pour du terrain à bâtir équipé et des coûts d'équipement qui seront de 50 francs le m<sup>2</sup>, A. devrait réaliser un prix de vente de 95 francs le m<sup>2</sup> une fois les infrastructures réalisées pour couvrir *après l'amortissement comptabilisé* le prix de revient arrêté dans les comptes de l'exercice 2003, soit un prix de 15 francs le m<sup>2</sup> plus élevé que celui de 80 francs le m<sup>2</sup> payé actuellement. Les époux A. se prévalent d'une jurisprudence de la Cour fiscale définissant les conditions auxquelles un amortissement extraordinaire peut être admis et précisant qu'un tel amortissements est possible même après coup (RFJ 2001 p. 396 ss, p. 398 s.). A titre subsidiaire, ils demandent que la valeur fiscale de leur terrain de Y. soit réduite à au moins 45 francs le m<sup>2</sup>, l'impôt sur la fortune et la contribution immobilière étant trop importants. Ils concluent également à l'octroi d'une indemnité de partie équitable.

Dans ses observations du 18 juillet 2005 le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il est d'avis que lors de l'établissement du bilan d'entrée au 1<sup>er</sup> janvier 2003, la fiduciaire était parfaitement consciente de la survalueur du terrain. Il relève que celle-ci ne peut donc pas prétendre à un amortissement extraordinaire dans le même exercice, et que les pertes éventuelles seront prises en compte au moment de leur réalisation.

Le 25 août 2005, les époux A. ont déposé leurs contre-observations. Ils expliquent que la valeur comptable du terrain à Y. dans le bilan d'entrée au 1<sup>er</sup> janvier 2003 a dû être rétablie selon les coûts y afférents supportés jusqu'à cette date, et se demandent sinon comment une perte ou un bénéfice comptable pourrait être constaté en cas de vente d'un tel actif. Selon eux, maintenir une valeur comptable de 1'814'721,40 francs aurait pour conséquence qu'ils devraient payer des impôts sur la fortune et sur le revenu commercial ainsi que des contributions immobilières dépassant toute réalité commerciale. Ils soutiennent que le maintien d'une telle valeur irréaliste viole le principe de l'imposition de chaque contribuable selon sa capacité contributive.

Dans ses ultimes remarques du 14 septembre 2005, le Service cantonal des contributions expose qu'il qualifie l'amortissement comptabilisé de rattrapage d'amortissements. Or, selon la notice concernant les amortissements jointe à la déclaration d'impôt, un tel rattrapage n'est admissible que dans les cas où l'entreprise contribuable, en raison de la mauvaise marche des affaires, n'était pas en mesure de procéder à des amortissements suffisants pendant les années antérieures, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce. Quant aux conséquences de la surévaluation de la fortune sur l'impôt sur la fortune et sur la contribution immobilière, le Service cantonal des contributions indique qu'il prendra en considération la valeur réduite pour la fixation de la valeur fiscale, "si le contribuable prouve que l'immeuble a une valeur vénale inférieure à la valeur investie", ce qui permettra d'éviter que les contribuables ne soient pas imposés selon leur capacité contributive.

Le 14 octobre 2005, les époux A. ont communiqué leurs ultimes remarques. Ils maintiennent leurs conclusions et se demandent pour quelle raison le Service cantonal des contributions n'accepte pas leurs moyens de preuve et n'adapte pas la valeur de la fortune imposable et la valeur fiscale du terrain en cause. Une copie de ces remarques a été transmise pour information au Service cantonal des contributions le 17 octobre 2005.

Le 24 mai 2006, les époux A. ont porté à la connaissance du Tribunal administratif qu'ils avaient l'intention de commencer à vendre les parcelles situées à Y. et qu'au vu du prix envisagé, le résultat de vente après déduction des coûts de réalisation des infrastructures et des commissions de courtage ne suffira pas à couvrir les coûts de revient déjà amortis au 31 décembre 2003. Une copie de ce courrier a été adressée au Service cantonal des contributions pour information le 26 mai 2006.

**En droit:**

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 R. ZIGERLIG / G. JUD *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b*, Bâle 2000, ad art. 104 LIFD n. 3 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 administratif - 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 du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1) 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 (4F 05 134) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 05 135). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal administratif. 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.

Il n'en demeure pas moins qu'à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir ATF 130 II 509 consid. 8.3), il est 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). En cas de contestation du présent arrêt devant le Tribunal fédéral suisse, il y aurait également lieu d'interjeter deux recours distincts, chacun avec ses griefs spécifiques à l'impôt concerné.

## II. Impôt fédéral direct (4F 05 134)

2. Le recours, déposé le 11 juillet contre une décision du 16 juin 2005, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.
3. a) Le bénéfice net imposable d'un contribuable tenant une comptabilité comprend le solde du compte de résultats, augmenté - entre autres éléments - des amortissements et provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 18 al. 3 et 58 al. 1 let. b LIFD).  
  
b) Conformément au principe selon lequel le bilan commercial est déterminant au plan fiscal (*Massgeblichkeit der Handelsbilanz*), le bénéfice imposable est en principe celui qui ressort des comptes annuels (ATF 119 Ib 111 consid. 2c). Il faut cependant que ceux-ci soient établis conformément aux dispositions impératives du droit commercial, notamment à celles des articles 957 à 964 et 665 à 667 du Code des obligations (CO, RS 220). Les autorités fiscales ne peuvent s'écarter de la comptabilité que si celle-ci est établie en violation des dispositions impératives du droit commercial ou des prescriptions du droit fiscal (NStP 2000 p. 46 consid. 3a/aa; Archives 65 p. 51 consid. 3a; RDAF 1998 II p. 374; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>ème</sup> éd., Lausanne 1998, p. 351 et les références). Lorsque le bilan contrevient à des dispositions impératives du droit commercial, les autorités fiscales sont même tenues de s'en écarter et de le rectifier. Le bilan doit être corrigé si des actifs ou des passifs ont été comptabilisés respectivement en dessus de la valeur maximale (voir art. 960 al. 2 CO: "La valeur de tous les éléments de l'actif ne peut y figurer pour un chiffre dépassant celui qu'ils représentent pour l'entreprise à la date du bilan") ou en dessous de la valeur minimale prescrite par le droit commercial ou encore si des dettes n'ont pas été inscrites. Lorsque la violation du droit commercial est manifeste, l'autorité doit procéder d'office à la correction (NStP 2000 p. 46 consid. 3a/bb; StE 1994 B 72.11 n° 2 consid. 2b; StE 1999 B 72.14.2 n° 23 consid. 2a).
4. a) La valeur des actifs du bilan peut être ajustée par le biais d'amortissements ou de corrections de valeurs (souvent appelées provisions). Dans les deux cas, l'opération se fait à la charge du compte de pertes et profits, en diminuant le bénéfice brut.

Le droit fiscal admet les amortissements à condition qu'ils soient comptabilisés et justifiés par l'usage commercial (art. 28 al. 1 LIFD). On

distingue les amortissements ordinaires des amortissements extraordinaires. Les premiers portent sur des biens qui s'usent par leur utilisation ou se dégradent. Ils prennent en compte la baisse de la valeur du bien depuis le moment où il est porté à l'actif (prix de revient soit prix d'acquisition ou coût de production) jusqu'à ce qu'il n'ait plus que la valeur résiduelle du matériau qui le compose. Les amortissements sont alors répartis de manière égale sur toute la période d'utilisation probable du bien, le plus souvent en appliquant des taux d'amortissement fixes. Les amortissements extraordinaires ont généralement pour objet des biens non soumis à usure. La dépréciation est due à des circonstances extraordinaires et non prévisibles commercialement telles que la chute des prix du marché, des événements dommageables inattendus, l'usure anormale des installations d'exploitation, des pertes sur des participations, des créances ou des avoirs ou encore une baisse exceptionnelle de la rentabilité de l'entreprise ou de certaines parties de celle-ci. L'amortissement équivaut alors à la différence entre la valeur pour laquelle le bien était comptabilisé jusque-là et sa valeur réelle (E. BLUMENSTEIN / P. LOCHER, *System des Steuerrechts*, 6<sup>e</sup> éd., Berne 2002, p. 254 ss; voir aussi arrêt du TF du 25 janvier 2000 *in* StE 2000 B 23.43.2 n<sup>o</sup> 8 / [SR 2000 p. 445](#) / Archives 69 p. 876 / [RDAF 2000 II 541](#) / Praxis 2000 n<sup>o</sup> 83 consid. 2a; ainsi que StE 1990 B 72.14.2 n<sup>o</sup> 10 consid. 1b).

- b) Les immeubles non bâtis ne sont pas des éléments de la fortune commerciale soumis à usure, de sorte qu'ils ne peuvent pas faire l'objet d'amortissements ordinaires. En revanche, des amortissements extraordinaires peuvent être opérés lorsqu'ils subissent une dépréciation extraordinaire. En effet, lorsque, par exemple en raison d'une modification du régime légal telle qu'un déclassement, d'un phénomène naturel (inondations, éboulements, etc.) ou d'une baisse inattendue de la conjoncture, la valeur vénale d'un terrain tombe en dessous de sa valeur comptable, il y a lieu d'en tenir compte en procédant à de tels amortissements. Cela est possible même après coup, dans la mesure de la différence entre la valeur comptable et la valeur réelle. Des amortissements sont possibles à tout moment, ce qui veut dire également ultérieurement, quand il apparaît que la valeur effective d'un bien est inférieure à sa valeur comptable (arrêt du TF du 25 janvier 2000, précité, consid. 2a et b; voir aussi l'art. 9 al. 2 de l'ordonnance du Conseil-exécutif du canton de Berne sur les amortissements, du 18 octobre 2000: RSB 661.312.59). La Cour s'est fondée sur cette jurisprudence du Tribunal fédéral pour se prononcer sur le cas cité par les recourants et publié dans la RFJ 2001 p. 396 ss. Elle a admis, dans son principe, un ajustement de valeur dans les comptes de l'exercice commercial de 1998 sur 2 appartements d'un complexe hôtelier achetés en 1989, dont plusieurs éléments (amortissement de la dette exigé par le créancier hypothécaire, valeur de rendement, etc.) indiquaient qu'ils avaient subi une importante dépréciation.

- c) Les faits dont l'existence permettrait de conclure à la justification commerciale d'un amortissement, d'une provision ou d'une correction de valeur sont de nature à diminuer les impôts; ils doivent par conséquent être allégués et prouvés par le contribuable qui s'en prévaut (StE 1990 B 72.14.2 n° 10 consid. 2b et StE 1994 B 72.14.2 n° 16 consid. 1c; voir aussi M. REICH / M. ZÜGER, *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a*, Bâle 2000, ad art. 29 n. 14 et références).
5. a) Selon les comptes annexés à la déclaration d'impôt 2003, les 22'208 m<sup>2</sup> de terrain à bâtir situé à Y. ont été comptabilisés dans le bilan au 31 décembre 2003 pour un montant de 999'360,00 francs, alors qu'ils figuraient au bilan d'entrée au 31 décembre 2002 pour un montant de 1'814'721,40 francs, soit une valeur correspondant aux coûts assumés jusque-là pour ce terrain. L'autorité intimée a refusé l'amortissement extraordinaire requis au motif semble-t-il - la décision attaquée se limitant à citer un considérant en droit d'un arrêt de la Cour fiscale du 8 octobre 1999 - que la diminution de valeur du terrain n'était ni définitive, ni certaine, ni durable dans la mesure où elle était liée à la fluctuation des prix du marché de l'immobilier. De leur côté, les recourants se prévalent de la jurisprudence déjà citée (ATA 4F 01 16 du 7 décembre 2001 *in* RFJ 2001 p. 396 ss) selon laquelle un amortissement extraordinaire est admis et même prescrit lorsque la valeur réelle d'un immeuble tombe en-dessous de sa valeur comptable, un tel amortissement étant possible même après coup selon le Tribunal fédéral.

Dans sa jurisprudence 4F 01 16 citée à l'appui du recours, la Cour a précisé que dans son arrêt du 8 octobre 1999 (ATA 4F 97 156 non publié en la cause A. K. c. SCC), elle n'entendait pas exclure de manière absolue la comptabilisation d'amortissements extraordinaires lorsque la moins-value est d'origine conjoncturelle, la condition posée étant que la diminution de valeur soit certaine et définitive ou à tout le moins durable. Elle a encore précisé que cette condition n'est certes pas remplie en présence de fluctuations ordinaires des prix sur le marché de l'immobilier, mais qu'il en va différemment lorsque la valeur des terrains chute brutalement au terme d'un cycle conjoncturel orienté à la hausse, car alors les prix peuvent se maintenir à un niveau inférieur pendant toute la durée du nouveau cycle, qui peut dépasser une décennie (voir consid. 7a).

La situation des recourants est toutefois différente. La valeur du terrain litigieux a certes baissé en raison de la situation du marché immobilier dans la région, et du fait que la haute conjoncture attendue après la construction de l'autoroute ne s'est pas réalisée. Même si l'on peut admettre que cette diminution de valeur est le résultat d'une baisse inattendue de la conjoncture au sens notamment de la jurisprudence dont se prévalent les recourants, mais aussi de mauvaises spéculations, elle est toutefois intervenue bien



avant la période litigieuse. En 1994 déjà, le recourant avait acquis la moitié de son terrain pour 42,50 francs le m<sup>2</sup>, soit un prix très proche des 45 francs le m<sup>2</sup>, un prix au m<sup>2</sup> dont il demande qu'il soit retenu pour fixer la valeur fiscale de son terrain. Cette baisse de valeur aurait pu donner lieu à un amortissement à ce moment-là si les recourants avaient tenu une comptabilité, ce qui n'était pas le cas. A cela s'ajoute le fait que durant l'année 2003, les prix n'ont pas subi de changement significatif et les recourants ne l'invoquent d'ailleurs pas. La baisse conjoncturelle invoquée ne saurait donc justifier l'amortissement requis pour la période fiscale 2003.

- b) Dans ses observations sur recours, l'autorité intimée a confirmé que la justification du prix de revient de 1'814'721,40 francs était totalement fondée, mais elle a maintenu son refus de l'amortissement litigieux en considérant que les recourants avaient comptabilisé une survaleur au bilan d'entrée. Les recourants relèvent quant à eux que les coûts de revient effectifs d'un actif commercial doivent figurer dans les comptes. La Cour n'en disconvient pas; elle constate toutefois que ces coûts de revient apparaissent pour la première fois dans une comptabilité le 1<sup>er</sup> janvier 2003 seulement, lors de l'établissement du bilan d'entrée. Si des comptes ou des tableaux d'amortissements avaient été tenus dès l'acquisition des 22'208 m<sup>2</sup> en cause, il aurait été possible d'y intégrer le prix de revient. Il n'est pas admissible d'intégrer un tel prix de revient dans un bilan d'entrée établi aussi tardivement, près de dix ans au moins après la perte de valeur constatée, et de procéder ainsi à un rattrapage d'amortissements. Cela reviendrait au demeurant à transgresser la règle de l'art. 211 LIFD limitant la déduction des pertes ressortant des sept exercices précédant la période fiscale. De plus, en établissant le bilan d'entrée, les recourants avaient aussi l'obligation de comptabiliser leurs actifs en respectant le principe de la sincérité du bilan (art. 959 CO). Ils ne pouvaient y faire figurer la valeur d'un actif pour un chiffre dépassant celui qu'il représente pour l'entreprise à la date du bilan (art. 960 al. 2 CO), le bilan ne pouvant pas présenter une situation économique plus favorable qu'elle n'est en réalité. Or, les recourants ne pouvaient pas ignorer qu'ils faisaient figurer dans les comptes leur terrain à bâtir de Y. pour une valeur dépassant de plus de 800'000 francs sa valeur vénale. Ils ont ainsi comptabilisé ce terrain au bilan d'entrée pour un montant surévalué en violation de l'art. 960 al. 2 CO. Ils ne sauraient ensuite valablement soutenir que l'amortissement opéré une année plus tard sur cet actif était justifié.

Pour démontrer que la valeur vénale de leur terrain ne dépasse pas 999'360 francs, soit 45 francs le m<sup>2</sup>, les recourants ont produit une lettre du 5 mars 2004 du Cabinet immobilier D. SA signalant que le prix du terrain à bâtir non équipé dans les communes de ... se situe entre 25 francs et 60 francs le m<sup>2</sup>, une lettre du 10 mai 2005 de la Commune de Z. concernant

le terrain situé dans le secteur de Y. confirmant que le prix de vente approximatif pour du terrain à bâtir communal est de 80 francs le m<sup>2</sup> équipé ainsi qu'une lettre du 10 mai 2005 du bureau C. SA confirmant que le prix des équipements du terrain en cause se situera aux environs de 50 francs le m<sup>2</sup>. Il s'agit-là d'éléments permettant de fixer la valeur actuelle du terrain en cause. En considérant que les recourants ont introduit un actif surévalué au bilan d'entrée et en qualifiant l'amortissement revendiqué de rattrapage d'amortissement sans apporter d'autres précisions, l'autorité intimée ne met pas en cause l'étendue de la perte de valeur invoquée. En particulier, elle ne conteste pas les chiffres invoqués par les recourants tels qu'ils ressortent des documents précités. Par conséquent, la valeur au bilan d'entrée doit être fixée non pas à 1'814'721,40 francs mais à 999'360 francs.

Pour tous les motifs qui précèdent, l'amortissement extraordinaire requis ne se justifie pas. Le recours est rejeté sur ce point.

6. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. 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).

En l'espèce, il se justifie de fixer un émolument de 700 francs.

## **II. Impôt cantonal (4F 05 135)**

7. Le recours, déposé le 11 juillet contre une décision du 16 juin 2005, l'a été dans le délai et les formes prévus 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) et 180 LICD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.
8. a) En droit cantonal également, le bénéfice net imposable d'un contribuable tenant une comptabilité comprend le solde du compte de résultats, augmenté - notamment - des amortissements et provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 19 al. 3 et 100 al. 1 let. b LICD, ainsi que 7 al. 1 LHID. De même, les amortissements sont admis à condition qu'ils soient comptabilisés et justifiés par l'usage commercial (art. 29 al. 1 LICD et 10 al. 1 let. a LHID). Comme en matière d'impôt fédéral direct, au niveau

cantonal, un ajustement de valeur est aussi admissible et même prescrit lorsque la valeur vénale d'un terrain tombe en-dessous de sa valeur comptable. Tel ne sera toutefois pas le cas lorsque le bilan d'entrée fait état d'un actif dont le prix de revient aurait dû donner lieu à un amortissement près de dix ans plus tôt au moment où sa diminution de valeur pouvait être constatée.

- b) En présence de règles similaires, il convient de rejeter sur ce point le recours déposé au niveau de l'impôt cantonal pour les mêmes raisons que celles développées pour l'impôt fédéral direct (voir consid. 5).
  - c) Dans une conclusion subsidiaire, les recourants ont demandé l'adaptation de la valeur fiscale du terrain en cause. L'autorité intimée a déclaré le 14 septembre 2005 qu'elle accepterait de prendre en considération la valeur réduite de ce terrain, si le contribuable prouvait que l'immeuble en cause a une valeur vénale inférieure à la valeur investie. Dans la mesure toutefois où il y a lieu de considérer que la valeur au bilan d'entrée correspond au montant de 999'360 francs (voir consid. 5b), la valeur fiscale correspond à cette valeur comptable. Le recours est admis sur ce point.
9. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours ou d'action, 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 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

En vertu de l'art. 137 CPJA, en cas de recours devant une autorité statuant en dernière instance cantonale, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. Lorsqu'une partie n'obtient que partiellement gain de cause, l'indemnité est réduite en proportion.

- b) En l'espèce, dans la mesure où les recourants obtiennent partiellement gain de cause et dans la mesure où dans la décision attaquée, l'autorité intimée n'a pas indiqué pour quelles raisons elle rejetait les griefs des contribuables, il se justifie de compenser les frais et dépens.