Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.475/2006 /ajp
2A.476/2006 /ajp

Arrêt du 26 mars 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger, Müller, Yersin et Karlen.
Greffier: M. Dubey.

Parties
X et Y._____,
recourants,

contre

Service cantonal des contributions du canton de Fribourg, route Joseph Piller 13, 1700 Fribourg,
Tribunal administratif du canton de Fribourg,
cour fiscale, rue André Piller 21, 1762 Givisiez.

Objet
Impôt fédéral direct, impôt cantonal (amortissement d'un terrain, valeur fiscale),

recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 7 juillet 2006.

Faits :
A.
X._____, marié à Y._____, est employé par l'entreprise de construction et de génie civil X._____ SA, dont il est le directeur. Il a acquis des terrains à bâtir d'une surface de 22'208 m2 à B._____ (FR) sur le territoire de la commune C._____, une moitié en 1989 au prix de 105 fr./m2 et l'autre moitié en 1994 au prix de 42.50 fr./m2. Dans les taxations en matière d'impôt cantonal, ce terrain a été placé dans la fortune commerciale de l'intéressé et imposé jusqu'au 31 décembre 2002 pour une valeur de 1'652'354 fr.

Dès le 1er janvier 2003, X._____ a tenu une comptabilité en tant que commerçant en immeubles. Le terrain de B._____ figurait dans le bilan d'entrée pour une valeur de 1'814'721 fr. correspondant à son prix de revient effectif et était comptabilisé au 31 décembre 2003 pour une valeur de 999'360 fr.

Dans sa déclaration d'impôt de la période fiscale 2003, X._____ a annoncé pour son activité de commerçant d'immeuble une perte résultant d'un amortissement extraordinaire unique de 815'361 fr. [1'814'721 - 999'360]fr. sur le terrain de B._____.
B.
Par décision de taxation du 21 avril 2005, le Service cantonal des contribution du canton de Fribourg (ci-après: le Service cantonal des contributions) a refusé l'amortissement et fixé le revenu imposable des époux X. et Y._____ à 407'647 fr pour l'impôt fédéral direct et à 420'545 fr. pour l'impôt cantonal. La fortune imposable était arrêtée à 2'587'612 fr. L'impôt fédéral direct a ainsi été fixé à 41'162 fr., l'impôt cantonal sur le revenu à 56'767.50 fr. et l'impôt sur la fortune à 9'056.60 fr.

Le 16 juin 2005, le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg a rejeté une réclamation des

intéressés contre la décision de taxation du 21 avril 2005. Ces derniers ont ensuite déposé deux recours contre la décision sur réclamation du 16 juin 2005 auprès du Tribunal administratif, l'un en matière d'impôt fédéral direct et l'autre en matière d'impôt cantonal direct.
C.
Par arrêt du 7 juillet 2006 joignant les causes, le Tribunal administratif a rejeté le recours en matière d'impôt fédéral direct et admis partiellement le recours en matière d'impôt cantonal direct, fixant la valeur fiscale du terrain à 999'360 fr. La diminution de la valeur du terrain en cause ne datait pas de la période en cause mais déjà de 1994. En 2003, les prix n'avaient pas subi de changement significatif. Il était en outre contraire à l'art. 960 al. 2 CO de porter le terrain à son prix de revient dans le bilan d'entrée, alors que les recourants savaient que cette valeur dépassait de plus de 800'000 fr. sa valeur vénale. Dans ces conditions, l'amortissement litigieux correspondait à un rattrapage d'amortissements inadmissible. En revanche, la valeur du terrain dans le bilan d'entrée devait être fixée à 999'360 fr.
D.
Agissant seuls par la voie du recours de droit administratif, X._____ et Y._____ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de dépens, dans leur mémoire concernant l'impôt fédéral direct (2A.476/2006), d'annuler l'arrêt rendu le 7 juillet 2007 par le Tribunal administratif et d'admettre dans les comptes 2003 et pour l'année fiscale 2003 un amortissement de 815'361 fr. sur le prix de revient du terrain de B._____, dans leur mémoire concernant l'impôt cantonal (2A.475/2006), d'annuler l'arrêt rendu le 7 juillet 2007 par le Tribunal administratif, d'admettre dans les comptes 2003 et pour l'année fiscale 2003 un amortissement de 815'361 fr. sur le prix de revient du terrain de B._____. A titre subsidiaire, ils demandent dans leur deux recours que, dans le bilan d'entrée au 1er janvier 2003, la valeur comptable du terrain soit fixée à 1'814'721 fr. comme prix de revient. Ils se plaignent de la violation du droit fiscal fédéral en matière d'amortissement.

Le Tribunal administratif et le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg ainsi que l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet des recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Dirigés contre le même arrêt, les deux recours reposent sur le même état de fait et soulèvent des griefs similaires. Il se justifie dès lors de joindre les causes par économie de procédure.
2.
L'arrêt attaqué a été rendu avant l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2007, de la nouvelle loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110). Le présent recours doit dès lors être examiné au regard des dispositions de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (OJ; art. 132 al. 1 LTF).

I. Impôt fédéral direct
3.
3.1 Déposé en temps utile contre une décision rendue par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale et fondée sur le droit public fédéral, le recours de droit administratif (2A.476/2006) est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD ou la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11).
4.
Le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'abus ou l'excès du pouvoir d'appréciation (art. 104 lettre a OJ). Le Tribunal fédéral vérifie d'office l'application du droit fédéral, sans être lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ). En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans l'arrêt, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ). En outre, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de la décision entreprise, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre c ch. 3 OJ).
5.
5.1 Selon l'art. 27 al. 1 et 2 lettre a LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, dont font notamment partie les

amortissements et les provisions au sens des articles 28 et 29 LIFD. Ils peuvent également déduire les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 1 let. b LIFD). A l'instar du revenu imposable, qui se détermine d'après les revenus acquis durant la période de calcul (art. 210 al. 1 LIFD), les déductions prévues par l'art. 27 LIFD sont soumises au principe de périodicité et ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la période de calcul (M. Reich/M. Züger, in: Zweifel/Athanas [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Bâle 2000, n°14 ad art. 28 LIFD). Les amortissements et les provisions ne peuvent porter que sur des éléments de fortune qui servent à une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 LIFD, autrement dit sur des éléments qui appartiennent à la fortune commerciale (art. 18 al. 2 LIFD; Archives 74,
p. 737 consid. 2.1 pour les immeubles; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Bâle 2001, n°7 ad art. 28 LIFD).

Selon l'art. 28 LIFD, les amortissements des actifs, justifiés par l'usage commercial, sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou, à défaut de comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements. En général, les amortissements sont calculés sur la base de la valeur effective des différents éléments de fortune ou doivent être répartis en fonction de la durée probable d'utilisation de chacun de ces éléments (art. 28 al. 2 LIFD). Cet alinéa constitue une exception limitée au principe de périodicité selon lequel l'amortissement doit porter sur la diminution de valeur ayant lieu durant la période de calcul (M. Reich/M. Züger, op. cit., n°14 ad art. 28 LIFD et les références de jurisprudence citées). Selon l'art. 29 al. 1 let. b LIFD, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs. Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable (art. 29 al. 2 LIFD), contrairement aux amortissements dont le caractère est définitif. Selon l'art. 211 LIFD enfin, les pertes des sept exercices précédant la période
fiscale (art. 209 LIFD) peuvent être déduites, à condition qu'elles n'aient pas été prises en considération lors du calcul du revenu imposable de ces années.
5.2 Les commerçants en immeubles qui tiennent une comptabilité selon l'usage commercial ou, un plan spécial d'amortissements peuvent également déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, dont font notamment partie les amortissements et les provisions au sens des articles 28 et 29 LIFD. Les immeubles de ces commerçants peuvent appartenir soit aux actifs immobilisés soit aux actifs circulants de leur fortune commerciale. Il peut en outre s'agir de terrains non bâtis, comme en l'espèce, ou de terrains bâtis. Dans cette dernière hypothèse, en vertu du principe de l'évaluation par objet (« Einzelbewertungsprinzip »), terrain et construction peuvent faire l'objet d'un traitement comptable séparé, ce qui peut empêcher la compensation de la diminution de valeur de la construction par l'augmentation de valeur du terrain (arrêt 2A.571/1998 du 25 janvier 2000 in: StE 2000 B 23.43.2 n°8, consid. 3).

Les terrains - qui ne sont pas susceptibles d'usure - ne peuvent pas faire l'objet d'amortissements ordinaires. Aussi, le Tribunal fédéral a refusé d'accorder la déduction d'un amortissement ordinaire sur un immeuble (maison à habitations multiples) appartenant à l'actif circulant d'un commerçant en immeubles, considérant que, par nature, les éléments appartenant aux actifs circulants ne pouvaient avoir une durée d'utilisation justifiant un amortissement forfaitaire; un amortissement unique en raison d'une diminution extraordinaire de la valeur aurait été possible si le propriétaire en avait démontré le caractère commercialement justifié, ce qui n'avait pas été fait (arrêt 2A.667/2006 du 16 février 2007, consid. 3.2).

Le Tribunal fédéral a toutefois admis un amortissement extraordinaire sur un terrain agricole dont la valeur vénale avait chuté en raison de l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur le droit foncier rural (arrêt 2A.571/1998 du 20 janvier 2000 consid. 2a in StE 2000 B 23.43.2 n°8 et les références citées; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Bâle 2001, n°32 ad art. 28 LIFD et les références citées).

Lorsque la perte de valeur résulte d'un phénomène naturel, d'un changement de régime légal qui en diminue ou exclut l'utilisation (par ex. un changement de zone) ou en diminue la valeur, toutes autres conditions étant réunies, un immeuble appartenant aux actifs circulants d'un commerçant d'immeubles peut faire l'objet

d'un amortissement extraordinaire (arrêt 2A.571/1998 du 20 janvier 2000 consid. 2a in StE 2000 B 23.43.2 n°8; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Bâle 2001, n°43 ad art. 28 LIFD et les références citées). En revanche, une diminution de valeur résultant de la baisse du marché immobilier, même sur une longue période, n'est pas nécessairement définitive en raison précisément des fluctuations du marché, de sorte qu'un amortissement n'est pas justifié commercialement (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Bâle 2001, n°47 ad art. 28 LIFD et les références citées). En pareille circonstance, l'art. 29 LIFD autorise tout au plus la comptabilisation à charge du compte de résultat d'une provision pour risque de perte sur actifs circulants, qui sera ajoutée, conformément à l'art. 29 al. 2 LIFD au revenu commercial imposable lorsqu'elle ne se justifiera plus.
5.3 Selon la jurisprudence, il est interdit de procéder à l'amortissement d'actifs fictifs, c'est-à-dire d'actifs qui dès l'origine n'ont aucune valeur ou une valeur surfaite (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Bâle 2001, n°17 ad art. 28 LIFD et les nombreux arrêts cités).
5.4 En l'espèce, le Tribunal administratif a retenu que le recourant exerçait une activité indépendante de commerçant d'immeuble et que le terrain en cause appartenait à sa fortune commerciale depuis son acquisition en 1989 respectivement 1994. Il a constaté que le recourant avait acquis ce terrain pour un prix historique (prix de revient) de 1'814'721 fr. et qu'au 1er janvier 2003, ce terrain ne valait plus que 999'360 fr. Sur le plan comptable, il a en outre constaté que le terrain en cause avait été porté au 1er janvier 2003, date à laquelle le recourant a commencé à tenir une comptabilité, pour une valeur de 1'814'721 fr. et qu'il y figurait, au 31 décembre 2003, pour un montant de 999'360 fr., en raison d'un amortissement extraordinaire de 815'361 fr. opéré par son propriétaire à charge du compte de pertes et profits. Le Tribunal administratif a jugé que cet amortissement était contraire à l'art. 28 LIFD et violait en outre l'art. 211 LIFD, ce que contestent en vain les recourants.

En effet, un terrain «marchandise», comme en l'espèce, qui subit une diminution de valeur en raison d'une baisse du marché immobilier, ne peut faire en principe l'objet, toutes autres conditions étant réalisées, que d'une provision pour risque de perte.

Par ailleurs, en application du principe de périodicité, les recourants ne pouvaient pas opérer un amortissement dans la période de calcul 2003 portant sur des moins-values constatées déjà au moment de l'achat de la deuxième partie du terrain en 1994 (prix payé en 1989: 105 fr./m2; prix payé en 1994: 42.50 fr./m2). Ils n'allèguent pas à cet égard que le prix du terrain ait subi une modification durant l'année 2003. Pour le même motif, ils ne pouvaient pas non plus comptabiliser une provision pour un risque de perte survenu bien avant l'année 2003.

Le Tribunal administratif a aussi retenu à bon droit que la valeur vénale du terrain au 1er janvier 2003 correspondait à 999'360 fr. et que, comptabilisée dans le bilan d'entrée pour un montant de 1'814'721 fr., la valeur du terrain était manifestement surfaite et correspondait pour la différence à un actif fictif, sur lequel il est précisément interdit de procéder à un amortissement.

Enfin, entre 1989 et fin 2002, les recourants ne tenaient pas de comptabilité pour leur activité de commerçants d'immeuble, de sorte qu'admettre un amortissement extraordinaire en 2003 pour des faits survenus en 1994 conduirait à admettre un rattrapage d'amortissements, ce qui serait contraire au système de report de pertes de l'art. 211 LIFD limité aux sept exercices antérieurs à la période fiscale.
Par conséquent, le Tribunal administratif a refusé à bon droit la déduction de l'amortissement en cause à charge de l'exercice comptable 2003.
6.
Selon l'art. 960 al. 2 CO, le terrain en cause ne pouvait être comptabilisé dans le bilan d'entrée au 1er janvier 2003 pour une valeur supérieure à sa valeur vénale à cette date, soit 999'360 fr. Les recourants demandent par conséquent en vain que leur terrain soit comptabilisé à cette date pour une valeur supérieure. En revanche, dans la mesure où elle vise à connaître le mode de calcul d'un éventuel gain ou d'une perte lors d'une aliénation ou d'une réalisation du terrain dans le futur, leur requête appelle une réponse.

En cas d'aliénation ou de réalisation d'un immeuble commercial, le bénéfice immobilier imposable correspond à la différence entre, d'une part, le produit de la vente de l'immeuble en cause, déduction faite des frais

d'aliénation, ou en l'absence d'aliénation, la valeur vénale de l'immeuble et, d'autre part, sa valeur comptable déterminante sur le plan fiscal telle qu'elle ressort du dernier bilan précédant l'aliénation, ou à défaut, son prix de revient (arrêt 2A.238/2002 du 10 janvier 2003 consid. 2.1). Selon la doctrine et la jurisprudence, en vertu de principe de l'autorité du bilan commercial (« Massgeblichkeit des Handelsbilanz »), le contribuable doit se laisser opposer les valeurs des immeubles qui ressortent de sa comptabilité (Ernst Känzig, Wehrsteuer, 2ème éd., Bâle 1982, n°219 ad art. 21 al. 1 let. d AIFD). La valeur comptable ne constitue toutefois pas un élément approprié de calcul du bénéfice immobilier notamment lorsqu'elle a subi des amortissements à charge du compte de capital uniquement (Ernst Känzig, op. cit., n°217 ad art. 21 al. 1 let. d AIFD). Dans cette hypothèse, les amortissements doivent être ajoutés à la valeur comptable servant au calcul du bénéfice immobilier, parce qu'ils n'ont pas été passés à
charge du compte de résultat et n'ont par conséquent pas diminué le bénéfice imposable de l'exercice (Ernst Känzig, loc. cit. et les références citées). En outre en l'absence de valeur comptable, parce que le contribuable n'a pas tenu de comptabilité, il convient d'utiliser le prix de revient de l'immeuble aliéné ou réalisé (Ernst Känzig, op.cit., n°218 ad art. 21 al. 1 let. d AIFD).

En l'espèce, que l'on considère soit que les recourants n'ont pas tenu de comptabilité (commencée seulement au 1er janvier 2003) soit qu'ils ont été astreints à procéder à un amortissement de la valeur du terrain à charge du compte de capital, seul le montant de 999'360 fr. étant admis comme valeur d'entrée du terrain, le bénéfice (ou la perte) en capital devrait être calculé sur la base de cette valeur, à laquelle il faut toutefois ajouter l'amortissement qui n'a pas été admis à charge du compte de résultat (999'360 fr. + 815'361 fr.= 1'814'721 fr.). Par conséquent, en cas d'aliénation ou de réalisation du terrain de B._____, le calcul du résultat imposable devra prendre en considération la valeur effective d'acquisition qui correspond au prix de revient du terrain. Cette solution est au demeurant conforme à l'art. 127 al. 2 Cst.
En fixant la valeur comptable du terrain à 999'360 fr. au 1er janvier 2003, le Tribunal administratif n'a donc pas violé le droit fédéral.

II. Droit cantonal et communal
7.
7.1 Conformément à l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après: LHID ou la loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14), les décisions cantonales de dernière instance cantonale peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral, lorsqu'elles portent sur une matière réglée dans les titres deuxième à cinquième et sixième, chapitre premier de la loi sur l'harmonisation (ATF 128 II 56 consid. 1 p. 58) et concernent une période postérieure au délai de 8 ans accordé aux cantons à compter de l'entrée en vigueur de la loi fédérale d'harmonisation le 1er janvier 1993, pour adapter leur législation aux dispositions des titres deuxième à sixième de cette loi.
7.2 En l'occurrence, l'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale et concerne l'admission d'un amortissement extraordinaire (art. 10 al. 1 LHID) au cours de la période fiscale 2003. Par conséquent, le recours de droit administratif (2A.475/2006) est en principe recevable en vertu de l'art. 73 al. 1 LHID (ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591 ss; 124 I 145 consid. 1a p. 148 a contrario).
7.3 Sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce (arrêt 2A.705/2005 du 13 avril 2006, consid. 9), le recours de droit administratif en matière d'harmonisation fiscale ne peut tendre qu'à l'annulation de la décision attaquée (art. 73 al. 3 LHID; ATF 131 II 710 consid. 1.1 p. 713). Dans la mesure où les recourants demandent autre chose que l'annulation de l'arrêt attaqué, leurs conclusions sont irrecevables.
8.
Conformément à l'art. 10 al. 1 let. a LHID, l'art. 28 al. 1 let. a de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) prévoit que les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, notamment les amortissements et les provisions au sens des articles 29 et 30. Aux termes de l'art. 29 LICD, les amortissements des actifs, justifiés par l'usage commercial, sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou, à défaut de comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils paraissent dans un plan spécial d'amortissements. En général, les amortissements sont calculés sur la base de la valeur effective des différents éléments de fortune ou doivent être répartis en fonction de la durée probable d'utilisation de chacun de ces éléments. La teneur de

ces dispositions est également semblable à celle des art. 28 et 29 LIFD.

Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également aux impôts cantonal et communal de la période fiscale 2003.

Par conséquent, en refusant le droit d'opérer sur la valeur du terrain en cause un amortissement grevant le compte de résultat de l'exercice comptable 2003 et en fixant la valeur comptable du terrain à 999'360 fr. au 1er janvier 2003, le Tribunal cantonal n'a pas violé le droit cantonal harmonisé.
9.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet des recours de droit administratif 2A.476 /2006 et 2A.475/2006, ce dernier dans la mesure où il est recevable.

Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'ont pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Les recours n°2A.476/2006 et n°2A.475/2006 sont joints.
2.
Le recours de droit administratif 2A.476 /2006 est rejeté.
3.
Le recours de droit administratif 2A.475/2006 est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
4.
Un émolument judiciaire de 4'000 fr. est mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.
5.
Le présent arrêt est communiqué en copie aux recourants, au Service cantonal des contributions et au Tribunal administratif du canton de Fribourg ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique de l'impôt fédéral direct.
Lausanne, le 26 mars 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: