

# TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

**Séance du 5 mai 2006**

Statuant sur le recours interjeté le 21 avril 2005  
**(4F 05 89 et 90)**

par

**A.**, à **X.**, représenté par la fiduciaire AGRO Fiduciaire UPF / Fribourg, Case postale 1542, 1701 Fribourg,

contre

la décision sur réclamation rendue le 21 mars 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 agricole)**

## Considérant :

### En fait:

- A. A. est ingénieur agronome. Il exploite un domaine agricole à X. Pour la période fiscale 2003, les époux A. ont annoncé un revenu imposable de 32'000 francs, compte tenu d'un revenu d'activité agricole de 26'257 francs. Dans une note jointe à l'annexe 6 "Revenus d'activité agricole" de leur déclaration d'impôt, ils ont exposé ce qui suit:

*"Nous avons acheté la parcelle de terrain, art. 367 de l'ancien état, soit 5'503 m<sup>2</sup> au prix de fr. 10.00 par m<sup>2</sup> soit fr. 55'030.00 à M. B. à X. le 13.09.1991 (copie de l'acte notarié en annexe).*

*En septembre 2003, nous avons demandé la détermination du prix licite de cette parcelle qui a été fixé à fr. 4.84 le m<sup>2</sup>. Suite au remaniement, cette parcelle a été rattachée à une parcelle qui nous appartenait avant le remaniement d'où la surface actuelle de 62'476 m<sup>2</sup>, art. RP/NE 30 (copie de lettre de l'Autorité foncière en annexe).*

*Suite à cette nouvelle valeur, nous avons fait un amortissement des terres de fr. 28'395.00, page 2 pos. 10 de l'extraction fiscale et augmenté le passif, autres dettes par le même montant."*

Dans les comptes de l'exercice 2003, la parcelle de 5'503 m<sup>2</sup> a été portée pour sa valeur d'acquisition de 50'000 francs. La valeur totale au bilan du poste "Immobilisations, terres, améliorations foncières" était de 163'114 francs dont 113'114 francs pour la "Terre" et 50'000 francs pour la "Parcelle" selon détail des inventaires au 1<sup>er</sup> janvier 2003 et au 31 décembre 2003. Quant à l'amortissement extraordinaire requis, il a été comptabilisé au bilan par le biais du poste "Fonds empruntés, dettes long terme: autres", dont la valeur était de 50'000 francs au 1<sup>er</sup> janvier 2003 et de 78'395 francs au 31 décembre 2003.

Par taxation du 18 novembre 2004, le Service cantonal des contributions a fixé le revenu agricole à 57'652 francs, le revenu imposable des époux A. étant ainsi arrêté à 72'133 francs, ce qui correspond à 5'814,20 francs d'impôt cantonal sur le revenu et de 973 francs d'impôt fédéral direct. Dans ses observations complémentaires relatives à la taxation, le Service cantonal des contributions a indiqué qu'il n'avait pas admis la déduction du salaire de 3'000 francs attribué à la fille des contribuables. Il a estimé qu'une personne

à charge du contribuable ne peut pas être rémunérée pour le travail qu'elle exécute dans l'exploitation de celui-ci. Il a ajouté que, "du fait qu'elle soit à charge de son père, il est tout à fait normal qu'elle travaille bénévolement pour celui-ci". Quant à l'amortissement requis, il a relevé que les amortissements extraordinaires doivent être comptabilisés au cours de l'exercice commercial où la dépréciation a été constatée, et que dans le cas du contribuable, cette moins-value est intervenue lors de l'entrée en vigueur de la loi sur le droit foncier rural (LDFR) au 1<sup>er</sup> janvier 1994, de sorte qu'un amortissement extraordinaire aurait dû être comptabilisé déjà au cours des premiers exercices qui ont suivi l'entrée en vigueur de cette loi et non 10 ans plus tard.

- B. Le 18 décembre 2004, les époux A. ont formé réclamation pour que soient admis l'amortissement extraordinaire requis ainsi que la charge des 3'000 francs de salaire versé à leur fille pour le travail de récolte de tabac. Ils ont joint à leur envoi notamment une notice de la Commission des coefficients expérimentaux de la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat relative à l'ajustement de valeur des terres agricoles datée du 31 mai 1996 (disponible à l'adresse Internet <http://www.steuerkonferenz.ch> sous les onglets "Circulaires" puis "Notices Groupe de travail d'agriculture"). Il y est précisé que: "Le contribuable doit apporter la preuve qu'il a comptabilisé ses terres à une valeur surfaite, par comparaison au prix de référence, selon l'article 66 LDFR; cette comparaison se détermine sur la base de la moyenne des prix de vente réels. Dès l'entrée en vigueur de la LDFR au 01.01.1994, les prix des immeubles agricoles sont soumis à un contrôle officiel. Lorsque le prix d'achat dépasse le prix d'acquisition surfait, l'autorisation d'acquisition sera refusée (art. 63 let. b LDFR). En règle générale, aucun ajustement ne sera admis sur tous les achats agricoles réalisés après le 01.01.1994, sauf si le prix de référence est révisé à la baisse ou si le prix du marché conforme est manifestement plus bas".

Par décision du 21 mars 2005, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation. Il a maintenu son refus d'admettre l'amortissement extraordinaire requis aux motifs que la moins-value est intervenue lors de l'entrée en vigueur de la LDFR au 1<sup>er</sup> janvier 1994, qu'un amortissement extraordinaire aurait dû être comptabilisé déjà au cours des premiers exercices qui ont suivi l'entrée en vigueur de cette loi et non pas 9 ans plus tard, que l'article 367 n'a pas subi de moins-value entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 2003, et que l'amortissement extraordinaire ne pourra être revendiqué qu'au moment de la vente du terrain ou de son transfert dans la fortune privée. Quant au salaire de l'enfant à charge, le Service cantonal des contributions a considéré que le poste de travail occupé par la fille des contribuables ne constituait pas une force de travail normale pouvant être économisée, étant donné que ce travail consistant en la récolte

du tabac est limité dans le temps et qu'il ne dépasse donc pas la notion du devoir d'assistance que les enfants à charge doivent à leurs parents. Le Service cantonal des contributions a toutefois admis cette charge salariale en déduction du revenu d'exploitation pour la période fiscale en cause, dans la mesure où la fille des contribuables a déjà été imposée sur ce salaire de 3'000 francs et que la taxation est entrée en force. Il a ainsi ramené le revenu net imposable de 72'133 francs à 69'133 francs.

- C. Les époux A. ont interjeté recours le 21 avril 2005 par l'intermédiaire de leur fiduciaire. Ils concluent à l'admission de l'amortissement extraordinaire requis et à l'admission du "salaire payé à la fille aussi dans le futur". Ils font valoir qu'à la date du 26 septembre 2003, l'Autorité foncière cantonale s'est déterminée sur le prix licite de ces terres et l'a fixé à 4,84 francs le mètre, que le prix d'achat en 1991 avait été fixé à 10 francs le mètre et que ces circonstances justifient la prise en considération d'un amortissement extraordinaire correspondant à une perte comptable résultant du changement du régime légal (prix licite). S'agissant de l'activité de leur fille dans l'exploitation, ils soutiennent qu'il s'agit d'un "travail à temps complet, consistant à récolter le tabac, comme toute étudiante qui trouve un travail rémunéré pendant ses vacances", que le fait de l'engager pour ce travail elle plutôt qu'une personne extérieure à la famille ne doit pas les préteriter, de sorte que son salaire doit être admis en déduction aussi pour le futur.

Dans ses observations du 18 mai 2005 le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours avec suite de frais. Il a indiqué que la fiduciaire n'apportait aucun élément nouveau susceptible de modifier ses conclusions concernant l'amortissement extraordinaire et qu'il n'avait pas à se prononcer sur l'acceptation ou non de la charge salariale pour les exercices futurs, chaque période faisant l'objet d'une nouvelle procédure.

Le 19 mai 2005, une copie de ces remarques a été transmise aux contribuables pour information.

## **En droit:**

### **I. Jonction des causes**

1. a) A teneur de l'art. 104 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral n'en

dispose autrement. A cet égard, les cantons sont également libres en principe dans l'aménagement et l'organisation de la commission de recours en matière d'impôt (voir 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 89) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 05 90). 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**

2. Le recours, déposé le 21 avril contre une décision du 21 mars 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.

### L'amortissement extraordinaire

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).

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).

- b) Dans deux arrêts de principe (RFJ 1999 p. 126 consid. 2b, 2c et 2d; p. 155 consid. 2d et 2e et les références), la Cour de céans a jugé que la valeur vénale déterminante pour l'imposition est la valeur actuelle du marché et que l'autorité fiscale ne saurait s'écarter du prix stipulé que (mais tout de même!) dans l'hypothèse où celui-ci n'est pas le résultat du marché libre. Elle a aussi rappelé que si la valeur vénale d'un immeuble ne peut pas être déduite du prix stipulé, plusieurs méthodes permettent de la déterminer à titre subsidiaire, et en premier lieu la méthode comparative.
4. a) 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 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 d'un terrain agricole acquis en 1986, comptabilisé dans le bilan d'entrée au 1.1.1993 à sa valeur fiscale (environ 1/10 du prix d'achat) et dont le prix licite a été fixé à environ 2/3 du prix d'achat en 1999. Elle n'a pas admis l'amortissement extraordinaire équivalant à la différence entre le prix de revient du terrain et son prix licite, du moment que le terrain avait été comptabilisé à sa valeur fiscale soit bien en-dessous de sa valeur réelle et qu'il n'y avait pas lieu de corriger le bilan sur ce point (ATA 4F 00 139 du 31 mai 2002 publié *in* RFJ 2002 p. 190 ss).

- 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. La loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1994, en abrégé LDFR, RS 211.412.11) soumet l'acquisition des entreprises et immeubles agricoles à autorisation, laquelle est accordée lorsqu'il n'existe aucun motif de refus (art. 61 al. 1 et 2). L'un des motifs de refus énumérés à l'art. 63 consiste dans un prix surfait, car la LDFR a notamment pour but de lutter contre les prix surfaites des terrains agricoles (art. 1 al. 1 let. c). Aux termes de l'art. 66, "le prix d'acquisition est surfait quand il dépasse de plus de 5 pour cent le prix payé en moyenne pour des entreprises ou des immeubles agricoles comparables de la même région au cours des cinq dernières années". Le prix moyen majoré de 5% est appelé prix maximal ou prix licite. En vertu de l'art. 84, celui qui y a un intérêt légitime peut obtenir de l'autorité compétente (dans le canton de Fribourg, il s'agit de l'Autorité foncière au sens de la loi du 28 septembre 1993 d'application de la loi fédérale sur le droit foncier rural: LALDFR, RSF 214.2.1) une décision de constatation à ce propos.
6. a) Le présent litige porte tout d'abord sur la question de savoir si l'amortissement extraordinaire de 28'395 francs opéré sur les terres agricoles des recourants et effectué au 31 décembre 2003 à la charge du compte de résultat de l'exercice 2003, est admissible fiscalement.

Selon les règles rappelées plus haut, un ajustement de valeur (amortissement extraordinaire ou correction de valeur) est admissible et même prescrit lorsque la valeur vénale d'un terrain tombe en dessous de sa valeur comptable. S'agissant des terrains agricoles, tel est notamment le cas lorsque le prix licite au sens de l'article 66 LDFR est inférieur à la valeur comptable (arrêt du TF du 25 janvier 2000, précité, consid. 2b). Cela ressort également de la [notice](#) de la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, intitulée "Ajustement de valeur des terres agricoles" et datée du 31 mai 1996, dont les recourants se prévalent. Ce document indique en effet que, pour pouvoir procéder à un ajustement de valeur sous la forme d'une provision (en règle générale) ou éventuellement d'un amortissement, "le contribuable doit apporter la preuve qu'il a comptabilisé ses terres à une valeur surfaitée, par comparaison au prix de référence selon l'article 66 LDFR". De même, la [notice A 2001](#) concernant les amortissements sur les valeurs immobilisées



des exploitations agricoles et sylvicoles publiée sur le site Internet précité de la Conférence suisse des impôts indique à cet égard qu'un ajustement de valeur des terres n'est possible que sur les biens-fonds utilisés pour la production agricole et pour autant que les dépenses d'investissement soient supérieures au prix licite selon le droit foncier rural.

L'autorité intimée soutient que l'amortissement extraordinaire requis aurait dû l'être dans les années qui ont suivi l'entrée en vigueur de la LDFR et qu'à défaut d'une telle comptabilisation, cet amortissement extraordinaire ne pourra intervenir qu'au moment du transfert de la parcelle en cause. Toutefois, selon l'arrêt du TF du 25 janvier 2000 précité, il est possible de procéder à un amortissement extraordinaire dès que la valeur comptable tombe en dessous de la valeur réelle. En l'espèce, l'Autorité foncière a fixé le prix licite de l'immeuble article 30 du nouvel état du remaniement parcellaire du registre foncier de X. (non encore inscrit au registre foncier) à 317'503 francs ou 5,08 francs le m<sup>2</sup>, ce qui correspond à 62'500 m<sup>2</sup> environ après le rattachement de la parcelle de 5'503 m<sup>2</sup> à l'autre parcelle des recourants. La valeur vénale de la parcelle de 5'503 m<sup>2</sup> ressort ainsi de la décision en constatation rendue par l'Autorité foncière cantonale le 26 septembre 2003. C'est donc bien lors de la clôture de l'exercice comptable 2003 que l'amortissement extraordinaire doit être pris en considération, et non pas lors de l'entrée en vigueur de la LDFR, laquelle ne prévoit au demeurant aucun délai pour procéder à des ajustements de valeur depuis son entrée en vigueur. A cela s'ajoute le fait que rien ne permet de retenir que les recourants pouvaient connaître avec exactitude la valeur réelle de leur parcelle de 5'503 m<sup>2</sup> avant 2003. La parcelle de 5'503 m<sup>2</sup> figurait au bilan au 31 décembre 2003 à sa valeur d'acquisition (le 2 décembre 1991) arrondie de 50'000 francs (ou 9 francs environ le mètre<sup>2</sup>), soit un montant largement supérieur à la valeur vénale correspondant au prix licite de 5,08 francs le mètre<sup>2</sup> arrêté par l'Autorité foncière. Il y a donc lieu de procéder à un ajustement de valeur de la parcelle litigieuse au 31 décembre 2003 par le biais de l'amortissement extraordinaire requis, à défaut de quoi la comptabilisation des actifs des recourants ne serait pas conforme au principe de la prudence découlant de l'art. 960 al. 2 CO.

- b) Dans son arrêt du 25 janvier 2000, le Tribunal fédéral a considéré que le supplément de 5% précité doit être ajouté au prix du terrain agricole constaté dans la région (consid. 2b). Le prix licite de la parcelle de 5'503 m<sup>2</sup> est donc de 5,08 francs le m<sup>2</sup> et non pas de 4,84 francs le m<sup>2</sup> comme le soutiennent les recourants qui se prévalent du prix moyen de référence dans la région retenue par l'Autorité foncière avant majoration de 5%. Par conséquent, la valeur de la parcelle de 5'503 m<sup>2</sup> s'élève à 27'955 francs au lieu des 50'000 francs comptabilisés, de sorte que l'amortissement extraordinaire doit être

fixé à 22'045 francs et non pas 28'395 francs. Il s'ensuit que le recours est partiellement admis sur ce point.

#### Le salaire de la fille des recourants

7. L'autorité intimée a accepté la charge salariale de 3'000 francs pour la rémunération de l'activité de récolte du tabac effectué dans l'entreprise familiale par la fille des recourants. Ceux-ci demandent toutefois à la Cour de constater que cette charge soit aussi admise à l'avenir.

Selon l'art. 76 CPJA, la qualité pour recourir n'est reconnue qu'à la personne qui est atteinte par la décision attaquée et qui a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée.

En l'espèce, il y a lieu d'observer que les recourants n'ont pas un droit à obtenir une décision en constatation pour le futur. Le point de savoir si la rémunération versée à leur fille est déductible ou non dépend d'un ensemble de circonstances telles que situation personnelle de l'enfant à la date déterminante du 31 décembre de la période fiscale considérée, montant de la rémunération, ou encore nature de l'activité, etc., et doit donc s'apprécier lors de chaque période fiscale. Au demeurant, force est de constater que, selon le dossier de l'autorité intimée, la fille des recourants a suivi une formation devant s'achever le 31 août 2004, soit avant la date déterminante pour la période fiscale suivant la période litigieuse. C'est pourquoi, l'intérêt des recourants à savoir si le salaire de leur fille revêt un caractère de frais généraux justifiés par l'usage commercial ou si, au contraire, ce montant constitue une dépense personnelle des contribuables destinée à assurer l'entretien de leur fille en formation pour les périodes fiscales suivantes ne suffit pas à leur conférer la qualité pour agir. A défaut d'un intérêt direct et actuel à ce que la décision attaquée soit modifiée, les recourants ne disposent pas de la qualité pour agir sur ce point. Il s'ensuit que leur conclusion sur ce point est irrecevable.

8. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe; 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 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, dans la mesure où les recourants obtiennent partiellement gain de cause, il se justifie de fixer les frais à 50 francs.

## II. Impôt cantonal

9. Le recours, déposé le 21 avril contre une décision du 21 mars 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.

### L'amortissement extraordinaire

10. 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 sera le cas lorsque, s'agissant de terrains agricoles, le prix licite est inférieur à la valeur comptable.
- b) En présence de règles similaires, il convient d'admettre partiellement le recours déposé au niveau de l'impôt cantonal pour les mêmes raisons que celles développées pour l'impôt fédéral direct (voir consid. 6).

### Le salaire de la fille des recourants

11. La qualité pour agir des recourants doit être niée pour les mêmes motifs que ceux retenus au niveau de l'impôt fédéral direct (consid. 7). Le recours est irrecevable sur ce point.