

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 7 juillet 2006

Statuant sur le recours interjeté le 14 juillet 2005
(4F 05 137 et 138)

par

l'Association A., à X., représentée par NBA Fiduciaire SA, rte de la Glâne 107,
1752 Villars-sur-Glâne,

contre

les décisions sur réclamation rendues le 16 juin 2005 par le **Service cantonal des contributions**, rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg relatives à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal pour la période fiscale 2003.

(bénéfice imposable d'une association)

C o n s i d é r a n t :

En fait:

- A. Aux termes de ses statuts, l'Association A. est une association qui a pour but de permettre aux jeunes gens de pratiquer le football tel qu'il est réglementé par l'Association suisse de football, à laquelle elle est affiliée. Elle est composée de membres actifs et juniors (joueurs, arbitres et entraîneurs), de membres d'honneur (personnes ayant rendu des services importants à l'association, au sport en général et au football en particulier), de membres supporters (personnes apportant un appui moral et financier) et de membres passifs (12: personnes versant une cotisation annuelle). Les organes de l'association sont l'assemblée générale, le comité, les vérificateurs des comptes et les diverses commissions. Ses ressources proviennent des cotisations des membres, des recettes perçues lors des matchs, des recettes procurées par des manifestations spéciales telles que lotos, tournois, kermesses, etc., de la publicité et du sponsoring, des amendes infligées aux membres et des dons (art. 30).

Le 4 avril 2004, l'Association A. a déposé sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2003. Sous le code 1.5 (rendement provenant de manifestations publiques - théâtres, concerts, lotos, etc.), elle a annoncé un montant de 102'239 francs repris sous le code 1.7 (total des recettes imposables). S'agissant de ses dépenses, elle a déclaré sous le code 2.5 (frais généraux et autres frais liés à l'acquisition des recettes imposables) un montant de 96'635 francs qu'elle a repris sous le code 2.10 (total des dépenses liées à l'acquisition de recettes imposables). Aucun montant n'a été inscrit dans la rubrique relative aux dépenses non liées à l'acquisition de recettes imposables. Enfin, sous le code 3.2, la déclaration d'impôt faisait état de cotisations perçues auprès des membres pour un total de 20'350 francs. Il en résultait un bénéfice net de l'exercice de 5'604 francs (code 1.7 moins code 2.10).

Les montants déclarés sont issus du compte de résultats pour l'exercice 2002-2003 (clôture au 30 mai 2003) qui se présentait comme suit :

	<i>Charges</i>	<i>recettes</i>
<i>Achat de matériel sportif</i>	10'257.00	
<i>Achat d'équipements</i>	3'247.80	
<i>Frais d'exploitation installations</i>	15'000.00	
<i>Port, imprimés, frais de bureau</i>	3'411.00	
<i>Frais d'arbitres</i>	5'070.00	
<i>Frais ASF</i>	2'902.10	
<i>Frais AFF</i>	5'518.00	
<i>Lavage maillots</i>	3'820.00	
<i>Entraîneur 1^{ère} équipe</i>	15'000.00	
<i>Section juniors</i>	7'427.55	
<i>Frais du bus juniors</i>	2'351.45	
<i>Frais divers du comité</i>	2'626.45	
<i>Autres frais divers</i>	3'793.05	
<i>Frais 1^{ère} équipe</i>	7'180.90	
<i>Noël du club</i>	473.70	
<i>Charges sociales</i>	2'318.20	
<i>Amortissements</i>	2'999.00	
<i>Perte sur débiteurs</i>	3'239.00	
<i>Tournoi à 5</i>		8'139.10
<i>Fête des vendanges</i>		5'182.95
<i>Loto du club</i>		2'842.10
<i>Tournoi en salle</i>		3'942.15
<i>Promotions</i>		17'372.20
<i>Souper de soutien</i>		1'615.00
<i>Club des 100</i>		8'500.00
<i>Ballons de match</i>		1'750.00
<i>Matches à domicile</i>		7'175.50
<i>Cotisations</i>		20'350.00
<i>Buvette</i>		23'554.15
<i>Sponsoring</i>		20'600.00
<i>Bulletin du club*</i>		-1'328.90
<i>Recettes diverses</i>		1'594.90
<i>Dons</i>		1'300.00
Total	96'635.40	122'589.15
Bénéfice	9'676.85	

* en réalité, il s'agit d'une charge: le total des charges doit ainsi être corrigé à 97'964.30 francs et celui des recettes à 123'918.05 francs, sans influence sur le bénéfice.

Par avis de taxation du 23 août 2004, le Service cantonal des contributions a fixé à 27'600 francs le bénéfice imposable déterminant pour l'impôt cantonal et pour l'impôt fédéral direct, sur la base du calcul suivant:

<i>Total des revenus sans cotisations et dons</i>	100'939.00
<i>Variation de la réserve pour bus junior inv. futur</i>	3'000.00
<i>Cotisations dépassant les autres dépenses</i>	20'350.00
<i>Total dépenses</i>	- 96'635.00
<i>Total du bénéfice imposable</i>	27'654.00
<i>Arrondissement à la centaine inférieure</i>	27'600.00

- B. Agissant par son mandataire le 23 septembre 2004, l'Association A. a déposé une réclamation contre les avis de taxation précités, concluant à ce que le bénéfice imposable soit supprimé et à ce que l'existence d'une perte de 1'196 francs soit reconnue. Elle a d'abord demandé que les recettes provenant du club des 100, à savoir 8'500 francs, soient assimilées à des dons et soient à ce titre exclues des revenus imposables de l'association, ceux-ci devant en conséquence être réduits de 100'939 francs à 92'439 francs. Elle a ensuite soutenu que les dépenses de 96'635 francs étaient entièrement déductibles des revenus imposables, de telle sorte que le résultat de l'exercice 2002-2003 correspondait à une perte de 4'196 francs réduite à 1'196 francs après prise en compte de la variation de 3'000 francs concernant la réserve pour investissement futur (bus junior). Dans son approche, elle a en particulier contesté que le montant de 20'350 francs correspondant aux cotisations perçues soit ajouté au résultat imposable sous la dénomination "cotisations dépassant les autres dépenses". Enfin, relevant que les taxations antérieures avaient selon lui également été traitées de manière erronée, l'Association A. a demandé qu'elles soient rectifiées.

Par décisions du 16 juin 2005, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation, dans le sens que les versements au club des 100 ont été considérés comme des cotisations. Le montant du bénéfice imposable a néanmoins été confirmé à 27'600 francs, sur la base du calcul modifié suivant:

<i>Cotisations des membres</i>	20'350.00
<i>Versements du club des 100</i>	8'500.00
<i>Total des recettes ayant un caractère de cotisations</i>	28'850.00

A déduire toutes les charges n'ayant pas un lien direct avec l'acquisition des recettes:

- ports, imprimés, frais de bureau	3'411.10
- frais ASF	2'902.10
- frais AFF	5'518.00
- section juniors	7'427.75
- frais du bus junior	2'351.45
- frais divers du comité	2'626.45
- autres frais divers	3'793.05
- Noël du club	473.70
- bulletin du club	1'328.90

Total déductible - 29'832.50

Différence (négative, en conséquence déductible des autres recettes) - 982.50

Détermination du bénéfice imposable

Total des recettes sans les cotisations et versements du club des 100 (123'918.05 - 28'850.00) 95'068.05

Total des charges non prises en compte dans les cotisations (97'964.30 - 29'832.50) - 68'131.80

Excédent de charges non couvertes par les cotisations - 982.50

Dons non imposables - 1'300.00

réserve pour bus - variation 3'000.00

Bénéfice imposable 27'653.75

- C. Le 13 juillet 2005, par l'intermédiaire de son mandataire, l'Association A. a interjeté recours contre les décisions sur réclamation du 16 juin 2005, concluant à ce que son bénéfice imposable pour l'exercice 2002-2003 soit réduit de 27'653.75 francs à 10'436.35 francs. Elle considère tout d'abord que le nouveau calcul effectué par le Service cantonal des contributions dans sa décision sur réclamation constitue - dans la mesure où il réduit à 68'132 francs les charges en lien avec l'acquisition des revenus imposables - une modification de la taxation à son désavantage, sur laquelle elle aurait dû avoir l'occasion de se déterminer. Se fondant ensuite sur des arguments qui seront repris dans la partie en droit du présent arrêt, elle estime que les frais ASF, les frais AFF, les frais de la section juniors ainsi que ceux du bus juniors constituent des charges en lien avec l'acquisition des revenus imposables. A ce titre, elles ne doivent selon elle pas être déduites des cotisations. Elle propose dès lors le calcul suivant:

Cotisations des membres 20'350.00

Versements du club des 100 8'500.00

Total des recettes ayant un caractère de cotisations 28'850.00

<i>A déduire toutes les charges n'ayant pas un lien direct avec l'acquisition des recettes:</i>	
- ports, imprimés, frais de bureau	3'411.10
- frais divers du comité	2'626.45
- autres frais divers	3'793.05
- Noël du club	473.70
- bulletin du club	1'328.90
Total déductible	- 11'633.20
Différence (positive, en conséquence non déductible des autres recettes)	17'216.80
<i>Détermination du bénéfice imposable</i>	
<i>Total des recettes sans les cotisations et versements du club des 100 (123'918.05 - 28'850.00)</i>	95'068.05
<i>Total des charges non prises en compte dans les cotisations (97'964.30 - 11'633.20)</i>	- 86'331.10
<i>Excédent de charges non couvertes par les cotisations</i>	- 0.00
<i>Dons non imposables</i>	- 1'300.00
<i>réserve pour bus - variation</i>	3'000.00
Bénéfice imposable	10'436.95

Enfin, relevant une nouvelle fois que les taxations antérieures ont selon elle également été traitées de manière erronée, l'Association A. demande qu'elles soient rectifiées.

En droit:

I. Procédure applicable, 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, n. 3 ss ad art. 104 LIFD). 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 CPJA 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 05 137) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 05 138). En effet, un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal administratif et les deux moyens de droit 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 lieu d'interjeter également deux recours distincts, chacun avec ses griefs propres à l'impôt concerné.

II. Impôt fédéral direct (4F 05 137)

2. a) Déposé le 14 juillet 2005 contre une décision du 16 juin 2005 concernant la période fiscale 2003, le recours 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 à la forme s'agissant de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2003.
- b) En tant qu'il vise les périodes fiscales 2002 et précédentes, le recours est irrecevable. En l'absence de réclamation et/ou de recours formulé dans les délais légaux, les avis de taxation relatifs à ces périodes sont en effet entrés en force et aucun motif de révision au sens de l'art. 147 LIFD ne ressort du dossier.

3. a) Dans un premier grief, relevant que le calcul du bénéfice imposable figurant dans la décision attaquée est différent de celui opéré en procédure de taxation, l'Association A. reproche au Service cantonal des contributions de ne pas lui avoir donné la possibilité de se déterminer sur cette modification.

Il ressort de l'art. 135 al. 1, 2^{ème} phrase, LIFD qu'appelé à statuer sur réclamation, le Service cantonal des contributions peut déterminer à nouveau tous les éléments de l'impôt. Après avoir entendu le contribuable, il peut modifier la taxation même au désavantage de ce dernier. Une telle modification défavorable (*reformatio in pejus*) n'est toutefois donnée que dans les cas où le dispositif de la décision attaquée est modifié au détriment du contribuable (s'agissant d'une *reformatio in pejus* en procédure de recours par rapport à une décision sur réclamation, voir notamment l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 avril 2006 dans la cause 2A.757/2004, consid. 8, disponible sur internet à l'adresse <http://www.bger.ch>; voir également M. PLÜSS in M. Klöti-Weber/D. Sigrist/D. Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, n. 24 ad art. 197, p. 1613).

- b) En l'espèce, l'autorité intimée a confirmé le bénéfice imposable déterminé en procédure de taxation en se fondant sur un calcul différent de celui figurant sur l'avis de taxation du 23 août 2004. Dans la mesure où le dispositif de cette décision n'a pas été modifié, une telle substitution de motifs n'a pas aggravé la situation de l'association concernée et ne constitue dès lors pas une *reformatio in pejus* au sens de ce qui précède. Il en résulte que l'Association A. ne peut pas se prévaloir de l'art. 135 al. 1, 2^{ème} phrase, LIFD pour contester la décision attaquée au motif que le Service cantonal des contributions ne lui a pas permis de se déterminer préalablement sur la substitution de motifs à laquelle il entendait procéder.
4. a) Les associations sont soumises à l'impôt fédéral direct sur le bénéfice (art. 49 al. 1 let. b LIFD). Celui-ci a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD).

De manière générale, le droit fiscal suisse définit le bénéfice imposable en se référant au solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 LIFD), le bénéfice reporté n'entrant pas dans la base d'imposition (principe de périodicité). L'imposition du bénéfice des personnes morales repose donc sur le bénéfice tel qu'il découle du bilan commercial ("Massgeblichkeitsprinzip"), ce qui signifie que les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Genève 2002, p. 181; ATF 119 Ib 115; Archives 63, p. 214).

Sous la note marginale "éléments sans influence sur le résultat", l'art. 60 LIFD énumère de façon non exhaustive (P. LOCHER, Kommentar zum DBG, Bâle 2004, n. 48 ad art. 60) une série d'opérations qui ne constituent pas un bénéfice imposable. Selon la lettre c de cette disposition également applicable aux associations (P. LOCHER, n. 6 ad art. 66, et les références citées), tel est notamment le cas des augmentations de fortune provenant d'une succession, d'un legs ou d'une donation.

Pour la détermination du bénéfice net des associations, l'art. 66 LIFD prévoit les règles particulières suivantes, qui complètent le système exposé ci-dessus (sur les relations entre l'art. 66 LIFD et les règles générales de l'imposition des personnes morales, voir notamment G. LUTZ *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bâle 2000, n. 7 ad art. 66 LIFD):

" ¹ Les cotisations versées aux associations par leurs membres [...] ne font pas partie du bénéfice imposable.

² Les dépenses liées à l'acquisition des recettes imposables des associations peuvent être entièrement déduites de ces recettes; les autres dépenses ne peuvent l'être que dans la mesure où elles excèdent les cotisations des membres."

Pour appliquer le système relativement complexe institué par les règles légales qui précèdent, il y a lieu d'abord de préciser les distinctions qu'elles opèrent parmi les recettes et les charges des associations.

b) aa) Sur la base de ce qui précède, les différentes ressources des associations peuvent être réparties en trois catégories:

- les cotisations versées par les membres (art. 66 al. 1 LIFD);
- les augmentations de fortune provenant d'une succession, d'un legs ou d'une donation (art. 60 let. c LIFD);
- les recettes imposables (art. 66 al. 2 LIFD).

bb) Les cotisations au sens de l'art. 66 al. 1 LIFD sont les prestations appréciables en argent versées par les membres sur une base statutaire afin de couvrir les dépenses ordinaires de l'association et de concrétiser ainsi le but commun dans l'intérêt de l'ensemble des membres. Cette notion doit être interprétée largement et comprend également les éventuelles primes d'entrée ou contributions d'admission. Elle exclut par contre les prestations des membres versées en contrepartie d'avantages personnels tels que la participation à un camp d'entraînement ou l'acquisition d'un survêtement, d'un uniforme ou d'un instrument (voir P. LOCHER, Kommentar zum DBG, Bâle 2004, n. 6 ad art. 66; G. LUTZ, n. 7 ad art. 66 LIFD; U. DUTTWEILER, die Besteuerung von Vereinen, StR 2002 p. 718; H. WIPFLI, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, Muri/Bern 2001,

p.262; voir également le guide pour la déclaration d'impôt des associations, fondations et autres personnes morales, établi par l'intendance des impôts du canton de Berne - ci-après: les directives bernoises - disponible sur internet à l'adresse <http://www.be.ch>, p. 6, chiffre 24.1). Par ailleurs, contrairement à ce qui ressort notamment des directives bernoises (p. 4, chiffre 9), les paiements annuels de bienfaiteurs ou d'institutions ne peuvent pas être compris dans la notion de cotisations au sens de ce qui précède, qui ne saurait viser des contributions versées par des tiers (voir G. LUTZ, n. 6 s. ad art. 66 LIFD). Une telle assimilation ne tiendrait en outre pas compte de la systématique légale selon laquelle les cotisations sont destinées à la seule couverture des dépenses ordinaires de l'association, sans rapport direct avec des activités générant des recettes imposables (voir ci-dessous, consid. 4c/cc), ce qui n'est pas forcément le cas des paiements annuels visés par les directives. En fonction du but poursuivi par leurs prestataires, de telles contributions constituent au contraire soit des libéralités au sens de l'art. 60 let. c LIFD (ci-dessous consid. 4b/cc), soit des subventions (4b/dd).

A teneur de l'art. 66 al. 1 LIFD, les cotisations au sens de ce qui précède ne font pas partie du bénéfice imposable. Il n'en demeure pas moins que, en raison de l'art. 66 al. 2, 2^{ème} phrase, LIFD qui prévoit que les dépenses des associations non liées à l'acquisition des recettes imposables ne peuvent être déduites de celles-ci que dans la mesure où elles excèdent les cotisations, le montant des cotisations joue un rôle non négligeable dans la détermination du bénéfice imposable (voir ci-dessous consid. 4c/cc et 4d).

cc) Par augmentations de capital provenant de successions, de legs ou de donations, l'art. 60 let. c LIFD vise les recettes qui n'ont aucun caractère commercial et dépendent uniquement de la volonté d'un membre de l'association ou d'un tiers indépendant (voir P. AGNER/ B. JUNG/ G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 3 ad art. 60). Entrent notamment dans cette catégorie les dons divers et autres libéralités versées par des membres ou par des tiers, pour autant que ces prestations soient consenties sans contrepartie et n'aient pas pour but la promotion d'intérêts personnels (voir P. LOCHER, n. 6 ad art. 66; G. LUTZ, n. 7 ad art. 66 LIFD; U. DUTTWEILER, p. 719; H. WIPFLI, p. 252 et 263).

Selon l'art. 60 let. c LIFD, les libéralités visées par cette catégorie ne constituent pas du bénéfice imposable et sont sans influence sur le résultat. Ces prestations sont par contre soumises, en principe, à l'impôt sur les donations (U. DUTTWEILER, p. 719).

dd) Quant aux recettes imposables au sens de l'art. 66 LIFD, elles comprennent d'abord l'ensemble des revenus qui résultent d'un échange de prestations appréciables en argent. Il peut s'agir en particulier de recettes provenant du placement du capital, de l'exploitation d'une buvette ou de l'organisation d'événements particuliers tels que jubilés, tournois et autres

fêtes. Les contributions perçues au titre de sponsoring appartiennent également à cette catégorie dans la mesure où elles sont consenties en contrepartie d'un avantage accordé en termes d'image ou de publicité par l'association bénéficiaire (voir en particulier P. LOCHER, n. 8 ad art. 66; U. DUTTWEILER, p. 719; directives bernoises, p. 4 ch. 9; directives de l'administration fiscale du canton de Zoug, "Steuerbuch, Erläuterungen zu § 64, Gewinne von Vereinen, Stiftungen und Anlagefonds" - ci-après: les directives zougaises - disponibles sur internet à l'adresse http://www.zug.ch/tax/34_501.htm, p. 3).

Parmi les recettes imposables au sens de ce qui précède, on peut distinguer celles obtenues dans le cadre d'activités en rapport direct avec le but de l'association et celles qui ont un caractère purement commercial. Fiscalement, ces deux types de recettes sont considérées comme des revenus imposables influençant directement le bénéfice de l'association.

ee) Dans un arrêt rendu ce jour dans les causes jointes 4F 04 178 et 179, le Président de la Cour fiscale a été appelé à examiner à laquelle des trois catégories qui précèdent doivent être rattachées les subventions versées par des collectivités publiques ou des sociétés de loterie. Il ressort de cet arrêt que ces prestations doivent en tout état de cause être distinguées des donations au sens de l'art. 60 let. c LIFD. En effet, même si elles sont allouées "gratuitement", c'est-à-dire sans contrepartie équivalente en faveur de la personne ou de la collectivité qui les verse (sur la notion de subvention en matière de taxe sur la valeur ajoutée, voir ATF 126 II 443, consid. 6b et 8a), il n'en demeure pas moins que de telles aides publiques ou privées sont consenties en contrepartie d'un certain comportement attendu de leur bénéficiaire. De par leur but, elles visent même directement la couverture de certaines dépenses - spécifiées ou non - de l'association et ne peuvent dès lors pas être considérées comme de véritables libéralités au sens de ce qui précède. S'agissant en particulier des subventions de la Loterie romande et du Sport-Toto, il est ainsi prévu par ces institutions - constituées dans le but d'apporter un soutien financier à des organisations oeuvrant dans des domaines relevant du bien commun - que les prestations qu'elles accordent le sont sur la base d'une demande formelle liée à un projet spécifique (voir le site internet des organes cantonaux de répartition à l'adresse: <http://www.entraide.ch>) et font parfois même l'objet de véritables contrats de prestation. Le caractère effectif de l'affectation de la subvention à la couverture des charges en vue desquelles elle a été versée fait en outre l'objet d'un contrôle subséquent sur la base des comptes qui doivent être produits par les bénéficiaires, accompagnés d'une attestation des réviseurs des comptes.

Dans la mesure où ces prestations visent directement la couverture de certaines dépenses, les subventions au sens de ce qui précède doivent être

considérées comme des facteurs de couverture des charges. En tant que tels, elles constituent des éléments imposables puisqu'en réduisant les charges déductibles de l'association, elles peuvent conduire indirectement à une augmentation du bénéfice imposable de celle-ci (voir P. LOCHER, n. 50 ad art. 60 et la référence citée, qui parle d'élément influençant le résultat; également G. LUTZ, n. 7 ad art. 66 LIFD; U. DUTTWEILER, p. 719; H. WIPFLI, p. 252 et 263; à noter que les deux derniers auteurs ainsi que les directives bernoises - p. 4, ch. 9 - considèrent les subventions comme des recettes imposables ordinaires, sans justification particulière; en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques, voir P. AGNER / B. JUNG / G. STEINMANN, n. 5 ad art. 24).

Il résulte de ce qui précède que les subventions versées par des collectivités publiques ou des sociétés de loterie s'inscrivent dans la catégorie des recettes imposables au sens de l'art. 66 al. 2 LIFD. Il n'en demeure pas moins que ces prestations restent avant tout un facteur de couverture des charges et que, considérées indépendamment des autres recettes imposables de l'association, elles ne conduisent ordinairement qu'à une diminution des charges en vue desquelles elles ont été consenties et non à la réalisation d'un bénéfice imposable. Certes, la situation se présente différemment, du point de vue comptable à tout le moins, lorsque les charges destinées à être financées par une subvention sont réparties sur plusieurs exercices. La question du traitement fiscal d'un tel cas particulier peut toutefois rester ouverte en l'état.

Enfin, on peut encore ajouter que, dans les cas où l'utilisation exacte des subventions versées par des collectivités publiques ou des sociétés de loterie n'a pas été précisée par le prestataire, il convient de présumer que celles-ci sont destinées à la couverture de l'ensemble des dépenses engagées par l'association dans le cadre d'activités en lien direct avec son but, avec pour effet de les réduire proportionnellement (sur les distinctions à opérer entre les différents types de charges, voir ci-dessous consid. 4c; voir également la méthode de calcul proposée au consid. 4d, étape 4).

c) aa) Quant aux différentes charges des associations, l'art. 66 al. 2 LIFD permet de les répartir en deux catégories:

- les dépenses liées à l'acquisition des recettes imposables ;
- les autres dépenses.

bb) Les dépenses liées à l'acquisition des recettes imposables regroupent l'ensemble des charges qui se situent dans un rapport direct avec la réalisation de celles-ci (coûts directs; P. LOCHER, n. 10 ad art. 66). Tel est notamment toujours le cas des dépenses qui sont couvertes par une subvention versée par une collectivité publique ou une société de loterie,

dans la mesure où il a été retenu ci-dessus que de telles prestations constituaient des recettes imposables (voir consid. 4b/ee). Parmi les dépenses liées à l'acquisition des recettes imposables, il convient encore de distinguer celles engagées dans le cadre d'activités en rapport direct avec le but de l'association et celles liées à des activités purement commerciales. Cette distinction subsidiaire ne présente une importance pratique que dans les cas où l'utilisation exacte des subventions n'a pas été précisée par le prestataire, seules les charges engagées dans le cadre d'activités en rapport direct avec le but de l'association entrant alors en ligne de compte (voir ci-dessus consid. 4b/ee *in fine*).

Conformément à l'art. 66 al. 2, 1^{ère} phrase, LIFD et indépendamment de la distinction subsidiaire qui précède, les dépenses liées à l'acquisition des recettes imposables de l'association peuvent être entièrement déduites de ces recettes.

cc) Les autres dépenses au sens de l'art. 66 al. 2, 2^{ème} phrase, LIFD, à savoir les dépenses sans rapport direct avec l'acquisition des recettes imposables, sont celles qu'engendre l'activité ordinaire de l'association. Elles comprennent notamment les coûts liés à l'administration générale de l'association, à l'encaissement des cotisations, à la tenue de la comptabilité générale (à l'exclusion de la comptabilité relative aux activités générant des recettes imposables), à l'organisation de l'assemblée générale et des séances de comité et à l'entretien de l'infrastructure générale de l'association (P. LOCHER, n. 11 ad art. 66; G. LUTZ, n. 8 ad art. 66 LIFD; U. DUTTWEILER, p. 720 s., voir également les directives zougaises, p. 3). Toutefois, lorsque des charges qui devraient en principe être considérées comme des autres dépenses au sens de ce qui précède sont couvertes par une subvention versée par une collectivité publique ou une société de loterie, elles doivent alors logiquement être considérées comme des dépenses liées à l'acquisition des recettes imposables que représentent les prestations en cause (voir ci-dessus, consid. 4b/ee et 4c/bb ; pour un cas concret, voir l'exemple complet de taxation d'une association publié sur internet par le Département des finances de l'Etat de Genève à l'adresse: http://etat.geneve.ch/df/impots/docs/pm_ex_tennis.pdf, dont il ressort qu'une subvention de 11'000 francs du Sport-Toto destinée à l'entretien de courts de tennis a pour effet que les frais liés à cet entretien doivent être considérés comme une dépense liée à l'acquisition de recettes imposables à concurrence du montant de la subvention et comme une autre dépense pour le solde).

Conformément à l'art. 66 al. 2, 2^{ème} phrase, LIFD, les dépenses sans rapport direct avec l'acquisition des recettes imposables ne peuvent être déduites de celles-ci que dans la mesure où elles excèdent les cotisations des membres. Cela signifie qu'elles doivent être couvertes prioritairement par les cotisations

qui sont justement destinées à cet effet (sur ce point, voir P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, n. 3 ad art. 66). Cette solution a pour effet de réduire la portée de la règle selon laquelle les cotisations ne font pas partie du bénéfice imposable (art. 66 al. 1 LIFD; ci-dessus consid. 4b/aa).

dd) Il appartient aux associations de tenir leur comptabilité sous une forme permettant de distinguer les catégories de dépenses susmentionnées, par exemple en établissant des comptes séparés pour leurs manifestations particulières. Les dépenses liées en partie à l'acquisition de recettes imposables et en partie à l'activité ordinaire de l'association doivent faire l'objet d'une répartition proportionnelle (P. LOCHER, n. 12 ad art. 66; G. LUTZ, n. 8 ad art. 66 LIFD; U. DUTTWEILER, p. 720 s.)

- d) Sur le vu de ce qui précède, le bénéfice imposable des associations peut être établi selon la méthode suivante:
1. répartir les recettes en trois catégories, à savoir les cotisations au sens de l'art. 66 al. 1 LIFD, les libéralités au sens de l'art. 60 let. c LIFD et les recettes imposables au sens de l'art. 66 al. 2 LIFD. Au sein de cette dernière catégorie, identifier les subventions versées par des collectivités publiques ou des sociétés de loterie (voir ci-dessus consid. 4b);
 2. écarter les libéralités au sens de l'art. 60 let. c LIFD, sans influence sur le résultat;
 3. répartir les charges en deux catégories, à savoir les dépenses liées à l'acquisition des recettes imposables au sens de l'art. 66 al. 2, 1^{ère} phrase, LIFD et les autres dépenses au sens de l'art. 66 al. 2, 2^{ème} phrase, LIFD. En présence de subventions versées par des collectivités publiques ou des sociétés de loterie, cette démarche nécessite d'identifier quelles sont les charges qui sont couvertes par ces prestations, étant rappelé que ces charges constituent alors toujours des dépenses liées à l'acquisition des recettes imposables (voir ci-dessus consid. 4c);
 4. prendre en considération les cotisations au sens de l'art. 66 al. 1 LIFD et en déduire les autres dépenses au sens de l'art. 66 al. 2, 2^{ème} phrase, LIFD; si le solde est positif, constater que celui-ci n'est pas imposable en application de l'art. 66 al. 1 LIFD; si le solde est négatif, voir l'étape suivante;
 5. prendre en considération les recettes imposables au sens de l'art. 66 al. 2 LIFD et déduire les dépenses liées à leur acquisition au sens de l'art. 66 al. 2, 1^{ère} phrase, LIFD; déduire en sus l'éventuel excédent de dépenses résultant de l'étape 4 pour obtenir le bénéfice imposable.

5. a) En l'espèce, le litige porte sur la nature de certaines dépenses que le Service cantonal des contributions classe parmi les charges générales de l'association, celle-ci considérant au contraire qu'il s'agit de charges directement liées à l'acquisition de recettes imposables (voir étape 3 de la méthode de calcul proposée ci-dessus). Cette divergence de vues présente une importance pratique conséquente, dans la mesure où seules les charges générales peuvent être imputées sur les cotisations au sens de l'art. 66 al. 1 LIFD, dont l'éventuel solde positif n'est pas imposable (voir étape 5 de la méthode de calcul proposée ci-dessus).
- b) Les dépenses litigieuses comprennent notamment des montants versés à l'association suisse de football (2'902.10 francs) et à l'association fribourgeoise de football (5'518.00 francs). Selon l'association, l'ensemble de ces frais sont directement liés à l'acquisition de revenus tels que les recettes des matchs et de l'exploitation de la buvette lors des matchs, puisqu'ils concernent principalement des sanctions disciplinaires et amendes infligées à l'encontre de joueurs lors des matchs, des taxes pour passeports de joueurs, des taxes d'inscription des équipes au championnat et des taxes de renouvellement des contrats publicitaires. Quant au Service cantonal des contributions, il considère au contraire que les dépenses susmentionnées dépendent directement de l'affiliation de l'association aux instances réglementaires. Selon lui, elles constituent à ce titre des charges qui visent à atteindre les objectifs généraux de l'association et qui n'ont en conséquence pas de lien direct avec l'acquisition des revenus de celle-ci.

Il a été vu ci-dessus (consid. 4c) que l'unique critère permettant de distinguer les deux catégories de charges ressortant de l'art. 66 al. 2 LIFD est l'existence ou l'absence d'un rapport direct avec l'acquisition de recettes imposables. Contrairement à ce que semble soutenir le Service cantonal des contributions, un tel lien peut également exister pour certaines charges qui s'inscrivent dans la poursuite du but général tel qu'il ressort des statuts. Il n'est en effet pas rare qu'une association organise des activités qui, tout en restant en parfait accord avec son but idéal, génèrent des recettes et engendrent des dépenses qui sont alors forcément liées à l'acquisition de celles-ci. Il en va notamment ainsi des matchs organisés par l'Association A. pour ses différentes équipes inscrites dans le championnat géré par l'association fribourgeoise de football. En conséquence, la solution qui consiste à considérer l'ensemble des frais facturés par l'association fribourgeoise de football et par l'association suisse de football comme des charges générales, sans examiner si ces frais sont effectivement liés ou non à l'acquisition de recettes imposables, n'est pas conforme au système légal.

En passant en revue les différentes factures produites à titre d'exemples par l'Association A. à l'appui de son recours, la Cour fiscale constate qu'elles concernent des charges aussi variées que des sanctions disciplinaires

infligées aux joueurs lors des matchs, des sanctions disciplinaires infligées au club pour différentes raisons telles que le non-paiement d'un arbitre ou le forfait d'une équipe, une contribution au camp des juniors de l'association cantonale, une cotisation de club, des taxes de passeport, une participation financière au centre de formation cantonal, une taxe de renouvellement de contrats publicitaires, des taxes d'inscription des différentes équipes aux championnats cantonaux respectifs, des cartes de légitimation pour entraîneurs, des contributions au fonds de formation espoirs de l'association nationale, des frais de redevance et entrées et, enfin, des frais de matériel et de port. Confrontée aux différents types de charges énumérés ci-dessus de façon exemplative, la Cour fiscale constate que l'enregistrement des dépenses concernées dans un seul poste comptable n'était pas adéquat et que l'association aurait à tout le moins dû opérer la distinction qui s'imposait entre les charges facturées qui étaient directement liées à l'acquisition de recettes imposables et celles qui ne l'étaient pas. Dans ces conditions, il se justifie sur ce point de renvoyer la cause à cette autorité pour qu'elle rende une nouvelle décision au sens des considérants qui précèdent, après avoir requis de l'association qu'elle produise des comptes suffisamment détaillés sous une forme permettant d'identifier clairement les différentes catégories de charges telles qu'elles ont été délimitées ci-dessus (consid. 4c).

- c) Les dépenses litigieuses concernent également des frais liés à la section juniors, par 7'427 francs, ainsi que des frais d'exploitation d'un "bus juniors", par 2'351.45 francs. Selon l'association, il s'agit de dépenses de formation qui permettront d'assurer la relève et qui sont à ce titre liées aux recettes ultérieures du club.

Il ressort des explications mêmes de l'association que les dépenses concernées présentent au mieux un rapport indirect avec l'acquisition de recettes générées par l'organisation de matchs de la première équipe du club dans le cadre du championnat fribourgeois, qui semblent comprendre selon la comptabilité présentée les "ballons de matchs", les prix d'entrées pour les "matchs à domicile" ainsi que le produit de la "buvette". Par contre, même si cela ne ressort pas directement du dossier en l'état, il est envisageable que les dépenses concernées soient au moins en partie directement liées à d'autres recettes qui figurent dans les comptes, par exemple sous les rubriques "sponsoring" (éventuelle publicité sur les maillots des équipes juniors, éventuelles inscriptions sur le bus juniors, etc.) ou "buvette" (s'agissant des recettes réalisées lors des matchs juniors). Dans ces conditions, pour les raisons déjà exposées au consid. 5c, il se justifie sur ce point également de renvoyer la cause au Service cantonal des contributions pour qu'il rende une nouvelle décision au sens des considérants qui précèdent, après avoir requis de l'association qu'elle produise des comptes suffisamment détaillés sous une forme permettant

d'opérer une distinction claire - qui pourra au besoin être schématique - entre les charges directement liées à l'acquisition de recettes imposables et celles qui ne le sont pas (consid. 4c).

- d) Appliquant la maxime d'office (art. 145 LIFD en relation avec les art. 142 al. 4 LIFD et 130 LIFD), la Cour fiscale s'étonne par ailleurs - en l'absence d'élément particulier figurant au dossier - que les montants de 10'257.00 francs et 15'000.00 francs concernant respectivement des frais d'achat de matériel sportif et des frais d'exploitation des installations aient été admis intégralement et sans réserve parmi les charges directement liées à l'acquisition de recettes imposables. En effet, même s'il est probable qu'une partie de ces frais soit directement liée à l'acquisition de recettes imposables telles que celles réalisées lors des matchs et tournois organisés par l'association, retenir que l'ensemble du matériel sportif acquis par celle-ci le soit directement et exclusivement en relation avec l'organisation d'activités générant des recettes imposables reviendrait à faire totale abstraction du fait qu'une partie de l'activité de l'association relève du pur loisir, voire de la formation, et ne génère aucune recette. Les considérations qui précèdent sont en outre conformes à la règle selon laquelle les charges liées à l'entretien de l'infrastructure générale de l'association font en principe partie des dépenses sans rapport direct avec l'acquisition de recettes imposables. A cet égard également, il convient de constater que le compte d'exploitation présenté n'est pas suffisant pour déterminer si - et le cas échéant dans quelle ampleur - la décision attaquée doit être modifiée. En conséquence, dans le cadre du renvoi de la cause au sens de ce qui précède, il appartiendra au Service cantonal des contributions de requérir de l'association qu'elle produise également sur ce point des comptes suffisamment détaillés pour permettre de déterminer si - et le cas échéant dans quelle ampleur - les postes susmentionnés concernent effectivement des dépenses directement liées à l'acquisition de recettes imposables au sens de l'art. 66 al. 2, 2^{ème} phrase, LIFD.
- e) Enfin, s'agissant de l'ensemble des charges litigieuses qui devront faire l'objet d'un nouvel examen par l'autorité sur la base de comptes suffisamment détaillés au sens de ce qui précède, la Cour fiscale relève encore que dans les cas où des charges sont liées partiellement à l'acquisition de recettes imposables (voir ci-dessus consid. 4c/dd), elles devront faire l'objet d'une répartition proportionnelle. Dans cette démarche, des considérations pratiques pourraient justifier de faire appel à des règles d'expérience impliquant un certain schématisme admissible en matière fiscale.

6. a) Il ressort de ce qui précède que le recours sera partiellement admis, la décision attaquée devant être annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvelle décision au sens des considérants. [...].

III. Impôt cantonal (4F 05 138)

7. a) Le recours, déposé le 14 juillet 2005 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), 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD ; RSF 631.1) et 30 et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.
- b) En tant qu'il vise les périodes fiscales 2002 et précédentes, le recours est irrecevable en droit cantonal également. En l'absence de réclamation et/ou de recours formulé dans les délais légaux, les avis de taxation relatifs à ces périodes sont en effet entrés en force et aucun motif de révision au sens de l'art. 188 LICD ne ressort du dossier.
- c) S'agissant du grief invoqué par l'association en relation avec l'obligation d'entendre le contribuable concerné avant de modifier la taxation à son désavantage en procédure de réclamation, force est de relever que la notion de *reformatio in pejus* a le même contenu en droit cantonal qu'en droit fédéral (voir art. 48 al. 4 LHID et 179 al. 2 LICD). Dans la mesure où le dispositif de l'avis de taxation n'a pas non plus été modifié en procédure de réclamation s'agissant de l'impôt cantonal, le recours sera dès lors rejeté sur ce point.
8. a) Les associations sont soumises à l'impôt cantonal sur le bénéfice (voir art. 90 al. 1 let. b et 99 LICD; art. 20 al. 1 et 24 al. 1 LHID). A l'image de ce qui prévaut pour l'impôt fédéral direct, le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultat, compte tenu du solde de l'exercice précédent (art. 100 al. 1 LICD; art. 24 al. 1 LHID), le bénéfice reporté n'entrant pas dans la base d'imposition (principe de périodicité). La règle selon laquelle l'imposition du bénéfice des personnes morales repose en principe sur le bénéfice tel qu'il découle du bilan commercial (voir ci-dessus consid. 4a) vaut ainsi également en droit cantonal harmonisé.

Reprenant textuellement les art. 60 let. c LIFD et 24 al. 2 let. c LHID, l'art. 102 let. c LICD prévoit que pour l'impôt cantonal également, les

augmentations de fortune provenant d'une succession, d'un legs ou d'une donation ne constituent pas un bénéfice imposable.

Enfin, s'agissant de la détermination du bénéfice net des associations, le droit cantonal harmonisé (art. 108 LICD et 26 LHID) énonce les mêmes règles particulières qu'en matière d'impôt fédéral direct :

" ¹ Les cotisations versées aux associations par leurs membres [...] ne font pas partie du bénéfice imposable.

² Les dépenses liées à l'acquisition des recettes imposables des associations peuvent être entièrement déduites de ces recettes; les autres dépenses ne peuvent l'être que dans la mesure où elles excèdent les cotisations des membres."

- b) Dans la mesure où les dispositions de droit cantonal harmonisé sont identiques à celles qui ressortent du droit fédéral, les considérants développés pour l'impôt fédéral direct valent également pour l'impôt cantonal. En particulier, la méthode de calcul du bénéfice imposable proposée peut être reprise en droit cantonal. Dans ces conditions, l'absence de distinction dans la comptabilité produite entre les charges facturées par les associations nationale et cantonale qui sont directement liées à l'acquisition de recettes imposables et celles qui ne le sont pas justifie, pour l'impôt cantonal également, de renvoyer la cause au Service cantonal des contributions pour qu'il rende sur ce point une nouvelle décision au sens des considérants développés en matière d'impôt fédéral direct. A cet effet, il lui appartiendra de requérir de l'association qu'elle produise des comptes suffisamment détaillés sous une forme permettant d'identifier clairement les différentes catégories de charges telles qu'elles ont été délimitées ci-dessus (voir consid. 4c et 5b). Pour les raisons analogues développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct, il en va de même s'agissant des frais liés à la section juniors et à l'exploitation d'un "bus juniors" (voir consid. 4c et 5c). Par ailleurs, conformément à la maxime d'office applicable en droit cantonal également (art. 10 CPJA en relation avec l'art. 182 LICD) et pour les mêmes raisons qu'en matière d'impôt fédéral direct (voir consid. 4c et 5d), il appartiendra au Service cantonal des contributions de requérir de l'association qu'elle produise également des comptes suffisamment détaillés pour permettre de déterminer si - et le cas échéant dans quelle ampleur - les postes comptables relatifs aux frais d'achat de matériel sportif et aux frais d'exploitation des installations susmentionnés concernent effectivement des dépenses directement liées à l'acquisition de recettes imposables au sens des art. 108 al. 2, 2^{ème} phrase, LICD et 26 al. 2, 2^{ème} phrase, LHID.

9. a) Il ressort de ce qui précède que le recours sera partiellement admis, la décision attaquée devant être annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvelle décision au sens des considérants.

403.74;403.85