

NE_GERICHTE CDP.2011.288 vom 21. Februar 2012

NE Tribunal cantonal, 2012-02-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2011.288

FR: NE_GERICHTE CDP.2011.288 du 21 février 2012

IT: NE_GERICHTE CDP.2011.288 del 21 febbraio 2012

Erwägungen

E. 1

LIFD,7 al. 1 LHID, 19 al. 1LCdir). Sont imposables, au titre du produit de l'activité lucrative dépendante, tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent (art.17 al. 1 LIFD,7 al. 1 LHID, 20LCdir). Sont exonérés de l'impôt, les subsides provenant de fonds publics ou privés (art.24 let. d LIFD,7 al. 4 let. f LHID, 27 let. dLCdir). On entend par subsides des prestations gratuites aux personnes se trouvant dans le besoin. L'exonération n'est ainsi applicable que si le bénéficiaire se trouve dans une situation de gêne (besoin, « Bedürftigkeit »), que l'entité de droit public ou privé qui verse les prestations y procède dans le but de venir en aide au bénéficiaire (motif de bienfaisance ou d'assistance, « Unterstützung ») et enfin que le versement a un caractère désintéressé et non onéreux, autrement dit en l'absence de contre-prestation exigée de la part du bénéficiaire (gratuité, « Unentgeltlichkeit ») (arrêt du TF du09.03.2011 [2C_673/2010]cons. 4.3). Les bourses d'études accordées au contribuable de condition modeste sont traitées comme des prestations de soutien exonérées de l'impôt (Noël, Jaques, Commentaire romand de l'impôt fédéral direct, 2008, n° 27-28, p. 428;Locher, Kommentar zum DBG, 2001, n° 35 ad art. 24 LIFD). Ainsi, bénéficiant de l'exonération de l'article24 let. d LIFDles bourses d'études non sujettes à contre-prestation, qui ont le caractère de soutien social aux familles modestes pour ceux de leurs membres engagés dans des études (Communication de l'Administration fédérale des contributions sur les nouveautés en matière d'impôt fédéral direct sous la LIFD, Arch. 61, 6, 17). En revanche, s'agissant des fonds versés notamment par le FNS ou de prix récompensant un travail, la doctrine et la jurisprudence s'accordent à reconnaître qu'ils ne bénéficient pas de l'exonération de l'article24 let. d LIFD, étant donné que leurs bénéficiaires doivent en contrepartie réaliser l'étude ou la recherche pour laquelle ils ont sollicité des fonds ou, dans le cas des prix, ont produit un ouvrage dont la récompense décernée constitue une forme de rémunération a posteriori (Noël, Jaques,op. cit., n° 28, p. 428; arrêts du TF du09.03.2011 [2C_673/2010]cons. 4.2 et du28.04.2008 [2C_715/2007]cons. 2 traduit au RDAF 2008 II 364). Comme l'a relevé le Tribunal fédéral dans l'arrêt du 28 avril 2008 précité, la Circulaire n° 8 de l'Administration fédérale des contributions concernant les subsides du FNS, du 25 février 1971, toujours applicable, distingue notamment les subsides personnels qui sont imposables comme revenu dans la mesure où ils constituent des salaires, d'une part, et les subsides de relève (bourses), qui, eux, ne le sont pas. Il explique la différence entre ces deux types de subsides de la manière suivante :

« La différence de régime applicable aux bourses de relève, d'une part, et aux subsides personnels pour chercheurs avancés, d'autre part, résulte du règlement des subsides [relatif aux octrois de subsides du FNS]. Bénéficiaire d'une bourse de relève les personnes qualifiées, âgées dans la règle de moins de 33 ans, qui veulent terminer leur thèse ou leur diplôme postgrade. Ils sont au début de leur carrière professionnelle, ne disposent en général pas de revenus et les montants qui leur sont alloués servent essentiellement à couvrir leurs dépenses d'entretien plutôt peu élevées. En pareille hypothèse, il s'agit bien de bourses au sens propre du terme, qui peuvent être qualifiées de subsides provenant de fonds publics. En revanche, les subsides personnels versés aux chercheurs avancés, en général plus âgés, qui disposent d'une expérience professionnelle et de meilleures compétences scientifiques, poursuivent un autre but. Ils ont pour but d'encourager les candidats appropriés à la carrière académique. C'est pourquoi le montant des subsides personnels versés par le FNS à cette catégorie de personnes dépasse celui des bourses de relève, mais reste encore en deçà du revenu qu'une personne disposant d'une telle qualification professionnelle pourrait obtenir dans un poste correspondant à cette qualification. »

b) Dans la mesure où les dispositions fédérales et cantonales précitées ont le même contenu ■ hormis de légères différences rédactionnelles ■ et où les règles cantonales doivent, selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif et de la Cour de droit public, être interprétées en fonction du droit fédéral, non seulement lorsqu'elles ont la même teneur que celui-ci (RJN 1986, p. 165) mais également en raison de l'entrée en vigueur de la LHID au 1er janvier 1993, qui contient des dispositions topiques identiques à celles de la LIFD et de la LCdir, l'examen de la question litigieuse peut intervenir de manière conjointe à l'impôt fédéral direct et à l'impôt direct cantonal et communal (v. notamment arrêt de la CDP du 05.09.2011 [CDP.2010.362] cons. 3).

3. Il s'agit en l'espèce d'examiner si le subside octroyé par l'ISR satisfait aux conditions de besoin, d'assistance et de gratuité dégagées par la jurisprudence, afin de déterminer s'il peut être exonéré de l'impôt.

a) La requérante admet bénéficier d'un subside personnel pour chercheurs avancés octroyé pour 24 mois, d'un montant total de 121'000.- francs, soit 60'500.- francs par année. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral exposée ci-dessus, ce type de subsides ne constitue pas une bourse de relève, mais a pour but d'encourager les candidats à la carrière académique (arrêt du TF du 28.04.2008 [2C_715/2007] cons. 2). Selon le règlement du FNS relatif aux octrois de subsides (ci-après: le règlement des subsides), du 14 décembre 2007, qui distingue cinq catégories d'encouragements différentes, il s'agit en effet d'un subside visant à l'encouragement de personnes (art. 2), ayant pour but de promouvoir la carrière scientifique des scientifiques, telles que les bourses de recherche et les programmes d'encouragement de la relève scientifique et académique (art. 4). Le montant de ce subside dit personnel est déterminé selon le barème des bourses du FNS, qui les fixe en fonction du pays où la recherche est effectuée, de la qualité du chercheur (débutant ou avancé) ainsi que de son état civil (célibataire ou marié/ménage commun), des suppléments étant prévus en cas d'enfants à charge. La situation financière à proprement parler des requérants n'est en revanche pas un critère (arrêt du TF du 28.04.2008 [2C_715/2007] cons. 2.2). Le dossier ne contient d'ailleurs aucun élément sur la situation financière de la requérante et celle-ci n'a jamais allégué se trouver dans le besoin. En outre, même si le montant alloué pour les subsides personnels pour chercheurs avancés est inférieur à celui que la requérante aurait pu toucher en tant que post-doctorante et qui

s'élèverait à 87'356.10 pour l'année 2010, on ne saurait y voir la preuve du caractère d'assistance exigée par la jurisprudence. Comme rappelé ci-dessus, le Tribunal fédéral a nié ce caractère tout en admettant que le montant des subsides personnels puisse être en deçà du revenu qu'une personne disposant d'une telle qualification professionnelle pourrait obtenir dans un poste correspondant à cette qualification. Les conditions du besoin et d'assistance ne sont dès lors pas réalisées.

b) La recourante considère en outre que la bourse litigieuse lui a été octroyée à titre gratuit, dans la mesure où la seule obligation qui lui est faite est de remettre un simple rapport informatif ayant le caractère d'un compte-rendu de type administratif qui ne peut être assimilé à un travail scientifique, de sorte qu'aucune véritable contre-prestation ne lui est demandée. On ne saurait davantage suivre ce raisonnement.

Selon le règlement des subsides, est habilité en règle générale à déposer une requête en vue d'obtenir des subsides toute personne physique menant des recherches scientifiques en Suisse sans buts commerciaux (art. 8). L'examen des requêtes est en outre soumis à des critères sévères (art. 17) et après l'acceptation d'une requête, les requérants deviennent les bénéficiaires du subside qu'ils doivent utiliser conformément aux conditions de la décision, du règlement des subsides et des autres prescriptions applicables aux subsides (art. 32 al. 1 et 2). Ils doivent en particulier réaliser les travaux de recherche (art. 32 al. 3) et peuvent être contraints de livrer des résumés de leur projet de recherche et de ses résultats afin que le FNS les mette dans des banques de données accessibles au public (art. 33). De même sont-ils tenus de rendre des rapports périodiques contenant notamment les comptes détaillés relatifs à l'utilisation des subsides, ainsi que du matériel de valeur durable, les résultats de recherche atteints et leur utilisation (art. 40). Si les droits relatifs aux résultats issus de la recherche et obtenus dans le cadre des travaux subsidiés appartiennent aux bénéficiaires ou à leurs employeurs (art. 43), les bénéficiaires doivent rendre publics de manière appropriée les résultats de recherche obtenus, en mentionnant le soutien du FNS (art. 44). Si les bénéficiaires emploient un subside du FNS d'une manière abusive ou encore s'ils violent le règlement ou d'autres dispositions applicables au subside malgré un avertissement écrit, le FNS peut demander la restitution des subsides octroyés ou refuser leur versement (art. 45).

Comme l'a relevé le Tribunal fédéral, il existe ainsi bien un lien étroit entre la contribution financière et la prestation qui doit être délivrée, à savoir le travail de recherche scientifique (art. 32 al. 3 règlement des subsides), quand bien même le résultat ne demeure finalement pas auprès du FNS (arrêt du TF du 28.04.2008 [2C_715/2007] cons. 2.3.4 précité). Les nombreuses autres obligations faites au bénéficiaire du subside font également partie de la contre-prestation attendue. Les rapports périodiques exigés à l'article 40 du règlement des subsides ne sont dès lors qu'un élément de la contre-prestation. Ces rapports ne constituent au demeurant pas qu'une simple formalité attendu qu'ils doivent comporter un résumé de 10 à 15 lignes des résultats obtenus et de leur signification, un résumé plus étoffé en 2 à 4 pages devant contenir certains éléments prédéfinis, ainsi qu'un rapport général à caractère plus administratif. Le FNS se réserve d'ailleurs le droit d'effectuer des contrôles sur place et de consulter les documents pertinents (art. 40 al. 3 règlement des subsides).

Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'intimé a considéré que le subside personnel octroyé à la recourante ne satisfaisait pas aux critères admis par la jurisprudence et la doctrine pour admettre une exonération de l'impôt.

4. La recourante fait ensuite valoir que les décisions attaquées violeraient les principes applicables en matière de changement de pratique, dans la mesure où il ne reposerait sur aucun motif sérieux et objectif et serait intervenu sans avertissement préalable.

a) Selon la jurisprudence, pour être compatible avec les articles 8 et 9 Cst. féd., un changement de pratique administrative doit reposer sur des motifs sérieux et objectifs, c'est-à-dire rétablir une pratique conforme au droit, mieux tenir compte des divers intérêts en présence ou d'une connaissance plus approfondie des intentions du législateur, d'un changement de circonstances extérieures, de l'évolution des conceptions juridiques ou des mœurs. Les motifs doivent être d'autant plus sérieux que la pratique suivie jusqu'ici est ancienne. A défaut, elle doit être maintenue (arrêt du TF du 12.04.2010 [2C_523/2009]; ATF 135 I 79 cons. 3 p. 82; 132 III 770 cons. 4 p. 777; 127 I 49 cons. 3c p. 52; 127 II 289 cons. 3a p. 292 s. et les références citées). Une décision qui modifie une pratique administrative antérieure ne saurait être annulée pour le simple motif qu'elle intervient sans avertissement. En revanche, lorsqu'un changement de pratique porte une atteinte irrémédiable à un droit des particuliers en matière de procédure, le principe de la bonne foi commande que ceux-ci soient avertis à temps du changement de pratique (Bellanger, in: Les procédures en droit fiscal, publication OREF, 2005, p. 64 et 70; Grisel, Traité de droit administratif, tome I, 1984, p. 362; Knapp, Précis de droit administratif, 1982, p. 56; arrêt du TF du 22.07.2002 [1P.115/2002] cons. 2.1; ATF 106 Ia 88 p. 92, 101 Ia 369 cons. 2; arrêt du TA du 07.07.2008 [TA.2006.6] cons. 6a). Dans ce dernier arrêt, le Tribunal administratif a rappelé ces principes, tout en constatant que l'annonce du changement de pratique était intervenue avant l'entrée en force des taxations fiscales.

b) En l'espèce, le changement de pratique dont l'intimé entend se prévaloir repose sur une application de la loi conforme à la jurisprudence et à la doctrine. Les arrêts récents rendus par le Tribunal fédéral en matière d'exonération de subsides ne pouvaient que conforter l'intimé dans cette voie et l'amener à abandonner sa pratique antérieure qui consistait à s'en tenir à la stricte dénomination des subsides pour déterminer s'ils étaient exonérés ou non de l'impôt. En cela, la pratique d'exonération était clairement *contra legem* et elle devait impérativement être modifiée. Contrairement à ce que soutient la recourante, il s'agit là de motifs sérieux et objectifs autorisant le changement de pratique. Conformément à la doctrine et à la jurisprudence rappelée ci-dessus, on ne saurait faire grief à l'intimé de ne pas avoir annoncé au préalable ce changement de pratique qu'il entend appliquer de manière générale à l'avenir, ce changement ne portant pas atteinte aux droits procéduraux de la recourante.

5. La recourante ne saurait enfin davantage tirer argument du fait que le subside personnel qu'elle allègue avoir reçu précédemment du FNS aurait été exonéré d'impôt. Les limitations résultant de la loi en matière de rappel d'impôt (art. 151 al. 2 LIFD et 221 al. 2 LCdir) n'empêchent en effet pas l'autorité de taxation de procéder à un réexamen de la situation du contribuable d'une période fiscale à l'autre (arrêt du TA du 07.07.2008 précité, cons. 6a). Par ailleurs, le dossier ne renseigne pas sur les particularités du subside qui aurait été exonéré de l'impôt.

6. Vu le principe de la légalité qui est prépondérant en droit fiscal et compte tenu des faits qui sont dûment établis dans la présente cause, la résolution du litige ne nécessite pas la tenue d'une audience au sens de l'article 216 a LCdir.

Le recours doit dès lors être rejeté.

7. Les frais de procédure doivent être mis à la charge de la recourante qui succombe, en compensation de son avance (art. 47LPJA). Elle ne peut prétendre à l'allocation de dépens (art. 48LPJAa contrario).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Met les frais de procédure à la charge de la recourante, par 770 francs, montant compensé par son avance.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 21 février 2012

1. Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent.

2. Les versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante et les versements de capitaux analogues versés par l'employeur sont imposables d'après les dispositions de l'art. 38.

Sont exonérés de l'impôt:

a.

les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial;

b.

les versements provenant d'assurances de capitaux privées susceptibles de rachat, à l'exception des polices de libre-passage. L'art. 20, al. 1, let. a, est réservé;

c.

les prestations en capital versées par l'employeur ou une institution de prévoyance professionnelle lors d'un changement d'emploi, à condition que le bénéficiaire les réinvestisse dans le délai d'un an dans une institution de prévoyance professionnelle ou les utilise pour acquérir une police de libre-passage;

d.

les subsides provenant de fonds publics ou privés;

e.

les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille, à l'exception des pensions alimentaires et des contributions d'entretien mentionnées à l'art. 23, let. f;

f.1

la solde du service militaire et l'indemnité de fonction pour service de protection civile, ainsi que l'argent de poche des personnes astreintes au service civil;

g.

les versements à titre de réparation du tort moral;

h.

les revenus perçus en vertu de la législation fédérale sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité;

i.2

les gains provenant des jeux de hasard exploités dans les maisons de jeu au sens de la loi du 18 décembre 1998 sur les maisons de jeu³.

1 Nouvelle teneur selon le ch. 7 de l'annexe à la LF du 6 oct. 1995 sur le service civil, en vigueur depuis le 1er oct. 1996 (RO19961445; FF1994III 1597).
2 Introduite par le ch. 2 de l'annexe à la loi du 18 déc. 1998 sur les maisons de jeu, en vigueur depuis le 1er avril 2000 (RO2000677; FF1997III 137).
3 RS935.52

1 L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en particulier le produit d'une activité lucrative dépendante ou indépendante, le rendement de la fortune y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble, les prestations d'institutions de prévoyance professionnelle ainsi que les rentes viagères. En cas de dividendes, de parts aux bénéficiaires, d'excédent de liquidation et d'avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre qui équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (participations qualifiées), les cantons peuvent atténuer la double imposition économique des sociétés et des détenteurs de participations.¹

1 bis En cas de vente de droits de participation, au sens de l'art. 4 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé², à la société de capitaux ou à la société coopérative qui les a émis, le revenu de la fortune est considéré comme étant réalisé dans l'année pendant laquelle la créance d'impôt prend naissance (art. 12, al. 1 et 1 bis, de la LF du 13 oct. 1965 sur l'impôt anticipé).³

1 ter Les rendements versés, en cas de vie ou de rachat, d'assurances de capitaux susceptibles de rachat et acquittées au moyen d'une prime unique sont imposables, sauf si ces assurances servent à la prévoyance. La prestation d'assurance est réputée servir à la prévoyance lorsqu'elle est versée à un assuré de 60 ans révolus, en vertu d'un contrat qui a duré au moins cinq ans et qui a été conclu avant le 66^e anniversaire de ce dernier. Dans ce cas, la prestation est exonérée.⁴

2 Les rentes viagères et les revenus provenant de contrats d'entretien viager sont imposables à raison de 40 %.⁵

3 Chacun des investisseurs ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de placements collectifs au sens de la loi du 23 juin 2006 sur les placements collectifs (LPCC)⁶; le revenu des parts de placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe est uniquement imposable lorsque l'ensemble des revenus du placement excède le rendement de ces immeubles.⁷

4 Sont seuls exonérés de l'impôt:

a.

le produit de l'aliénation des droits de souscription, lorsque les droits patrimoniaux font partie de la fortune privée du contribuable;

b.

les gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune privée du contribuable. L'art. 12, al. 2, let. a et d, est réservé;

c.

les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial;

d.8

les versements provenant d'assurances de capitaux privées susceptibles de rachat, à l'exception des polices de libre-passage. L'al. 1 est réservé;

e.

les prestations en capital versées par l'employeur ou par une institution de prévoyance professionnelle lors d'un changement d'emploi, lorsque le bénéficiaire les réinvesti dans le délai d'un an dans une institution de prévoyance professionnelle ou les utilise pour acquérir une police de libre-passage;

f.

les subsides provenant de fonds publics ou privés;

g.

les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille, à l'exception de la pension alimentaire que le conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait obtient pour lui-même et des contributions d'entretien que l'un des parents reçoit pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale;

h.9

la solde du service militaire et l'indemnité de fonction pour service de protection civile, ainsi que l'argent de poche des personnes astreintes au service civil;

i.

les versements à titre de réparation du tort moral;

k.

les revenus perçus en vertu de la législation fédérale sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité;

l.10

les gains provenant des jeux de hasard exploités dans les maisons de jeu au sens de la loi du 18 décembre 1998 sur les maisons de jeu¹.

¹Phrase introduite par le ch. II 3 de la loi du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1er janv. 2009

(RO20082893; FF20054469).²RS642.213 Introduit par le ch. I 2 de la LF du 10 oct. 1997 sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, en vigueur depuis le 1er janv. 1998

(RO1998669; FF1997II 1058).⁴Introduit par le ch. I 6 de la LF du 19 mars 1999 sur le

programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1er janv. 2001 (RO19992374;FF19993).5Nouvelle teneur selon le ch. I 6 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1er janv. 2001 (RO19992374;FF19993).6RS951.317Nouvelle teneur selon le ch. II 7 de l'annexe à la loi du 23 juin 2006 sur les placements collectifs, en vigueur depuis le 1er janv. 2007 (RO20065379;FF20055993).8Nouvelle teneur selon le ch. I 6 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1er janv. 2001 (RO19992374;FF19993).9Nouvelle teneur selon le ch. 8 de l'annexe à la LF du 6 oct. 1995 sur le service civil, en vigueur depuis le 1er oct. 1996 (RO19961445; FF1994III 1597).10Introduite par le ch. 3 de l'annexe à la loi du 18 déc. 1998 sur les maisons de jeu, en vigueur depuis le 1er avril 2000 (RO2000677; FF1997III 137).11RS935.52

E. 2

Le litige porte sur la question de savoir si la bourse de chercheuse allouée par l'ISR à la recourante pour 24 mois, versée en deux tranches de 60'500 francs, est imposable au titre de revenu provenant d'une activité lucrative dépendante principale ou si elle doit être exonérée de l'impôt au sens des articles 24 let. d LIDF et 27 let. d LCdir . Il n'est pas contesté que les bourses octroyées par l'ISR sont analogues à celles du FNS et que la réglementation relative aux secondes est entièrement applicable aux premières. a) Selon le principe général, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature, quelle qu'en soit l'origine (art. 16 al. 1 LIFD,

E. 7

Les frais de procédure doivent être mis à la charge de la recourante qui succombe, en compensation de son avance (art. 47 LPJA). Elle ne peut prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 LPJA a contrario).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.