

# **NE\_GERICHTE CDP.2013.63 vom 10. Dezember 2013**

NE Tribunal cantonal, 2013-12-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2013.63](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2013.63)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2013.63 du 10 décembre 2013

IT: NE\_GERICHTE CDP.2013.63 del 10 dicembre 2013

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

### **E. 2**

Le litige porte sur la question de savoir si la "bourse de relève pour chercheur débutant" allouée par le FNS au recourant pour 6 mois est imposable au titre de revenu ou si elle doit être exonérée de l'impôt au sens des articles 24 let. d LIFD et 27 let. d LCdir . 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, 7 al. 1 LHID, 19 al. 1 LCdir). 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, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD, 7 al. 1 LHID, 20 LCdir). Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD, 7 la. 1 LHID, 21 al. 1 LCdir). 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. d LCdir). 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 1<sup>er</sup> 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). b) Dans ses arrêts des 21 février 2012 ( CDP.2011.288 relatif à l'imposition d'une bourse de chercheuse, allouée par l'Institut Suisse de Rome, cons. 2a) et 20 septembre 2012 ( CDP.2012.231 relatif à l'imposition d'une bourse de relève pour chercheuse débutante allouée par le FNS, cons. 2b), la Cour de droit public a notamment rappelé qu'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 du 09.03.2011 [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, bénéficiaire de l'exonération de l'article 24 let. d LIFD les 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'article 24 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 du 09.03.2011 [2C\_673/2010] cons. 4.2 et du 28.04.2008 [2C\_715/2007] cons. 2 traduit à la RDAF 2008 II 364). c) Dans sa jurisprudence relative à l'imposition des contributions versées à des étudiants menant des projets de recherche, le Tribunal fédéral a rappelé la distinction opérée dans la Circulaire n° 8 de l'Administration fédérale des contributions (AFC) entre les subsides personnels qui sont imposables comme revenu et les subsides de relève qui, eux, ne le sont pas. Il n'en a pas moins considéré que les contributions versées par le FNS sont imposables parce que leurs bénéficiaires doivent en contrepartie réaliser l'étude ou la recherche scientifique pour laquelle ils ont sollicité des fonds (voir arrêts du TF du 28.04.2008 [2A\_103/2007] et [2C\_715/2007] traduits à la RDAF 2008 II p. 364 ss). Le critère d'appréciation n'est ni le terme désignant la contribution (par exemple subsides personnels, bourse de relève, bourse de recherche, etc.) ni le fait qu'il ne soit pas possible de la qualifier comme revenu d'activité lucrative indépendante ou de revenu d'activité lucrative dépendante, mais bien l'existence ou non d'une contre-prestation, sous la forme d'un lien étroit entre la contribution financière et la prestation qui doit être délivrée en l'espèce, soit le travail de recherche scientifique, peu importe que le résultat de la recherche demeure finalement auprès du FNS ou non.

### **E. 3**

a) Le règlement des subsides du FNS, qui s'applique à toutes les formes de subsides ou catégories d'encouragement telles qu'énumérées à son article 2, comporte un chapitre 5 consacré aux "droits et devoirs des bénéficiaires de subsides" (art. 32 ss). On y apprend – comme cela a déjà été exposé dans l'arrêt de la Cour de céans du 21 février 2012 (CDP.2011.288, cons. 3b), puis dans celui du 20 septembre 2012 (CDP.2012.231, cons. 3) – qu'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 al. 1 et 2). Si les droits relatifs aux résultats issus de la recherche et obtenus dans le cadre des travaux subsidiés appartiennent au bénéficiaire 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). La Cour de céans en a conclu que, sur la base des conditions énoncées dans ce règlement, le lien entre le versement des montants dont l'imposition est litigieuse et les obligations définies dans le règlement précité est évident et qu'on est bien en présence d'un rapport de contre-prestation, comme l'admet le Tribunal fédéral (arrêt de la CDP du 20.09.2012 [ CDP.2012.231 ] cons. 3b). L'attestation remise au recourant par le FNS le 7 mars 2013 ne permet pas une autre lecture. Elle indique que "les bourses du FNS sont attribuées aux candidates et candidats les plus prometteurs pour leur permettre d'approfondir leur formation scientifique à l'étranger, étape cruciale pour une future carrière dans la recherche, et d'assurer ainsi la continuité académique et scientifique en Suisse. [...] Au terme de leur séjour à l'étranger, les bénéficiaires d'une bourse du FNS fournissent un rapport final informant de l'état de la recherche et des publications parues ; les droits relatifs aux résultats, issus de la recherche et obtenus dans le cadre des travaux subsidiés par le FNS, appartiennent aux bénéficiaires de bourses. Le rapport demandé par le FNS aux bénéficiaires de bourses permet uniquement de contrôler l'utilisation correcte et convenue de la bourse préalablement allouée et n'est absolument pas à considérer comme une contre-prestation, sachant qu'aucun rapport de travail n'existe et que le FNS ne tire aucun profit des recherches qu'il soutient." Ainsi que la Cour de droit public l'a déjà retenu dans son arrêt du 20 septembre 2012 ( CDP.2012.231 , cons. 3), il résulte clairement de cette description – bien que le FNS soutienne le contraire au sujet de la qualification fiscale des fonds versés – que le bénéficiaire de la bourse doit bel et bien, en contrepartie des fonds qui lui sont versés, adopter un comportement prescrit, soit mener à bien une recherche ou poursuivre le projet pour lequel il reçoit le soutien financier, en l'occurrence rédiger une thèse de doctorat. A l'instar du Tribunal fédéral, il faut admettre qu'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, respectivement le rapport final, ne sont dès lors qu'un élément de la contre-prestation qui permet "uniquement de contrôler l'utilisation correcte et convenue de la bourse préalablement allouée", alors que la contre-prestation principale réside dans le travail de recherche lui-même dont le suivi et le résultat sont consignés dans ces rapports. b) Le fait que cette bourse ne soit pas soumise au prélèvement de cotisations sociales (ATF 133 V 297 ) n'y change rien puisque le critère pertinent est celui de la contre-prestation à l'octroi de la bourse. De même l'argument selon lequel le montant du subside aurait servi à couvrir les besoins de base du recourant durant son séjour à l'étranger - frais qui auraient augmenté en raison du fait que ce dernier a gardé son logement en Suisse avec les charges qui en découlent -, tout comme celui consistant à dire que le patrimoine du recourant n'a pas augmenté avec le versement de cette bourse, ne sont pas davantage pertinents, puisque les revenus – quelle qu'en soit leur source – servent précisément à assurer les frais courants de leur ayant-droit et n'échappent pas à l'imposition du seul fait qu'ils ne permettraient pas d'épargne. c) Outre le fait que le recourant n'a pas

apporté la preuve que d'autres cantons admettraient une exonération fiscale des bourses du type de celle qu'il a obtenue, il est le lieu de rappeler que, compte tenu de la jurisprudence claire du Tribunal fédéral en la matière, une interprétation divergente de la part d'autres cantons irait à l'encontre de l'harmonisation verticale et porterait atteinte à la volonté de simplifier l'application du droit, telle qu'ancrée dans la loi sur l'harmonisation fiscale (arrêts du TF du 28.04.2008 [2A\_103/2007] et [2C\_715/2007] traduits à la RDAF 2008 II p. 364 ss). Il s'ensuit que c'est à bon droit que l'intimé a considéré que la bourse de relève pour chercheur débutant octroyé au recourant est imposable au titre de revenu. Le recours doit dès lors être rejeté.

#### **E. 4**

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

#### **E. 24**

LIFD). Ainsi, bénéficiant de l'exonération de l'article 24 let. d LIFD les 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'article 24 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 du 09.03.2011 [2C\_673/2010] cons. 4.2 et du 28.04.2008 [2C\_715/2007] cons. 2 traduit à la RDAF 2008 II 364).

c) Dans sa jurisprudence relative à l'imposition des contributions versées à des étudiants menant des projets de recherche, le Tribunal fédéral a rappelé la distinction opérée dans la Circulaire n° 8 de l'Administration fédérale des contributions (AFC) entre les subsides personnels qui sont imposables comme revenu et les subsides de relève qui, eux, ne le sont pas. Il n'en a pas moins considéré que les contributions versées par le FNS sont imposables parce que leurs bénéficiaires doivent en contrepartie réaliser l'étude ou la recherche scientifique pour laquelle ils ont sollicité des fonds (voir arrêts du TF du 28.04.2008 [2A\_103/2007] et [2C\_715/2007] traduits à la RDAF 2008 II p. 364 ss). Le critère d'appréciation n'est ni le terme désignant la contribution (par exemple subsides personnels, bourse de relève, bourse de recherche, etc.) ni le fait qu'il ne soit pas possible de la qualifier comme revenu d'activité lucrative indépendante ou de revenu d'activité lucrative dépendante, mais bien l'existence ou non d'une contre-prestation, sous la forme d'un lien étroit entre la contribution financière et la prestation qui doit être délivrée en l'espèce, soit le travail de recherche scientifique, peu importe que le résultat de la recherche demeure finalement auprès du FNS ou non.

3.a) Le règlement des subsides du FNS, qui s'applique à toutes les formes de subsides ou catégories d'encouragement telles qu'énumérées à son article 2, comporte un chapitre 5 consacré aux "droits et devoirs des bénéficiaires de subsides" (art. 32 ss). On y apprend ■ comme cela a déjà été exposé dans l'arrêt de la Cour de céans du 21 février 2012

(CDP.2011.288,cons. 3b), puis dans celui du 20 septembre 2012 (CDP.2012.231, cons. 3) - qu'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 al. 1 et 2). Si les droits relatifs aux résultats issus de la recherche et obtenus dans le cadre des travaux subsidiés appartiennent aux bénéficiaire 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). La Cour de céans en a conclu que, sur la base des conditions énoncées dans ce règlement, le lien entre le versement des montants dont l'imposition est litigieuse et les obligations définies dans le règlement précité est évident et qu'on est bien en présence d'un rapport de contre-prestation, comme l'admet le Tribunal fédéral (arrêt de la CDP du 20.09.2012 [CDP.2012.231] cons. 3b).

L'attestation remise au recourant par le FNS le 7 mars 2013 ne permet pas une autre lecture. Elle indique que "les bourses du FNS sont attribuées aux candidates et candidats les plus prometteurs pour leur permettre d'approfondir leur formation scientifique à l'étranger, étape cruciale pour une future carrière dans la recherche, et d'assurer ainsi la continuité académique et scientifique en Suisse. [ ] Au terme de leur séjour à l'étranger, les bénéficiaires d'une bourse du FNS fournissent un rapport final informant de l'état de la recherche et des publications parues ; les droits relatifs aux résultats, issus de la recherche et obtenus dans le cadre des travaux subsidiés par le FNS, appartiennent aux bénéficiaires de bourses. Le rapport demandé par le FNS aux bénéficiaires de bourses permet uniquement de contrôler l'utilisation correcte et convenue de la bourse préalablement allouée et n'est absolument pas à considérer comme une contre-prestation, sachant qu'aucun rapport de travail n'existe et que le FNS ne tire aucun profit des recherches qu'il soutient.". Ainsi que la Cour de droit public l'a déjà retenu dans son arrêt du 20 septembre 2012 (CDP.2012.231, cons. 3), il résulte clairement de cette description ■ bien que le FNS soutienne le contraire au sujet de la qualification fiscale des fonds versés ■ que le bénéficiaire de la bourse doit bel et bien, en contrepartie des fonds qui lui sont versés, adopter un comportement prescrit, soit mener à bien une recherche ou poursuivre le projet pour lequel il reçoit le soutien financier, en l'occurrence rédiger une thèse de doctorat. A l'instar du Tribunal fédéral, il faut admettre qu'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, respectivement le rapport final, ne sont dès lors qu'un élément de la contre-prestation qui permet "uniquement de contrôler l'utilisation correcte et convenue de la bourse préalablement allouée", alors que

la contre-prestation principale réside dans le travail de recherche lui-même dont le suivi et le résultat sont consignés dans ces rapports.

b) Le fait que cette bourse ne soit pas soumise au prélèvement de cotisations sociales (ATF133 V 297) n'y change rien puisque le critère pertinent est celui de la contre-prestation à l'octroi de la bourse. De même l'argument selon lequel le montant du subside aurait servi à couvrir les besoins de base du recourant durant son séjour à l'étranger - frais qui auraient augmenté en raison du fait que ce dernier a gardé son logement en Suisse avec les charges qui en découlent -, tout comme celui consistant à dire que le patrimoine du recourant n'a pas augmenté avec le versement de cette bourse, ne sont pas davantage pertinents, puisque les revenus ■ quelle qu'en soit leur source ■ servent précisément à assurer les frais courants de leur ayant-droit et n'échappent pas à l'imposition du seul fait qu'ils ne permettraient pas d'épargne.

c) Outre le fait que le recourant n'a pas apporté la preuve que d'autres cantons admettraient une exonération fiscale des bourses du type de celle qu'il a obtenue, il est le lieu de rappeler que, compte tenu de la jurisprudence claire du Tribunal fédéral en la matière, une interprétation divergente de la part d'autres cantons irait à l'encontre de l'harmonisation verticale et porterait atteinte à la volonté de simplifier l'application du droit, telle qu'ancrée dans la loi sur l'harmonisation fiscale (arrêts du TF du 28.04.2008 [2A\_103/2007] et [2C\_715/2007] traduits à la RDAF 2008 II p. 364 ss).

Il s'ensuit que c'est à bon droit que l'intimé a considéré que la bourse de relève pour chercheur débutant octroyé au recourant est imposable au titre de revenu.

Le recours doit dès lors être rejeté.

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

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

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

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 10 décembre 2013

1 L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques.

2 Sont aussi considérés comme revenu les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable, notamment la pension et le logement, ainsi que les produits et marchandises qu'il prélève dans son exploitation et qui sont destinés à sa consommation personnelle; ces prestations sont estimées à leur valeur marchande.

3 Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables.

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;

fbis.2

la solde des sapeurs-pompiers de milice, jusqu'à concurrence d'un montant annuel de 5000 francs, pour les activités liées à l'accomplissement de leurs tâches essentielles (exercices, services de piquet, cours, inspections et interventions, notamment pour le sauvetage, la lutte contre le feu, la lutte contre les sinistres en général et la lutte contre les sinistres causés par les éléments naturels); les indemnités supplémentaires forfaitaires pour les cadres, les indemnités supplémentaires de fonction, les indemnités pour les travaux administratifs et les indemnités pour les prestations fournies volontairement ne sont pas exonérées;

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.3

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 jeu<sup>4</sup>;

j.5

les gains de loterie ou d'opérations analogues jusqu'à concurrence de 1000 francs.

<sup>1</sup>Nouvelle teneur selon le ch. 7 de l'annexe à la LF du 6 oct. 1995 sur le service civil, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> oct. 1996 (RO19961445; FF1994III 1597).<sup>2</sup>Introduite par le ch. I 1 de

la LF du 17 juin 2011 sur l'exonération de la solde allouée pour le service du feu, en vigueur depuis le 1er janv. 2013 (RO2012489;FF20102595).<sup>3</sup> 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).<sup>4</sup> RS935.525 Introduite le ch. I 1 de la LF du 15 juin 2012 sur les simplifications de l'imposition des gains faits dans les loteries, en vigueur depuis le 1er janv. 2014 (RO20125977;FF201160356059).

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.<sup>1</sup>

1bis 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 anticipé<sup>2</sup>, 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 1bis, de la LF du 13 oct. 1965 sur l'impôt anticipé).<sup>3</sup>

1ter 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<sup>e</sup> anniversaire de ce dernier. Dans ce cas, la prestation est exonérée.<sup>4</sup>

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

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)<sup>6</sup>; 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.<sup>7</sup>

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. 1er 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;

hbis.10

la solde des sapeurs-pompiers de milice, jusqu'à concurrence d'un montant annuel déterminé par le droit cantonal, pour les activités liées à l'accomplissement de leurs tâches essentielles (exercices, services de piquet, cours, inspections et interventions, notamment pour le sauvetage, la lutte contre le feu, la lutte contre les sinistres en général et la lutte contre les sinistres causés par les éléments naturels); les indemnités supplémentaires forfaitaires pour les cadres, les indemnités supplémentaires de fonction, les indemnités pour les travaux administratifs et les indemnités pour les prestations fournies volontairement ne sont pas exonérées;

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.11

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 jeu<sup>12</sup>;

m.13

les gains de loterie ou d'opérations analogues jusqu'à concurrence d'un montant déterminé par le droit cantonal.

1Phrase introduite par le ch. II 3 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1erjanv. 2009 (RO20082893;FF20054469).2RS642.213Introduit 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 1erjanv. 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 1erjanv. 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 1erjanv. 2001 (RO19992374;FF19993).6RS951.317Nouvelle teneur selon le ch. II 7 de l'annexe à la LF du 23 juin 2006 sur les placements collectifs, en vigueur depuis le 1erjanv. 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 1erjanv. 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 1eroct. 1996 (RO19961445; FF1994III 1597).10Introduite par le ch. I 2 de la LF du 17 juin 2011 sur l'exonération de la solde allouée pour le service du feu, en vigueur depuis le 1erjanv. 2013 (RO2012489;FF20102595).11Introduite par le ch. 3 de l'annexe à la LF du 18 déc. 1998 sur les maisons de jeu, en vigueur depuis le 1eravril 2000 (RO2000677; FF1997III 137).12RS935.5213Introduite par le ch. I 2 de la LF du 15 juin 2012 sur les simplifications de l'imposition des gains faits dans les loteries, en vigueur depuis le 1erjanv. 2014 (RO20125977;FF201160366059).

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