



Impôt fédéral direct

Berne, le 26 février 2018

Circulaire n° 43

Traitement fiscal des prix de concours, des prix d'honneur, des distinctions, des bourses et des contributions d'encouragement dans les domaines de la culture, du sport et des sciences

Table des matières

1	Objet de la circulaire	2
2	Bases légales	2
3	Critères de délimitation	2
4	Prestations imposables	3
5	Entrée en vigueur	4
	Annexe: exemples	5

1. Objet de la circulaire

Les prix de concours, prix d'honneur, distinctions, bourses et contributions d'encouragement dans les domaines de la culture, du sport et des sciences peuvent être qualifiés aussi bien de revenus imposables que de donations exonérées de l'impôt fédéral direct ou de subsides exemptés.

La présente circulaire précise le traitement fiscal applicable à de telles prestations. Elle se fonde sur les bases légales et la jurisprudence actuelle du Tribunal fédéral. Pour savoir si l'on est en présence de subsides exonérés ou de revenus imposables, il faut procéder à un examen au cas par cas à l'aide des critères mentionnés ci-dessous.

2. Bases légales

La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) ne règle pas expressément le traitement fiscal des prix de concours, des prix d'honneur, des distinctions, des bourses et des contributions d'encouragement. En vertu du principe de l'imposition du revenu global net (arrêt du Tribunal fédéral du 12 novembre 2002, 2A.425/2001, consid. 3.1), l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable selon l'article 16, alinéa 1, LIFD, qu'ils soient uniques ou périodiques. N'en font pas partie notamment les donations et les subsides provenant de fonds publics ou privés (cf. art. 24, let. a et d, LIFD). Les exceptions énumérées à l'article 24 LIFD doivent être interprétées restrictivement (cf. ATF 137 II 328, consid. 5.1 et ATF 131 II 1, consid. 3.3).

Il s'agit tout d'abord de déterminer sur la base de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce, si la prestation concernée constitue une donation ou un subside provenant de fonds publics ou privés. Pour ce faire, il convient de se fonder sur les règlements ou les statuts de l'entité publique ou privée qui remet le prix ou verse la contribution et d'analyser la situation financière du bénéficiaire.

Il y a *donation* lorsque le donateur cède un patrimoine ou un élément patrimonial au donataire sans exiger de contre-prestation de sa part. Les dévolutions de fortune ensuite d'une donation sont expressément exonérées de l'impôt fédéral direct (art. 24, let. a, LIFD), mais peuvent être soumises à un impôt cantonal sur les donations.

Il y a *subside provenant de fonds publics ou privés* lorsqu'une prestation est versée à titre gratuit à une personne se trouvant dans une situation de gêne dans le but de lui venir en aide (cf. ATF 137 II 328, consid. 4.3 et arrêt du Tribunal fédéral du 26 mai 2014, 2C_78/2014, consid. 3.1). Les subsides provenant de fonds publics ou privés sont exonérés de l'impôt (art. 24, let. d, LIFD).

Les fondations doivent produire une attestation à l'attention des autorités de taxation sur les prestations fournies à leurs bénéficiaires, conformément à l'article 129, alinéa 1, lettre a LIFD.

3. Critères de délimitation

Les prix de concours, prix d'honneur et distinctions sont considérés comme des donations lorsque le bénéficiaire n'est pas tenu de fournir une contre-prestation respectivement lorsque le prix remis ne constitue pas une forme de rémunération a posteriori pour un travail ou une œuvre (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 28 avril 2008, 2C_715/2007, consid. 2.3.4).

Les contributions d'encouragement et les bourses sont exonérées en tant que subsides provenant de fonds publics ou privés uniquement lorsque les critères ci-après sont remplis

cumulativement (cf. ATF 137 II 328, consid. 4.3, p. 332 et arrêt du Tribunal fédéral du 26 mai 2014, 2C_78/2014, consid. 3.1):

1. le bénéficiaire se trouve dans une situation de gêne (critère du besoin);
2. l'entité de droit public ou privé qui verse des prestations au bénéficiaire y procède dans le but de lui venir en aide (critère de l'assistance); et
3. le versement a un caractère désintéressé et non onéreux, soit l'absence de contre-prestation ou de contrepartie exigée de la part du bénéficiaire (critère de la gratuité).

Pour déterminer si le bénéficiaire se trouve dans une situation de gêne (critère n° 1), il faut considérer sa situation financière. Il y a situation de gêne si le revenu du bénéficiaire est inférieur au revenu déterminant pour établir le minimum vital d'après les articles 9 et 11 de la loi fédérale du 6 octobre 2006 sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI (LPC; RS 831.30) (cf. ATF 137 II 328, consid. 5.2 et exemple 1 en annexe). L'application de l'article 24, lettre d, LIFD devrait se limiter aux cas où il est prouvé que le bénéficiaire se trouve dans une situation de gêne (cf. ATF 137 II 328, consid. 5.2). Il en découle que les subsides ne sont exonérés que dans la mesure où ils couvrent les besoins vitaux, la part dépassant ce seuil devant être entièrement imposable (cf. ATF 137 II 328, consid. 5.3 et variante de l'exemple 1 en annexe).

Un subside provenant de fonds publics ou privés présuppose l'intention de venir en aide au bénéficiaire (critère n° 2). Tel est le cas lorsqu'une institution de droit public ou privé verse un subside à un bénéficiaire pour l'aider à assurer son entretien (minimum vital).

Un versement a un caractère désintéressé et non onéreux (critère n° 3) lorsqu'aucune contre-prestation n'est exigée du bénéficiaire. La valeur économique et la nature de la contre-prestation ne sont pas déterminantes à cet égard (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 12 février 2013, 2C_904/2012, consid. 4.2.6 et exemple 2 en annexe). Une étude ou un travail de recherche peuvent aussi être considérés comme des contre-prestations (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 28 avril 2008, 2C_715/2007, consid. 2.3.4 et du 26 mai 2014, 2C_78/2014, consid. 3.1 ainsi que les exemples 3 et 4 en annexe). Une prestation qui constitue une forme de rémunération a posteriori n'a pas un caractère désintéressé et non onéreux (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 28 avril 2008, 2C_715/2007, consid. 2.3.4 et du 26 mai 2014, 2C_78/2014, consid. 3.1).

Si les trois critères susmentionnés sont remplis cumulativement, la prestation concernée constitue un subside exonéré de l'impôt. Si, au contraire, un ou plusieurs critères ne sont pas remplis, la prestation est imposable en application de l'article 16, alinéa 1, LIFD, pour autant qu'il ne s'agisse pas d'une donation.

4. Prestations imposables

Si une prestation ne relève ni d'un subside exonéré ni d'une donation, le montant total est en principe imposable en tant que revenu en application de l'article 16, alinéa 1, LIFD (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 28 avril 2008, 2C_715/2007, consid. 2.4). Les prestations en espèces sont imposables sur la base de leur valeur nominale.

Les prestations en nature (par ex. voiture, animaux et autres éléments similaires) sont estimées à leur valeur marchande (valeur vénale) (art. 16, al. 2, LIFD).

Les prestations sont imposables l'année où le bénéficiaire les reçoit. Elles sont réputées reçues et réalisées dès que le bénéficiaire a acquis une prétention ferme à les obtenir. Le revenu brut est diminué des déductions ordinaires (notamment les frais d'acquisition du revenu; cf. arrêt du Tribunal fédéral du 28 avril 2008, 2C_715/2007, consid. 2.4).

5. Entrée en vigueur

La présente circulaire entre en vigueur dès la date de sa publication. Elle remplace, d'une part, la circulaire de l'AFC n° 15, du 8 avril 1953, sur le traitement fiscal des prix de concours, prix d'honneur et bourses que reçoivent les écrivains, musiciens, peintres, sculpteurs, savants, etc. et, d'autre part, la circulaire de l'AFC n° 8, du 25 février 1971, relative aux subsides du Fonds national suisse de la recherche scientifique.

Annexe: exemples

Exemple 1: traitement fiscal d'une bourse d'études

Etat de fait: le canton B verse à l'étudiant A une bourse d'études d'un montant de 1500 francs par mois, sans être tenu de fournir une quelconque contre-prestation. L'étudiant, qui a grandi dans un milieu modeste, ne possède aucune fortune et ne touche pas de salaire.

Etat de fait, variante: le canton B verse à l'étudiant A une bourse d'étude d'un montant de 3000 francs par mois.

Question: comment l'étudiant A doit-il déclarer l'argent de la bourse?

Solution: la présente bourse d'études est considérée comme un subside à titre gratuit destiné à apporter un soutien. On présume qu'il y a nécessité lorsque le montant du revenu est inférieur au minimum vital calculé d'après les articles 9 et 11 LPC (cf. explications relatives au critère de nécessité au ch. 3 de la circulaire). Si l'on admet par hypothèse que le minimum vital de l'étudiant A se situe à 2200 francs par mois, on constate qu'il a besoin du montant complet de la bourse pour subvenir à ses besoins vitaux. La bourse ne dépasse donc pas les besoins vitaux et constitue donc un subside provenant de fonds publics exonéré de l'impôt en vertu de l'article 24, lettre d, LIFD.

Solution de la variante: dans le cas présent, le montant de la bourse dépasse les besoins vitaux de l'étudiant A. C'est pourquoi la partie du revenu dépassant le minimum vital (voir situation précédente), soit 800 francs par mois, doit être imposée pleinement (cf. explications relatives au critère de nécessité au ch. 3 de la circulaire).

Exemple 2: traitement fiscal d'une contribution d'encouragement dans le domaine du sport

Etat de fait: en 2018, la fondation X verse à une jeune athlète de la relève, B, une contribution d'encouragement de 5000 francs pour les quatre années à venir. Le montant de la contribution dépend à raison de deux tiers des besoins financiers de l'athlète et, à raison d'un tiers, d'autres conditions, comme l'obligation de s'engager personnellement pour la fondation X. La collaboration entre l'athlète et la fondation est définie dans un accord écrit.

Question: comment la jeune athlète B doit-elle déclarer la contribution d'encouragement?

Solution: la contribution d'encouragement versée par la fondation X constitue un revenu imposable au sens de l'article 16, alinéa 1, LIFD, pour deux raisons: d'une part, le montant de la prestation ne dépend que partiellement des besoins financiers de l'athlète B et, d'autre part, la fondation X exige d'elle une contrepartie en vertu de l'accord sur la collaboration (cf. explications relatives au critère de gratuité au ch. 3 de la circulaire).

Exemple 3: traitement fiscal d'une contribution d'encouragement dans le domaine des sciences

Etat de fait: le candidat au doctorat C fait des recherches à mi-temps au sein de l'Université de Zurich. L'Université lui verse un salaire mensuel de 1960 francs, financé par la fondation Y.

Question: comment le candidat au doctorat C doit-il déclarer le salaire?

Solution: le salaire versé par l'Université de Zurich constitue pour C un revenu imposable d'une activité lucrative dépendante au sens de l'article 17, alinéa 1, LIFD.

Exemple 4: traitement fiscal d'une contribution d'encouragement dans le domaine des sciences

Etat de fait: la fondation Z verse une contribution de 42 000 francs à une chercheuse D pour suivre une formation continue à l'étranger. Elle est tenue, d'une part, d'utiliser l'argent selon les conditions fixées par la fondation Z et, d'autre part, d'adresser régulièrement à la fondation des rapports sur l'avancement de ses travaux.

Question: comment la chercheuse D doit-elle déclarer la contribution?

Solution: la contribution versée par la fondation Z constitue un revenu imposable au sens de l'article 16, alinéa 1, LIFD. Selon le Tribunal fédéral, l'obligation de fournir régulièrement à la fondation des rapports concernant l'avancement des travaux de recherche constitue une contre-prestation (cf. explications relatives au critère de gratuité au ch. 3 de la circulaire).