

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C\_44/2018**

**Arrêt du 31 janvier 2020**

**Ile Cour de droit public**

Composition

MM. et Mmes les Juges fédéraux Seiler, Président, Aubry Girardin, Donzallaz, Stadelmann et Hänni.  
Greffière : Mme Kleber.

Participants à la procédure

Intendance des impôts du canton de Berne (ICI),  
recourante,

*contre*

1. A.A. \_\_\_\_\_,

2. B.A. \_\_\_\_\_,

tous les deux représentés par Me Filippo Lurà, avocat,  
intimés,

Objet

Impôt cantonal et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2010 à 2012,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française,  
du 28 novembre 2017 (100.2016.108/109).

**Faits :**

**A.**

Les époux A.A. \_\_\_\_\_ et B.A. \_\_\_\_\_ vivent à C. \_\_\_\_\_ avec leurs quatre enfants. A.A. \_\_\_\_\_ (ci-après également: le contribuable 1), graphiste de formation, est auteur de bandes dessinées, activité qu'il exerce à titre indépendant dans son atelier installé dans une ancienne église à C. \_\_\_\_\_.

A.A. \_\_\_\_\_ se produit également seul sur scène, joue comme guitariste aux côtés de son épouse, chanteuse dans un groupe, et effectue diverses autres activités (écrivain, acteur et conférencier; cf. les indications figurant sur le site internet "www.A. \_\_\_\_\_ .com"). Son oeuvre vise principalement la transmission du message chrétien par le biais de l'humour.

En 2010, 2011 et 2012, A.A. \_\_\_\_\_ a reçu des versements de la part de tiers, indiqués au titre de "dons divers" dans le bilan de son activité lucrative indépendante, pour un montant total de 90'753 fr. 33 en 2010, 70'895 fr. 37 en 2011 et 84'828 fr. 66 en 2012. Ces montants n'ont pas été mentionnés dans les déclarations d'impôt 2010 à 2012.

**B.**

Par trois décisions du 20 août 2013, l'Intendance des impôts du canton de Berne (ci-après: l'Intendance des impôts) a taxé les époux A. \_\_\_\_\_ pour l'impôt fédéral direct (IFD), ainsi que pour l'impôt cantonal et communal (ICC) des périodes fiscales 2010, 2011 et 2012, en retenant que les "dons divers" étaient imposables. Par trois décisions du 20 août 2014, l'Intendance des impôts a partiellement admis la réclamation formée par les contribuables, en reconnaissant les pertes de l'activité indépendante de l'épouse, mais en refusant de considérer les montants perçus par l'époux à titre de "dons divers" comme des donations exonérées. Elle a calculé l'ICC des époux sur la base d'un revenu imposable de 94'285 fr. pour 2010, 22'470 fr. pour 2011 et 45'813 fr. pour 2012 et d'une fortune imposable de 167'573 fr. pour 2010, 178'346 fr. pour 2011 et 218'251 fr. pour 2012. L'IFD a été arrêté sur la base d'un revenu imposable de 95'403 fr. pour 2010, 27'024 fr. pour 2011 et 49'823 fr. pour 2012. Les impôts ont été fixés à 18'289 fr. 65

pour 2010, 3'531 fr. 20 pour 2011 et 8'032 fr. 15 pour 2012 en matière d'ICC et à 1'915 fr. pour 2010, 0 fr. pour 2011 et 0 fr. pour 2012 en matière d'IFD.

Le 15 mars 2016, la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (ci-après: la Commission des recours) a rejeté le recours des contribuables contre les décisions sur réclamation du 20 août 2014.

Par jugement du 28 novembre 2017, le Tribunal administratif du canton de Berne (ci-après: le Tribunal administratif) a partiellement admis le recours des contribuables, a annulé la décision du 15 mars 2016 de la Commission des recours tant en matière d'IFD que d'ICC et a renvoyé la cause à l'Intendance des impôts, afin qu'elle procède au sens des considérants. En substance, le Tribunal administratif a donné pour instruction à l'Intendance des impôts d'examiner pour chaque versement effectué en faveur du contribuable 1 si les conditions d'une donation étaient réunies, de recalculer l'impôt sur le revenu des recourants en fonction des versements ne pouvant pas être considérés comme des donations et, enfin, de déterminer si les donations devaient être imposées au titre de l'impôt cantonal sur les donations.

### C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, l'Intendance des impôts demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais, d'annuler le jugement du Tribunal administratif du 28 novembre 2017 et de qualifier les montants reçus de la part de tiers par le contribuable 1 pour les années 2010 à 2012 de subsides.

La Commission des recours renonce à déposer une réponse. Le Tribunal administratif renonce à se déterminer et se réfère à son jugement du 28 novembre 2017. Les contribuables concluent, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours dans la mesure de sa recevabilité. L'Administration fédérale des contributions renonce à formuler des observations et s'en remet à justice.

## Considérant en droit :

### I. Recevabilité et cognition

#### 1.

**1.1.** Le recours est dirigé contre une décision rendue dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF), par une autorité judiciaire cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) sans qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte (cf. également l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11], ainsi que l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14] pour ce qui concerne l'ICC).

**1.2.** Dans son dispositif, le Tribunal administratif renvoie la cause à l'Intendance des impôts pour nouvelle décision. Il s'agit donc d'un arrêt de renvoi.

**1.2.1.** Un arrêt de renvoi constitue en principe une décision incidente (**ATF 138 I 143** consid. 1.2 p. 148) contre laquelle le recours au Tribunal fédéral n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF, à moins que l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'ait aucune marge de manoeuvre (cf. **ATF 138 I 143** consid. 1.2 p. 148; **135 V 141** consid. 1.1 p. 143). Selon la jurisprudence, une autorité qui serait tenue, à la suite d'une décision de renvoi, de rendre une nouvelle décision qui, de son point de vue, serait contraire au droit, sans pouvoir par la suite la remettre en cause devant l'instance supérieure, est réputée subir un préjudice irréparable au sens de l'art. 93 al. 1 let. a LTF (**ATF 141 V 330** consid. 1.2 p. 332; **138 V 106** consid. 1.2 p. 109).

**1.2.2.** En l'occurrence, le Tribunal administratif a donné à l'Intendance des impôts pour instruction obligatoire d'examiner chaque versement reçu par le contribuable 1, afin de vérifier si les conditions de la donation étaient remplies, de recalculer l'impôt sur le revenu des contribuables en fonction des versements ne pouvant être considérés comme des donations et, pour ceux à qualifier de donations, d'examiner la question de leur imposition sous l'angle de la législation cantonale en matière de successions et donations. Comme le relèvent les intimés, cette décision ne peut être qualifiée de finale, au vu de la marge de manoeuvre dont dispose l'autorité. Toutefois, dans la mesure où l'autorité recourante est tenue d'examiner chaque montant reçu par le contribuable 1 pour déterminer s'il s'agit ou non d'une donation, instruction qui est selon elle contraire au droit et qu'elle ne pourra plus attaquer par la suite, il faut admettre que la décision entreprise lui cause un préjudice irréparable. Par conséquent, le recours de l'Intendance des impôts est recevable sous l'angle de l'art. 93 al. 1 let. a LTF.

**1.3.** L'arrêt attaqué a traité dans un seul arrêt de l'IFD et de l'ICC, ce qui est admissible (**ATF 135 II 260** consid. 1.3.1 p. 262 s). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la partie recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôt (cf. **ATF 135 II 260** consid. 1.3.2 p. 263 s.), ce qui est le cas en l'espèce. Au surplus, l'Intendance des impôts a qualité pour recourir, tant en ce qui concerne l'IFD que l'ICC (cf. art. 89 al. 2 let. d LTF; art. 146 LIFD; art. 73 al. 2 LHID). Elle a par ailleurs formé recours en temps utile compte tenu des fêtes (art. 46 al. 1 let. c et 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

#### 2.

**2.1.** D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il n'est lié ni par les motifs de l'autorité précédente, ni par les moyens des parties (**ATF 142 III 782** consid. 3 p. 783). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, le Tribunal fédéral n'examine la violation des droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par la partie recourante, à savoir exposé de manière claire et détaillée (cf. **ATF 142 I 99** consid. 1.7.2 p. 106; **141 I 36** consid. 1.3 p. 41).

**2.2.** Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), hormis dans les cas visés à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (**ATF 142 II 355** consid. 6 p. 358; **139 II 373** consid. 1.6 p. 377 s.).

**2.3.** Il est admissible de faire valoir une nouvelle argumentation juridique devant le Tribunal fédéral, à condition qu'elle soit fondée sur l'état de fait retenu et qu'elle n'augmente ni ne modifie les conclusions (cf. **ATF 142 I 155** consid. 4.4.3 p. 156 s.; **134 III 643** consid. 5.3.2 p. 651). Le principe de la bonne foi est réservé, en particulier en cas de nouveaux griefs d'ordre constitutionnel (cf. **ATF 142 I 155** consid. 4.4.6 p. 159).

## II. Objet du litige

### 3.

Le litige a pour objet la qualification fiscale des montants reçus par le contribuable 1 au titre de "dons divers" au cours des années 2010 à 2012 (90'753 fr. 33 en 2010, 70'895 fr. 37 en 2011 et 84'828 fr. 66 en 2012) et les conséquences qui en découlent sur l'imposition des intimés au plan fédéral et cantonal.

## III. Impôt fédéral direct

### 4.

**4.1.** L'art. 16 LIFD exprime, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net ("*Reinvermögenszugangs-theorie*"). En application de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD et de la liste exemplative des art. 17-23 LIFD, sont ainsi considérés comme revenus imposables tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (**ATF 143 II 402** consid. 5.1 p. 404). Parmi les revenus imposables figurent notamment les revenus de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD; cf., pour la définition de l'activité lucrative indépendante, **ATF 125 II 113** consid. 5b p. 120; arrêt 2C\_732/2016 du 5 septembre 2017 consid. 2.1.1).

Constituent des revenus exonérés les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée (art. 16 al. 3 LIFD) et les différents cas de figure énumérés exhaustivement à l'art. 24 LIFD (cf. **ATF 143 II 402** consid. 5.1 p. 404; **139 II 363** consid. 2.1 p. 365 s.). Il s'agit d'exceptions qui, dans un système caractérisé par un impôt général sur le revenu, doivent être interprétées restrictivement (**ATF 143 II 402** consid. 5.3 p. 404 s.; **142 II 197** consid. 5.6 p. 204; **137 II 328** consid. 5.1 p. 334 s.). Parmi cette liste figurent en particulier les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial (art. 24 let. a LIFD) et les subsides provenant de fonds publics ou privés (art. 24 let. d LIFD).

**4.2.** En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (**ATF 144 II 427** consid. 8.3.1 p. 449; **140 II 248** consid. 3.5 p. 252; **133 II 153** consid. 4.3 p. 158). Ainsi, si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêts 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2; 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; 2C\_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.2; 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4, in RDAF 2009 II 489).

**4.3.** En l'occurrence, le contribuable 1 exerce une activité lucrative indépendante principalement en tant que dessinateur de bandes dessinées. L'imposition en matière d'IFD des revenus tirés de cette activité entre 2010 et 2012 n'est pas contestée. En revanche, il s'agit de savoir si les montants totaux d'environ 91'000 fr., 71'000 fr. et 85'000 fr., référencés en tant que "dons divers" dans la comptabilité du contribuable 1, sont imposables. Ces montants sont composés de multiples versements, dont beaucoup sont inférieurs à 100 fr. ou sont de quelques centaines de francs (cf. art. 105 al. 2 LTF). Les versements ont été pour certains ponctuels, pour d'autres réguliers (cf. art. 105 al. 2 LTF). Ils proviennent presque exclusivement de personnes physiques (cf. art. 105 al. 2 LTF). Entre 2010 et 2012, le contribuable a toutefois notamment également reçu sept versements de la part d'églises.

Sur le principe, les sommes reçues par le contribuable 1 constituent des revenus imposables à tout le moins au titre de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD dès lors qu'elles sont venues accroître son patrimoine. Ces montants ne peuvent être exonérés que s'ils tombent sous le coup d'une exception.

## 5.

**5.1.** Dans son arrêt, le Tribunal administratif s'est demandé si les montants reçus par le contribuable 1 constituaient, comme le faisait valoir l'intéressé, des donations, exonérées en vertu de l'art. 24 let. a LIFD. Les précédents juges ont souligné qu'il fallait examiner individuellement chaque montant reçu par le contribuable 1, afin de déterminer si les conditions de la donation étaient remplies, et que la seule multiplication des dons ne suffisait pas à en faire un revenu imposable. Ils ont partant renvoyé la cause à l'autorité fiscale pour qu'elle procède à un examen séparé de chaque versement. En revanche, le Tribunal administratif n'a pas envisagé la qualification de subsides.

**5.2.** L'autorité recourante fait valoir, pour la première fois devant le Tribunal fédéral, que les montants reçus par le contribuable 1 de la part de tiers constitueraient des subsides, imposables au titre de l'impôt sur le revenu dans la mesure où, conformément à l'interprétation donnée à l'art. 24 let. d LIFD par la jurisprudence, ils dépasseraient le minimum d'existence selon la législation sur les prestations complémentaires. Ce nouveau grief est sur le principe admissible (cf. *supra* consid. 2.3). L'autorité recourante conteste par ailleurs et en tout état l'approche suivie par le Tribunal administratif consistant à lui demander d'examiner séparément chaque versement reçu par le contribuable 1, ainsi que la qualification de donation.

## 6.

Avant d'examiner quelle qualification doit être envisagée en l'espèce pour les montants reçus par le contribuable 1, il convient de souligner l'enjeu de la distinction.

**6.1.** Les donations sont exonérées de l'impôt direct sur le revenu (pour l'impôt fédéral direct, art. 24 let. a LIFD, pour l'impôt cantonal et communal, art. 7 al. 4 let. c LHID), afin d'éviter une double imposition avec l'impôt sur les donations, que pratiquement tous les cantons prélèvent et qui est de leur compétence exclusive (cf. message sur l'harmonisation fiscale du 25 mai 1983, FF 1983 III p. 1 ss, 96; cf. PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2e éd. 2019, no 6 ad art. 24 LIFD, qui souligne également les motifs d'harmonisation verticale s'agissant de l'IFD; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd. 2012, no 246 p. 163 et p. 459 ss; cf. aussi arrêt 2A.668/2004 du 22 avril 2005 consid. 4.3, in RDAF 2008 II 240). Dans le canton de Berne, les donations sont imposables en vertu de la loi bernoise du 23 novembre 1999 concernant l'impôt sur les successions et donations (LISD; RSB 662.1; pour les conditions de l'imposition cantonale, cf. *infra* consid. 11).

**6.2.** L'art. 24 let. d LIFD prévoit que sont exonérés les subsides provenant de fonds publics ou privés. Cette disposition vise avant tout à exonérer de l'impôt l'aide aux personnes défavorisées ou nécessiteuses, les subsides y relatifs provenant en général de fondations, d'associations caritatives ou d'autres entités poursuivant des buts désintéressés de pure utilité publique (**ATF 137 II 328** consid. 4.1 p. 330 s.). L'exonération a ainsi pour fondement des motifs socio-politiques tendant à ce que les prestations qui sont versées dans le but d'écarter une situation d'indigence ou de besoin parviennent dans leur intégralité à leur destinataire (cf. **ATF 137 II 328** consid. 4.1 p. 330 s.; OBERSON, *op. cit.*, no 250, p. 164). Selon la jurisprudence, seront en principe exonérés de l'IFD, en vertu de l'art. 24 let. d LIFD, tous les subsides provenant de fonds privés qui, additionnés entre eux et aux autres revenus perçus par le contribuable, ne dépassent pas le revenu déterminant fixé par la loi fédérale du 6 octobre 2006 sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI (loi sur les prestations complémentaires, LPC; RS 831.30; art. 9 ss LPC), y compris les prestations cantonales allant au-delà de celles prévues par la LPC (cf. art. 2 al. 2 LPC). En revanche, tout subside d'assistance qui serait supérieur au plafond fixé pour le calcul du minimum d'existence selon la LPC est en principe imposable à hauteur de la part dépassant ledit montant, laquelle n'entre pas dans la clause d'exonération de l'art. 24 let. d LIFD (**ATF 137 II 328** consid. 5.3 p. 336).

## 7.

Compte tenu de la différence d'imposition selon que l'on retient une donation ou un subside, il convient d'examiner si c'est à tort que le Tribunal administratif n'a pas envisagé en l'espèce la qualification de subside et a considéré uniquement la donation.

**7.1.** En droit civil, la donation est, selon les termes de la loi, la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre, sans contre-prestation correspondante (art. 239 al. 1 CO). La notion fiscale de donation ne se recoupe pas forcément entièrement avec celle du droit civil; elle peut en effet porter des particularités en raison du but de la loi ou pour des motifs pratiques (**ATF 118 Ia 497** consid. 2b/aa p. 500). Les critères de l'acte d'attribution entre vifs (*Vermögenszuwendung*), de la gratuité (*Unentgeltlichkeit*) et de l'*animus donandi* (*Zuwendungswillen*) sont toutefois communs (**ATF 118 Ia 497** consid. 2b/aa p. 500; arrêt 2C\_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.1 et les arrêts cités).

L'acte d'attribution ne consiste pas nécessairement en une prestation unique; certaines prestations périodiques peuvent être des donations (cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3e éd. 2016, no 18 ad art. 24 LIFD; cf. **ATF 100 Ib 287** consid. 4 p. 289 ss [rente]).

Le critère, objectif, de la gratuité de l'attribution est réalisé lorsque le donataire ne fournit pas pour le don de contre-prestation en faveur du donateur.

Le critère, subjectif, de l'*animus donandi* signifie que le donateur doit avoir la conscience et la volonté d'effectuer une attribution à titre gratuit en faveur du donataire (**ATF 118 Ia 497** consid. 2b/aa p. 500; arrêts 2C\_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.1; 2C\_597/2017 du 27 mars 2018 consid. 3.1.2; 2P.296/2005 du 29 août 2006 consid. 3.2.2, in RDAF 2006 II 501; 2A.668/2004 du 22 avril 2005 consid. 3.3, in RDAF 2008 II 240). Il n'y a notamment pas de volonté de donner lorsqu'est attendue une contre-prestation (cf. arrêt

2C\_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.1) ou lorsque la prestation n'est pas effectuée librement, mais en vertu d'une obligation juridique (arrêts 2C\_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.2; 2P.296/2005 du 29 août 2006 consid. 3.2.2; 2A.668/2004 du 22 avril 2005, consid. 3.4.3; cf. ANDREA OPEL, *Stiftungen schenken nicht*, in ASA 88 [2019], p. 171 ss). Ainsi, la jurisprudence retient que les fondations n'effectuent en principe pas de donation, dans la mesure où elles ne font qu'agir en exécution d'une obligation juridique qui leur incombe (cf. arrêt 2A.668/2004 du 22 avril 2005, consid. 3.4.3; cf. OPEL, *op. cit.*). Il est aussi admis que les sociétés de capitaux ne font en principe pas de donation, car elles allouent des montants pour des motifs économiques (cf. arrêts 2C\_655/2018 du 22 août 2018 consid. 4.3; 2A\_303/1994 du 23 décembre 1996 consid. 3d; cf. aussi sur ce point, PIERRE-MARIE GLAUSER, *Donations consenties et reçues par des sociétés en matière d'impôts directs*, 1ère partie, IFF Forum für Steuerrecht 2005, p. 251 ss, p. 256).

**7.2.** Constitue un subside au sens de l'art. 24 let. d LIFD la prestation provenant de fonds publics ou privés et versée à titre gratuit à une personne se trouvant dans une situation de gêne (personne nécessiteuse) dans le but de lui venir en aide (cf. arrêt 2C\_715/2007 du 28 avril 2008 consid. 2.1, in RDAF 2008 II 364; OBERSON, *op. cit.*, no 250, p. 164). Selon la jurisprudence, il faut, pour que l'exonération soit accordée, que le bénéficiaire se trouve dans une situation de gêne (critère du besoin), que l'entité de droit public ou privé qui verse la prestation le fasse dans le but de venir en aide (critère de l'assistance) et, enfin, que le versement ait un caractère désintéressé et non onéreux, soit l'absence de contre-prestation ou de contrepartie exigée de la part du bénéficiaire (**ATF 137 II 328** consid. 4.3 p. 332; sur le critère de la gratuité s'agissant de bourses d'études ou de prix, cf. arrêts 2C\_74/2014 du 26 mai 2014 consid. 3.1 et 2C\_715/2007 du 28 avril 2008; s'agissant de montants alloués par l'Hospice général, cf. arrêt 2C\_903/2012 du 12 février 2013).

**7.3.** Il résulte des définitions sus-exposées que les notions de donation et de subside peuvent se recouper, car elles ont pour caractéristique commune d'être des prestations accordées sans contrepartie. Lorsque la prestation est octroyée dans le but de venir en aide et que la personne qui la reçoit, sans fournir de contre-prestation, est indigente, tant la notion de subside que celle de donation peuvent, sur le principe, entrer en considération, dès lors que les critères de l'assistance et de la gêne, nécessaires pour qualifier une prestation de subside, n'excluent pas la qualification de donation.

Cela étant, il apparaît que le subside provient, en règle générale, d'une institution, soit d'une personne morale, qui a pour but de venir en aide aux personnes indigentes (fondation, association caritative) (cf. LOCHER, *op. cit.*, no 37 et 39 à 41 ad art. 24 LIFD; YVES NOËL, in *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, Noël/Aubry Girardin [éd.], 2e éd. 2017, no 28 ad art. 24 LIFD). Parallèlement, les institutions ne procèdent en général pas à des donations, car elles n'agissent pas librement (cf. *supra* consid. 7.1). Ainsi, pour reprendre les termes d'un auteur, l'exonération des subsides apparaît comme le "pendant institutionnel" à celle de la donation (cf. YVES NOËL, *op. cit.*, no 27 ad art. 24 LIFD). Il en découle que lorsqu'une institution octroie sans contrepartie une somme d'argent à une personne dans le but de lui venir en aide et qu'est sollicitée l'exonération de ce montant au titre de l'art. 24 LIFD, il convient de présumer l'existence d'un subside.

Il n'est toutefois pas exclu par la loi qu'un subside, au sens de l'art. 24 let. d LIFD, puisse être accordé par une personne physique (cf. HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, Zweifel/Beusch [éd.], 3e éd. 2017, no 18 ad art. 24 LIFD), mais le cas de figure est d'emblée plus exceptionnel. Il n'y a donc pas lieu de retenir une présomption en faveur du subside plutôt que de la donation s'agissant de montants provenant de personnes physiques.

**7.4.** En l'espèce, il résulte de l'arrêt entrepris que le contribuable a reçu de nombreux versements entre 2010 et 2012. La plupart proviennent de particuliers, mais, d'après les faits retenus dans l'arrêt entrepris, sept de ces versements ont été effectués par des églises.

**7.4.1.** Conformément à ce qui vient d'être exposé, la qualification de subside devait à tout le moins être envisagée pour les montants provenant d'institutions. C'est partant à juste titre que l'autorité recourante reproche au Tribunal administratif de ne pas avoir considéré la notion de subside dans son analyse. On ne saurait pour autant qualifier ces montants de subsides sans autre examen. Le Tribunal administratif a en effet relevé qu'il pouvait être suspecté que les montants provenant d'églises avaient été octroyés en lien avec une contre-prestation du contribuable 1, ce qui exclurait toute exonération à titre de subside - ou de donation d'ailleurs -. Les précédents juges n'ont toutefois pas tranché la question, mais ont donné pour instruction à l'Intendance des impôts de vérifier si ces versements avaient été effectués à titre gratuit. De plus, la notion de subside ne peut être retenue que s'il est constaté une situation de gêne. Or, l'arrêt entrepris ne contient pas d'éléments sur ce point et les intimés contestent dans leur réponse la réalisation de cette condition. En d'autres termes, il manque dans l'arrêt querellé les faits pertinents pour que la Cour de céans puisse se prononcer. Il convient partant de confirmer l'arrêt entrepris en tant qu'il renvoie, pour les montants provenant d'églises, la cause à l'Intendance des impôts, tout en précisant que celle-ci devra considérer la notion de subside dans son examen.

**7.4.2.** S'agissant des versements provenant de particuliers, on ne peut en revanche reprocher au Tribunal administratif de n'avoir envisagé que la donation. En effet, il convient de rappeler que les montants litigieux avaient été initialement ajoutés au revenu des contribuables par l'Intendance des impôts. Ce sont les contribuables qui ont contesté la prise en compte de ces versements dans le revenu imposable du contribuable 1 et ont dans ce contexte invoqué l'exonération à titre de donation. Ils ne se sont par contre pas prévalus de l'exception du subside, qui n'avait pas à être d'emblée envisagée concernant des versements venant de personnes physiques (cf. *supra* consid. 7.3).

**7.5.** En définitive, le grief de l'autorité recourante est admis dans le sens que la notion de subside aurait dû être envisagée par le Tribunal administratif s'agissant des montants provenant d'églises. Il appartiendra à l'Intendance des impôts de vérifier si les critères de la gratuité, de la gêne et du but d'assistance sont réalisés s'agissant de ces montants. Le grief est rejeté pour le surplus. La conclusion tendant à ce que la qualification de subside soit retenue par le Tribunal fédéral est rejetée.

**8.**

L'autorité recourante conteste également l'instruction donnée par le Tribunal administratif consistant à lui ordonner d'examiner séparément les différents versements effectués en faveur du contribuable aux fins de déterminer s'ils doivent être qualifiés de donation ou de revenu imposable. Elle estime qu'il faudrait envisager globalement les montants reçus. En outre, elle fait valoir que la condition de l' *animus donandi* propre à la notion de donation ferait en l'occurrence défaut pour tous les versements, car il n'y aurait pas de relations personnelles étroites entre les donateurs et le donataire et celui-ci aurait lui-même demandé les fonds. Elle reproche enfin au Tribunal administratif d'avoir présumé l'intention de donner.

**8.1.** En l'occurrence, l'approche du Tribunal administratif consistant à exiger de l'Intendance des impôts qu'elle examine séparément chaque montant perçu par le contribuable 1 aux fins de sa qualification doit être confirmée. La condition de l'absence de contre-prestation de la part du bénéficiaire ne peut en effet se vérifier globalement, mais uniquement en lien avec une prestation déterminée. Il est à noter que comme cette condition est commune à la donation et au subside (cf. *supra* consid. 7.3), l'approche montant par montant vaut quelle que soit la qualification retenue, contrairement à ce que semble penser l'autorité recourante. Un examen global des montants en vue de leur qualification n'est ainsi pas envisageable en l'espèce.

**8.2.** En ce qui concerne les conditions de la donation, on relèvera en premier lieu qu'il ressort des faits établis par l'autorité précédente, qui lient le Tribunal fédéral (cf. art. 105 al. 1 LTF), que plusieurs versements ont été effectués en lien avec une contre-prestation du contribuable 1 ou à tout le moins laissaient penser qu'il y avait eu contre-prestation. En cas de contre-prestation, l'exonération - à titre de donation comme de subside d'ailleurs - doit de toute façon être refusée, ainsi que l'a relevé à bon droit le Tribunal administratif. L'autorité recourante ne le conteste pas. La question de savoir quels versements tombent concrètement dans ce cas de figure n'a toutefois pas été tranchée et fait l'objet du renvoi à l'Intendance des impôts (cf. *infra* consid. 8.5.2).

**8.3.** En second lieu, on peut noter que, parmi les montants inscrits dans les comptes "dons", figurait également une prime de fidélité de Postfinance. Ainsi que l'a souligné le Tribunal administratif, ce montant n'a pas été versé à titre gratuit. Son imposition doit donc être confirmée.

**8.4.** Restent les versements de particuliers pour lesquels il n'a pas été (ou il ne sera pas) constaté une contre-prestation de la part du contribuable 1.

**8.4.1.** Contrairement à ce que soutient l'autorité recourante et comme le relèvent les intimés, l'existence de relations personnelles, étroites ou non, n'est pas un critère pour déterminer la volonté de donner. La plupart des donations ne reposent pas sur des relations personnelles particulières; il suffit à cet égard de se référer aux donations effectuées en faveur d'associations. L'absence de relations personnelles entre le contribuable 1 et les personnes qui lui ont versé de l'argent ne permet partant pas de nier une donation. En revanche, il convient de relever que la jurisprudence retient une présomption de donation lorsqu'un versement est effectué entre proches (cf. *infra* consid. 8.5.1).

**8.4.2.** De même, l'allégation de l'autorité recourante selon laquelle le contribuable 1 procéderait à "la récolte de libéralités de manière systématique", fait qui n'est au demeurant pas établi dans l'arrêt entrepris et ne peut donc en principe pas être pris en compte par la Cour de céans (cf. art. 105 al. 1 LTF; cf. *supra* consid. 2.2), n'a pas d'incidence sur la qualification de donation. A cet égard, on peut faire le parallèle avec le financement participatif ("*crowdfunding*") en vue de la réalisation de projets déterminés. Le financement participatif repose en effet sur un appel au grand public - généralement sur Internet - en vue de récolter des fonds (cf. PASCAL FAVROD-COUNE, *Crowdfunding*, thèse, 2018, p. 68 ss, p. 71, § 168, p. 73, § 175). Or, cette caractéristique n'empêche pas que les montants versés soient qualifiés de donations, sur le plan civil comme sur le plan fiscal, lorsque le bénéficiaire ni ne propose, ni ne fournit de contrepartie en faveur des personnes qui le financent (financement participatif dit sans contrepartie ["*crowddonating*"], à distinguer du financement participatif avec contrepartie ["*crowdsupporting*"], celui sous forme de prêt ["*crowdlending*"] ou celui sous forme d'investissement ["*crowdinvesting*"]; cf. FAVROD-COUNE, *op. cit.*, p. 40 ss, p. 110 ss, p. 117 s., § 271; POLETTI/MILLER/EGGLER/BODEMANN, *Überlegungen zur steuerlichen Behandlung des Crowdfundings in der Schweiz*, RF 71/2016 p. 820 ss, p. 825-826). L'objection de l'autorité recourante tombe partant à faux.

**8.5.** L'autorité recourante souligne dans sa dernière critique qu'il appartient au bénéficiaire d'une libéralité de démontrer les conditions de la donation, ce que le Tribunal administratif aurait méconnu dans son arrêt en présumant l'*animus donandi*.

**8.5.1.** Selon la jurisprudence rendue en matière fiscale, l' *animus donandi* peut être présumé entre personnes proches, lorsque les autres conditions d'une donation sont réalisées (cf. arrêts 2C\_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.2; 2C\_294/2018 du 26 juin 2018 consid. 4.3; 2C\_597/2017 du 27 mars 2018

consid. 3.1.2; 2C\_224/2008 du 1er avril 2009 consid. 2.2, in RDAF 2009 II 555). En l'espèce, il ne ressort effectivement pas de l'arrêt entrepris que les versements effectués en faveur du contribuable 1 proviendraient de proches, de sorte que cette présomption ne peut être retenue. C'est partant à juste titre que l'autorité recourante souligne qu'il appartient au contribuable de prouver les faits propres à démontrer la réalisation des conditions de la donation (cf. également *supra* consid. 4.2).

**8.5.2.** L'autorité recourante se méprend toutefois sur la portée de l'arrêt de renvoi du Tribunal administratif. Certes, il faut admettre que l'arrêt entrepris est ambigu. Au considérant 4.1, le Tribunal administratif a en effet retenu que, à l'exception des cas où l'on constatait une contre-prestation de la part du contribuable, "*rien ne permet[tait] de penser que les personnes avaient procédé aux versements en cause sans volonté de donner ou en attendant du recourant une contre-prestation spécifique et équivalente*" (p. 10 arrêt attaqué). Il a également ajouté que "*si aucun indice ne permet[tait] de douter que les trois critères essentiels d'une donation [étaient] remplis, il [fallait] admettre que le versement en cause constitu[ait] une donation*" (p. 11 *in fine* 12 arrêt attaqué). Il a par ailleurs conclu, au considérant 4.2, qu'"*aucun élément au dossier ne permet de contester que les autres libéralités reçues [par le contribuable 1], à savoir celles qui ne comportent que la mention de "don", constituent des donations*" (p. 13 arrêt attaqué). Ces extraits laissent entendre que le Tribunal administratif est parti de la présomption que les contributeurs avaient l'intention de donner et qu'il a admis la qualification de donation pour toute une série de versements effectués en faveur du contribuable 1. Pourtant, au considérant 4.3, qui est déterminant, puisque les précédents juges y ont résumé leur position et défini l'étendue du renvoi, il est précisé qu'"*il appartiendra à l'Intendance des impôts, pour chaque libéralité reçue, d'examiner si les critères d'une donation sont réalisés*" (p. 13 arrêt attaqué). Il apparaît ainsi que le Tribunal administratif ne s'est en définitive pas prononcé sur la qualification à donner aux montants reçus par le contribuable 1. Dans la mesure où il a renvoyé la cause à l'autorité fiscale, il n'a pas présumé l'intention de donner.

**8.6.** Il découle de ce qui précède que le Tribunal administratif n'a pas violé le droit fédéral en exigeant un examen séparé des montants reçus par le contribuable 1 et en envisageant, sans toutefois trancher la question définitivement, notamment du point de vue de l'intention de donner, la qualification de donation pour les montants versés sans contrepartie par des particuliers. Le grief est rejeté.

## 9.

En résumé, s'agissant de l'impôt fédéral direct, c'est à juste titre que le Tribunal administratif a renvoyé la cause à l'Intendance des impôts pour qu'elle recalcule l'impôt sur le revenu en prenant en compte les versements en lien avec une contre-prestation du contribuable 1. C'est également à bon droit qu'il a envisagé la qualification de donation pour les versements sans contre-prestation provenant de particuliers, dès lors qu'il s'agit de l'exception invoquée par les contribuables. Pour les versements provenant d'églises, le renvoi est précisé en ce sens qu'en cas d'absence de contre-prestation, la qualification de subside devra être aussi envisagée par l'autorité fiscale (cf. *supra* consid. 7.5). Cette précision n'a aucune incidence sur l'issue du recours. En effet, dans la mesure où l'autorité recourante a conclu devant le Tribunal fédéral à la qualification de subsides au sens de l'art. 24 let. d LIFD pour tous les montants reçus par le contribuable 1 entre 2010 et 2012, son recours doit être rejeté en tant qu'il porte sur l'impôt fédéral direct.

## IV. Impôt cantonal

### 10.

S'agissant de l'impôt cantonal et communal sur le revenu, on relèvera que la notion de revenu en matière d'imposition directe est harmonisée (cf. art. 7 al. 1 LHID) et doit être interprétée en droit cantonal de la même manière qu'en matière d'impôt fédéral direct (cf. arrêt 2C\_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.1). Les dispositions topiques du droit cantonal, soit les art. 18 ss de la loi bernoise du 21 mai 2000 sur les impôts (LI/BE; RSB 661.11), ont un contenu en grande partie identique à celles de la LIFD et sont conformes à la LHID. Les donations et les subsides sont aussi exonérés (art. 19 al. 1 let. b, 29 let. a et 29 let. d LI/BE), comme l'impose l'art. 7 al. 4 let. c et f LHID. Partant, les considérations relatives à l'IFD qui précèdent valent également pour l'ICC. Le recours sera ainsi rejeté pour les mêmes motifs en tant qu'il porte sur cet impôt.

### 11.

L'exonération des donations sur le plan de l'impôt sur le revenu n'implique pas que les donations reçues par le contribuable 1 échappent à toute imposition, ce que souligne l'arrêt attaqué. En effet, en vertu du droit cantonal bernois, toute donation, à savoir toute libéralité volontaire et gratuite, est imposable au titre de l'impôt sur les successions et donations (art. 1 et 8 LISD [citée *supra* consid. 6.1]). Toutefois, 12'000 francs sont déductibles des libéralités (art. 17 al. 1 LISD). Lorsqu'une personne reçoit à plusieurs reprises des libéralités d'une même personne, l'exonération du montant de ces libéralités n'est accordée qu'une seule fois sur une période de cinq ans (art. 17 al. 2 première phrase LISD). Le taux de l'impôt est calculé en tenant compte du montant total des libéralités, pour autant que la personne bénéficiaire ait reçu plusieurs libéralités de la même personne sur une période de cinq ans (art. 20 al. 1 LISD).

**11.1.** Sur la base de ces dispositions, le Tribunal administratif a estimé que les donations devaient être imposées de façon individuelle et que le cumul des donations ne pouvait être envisagé que pour les libéralités provenant d'une même personne. Il a donné pour instruction à l'Intendance des impôts d'examiner si le montant de 12'000 fr. était dépassé dans les cas de versements effectués par la même personne sur une période de cinq ans.

**11.2.** Le Tribunal fédéral ne revoit l'interprétation et l'application du droit cantonal que sous l'angle de l'arbitraire (art. 9 Cst.). Il ne s'écarte de la solution retenue que si celle-ci se révèle insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, ou si elle a été adoptée sans motifs objectifs et en violation d'un droit certain, ce qu'il appartient à la partie recourante de démontrer par une argumentation qui réponde aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. **ATF 142 V 577** consid. 3.2 p. 579; cf. *supra* consid. 2.1). En l'occurrence, à aucun moment dans son recours l'autorité recourante n'invoque, ni *a fortiori* ne démontre l'arbitraire s'agissant de l'interprétation et de l'application par le Tribunal administratif du droit cantonal sur les donations. Il n'y a donc pas lieu d'examiner plus avant l'arrêt querellé en tant qu'il porte sur cet impôt.

## **V. Conclusion, frais et dépens**

### **12.**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans le sens des considérants, tant en matière d'IFD que d'impôt cantonal.

Les frais judiciaires seront supportés par le canton de Berne, dès lors que l'autorité recourante succombe et défend un intérêt patrimonial (cf. art. 66 al. 1 et 4 LTF; **ATF 136 I 39** consid. 8.1.3 p. 40 s.). Les intimés, qui obtiennent gain de cause avec l'aide d'un représentant, ont droit à une indemnité de dépens (art. 68 al. 1 LTF).

### **Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

#### **1.**

Le recours est rejeté dans le sens des considérants en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

#### **2.**

Le recours est rejeté dans le sens des considérants en tant qu'il concerne l'impôt cantonal.

#### **3.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'500 fr., sont mis à la charge du canton de Berne.

#### **4.**

Le canton de Berne versera aux intimés une indemnité de 2'500 fr. à titre de dépens pour la procédure fédérale.

#### **5.**

Le présent arrêt est communiqué à l'autorité recourante, au mandataire des intimés, au Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 31 janvier 2020  
 Au nom de la I<sup>le</sup> Cour de droit public  
 du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Kleber