



100 17 372
100 17 373
100 17 374
100 17 375
100 17 376
100 17 377
100 17 378
100 17 379
200 17 313
200 17 314
200 17 315
200 17 316
200 17 317
200 17 318
200 17 319
200 17 320

La commune: C. _____

No. GCP: _____

La notification: 20.9.2018 RNA/JRO/PR2/aae

COMMISSION DES RECOURS EN MATIERE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Séance du 18 septembre 2018

Composition de la chambre: Vice-présidente Nanzer; juges spécialisés: Junod et Rom;
Röthlisberger, greffier

Recours formés par

A. _____ et B. _____

contre

l'Intendance des impôts du canton de Berne, Brünnenstrasse 66, case postale 8334,
3001 Berne

relatifs au rappel d'impôt pour les années fiscales 2007 à 2014 (impôts cantonaux et
communaux ainsi qu'impôt fédéral direct)

La Commission des recours en matière fiscale constate en fait:

A. Par courrier du 30 décembre 2016, les époux A. _____ et B. _____ (recourants) ont déposé auprès de l'Intendance des impôts du canton de Berne, _____ (Intendance des impôts) une dénonciation spontanée non punissable. Ils expliquaient avoir des dépôts et un compte auprès du D. _____, en France, qui ne figuraient pas dans leurs déclarations d'impôts. Divers relevés de compte des dix dernières années étaient annexés à ce courrier. Suite à cette dénonciation, l'Intendance des impôts du canton de Berne, Taxations centralisées, Rappels d'impôts (TC-R) a ouvert une procédure de rappel d'impôt contre les recourants, par courrier du 17 janvier 2017. Après l'échange d'écritures, les recourants ont reçu, par courrier de la TC-R du 27 avril 2017, les calculs provisoires du rappel d'impôt pour les années fiscales 2007 à 2014 relatifs aux dépôts et comptes non déclarés ainsi qu'aux rendements qui les alimentent et ont été invités à prendre position à ce sujet. La TC-R informait les recourants qu'à défaut d'informations, elle avait procédé par estimation prudente à l'évaluation du montant des revenus générés. Dans leur courrier du 24 mai 2017, les recourants ont expliqué que la banque française D. _____ leur avait confirmé, par attestation écrite du même jour, qu'à l'exception des années 2011 (EUR 2.78) et 2012 (EUR 26.44), les dépôts et titres n'avaient généré aucun revenu. Ils ont par conséquent demandé que les calculs du rappel d'impôt soient corrigés en fonction de cette attestation du D. _____. Il ressort de l'attestation que les capitaux avaient été placés dans des fonds de placement SICAV.

B. Par décision sur réclamation du 17 août 2017, la TC-R a fixé pour la dernière fois les rappels d'impôts dus par les recourants pour les années fiscales 2007 à 2014 à un montant de CHF 8'927.35 s'agissant des impôts cantonaux et communaux et de CHF 354.10 s'agissant de l'impôt fédéral direct. A l'appui de sa décision, la TC-R a expliqué en substance que les rendements dégagés depuis l'année 2006 par les fonds de placement SICAV (sans les gains en capital) sont imposables conformément au droit fiscal suisse et bernois. Selon elle, le dépôt-titres n° _____ auprès de la banque D. _____ a été conçu comme un fonds de croissance. Ce type de fonds réinvestit les rendements réalisés et la fortune du fonds augmente en permanence. Le rendement réalisé n'est pas versé sous forme de dividendes, mais de plus-value par part. La TC-R précise qu'en Suisse, contrairement à ce qui est le cas en France, cette plus-value est imposable en tant que revenu à la date de comptabilisation, raison pour laquelle elle a procédé à la reprise des revenus évalués.

C. Par mémoire du 15 septembre 2017, les recourants ont en substance formé recours contre ces décisions. Ils demandent que le montant des revenus repris soit fixé en fonction de l'attestation du D. _____. A l'appui de leurs conclusions, ils expliquent pour l'essentiel que selon l'estimation des revenus effectuée par la TC-R, la fortune des fonds a

diminué chaque année, sauf en 2009, 2012 et 2013. Selon eux, le fait que la fortune a diminué constitue une preuve que la fortune des fonds n'a pas augmenté en permanence et que des revenus n'ont pas été générés chaque année. Ils précisent que la fortune des fonds s'est dans l'ensemble dépréciée en l'espace de dix ans, raison pour laquelle le rendement a été négatif.

D. La TC-R s'est prononcée sur les recours par mémoire de réponse du 27 novembre 2017 et a conclu à leur rejet sous suite de frais. Elle retient en résumé qu'en l'espèce le litige porte uniquement sur le montant des revenus perçus sur le dépôt domicilié au D. _____ (fonds de placement SICAV) au cours des périodes fiscales 2007 à 2014. Il n'est pas contesté que le dépôt se compose principalement de parts à des fonds de croissance (et de quelques obligations). La TC-R retient tout d'abord qu'il ne faut pas se baser sur l'attestation du D. _____ de E. _____ du 24 mai 2017, parce que les revenus, distribués ou réinvestis, ne sont manifestement pas imposables en France alors qu'ils le sont en Suisse, selon le droit fiscal. Elle estime dès lors peu vraisemblable que, conformément à l'attestation du D. _____, le dépôt n° _____ n'ait dégagé aucun revenu pour les années 2007 à 2010 et que le dépôt n° _____ et le compte n° _____ aient dégagé un revenu de EUR 2.78 en 2011, un revenu de EUR 26.44 en 2012 et aucun revenu pour les années 2013 et 2014. Ceci parce que le capital investi dans le fonds de placement SICAV du D. _____, converti en francs suisses, se situait, pour les années 2008 à 2014 (dépôt et compte après addition des différents titres), entre CHF 153'000.-- et CHF 177'000.-- environ et s'élevait à CHF 235'000.-- en 2007. Pour la TC-R il semble hautement irréaliste que ce fonds n'ait dégagé aucun revenu, ou seulement de très faibles revenus, comme le prétendent les recourants. Faute de justificatifs utiles qui pourraient servir de base pour calculer les revenus imposables dégagés par le fonds de placement, la TC-R a dû procéder à une estimation globale circonspecte de ces revenus. Il ne lui a par contre pas été possible de déterminer les revenus imposables effectifs dégagés par chacun des titres du dépôt auprès du D. _____, parce que ces titres n'ont pu être trouvés ni dans la liste des cours de l'Administration fédérale des contributions ni dans le système Contrôle Etat des Titres. Il ressort des calculs effectués par la TC-R que le dépôt n° _____ a été évalué comme ayant rapporté 3 % durant les années fiscales 2007 à 2010, le dépôt n° _____, 2 % de 2011 à 2014, le compte n° _____, 2 % de 2007 à 2010 et le dépôt n° _____, 1 % en 2011 et 2012, puis 0,5 % en 2013 et 2014. La TC-R est d'avis que ces estimations sont convenables, d'autant plus que l'expérience montre que les fonds de ce type ont rapporté au moins 5 % jusqu'en 2010. Elle précise par ailleurs que l'attestation du D. _____ E. _____ du 24 mai 2017 n'est pas probante pour deux raisons. D'une part, ce sont les dispositions du droit fiscal suisse, et non pas celles du droit fiscal français, qui s'appliquent en l'espèce et déterminent le caractère imposable des rendements dégagés par un fonds de placement SICAV. D'autre part, il lui paraît improbable que les revenus issus de la

fortune du fonds, réinvestis par le fonds de croissance, n'aient dégagé que des rendements annuels minimes, voire nuls. Elle estime par conséquent que les revenus des titres du fonds de placement SICAV, estimés de manière convenable et circonspecte, constituent des revenus imposables. La TC-R ajoute que les recourants, qui ont déposé une dénonciation spontanée non punissable, étaient tenus, dans le cadre de la présente procédure de rappel d'impôt, de fournir les éventuels justificatifs concernant les revenus réalisés. La TC-R souligne encore qu'il est incontesté et attesté par la dénonciation spontanée non punissable que les recourants n'ont pas fait figurer dans leurs déclarations d'impôts le dépôt et le compte qu'ils possèdent auprès du D._____ E._____, en France, ni les revenus dégagés par ce dépôt et qui sont imposables selon le droit fiscal suisse. Cette non-déclaration a eu pour effet que les taxations 2007 à 2014 sont demeurées incomplètes et que les recourants ont été imposés trop faiblement. La TC-R dit qu'elle a eu connaissance de ces éléments de revenus et de fortune en France pour la première fois suite à la dénonciation spontanée. A ses yeux, il s'agit par conséquent bien de faits nouveaux et elle estime que toutes les conditions fondant la perception d'un rappel d'impôt sont remplies.

E. Les recourants ont eu la possibilité de prendre position sur le mémoire de réponse, ce qu'ils ont fait par acte du 18 décembre 2017.

F. L'Administration fédérale des contributions n'a pas présenté d'observations.

On examinera dans les considérants en droit les autres arguments développés par les parties, dans la mesure où cela est nécessaire pour statuer sur la présente affaire.

La Commission des recours en matière fiscale considère en droit:

1. Les décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts relatives au rappel d'impôt peuvent faire l'objet de recours adressés à la Commission des recours en matière fiscale (art. 208, al. 5 en relation avec les art. 195 ss de la loi sur les impôts du 21 mai 2000 [LI; RSB 661.11] et l'art. 153, al. 3 en relation avec l'art. 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] en relation avec l'art. 9 de l'ordonnance d'exécution de l'impôt fédéral direct du 18 octobre 2000 [OIFD; RSB 668.11]). La Commission des recours en matière fiscale est ainsi compétente à raison du lieu et de la matière pour connaître des présents recours. Les recourants n'ont pas obtenu gain de cause devant l'instance précédente. Ils ont donc un intérêt digne de protection à ce que les décisions sur réclamation soient annulées ou modifiées de sorte qu'ils ont qualité pour recourir (art. 195, al. 2 LI et art. 140 ss LIFD en relation avec l'art. 3 OIFD en relation avec les art. 86 et 65 de la loi du 23 mai 1989 sur

la procédure et la juridiction administratives [LPJA; RSB 155.21]). Au surplus, interjetés en temps utile et dans les formes prescrites, les recours sont recevables.

Comme la valeur litigieuse n'excède pas CHF 10'000.--, le présent jugement est de la compétence du juge unique (art. 70, al. 4, lit. c de la loi du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM; RSB 161.1]). Les circonstances du cas justifient cependant un renvoi de l'affaire pour jugement à la chambre.

2. Conformément à l'article 151, alinéa 1 LIFD, soit à l'article 206, alinéa 1 LI, il est procédé au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale. En l'espèce, il est établi que les recourants ont omis de déclarer les comptes et dépôts détenus auprès du D._____, en France, et les revenus correspondants, ce qui a eu pour effet que les taxations entrées en force pour les périodes fiscales 2007 à 2014 sont incomplètes. Le litige à trancher ci-après porte uniquement sur le montant du rappel d'impôt.

3. Il convient de rappeler au préalable que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation était incomplète (art. 152, al. 1 LIFD; art. 207, al. 1 LI). Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint 15 ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152, al. 3 LIFD; art. 207, al. 3 LI). La présente procédure de rappel d'impôt pour les années fiscales 2007 à 2014 a été ouverte par lettre du 17 janvier 2017 (dossier fiscal, pag. 238), soit avant la fin du délai de prescription de dix ans pour introduire la procédure. Le délai de quinze ans pour fixer le rappel d'impôt prendra fin au 31 décembre 2022 s'agissant de la période fiscale 2007, et s'échelonne d'année en année pour les périodes fiscales suivantes. Dans ces circonstances, la TC-R était en droit d'ouvrir la présente procédure de rappel d'impôt, conformément aux dispositions légales applicables, en remontant jusqu'à l'année fiscale 2007.

4. Selon l'article 153, alinéa 3 LIFD (ou l'art. 208, al. 5 LI), les dispositions concernant les principes généraux de procédure ainsi que les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt. Ainsi, les principes généraux relatifs au fardeau de la preuve et à l'obligation de collaborer du système de taxation mixte valent également en procédure de rappel d'impôt. Selon la théorie des normes qui prévaut en droit fiscal, l'autorité fiscale porte le fardeau de la preuve en ce qui concerne les faits

qui

fondent la créance d'impôt ou qui augmentent la taxation. La personne contribuable doit par contre prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Si la personne contribuable n'a pas satisfait à ses obligations en procédure, malgré une sommation, ou si les éléments imposables ne peuvent pas être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes, une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse doit également être effectuée dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt en cas d'incertitude concernant l'état de fait (cf. art. 153, al. 3 LIFD en lien avec l'art. 130, al. 2 LIFD; art. 208, al. 5 LI en lien avec l'art. 174, al. 2 LI; arrêt du Tribunal fédéral 2C_734/2016 du 20.10.2016, cons. 2.2, avec références; arrêt du Tribunal fédéral 2C_304/2013 du 22.10.2013, cons. 3.4, avec références; arrêt du Tribunal fédéral 2C_136/2011 du 30.4.2012, cons. 3.2). Il appartient ensuite à la personne contribuable de démontrer que cette détermination du rappel d'impôt sur la base d'une appréciation consciencieuse est manifestement incorrecte (cf. Martin E. Looser in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3^e éd., 2017, n. 26 ad art. 151 LIFD). La preuve de l'inexactitude peut être rapportée de deux façons. D'une part, il est possible d'éliminer l'incertitude concernant l'état de fait en apportant des moyens de preuve et de rendre ainsi possible une détermination fiable des éléments imposables. Dans ce cas, la taxation ordinaire vient remplacer la taxation par appréciation, en procédure de rappel toujours, et le devoir d'examen renaît. D'autre part, il est également possible de démontrer, sur la base des moyens de preuves fournis, que la taxation contestée est manifestement exagérée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_136/2011 du 30.4.2012, cons. 4.1). Une taxation par appréciation est manifestement incorrecte lorsqu'elle est entachée d'un défaut qualifié qui saute aux yeux. C'est le cas lorsqu'une estimation n'est pas objectivement justifiable, en particulier lorsqu'elle est manifestement motivée par des considérations d'ordre pénal ou fiscal, qu'elle repose sur des bases, des méthodes ou des moyens auxiliaires d'estimation inadéquats ou lorsque, selon l'expérience de la vie, elle n'est pas raisonnablement compatible avec les circonstances du cas d'espèce figurant au dossier. Est par conséquent manifestement incorrecte une estimation qui repose sur un usage abusif du pouvoir d'estimation, c'est-à-dire qui est arbitraire (Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3^e éd., 2017, n. 52 ad art. 132 LIFD; arrêt du Tribunal fédéral 2A.426/2004 du 23.11.2004, cons. 1.6, avec références; arrêt du Tribunal administratif 22924/22925 du 28.11.2007, cons. 3.1, non publié).

5. Selon la conception des articles 16 à 18 et 20 LIFD (ou des art. 19 à 21 et 24 LI), tous les revenus de la personne contribuable, en particulier les revenus de l'activité lucrative, les rendements de la fortune et les revenus provenant d'autres sources, sont imposables (arrêt du

Tribunal fédéral 2C_734/2016 du 20.10.2016, cons. 2.3). En fait également partie l'ensemble des revenus des parts de placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, dans la mesure où l'ensemble des revenus du placement excède le rendement de ces immeubles (cf. art. 20, al. 1, lit. e LIFD et art. 24, al. 1, lit. e LI). Par l'ensemble des revenus des parts de placements collectifs (entre autres fonds de placements contractuels et SICAV [Société d'investissement à capital variable], fonds de placements incorporés selon le droit luxembourgeois qui sont à traiter comme des fonds de placement suisses), on entend, d'une part, les revenus distribués ou thésaurisés (réinvestis), dans la mesure où ils sont assimilés, sur le plan fiscal, à des rendements de la fortune tels que, entre autres, les intérêts ou les dividendes et, d'autre part, les revenus courants et les reports de bénéfices qui disparaissent, en raison d'une fusion ou d'une association de placements collectifs de capitaux, et qui ne seront donc pas non plus imposés ultérieurement. Les revenus distribués sont imposables au moment de leur échéance. Quant aux revenus thésaurisés, ils sont imposables au moment où ils sont portés au crédit, c'est-à-dire au moment où ils sont transférés sur le compte des revenus thésaurisés en vue d'un réinvestissement. Lorsque les revenus distribués ou thésaurisés contiennent des bénéfices en capital, ces derniers sont exonérés en vertu de l'article 16, alinéa 3, LIFD (resp. l'ancien art. 29, lit. i LI [dans sa teneur en vigueur jusqu'à la fin de l'année 2013] ou l'art. 29, lit. k LI [dans sa teneur valable à partir de 2014]) pour autant que la distribution soit faite au moyen d'un coupon distinct ou que les bénéfices en capital soient comptabilisés de manière distincte. Les revenus imposables déterminants sont publiés dans la liste des cours HB "titres négociés hors bourse" de l'Administration fédérale des contributions (AFC; cf. circulaire n°25 de l'AFC du 23.2.2018 "Imposition des placements collectifs de capitaux et de leurs investisseurs", ch. 4.2 [disponible sous: <<https://www.estv.admin.ch>>, rubriques "Impôt fédéral direct / Circulaires"]). Les rendements du fonds de placement SICAV (hors bénéfices en capital) constituent ainsi un revenu imposable pour le détenteur de part, qu'ils soient distribués ou non. Par contre, l'aliénation d'un bon de participation et la restitution d'un bon de participation au fonds de placement restent non imposables (cf. TaxInfo, Pratique de l'Intendance des impôts du canton de Berne concernant les fonds de placement SICAV, publiés sous: <<http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfofr/TaxInfo>>, rubriques "Thèmes / Le revenu et la fortune / Article 24 LI / Modification de pratique concernant les fonds de placement SICAV"; voir pour l'ensemble Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3^e éd., 2016, n. 199 ss ad art. 20 LIFD).

6. Les comptes et dépôts en France ou fonds de placement SICAV déclarés par les recourants dans le cadre de leur dénonciation spontanée ont sans conteste constitué un fait nouveau au sens de l'article 151, alinéa 1 LIFD, soit de l'article 206, alinéa 1 LI, et déclenché une procédure de rappel d'impôt. Vu que les extraits de compte produits à ce sujet par les

recourants (dossier fiscal, pag. 236 à 223) n'ont cependant pas permis à la TC-R d'établir le rappel d'impôt, celle-ci a invité les recourants à juste titre, par lettre du 14 février 2017 (dossier fiscal, pag. 239), à lui remettre d'autres documents utiles (attestations et estimations fiscales). Les recourants ont ensuite informé la TC-R (dossier fiscal, pag. 243-240) que les documents qu'ils avaient fournis avaient valeur d'attestation fiscale et qu'ils n'avaient pas d'autres documents à disposition. Pour ensuite, par courrier du 24 mai 2017 (dossier fiscal, pag. 237), produire tout de même un courrier supplémentaire de la banque française D._____, du 24 mai 2017 (dossier fiscal, pag. 272), dans lequel il est confirmé que, mis à part les années 2011 et 2012, aucun revenu n'a été généré sur les comptes et dépôts correspondants. Les recourants ont demandé que les calculs du rappel d'impôt soient effectués et le montant des revenus repris fixé conformément à cette attestation. Les recourants n'ont pas fourni d'autres justificatifs pertinents.

6.1 La TC-R a eu raison de ne pas tenir compte de la lettre de confirmation de la banque française pour calculer le rappel d'impôt, vu qu'il s'agit ici d'une attestation ou justificatif des intérêts qui fait état des produits d'intérêts sur la fortune en monnaie scripturale et non pas des revenus de capitaux sur les fonds de placements et obligations, dont la preuve est requise en l'espèce. Cette lettre de la banque française ne fait pas état de rendements de capitaux des fonds de placement SICAV car les revenus des capitaux distribués et réinvestis ne sont pas imposés en France, conformément au droit fiscal français et contrairement à ce que prévoit le droit fiscal suisse (cf. mémoire de réponse de la TC-R du 27.11.2017, p. 4). A cela s'ajoute que, conformément à l'avis de la TC-R, il n'est pas vraisemblable qu'aucun revenu (de capitaux) n'ait été réalisé sur le dépôt n° _____ durant les années 2007 à 2010 et que le dépôt n° _____ ainsi que le compte n° _____ n'aient généré un revenu (de capitaux) de seulement EUR 2.78 en 2011, de EUR 26.44 en 2012, et aucun revenu (de capitaux) en 2013 et 2014. D'autant plus que la fortune du fonds investie, convertie en francs suisses et arrondie, se montait à CHF 235'000.-- en 2007, et atteignait entre CHF 140'000.-- et CHF 177'000.-- par an durant les années 2008 à 2014 (cf. compilation de la TC-R; annexe au courrier de la TC-R du 27.4.2017; dossier fiscal, pag. 255). Avec une telle fortune, il paraît fortement irréaliste, comme l'estime la TC-R, que ce fonds n'ait généré aucun revenu ou seulement de très faibles revenus. Etant donné que, mis à part les extraits de comptes et la lettre de confirmation de la banque française, les recourants n'ont pas fourni d'autres documents utiles qui auraient pu renseigner sur le montant des rendements de capitaux des différents instruments de placement pour les années 2007 à 2014, la TC-R est autorisée à procéder à une taxation par appréciation en raison de l'état de nécessité dans lequel se trouvait l'instruction (cf. art. 153, al. 3 LIFD en relation avec l'art. 130, al. 2 LIFD; art. 208, al. 5 LI en relation avec l'art. 174, al. 2 LI). C'est par conséquent à juste titre que la TC-R a effectué l'ensemble des reprises pour les rappels

d'impôts concernant les années 2007 à 2014 par appréciation, étant précisé que, conformément à la pratique, la TC-R dispose pour la présente taxation par appréciation d'une certaine marge de manœuvre dans laquelle la Commission des recours en matière fiscale n'intervient pas sans nécessité.

6.2 Concernant le montant de la reprise par appréciation, la TC-R fait valoir (cf. mémoire de réponse de la TC-R du 27.11.2017, p. 5) qu'il ne lui a pas été possible de déterminer de manière effective les revenus de capitaux imposables dégagés par chacun des fonds de placement SICAV auprès de la banque française D._____, parce que ces titres ne figurent pas dans la liste des cours de l'AFC ni dans le système Contrôle Etat des Titres (CET), de sorte qu'elle a dû procéder à une estimation des revenus de capitaux imposables. Elle a estimé dans ce cadre que le dépôt n° _____ a rapporté 3 % durant les années fiscales 2007 à 2010, le dépôt n° _____, 2 % de 2011 à 2014, le compte n° _____, 2 % de 2007 à 2010 et le dépôt n° _____, 1 % en 2011 et 2012, puis 0,5 % en 2013 et 2014 (cf. compilation de la TC-R; annexe au courrier de la TC-R du 27.4.2017; dossier fiscal, pag. 255). Ces points de pourcentage représentent des valeurs empiriques de la TC-R selon lesquelles les fonds SICAV de ce type rapportaient au moins 5 % jusqu'en 2010 (cf. mémoire de réponse de la TC-R du 27.11.2017, p. 5).

6.3 Force est de constater à ce sujet qu'il n'est pas possible de partager de manière aussi absolue l'opinion de la TC-R selon laquelle les titres ne figurent pas dans la liste des cours de l'AFC. La Commission des recours en matière fiscale a procédé à une vérification aléatoire dont il résulte que, selon toute probabilité, cette affirmation n'est que partiellement exacte, étant donné que plusieurs titres ont pu être trouvés sur la liste des cours de l'AFC à l'aide de leur désignation. Etant donné que le dossier ne contient cependant pas d'éléments précis permettant d'identifier les titres (p. ex. numéros internationaux correspondant aux papiers-valeurs [en anglais International Securities Identification Number, ISIN]), il n'est pas possible de déterminer cela avec une certitude absolue. A cela s'ajoute en l'espèce que, même en s'aidant de la liste des cours de l'AFC, il ne serait pas possible de déterminer les revenus de capitaux de manière incontestable, vu que la période de détention de chaque titre ou les données relatives aux transactions y relatives sont également inconnues. Quoi qu'il en soit, ces questions peuvent rester ouvertes en l'espèce, étant donné que les points de pourcentage que la TC-R a retenus par appréciation ne diffèrent pas de manière significative des points de pourcentage effectifs des titres contrôlés de manière aléatoire et que les recourants ne rapportent en particulier pas la preuve que ces points seraient manifestement incorrects.

6.4 Le fait que les recourants fassent remarquer (cf. mémoire de recours du 15.9.2017) que selon les estimations de revenus de la TC-R la fortune des fonds s'est érodée – mises à part les

années 2009, 2012 et 2013 – et que cela constituerait une preuve que la fortune des fonds n'a pas constamment augmenté et n'a pas généré des revenus chaque année, ne change rien à ce résultat. Selon les recourants, la fortune des fonds s'est dépréciée dans l'ensemble en l'espace de dix ans, raison pour laquelle le rendement a été négatif. Il est décisif à ce sujet de distinguer entre les revenus de capitaux (imposables) et les gains en capital (libres d'impôt; cf. cons. 5 ci-dessus), étant précisé que les recourants ne peuvent déduire quoi que ce soit en leur faveur de la référence à un éventuel rendement global négatif des instruments de placement durant certaines années fiscales. Le rendement d'un instrument de placement est constitué, d'une part, de produits des capitaux (non négatifs) et, d'autre part, de gains ou de pertes en capital. Si la valeur nette d'inventaire (en anglais Net Asset Value, NAV) d'un fonds de placement au 31 décembre d'une année fiscale est inférieure à la valeur nette d'inventaire au 1^{er} janvier de l'année fiscale correspondante, soit présente un rendement global négatif, il convient d'attribuer cela à une perte de capital privée sans pertinence sur le plan fiscal. Des revenus (imposables) de capitaux sont néanmoins générés durant l'année fiscale considérée, dès lors que les positions individuelles du fonds de placement font état, par exemple, de distributions de dividendes, étant précisé que selon le droit suisse la question de savoir si les revenus de capitaux ont été distribués ou thésaurisés est sans importance (cf. cons. 5 ci-dessus). De plus, l'affirmation générale contenue dans le mémoire de recours du 15 septembre 2017, selon laquelle la fortune a diminué en permanence, sauf durant les années 2009, 2012 et 2013, est également dépourvue de pertinence. L'état de la fortune au 31 décembre d'une année fiscale est forcément un instantané et ne reflète pas les flux de capitaux durant l'année. Il n'est en particulier pas possible de déterminer si les recourants ont réalisé en cours d'année des pertes en capital résultant de transactions ou si et, si oui, quand des versements et paiements ont eu lieu. La Commission des recours en matière fiscale fait enfin observer que la TC-R allègue, dans son mémoire de réponse du 27 novembre 2017 (p. 5), que les fonds SICAV de ce type auraient rapporté, ainsi que le montre l'expérience, des bénéfices de cinq pour cent et plus jusqu'en 2010. Il convient de noter à cet égard que le rendement doit être correctement divisé en revenus de capitaux et gains ou pertes en capital. Si la TC-R se réfère au rendement global d'un fonds, l'argument serait sans pertinence, étant donné que seuls les revenus de capitaux constituent un revenu imposable, ce qui n'est pas le cas des gains en capital privés. Cela ne change cependant rien au fait que la TC-R était confrontée à une situation de nécessité dans le cadre de son instruction (voir cons. 6 s. ci-dessus). La Commission des recours en matière fiscale ne discerne en l'espèce pas d'excès manifeste du pouvoir d'appréciation en relation avec l'estimation du montant des revenus de capitaux.

6.5 Il convient de retenir en résumé que les recourants n'apportent, dans le cadre de la présente procédure de rappel d'impôt, aucun élément qui ferait apparaître les estimations de la

TC-R comme étant manifestement incorrectes. Dans ces circonstances, la Commission des recours en matière fiscale ne voit aucune raison de corriger les reprises des revenus de capitaux non déclarés des différents instruments de placement auxquelles la TC-R a procédé par appréciation dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt. Les recours s'avèrent ainsi infondés et doivent être rejetés.

7. Vu l'issue de la présente procédure, les frais de celle-ci doivent être mis à la charge des recourants. Ils doivent supporter l'ensemble des frais de procédure, y compris d'éventuels frais d'expertise ou d'autres frais externes (art. 144, al. 1 et 5 LIFD et art. 200, al. 1 LI en relation avec les art. 1, 2, 53, 58 et 59 du décret du 24 mars 2010 concernant les frais de procédure et les émoluments administratifs des autorités judiciaires et du Ministère public [décret sur les frais de procédure, DFP; RSB 161.12]). En l'espèce, les frais de procédure à hauteur de CHF 1'000.-- doivent ainsi être mis à la charge des recourants qui succombent et compensés avec l'avance de frais versée. Si les recourants sont représentés, une indemnité de dépens peut leur être allouée s'ils obtiennent partiellement ou entièrement gain de cause. Comme les recourants succombent dans la présente espèce, il ne leur est pas alloué de dépens (art. 200, al. 4 LI et art. 144, al. 4 LIFD en relation avec l'art. 64, al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021]).

Par ces motifs, la Commission des recours en matière fiscale prononce:

1. Le recours concernant le rappel des impôts cantonaux et communaux 2007 est rejeté.
2. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct 2007 est rejeté.
3. Le recours concernant le rappel des impôts cantonaux et communaux 2008 est rejeté.
4. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct 2008 est rejeté.
5. Le recours concernant le rappel des impôts cantonaux et communaux 2009 est rejeté.
6. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct 2009 est rejeté.
7. Le recours concernant le rappel des impôts cantonaux et communaux 2010 est rejeté.
8. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct 2010 est rejeté.
9. Le recours concernant le rappel des impôts cantonaux et communaux 2011 est rejeté.

10. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct 2011 est rejeté.
11. Le recours concernant le rappel des impôts cantonaux et communaux 2012 est rejeté.
12. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct 2012 est rejeté.
13. Le recours concernant le rappel des impôts cantonaux et communaux 2013 est rejeté.
14. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct 2013 est rejeté.
15. Le recours concernant le rappel des impôts cantonaux et communaux 2014 est rejeté.
16. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct 2014 est rejeté.
17. Les frais de la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale, fixés à un émolument forfaitaire de CHF 1'000.--, sont mis à la charge des recourants.
18. Il n'est pas alloué de dépens.
19. **La décision concernant les impôts cantonaux peut être attaquée devant le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, Speichergasse 12, 3011 Berne, dans les 30 jours à compter de sa notification, par un recours en trois exemplaires.** Le délai de recours est réputé observé lorsque le recours est consigné à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai. Le mémoire de recours énoncera notamment les **conclusions et les motifs**. Le recours doit être rédigé et signé par la personne contribuable elle-même ou par un avocat autorisé à pratiquer devant les tribunaux bernois (art. 15, al. 4 LPJA). La décision litigieuse sera jointe.

La décision concernant l'impôt fédéral direct peut être attaquée devant le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, Speichergasse 12, 3011 Berne, dans les 30 jours à compter de sa notification (art. 145 LIFD en relation avec l'art. 9, al. 3 OIFD), par un recours en trois exemplaires. Le délai de recours est réputé observé lorsque le recours est consigné à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai. Le mémoire de recours énoncera notamment les **conclusions et les motifs**. Le recours doit être rédigé et signé par la personne contribuable elle-même ou par un avocat autorisé à pratiquer devant les tribunaux bernois (art. 15, al. 4 LPJA). La décision litigieuse sera jointe.

S'il y a recours au Tribunal administratif aussi bien pour les impôts cantonaux que pour l'impôt fédéral direct, ces recours peuvent être introduits par un seul mémoire, s'ils concernent le même objet. Ils doivent notamment énoncer les conclusions et les motifs.

5. La présente décision est notifiée à:

- A. _____ et B. _____
- l'Intendance des impôts du canton de Berne
- l'Administration fédérale des contributions
- la commune de C. _____

AU NOM DE LA COMMISSION DES RECOURS
EN MATIERE FISCALE DU CANTON DE BERNE

La vice-présidente

Le greffier

Nanzer

Röthlisberger