



100 20 140

200 20 114

La commune: F. _____

No. GCP: _____

La notification: 3.12.2020 PKA/JRO/cbi

COMMISSION DES RECOURS EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Le 3 décembre 2020

Le juge à titre principal de la Commission des recours en matière fiscale, en vertu des compétences qui lui sont déléguées en qualité de juge unique et en exécution de l'article 70 alinéa 4 de la loi du 11 juin 2009 au sujet de l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public et de l'article 9 de l'ordonnance d'exécution du 18 octobre 2000 concernant l'impôt fédéral direct, au sujet du recours introduit par

A. _____ et B. _____

contre

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

relatifs aux impôts cantonaux et à l'impôt fédéral direct 2017

constate en fait:

A. Les époux A. _____ (ci-après: le recourant) et B. _____ (ci-après: la recourante; collectivement: les recourants) vivent en ménage commun et sont parents de deux filles, C. _____ (née le _____ 2009) et D. _____ (née le _____ 2004). En 2017, le recourant exerçait une activité lucrative à 100 %, et la recourante à 80 %. Dans leur déclaration d'impôt pour l'année 2017, les recourants ont déclaré des frais de garde de CHF 8'047.-- pour chacun de leurs deux enfants, soit un total de CHF 16'094.--. Ce montant correspondait aux frais liés à l'engagement de E. _____ (née le _____ 1990, de nationalité italienne; n° GCP _____) comme jeune fille au pair. L'Intendance des impôts du canton de Berne, _____ (ci-après: l'Intendance des impôts), a notifié aux recourants ses décisions de taxation par courrier du 5 novembre 2019. Elle s'est écartée de leur déclaration en réduisant à CHF 6'469.-- le montant total de la déduction pour frais de garde des enfants. Elle a motivé cette correction par l'application, depuis octobre 2018, d'un nouveau règlement concernant la déduction des frais de garde des enfants par des jeunes personnes au pair, en vertu duquel 50 % seulement des frais totaux (hors frais de logement) sont déductibles au titre de frais de garde. Par courrier du 11 novembre 2019 (date de réception par l'Intendance des impôts: 18.11.2019), les recourants ont formé réclamation contre les décisions de taxation. L'Intendance des impôts a rejeté leur réclamation par décisions du 17 mars 2020.

B. Par acte du 15 avril 2020, les recourants ont formé recours devant la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (ci-après: la Commission des recours en matière fiscale), en concluant en substance à l'annulation des décisions sur réclamation et à la déduction de l'intégralité des frais de garde déclarés, à savoir CHF 16'094.--. Ils font principalement valoir le fait que l'Intendance des impôts ne peut se référer à un règlement auquel elle ne leur donne pas accès. Sans consulter ce règlement, il leur est impossible d'examiner le bien-fondé de la décision. En outre, ils estiment que la décision de leur refuser la déduction de 100 % des frais de garde invoqués est matériellement injustifiée. En 2017, leurs deux filles étaient respectivement âgées de 13 et 8 ans, et seul un jour par semaine pouvait être consacré à leur garde par un des deux conjoints, vu le taux d'occupation de l'un et de l'autre. Confier la garde à une tierce personne les autres jours était le moyen de permettre l'acquisition du revenu, et ils ont fait le choix d'engager une jeune fille au pair pour l'année. Les frais qui en ont découlé correspondent aux frais qu'ils auraient eus s'ils avaient placé leurs enfants dans une autre structure, publique ou privée. Dès lors, la déduction de 50 % seulement des frais de garde déclarés est selon eux totalement arbitraire et sans fondement. Ils considèrent pour leur part que les mêmes règles doivent être appliquées quel que soit le régime de garde choisi.

C. Dans son mémoire de réponse du 26 mai 2020, l'Intendance des impôts conclut au rejet des recours sous suite de frais. Elle fait essentiellement valoir que seuls sont déductibles les frais de garde encourus pendant la durée de l'activité lucrative de la personne contribuable et que ces frais doivent être dissociés d'autres coûts qui ne sont pas déductibles. La part des frais encourus durant l'activité lucrative ne pouvant être déterminée précisément, elle doit être estimée. Pour garantir l'égalité de traitement des contribuables, il convient d'appliquer la même dissociation aux situations similaires. Comme ne sont déductibles que les frais effectivement pris en charge par les contribuables, il s'agit de retrancher les frais de logement compris dans le salaire. Cette prestation en nature constitue certes une partie du salaire de la jeune fille au pair, mais elle n'a pas engendré de coûts supplémentaires effectifs pour les contribuables, dès lors que la chambre mise à disposition était déjà existante. Par ailleurs, une partie des frais liés à la jeune fille au pair sont encourus en dehors de la durée de l'activité lucrative des parents et vont au-delà d'une garde classique. De plus, selon les conditions générales applicables, un des parents doit être présent pendant 50 % de l'activité de la jeune fille au pair. Comme les frais encourus durant cette présence ne sont pas déductibles, l'Intendance des impôts a décidé de fixer à 50 % la part de frais déductibles dans le cas de personnes au pair.

D. Les recourants ont eu la possibilité de prendre position sur le mémoire de réponse, ce qu'ils ont fait par acte du 16 juin 2020.

E. L'Administration fédérale des contributions n'a pas produit de préavis dans le délai qui lui a été imparti à cet effet.

On reviendra plus en détail dans les considérants de droit sur les arguments développés par les parties dans les différents mémoires, dans la mesure où ils peuvent être déterminants pour statuer sur la présente espèce.

La Commission des recours en matière fiscale considère en droit:

1. Les décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts relatives aux taxations sur le revenu et la fortune peuvent faire l'objet de recours adressés à la Commission des recours en matière fiscale (art. 195 ss de la loi sur les impôts du 21 mai 2000 [LI; RSB 661.11] et art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [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 ainsi un intérêt digne de protection à ce que les décisions sur réclamation soient annulées ou modifiées de sorte qu'ils ont qualité pour recourir

contre celles-ci (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 sur la procédure et la juridiction administratives du 23 mai 1989 [LPJA; RSB 155.21]). Au surplus, interjetés en temps utile et dans les formes prescrites, les recours sont recevables.

Comme le montant litigieux 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]).

2. La présente procédure porte uniquement sur la question de savoir si l'Intendance des impôts a correctement fixé le montant de la déduction pour frais de garde par des tiers, autrement dit si c'est à juste titre qu'elle a réduit le montant de la déduction des frais liés à l'engagement d'une jeune fille au pair.

3. Le canton et la Confédération perçoivent notamment un impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 1, al. 1, lit. a LI; art. 1, lit. a LIFD; art. 2, al. 1, lit. a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). A cette fin, le revenu net du contribuable est déterminé (art. 30, al. 1 LI; art. 25 LIFD; art. 9, al. 1 LHID) en défalquant du total des revenus imposables (cf. art. 19-29 LI; art. 16-24 LIFD; art. 7-8 LHID) les frais nécessaires à leur acquisition (on parle de frais d'acquisition ou d'obtention du revenu, ou encore de déductions organiques) ainsi que les déductions générales (à savoir les déductions pour d'autres frais déterminés, ou déductions anorganiques; art. 31-39 LI; art. 26-33a LIFD; art. 9 s. LHID). S'appliquent ensuite au revenu net ainsi calculé les éventuelles déductions sociales (art. 40 LI; art. 35 LIFD; art. 9, al. 4 LHID) pour parvenir au revenu imposable (JTA 100 2016 14/15 du 13.1.2017 cons. 4; JTA 100 2016 193/194 du 25.7.2017 cons. 2.1).

4. La déduction pour les frais de garde des enfants par des tiers fait partie des déductions générales ou anorganiques (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3^e éd., 2016, note 245 ad art. 33 LIFD; Leuch/Schlup Guignard in Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, vol. 1, Artikel 1 bis 125, 2014, note 106 ad art. 38 LI). Elle a pour but d'améliorer l'équité fiscale horizontale entre les personnes contribuables qui ont des enfants et celles qui n'en ont pas. En outre, elle vise à ce que le traitement fiscal soit aussi équitable que possible, du point de vue de la capacité économique, entre les parents exerçant une activité lucrative qui confient – doivent confier – la garde de leurs enfants à des tiers et les ménages dont au moins un des parents assume la garde des enfants (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., note 247 ad art. 33 LIFD, avec renvoi au message du 20 mai 2009 sur la loi fédérale sur le dégrèvement des familles avec enfants [FF 2009 4237 ss, 4252 s.]).

4.1 Selon l'art. 33, al. 3 LIFD et l'art. 38, al. 1, lit. I LI, les frais de garde documentés sont déduits du revenu, mais à concurrence d'un montant maximum de CHF 10'100.-- (Confédération) et de CHF 8'000.-- (canton et commune) par enfant dont la garde est assurée par un tiers, si l'enfant a moins de 14 ans et vit dans le même ménage que le contribuable assurant son entretien et à condition que les frais aient un lien de causalité direct avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain de la personne contribuable. La garde par des tiers peut être assurée à l'extérieur (crèche, garderie, maman de jour, etc.) ou au domicile ("nounou", jeune au pair; Leuch/Schlup Guignard, op. cit., note 107 ad art. 38 LI). Seuls sont déductibles les frais correspondant au travail de garde des enfants. Les indemnités versées à des tiers pour les frais de nourriture (et autres frais d'entretien) des enfants constituent des frais afférents au train de vie qui ne sont pas déductibles. De même, lorsqu'une aide ménagère s'occupe aussi des enfants, il convient de dissocier les frais liés aux tâches ménagères des frais relatifs à la garde des enfants, seuls ces derniers étant déductibles (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., note 258 ad art. 33 LIFD; cf. aussi Leuch/Schlup Guignard, op. cit., note 107 ad art. 38 LI). Les dépenses liées aux travaux domestiques ne constituent pas des frais d'entretien déductibles. Les frais de garde par des tiers en dehors du temps de travail ou du temps de formation des parents (p. ex. des frais de "baby-sitting" le soir ou durant le week-end) ne sont pas déductibles. Ces frais, qui découlent des loisirs des parents, doivent être considérés comme des frais liés au train de vie qui ne sont pas déductibles (Hunziker/Mayer-Knobel in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3^e éd., 2017, note 43 ad art. 33 LIFD, avec renvoi au ch. 8.5 de la circulaire n° 30 de l'Administration fédérale des contributions [AFC] du 21 décembre 2010 sur l'imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) [ci-après: circulaire n° 30, consultable sous: <<https://www.estv.admin.ch>>, rubriques "Impôt fédéral direct > Informations spécialisées > Circulaires > 1-030-D-2010-f du 21.12.2010", consultée le 14.9.2020]).

4.2 Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral et la jurisprudence cantonale, les frais de garde des enfants par des tiers ne doivent pas être qualifiés de frais professionnels déductibles, même s'ils peuvent avoir un lien étroit avec l'acquisition du revenu. C'est pourquoi la déduction pour les frais de garde des enfants par des tiers est conçue comme une déduction anorganique et plafonnée par an et par enfant (Hunziker/Mayer-Knobel, op. cit., note 39 ad art. 33 LIFD, avec renvoi au ch. 8.1 de la circulaire n° 30), quand bien même les frais effectifs sont souvent nettement plus élevés de sorte que la capacité économique des parents n'est pas prise en compte (Leuch/Schlup Guignard, op. cit., note 106 ad art. 38 LI). Par ailleurs, la déduction maximale peut s'appliquer même si les parents ne travaillent pas à plein temps. Dès lors que l'exercice d'une activité lucrative engendre des frais de garde par des tiers, lesdits frais peuvent

être déduits à concurrence du plafond fixé. Il en va de même en cas de formation ou d'incapacité de gain (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., note 268 ad art. 33 LIFD).

5. Il n'est pas contesté en l'espèce que s'agissant de l'année en cause, les recourants satisfaisaient aux conditions personnelles justifiant une déduction des frais de garde. Ils vivaient en ménage commun avec leurs deux filles, lesquelles (nées respectivement en 2004 et 2009; pag. 70) avaient moins de 14 ans à fin 2017 (date de référence: 31.12.2017). En outre, ils exerçaient une activité lucrative à un taux d'occupation de 180 % au total (pag. 64), de sorte qu'il leur était nécessaire de recourir à une aide extérieure pour s'occuper de leurs enfants quatre jours par semaine (80 %) (lien de causalité direct). La garde des enfants a été confiée à une jeune fille au pair, et les frais afférents ont totalisé CHF 16'094.-- (pag. 70), respectivement CHF 17'076.65 (cf. liste des frais du 27.5.2019; pag. 161). L'Intendance des impôts s'est basée sur le total des frais de CHF 17'076.65 dans ses décisions de taxation pour 2017 (pag. 129, 127) et ses décisions sur réclamation (pag. 147, 145). Selon la Commission des recours en matière fiscale, il n'y a effectivement aucune raison de remettre en cause les frais de CHF 17'076.65 déclarés, qui sont (presque tous) documentés (pag. 160-149). Est litigieuse en l'espèce la question de savoir si c'est à juste titre que l'Intendance des impôts a retranché des frais de logement de CHF 4'140.-- du total des frais relatifs à la jeune fille au pair (soit CHF 17'076.65) et de n'avoir ensuite admis la déduction que de la moitié du montant de CHF 12'937.-- restant (soit CHF 6'469.--), au titre de frais de garde des enfants par des tiers (pag. 131, 129-127).

5.1 Le placement au pair consiste, pour une jeune fille ou un jeune homme, à séjourner auprès d'une famille établie dans une autre région ou un autre pays afin d'améliorer sa connaissance de la langue du pays ou de la région en question; en échange de certaines prestations, il ou elle reçoit le gîte, le couvert ainsi que de l'argent de poche. Les jeunes au pair habitent chez leurs hôtes, fréquentent une école et s'occupent à temps partiel d'un ou de plusieurs enfants. Le plus souvent, ils effectuent également des tâches domestiques légères (comme préparer des repas simples, remplir et vider le lave-vaisselle, jeter les poubelles). Il appartient aux parents d'accueil de leur apporter les conseils et le soutien dont ils ont besoin, et ce aussi bien pour la garde des enfants que pour les tâches ménagères confiées. D'où le principe selon lequel les parents d'accueil devraient être présents à la maison à hauteur de 50 % du temps de travail de la personne au pair. Le nombre d'heures de travail hebdomadaire ne doit pas dépasser 40 en Suisse et 30 à l'étranger. Le salaire brut est constitué d'une rémunération en nature (nourriture, hébergement dans une chambre individuelle, blanchissage, cours de langue, débours tels que frais de déplacement) et d'argent de poche (cf. extrait de: Kinderbetreuung – Alternativen zur Kita, consultable sous: <<https://www.kihz.uzh.ch>>, rubriques "kihz Mobil > Zuhause > Merkblätter > Au pairs Merkblatt Stadt Zürich", consulté le 14.9.2020]).

5.2 Le total des frais de CHF 17'076.65 relatifs à la jeune fille au pair italienne de 27 ans se composait d'un salaire brut de CHF 13'200.-- (cf. facture finale 2017 de l'AVS/AI; pag. 160) et de divers frais supplémentaires (parmi lesquels les cotisations sociales, les frais liés à l'obtention d'un permis de travail, l'assurance pour accidents professionnels et non professionnels, l'assurance-maladie et les cours de langue). Les recourants n'ont pas fourni le détail du salaire mensuel. Il est en principe constitué d'une rémunération en nature et d'un montant d'argent de poche. Les cotisations aux assurances sociales doivent être payées tant sur l'argent de poche (salaire en espèces) que sur la rémunération en nature. L'Intendance des impôts est, à juste titre, partie du principe que seuls étaient déductibles les frais effectivement pris en charge par les recourants et non les frais totaux de CHF 17'076.65. Elle a donc estimé que les frais liés à la mise à disposition d'une chambre, autrement dit les frais de logement (rémunération en nature) faisaient certes partie du salaire brut de la jeune fille au pair, mais n'avaient pas engendré de coûts supplémentaires effectifs pour la famille d'accueil, autrement dit pour les recourants, dès lors que la chambre existait déjà (cf. mémoire de réponse de l'Intendance des impôts du 26.5.2020, p. 2). Le fait que cette chambre aurait pu être louée à une autre personne ou être utilisée d'une autre manière (p. ex. comme bureau) n'y change rien (cf. prise de position des recourants du 16.6.2020, p. 2). Par conséquent, c'est à juste titre que l'Intendance des impôts a retranché les frais de logement (CHF 4'140.--) du salaire brut et, partant, du total des frais, aboutissant ainsi à un montant de CHF 12'937.--. L'approche suivie, qui se base sur une estimation de la rémunération en nature représentée par la mise à disposition d'un logement (chambre) de CHF 345.-- par mois pour un adulte, soit CHF 4'140.-- par an (cf. notice N2/2007 de l'AFC sur l'estimation de la pension et du logement des salariés, consultable sous: <<https://www.estv.admin.ch>>, rubriques "Impôt fédéral direct > Informations spécialisées > Notices > Notice N2/2007" et mémento de l'AVS/AI n° 2.06 "Travail domestique", p. 3, consultable sous: <<https://www.ahv-iv.ch>>, rubriques "Mémentos & Formulaires > Mémentos > Cotisations AVS/AI/APG/AC > 2.06 – Travail domestique"; tous deux consultés le 14.9.2020]) ne saurait être contestée. L'estimation de CHF 345.-- par mois correspond, comme souligné par l'Intendance des impôts (cf. mémoire de réponse de l'Intendance des impôts du 26.5.2020, p. 2), au montant qui a été déduit du salaire mensuel brut de la fille au pair en 2018 (cf. bulletin de salaire de janvier 2018; pag. 158), à la seule différence que contrairement à la notice et au mémento précités, les recourants y ont également inclus la nourriture. En outre, il n'y a pas lieu de douter que les recourants aient procédé à une déduction de même montant en 2017.

5.3 L'Intendance des impôts a par ailleurs eu raison de partir du principe que seuls les frais afférents à la garde des enfants peuvent être déduits, et non pas les frais relatifs aux tâches domestiques, qui constituent des frais liés au train de vie et ne sont pas déductibles. Dans le cas d'espèce, il n'est pas contesté que la jeune fille au pair a, en plus de la garde des enfants, effectué

des tâches ménagères légères telles que le nettoyage (cf. courrier des recourants du 27.5.2019, p. 1; pag. 123). L'Intendance des impôts a admis la déduction de la moitié des frais effectivement supportés de CHF 12'937.--, soit CHF 6'469.--, au titre de frais de garde des enfants par des tiers (pag. 129, 127). Elle fait valoir que la part exacte des frais de garde engendrés pendant la durée de l'activité lucrative des recourants ne pouvait être déterminée précisément et devait donc faire l'objet d'une estimation. Or afin de garantir une taxation à la fois simple et équitable, l'Intendance des impôts a décidé, s'agissant des frais de garde liés à une personne au pair, de ne prendre en compte, dans des situations similaires, que 50% des frais totaux effectivement supportés (cf. mémoire de réponse de l'Intendance des impôts du 26.5.2020, p. 2). L'Intendance des impôts ajoute que selon les recourants, la jeune fille au pair accompagnait les enfants à leurs activités, et la recourante était à la maison un jour par semaine (20 %), ce qui signifie qu'une partie des frais afférents à la fille au pair étaient encourus en dehors du temps de travail des recourants et allaient au-delà d'une garde classique. Elle souligne par ailleurs dans son mémoire de réponse du 26 mai 2020 (p. 2), en se référant à l'organisation faîtière PRO FILIA (cf. <<https://www.profilia.ch>>, consulté le 14.9.2020), qu'un des parents devrait être présent durant 50 % de l'activité de la personne au pair. Etant donné que pendant cette durée, la garde des enfants pourrait être assurée par le parent présent, 50 % du temps de travail de la personne au pair n'a pas de lien de causalité direct avec l'activité lucrative des parents. C'est pourquoi l'Intendance des impôts a fixé à 50 % la part déductible des frais d'une personne au pair. La réduction de moitié des frais de garde des enfants par des tiers dans le cas d'une personne au pair correspond ainsi à la pratique de taxation (non publiée) de l'Intendance des impôts. Si la Commission des recours en matière fiscale n'est pas liée par cette pratique de l'Intendance des impôts, elle ne l'estime pas pour autant arbitraire, contrairement aux recourants. La Commission des recours en matière fiscale ne voit pas dans quelle mesure l'Intendance des impôts ferait preuve d'arbitraire en admettant, au titre de frais de garde des enfants par des tiers, la déduction de la moitié seulement des frais totaux afférents à une jeune fille au pair qui ont été effectivement supportés. Dans le cas d'espèce, la fille au pair a habité tout le temps avec la famille, ses horaires de travail ne sont pas connus, une partie des coûts, comme souligné par l'Intendance des impôts et admis par les recourants, a été encourue en dehors des heures de travail des parents (du baby-sitting le soir ou le week-end ne saurait par exemple être exclu), et la part des tâches ménagères confiées n'a pas dû dépasser 50 % du temps de travail total (cf. <<https://de.wikipedia.org/wiki/Au-pair>>, consulté le 14.9.2020). Il n'y a pas lieu de trancher la question de savoir si la présence nécessaire d'un des parents à raison de 50 % du temps est déterminante en l'espèce. Il convient toutefois de relever que dans l'hypothèse d'une présence à 50 % d'un des parents, la pertinence même de l'accueil d'une jeune fille au pair comme alternative de garde serait discutable. En outre, qu'une autre solution ou répartition de l'ensemble des coûts entre frais de garde et frais liés aux tâches ménagères puisse paraître justifiée voire plus

appropriée ne change rien à la pratique de taxation consistant à considérer généralement comme déductible, au titre de frais de garde des enfants par des tiers, la moitié des frais totaux afférents à une jeune fille au pair effectivement supportés (ATF 140 III 167 cons. 2.1; ATF 138 I 305 cons. 4.3, avec références). Peu importe notamment que selon Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (op. cit., note 258 ad art. 33 LIFD), les frais de garde soient souvent considérés comme représentant deux tiers des coûts liés aux personnes au pair (tel est par exemple le cas dans le canton d'Obwald). Diverses réglementations cantonales prévoient quant à elle, comme l'applique l'Intendance des impôts, que la part des frais de garde s'agissant de personnes au pair est de 50 % (cantons de Zoug, Soleure, Schaffhouse et Glaris). Eu égard à la violation de l'égalité de traitement vis-à-vis des autres contribuables invoquée par les recourants, il convient de souligner que la pratique qu'ils contestent est appliquée à tous les contribuables accueillant une personne au pair. Il s'agit d'une règle claire et objective qui garantit un traitement identique de toutes les personnes contribuables se trouvant dans une situation similaire. Par conséquent, la Commission des recours en matière fiscale ne voit aucune raison de s'écarter de la pratique de l'Intendance des impôts et s'aligne donc sur la règle selon laquelle, dans le cas de personnes au pair, la moitié des frais encourus doit être considérée comme relevant de la garde des enfants, et que, par conséquent, seule la moitié des frais totaux effectivement supportés est déductible au titre de frais de garde des enfants par des tiers. Compte tenu de ce qui précède, les recours sont infondés et doivent donc être rejetés.

6. 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 concernant les frais de procédure et les émoluments administratifs des autorités judiciaires et du Ministère public du 24 mars 2010 [décret sur les frais de procédure, DFP; RSB 161.12]). Les frais de la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale sont fixés à un émolument forfaitaire de CHF 1'000.--; il est tenu compte du fait que s'agissant de la règle des 50 % appliquée dans le cas des personnes au pair, l'Intendance des impôts, dans la procédure de réclamation, s'est référée à tort à un règlement interne qui n'existe manifestement pas. Les frais de procédure cités doivent être mis à la charge des recourants, qui succombent dans la présente espèce, sous déduction de l'avance de frais versée. A relever que contrairement à l'opinion des recourants, une avance de frais appropriée doit être versée en procédure de recours, conformément à l'art. 11 de la loi du 23 novembre 1999 sur la Commission des recours en matière fiscale [LCRF; RSB 661.611] en relation avec l'art. 105, al. 2 LPJA (cf. Peter Kästli in *Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz*, vol. 2, Artikel 126 bis 293, 2011, note 1 ad art. 200 LI). Aucun motif autre que l'octroi d'une assistance judiciaire n'aurait pu libérer les recourants de cette obligation, et cette exception n'est pas donnée en l'espèce. 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 sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 [PA; RS 172.021]).

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

1. Le recours concernant les impôts cantonaux pour l'année fiscale 2017 est rejeté.
2. Le recours concernant l'impôt fédéral direct pour l'année fiscale 2017 est rejeté.
3. 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.
4. Il n'est pas alloué de dépens.
5. **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.

6. 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 F. _____

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

Le juge

Le greffier

Kästli

Röthlisberger