



100 24 188

200 24 120

La commune: X. _____

N° GCP: _____

La notification: 19.12.2024 RNA/NWE/aae

COMMISSION DES RECOURS EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Séance du 17 décembre 2024

Composition de la chambre: Nanzer, juge à titre principal; juges spécialisés; Junod et Mauerhofer, Werren, greffière

Recours formés par

A. _____ et B. _____,

contre

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

relatifs à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct 2021

La Commission des recours en matière fiscale constate en fait:

A. A. _____ et B. _____ (ci-après: les recourants) ont trois filles (C. _____, née en _____, D. _____, née en _____, et E. _____, née en _____). Par décisions définitives du 21 février 2023 (cf. DCR 100 2022 2019/100 2022 172 du 21.2.2023; ci-après: décisions de la Commission des recours en matière fiscale), la Commission des recours en matière fiscale du Canton de Berne (ci-après: Commission des recours en matière fiscale) a décidé que les recourants n'avaient pas le droit de procéder aux déductions pour enfants ni aux déductions pour frais de formation supplémentaires (frais d'instruction à l'extérieur), étant donné que les recourants avaient effectué des donations de fortune à leurs trois filles durant la période fiscale 2020, de sorte qu'ils ne remplissaient plus les conditions du droit à la déduction pour enfants ni à la déduction des frais de formation de leurs filles. Dans leur déclaration d'impôt pour l'année 2021, les recourants ont à nouveau fait valoir la déduction pour enfants (3 x CHF 8'000.--; formulaire 2; pag. 161, dossier de l'Intendance des impôts) ainsi que les déductions pour frais de formation supplémentaires (frais d'instruction à l'extérieur) de leurs trois filles (3 x CHF 6'200.--). Dans le cadre de ses décisions de taxation 2021 du 2 novembre 2023, l'Intendance des impôts, _____ (ci-après: l'Intendance des impôts), a supprimé ces déductions en se référant aux décisions de la Commission des recours en matière fiscale. Contrairement à l'année précédente, les recourants ont déclaré les versements effectués en faveur de leurs filles en 2020 dans leur déclaration d'impôt, en tant que fortune fiscale (valeur fiscale, annexe 3 de la déclaration; pag. 158).

B. Les recourants ont formé réclamation contre ces décisions de taxation par courrier du 16 novembre 2023 (pag. 192 ss). Ils faisaient alors valoir en résumé que selon les décisions de la Commission des recours en matière fiscale, il n'était pas possible de demander une modification de la déclaration 2020 a posteriori (dans la procédure DCR 100 2022 2019/100 2022 172, les recourants avaient demandé que les versements à leurs filles soient qualifiés rétroactivement de prêts et non plus de donations). Ils expliquaient que la déclaration 2021 ne constituait pas une demande de modification a posteriori, qu'ils avaient au contraire déclaré en tant que prêts les sommes avancées à leurs filles en 2020 pour leur avenir et que cela correspondait à la situation effective. Les recourants soulignaient qu'en tant que parents, ils avaient continué à assumer les frais de leurs filles en 2021 afin que celles-ci puissent subvenir à leurs besoins et que si l'Intendance des impôts n'acceptait pas ces frais, les coûts dus aux études des filles n'étaient pas pris en compte sur le plan fiscal contrairement à ce que prévoyait la loi. Ils priaient donc l'Intendance des impôts de rectifier formellement les déclarations d'impôts de leurs filles et demandaient par ailleurs que les sommes qui leur avaient été versées en 2020 soient reconnues comme étant des prêts, à mesure que cela correspondait à la situation

réelle, vu qu'ils prenaient effectivement en charge les frais de la vie courante de leurs filles durant leur formation. Ils soulignent également que leurs filles ne disposaient pas de revenus suffisants, respectivement qu'elles n'étaient pas financièrement autonomes, et que le fait qu'elles n'avaient pas utilisé l'argent reçu en 2020 (état de la fortune des filles inchangé) montrait qu'ils assumaient bien les coûts de la vie pour elles. Les recourants relevaient enfin que dans le cadre des décisions de taxation définitives 2022 de leur fille E. _____, l'Intendance des impôts avait accepté la présentation de l'avancement d'hoirie en tant que prêt vis-à-vis de ses parents dans sa fortune.

C. Après un autre échange de correspondance entre l'Intendance des impôts et les recourants, dans lequel les deux parties maintenaient leurs points de vue respectifs (pag. 200-193), l'Intendance des impôts a rendu, le 4 avril 2024, les décisions sur réclamation concernant la taxation 2021 (pag. 211-201). Comme précédemment, les déductions pour enfants ainsi que les déductions des frais d'instruction (frais de formation) revendiquées n'ont pas été admises. Les recourants ont ensuite contacté l'Intendance des impôts par écrit et par téléphone et manifesté leur incompréhension face aux décisions sur réclamation rendues. L'Intendance des impôts leur a rappelé le caractère contraignant des décisions de la Commission des recours en matière fiscale pour l'année 2020; elle a en outre précisé que la taxation des filles n'était pas déterminante pour celle des parents et elle a enfin attiré l'attention des recourants sur la possibilité de faire recours (pag. 216-212).

D. Le 2 mai 2024, les recourants ont interjeté recours auprès de la Commission des recours en matière fiscale contre les décisions sur réclamation du 4 avril 2024. Ils concluent en substance à ce que les versements effectués en 2020 en faveur de leurs filles soient reconnus comme prêts et à ce que les déductions susmentionnées soient admises pour l'année 2021 (déduction pour enfants, déduction des frais de formation). Ils demandent également que la rétrocession effectuée par leur fille E. _____ à la fin de l'année 2023 soit prise en compte dans les taxations 2021 et 2022 déjà et qu'il soit procédé de manière similaire en ce qui concerne leur fille D. _____. Les recourants font principalement valoir à l'appui de leur recours que leurs filles n'étaient pas autonomes sur le plan financier, contrairement à ce qu'en pense l'Intendance des impôts; qu'ils ont au contraire continué à supporter leurs frais d'entretien et de formation, malgré les donations à leurs filles en 2020, et que le fait que l'état de la fortune de leurs filles soit resté intact corrobore cette situation. Ils relèvent également que dans le cadre de la taxation définitive 2022 de leur fille E. _____, la déclaration de la donation en tant que prêt a été admise, ce qu'ils ont interprété comme une acceptation de cette pratique. Ils expliquent qu'à la fin de l'année 2023, ils ont finalement demandé à leur fille E. _____ de leur rétrocéder le montant reçu en 2020 afin que les faits correspondent à la réalité, à savoir qu'ils continuent de prendre en charge les frais de

E._____ (entretien et formation). Ils précisent que la situation est similaire pour leur fille D._____. Comme preuve du remboursement par E._____, les recourants ont joint à leur mémoire de recours trois justificatifs de transaction d'un montant de CHF 20'000.-- chacun (détail de la comptabilisation Banque F._____, détails de la transaction G._____, détails de l'écriture Banque H._____; annexes au recours du 2.5.2024).

E. Par accusé de réception du 3 mai 2024, la Commission des recours en matière fiscale a confirmé aux recourants l'ouverture de la procédure de recours. Elle a rappelé aux recourants leur obligation de déclarer les libéralités imposables à l'Intendance des impôts dans un délai de 90 jours après échéance de l'année civile au cours de laquelle ces libéralités ont été versées. Vu que les autorités sont également soumises à une obligation de signaler les cas donnant lieu à une taxation dans un délai de 30 jours, la Commission des recours en matière fiscale a invité les recourants à lui faire parvenir la déclaration de la rétrocession de E._____ en leur faveur auprès de l'Intendance des impôts.

F. Le 27 mai 2024, la Commission des recours en matière fiscale a reçu un courrier de la fille des recourants, E._____, daté du 16 mai 2024, par lequel cette dernière confirme la rétrocession de la donation en 2023. La Commission des recours en matière fiscale a fait parvenir une copie de ce courrier à l'Intendance des impôts.

G. L'Intendance des impôts s'est prononcée sur les recours par mémoire de réponse du 6 juin 2024 et a conclu à leur rejet sous suite de frais. À l'appui de ses conclusions, elle explique en résumé que les filles étaient certes majeures et suivaient une première formation au 31 décembre 2021, mais que chacune d'elles disposait d'une fortune se composant de comptes bancaires et de titres supérieurs à CHF 100'000.--. Elle rappelle qu'au vu de ces circonstances et selon la jurisprudence de la Commission des recours en matière fiscale, les recourants n'avaient plus droit à la déduction pour enfants, ni à la déduction pour frais de formation. Elle rappelle également que dans sa décision concernant l'année fiscale 2020, la Commission des recours en matière fiscale a estimé que la requalification des donations en prêts représentait une simulation dépourvue de pertinence; pour sa part, elle est d'avis que la rétrocession de E._____ en 2023 ne peut être prise en considération en 2021 déjà, vu que sa fortune n'a effectivement diminué qu'en 2023. En ce qui concerne D._____, l'Intendance des impôts retient qu'aucune rétrocession n'est intervenue à ce jour, ce qui exclut toute prise en compte, et que par ailleurs, la fortune de D._____ resterait supérieure à CHF 50'000.-- même en cas de prise en compte d'une rétrocession de CHF 60'000.-- (similaire à celle de E._____), vu qu'elle a reçu en 2020 une donation plus élevée que celle reçue par E._____. S'agissant des années 2022 et 2023, pour lesquelles les recourants demandent une évaluation, l'Intendance des impôts retient que les

taxations de ces années ne font pas partie de cette procédure, raison pour laquelle elle renonce à prendre position.

H. Par courrier du 13 juin 2024, les recourants ont pris position sur le mémoire de réponse de l'Intendance des impôts et maintiennent leur position.

I. L'Administration fédérale des contributions n'a pas produit de préavis.

Les autres arguments des parties seront examinés dans le cadre des considérants en droit ci-après, dans la mesure où ils sont déterminants pour la décision.

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 du 21 mai 2000 sur les impôts [LI; RSB 661.11] et 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 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 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 sous réserve des explications qui suivent.

1.1 La décision sur le fond et la procédure sont en principe limitées à l'objet du litige. Dans la procédure de recours, l'objet du litige désigne la mesure dans laquelle le rapport de droit réglé par la décision attaquée est litigieux. Pour déterminer l'objet du litige, il faut par conséquent se baser sur la décision attaquée, soit l'objet du recours. Celui-ci détermine le cadre de l'objet du litige, lequel ne peut pas aller au-delà de ce que l'instance inférieure a réglé (arrêt du Tribunal administratif 100 2010 280/281 du 28.3.2011, cons. 1.2; Ruth Herzog in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2^e éd., 2020, n. 19 ad art. 60 LPJA).

1.2 En l'espèce, seules les décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts, du 4 avril 2024, relatives à l'année fiscale 2021 et concernant les recourants, forment l'objet du litige et doivent être examinées. Dans la mesure où les recourants demandent une évaluation de la

taxation relative aux années 2022 ou 2023 ou la prise en compte des décisions de taxation de leurs filles, la Commission des recours en matière fiscale retient que celles-ci ne font pas partie de l'objet du litige et que ces conclusions sont par conséquent irrecevables.

2. La présente affaire est jugée par une chambre de la Commission des recours en matière fiscale composée de trois juges du fait que le montant litigieux excède CHF 10'000.-- (art. 70, al. 3 et 4, lit. c de la loi du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM; RSB 161.1]).

3. En l'espèce, l'état de fait pour l'année fiscale 2021 ne se distingue de celui qui figure dans les décisions de la Commission des recours en matière fiscale (DCR 100 2022 2019/100 2022 172 du 21.2.2023) concernant l'année fiscale 2020 que sur le point suivant: dans leur déclaration d'impôt 2021, formulaire 3, les recourants mentionnent les virements effectués en 2020 en faveur de leur filles en tant que fortune imposable, avec le nom de chaque fille et les montants correspondants (pag. 158). Les recourants demandent que les montants qu'ils ont versés à leurs filles en 2020 au titre de donations soient qualifiés de prêts en 2021, dans le but que leurs filles ne soient plus considérées comme indépendantes sur le plan financier et que les recourants eux-mêmes puissent faire valoir fiscalement pour l'année 2021 les déductions pour enfants ainsi que les frais pour la formation de leurs filles (cf. recours du 2.5.2024).

4. Dans un premier temps, il convient d'examiner en l'espèce si les recourants ont droit à la déduction pour enfants pour leurs trois filles en 2021 et, en lien avec cette question, si les frais supplémentaires pour la formation de leurs filles sont à prendre en compte sur le plan fiscal. Dans un second temps, il conviendra de se prononcer sur la requalification en prêts, aux fins de la taxation concernant l'année fiscale 2021, des montants versés aux filles en 2020 à titre de donation.

5. Selon la loi applicable pour la taxation de l'année 2021, la personne contribuable peut déduire CHF 8'000.-- (impôts cantonaux) et CHF 6'500.-- (impôt fédéral direct) par enfant mineur ou accomplissant sa formation professionnelle ou des études dont elle assure l'entretien (déduction pour enfant; art. 40, al. 3, lit. a LI selon la version applicable au 31.12.2021; art. 35, al. 1, lit. a LIFD selon la version applicable au 31.12.2021).

5.1 Dans le cadre de la déduction pour enfants, on distingue deux catégories d'enfants donnant droit à une déduction, en fonction de leur âge. Pour les enfants mineurs, la déduction est accordée à la personne contribuable qui assure leur entretien. Pour les enfants majeurs, la déduction est soumise à la condition supplémentaire qu'ils accomplissent leur formation initiale,

qu'il s'agisse d'une formation professionnelle ou d'études (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4^e éd., 2023, n. 39 et 43 ad art. 35 LIFD; Baumgartner/Eichenberger, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4^e éd., 2022, n. 5 ad art. 35 LIFD). Il se justifie par ailleurs de poser des exigences plus élevées à l'octroi de la déduction pour des enfants majeurs qui sont imposés séparément que pour des enfants mineurs. Il faut en tous les cas prouver que la personne contribuable assure effectivement l'entretien de l'enfant, respectivement qu'elle a pris en charge les frais de celui-ci (Baumgartner/Eichenberger, op. cit., n. 13 ad art. 35 LIFD). On ne saurait exiger de la personne contribuable qu'elle assure l'entretien de l'enfant dans son intégralité ou qu'elle en couvre la majeure partie pour pouvoir prétendre à la déduction pour enfants, ni soumettre l'octroi de la déduction pour enfants à la condition qu'elle soit légalement tenue de pourvoir à l'entretien de l'enfant. On peut en revanche exiger que la personne contribuable verse des contributions d'entretien annuelles dont la valeur totale équivaut au minimum au montant de la déduction sociale (Baumgartner/Eichenberger, op. cit., n. 14a ad art. 35 LIFD, avec références).

5.2 À cela s'ajoute que dans le canton de Berne, l'appréciation concrète de la dépendance de l'enfant à l'égard des contributions d'entretien des parents repose sur la pratique relative à la déduction pour aide au sens de l'art. 40, al. 5 LI. En vertu de cette pratique, une personne n'est plus jugée nécessiteuse lorsqu'elle dispose d'une fortune supérieure à CHF 50'000.-- et/ou si elle réalise plus de CHF 24'000.-- de revenus par an (ATA 100 2009 176/177 du 2.3.2010 cons. 2.3.1; ATA 100 2010 387-390 du 11.3.2011 cons. 2.2.1; ATF 9C_190/2023 du 15.11.2023 cons. 4.1; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, op. cit., n. 68 ad art. 35 LIFD). S'agissant de la déduction pour enfant, les deux limites précitées (CHF 24'000.-- par an [revenu] et CHF 50'000.-- [fortune]) ainsi que la pratique – de longue date – de l'Intendance des impôts en matière de déduction pour enfant sont expressément mentionnées depuis 2017 dans les publications de l'administration fiscale (cf. Notice 12 Imposition des familles, <<https://www.sv.fin.be.ch>> rubriques, «publications > notices > impôts sur le revenu et la fortune > 2021», consultée le 11.9.2024). La pratique selon laquelle un enfant n'est plus considéré comme (économiquement) nécessiteux au sens du droit fiscal lorsque son revenu net dépasse CHF 24'000.-- par an et/ou si sa fortune nette est supérieure à CHF 50'000.-- a déjà été jugée à plusieurs reprises comme pertinente et appropriée tant par la Commission des recours en matière fiscale que par le Tribunal administratif (cf. notamment ATA 100 2020 10/11 du 16.2.2021 cons. 3.3.1 et cons. 3.3.3; DCR 100 2018 495 du 11.12.2019 cons. 4.2). Les parents qui ont droit à la déduction pour enfants sont en outre légitimés à faire valoir des frais de formation supplémentaires pour les enfants recevant leur instruction au dehors (art. 40, al. 3, let. b LI; Leuch/Schlup Guignard in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band. 1, Art. 1 bis 125, 2014, n. 30 ad art. 40 LI).

5.3 En 2021, les trois filles des recourants étaient toutes majeures (cf. lettre A) et suivaient une formation initiale (C._____, _____, cf. formulaire 2 de la déclaration d'impôt, pag. 161; E._____, _____, cf. formulaire 2, feuillet supplémentaire, de la déclaration d'impôt, pag. 160; D._____, _____, cf. formulaire 2 de la déclaration d'impôt, pag. 161). En raison des donations effectuées par leurs parents en 2020, les filles des recourants disposaient en 2021 de valeurs patrimoniales excédant la limite de CHF 50'000.-- (C._____ CHF 200'000.--, D._____ CHF 124'000.--, E._____ CHF 71'000.--, cf. pag. 158, recours du 2.5.2024 ainsi que la lettre C), de sorte que la déduction pour enfants, tout comme la déduction pour les frais de formation des filles au domicile, ne peut pas être accordée. Les recours doivent être rejetés sur ce point. Il convient de retenir encore que les recourants, qui allèguent avoir supporté intégralement les frais de la vie courante de leurs filles en 2021, ne fournissent pas de justificatifs correspondants et ce, bien qu'ils supportent le fardeau de la preuve à ce sujet. Au vu des considérants qui précèdent, il n'est toutefois pas nécessaire de demander aux recourants de fournir les documents correspondants, car ceux-ci ne permettraient pas de parvenir à un autre résultat.

6. En ce qui concerne la demande des recourants visant à modifier la qualification des donations aux filles effectuées en 2020 et à les considérer comme des prêts pour l'année fiscale 2021, on peut renvoyer à la décision de la Commission des recours en matière fiscale du 21 février 2021. Il a déjà été expliqué dans ce cadre que des modifications ultérieures du contrat ne déploient pas d'effet relatifs à l'acte juridique original sur le plan du droit fiscal (DCR 100 2022 219, cons. 5.3). Concernant le cas d'espèce, il convient d'ajouter qu'il est nécessaire que l'obligation et la volonté de rembourser existent déjà au moment de la conclusion du contrat pour qu'un paiement puisse être reconnu comme prêt (Maurenbrecher/Schärer in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1-529 OR, 7^e éd., 2020, n. 46b ad art. 312 CO). Or, le simple fait que les recourants aient désignés les versements de «donations» ou d'«avance sur héritage» suffit à montrer qu'il n'existait pas d'intention de rembourser (recours du 2.5.2024; courrier de la fille des recourants, E._____, du 16.5.2024; prise de position du 13.6.2024 sur le mémoire de réponse). Ainsi que la Commission des recours en matière fiscale l'a déjà retenu dans sa décision relative à l'année 2020, la volonté d'effectuer une donation est clairement reconnaissable. C'est pourquoi la Commission des recours en matière fiscale a refusé de reconnaître à la requalification un effet sur le plan fiscal et a estimé que les prêts étaient une simulation (cf. la décision définitive DCR 100 2022 219 du 21.2.2019, cons. 5.3). Il n'existe aucune raison de s'écarter de ce jugement pour l'année 2021. Il convient de souligner notamment que le remboursement postérieur de la fille des recourants, E._____, en 2023 (et éventuellement celui d'D._____, qui n'est pas prouvé), n'y change rien. Comme mentionné plus haut, la Commission des recours en matière fiscale a jugé que les modifications ultérieures

du contrat, telles que l'annulation des donations, étaient sans pertinence sur le plan fiscal (DCR 100 2022 219 du 21.2.2019, cons. 5.3). Le cas échéant, le (re)versement de E._____ (et éventuellement celui d'D._____) à ses parents constitue une donation. Il appartiendra à l'Intendance des impôts d'examiner ces circonstances et de procéder à une taxation, s'il y a lieu.

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. 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]). Les frais de la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale, fixé à un montant forfaitaire de CHF 900.--, sont mis à la charge des recourants et sont compensés avec l'avance de frais versée.

8. Comme les recourants succombent dans la présente espèce, il ne leur est pas alloué de dépens.

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

1. Le recours concernant les impôts cantonaux 2021 est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
2. Le recours concernant l'impôt fédéral direct 2021 est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
3. Les frais de la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale, fixés à un émolument forfaitaire de CHF 900.--, 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 X. _____

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

La juge

La greffière

Nanzer

Werren