

100.2016.108/109

CHA/BEJ

**Tribunal administratif du canton de Berne**  
Cour des affaires de langue française

**Jugement du 28 novembre 2017**

Droit administratif

B. Rolli, président  
T. Häberli et C. Tissot, juges  
A. de Chambrier, greffier

**A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_**

représentés par Me C. \_\_\_\_\_  
recourants

contre

**Intendance des impôts du canton de Berne (ICI)**

Droit et législation, Brünnenstrasse 66, case postale 8334, 3001 Berne

intimée

et

**Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (CRMF)**

Sägemattstrasse 2, case postale 54, 3097 Liebefeld

relatif à deux décisions rendues sur recours par cette dernière le 15 mars 2016  
(impôt fédéral direct et impôt cantonal et communal 2010, 2011 et 2012)



**En fait:**

**A.**

A.\_\_\_\_\_ vit à D.\_\_\_\_\_ avec son épouse, B.\_\_\_\_\_, ainsi que leurs quatre enfants. L'intéressé, graphiste de formation, est auteur de bandes dessinées, activité qu'il exerce à titre indépendant dans son atelier installé dans une ancienne église à D.\_\_\_\_\_. A titre indépendant, il se produit également seul sur scène, joue comme guitariste au côté de son épouse, chanteuse dans un groupe de musique, et effectue diverses autres activités (notamment celles d'écrivain, d'acteur et de conférencier) (recours ch. III/1B; voir également le site de l'intéressé [http://www.A.\\_\\_\\_\\_\\_.com](http://www.A._____.com)). Son œuvre vise principalement la transmission du message chrétien, notamment par le biais de l'humour (voir le site internet précité; recours ch. III/1C). En 2010, 2011 et 2012, le recourant 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 Fr. [...] en 2010, Fr. [...] en 2011 et Fr. [...] en 2012. Lesdits montants n'ont toutefois pas été mentionnés dans les déclarations d'impôt des années 2010 à 2012.

**B.**

Le 20 août 2013, l'ICI a rendu trois décisions de taxation relatives aux périodes 2010, 2011 et 2012, concernant l'impôt cantonal et communal (impôts d'Etat et de commune [IEC]), ainsi que l'impôt fédéral direct (IFD) des époux, en retenant que les "dons divers" étaient imposables, puisqu'ils avaient été perçus dans le cadre de l'activité indépendante. Par trois décisions du 20 août 2014, l'ICI a partiellement admis la réclamation formée par les époux, en admettant 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 dons exonérés. A cette occasion, l'ICI a qualifié ces montants de bourses de travail et a calculé l'IEC des époux sur la base d'un revenu imposable de Fr. [...] pour 2010, [...] pour 2011 et Fr. [...] pour 2012 et d'une fortune imposable de Fr. [...] pour 2010, de Fr. [...] pour 2011 et de [...] pour 2012, ainsi que l'IFD, sur la base d'un

revenu imposable de Fr. [...] pour 2010, de [...] pour 2011 et de Fr. [...] pour 2012. Les impôts ont été fixés à Fr. [...] pour 2010, [...] pour 2011 et Fr. [...] pour 2012, et pour l'IFD à Fr. [...] pour 2010 et à Fr. [...] pour 2011 et 2012.

### **C.**

Par décisions du 15 mars 2016 (rendues en un seul acte), la CRMF a rejeté le recours des intéressés du 18 septembre 2014, interjeté par l'intermédiaire d'un avocat, contre les décisions sur réclamation précitées, aussi bien en ce qui concerne l'IEC que l'IFD, en estimant que les montants litigieux versés au titre de "dons divers" représentaient des revenus non exonérés d'impôt, imposables en vertu de la clause générale d'imposition.

### **D.**

Par acte du 14 avril 2016, les intéressés, par le même représentant, ont recouru contre la décision sur recours précitée auprès du Tribunal administratif du canton de Berne (TA), en prenant les conclusions suivantes:

"Préalablement

1. Déclarer recevable le présent recours

Principalement

Pour l'Impôt fédéral direct:

2. Annuler la Décision en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct
3. Constater que les dons reçus par [le recourant] en 2010, 2011 et 2012 ne constituent pas un revenu imposable pour l'impôt fédéral direct
4. Modifier les bordereaux d'imposition pour l'impôt fédéral direct pour les années 2010, 2011 et 2012 dans le sens de ne pas soumettre à l'impôt sur le revenu les dons reçus par [le recourant]; alternativement, renvoyer le dossier à l'instance précédente pour une nouvelle décision
5. Allouer [aux recourants] une indemnité à titre de dépens au sens de l'art. 104 LPJA

Pour les impôts cantonal et communal:

6. Annuler la Décision en tant qu'elle concerne les impôts cantonal et communal
7. Constaté que les dons reçus par [le recourant] en 2010, 2011 et 2012 ne constituent pas un revenu imposable pour les impôts cantonal et communal
8. Modifier les bordereaux d'imposition pour les impôts cantonal et communal pour les années 2010, 2011 et 2012 dans le sens de ne pas soumettre à l'impôt sur le revenu les dons reçus par [le recourant]; alternativement, renvoyer le dossier à l'instance précédente pour nouvelle décision
9. Allouer [aux recourants] une indemnité à titre de dépens au sens de l'art. 104 LPJA."

Dans son mémoire de réponse du 26 mai 2016, l'ICI a conclu au rejet du recours et renvoyé à la décision de la CRMF attaquée, ainsi qu'à sa propre prise de position du 10 décembre 2014 figurant au dossier. La CRMF a, par préavis du 31 mai 2016, confirmé sa décision du 15 mars 2016 et conclu au rejet du recours. Le 24 août 2016, sur demande du juge instructeur, les recourants ont transmis au TA la liste des donateurs pour les années 2011 et 2012. Le 11 octobre 2017, le mandataire des recourants a remis sa note d'honoraires.

## **En droit:**

### **1.**

**1.1** La décision sur recours attaquée se fonde sur le droit public. Conformément à l'art. 74 al. 1 de la loi cantonale du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA, RSB 155.21) et en l'absence d'exception prévue aux art. 75 ss LPJA, le TA est compétent pour connaître du présent litige (cf. également art. 201 al. 1 de la loi cantonale du 21 mai 2000 sur les impôts [LI, RSB 661.11] et, concernant l'IFD, art. 145 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11] et art. 9 al. 3 de l'ordonnance cantonale du 18 octobre 2000 d'exécution de l'impôt fédéral direct [OIFD, RSB 668.11]). Les recourants, qui ont succombé devant la CRMF, ont qualité pour

recourir (art. 79 al. 1 LPJA; voir également art. 201 al. 2 LI, ainsi que l'art. 145 al. 2 en relation avec l'art. 140 al. 1 LIFD), de sorte que le recours, par ailleurs interjeté en temps utile, dans les formes prescrites, par un mandataire dûment légitimé, est en principe recevable (art. 140, en lien avec l'art. 145 LIFD; art. 15, 32 et 81 LPJA), sous réserve de ce qui suit.

**1.2** Vu les conclusions formatrices n<sup>os</sup> 2, 4, 6 et 8 du recours, les conclusions en constatation de ce dernier n<sup>os</sup> 3 et 7 sont irrecevables, faute d'intérêt particulier au constat (subsidiarité des conclusions en constatation; ATF 122 V 28 c. 2b; JAB 2016 p. 273 c. 2.2, 2014 p. 33 c. 1.4, 2010 p. 337 c. 3, tous trois avec références; MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, *Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern*, 1997, art. 49 n. 19 ss). En l'occurrence les conclusions n<sup>os</sup> 3 et 7 peuvent toutefois être comprises comme éléments de la motivation des conclusions formatrices précitées.

**1.3** Lorsque l'IFD et l'IEC sont en cause, le TA se doit de rendre deux jugements séparés étant donné qu'il s'agit d'impôts distincts qui reviennent à des collectivités différentes et qui font l'objet de taxations et de procédures séparées. Les deux jugements en question peuvent toutefois figurer dans un seul acte, lequel, dans la mesure où les normes juridiques applicables en droit fédéral et cantonal ne se recoupent pas nécessairement, devra contenir des motivations séparées (ce qui n'exclut toutefois pas des renvois), ainsi que des dispositifs distincts ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux types d'impôt (ATF 135 II 260 c. 1.3.1, 130 II 509 c. 8.3). Aussi, il découle également – a contrario – de ce qui précède, qu'il est en principe admissible de rédiger une motivation commune pour les deux niveaux de taxation concernés, lorsque les dispositions topiques du droit cantonal et fédéral ont une teneur identique. Tel est en grande partie le cas s'agissant des dispositions de la LI et de la LIFD applicables au cas particulier, de sorte que rien ne s'oppose à la rédaction d'une motivation commune pour l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct.

**1.4** La décision sur recours rendue le 15 mars 2016 par la CRMF concerne exclusivement la qualification des montants perçus par le recourant au titre de "dons divers" pour les années 2010 à 2012, aussi bien

concernant l'IEC que l'IFD. Seule cette question fait dès lors l'objet de la présente procédure.

**1.5** Le pouvoir d'examen du TA est limité au contrôle du droit (y compris la constatation des faits), à l'exclusion des questions d'opportunité (art. 80 LPJA).

## **2.**

**2.1** En matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques, les art. 19 al. 1 LI, 16 al. 1 LIFD et 7 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) conçoivent le revenu selon la théorie de l'accroissement du patrimoine ou de l'imposition du revenu global net (*Reinvermögenszugangstheorie*). Selon ce concept, qui concrétise le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique, tous les revenus périodiques ou uniques sont soumis à l'impôt en vertu de la clause générale des dispositions précitées et des catalogues non exhaustifs de revenus des art. 20 à 28 LI et 17 à 23 LIFD (revenu de l'activité dépendante, indépendante, de la fortune mobilière, immobilière, etc.). Sont toutefois réservées les exceptions et exonérations expressément prévues par la loi, notamment celles figurant dans les catalogues exhaustifs d'exonération des art. 29 LI, 24 LIFD et 7 al. 4 LHID (ATF 142 II 197 c. 5.1, 139 II 363 c. 2.1 et références citées, 133 II 287 c. 2.1, 131 I 409 c. 4.1, 125 V 383 c. 2b; VGE 2007/22890/22891 du 19 mai 2008 c. 2.2; MARKUS REICH, *Steuerrecht*, 2012, p. 207 et 209 n. 7, 9 et 12). La théorie de l'accroissement du patrimoine porte sur l'ensemble des biens économiques qui échoient à une personne pendant une certaine période et qu'elle peut utiliser pour satisfaire ses besoins personnels sans que sa fortune ne diminue (ATF 117 Ib 1 c. 2b, 108 Ib 227 c. 2a; concernant les limites d'application de cette théorie aux personnes physiques non astreintes à la tenue de livres, voir YVES NOËL, dans *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2017, art. 16 n. 10 et références). Dans un système caractérisé par un impôt général sur le revenu, les exceptions doivent être interprétées restrictivement (ATF 139 II 363 c. 2.2; TF 2C\_910/2014,

2C\_911/2014 du 17 mars 2016 c. 5.6). Est une activité lucrative indépendante (art. 21 al. 1 LI, 18 al. 1 LIFD et art. 8 al. 1 LHID, dont la teneur est identique; TF 2C\_683/2016 et 684/2016 du 18 août 2016 c. 3.4) celle qui est entreprise par une personne à ses propres risques, avec la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie dans le but d'obtenir un gain en participant à la vie économique (ATF 125 II 113 c. 5b, 122 II 446 c. 3c et 5a; TF 2C\_376/2011 et 2C\_377/2011 du 27 avril 2012 c. 2.1, 2C\_307/2010 du 27 août 2010 c. 2.2 et références citées).

**2.2** En l'espèce, il est indéniable que les sommes en cause, versées à titre de dons, sont venues accroître le patrimoine et la capacité économique du recourant et qu'il s'agit donc d'un revenu, à tout le moins, selon la clause générale des art. 19 LI et 16 LIFD (voir c. 2.1 ci-dessus; recours ch. IV/B/e). En revanche, et contrairement à ce qu'a retenu l'ICI en dernier lieu (prise de position du 10 décembre 2014 à laquelle l'ICI renvoie dans son mémoire de réponse), on ne peut pas considérer que les versements en question sont dans leur ensemble le fruit d'une activité lucrative indépendante, perçus par le recourant pour son activité d'annonce de l'Évangile pour l'Église. En effet, en dehors des activités déjà déclarées comme activité lucrative indépendante et sous réserve des versements effectués en lien avec une prestation spécifique (voir c. 4.2 ci-dessous), il n'est pas établi que le recourant ait accompli d'autres activités liées à ladite annonce ou engagé du capital dans le but d'obtenir un gain. De plus, on peine à retenir qu'il participe à la vie économique par ces autres activités liées à l'annonce de l'Évangile. En outre, le recourant ne peut pas définir librement la manière dont il constitue les revenus en cause, puisqu'ils ne dépendent que du bon vouloir des personnes qui les lui versent et que les montants perçus (mis à part quelques exceptions qui devront être traitées ci-après; voir c. 4.2 ci-dessous) ne correspondent pas à une contreprestation de sa part. Par ailleurs, les sommes en question ne résultent de toute évidence pas d'une activité lucrative dépendante (en particulier, faute de liens de subordination), d'un rendement de fortune, mobilière ou immobilière, de la prévoyance ou d'une assurance (art. 20, 24 à 27 LI et art. 17, 20 à 22 LIFD), ni ne constituent d'autres revenus au sens des art. 28 LI ou 23 LIFD. Enfin, l'ICI a renoncé à raison à qualifier ces

montants de bourses de travail (*Werkbeiträge*), le versement en vue d'une œuvre ou d'un projet particulier n'étant pas établi (VGE 22798/22799 du 22 juin 2007 publié dans NStP 2007 p. 92 ss c. 2.3.2). Au vu de ce qui précède, même s'ils ne peuvent être qualifiés de revenus du travail, il n'est pas contestable, ni d'ailleurs contesté, que les montants reçus à titre de dons constituent des revenus selon la clause générale. Cela étant, au vu de l'issue du litige, la question de savoir à quel type de revenu appartient chacun des montants en cause (en particulier, entre un revenu selon la clause générale ou de l'activité lucrative indépendante) peut être laissée ouverte.

### 3.

**3.1** Sans remettre en question la qualification de revenus en elle-même, les recourants font valoir que les montants reçus constituent des donations au sens des art. 19 al. 1 let. b et 29 let. a LI, ainsi que 24 let. a LIFD et doivent, partant, être exonérés. La CRMF nie quant à elle une telle qualification. Selon elle, si chaque versement pris isolément peut certes être qualifié de donation sous l'angle du donateur, il en va différemment si l'on examine la situation dans son ensemble. La CRMF relève que les libéralités en cause constituent dans leur globalité une source de revenu considérable pour le recourant, que l'engagement de ce dernier pour la communauté religieuse n'est pas totalement désintéressé et que ces versements représentent donc une sorte de rémunération pour son mode de vie (décision attaquée c. 3.1).

**3.2** En droit civil, la donation est définie à l'art. 239 du Code des obligations (CO, RS 220) et se caractérise par une attribution de biens (appauvrissement du donateur et enrichissement du donataire), une absence de contreprestation équivalente (gratuité) et la volonté de donner (*animus donandi*; PIERRE-MARIE GLAUSER, *Donations consenties et reçues par des sociétés en matière d'impôts directs (1<sup>ère</sup> partie)*, dans *IFF Forum für Steuerrecht*, 2005/4 [ci-après: P.-M. GLAUSER dans IFF], p. 252; MARGARETA BADDELEY, dans *Commentaire romand, Code des obligations I*, 2012, art. 239 n° 25 ss). Les art. 19 al. 1 let. b et 29 let. a LI, 24 let. a LIFD

et 7 al. 4 let. c LHID ne définissent pas la notion de donation et ont été introduits avant tout pour éviter un cumul avec l'impôt sur les donations qui est de la compétence des cantons (FF 1983 III p. 1 ss, p. 96 et 174; Tagblatt des Grossen Rates 1999, annexe séparée n° 13, rapport du Conseil-exécutif au Grand Conseil, p. 77 et 91). La doctrine et la jurisprudence s'accordent sur le fait que les notions de donation en droit civil et en droit fiscal ne se recoupent pas complètement (P.-M. GLAUSER, in IFF, op. cit., p. 253 et références). Selon le Tribunal fédéral (TF), les éléments suivants leur sont toutefois communs: un acte d'attribution entre vifs (*Vermögenszuwendung*), la gratuité (*Unentgeltlichkeit*) et l'*animus donandi* (*Zuwendungswillen*; ATF 118 la 497 c. 2b/aa; TF 2C\_842/2009 du 21 mai 2010 c. 4.3, 2A.668/2004 du 22 avril 2005 c. 3.3 = StE 2006 B 26.25 n° 5 = StR 2005, p. 676; JAB 2012 p. 58 c. 2.1; NStP 2007 précité p. 92 c. 2.3.1 et références citées; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, dans *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG*, 2017, art. 24 n. 6 et 7; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar zum DBG*, 2016, art. 24 n. 15 et 16; LEUCH/AMONN, dans *Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz*, Vol. 1, 2014, art. 29 n. 1; P.-M. GLAUSER, dans IFF, op. cit., p. 254; voir également *Impôt sur les donations [art. 8 LISD]* ch. I, consultable sur le site [www.taxinfo.sv.fin.be.ch](http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch); l'exigence de ce dernier critère en droit fiscal a été très discutée; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, op. cit., art. 24 n. 7; P.-M. GLAUSER, dans IFF, op. cit., p. 254). Le critère objectif de la gratuité présuppose l'absence de toute contreprestation de la part du donataire en faveur du donateur et l'absence d'obligation préexistante de ce dernier. Le critère subjectif de l'*animus donandi* signifie quant à lui que le donateur a la conscience et la volonté d'effectuer un don gratuit en faveur du donataire (ATF 118 la 497 c. 2b/aa; TF 2A.668/2004 précité c. 3.3; JAB 2012 p. 58 c. 2.1; NStP 2007 précité c. 2.3.1; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, op. cit., art. 24 n. 6 et 7; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, op. cit., art. 24 n. 19 à 21; P.-M. GLAUSER, dans IFF, op. cit., p. 254; voir également *Impôt sur les donations [art. 8 LISD]* précité ch. I). Selon GLAUSER, le caractère de la gratuité doit s'évaluer aussi bien sous l'angle du bénéficiaire que du donateur (dans IFF, op. cit., p. 254, 256 ss; ce même auteur, *Subventions, dons et sponsoring*, dans *Archives* 79 p. 1, p. 26). Par ailleurs, des versements réguliers par une même personne ne permettent pas, en soi, d'exclure une donation (RICHNER/FREI/ KAUFMANN/

MEUTER, op. cit., art. 24 n. 18). Selon le droit cantonal bernois, toute donation, à savoir toute libéralité volontaire et gratuite, doit être imposée au titre de l'impôt sur les successions et donations (art. 1 et 8 de la loi cantonale du 23 novembre 1999 concernant l'impôt sur les successions et donations [LISD, RSB 662.1]). Le bénéficiaire d'une donation peut déduire Fr. 12'000.- du montant de celle-ci (art. 17 al. 1 LISD). En revanche, la déduction précitée ne sera accordée qu'une fois sur une période de cinq ans, lorsque le donataire reçoit à plusieurs reprises des libéralités d'une même personne (art. 17 al. 2 LISD). Dans ce dernier cas de figure, le taux de l'impôt sera calculé en tenant compte du montant total des libéralités reçues par le bénéficiaire de celles-ci sur une période de cinq ans (art. 20 al. 1 LISD).

#### 4.

**4.1** En l'occurrence, il est manifeste que les personnes qui ont versé les sommes en question se sont appauvries et que le recourant s'est enrichi. En outre, rien ne permet de penser que ces personnes ont procédé aux versements en cause (à l'exception de certains de ces derniers; voir c. 4.2 ci-dessous) sans la volonté de donner ou en attendant du recourant une contreprestation spécifique et équivalente. Certes, il ressort des deux lettres de "donateurs" au dossier, que ces derniers souhaitaient non seulement aider le recourant et sa famille, mais aussi, par le biais de dons, "soutenir l'annonce de la bonne nouvelle de l'évangile" et "promouvoir l'annonce de l'évangile [...] profondément convaincus, qu'il est primordial que nos concitoyens entendent parler du merveilleux message de l'amour de Dieu" (dossier [dos.] CRMF 102 et 103). Dans cette mesure, les "donateurs" cherchaient donc aussi à soutenir et à encourager le recourant dans ses activités en lien avec la religion et le prosélytisme et donc à lui permettre de continuer non seulement ses activités lucratives (dessin, écriture, théâtre, musique, etc.), lorsqu'elles servaient la transmission du message de l'évangile (ce qui est en l'espèce souvent le cas), mais aussi les autres activités en lien avec ce dernier message, telles que notamment la participation à des conférences et à des groupes de discussion, ainsi que la tenue d'un blog. Ces donateurs cherchaient par-là à soutenir le

recourant pour ses activités de façon générale et il n'est pas établi qu'ils attendaient une contreprestation spécifique de ce dernier. Dans ces circonstances, les libéralités en cause peuvent être assimilées à des prix d'honneur – qui ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu – à savoir à des prix octroyés avant tout en reconnaissance de l'activité, par exemple artistique, dans son ensemble, ou pour encourager à la création (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, op. cit., art. 24 n. 28 et références; M. REICH, op. cit., p. 379 n. 45 et références; circulaire n° 15 du 8 avril 1953 de l'administration fédérale des contributions [AFC]). A la différence, par exemple, d'un prix d'architecture ou de subsides de recherche qui constituent des revenus imposables, le prix d'honneur, et en l'espèce, les libéralités effectuées pour soutenir l'annonce de l'évangile, ne sont pas (toutes) octroyées pour rémunérer une prestation précise déjà effectuée ou à venir (P.-M. GLAUSER, dans IFF, op. cit., p. 254; M. REICH, op. cit., p. 379 n. 45). En tout état de cause, la qualification des montants reçus ne peut se faire qu'en appréciant chaque libéralité isolément. Pour chacune d'elles, il faut examiner si les critères d'une donation, sur le plan fiscal, sont donnés. En particulier, dans notre cas, il s'agit de déterminer si celle-ci correspond à une contreprestation. Une appréciation globale, comme l'a fait la CRMF, n'est pas justifiable. D'ailleurs, la LISD prévoit une imposition par donation, plusieurs libéralités n'étant prises en compte dans la détermination de l'impôt que si elles émanent d'une même personne (voir c. 3.2 ci-dessus). La seule multiplication des dons et parfois leur régularité ne suffit pas à en faire un revenu imposable. Par ailleurs, le fait que les art. 19 al. 1 let. b et 29 let. a LI, 24 let. a LIFD et 7 al. 4 let. c LHID aient été introduits avant tout pour éviter un cumul avec l'impôt sur les donations (voir c. 3.2 ci-dessus), conduit logiquement à examiner l'existence d'une donation selon des critères identiques pour ces deux objets. En l'occurrence, comme déjà mentionné, le législateur a choisi d'imposer les donations de façon individuelle, à l'exception, dans une certaine mesure, des cas où plusieurs libéralités sont faites par une même personne, et il convient donc de procéder de la même manière pour l'examen d'une exonération de l'impôt sur le revenu selon les dispositions précitées. De plus, les lettres de deux donateurs ne permettent pas de tirer des conclusions sur la motivation des autres donateurs. Dès lors, si aucun indice ne permet de douter que les trois critères essentiels d'une donation sont remplis (voir c. 3.2 ci-dessus), il

faut admettre que le versement en cause constitue une donation au sens des art. 19 al. 1 let. b et 29 let. a LI, 24 let. a LIFD et 7 al. 4 let. c LHID et cela en dépit du fait que le recourant se soit organisé pour vivre, en partie, de donations, en ayant notamment recours à un "comité d'amis" qui l'aide à réunir les fonds nécessaires à l'édition de ses ouvrages ([http://www.A.\\_\\_\\_\\_\\_.com/\[...\]](http://www.A._____.com/[...])) et en intégrant à son site une rubrique intitulée "faire un don". L'obtention d'un capital, y compris pour un projet commercial, par le biais du *crowdfunding*, n'exclut d'ailleurs pas l'existence de donations multiples (devant être séparément déclarées) si les conditions de la donation sont remplies (*crowddonating*) (POLETTI/MILLER/EGGLER/BODEMANN, *Überlegungen zur steuerlichen Behandlung des Crowdfundings in der Schweiz*, dans StR 71/2016 p. 826). De même, une libéralité faite à une société commerciale dans le but de la soutenir dans ses activités n'exclut pas l'existence d'une donation (art. 87 let. c LI, 60 let. c LIFD et 24 al. 2 let. c LHID).

**4.2** Cela étant, si on examine les versements de façon individuelle, on s'aperçoit que certains de ces derniers sont étroitement liés à des contreprestations. Il s'agit des "dons en plus de facture", soit six libéralités en 2010 pour un montant global de Fr. [...], une septantaine de libéralités en 2011 pour un montant total d'environ Fr. [...] et une quarantaine de versements en 2012 pour un montant global d'environ Fr. [...] (comptes "dons divers" pour les années 2010, 2011 et 2012; dos. ICI p. 102 à 111 et annexes au courrier 26 juillet 2016). La mention d'une facture souligne le lien de causalité étroit qui existe entre la libéralité octroyée et une contreprestation et le dossier ne révèle pas d'indices qui permette de douter que le versement supplémentaire en cause soit lié de façon prépondérante à cette contreprestation et non à des liens notamment d'amitiés ou personnels (HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, op. cit., art. 24 n. 6 in fine). Dès lors, à l'instar d'un pourboire (au demeurant expressément imposable comme revenu selon les art. 20 al. 1 LI et 17 al. 1 LIFD), ces versements apparaissent comme la rémunération d'un travail ou d'une activité et ne peuvent pas être considérés comme gratuits et, partant, comme des donations (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, op. cit., art. 24 n. 21; P.-M. GLAUSER, dans IFF, op. cit., p. 254; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, op. cit., art. 24 n° 6). En outre, on peut également nier le caractère gratuit de la

libéralité de [...] (versement du 1<sup>er</sup> mars 2011), vu que celle-ci vise à fidéliser la clientèle de cette dernière et souligne ainsi une absence de désintéressement et d'*animus donandi*. D'autres libéralités laissent également entendre qu'elles n'ont pas été accomplies totalement gratuitement, mais en rapport avec une prestation fournie par le recourant. Il s'agit des versements qui comportent des mentions telles que, en 2010, "[...], don pour images exposées", "dons, [...]", "[...] don pour BD [...]", "Course missionnaire", "Assemblée missionnaire", ainsi que "Dons lors des ventes en novembre 2010", en 2011, "don en plus de calendrier", "[...], soutien semaine [...]" et, en 2012, "droits d'auteur sur dessins", "don pour travail graphique, [...]", "don pour l'impression de [...]", "don pour dessins animés [...]", "don [...]" ou "Vitrine [...]". Enfin, il ressort des comptes produits que sept libéralités ont été effectuées par différentes églises (pour des montants allant de Fr. [...] à environ Fr. [...]; versements des 31 août et 5 septembre 2011, 24 avril, 18 mai, 21 août, 6 et 27 décembre 2012) et que seul le versement du 5 septembre 2011 est lié à une prestation. Or, on peut se demander sur quels critères se fonde une église pour faire des dons (surtout lorsqu'ils sont de l'ordre [...] francs) et suspecter, dans le cas présent, que ces libéralités sont faites en lien avec des contreprestations du recourant. La question se pose en particulier pour le versement du 6 décembre 2012 dont le montant non arrondi de Fr. [...] laisse penser qu'il n'est pas étranger à une prestation du recourant. En revanche, aucun élément au dossier ne permet de contester que les autres libéralités reçues, à savoir celles qui ne comportent que la mention de "don", constituent des donations au sens des art. 19 al. 1 let. b et 29 let. a LI, 24 let. a LIFD et 7 al. 4 let. c LHID.

**4.3** En résumé, les différents versements en cause ne pouvaient pas être appréciés de façon globale et il appartiendra à l'ICI, pour chaque libéralité reçue, d'examiner si les critères d'une donation sont réalisés. Il conviendra en particulier de déterminer si les versements qui ont été effectués avec la mention d'une prestation, telle que "dons en plus de calendrier" ou "dons pour travail graphique, [...]", ainsi que ceux provenant d'église (voir c. 4.2 ci-dessus) respectent la condition de la gratuité, notamment sous l'angle du donataire (voir c. 3.2 ci-dessus). En outre, il incombera à l'ICI de recalculer l'impôt sur le revenu des recourants en

fonction des versements qui ne peuvent pas être considérés comme des donations. Enfin, dans la mesure où il s'agit de donation, il appartiendra au service compétent de l'ICI en matière d'impôt sur les donations d'examiner si le montant de Fr. 12'000.- de l'art. 17 al. 1 LISD est dépassé dans les cas de versements effectués par une même personne dans une période de cinq ans (art. 17 al. 2 LISD). Il n'appartient en effet pas au TA de procéder à de tels examens et de se prononcer sur ces éléments en dernière instance cantonale.

## **5.**

**5.1** Au vu de ce qui précède, le recours est partiellement admis, les décisions attaquées sont annulées et la cause renvoyée à l'ICI pour instruction complémentaire et nouvelles décisions au sens des considérants. En revanche, le recours en matière d'IEC, comme celui en matière d'IFD, doit être rejeté dans la mesure où il requiert que l'ensemble des versements perçus à titre de dons soient qualifiés de donation et, de ce fait, non soumis à l'impôt sur le revenu.

**5.2** Vu qu'en l'état, le dossier permet déjà d'exclure la qualification de donation de certains versements (en particulier, les dons liés à une facture; voir c. 4.2 ci-dessus), le nouvel examen auquel il devra être procédé à la suite du renvoi de la cause ne pourra pas conduire à une admission totale des conclusions réformatoires du recours. Partant, les recourants ne peuvent pas être considérés comme obtenant entièrement gain de cause (voir a contrario JAB 2016 p. 222 c. 4.1). Au vu du sort des causes, il convient de mettre les frais de procédure, fixés forfaitairement à Fr. 3'000.-, par Fr. 800.- à la charge des recourants, le solde de leur avance de frais, par Fr. 2'200.-, leur étant restitué. Le reste des frais de procédure n'est pas perçu (art. 151 LI, en relation avec l'art. 108 al. 1 et 2 LPJA; art. 144 al. 1 en lien avec l'art. 145 al. 2 LIFD). Les frais de l'instance précédente (arrêtés par la CRMF à Fr. 2'100.-) sont mis à raison de Fr. 600.- à la charge des recourants.

**5.3** Les recourants, qui sont représentés par un avocat, ont droit au remboursement de leurs dépens, dans la mesure de leur gain de cause

pour la procédure devant le TA (art. 151 al. 1 LI, en relation avec les art. 104 al. 1 et 108 al. 3 LPJA; art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021], en lien avec les art. 144 al. 4 et 145 al. 2 LIFD). La participation aux dépens est fixée, après examen de la note d'honoraires du 11 octobre 2017, forfaitairement à Fr. 4'000.-.

**5.4** Les recourants étaient également représentés en procédure de recours devant la CRMF. Compte tenu de l'art. 200 al. 4 LI et de la liberté d'appréciation dont jouit la CRMF sur ce point, la cause est renvoyée à cette dernière afin qu'elle se prononce sur le droit des recourants à des dépens (JAB 2006 p. 440 c. 6.3.4).

## **6.**

En principe, contre le présent jugement est ouvert la voie du recours en matière de droit public auprès du TF (art. 82 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Dans la mesure où il s'agit d'un jugement de renvoi et donc d'un jugement incident au sens de l'art. 93 LTF, le recours n'est recevable que si les conditions supplémentaires de l'art. 93 al. 1 LTF sont remplies (parmi d'autres ATF 140 V 282 c. 2, 138 I 143 c. 1.2, 134 II 124 c. 1.3; JAB 2015 p. 310 c. 5).

**Par ces motifs:**

1. Le recours concernant les impôts cantonaux et communaux, pour les périodes fiscales 2010, 2011 et 2012, est admis partiellement et la décision sur recours précitée est annulée. La cause est renvoyée à l'ICI, afin qu'elle procède au sens des considérants. Pour le surplus, le recours est rejeté.
2. Le recours concernant l'impôt fédéral direct, pour les périodes fiscales 2010, 2011 et 2012, est admis partiellement et la décision sur recours précitée est annulée. La cause est renvoyée à l'ICI, afin qu'elle procède au sens des considérants. Pour le surplus, le recours est rejeté.
3. Les frais de la procédure de recours devant le TA, fixés forfaitairement à Fr. 3'000.-, sont mis à raison de Fr. 800.- à la charge des recourants et compensés par l'avance de frais; le solde de celle-ci leur est restitué par Fr. 2'200.-; le solde des frais n'est pas perçu.
4. Les frais de la procédure de recours devant la CRMF sont mis à raison de Fr. 600.- à la charge des recourants; le solde des frais n'est pas perçu.
5. Le canton de Berne (ICI) versera aux recourants un montant de Fr. 4'000.- à titre de participation à leurs dépens pour la procédure de recours devant le TA.
6. La cause est renvoyée à la CRMF afin qu'elle se prononce sur les dépens des recourants pour la procédure de recours devant cette autorité; une fois sa décision passée en force, la CRMF fera parvenir le dossier de la cause à l'ICI au sens des ch. 1 et 2 ci-dessus.

7. Le présent jugement est notifié (R):

- au mandataire des recourants,
- à l'intimée,
- à la CRMF,
- à l'Administration fédérale des contributions, Eigerstrasse 65, 3003 Berne.

Le président:

Le greffier:  
e.r.: J. Desy, greffier

**Voie de recours**

Dans les 30 jours dès sa notification écrite, le présent jugement peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, au sens des art. 39 ss, 82 ss et 90 ss LTF.