

100.2019.357 / 100.2019.358
DEJ/REN

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

Jugement du juge unique du 23 juin 2020

Droit administratif

B. Rolli, juge
J. Desy, greffier

A. _____ et B. _____
représentés par Me C. _____

recourants

contre

Intendance des impôts du canton de Berne (ICI)
Brünnenstrasse 66, case postale, 3001 Berne

intimée

et

Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (CRMF)
Nordring 8, 3013 Berne

relatif à des décisions rendues sur recours par cette dernière le
17 septembre 2019 (rappel des impôts cantonaux et de l'impôt fédéral
direct, années fiscales 2003 à 2010)



En fait:

A.

Le 19 mars 2013, après avoir entrepris quelques mesures d'instruction, l'autorité de taxation Région Seeland a informé l'Intendance des impôts du canton de Berne (ICI) que le service des contributions du canton du Valais lui avait transmis des copies de factures et virements bancaires concernant des prestations des époux A. _____ et B. _____ se rapportant à des travaux effectués sur un immeuble à D. _____. Le 28 août 2013, l'ICI a informé les époux prénommés de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt dès 2003. Après avoir recueilli de plus amples informations, notamment relatives à la société E. _____ Sàrl (ci-après: la Société) sise dans le canton du Valais, de la part des contribuables, alors représentés par leur fiduciaire, l'ICI, par décisions du 24 février 2016, a fixé le rappel des impôts cantonaux et de l'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 2003 à 2010. Le 29 mars 2016, les contribuables prénommés, désormais représentés par un mandataire professionnel, ont formé réclamations contre les décisions du 24 février 2016. Ces réclamations ont été rejetées par décisions sur réclamation du 25 novembre 2016 par l'ICI.

B.

Le 27 décembre 2016, les contribuables, toujours représentés par un mandataire professionnel, ont recouru auprès de la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (CRMF) contre les décisions sur réclamation du 25 novembre 2016. Par décisions du 17 septembre 2019, la CRMF a admis partiellement les recours des contribuables.

C.

Par acte du 21 octobre 2019, les contribuables, toujours représentés par un mandataire professionnel, ont interjeté recours auprès du TA contre les

décisions de la CRMF du 17 septembre 2019. Ils ont conclu, sous suite des frais et dépens, principalement à l'annulation des décisions sur réclamation de l'ICI du 25 novembre 2016 et subsidiairement à l'annulation des décisions de la CRMF du 17 septembre 2019 et au renvoi de la cause à l'autorité précédente pour complément d'instruction. Dans son préavis du 25 novembre 2019, la CRMF a conclu au rejet du recours et renvoyé au contenu des décisions attaquées, puis, l'ICI, dans son mémoire de réponse du 11 décembre 2019, a également conclu au rejet du recours.

En droit:

1.

1.1 Les décisions sur recours attaquées se fondent 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'une exception prévue aux art. 75 ss LPJA, le TA est compétent pour connaître du présent litige (voir également art. 201 al. 1 de la loi cantonale du 21 mai 2000 sur les impôts [LI, RSB 661.11], ainsi que l'art. 145 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11] et l'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 n'ont eu que partiellement gain de cause devant la CRMF, ont qualité pour recourir (art. 201 al. 2 LI et 79 al. 1 LPJA), de sorte que les recours, par ailleurs interjetés en temps utile, dans les formes prescrites, par un mandataire dûment légitimé (art. 15, 32 et 81 LPJA, art. 145 al. 2 en relation avec l'art. 141 al. 2 let. a LIFD), sont recevables, sous réserve de ce qui suit.

1.1.1 En effet, les décisions sur recours de la CRMF du 17 septembre 2019 constituent l'objet de la contestation et portent sur le rappel des impôts cantonaux et communaux (impôts d'Etat et de la commune [IEC]) et de l'impôt fédéral direct (IFD) des périodes fiscales de 2003 à 2010, soit 16 taxations en cause. La procédure pénale pour infraction fiscale des années 2003 à 2010 a, de son côté, fait l'objet d'une autre procédure et a

fait l'objet d'une décision entrée en force. Elle ne fait donc pas partie de l'objet de la contestation. L'objet du litige se détermine quant à lui, d'une part par l'objet de la contestation et, d'autre part, par les conclusions et motifs présentés par la partie recourante (MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, *Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungspflege*, art. 72 n. 6 et 7). Or, les recourants ont conclu, à titre principal, à l'annulation "des décisions sur réclamation de [l'ICI] du 25 novembre 2016". Ce faisant, ils ont méconnu l'effet dévolutif de la procédure de recours et le fait que les décisions de la CRMF du 17 septembre 2019 ont remplacé les décisions sur réclamation de l'ICI du 25 novembre 2016 (MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, op. cit., art. 60 n. 7 et art. 74 n. 6). Le recours est ainsi irrecevable en tant qu'il conclut à l'annulation de la décision sur réclamation de l'ICI du 25 novembre 2016.

1.1.2 A titre subsidiaire, les recourants ont conclu à l'annulation de la décision de la CRMF du 17 septembre 2019, en omettant toutefois de préciser laquelle ou lesquelles des 16 décisions rendues par cette autorité (soit huit décisions relatives au rappel d'impôt concernant l'IEC des années 2003 à 2010 et huit décisions relatives au rappel d'impôt concernant l'IFD des années 2003 à 2010) sont contestées. A la lecture des motifs contenus dans le recours, il apparaît toutefois que les recourants se limitent à remettre en cause les décisions pour l'IEC et l'IFD de la période fiscale 2010. Ainsi, les décisions de la CRMF relatives au rappel d'impôt pour l'IFD et l'IEC concernant les périodes fiscales de 2003 à 2009, faute de griefs à leur encontre dans le recours adressé au TA, ne font pas l'objet de la présente procédure de recours de droit administratif, ainsi que cela ressort d'ailleurs de l'ordonnance du juge instructeur du 25 octobre 2019 que les recourants n'ont pas contestée. L'objet du litige porte donc exclusivement sur les deux décisions rendues par la CRMF concernant l'année fiscale 2010.

1.2 Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'IFD que des IEC doivent en principe rendre deux jugements, qui peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 c. 1.3.1, 130 II

509 c. 8.3). Une motivation commune est admissible, lorsque, comme en l'espèce, la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral qu'en droit cantonal, et que celle-ci peut ainsi être traitée avec un raisonnement identique, tant pour l'IFD que pour l'IEC (ATF 135 II 260 c. 1.3.1; VGE 2014/281 du 26 janvier 2016 c. 1.3).

1.3 Les décisions sur réclamation de l'intimée du 25 novembre 2016 ont fixé le montant des rappels d'impôt pour la période fiscale 2010 à Fr. 14'000.- environ (Fr. 9'440.90.- plus intérêts pour l'IEC et Fr. 4'407.- plus intérêts pour l'IFD). La CRMF ayant partiellement admis le recours sur cette période fiscale en réduisant le montant repris de Fr. 3'507.-, le montant du rappel d'impôt litigieux est manifestement inférieur Fr. 20'000.-, de sorte que la cause relève de la compétence du juge unique de la Cour des affaires de langue française du TA (art. 54 al. 1 let. c et 57 al. 1 de la loi cantonale du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM, RSB 161.1]).

1.4 Le pouvoir d'examen du TA résulte de l'art. 80 let. a et b LPJA; il couvre le contrôle des faits et du droit, y compris les violations du droit commises dans l'exercice du pouvoir d'appréciation, mais pas le contrôle de l'opportunité.

2.

2.1 En substance, les thèses des parties sont les suivantes.

2.1.1 Dans les décisions querellées, la CRMF a retenu une implication personnelle et durable du recourant, architecte de profession, dans la transformation d'un bien immobilier sis en Valais et a constaté qu'il ne ressortait nullement du dossier qu'il aurait mis ses connaissances professionnelles au profit de la Société, dont sa femme, la recourante, était gérante, à titre gratuit. Elle a également nié l'existence d'un rapport de fiducie entre les recourants et la Société, faute de preuve écrite d'un tel contrat au moment de la création dudit rapport et des versements d'argent litigieux, considérant que l'attestation émanant de la fiduciaire valaisanne

produite en procédure était intervenue tardivement. La CRMF a également relevé que la transformation d'immeubles ne répondait pas au but statutaire poursuivi par la société au moment des faits, mais correspondait en revanche aux compétences professionnelles du recourant.

2.1.2 Les recourants font valoir que la Société a été mandatée par F._____ pour le projet de transformation du bien immobilier valaisan, le recourant n'apportant ses connaissances professionnelles qu'à titre gratuit pour le compte de la Société. Ils expliquent l'existence d'un rapport fiduciaire pour justifier l'encaissement des montants sur le compte bancaire de la recourante, eu égard à l'inexistence de compte bancaire de la Société. Les recourants reprochent en outre, à ce propos, à la CRMF d'avoir renoncé à administrer certains moyens de preuve qui auraient permis de prouver le mandat conféré à la Société, dont notamment de requérir le dossier fiscal valaisan qui aurait mis en évidence l'imposition des montants encaissés à titre de bénéfices ou encore l'audition de F._____. Ils exposent également que l'attestation du rapport de fiducie rédigé par la fiduciaire valaisanne en charge des comptes de la Société suffit à prouver l'existence d'un tel contrat, du reste soumis à aucune forme particulière. Finalement, ils font savoir que l'existence d'un rapport de fiducie est corroborée par les diverses déclarations des parties.

2.2 Les faits pertinents de la présente procédure sont les suivants.

2.2.1 Courant 2010, F._____ (ci-après: le maître d'ouvrage) a entrepris des travaux de transformation d'un immeuble situé à D._____, dans le canton du Valais (voir notamment les procès-verbaux des entretiens entre le recourant et l'ICI au dos. ICI 795 et 971). Dans ce cadre, il a procédé à différents versements sur le compte bancaire de la recourante (voir dos. ICI 469-475), les recourants admettant un montant total de l'ordre de Fr. 118'783.60 qui correspond exactement au chiffre d'affaires déclaré de la Société pour l'année 2010 (dos. ICI 939-943). Selon le Grand livre de la Société, ces montants ont été comptabilisés dans le compte courant du recourant (C/C A._____; dos. ICI 538).

2.2.2 Au moment de la réalisation des travaux, la recourante détenait des parts à hauteur de 70% dans la Société, dont le siège est à

G._____ et qui, à sa fondation, avait pour but "l'exploitation d'une entreprise d'importation, exportation, diffusion, promotion, vente de véhicules automobiles, de véhicules destinés à sauvegarder spécialement l'environnement et respectueux de l'écologie, de tous autres produits liés à l'environnement et au développement durable ainsi que toutes opérations convergentes, y compris immobilières" (le but social de la société a été modifié en 2016; pour le but de la société en 2010, voir dos. ICI 181-183). Quant au maître d'ouvrage, il en détenait à l'époque des parts à hauteur de 12%, qu'il a vendues en 2016.

2.3 Au vu de ce qui précède, les montants versés par le maître d'ouvrage sur le compte bancaire de la recourante ne sont en tant que tels pas contestés, ni d'ailleurs le fait qu'ils constituent une contrepartie pour des travaux de transformation d'un chalet en Valais gérés en grande partie par le recourant. La question à résoudre dans le cadre du présent litige réside en le fait de savoir si la Société avait été chargée par le maître d'ouvrage de réaliser les travaux, le recourant ne faisant alors qu'apporter son aide à la Société à titre gratuit et les montants n'étant perçus par la recourante sur son compte qu'à titre fiduciaire eu égard à l'absence de compte bancaire de la Société, ainsi que l'allèguent les recourants et ce qu'ont nié tant l'ICI que la CRMF, ou alors s'il s'agit d'une activité indépendante accessoire du recourant, ainsi que l'a retenu l'ICI et que l'a confirmé la CRMF.

3.

3.1 Sur le plan formel, les recourants invoquent une violation de leur droit d'être entendus dans la mesure où la CRMF a refusé d'administrer les preuves offertes. De l'avis des recourants, la production du dossier fiscal valaisan et du Grand livre de la Société, ainsi que l'audition du maître d'ouvrage auraient permis de démontrer, d'une part, l'existence d'un rapport de fiducie entre la société et les recourants et, d'autre part, que le maître d'ouvrage avait bel et bien mandaté la société pour des travaux de transformation de son bien immobilier.

3.2 Le droit d'être entendu est à la fois une institution servant à l'instruction de la cause et une faculté de la partie, en rapport avec sa personnalité, de participer au prononcé de décisions qui lèsent sa situation juridique. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui d'obtenir qu'il soit donné suite à son offre de preuves pertinentes, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 143 V 71 c. 4.1). En matière fiscale, le droit d'être entendu est en particulier concrétisé aux art. 115 LIFD et 158 LI (la disposition de la LI étant fondée sur celle de la LIFD; voir REGINA SCHLUP GUIGNARD, in: LEUCH/KÄSTLI/LANGENEGGER, *Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz*, vol. 2, 2011, art. 158). Selon ces dispositions, le contribuable peut produire des moyens de preuve qui doivent être acceptés à condition qu'ils soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation (art. 115 LIFD et 158 al. 4 LI). Si l'administration ou le juge, se fondant sur une appréciation consciencieuse des preuves fournies par les investigations auxquelles ils doivent procéder d'office, sont convaincus que certains faits présentent un degré de vraisemblance prépondérante et que d'autres mesures probatoires ne pourraient plus modifier cette appréciation, il est superflu d'administrer d'autres preuves (appréciation anticipée des preuves). Il en va de même lorsque l'état de fait qu'une partie entend prouver ne paraît pas juridiquement pertinent (ATF 122 V 157 c. 1d; REGINA SCHLUP GUIGNARD, op. cit., n 6 ad art. 158). Une telle manière de procéder ne viole pas le droit d'être entendu selon l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 136 I 229 c. 5.3).

3.3 En l'occurrence, dans les décisions attaquées, la CRMF a certes expressément renoncé à l'administration des moyens de preuve requis par les recourants en estimant que les pièces au dossier lui permettaient de se prononcer en toute connaissance de cause, procédant ainsi à une administration anticipée des preuves (décision attaquée, c. 6.2 p. 18). La question de savoir si la CRMF a refusé à bon droit les réquisitions de

preuves des recourants, ou, formulé différemment, si les éléments au dossier étaient suffisants pour qu'elle puisse se prononcer avec certitude et en toute connaissance de cause sera examinée ci-après. A toutes fins utiles, on peine également à comprendre pourquoi les recourants n'ont pas eux-mêmes produit les moyens de preuves dont ils demandaient la réquisition, dans la mesure où il leur était parfaitement loisible de le faire. En effet, la recourante a de tout temps (et l'est encore actuellement) été gérante de la Société valaisanne, si bien qu'elle était manifestement en mesure de produire tant la comptabilité que les décisions de taxation requises. Par ailleurs, les recourants n'ont nullement exposé qu'il leur était impossible de requérir eux-mêmes un document écrit auprès du maître d'ouvrage. Quoi qu'il en soit, on ne saurait reprocher aux autorités précédentes une violation du droit d'être entendu des recourants, le dossier de la cause permettant un jugement de celle-ci (voir ci-après c. 4.2.5).

4.

4.1

4.1.1 Est qualifiée d'activité lucrative indépendante (art. 21 al. 1 LI et 18 al. 1 LIFD; Arrêt du Tribunal fédéral [TF] 2C_683/2016 et 684/2016 du 18 août 2016 c. 3.4) toute activité 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. Elle peut être exercée à titre principal ou accessoire, être durable ou temporaire (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). En droit privé, le contrat d'architecture peut comprendre les activités liées à la conception d'un ouvrage, à l'établissement du projet et/ou à la direction des travaux nécessaire à la réalisation (TERCIER/FAVRE, *Les contrats spéciaux*, 4^{ème} éd., Genève et al. 2009, p. 804 n. 5339). Il résulte de la jurisprudence du TF que le contrat d'architecte global est celui par lequel un architecte se charge au moins de l'établissement des plans (esquisses et projets de construction, plans d'exécution et de détail) et de la direction des travaux,

avec ou sans l'adjudication de travaux (TF 4C.85/2003 du 25 août 2003 c. 4.3.2).

4.1.2 En droit fiscal, les autorités attribuent en principe les rapports de droit et opérations juridiques - sous réserve de la preuve du contraire - à celui au nom duquel ils sont conclus (YERSIN/GIRARDIN, in NOËL/AUBRY-GIRARDIN (éd.), *Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt direct*, 2^{ème} éd., Bâle 2017, remarques préliminaires ad n° 61 ss). Par rapport fiduciaire, il faut entendre la relation dans laquelle une partie agit en son propre nom mais pour le compte d'un autre. Les conséquences fiscales de telles transactions doivent en principe être attribuées à la personne pour le compte de laquelle elle s'effectue (fiduciant) et non pas au fiduciaire (RYSER/ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse (impôts directs)*, 2002, p. 45).

4.1.3 D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, il est présumé que les opérations effectuées en son nom propre sont conclues pour le compte de la personne qui agit. En principe, les autorités fiscales peuvent imputer les rapports de droit et leurs conséquences juridiques au contribuable dont le nom apparaît, sous réserve de la preuve du contraire. L'existence à titre exceptionnel d'un rapport fiduciaire impose donc au contribuable qui entend s'en prévaloir, en tant que facteur diminuant son imposition, d'en apporter la preuve. L'affirmation selon laquelle une relation juridique conclue en son propre nom l'a été pour le compte d'un tiers ne sera ainsi prise en compte que si le contribuable parvient à démontrer sans discussion possible le rapport fiduciaire. La preuve de l'existence d'un tel rapport peut être apportée en premier lieu en produisant le contrat écrit de fiducie, sans pour autant que l'absence de contrat écrit ne soit en tant que telle déterminante, à condition que d'autres éléments prouvent de manière évidente que la personne a agi pour le compte d'un tiers (voir par exemple TF 2C_382/2017 du 13 décembre 2018 [= RF 2019 p. 301] c. 5.6.1 et les références citées). Il découle également d'une notice sur les rapports fiduciaires de l'Administration fédérale des contributions d'octobre 1967 (consultable à l'adresse www.estv.admin.ch, rubrique Impôt anticipé/Droits de timbre/Notices/S-02.107), à laquelle le Tribunal fédéral se réfère pour établir si les conditions permettant de tenir compte d'un rapport fiduciaire

sur le plan du droit fiscal sont réunies, qu'il faut que le contribuable produise le contrat écrit de fiducie, qui doit indiquer notamment l'identité et l'adresse du fiduciaire (voir notamment TF 2C_148/2016 et 2C_149/2016 du 25 août 2017 c. 8.1). Sur la base de la même notice, la reconnaissance sur le plan fiscal d'un rapport de fiducie suppose ainsi la réalisation des conditions cumulatives suivantes: il doit y avoir entre le fiduciaire et le fiduciaire des arrangements écrits conclus à l'époque où la fiducie a été constituée (1), le contrat de fiducie doit indiquer l'identité et l'adresse du fiduciaire (2), les biens soumis au rapport fiduciaire devront être énumérés avec exactitude (3), des avenants écrits au contrat de base seront, si nécessaire, établis (4), le fiduciaire ne doit encourir aucun risque découlant du placement, de la gestion et de la réalisation des biens fiduciaires, ces conditions étant expressément stipulées dans la convention de fiducie (5), le fiduciaire doit être rémunéré par une commission qui sera avant tout fonction des services rendus (6), les biens gérés à titre fiduciaire figureront séparément dans l'annexe aux comptes du fiduciaire et seront indiqués (7) et, enfin, les rapports fiduciaires doivent être fondés sur des motifs économiques sérieux et ne pas avoir pour but d'éviter des impôts, notamment étrangers (8; Philippe Béguin, La créance fiscale, in: Ordre romand des experts fiscaux [OREF], Les procédures en droit fiscal, 3^{ème} éd., 2015, p. 831 ss; Notice S-02.107). La réalisation des exigences formelles posées dans cette Notice n'est, d'après la jurisprudence, pas une condition indispensable pour la reconnaissance d'un rapport fiduciaire et le contribuable peut apporter la preuve d'une autre manière (voir par exemple TF 2C_148/2016 et 2C_149/2016 précités c. 8.1). A défaut d'une telle preuve, on ne peut reprocher à l'autorité de conclure que toute somme d'argent reçue par une personne en son nom propre l'a enrichie (TF 2C_1014/2013 du 22 août 2014 c. 9.2 [=Pra 2015/54 p. 424] non publié aux ATF 140 I 271).

4.2 Comme déjà relevé, les recourants font valoir pour l'essentiel que l'argent encaissé sur le compte de la recourante ne leur était pas destiné, mais appartenait bel et bien à la Société, qui était mandatée pour effectuer les travaux. En ce sens, ils font valoir que le recourant a œuvré à titre gratuit comme conseil du maître d'œuvre et travaillé gratuitement pour le compte de la Société, l'encaissement de l'argent résultant d'un contrat de

fiducie lié au fait que dite Société ne possédait pas de compte bancaire. Ainsi que cela ressort de ce qui précède, il appartient ainsi aux recourants d'établir l'existence d'un rapport de fiducie à même de justifier l'encaissement des sommes d'argent précitées.

4.2.1 D'emblée, les recourants, en affirmant que le contrat de fiducie n'est soumis à aucune exigence de forme, omettent de prendre en compte le fait que la liberté de forme dont jouit en soi le rapport de fiducie en droit privé peut avoir certaines conséquences différentes sur le plan fiscal, notamment en ce qui concerne les exigences de preuve (voir ci-avant c. 4.1.3). En l'espèce, il ne ressort en effet du dossier, ainsi que l'a relevé la CRMF (c. 4.2.3 des décisions attaquées), aucun contrat écrit de fiducie datant de la période de l'encaissement de l'argent par les recourants, ni même postérieur. Dans les faits, les recourants n'ont ainsi jamais été en mesure de prouver par pièce l'existence d'un tel contrat. Dans ces conditions, il s'agit d'examiner si d'autres éléments prouvent de manière évidente l'existence d'un rapport de fiducie entre la recourante et la Société justifiant l'encaissement des montants d'argent précités (voir ci-avant c. 4.1.3).

4.2.2 Les recourants ont certes produit une attestation rédigée par la fiduciaire de la Société le 15 novembre 2013 par laquelle celle-ci attestait "que les montants encaissés sur le compte CCP et I. _____ de M. et Mme B. _____ & A. _____ à H. _____ pour un montant de Fr 147'549.10 en 2011 et Fr. 118'783.60 en 2010 concernent des encaissements de recettes de la société E. _____ Sàrl. Etant donné que la société n'avait pas de compte bancaire, celle-ci a comptabilisé en chiffre d'affaires dans la Sàrl avec contrepartie le compte-courant associés. En aucun cas il s'agit d'encaissements privés. Les revenus ont bel et bien été indiqués en chiffres d'affaires d'E. _____ Sàrl à G. _____" (dos. ICI 526). Or, cette attestation d'un rapport de fiducie liant les recourants à la Société est postérieure, d'une part, à la période pour laquelle la fiducie aurait été constituée, à savoir pour des versements effectués au cours des années 2010 et 2011, comme l'a relevé à juste titre la CRMF et, d'autre part, à l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt entamée le 28 août 2013 à l'encontre des époux (dos. ICI 197 ss). Ladite attestation s'apparente ainsi davantage à une reconstitution a posteriori des faits et ne

permet pas de démontrer à suffisance l'existence d'un rapport fiduciaire existant déjà au moment du versement des fonds, ainsi que le requiert la jurisprudence du TF. Par ailleurs, si cette attestation tend à indiquer que les montants versés sur le compte bancaire de la recourante ont également été pris en compte à titre de chiffre d'affaires de la Société, il en ressort également que ces montants n'ont pas été comptabilisés dans le compte principal de la Société, mais bel et bien dans le compte courant des associés ("C/C A. _____", voir ci-avant c. 2.2.1), alors pourtant que le recourant ne l'était plus en 2010. En tout état de cause, il n'existe au dossier aucun document probant attestant de l'existence d'un contrat de fiducie entre la Société et le recourant ou la recourante, qui a encaissé l'argent sur son propre compte.

4.2.3 Par ailleurs, les recourants font valoir que le recourant n'aurait rendu que des services à titre gratuit à la Société, qui aurait elle-même été mandatée pour effectuer les travaux, ce qui tendrait à accréditer leur thèse de l'existence d'un rapport de fiducie. A ce propos, il faut relever à titre liminaire que les recourants n'ont produit aucun contrat ou document attestant d'une relation, d'une part, entre le maître d'ouvrage et la société et, d'autre part, entre le recourant et la Société. Il existe certes plusieurs factures établies au nom de la recourante, ainsi qu'au nom de la Société (voir dos. ICI 174-180, certaines portant sur l'année 2011 ne faisant pas partie de l'objet de la contestation). Cependant, ces factures portent sur le travail effectué prétendument à titre gratuit par le recourant pour le compte de la Société, ainsi que cela ressort de la comptabilité qu'il a adressée le 1^{er} juin 2015 à l'ICI (voir dos. ICI 796-943). Il émane de ces pièces comptables, notamment, que le recourant a effectué environ une fois par semaine durant une année les trajets depuis H. _____ pour se rendre à D. _____ en lien avec la transformation du bien immobilier, ainsi que cela ressort du relevé des kilomètres faisant état de 20'140 km pour les déplacements du recourant à raison de 48 trajets pour l'année 2010 (dos. ICI 906). Par ailleurs, des frais de déplacement à hauteur de Fr. 12'084.- pour l'année 2010 ainsi que de nombreux montants ayant pour objet notamment des contraventions (dos. ICI 912-914 et 925), l'assurance du véhicule (dos. ICI 909 et 924) les plaques d'immatriculation (dos. ICI 910), l'entretien du véhicule (dos. ICI 911 et 915-922) et l'achat du véhicule

(dos. ICI 908) ont été ainsi facturés par le recourant à la Société. Il apparaît dès lors déjà douteux au vu de la fréquence des déplacements et des frais invoqués que le recourant ait agi dans ce cadre à titre purement gratuit, compte tenu de l'ampleur de l'activité déployée et étant précisé qu'il exerçait également une activité lucrative dépendante à 100%. De plus, quant à la nature des services rendus par le recourant, ce dernier a expliqué lors d'un premier entretien avec l'ICI le 26 février 2015 avoir fourni les plans d'architecture, dispensé des conseils ainsi que commandé du matériel à titre gratuit (notice rédigée le 27 février 2015 et faisant suite à l'entretien du 26 février au dos. CRMF 795; *Architekturpläne, die Beratung und auch Materialbestellung*), alors même que lors d'un second entretien mené le 26 novembre 2016, il a uniquement fait mention d'une activité de conseil en faveur du maître d'œuvre, sans donner plus de détail et expliqué que l'isolation et la pose d'une pompe à chaleur faisaient partie des buts poursuivis par la Société (notice rédigée le 26 novembre 2016 au dos. ICI 971). Ces déclarations paraissent à tout le moins contradictoires, de même qu'il ressort du dossier que les conseils et commandes de matériels excédaient largement les questions d'isolation et de pose d'une pompe à chaleur, mais portaient, par exemple, sur l'acquisition de meubles de cuisine ou de salles de bain, ou encore de parquet. Les premières déclarations sont en outre corroborées par diverses factures en rapport avec les travaux de l'immeuble qui ont été adressées directement au recourant (dos. ICI 880-898). La CRMF a par ailleurs remarqué à juste titre que le recourant a également procédé personnellement à des paiements conséquents, débités sur ses comptes personnels, notamment pour l'acquisition d'une salle de bain pour un montant de Fr. 12'154.- (dos. ICI 880-898), d'un spa pour un montant de Fr. 13'630.90.- (dos. ICI 866-879) ou encore des revêtements de sol en parquet et en bois pour un montant de Fr. 15'248.75.- (dos. ICI 850-864) et que plusieurs de ces factures ont été libellées au nom du recourant en tant qu'architecte (dos. ICI 850-851, 854 et 858-861). Il ressort également du dossier que le recourant a personnellement payé des honoraires d'un montant de Fr. 3'000.- dont l'objet était la surveillance du chantier (dos. ICI 903-905). Conformément à la jurisprudence du TF précitée, il faut ainsi relever que la nature des services rendus par le recourant dans le cadre des travaux coïncide de manière frappante avec les prestations exécutées par un architecte dans le

cadre d'un contrat d'architecture, que ce soit par l'établissement des plans, la dispense de conseil, les commandes des matériaux ou encore la surveillance de chantier (voir ci-avant c. 4.1). Ce faisceau d'indices tend à indiquer que le recourant a bel et bien exercé une activité indépendante accessoire, au vu de son implication personnelle et durable dans la transformation du bien immobilier, plutôt qu'apporté une simple aide, à titre gratuit, à la Société de son épouse, étant également rappelé à ce stade qu'aucun document écrit ne confirme l'existence d'une relation contractuelle entre le recourant et dite Société. A cela s'ajoute encore le fait que parmi les différents montants encaissés par la recourante, il existe également le versement d'honoraires, notamment pour des montants de Fr 16'000.- le 4 août 2010 (dos. ICI 172 et 935) et de Fr. 10'000.- le 24 décembre 2010 (dos. ICI 176 et 933). Or, il n'est nullement établi par les recourants qu'une personne autre que le recourant aurait eu une activité pour le compte de la Société qui aurait justifié le versement de tels honoraires. Certes les recourants ont avancé dans un courrier du 1^{er} juin 2015 à l'intention de l'intimée que "les factures d'honoraires concernaient essentiellement le remboursement de frais de déplacement, de repas et autres dépenses de la société directement ou indirectement liés au chantier en cause" (dos. ICI 943). Lors de son entretien du 26 novembre 2015 avec l'intimée, le recourant a également expliqué ne percevoir aucun salaire et que le maître d'ouvrage aurait mandaté un architecte et un contremaître (dos. ICI 970-971). D'une part, la première affirmation du recourant portant sur la destination des honoraires s'avère en contradiction avec le fait qu'un architecte et un contremaître auraient été mandatés par le maître d'ouvrage. D'autre part, aucune pièce au dossier ne vient étayer ces allégations (outre le mandat de surveillance, somme toute limité, cité ci-dessus, dos. ICI 903-905). La CRMF a souligné en outre, à juste titre, que le but de la société au moment des faits ne se recoupait pas avec les prestations du recourant dans le cadre des travaux. Sur le vu de ce qui précède, il appert que les services apportés par le recourant tendent bien davantage à démontrer l'exercice d'une activité exercée à titre indépendant que l'existence d'un mandat conféré à la Société et exécuté gratuitement par le recourant. Dans cette mesure, les recourants échouent à apporter la preuve d'un contrat de fiducie existant entre la Société et la recourante

justifiant l'encaissement des montants précités sur le compte bancaire de la recourante.

4.2.4 L'argument des recourants selon lequel les montants encaissés ont d'ores et déjà été imposés par le canton du Valais à titre de bénéfice de la Société et qu'une imposition par le canton de Berne des montants précités en mains des recourants engendrerait une double imposition n'est pas pertinent. Tout d'abord, ils n'ont pas établi l'imposition de ces revenus par le canton du Valais (étant toutefois précisé que la Société était visiblement déficitaire depuis plusieurs années et qu'il n'y a vraisemblablement eu aucune imposition) dans la mesure où seule la déclaration d'impôt pour l'année 2010 est disponible au dossier, mais non la décision de taxation (voir dos. ICI 939-942). Pourtant, il ne fait aucun doute que la recourante, gérante de tout temps de la Société, aurait parfaitement été en mesure de se procurer la décision de taxation rendue par les autorités fiscales valaisannes. On peine ainsi à comprendre pourquoi les recourants n'ont pas produit spontanément cette décision de taxation valaisanne, ni d'ailleurs pourquoi ils n'ont pas eux-mêmes pris contact avec les autorités valaisannes, s'ils entendaient tirer un avantage de cet élément de preuve. De plus, en vertu de sa souveraineté fiscale, le canton de Berne n'est pas lié par la décision de taxation du canton du Valais et le fait que cette dernière ait pris en considération les montants précités ne s'avère pas déterminant dans le cadre de la présente procédure. En effet, il appert que la Société était déficitaire depuis plusieurs années (plus de Fr. 200'000.- de report de pertes allégués pour les années 2003 à 2009, voir dos. ICI 941) et n'a ainsi plus que vraisemblablement payé aucun impôt sur le bénéfice en 2010. La société n'était dès lors de toute manière pas légitimée à recourir contre sa taxation en Valais, celle-ci étant, en toute hypothèse, équivalente à zéro.

4.2.5 Compte tenu de ce qui précède, le TA ne voit pas de raisons de procéder à l'administration des preuves requises par les recourants. D'une part, la situation telle qu'elle ressort du dossier s'avère suffisamment claire. Mais surtout, les recourants auraient sans autres été en mesure de produire l'ensemble des documents comptables dont ils demandent l'instruction, en raison de la qualité de gérante de la recourante. Par

ailleurs, quant à l'audition requise du maître d'ouvrage, les recourants n'exposent d'aucune façon en quoi cette audition serait de nature à influencer le sort de la cause. On précisera encore à cet effet que le maître d'ouvrage était lui-même associé-gérant de la société, aux côtés de la recourante. Son audition, outre le fait qu'elle n'aurait pas permis d'établir, a posteriori, la nature de la relation entre le recourant et la société, n'aurait représenté qu'une allégation d'une personne elle-même impliquée.

4.3 Sur le vu de ce qui précède, il appert que les recourants n'ont pas été en mesure de prouver à suffisance l'existence d'un contrat de fiducie entre la recourante et la Société justifiant l'encaissement des montants d'argent litigieux. En effet, d'une part, il n'existe au dossier aucun document écrit attestant une telle relation et, d'autre part, l'ampleur des travaux effectués par le recourant tend à indiquer une activité réalisée pour son compte personnel. Dans cette mesure, on ne peut reprocher à l'ICI, confirmé par la CRMF, d'avoir conclu que les sommes d'argent perçues ont enrichi les recourants. Les décisions de la CRMF concernant l'année 2010 s'avèrent ainsi conformes au droit en tant qu'elles nient tout rapport de fiducie entre les recourants et la Société.

4.4 Pour le surplus, les recourants ne soulèvent aucun grief quant aux conditions du rappel d'impôt et ne contestent pas le montant des reprises d'impôt.

5.

5.1 Les deux décisions relatives à l'année fiscale 2010 rendues par la CRMF les 17 septembre 2019 s'avèrent ainsi conformes au droit. Les recours interjetés par les recourants doivent par conséquent être rejetés, dans la mesure où ils sont recevables (voir ci-avant c. 1.1.1 et 1.1.2).

5.2 Vu l'issue de la procédure, les frais judiciaires pour la présente instance, fixés forfaitairement à Fr. 3'000.-, sont mis à la charge des recourants (art. 151 LI, en relation avec l'art. 108 al. 1 LPJA ; art. 144 al. 1 en lien avec l'art. 145 al. 2 LIFD); ils sont compensés avec l'avance de frais fournie.

5.3 Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 151 LI, en relation avec l'art. 108 al. 3 en corrélation avec l'art. 104 al. 1 et 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).

Par ces motifs:

1. Les recours concernant le rappel d'impôts cantonaux et communaux pour la période fiscale 2003 à 2010 sont rejetés dans la mesure où ils sont recevables.
2. Les recours concernant le rappel d'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2003 à 2010 sont rejetés dans la mesure où ils sont recevables.
3. Les frais de la présente procédure, fixés forfaitairement à Fr 3'000.-, sont mis à la charge des recourants et compensés avec leur avance de frais.
4. Il n'est pas alloué de dépens.
5. 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 juge:

Le greffier:

Voie de recours

Dans les 30 jours dès sa notification, 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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110).