



100 10 922

200 10 712

No. GCP: _____

La notification: 15.12.2016 PKA/DGR/cbi

COMMISSION DES RECOURS EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Séance du 13 décembre 2016

Composition de la chambre: Kästli, président; juges spécialisés: Kaiser et Steiner; Gribi et Wermuth, greffiers

Recours formés par

A. _____

contre

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

relatifs à l'impôt à la source pour 2010

La Commission des recours en matière fiscale constate en fait:

A. A. _____ (recourante; domiciliée en France) a travaillé par le passé pour la société SRG SSR idée suisse (ci-après: SSR) et a reçu au mois de janvier 2010 de la caisse de pension de la société SRG SSR idée Suisse (ci-après: caisse de pension SSR) une prestation en capital provenant de la prévoyance pour un montant de CHF _____. L'impôt à la source suisse a été déduit sur la prestation en capital versée. Le 5 janvier 2010, la recourante a déposé une demande de remboursement de l'impôt à la source. La recourante est d'avis qu'en vertu de la convention de double imposition conclue entre la Suisse et la France, il revient à la France d'imposer la prestation en capital.

B. L'Intendance des impôts du canton de Berne, Soutien à la taxation, Domaine Impôt à la source (Intendance des impôts) a rejeté la demande de la recourante en vue de la restitution de l'impôt à la source suisse retenu sur le versement de la prestation en capital, pour la dernière fois par décision sur réclamation du 11 novembre 2010. A l'appui de sa décision, l'Intendance des impôts a expliqué en résumé que selon les dispositions légales suisses, les prestations en capital versées à des personnes qui n'ont pas de domicile fiscal en Suisse au regard du droit fiscal sont assujetties à l'impôt à la source en Suisse. Dans la mesure où la recourante est domiciliée en France, il convient de prendre en compte également la convention conclue entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions. En vertu de cette convention, les rémunérations que verse une personne morale de droit public suisse à une personne de nationalité suisse résidant en France au titre de services rendus actuellement ou antérieurement, directement (ou indirectement à partir d'un fonds spécial), sont imposables en Suisse. La SSR, qui revêt la forme juridique d'une association, est une personne morale suisse de droit public. Par conséquent, la prestation en capital prend sa source dans une ancienne relation de travail de droit public, raison pour laquelle la prestation en capital doit être imposée dans l'Etat de la source, c'est-à-dire en Suisse.

C. En date du 14 décembre 2010, la recourante, représentée à l'époque par B. _____ (ancien représentant), a déposé auprès de la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (Commission des recours en matière fiscale) des recours contre cette décision sur réclamation et pris les conclusions suivantes, sous suite de frais et dépens:

- "- Autoriser la recourante à compléter le présent recours en fonction des pièces qui seront versées à la procédure par l'autorité intimée.
- Déclarer bon et recevable le présent recours contre la décision du 11 novembre 2010 de l'intendance des impôts du canton de Berne.

- Annuler ladite décision et ordonner la restitution de l'impôt à la source prélevé sur la prestation en capital du 4 janvier 2010."

L'ancien représentant motive les recours, d'une part, par le fait que l'Intendance des impôts n'a pas communiqué à la recourante – malgré une demande de sa part en ce sens – l'arrêt du Tribunal fédéral du 9 décembre 1996 ni le courrier du 7 avril 2004 envoyé à la caisse de pension SSR, documents sur lesquels l'Intendance des impôts s'était fondée pour statuer. Ce faisant, l'Intendance des impôts a violé le droit d'être entendue de la recourante. L'ancien représentant retient, d'autre part, que la SSR n'est pas une organisation de droit public, mais qu'elle est, en vertu de la loi fédérale sur la radio et la télévision, dont la révision est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2007, une organisation de droit privé. Selon la convention de double imposition qui existe entre la Suisse et la France, la prestation en capital est par conséquent assujettie à l'imposition par la France, de sorte que l'impôt à la source perçu en Suisse doit être remboursé.

D. L'Intendance des impôts s'est prononcée sur les recours par mémoire de réponse du 6 mars 2011 et a conclu à leur rejet. En ce qui concerne le grief de la violation du droit d'être entendue formulé par la recourante, l'Intendance des impôts a retenu que les décisions du Tribunal fédéral peuvent être réclamées au Tribunal fédéral, de sorte que le droit d'être entendue n'a pas été violé. L'Intendance des impôts confirme par ailleurs son point de vue selon lequel la SSR doit être qualifiée de personne morale de droit public et que pour cette raison la prestation en capital doit faire l'objet d'un impôt à la source en Suisse.

E. Par courrier du 30 mars 2011, l'ancien représentant a pris position sur la réponse de l'Intendance des impôts. Ses développements seront examinés dans les considérants en droit ci-après, dans la mesure où ils sont déterminants pour la décision.

F. En date du 7 février 2014, le Président de la Commission des recours en matière fiscale a suspendu la présente procédure de recours jusqu'à ce qu'un cas semblable pendant devant le Tribunal administratif du canton de Berne (Tribunal administratif) soit réglé par un arrêt entré en force. L'arrêt correspondant du Tribunal administratif a été prononcé le 20 avril 2016.

G. Par courrier du 16 juin 2016, le Président de la Commission des recours en matière fiscale, se référant à l'arrêt du Tribunal administratif du 20 avril 2016, a levé la suspension de la procédure de recours et donné aux parties la possibilité de faire parvenir à la Commission des recours en matière fiscale des conclusions finales.

H. L'ancien représentant a informé la Commission des recours en matière fiscale, le 22 juin 2016, qu'il n'était plus constitué pour la défense des intérêts de la recourante, ensuite de quoi la Commission des recours en matière fiscale a informé la recourante en personne de la levée de la suspension. Par courrier du 27 juin 2016, la recourante a fait savoir qu'elle maintenait son recours. Elle a en outre joint à son courrier deux notes d'honoraires de son ancien représentant. Le 11 juillet 2016, la recourante a communiqué à la Commission des recours en matière fiscale la nouvelle adresse.

I. L'Intendance des impôts a communiqué ses observations finales le 4 août 2016. Elle retient que selon l'arrêt du Tribunal administratif du 20 avril 2016, la SSR entre dans la catégorie des établissements autonomes et des personnes morales de droit public. Dans l'arrêt concerné, le Tribunal administratif a certes nié le droit d'imposition de la Suisse sur la base de la convention de double imposition entre la Suisse et la Thaïlande. La convention de double imposition entre la Suisse et la France, déterminante en l'espèce, contient cependant une réglementation différente, raison pour laquelle le droit d'imposition relatif aux prestations de la caisse de pension SSR revient à la Suisse.

J. La recourante a transmis ses conclusions finales par courrier du 23 août 2016. Elle retient que le Tribunal administratif a confirmé dans l'arrêt en question que la règle de l'imposition dans l'Etat de résidence s'appliquait aux prestations de retraite versées par la SSR. Le Tribunal administratif a de plus écarté comme non pertinente la question de savoir si la SSR est une société de droit public.

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

Le contenu des différentes écritures sera traité plus en détail dans les considérants en droit ci-après, dans la mesure où il s'avère pertinent pour statuer en la présente cause.

La Commission des recours en matière fiscale considère en droit:

1. Les décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts relatives à la perception d'impôts à la source peuvent faire l'objet d'un recours adressé 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. La recourante n'a pas obtenu gain de cause devant l'instance précédente. Elle a ainsi un intérêt digne de protection à ce que les

décisions sur réclamation soient annulées ou modifiées de sorte qu'elle a 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.

Le jugement de l'affaire est en principe de la compétence du juge unique (art. 70, al. 4, lit. c de la loi du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM; RSB 161.1]). Les circonstances de fait et de droit justifient toutefois qu'elle soit renvoyée pour jugement à la chambre (art. 70, al. 5 LOJM).

2. En l'espèce il est incontesté, et de plus établi sur la base de la décision du Tribunal administratif du 20 avril 2016, que la prestation en capital versée en 2010 par la caisse de pension SSR à la recourante résidant en France (qui possède la nationalité suisse) est assujettie à l'impôt à la source suisse (art. 6, al. 1, lit. e resp. f en relation avec l'art. 120, al. 1 resp. l'art. 121, al. 1 LI et l'art. 5, al. 1, lit. d resp. e en relation avec l'art. 95, al. 1 resp. l'art. 96, al. 1 LIFD; cf. arrêt du Tribunal administratif 100.2014.12/13/17U du 20.4.2016, in StE 2016 A 32 n° 24 cons. 2.1 ss et en particulier cons. 2.4). Il est également incontesté que la prestation en capital versée à la recourante par la caisse de pension SSR répond à la qualification de "pension" au sens des articles 20 et suivants de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (dans la version du 1.8.1998; CDI CH-F 1998; RS 0.672.934.91; voir à ce sujet également les art. 3, 4 et 11, al. 2 de l'Avenant à la Convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune [et du protocole additionnel y relatif, signé le 9 décembre 1966 à Paris, dans la version modifiée des Avenants signés le 3 décembre 1969 et le 22 juillet 1997 à Paris]). La question litigieuse et à examiner en l'espèce est celle de savoir si le droit d'imposition de la Suisse est écarté par la CDI CH-F 1998 – qui s'applique sans conteste au présent cas – resp. si le droit d'imposition appartient exclusivement à la France selon l'article 20 CDI CH-F 1998 ou revient à la Suisse selon l'article 21 CDI CH-F 1998.

3. Les articles susmentionnés de la CDI CH-F 1998 ont la teneur suivante:

Art. 20

Sous réserve des dispositions de l'article 21, les pensions et autres rémunérations similaires, versées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet Etat.

Art. 21

Les rémunérations, y compris les pensions, versées par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, ou par une personne morale du droit public de cet Etat, soit directement soit par prélèvement sur un fonds spécial, à une personne physique possédant la nationalité de cet Etat, au titre de services rendus actuellement ou antérieurement, ne sont imposables que dans l'Etat contractant d'où proviennent ces rémunérations.

L'article 21 CDI CH-F 1998 constitue une exception au principe de l'imposition de prestations de rente dans l'Etat de domicile ou de résidence (cf. art. 20 CDI CH-F 1998) et accorde à l'Etat payeur resp. à l'Etat de la source un droit d'imposition exclusif. Il convient de souligner à ce propos que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le texte de la convention ne limite pas le droit d'imposition de l'Etat payeur pour les rémunérations ou pensions de droit public uniquement aux relations de travail dans lesquelles l'employeur est l'Etat, mais qu'elle l'étend également aux activités effectuées au bénéfice de régies privatisées (établissements et personnes morales de droit public). En 1996, le Tribunal fédéral a statué sur une affaire présentant un état de fait similaire à celui du présent cas. Dans l'arrêt du 9 décembre 1996 (2A.191/1995), publié seulement en langue italienne, le Tribunal fédéral avait pour tâche de décider, sur la base de l'article 19 de la Convention du 26 avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI CH-E; RS 0.672.933.21), si la rente d'invalidité versée par l'ancienne Caisse fédérale d'assurance à un ancien collaborateur de la SSR résidant en Espagne était assujettie à l'impôt à la source en Suisse. Le Tribunal fédéral a répondu à cette question par l'affirmative et a retenu entre autres que le texte de l'article 19 de la CDI CH-E ne portait pas seulement sur les rémunérations des Etats membres et de leurs subdivisions politiques, mais également sur celles versées par des établissements et personnes morales de droit public. Cette réglementation qui diverge du modèle de Convention fiscale de l'OCDE (en vigueur à l'époque) étend le droit d'imposition de l'Etat payeur, ce qui, de l'avis du Tribunal fédéral, n'a rien d'exceptionnel (arrêt du Tribunal fédéral 2A.191/1995 du 9.12.1996, cons. 4). Selon le Tribunal fédéral, la question déterminante est de savoir si le texte de la convention limite le champ d'application de la dérogation pour les rémunérations de droit public – à l'instar du modèle de Convention fiscale de l'OCDE – aux relations de travail dans lesquelles l'employeur est l'Etat à proprement parler ou s'il comprend également les activités en faveur de régies privatisées (arrêt du Tribunal administratif 100.2014.12/13/17U du 20.4.2016, in StE 2016 A 32 n° 24 cons. 5.5; voir également Waldhoff in: Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5^e éd., 2008, pp. 1410 et 1418). Dans la mesure où l'article 21 CDI CH-F 1998 correspond à l'article 19 CDI CH-E pour ce qui est du champ d'application des activités

(les deux ne comprennent pas de restrictions comme "dans l'exercice d'une fonction publique", mais parlent simplement de "services rendus actuellement ou antérieurement" et comprennent en outre la notion de "personne morale de droit public") et compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'article 21 CDI CHF-F 1998 s'applique donc également aux activités des régies privatisées. Il s'ensuit que la nature juridique des relations de travail ou de l'institution de prévoyance n'est en principe pas déterminante pour répondre à la question de savoir si la prestation en capital versée par la caisse de pension SSR à la recourante en France est assujettie à l'imposition en Suisse selon l'article 21 CDI CH-F 1998. Les seules questions déterminantes sont celles de savoir si l'ancien employeur de la recourante, à savoir la société SSR, doit être considérée comme une institution de droit public ou de droit privé et si la caisse de pension SSR, qui a versé la prestation, représente un fonds spécial au sens de l'article 21 CDI CH-F 1998.

4. Dans la mesure où elle fait valoir en substance que le Tribunal administratif a déclaré, dans son arrêt du 20 avril 2016, que la question de la qualification de la SSR en tant que personne morale de droit public n'était pas pertinente (conclusions finales de la recourante du 23.8.2016), la recourante méconnaît que c'est uniquement dans le cadre de cet arrêt-là du Tribunal administratif que cette question ne revêtait pas un caractère déterminant. Cela en raison du fait que la Convention entre la Confédération suisse et le Royaume de Thaïlande en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI CH-T; RS 0.672.974.51), qui trouve application dans l'arrêt du 20 avril 2016, contient en son article 18, alinéa 2, déterminant dans ce cas, uniquement les notions d'"Etat contractant", de "subdivisions politiques" et de "collectivités locales", mais pas celle de "personne morale de droit public". Le Tribunal administratif est arrivé à la conclusion que la SSR ne peut être rangée ni sous la notion d'"Etat contractant", ni sous celles de "subdivision politique" ou "collectivité locale", de sorte que la rente versée par la caisse de pension SSR ne provient pas (indirectement) d'un fonds spécial constitué au sens de cette disposition. Etant donné que l'article 18, alinéa 2, lettre a de la CDI DBA CH-T ne contient pas la notion de "personne morale de droit public", le Tribunal administratif a renoncé à examiner si la SSR représente une personne morale de droit public (arrêt du Tribunal administratif 100.2014.12/13/17U du 20.4.2016, in StE 2016 A 32 n° 24 cons. 5.6). Pour la présente procédure, il n'est cependant pas possible de se fonder sans autres sur l'arrêt du Tribunal administratif du 20 avril 2016. Ainsi, la CDI CH-F 1998, qui est déterminante en l'espèce, contient à l'article 21 la notion de "personne morale de droit public". Cela signifie que si la SSR est une personne morale de droit public et la caisse de pension SSR, qui a versé la prestation en capital à la recourante, représente un fonds spécial érigé par les pouvoirs publics, alors la prestation en capital provenant de la prévoyance est assujettie à l'imposition en Suisse selon l'article 20 en relation

avec l'article 21 CDI CH-F 1998 (voir également à ce sujet l'arrêt du Tribunal administratif 100.2014.12/13/17U du 20.4.2016, in StE 2016 A 32 n° 24 cons. 4.3). Par conséquent, la question de savoir si la SSR est ou non une personne morale de droit public est tout à fait pertinente pour la présente procédure et doit être clarifiée ci-après.

5. Dans ce contexte, il convient d'examiner au préalable les bases juridiques sur lesquelles repose la SSR. La Constitution fédérale (Cst.; RS 101) règle la question de la radio et de la télévision d'une manière générale à l'article 93. Selon l'alinéa 1 de cet article, la législation sur la radio et la télévision relève de la compétence de la Confédération. Les principales tâches de ces médias sont énumérées à l'alinéa 2 de cette disposition. L'alinéa 3 garantit l'indépendance de la radio et de la télévision ainsi que leur autonomie dans la conception des programmes. La SSR n'est pas mentionnée dans la Constitution fédérale. Par contre, un chapitre entier lui est consacré dans la loi fédérale du 24 mars 2006 sur la radio et la télévision (LRTV; RS 784.40). La LRTV retient entre autres que la SSR n'a pas de but lucratif (art. 23), qu'elle remplit le mandat constitutionnel dans le domaine de la radio et de la télévision (art. 24) et que le Conseil fédéral lui octroie une concession à cette fin (art. 25). Selon la LRTV, la SSR doit notamment s'organiser de manière à garantir son autonomie et son indépendance de l'Etat et des différentes entités sociales, économiques et politiques (art. 31, al. 1, lit. a) et l'application des principes régissant la direction, la surveillance et le contrôle des sociétés anonymes (art. 31, al. 1, lit. f). Les statuts de la SSR sont soumis à l'approbation du Département fédéral de l'environnement, des transports, de l'énergie et de la communication (DETEC; art. 31, al. 2). La SSR est financée en majeure partie par la redevance de radio-télévision (art. 34). Les dispositions de la loi du 24 mars 2000 sur le personnel de la Confédération (LPers; 172.220.1) sont applicables par analogie à la rémunération des membres des organes dirigeants de la SSR (art. 35, al. 4). Enfin, la SSR est soumise à la surveillance financière du DETEC (art. 36).

5.1. Ces dispositions légales sont complétées dans la concession du 28 novembre 2007 octroyée par le Conseil fédéral en faveur de la société SRG SSR idée suisse (Concession SSR <<https://www.bakom.admin.ch>>, rubriques "Médias électroniques / Informations concernant les diffuseurs de programmes / SRG SSR / Octroi de concession et technique SRG SSR"). Cette concession contient un catalogue de prestations étendu, dédié en premier lieu à l'information, à la culture et à la formation. Il convient de noter à ce propos qu'il ne s'agit pas ici d'une concession au sens usuel du terme. En effet, la SSR n'est pas libre de postuler en vue de l'octroi de la concession, vu qu'elle est obligée par l'article 24, alinéa 1 LRTV de remplir le mandat en matière de programmes. La concession vient préciser ce mandat (voir également l'art. 1 dans le document "Concession SSR - rapport explicatif" [Explications], <<https://www.bakom.admin.ch>>, rubriques "Médias électroniques / Informations concernant les

diffuseurs de programmes / SRG SSR / Octroi de concession et technique SRG SSR"; Bernhard Rütsche, Was sind öffentliche Aufgaben? in: recht 4/2013, p. 153 ss, p. 160). Les dispositions de l'article 2 de la Concession SSR concrétisent l'importance de la SSR dans la société en général et dans le paysage radio-télévisuel en particulier. Conçu de manière fonctionnelle, le mandat de service public différencie la SSR des diffuseurs commerciaux et souligne son importance politique et fédérale (cf. également l'art. 2 des Explications). La concession contient par exemple des prescriptions quant au nombre de programmes de radio et de télévision que la SSR doit diffuser ainsi qu'au sujet des langues et du mode de diffusion de ces programmes (art. 4 et 5 Concession SSR). De plus, la concession retient notamment que la SSR se compose de quatre sociétés régionales (une société par région linguistique) (art. 22 Concession SSR) et que l'Assemblée générale des délégués est l'organe suprême de la SSR, tandis que le Conseil d'administration exerce la direction supérieure et la haute surveillance de la SSR (art. 23, al. 1 et 2 Concession SSR). Ce dernier est composé de neuf membres, dont deux sont désignés par le Conseil fédéral et trois par l'Assemblée des délégués (art. 24, al. 1 à 3 Concession SSR). Le mode de désignation des quatre derniers membres du Conseil d'administration n'est pas réglé dans la concession. Selon l'article 9, alinéa 1, lettre a des Statuts de la société de radiodiffusion et télévision (SRG SSR) du 24 avril 2009 (Statuts de la SRG SSR, <<http://www.srgssr.ch>>, rubriques "SRG SSR / Bases juridiques / Vue d'ensemble"), les quatre derniers sièges au Conseil d'administration reviennent aux présidents des sociétés régionales.

5.2. Les bases légales susmentionnées ne contiennent pas de disposition relative à la forme juridique de la SSR. Celle-ci ressort plutôt des Statuts de la SRG SSR. Selon l'article 1 de ces statuts, la SSR est une association au sens des articles 60 ss du code civil suisse (CC; RS 210), dont le siège est à Berne. L'association est composée des quatre sociétés régionales (art. 3 des Statuts de la SRG SSR), étant précisé que cette composition est déjà imposée par l'article 22 de la Concession SSR. Les sociétés régionales revêtent également la forme d'associations. Ainsi par exemple, la "*Radio- und Fernsehgesellschaft der deutschen und rätoromanischen Schweiz*" (SSR Suisse alémanique) a son siège à Zurich et est composée à son tour de sept sociétés membres qui représentent les régions de Zurich Schaffhouse, Berne Fribourg Valais, Bâle, Suisse orientale, Suisse centrale, Argovie Soleure et Suisse romanche (cf. Statuten der SRG Deutschschweiz, du 19 septembre 2011, <<http://www.srgssr.ch>>, rubriques "SRG SSR / Organisation institutionnelle / Société régionale SRG Deutschschweiz". Les sociétés membres sont organisées en sociétés coopératives ou en associations. Ce n'est qu'au niveau de la société membre que les personnes privées peuvent participer à la SSR (cf. art. 4 Statuten der SRG Deutschschweiz), étant précisé qu'elles n'ont que des moyens

limités d'influer sur l'activité professionnelle et aucun droit sur des parts de bénéfice ou de capital de la société.

5.3. Les autres dispositions des Statuts de la SRG SSR règlent en particulier la composition, l'organisation et les tâches des différents organes (Assemblée des délégués, Conseil d'administration, conseils régionaux, comités régionaux, directeur général et Comité de direction). Les Statuts de la SRG SSR retiennent à l'article 25, alinéa 1 – et c'est une particularité qui découle logiquement de la réglementation légale – que tant qu'elle est tenue par la loi de s'acquitter de son mandat de service public, la SSR ne peut ni être dissoute, ni renoncer à sa Concession.

5.4. La structure de la SSR paraît globalement complexe et présente des traits caractéristiques aussi bien d'une entreprise du domaine de l'économie privée que d'une institution de droit public. Outre la forme juridique de l'association, l'indépendance de la radio et de la télévision garantie par l'article 94, alinéa 3 de la Constitution fédérale est un critère en faveur d'une approche sous l'angle de l'économie privée. D'un autre côté, la LRTV et la Concession SSR contiennent des prescriptions détaillées relatives au mandat en matière de programmes, ainsi qu'à la qualité, au nombre et à la diffusion de ces programmes. La SSR n'est pas non plus libre sur la question de son organisation interne. Elle est par ailleurs soumise à la surveillance financière de la Confédération. De plus, ses recettes proviennent en majeure partie de la redevance de radio-télévision, donc de redevances de droit public (art. 34 LRTV; selon les comptes annuels 2015, à hauteur d'environ 75 %, <http://rg.srgssr.ch/fr/2015/chiffres-donnees-faits>).>).

5.5. Dans son arrêt de 1996, le Tribunal fédéral a considéré que la forme d'une association que revêt la SSR a un caractère formel prononcé, tandis que son organisation matérielle est en grande partie réglée par le droit public. Cela mène à une assimilation à une personne morale de droit public ("porta ad assimilarla a una persona giuridica di diritto pubblico"; arrêt du Tribunal fédéral 2A.191/1995 du 9.12.1996, cons. 7a). La SSR a un caractère hybride ("carattere ibrido"). D'un côté, elle est soumise à un statut de droit privé, afin de garantir l'indépendance au niveau des programmes, de l'autre côté, elle est fortement liée à l'Etat qui lui garantit une position dominante, qui contrôle la réalisation correcte des tâches attribuées et qui assure la mise à disposition des moyens nécessaires. De l'avis du Tribunal fédéral, ce dernier point jouait un rôle déterminant pour trancher la question de l'admissibilité de l'imposition des rentes à la source en Suisse. Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a retenu qu'en raison de cet attachement étroit à l'Etat, les salaires et les pensions pour services rendus versés par la SSR sont soumis à la souveraineté de notre pays et par conséquent à sa compétence en matière

d'imposition. Dans le cadre de sa décision, le Tribunal fédéral s'est principalement référé à la CDI CHF-E et a exposé que le but de l'article 19 CDI CH-E est de conférer à la Suisse le droit d'imposition sur les revenus et les rentes d'employés d'organisations qui sont fortement liées à l'Etat et dépendent des deniers publics (voir sur l'ensemble l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.191/1995 du 9.12.1996, cons. 7a ss).

5.6. La recourante fait valoir à ce propos que l'arrêt du Tribunal fédéral cité n'est pas pertinent pour le cas d'espèce, parce que les bases légales ont "évolué de manière considérable" avec l'entrée en vigueur de la LRTV révisée (recours du 14.12.2010). Cette argumentation ne convainc pas. Ainsi, il ressort déjà du message du 18 décembre 2002 relatif à la révision totale de la loi fédérale sur la radio et la télévision (Message LRTV, FF 2003, p. 1425 ss) que la révision ne change pas grand-chose aux relations entre l'Etat et la SSR (p. 1463 s.): par exemple, "la SSR repose toujours sur des sociétés et coopératives régionales". "Le nouveau droit permet toujours à la SSR de s'organiser en s'inspirant du modèle de la société anonyme." "La SSR conservera son organisation décentralisée dans laquelle le public est représenté." "Le Conseil fédéral continuera donc à ne nommer qu'une minorité des membres de la direction suprême." Seul le fait que la nomination du directeur général n'est plus soumise à l'approbation du Conseil fédéral comme le prévoyait la loi auparavant représente une augmentation significative de l'indépendance de la SSR (p. 1464). Le thème central de la révision de la LRTV n'était cependant pas les dispositions relatives à la SSR, mais un accès facilité au marché pour les fournisseurs privés indigènes. Ceux-ci n'ont plus besoin de concession, dans la mesure où ils ne revendiquent ni quote-part de la redevance ni accès facilité aux infrastructures de transmission (p. 1428). On ne voit dès lors pas dans quelle mesure les constatations faites par le Tribunal fédéral dans son arrêt 2A.191/1995 du 9 décembre 1996 ne devraient plus être valables en raison de la révision de la loi.

5.7. Dans l'ensemble, la Commission des recours en matière fiscale parvient à la conclusion que les traits caractéristiques d'une institution de droit public prédominent chez la SSR et que celle-ci constitue par conséquent une personne morale de droit public. Sur la base de l'arrêt du Tribunal administratif du 20 avril 2016, il faut ensuite partir du principe que la caisse de pension SSR représente un fonds spécial de la SSR et, partant, d'une personne morale de droit public et que la prestation en capital provient ainsi (indirectement) d'un débiteur public (arrêt du Tribunal administratif 100.2014.12/13/17U du 20.4.2016, in StE 2016 A 32 n° 24 cons. 4.3 et 5). C'est par conséquent la clause d'exception de l'article 21 de la CDI CH-F 1998 qui s'applique et la prestation en capital de la caisse de pension SSR versée à la recourante est soumise à l'imposition à la source en Suisse. Comme c'est la CDI CH-F 1998 qui s'applique, il n'est pas nécessaire d'examiner si l'alinéa 2 de l'article 21 CDI CH-F (activité commerciale de l'employeur

public), qui est entré en vigueur depuis le 4 novembre 2010 et qui prévoit l'imposition dans l'Etat de résidence, pourrait être rempli. Les recours doivent par conséquent être rejetés.

6. Il reste finalement à examiner si l'Intendance des impôts a violé le droit d'être entendue de la recourante dans le cadre de la procédure de réclamation, en ne lui faisant pas parvenir les documents (arrêt du Tribunal fédéral du 9.12.1996 et un courrier à la caisse de pension SSR du 7.4.2004) qu'elle demandait (recours du 14.12.2010). Le droit d'être entendu garanti par l'article 29, alinéa 2 Cst. est un droit fondamental autonome, valable pour tous les organes d'application du droit cantonaux et fédéraux (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6^e éd., 2010, n. 1674). Le droit de recevoir des décisions motivées est un aspect partiel du droit d'être entendu. Les exigences posées par l'article 29, alinéa 2 Cst. quant à l'étendue de la motivation sont remplies quand le destinataire de la décision est mis en mesure d'apprécier la portée de la décision et de déposer en toute connaissance de cause un recours auprès d'une instance supérieure. L'autorité n'est cependant pas tenue de se prononcer sur tous les arguments invoqués par les parties. Elle peut bien au contraire se limiter aux points essentiels, pertinents pour la décision. Il suffit que les considérations qui l'ont amenée à prendre sa décision en ressortent (Häfelin/Müller/Uhlmann, *ibid.*, n. 1706, avec références à la jurisprudence du Tribunal fédéral). D'une manière générale, il ne faut pas être trop exigeant quant à la motivation des décisions, d'autant moins quand les personnes concernées connaissent déjà les éléments essentiels ou lorsqu'il s'agit de décisions rendues dans le cadre d'une administration de masse. Dans de telles circonstances, des motivations très simples, brèves ou qui comprennent des formules, comme p. ex. la référence à une règle de droit, peuvent suffire (Merkli/Aeschlimann/Herzog, *op. cit.*, n. 7 ad art. 52 LPJA, avec références à la jurisprudence). En l'espèce, l'Intendance des impôts s'est référée, aussi bien dans la décision du 17 mars 2010 (pag. 54 ss) que dans la décision sur réclamation du 30 septembre 2010 (pag. 35 ss), notamment à l'arrêt du Tribunal fédéral qui remonte à l'année 1996 (arrêt du Tribunal fédéral 2A.191/1995 du 9.12.1996) ainsi qu'à un courrier adressé à la caisse de pension SSR du 7 avril 2004. Par courrier du 24 mars 2010, la recourante a demandé à l'Intendance des impôts de lui faire parvenir les documents correspondants (pag. 53). L'Intendance des impôts n'a pas donné suite à cette requête. Comme l'Intendance des impôts le fait remarquer à juste titre (cf. mémoire de réponse du 6.3.2011), les arrêts du Tribunal fédéral peuvent être obtenus auprès du Tribunal fédéral. Dans ce contexte, le droit d'être entendue de la recourante n'a pas été violé. La recourante a en outre disposé de cet arrêt au plus tard dans le cadre de la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale, vu que son ancien représentant l'a joint à la prise de position du 30 mars 2011. Dans la mesure cependant où l'Intendance des impôts s'est fondée pour ses décisions sur un courrier du 7 avril 2004, adressé à la caisse de pension SSR, il n'est pas clair de quel genre de courrier il s'est agi

dans ce cadre. Le courrier en question ne se trouve pas dans le dossier. Ni son contenu ni sa pertinence ne peuvent dès lors être examinés. Vu que l'Intendance des impôts ne s'est fondée que de manière marginale sur ce courrier et que ses considérations figurent de manière compréhensible dans les décisions, on ne discerne pas non plus de violation du droit d'être entendue sur ce point.

7. Vu l'issue de la présente procédure, les frais de celle-ci doivent être mis à la charge de la recourante. Elle doit supporter l'ensemble des frais de procédure, y compris d'éventuels frais d'expertise ou d'autres frais externes (art. 144, al. 1 et 5 LIFD et art. 200, al. 1 LI en relation avec les art. 1, 2, 53, 58 et 59 du décret du 24 mars 2010 concernant les frais de procédure et les émoluments administratifs des autorités judiciaires et du Ministère public [décret sur les frais de procédure, DFP; RSB 161.12]).

Si la recourante est représentée, une indemnité de dépens peut lui être allouée si elle obtient partiellement ou entièrement gain de cause. Comme la recourante succombe dans la présente espèce, il ne lui est pas alloué de dépens (art. 200, al. 4 LI et art. 144, al. 4 LIFD en relation avec l'art. 64, al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021]).

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

1. Le recours concernant les impôts à la source pour 2010 (impôts cantonaux) est rejeté.
2. Le recours concernant les impôts à la source pour 2010 (impôt fédéral direct) est rejeté.
3. Les frais de la procédure devant la Commission des recours, fixés à un montant forfaitaire de CHF 1'000.--, sont mis à la charge de la recourante.
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. La décision litigieuse sera jointe. Le mémoire de recours énoncera notamment les **conclusions et les motifs**.

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. La décision litigieuse sera jointe. Le mémoire de recours énoncera notamment les **conclusions et les motifs**.

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. _____
- l'Intendance des impôts du canton de Berne
- l'Administration fédérale des contributions

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

Le président

La greffière

Kästli

Gribi