



100 17 86

La commune: D. _____

No. GCP: _____

La notification: 13.12.2017 RNA/CLE/aae

COMMISSION DES RECOURS EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Séance du 12 décembre 2017

Composition de la chambre: Vice-présidente Nanzer; juges spécialisés: Glatthard et Studer;
Leumann et Niklaus, greffiers

Recours formé par

A. _____ SA

représentée par

B. _____ SA

contre

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

relatif aux impôts cantonaux 2014

La Commission des recours en matière fiscale constate en fait :

A. La recourante, «A._____ SA», est une société de holding. Le siège de la recourante se trouve à E._____ (NE). La recourante a un établissement stable à D._____, raison pour laquelle elle est également imposable dans le canton de Berne en vertu du rattachement économique. Pour l'année 2014, la recourante a déclaré le capital imposable comme suit (dossier de l'instance inférieure, pag. 41):

Capital-actions	_____
Réserve générale	_____
Report de bénéfices	_____
Réserve latentes	_____
Actions propres	_____
Capital imposable	_____

B. Par décision du 12 janvier 2016, l'Intendance des impôts du canton de Berne, section des personnes morales (Intendance des impôts) a imposé la recourante pour l'année fiscale 2014 sur la base d'un capital imposable de CHF _____ le capital déterminant pour le taux d'imposition se montant à CHF _____ (pag. 53). Il ressort du «décompte pro forma» du 1^{er} décembre 2015 (pag. 51-49), envoyé séparément, que l'Intendance des impôts n'a pas accepté le poste négatif relatif aux actions propres, d'un montant de CHF _____ selon la déclaration, et qu'elle a procédé à une reprise correspondante. Le capital imposable dans le canton de Berne s'en est trouvé augmenté de CHF _____. La reprise a été motivée par le fait que la nouvelle modalité de présentation des actions propres selon la pratique bernoise n'influence pas le montant du capital imposable, raison pour laquelle le montant négatif correspondant ne peut pas être pris en considération. L'Intendance des impôts a rejeté par décision du 7 février 2017 (pag. 73-72) la réclamation du 26 janvier 2016 dirigée contre cette reprise (pag. 61-58).

C. Par courrier du 1^{er} mars 2017, la recourante, représentée par C._____ SA (représentante), a interjeté recours auprès de la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (Commission des recours en matière fiscale) contre la décision sur réclamation. Elle conclut à l'annulation de la décision sur réclamation du 7 février 2017 et au renvoi de la cause à l'Intendance des impôts pour que cette dernière détermine à nouveau la taxation du capital imposable en tenant compte de la déduction pour actions propres. A l'appui de ses conclusions, la recourante fait valoir en substance que pour l'exercice 2014, elle a établi pour la première fois les comptes annuels selon le nouveau droit comptable, qui prescrit de manière impérative de tenir compte des actions propres détenues par l'entreprise sous forme de poste négatif venant en diminution des capitaux propres. Selon le principe de détermination,

les comptes annuels établis selon les règles du droit commercial ont autorité sur le bilan fiscal, ce que le nouveau droit comptable n'a pas modifié. La loi ne contient pas de règle correctrice permettant de traiter les actions propres de manière différente entre le bilan fiscal et le bilan commercial.

D. L'Intendance des impôts s'est prononcée sur le recours le 6 juin 2017 et a conclu à son rejet, sous suite de frais. Elle est en particulier d'avis que la modification quant à l'inscription des actions propres au bilan n'est qu'une adaptation au niveau du mode de présentation, qui n'a pas d'influence sur le capital imposable. Les actions propres constituent de véritables actifs de la recourante, qui doivent être pris en compte dans le capital propre imposable.

E. Dans sa réplique du 4 juillet 2017, la recourante a maintenu ses conclusions.

Le contenu des écritures susmentionnées sera traité plus en détail dans les considérants ci-après, dans la mesure où il est significatif pour la présente décision.

La Commission des recours en matière fiscale considère en droit:

1. Les décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts relatives aux taxations sur le bénéfice et le capital 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]). La Commission des recours en matière fiscale est ainsi compétente à raison du lieu et de la matière pour connaître le présent 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 la décision sur réclamation soit annulée ou modifiée, de sorte qu'elle a qualité pour recourir contre celle-ci (art. 195, al. 2 LI 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, interjeté en temps utile et dans les formes prescrites, le recours est recevable.

2. Dans la mesure où la reprise de CHF _____ sur le capital imposable effectuée par l'Intendance des impôts a eu pour effet d'augmenter le montant de l'impôt à acquitter dans le canton de Berne de moins de CHF 10'000.-- (taux d'imposition marginal pour les sociétés holding selon l'art. 106, al. 3 LI: 0.05 pour mille), le présent litige relève 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 droit justifient toutefois qu'il soit renvoyé pour jugement à la chambre (art. 70, al. 5 LOJM).

3. Est litigieuse en l'espèce la question de savoir comment les actions propres détenues par la recourante doivent être prises en considération lors de la détermination du capital imposable.

4. L'impôt sur le capital a pour objet le capital propre, qui comprend le capital social libéré, les réserves latentes imposées en tant que bénéfice et les réserves ouvertes (art. 102, al. 1 et 2 LI). Ces dispositions cantonales correspondent aux articles 29, alinéa 1 et alinéa 2, lettre a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14).

4.1 Selon le principe de déterminance, le bilan commercial ainsi que les principes d'évaluation du droit commercial font en principe foi en droit fiscal également. Les comptes annuels établis conformément aux prescriptions du droit commercial, composés du bilan et du compte de résultat, constituent le point de départ et le fondement de la détermination du bénéfice imposable (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3^e éd., 2016, n. 6 ad art. 58 LIFD; Brülisauer/Mühlemann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3^e éd., 2017, n. 12 ad art. 58 LIFD). Il n'est permis de s'écarter d'un établissement des comptes annuels conforme au droit commercial que si des règles correctrices fiscales le prévoient. Cela signifie que les autorités fiscales ne peuvent ni ignorer des écritures comptables prescrites par le droit comptable, ni exiger des écritures comptables que le droit comptable interdit (Brülisauer/Mühlemann, op. cit., n. 17 ad art. 58 LIFD). Le principe de déterminance s'applique également au calcul du capital imposable (Leuch/Burgunder in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, n. 2 ad art. 102 LI; Altorfer/Duss/Felber, Die steuerliche Gewinnermittlung unter neuem Rechnungslegungsrecht, in: ASA 83, p. 521 ss, p. 551; mutatis mutandis également Zwahlen/Lissi in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3^e éd., 2017, n. 19 ad art. 29/29a LIFD).

4.2 Le présent litige trouve sa source dans une disposition de droit commercial modifiée: la révision du droit comptable (titre trente-deuxième du code des obligations [RS 220], art. 957-964) est entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2013. Le nouvel article 959a CO décrit la structure du bilan. Selon l'alinéa 2, chiffre 3 de cet article, les capitaux propres doivent être présentés de la manière suivante:

- a. capital social ou capital de la fondation, le cas échéant ventilé par catégories de droits de participation,
- b. réserve légale issue du capital,
- c. réserve légale issue du bénéfice,
- d. réserves facultatives issues du bénéfice ou pertes cumulées, en diminution des capitaux propres,

e. propres parts du capital, en diminution des capitaux propres.

La recourante a établi les comptes annuels 2014 ici en cause pour la première fois selon le droit comptable révisé. Comme prévu à l'article 959a, alinéa 2, chiffre 3, lettre e CO, la recourante a comptabilisé dans les capitaux propres un poste négatif de CHF _____ pour les actions propres, ce qui correspond au montant indiqué dans la déclaration d'impôt (cf. pièce 2 annexée au recours et lettre A ci-dessus).

4.3 La disposition de l'article 959a, alinéa 2, chiffre 3, lettre e CO, selon laquelle les actions propres doivent être déduites des capitaux propres (libellé allemand: «eigene Kapitalanteile als Minusposten»), est en contradiction directe avec l'article 659a, alinéa 2 CO, plus ancien, mais toujours en vigueur. Ce dernier dispose qu'en cas de détention d'actions propres, un montant correspondant à leur valeur d'acquisition doit être affecté à une réserve séparée. Il convient de vérifier dans un premier temps laquelle de ces deux dispositions légales de droit commercial est applicable pour la comptabilisation des actions propres.

4.4 La règle courante selon laquelle, en cas de conflit de normes, la disposition la plus récente prévaut sur la plus ancienne (Forstmoser/Vogt, Einführung in das Recht, 4^e éd., 2008, n. 122 ad § 13) fait déjà pencher la balance en faveur de la comptabilisation des actions propres en tant que poste négatif dans les capitaux propres. L'examen de la genèse du nouveau droit comptable conduit au même résultat: initialement, le droit comptable aurait dû être révisé en même temps que le droit des sociétés anonymes. Le Conseil fédéral a adopté le message y relatif à l'attention des chambres fédérales le 21 décembre 2007 (Message concernant la révision du code des obligations, FF 2008 1407). Le projet de loi (FF 2008 1571) prévoyait la révision de l'article 659a CO également. Le nouvel alinéa 4 de cette disposition prévoyait d'obliger les sociétés anonymes à soustraire des réserves issues du bénéfice un montant correspondant à la valeur d'acquisition des actions propres qu'elles détiennent. Pour la présentation dans le bilan, le projet renvoyait, sous l'article 659a, alinéa 4 CO, à l'article 959a, alinéa 2, chiffre 3 CO.

4.5 Au cours des débats parlementaires, il fut décidé, au vu de l'initiative populaire fédérale «contre les rémunérations abusives», de traiter d'abord les modifications du droit comptable qui n'étaient pas contestées dans leur principe et de remettre à plus tard la révision du droit des sociétés anonymes (BO 2012 N 842; BO 2012 E 906). Le droit comptable révisé est ensuite entré en vigueur au 1^{er} janvier 2013 (RO 2012 6679). De nombreuses dispositions ayant trait à la comptabilité et contenues auparavant dans le droit des sociétés anonymes ont été abrogées à ce moment-là, ce qui n'a toutefois pas été le cas de l'article 659a, alinéa 2 CO. Avec son Message du 23 novembre 2016 concernant la modification du code des obligations (Droit de la

société anonyme), le Conseil fédéral a à nouveau transmis la révision du droit des sociétés anonymes aux chambres fédérales (FF 2017 353). Dans le projet de loi correspondant (FF 2017 625), l'article 659a, alinéa 4 CO a été formulé de la même manière (sur le fond, même si les termes diffèrent quelque peu) que dans le premier projet du 21 décembre 2007. Au vu de ces circonstances, il peut être admis sans autre que l'article 659a, alinéa 2 CO n'est resté en vigueur que suite à une inadvertance du législateur. C'est la conclusion à laquelle parviennent également la Conférence suisse des impôts (CSI), dans le cadre de son analyse sur le nouveau droit comptable du 26 novembre 2014 (disponible sous: <<http://www.steuerkonferenz.ch/fr/>>, rubriques «Documents / Analyses»; ci-après: analyse CSI), et Peter Böckli (Neue OR-Rechnungslegung, 2014, n. 443). Il est ainsi établi que la manière de comptabiliser les actions propres choisie par la recourante est conforme au droit commercial en vigueur. L'Intendance des impôts ne présente d'ailleurs pas d'arguments allant dans un autre sens.

5. Dans ces conditions, une «correction du bilan», soit le remplacement d'une approche contraire au droit commercial par une autre qui lui soit conforme (cf. Brülisauer/Mühlemann, op. cit., n. 116 ad art. 58 LIFD), est exclue d'emblée car, sous le nouveau droit, l'inscription d'actions propres à l'actif du bilan est contraire au droit commercial (Altorfer/Duss/Felber, op. cit., p. 547). Conformément au principe de déterminance exposé ci-dessus au considérant 4.1, les fonds propres tels que les a calculés la recourante dans ses comptes annuels en déduisant la valeur d'acquisition des actions propres, sont ainsi également déterminants pour le capital imposable. Selon les règles légales applicables en matière d'impôt sur le bénéfice, s'écarter du bilan commercial présupposerait l'existence d'une règle correctrice dans le droit fiscal (désignée par Brülisauer/Mühlemann comme «steuerrechtliche Bilanzanpassung» [correction fiscale du bilan], n. 143 ad art. 58 LIFD). La recourante défend le point de vue qu'il n'existe pas de règle correctrice applicable au cas d'espèce.

6. L'Intendance des impôts, de son côté, estime que la reprise effectuée sur le capital imposable se justifie à plusieurs titres.

6.1 Elle souligne tout d'abord que, selon l'ancien droit comptable, la valeur d'acquisition des actions propres devait être portée à l'actif du bilan et qu'une réserve séparée d'un même montant devait être constituée au passif. Cette réserve faisait incontestablement partie du capital propre imposable. La réserve pour les actions propres est cependant toujours dissoute dans le bilan fiscal, lorsqu'un rachat d'actions au sens de l'article 4a de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.241) a fait l'objet d'un décompte d'impôt anticipé. Il était ainsi déjà courant, sous l'ancien droit, de considérer les actions propres de manière différente dans le bilan fiscal et dans le bilan commercial. Cette présentation est confirmée par Altorfer/Duss/Felber, qui retiennent à ce sujet que l'article 4a LIA peut être

compris comme une règle correctrice fiscale, mais qui estiment cependant inhabituel le fait que ce concept du droit de l'impôt anticipé pour les cas d'acquisition d'actions propres ait également été transposé en droit de l'imposition du bénéfice (op. cit., p. 520 s.). On ne voit cependant pas dans quelle mesure l'article 4a LIA pourrait être utile à la situation sous le droit comptable révisé, car selon ce nouveau droit, la valeur d'acquisition des actions propres acquises doit dans tous les cas être déduite des capitaux propres dans le bilan commercial. Il n'y a par conséquent plus de raison, pas même pour les cas de figure soumis à l'impôt anticipé, de s'écarter du bilan commercial (du même avis également Altorfer/Duss/Felber, op. cit., p. 546).

6.2 L'Intendance des impôts fait ensuite valoir que le législateur fédéral n'a envisagé aucune modification des bases fiscales de l'imposition du capital (notamment de l'art. 29 LHID). Selon elle, la question ne s'est même pas posée, car le législateur est parti du principe que la révision du droit comptable était fiscalement neutre, justement compte tenu du principe de détermination.

6.3 Dans la mesure où cet exposé signifie que l'Intendance des impôts donne à la notion de «réserves ouvertes» des articles 102, alinéa 2 LI et 29, alinéa 2, lit. a et b LHID une autre interprétation que celle prévalant en droit commercial ou comptable, ce raisonnement revient à assouplir le principe de détermination. Les travaux préparatoires relatifs à la révision du droit comptable ne contiennent cependant pas d'indices permettant de supposer que telle aurait été l'intention du législateur. Il est vrai que le Message souligne expressément que la révision devait être fiscalement neutre (FF 2008 1410 ainsi que notamment le ch. 1.3.5.6). Cet objectif avait cependant été formulé pour l'ensemble du projet de révision. Il n'est pas possible d'en tirer la conclusion que chaque disposition, considérée isolément, doit être fiscalement neutre. Les intentions du législateur qui n'ont pas trouvé leur expression dans la loi elle-même ne sont de toute manière pas déterminantes (Höhn/Waldburger, *Steuerrecht*, Band I, 9^e éd., 2001, n. 43 ad § 5).

6.4 Il ressort en outre des travaux préparatoires que la neutralité fiscale recherchée dans le cadre de la révision de la loi devrait prendre en considération les inquiétudes provenant de cercles proches de l'économie. Dans le cadre de la procédure de consultation, ces cercles avaient exprimé la crainte que le principe de la «true and fair presentation» (c.-à-d. d'une présentation de la situation du patrimoine fidèle aux circonstances réelles) figurant dans l'avant-projet restreigne inutilement la marge de manœuvre en matière fiscale des petites et moyennes entreprises (PME) notamment. Il a été rappelé que la possibilité, accordée jusqu'alors, de constituer des réserves latentes constituait un attrait fiscal et un facteur concurrentiel significatif (Message, *ibid.*, p. 1420). Au vu des avis récoltés dans le cadre de la procédure de consultation, le Conseil fédéral a renoncé à la réglementation encore contenue dans l'avant-

projet, selon laquelle les amortissements, corrections de valeur et provisions qui ne sont pas acceptés par les autorités fiscales auraient dû être traités de la même manière en droit commercial («renversement» du principe de détermination, Message, *ibid.*, p. 1422). Lors des débats parlementaires, ce mouvement a encore été amplifié par la suppression de l'article 960f de l'avant-projet du CO selon lequel les amortissements, corrections de valeur et provisions refusés par les autorités fiscales devaient être indiqués dans l'annexe aux comptes annuels (BO 2010 N 1382). Eu égard au droit comptable révisé, la notion de neutralité fiscale signifie ainsi avant tout que les réserves latentes (dans leur ensemble) continuent d'être admises comme par le passé. Les travaux préparatoires ne contiennent par contre rien qui permette de penser que le législateur ait voulu éviter tout allègement de la fiscalité des entreprises.

6.5 A cela s'ajoute que dans le Message, la neutralité fiscale et le principe de détermination ne sont en aucune façon présentés comme étant opposés. Au contraire: c'est justement le fait de conserver le principe de détermination qui devait permettre de garantir la neutralité fiscale de la révision de la loi. A l'inverse, la neutralité fiscale recherchée exclut une amélioration de la présentation de la situation économique de l'entreprise au plus proche de la réalité (Message, *ibid.*, ch. 1.3.5.7). Dans le cadre de sa déclaration liminaire lors des débats parlementaires sur la révision du droit comptable, Claude Janiak, président de la Commission du Conseil des Etats, a souligné que le projet devait être fiscalement neutre et que les comptes établis selon les prescriptions du droit commercial continuaient de faire foi pour le calcul de l'impôt (BO 2009 E 1187). Le législateur s'est ainsi prononcé explicitement en faveur d'un maintien strict du principe de détermination.

7. Les explications de l'Intendance des impôts peuvent également être comprises dans le sens que le législateur fiscal aurait créé une norme correctrice fiscale (p. ex. en modifiant la définition du capital imposable contenue à l'article 29, alinéa 2 LHID), s'il avait été conscient des conséquences fiscales des nouvelles règles d'inscription au bilan concernant les participations au capital détenues par la société elle-même. Cela revient en fin de compte à faire valoir une lacune de la loi (proprement dite) qui pourrait être comblée par les autorités et la justice fiscales. Il ne peut cependant y avoir de lacune de la loi proprement dite que lorsque la loi ne contient aucune réponse à une question qui aurait nécessairement dû être réglée, ce qui n'est que rarement le cas dans le domaine du droit fiscal matériel (Höhn/Waldburger, *op. cit.*, n. 18 ad § 5). A cette aune, force est de constater qu'il n'y a pas de lacune proprement dite dans le présent cas de figure. Même à supposer que le Conseil fédéral et le parlement n'auraient pas délibérément accepté les conséquences fiscales de la modification du mode de comptabilisation au bilan des actions propres, et à supposer toujours que, s'ils en avaient été conscients, ils auraient modifié le droit fiscal (suppositions que rien ne vient étayer), la loi serait

tout au plus incomplète (situation également décrite comme une lacune improprement dite). Le principe de la légalité interdit aux entités chargées d'appliquer le droit de combler les lacunes improprement dites. Seul le législateur est habilité à le faire (Höhn/Waldburger, op. cit., n. 14 ad § 5). Au vu de ce qui précède, la Commission des recours en matière fiscale estime qu'il n'est pas possible, en l'espèce, d'admettre une lacune de la loi et, partant, de créer une règle correctrice fiscale qui permettrait de traiter les actions propres d'une manière différente que celle prévue par les règles du droit commercial régissant le bilan.

8. Se référant à l'analyse CSI, l'Intendance des impôts explique enfin que l'inscription des actions propres en diminution des capitaux propres ne constitue qu'une modification de la présentation des comptes, sans effet sur la pratique fiscale. Elle est d'avis que d'un point de vue commercial, civil et fiscal, les actions propres demeurent des actifs dont la société peut disposer. Il convient de répondre à cela que le fait qu'une société anonyme acquière ses propres actions ne va en soi pas sans poser de problème (une société ne pouvant pas être son propre propriétaire). Jusqu'en 1992, l'acquisition d'actions propres était en principe interdite (Boemle/Lutz, *Der Jahresabschluss*, 2008, p. 303). Depuis lors, l'article 659 CO permet l'acquisition d'actions propres, mais seulement à hauteur de 10 % du capital-action au maximum (al. 1), ou jusqu'à 20 % dans des cas particuliers (al. 2). Boemle/Lutz considèrent que la pratique, prévue depuis longtemps déjà par diverses normes comptables et consistant à considérer les actions propres comme un poste négatif dans les capitaux propres, est la solution la plus appropriée d'un point de vue juridique et économique (op. cit., p. 305). Il est ainsi expliqué dans le Message concernant le nouveau droit comptable que les fonds utilisés pour l'acquisition d'actions propres ne sont pas disponibles, ni pour des distributions aux actionnaires, ni comme substrat de responsabilité pour les créanciers, tant que la société n'a pas revendu ces actions. L'ancienne pratique, qui consistait à inscrire la valeur des actions propres à l'actif du bilan et à faire apparaître une réserve spéciale au passif, est explicitement qualifiée de trompeuse, car le flux de trésorerie figure encore entièrement dans le bilan. Car les actions propres ne sont pas des actifs qui peuvent être réalisés dans le cours normal des affaires, comme des créances ou des marchandises. Le même raisonnement s'applique en principe également aux actions cotées en bourse. En réalité, le rachat d'actions est un «remboursement» (guillemets dans le texte original) aux bailleurs de fonds (Message, FF 2008, p. 1479 et 1525). Altorfer/Duss/Felber contredisent également l'analyse CSI sur ce point et soulignent que le nouveau droit comptable conduit à une diminution de l'assiette de l'impôt sur le capital (op. cit., p. 551; du même avis: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 43a ad art. 58 LIFD). Il en découle que la Commission des recours en matière fiscale ne saurait suivre l'Intendance des impôts et la CSI. La modification des règles relatives à l'inscription des actions propres au bilan n'est pas un simple changement de présentation, pas plus que les actions

propres ne constituent, du point de vue du droit commercial ou civil, des actifs ordinaires de la société anonyme. Au vu des considérants qui précèdent, il ne se justifie pas de déroger au bilan commercial pour déterminer le capital imposable.

9. Pour résumer, il convient de retenir qu'en vertu du nouveau droit comptable, les actions propres doivent impérativement être inscrites en poste négatif dans les capitaux propres. Il ne s'agit pas d'une simple modification de la présentation du bilan, mais d'une adaptation législative qui a pour effet de réduire le capital propre selon le droit commercial. Le principe de déterminance demeurant applicable de manière inchangée, le capital propre ainsi déterminé doit en principe être utilisé également pour le bilan fiscal. Vu que le droit fiscal ne contient pas de règle correctrice et qu'une telle règle ne peut pas non plus résulter de l'admission d'une lacune de la loi, une adaptation fiscale du bilan n'entre pas en ligne de compte. Le présent recours doit par conséquent être admis et le capital imposable doit être fixé conformément à la déclaration de la recourante.

10. Vu l'issue de la présente espèce, il n'y a pas lieu de prononcer des frais de procédure (art. 200, al. 1 LI).

Compte tenu du fait que la recourante est assistée de mandataires dans la présente procédure et qu'elle a en conséquence dû engager des frais indispensables et relativement élevés, il lui est alloué des dépens (art. 200, al. 4 LI). Ceux-ci sont fixés en proportion de la mesure dans laquelle la recourante a obtenu gain de cause et conformément au tarif-cadre prévu (art. 11 de l'ordonnance sur le tarif applicable au remboursement des dépens [ORD; RSB 168.811]), sur la base de la note de frais requise et versée au dossier, laquelle indique un total de CHF 12'460.--. La note de frais transmise, resp. la liste des opérations ne mentionne pas de débours. Elle porte sur un total de 24.40 heures, ce qui correspond à un tarif horaire de CHF 510.65. Selon l'usage, la Commission des recours en matière fiscale réduit le tarif horaire à CHF 250.--, de sorte qu'il en résulte des honoraires s'élevant à CHF 6'100.-- au total.

Compte tenu de la note de frais versée au dossier, resp. des dépenses alléguées ainsi que de l'article 11 ORD, il se justifie en l'espèce d'allouer une indemnité de dépens d'un montant forfaitaire de CHF 6'500.--.

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

1. Le recours est admis et le capital déterminant pour le taux d'imposition est fixé à CHF _____. La cause est renvoyée à l'Intendance des impôts pour qu'elle procède à la taxation du capital imposable dans le canton de Berne.
2. Il n'est pas prononcé de frais de procédure.
3. Il est alloué à la recourante une indemnité de dépens d'un montant forfaitaire de CHF 6'500.--.
4. **Cette décision peut être attaquée devant le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, Speichergasse 12, 3011 Berne, dans les 30 jours à compter de sa notification, par un recours en trois exemplaires.** Le délai de recours est réputé observé lorsque le recours est consigné à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai. Le mémoire de recours énoncera notamment les **conclusions et les motifs**. Le recours doit être rédigé et signé par la personne contribuable elle-même ou par un avocat autorisé à pratiquer devant les tribunaux bernois (art. 15, al. 4 LPJA). La décision litigieuse sera jointe.
5. La présente décision est notifiée à:
 - C. _____ SA, à l'intention de A. _____ SA
 - l'Intendance des impôts du canton de Berne
 - la Commune de D. _____

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

La vice-présidente

Le greffier

Nanzer

Leumann