



100 21 458 200 21 336
100 21 459 200 21 337
100 21 460 200 21 338
100 21 461 200 21 339
100 21 462 200 21 340
100 21 471 200 21 346
100 21 473 200 21 347
100 21 474 200 21 349
100 21 475 200 21 350

La commune: J. _____ (NPA 2740)

No. GCP: _____

La notification: 12.1.2023 RNA/DGR/aae

COMMISSION DES RECOURS EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Séance du 10 janvier 2023

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

Recours formés par

A. _____ SA

représentée par

C. _____

contre

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

relatifs au rappel des impôts cantonaux et de l'impôt fédéral direct 2008 à 2016

La Commission des recours en matière fiscale constate en fait:

A. La société A. _____ SA, dont le siège est à J. _____ (auparavant, soit jusqu'en 2017, B. _____ SA, recourante) est active dans la fabrication et la distribution d'outillage pour tours automatiques. L'actionnaire majoritaire de la recourante est D. _____.

Le 10 novembre 2016, D. _____ et son épouse, E. _____ (ensemble les époux), ont déposé auprès de l'Intendance des impôts du canton de Berne, Région _____ (Intendance des impôts) une dénonciation spontanée non punissable relative à des éléments de revenu et de fortune non déclarés pour les années fiscales 2006 à 2014. Dans ce cadre, ils ont expliqué qu'ils étaient les premiers bénéficiaires de la société F. _____, fondée en 1996, revêtant la forme juridique d'une Anstalt liechtensteinoise et ayant son siège à Vaduz. Les époux ont précisé que les recourants ont détenu les participations dans F. _____ dès sa création, bien que ces participations aient été détenues à titre fiduciaire par une tierce personne (homme de paille) jusqu'au 23 février 2008. Selon eux, F. _____ avait été créée pour acheter des marchandises (pièces en h. _____) pour la recourante et les lui vendre, de manière à éviter que les fournisseurs de la marchandise ne sachent qu'elle était en fait destinée à A. _____ SA, et pouvoir ainsi préserver le secret de fabrication. Ils ont encore indiqué que les marchandises revendues à la recourante n'avaient (en partie) pas été payées par cette dernière, mais compensées par une dette préexistante de F. _____ à l'égard de D. _____ (ci-après le «prêt») ce qui représentait indirectement un apport en capital dissimulé en faveur de la recourante, et que le solde de la dette, à hauteur de CHF 11'116.--, avait ensuite été distribué à D. _____ par F. _____. La distribution non déclarée devait par conséquent être ajoutée au revenu de l'année 2011 tandis que le prêt ainsi que les participations dans F. _____ devaient faire l'objet d'un rappel de l'impôt sur la fortune.

Par courrier du 2 décembre 2016, l'Intendance des impôts, Taxations centralisées, Rappels d'impôts (TC-R), a ouvert une procédure de rappel d'impôt contre les époux D. _____.

B. Le 19 juillet 2018, se fondant sur les renseignements des recourants, elle a également ouvert une procédure en rappel d'impôt à l'encontre de la recourante. La TC-R a constaté que la recourante, par le biais d'achats de matériaux auprès de F. _____, avait effectué des distributions de bénéfices en faveur de D. _____.

C. Après divers échanges de courriers, I. _____ SA, qui représentait la recourante à l'époque (ancienne représentante) a informé la TC-R le 29 mai 2019 que la recourante bénéficiait de l'exclusivité dans son secteur d'activité, qu'il était dès lors important que les fournisseurs et la concurrence ignorent la provenance des pièces en h. _____ transformées par la recourante.

Selon ses explications, les fournisseurs s'intéressaient en effet à la fabrication et à l'amélioration de la h._____ afin de s'arroger la paternité du produit, tandis que la concurrence avait un intérêt à connaître l'identité du fournisseur; le secret était donc d'autant plus important que seul un fournisseur était en mesure de répondre aux besoins spécifiques de la recourante et de fabriquer le mélange requis. L'ancienne représentante a précisé que, dans ce cadre, F._____ supportait tous les frais et vendait les marchandises à la recourante à un prix fixe, et que ce procédé avait été choisi uniquement pour préserver les secrets de fabrication. Le 12 novembre 2019, la TC-R a fait parvenir à la recourante ses calculs du rappel d'impôt (version provisoire) et lui a imparti un pour prendre position à ce sujet. Elle a expliqué que l'activité de F._____ consistait à acheter des pièces en h._____ et à les revendre à la recourante avec bénéfice, que F._____ n'avait pas d'activités commerciales avec des tiers et qu'elle n'avait de ce fait pas effectué de transactions commerciales juridiquement indépendantes, raison pour laquelle elle devait être qualifiée de transparente selon le droit fiscal. La TC-R a estimé que le gain de F._____ devait par conséquent être comptabilisé auprès de la recourante. Constatant que les stocks n'avaient pas été activés et que les années 2007, 2009 et 2013 avait par conséquent présenté des pertes, la TC-R a annoncé que ces pertes seraient imputées sur le bénéfice des années suivantes. L'ancienne représentante a remis sa prise de position le 27 décembre 2019. Elle a fait valoir que c'était à tort que la TC-R considérait F._____ comme transparente et imputait ses résultats à la recourante pour ensuite les reprendre chez D._____ en tant que prestation appréciable en argent. Elle a précisé que F._____ devait couvrir les frais liés à son activé par le biais d'une marge sur les marchandises vendues. Après d'autres échanges de correspondances, un entretien a eu lieu le 15 juillet 2020, puis la TC-R a rendu sa décision de rappel d'impôt le 9 février 2021. La fixation de rappel d'impôt notifiée s'étendait aux périodes fiscales 2008, 2010, 2011, 2015 et 2016 pour les impôts cantonaux et pour l'impôt fédéral direct et se montait à CHF 39'986.55 au total (CHF 24'082.45 impôts cantonaux et CHF 15'904.10 impôt fédéral direct, intérêts moratoires compris). Il a été renoncé à une amende pour soustraction d'impôts. En ce qui concerne le calcul du rappel d'impôt et la motivation, la TC-R a renvoyé à son courrier du 12 novembre 2019.

D. Le nouveau représentant mandaté par les recourants, soit C._____, (représentant), a déposé réclamation contre la décision de rappel d'impôt le 9 mars 2021. Il a fait valoir que l'Anstalt était une forme juridique spécifique à l'ordre juridique liechtensteinois et inconnue du droit suisse, que récemment, le Tribunal fédéral avait assimilé l'Anstalt à une fondation de droit suisse et qu'on pouvait en conclure que F._____ devait en principe être reconnue comme une personne morale opaque, c'est-à-dire non transparente fiscalement. Il a estimé qu'il ne se justifiait dès lors pas de qualifier F._____ de transparente, c'est-à-dire de nier son existence, et d'imputer ses bénéfices à la recourante. Selon lui, les éléments constitutifs de l'évasion fiscale n'étaient pas

réunis en l'espèce; en effet, aucun paiement personnel du fondateur n'avait été fait au moyen du compte bancaire de F._____ et cette dernière poursuivait une réelle activité économique. Le représentant a également fait valoir que le rappel d'impôt violait la convention de double imposition entre la Suisse et le Liechtenstein et qu'il fallait en outre tenir compte de la méthode cost-plus pour F._____ étant donné que cette dernière et A._____ SA étaient des entités liées. La TC-R a rejeté la réclamation par décision du 19 novembre 2021. Elle a expliqué, à titre complémentaire, que des gains ont été transférés dans F._____ par la revente des marchandises à la recourante et qu'il y avait donc évasion fiscale dans cette mesure, de sorte qu'une approche transparente devait être appliquée. Elle a estimé que l'argument selon lequel cette manière de faire avait permis de préserver le secret d'affaires était purement une excuse et que, vu qu'il y avait évasion fiscale, la recourante ne pouvait pas se prévaloir de la convention de double imposition.

E. Par courrier du 20 décembre 2021, le représentant, agissant au nom de la recourante, a fait recours contre cette décision sur réclamation auprès de la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (Commission des recours) et formulé les conclusions suivantes, sous suite de frais et dépens:

- «1. Annuler les décisions sur réclamation du 19 novembre 2021 rendues par l'Intendance des impôts en matière d'impôt cantonal et communal et fédéral direct.
2. Rendre de nouvelles décisions de rappel d'impôt pour les périodes fiscales 2008 à 2016 relative à l'impôt cantonal et communal direct en tenant compte des motifs précités.

Subsidiairement (en cassation) :

3. Annuler les décisions sur réclamation du 19 novembre 2021 rendues par le Service des contributions en matière d'impôt cantonal et communal direct.
4. Renvoyer l'affaire à l'autorité intimée pour nouvelle décision au sens de vos considérants.»

Le représentant reprend en substance l'argumentation avancée dans le cadre de la procédure de réclamation (lettre D ci-dessus).

F. La TC-R s'est prononcée sur les recours par mémoire du 14 mars 2022 et a conclu à leur rejet sous suite de frais. La TC-R explique que, selon leurs propres indications, les recourants sont les premiers bénéficiaires de F._____ et que cette dernière est, depuis sa création, la propriété de D._____, lequel est également actionnaire majoritaire de la recourante. Elle précise que F._____ a revendu les pièces en h._____ à la recourante à des prix conformes au marché (soit avec un gain), mais que F._____ n'a pas exercé d'activité économique propre, vu qu'elle achetait ses pièces en h._____ auprès d'un seul fournisseur, la société G._____ GmbH, en Allemagne, et les revendait exclusivement à la recourante. Elle

estime que F._____ n'a par conséquent supporté aucun risque économique et constate qu'elle n'employait pas non plus de personnel, ajoutant que F._____ a certes déclaré des pertes pour les années 2009, 2013 et 2015, mais que celles-ci sont avant tout dues aux charges administratives. La TC-R souligne que les factures de F._____ ont été adressées à D._____ à titre privé. Dans ces circonstances, l'allégation selon laquelle F._____ a été créée uniquement pour dissimuler l'identité des fournisseurs aux clients lui apparaît comme totalement dénuée de crédibilité. Pour la TC-R, le procédé en cause paraît insolite et incongru et a été choisi uniquement dans le but de transférer des gains dans F._____ et d'économiser des impôts; il y a donc bien évasion fiscale, raison pour laquelle l'imposition est transparente, c'est-à-dire que les bénéfices de F._____ sont affectés à la recourante. La TC-R ajoute qu'il faut par conséquent admettre qu'il y a eu une distribution dissimulée de bénéfices et que ceux-ci doivent être imputés à la recourante dans le cadre de la présente procédure de rappel d'impôt. Pour ce qui est du montant des reprises, la TC-R précise qu'il a été calculé sur la base des bénéfices annuels figurant dans la comptabilité de F._____, que dans ce cadre, les charges ont été acceptées en totalité et que les provisions pour impôts ainsi que les pertes comptables déclarées ont été prises en compte. La TC-R retient en outre que la recourante ne peut pas se prévaloir de la convention de double imposition entre la Suisse et le Lichtenstein à mesure qu'une évasion fiscale est établie et que, ne reconnaissant pas l'existence fiscale de F._____, la TC-R applique l'approche de la transparence.

G. Par courrier du 6 avril 2022, le représentant s'est exprimé au sujet du mémoire de réponse de la TC-R. Il retient qu'une centrale d'achat est courante dans un groupe. Selon lui, les économies d'impôts qui auraient pu être réalisées grâce à F._____ ont été légères et auraient tout aussi bien pu être atteintes par le biais d'une succursale ou d'autres sociétés dans le canton de Zoug. Le représentant rappelle enfin que l'application de la convention de double imposition ne peut être refusée qu'en présence d'une soustraction d'impôt, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

H. L'Administration fédérale des contributions (AFC) n'a pas produit de préavis dans le délai qui lui a été imparti à cet effet.

On examinera le contenu de ces écrits dans les considérants en droit, dans la mesure où ils peuvent revêtir une importance pour statuer sur la présente espèce.

La Commission des recours en matière fiscale considère en droit:

1. Les décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts relatives au rappel d'impôt peuvent faire l'objet de recours adressés à la Commission des recours en matière fiscale (art.

208, al. 5 en relation avec l'art. 195 ss de la loi du 21 mai 2000 sur les impôts [LI; RSB 661.11] et art. 153, al. 3 en relation avec l'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]). Introduits dans la forme et le délai prescrits, les recours sont en principe recevables, compte tenu du considérant suivant.

1.1 Le représentant a contesté le rappel d'impôt relatif aux périodes fiscales 2008 à 2016. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 ne prononce cependant un rappel des impôts cantonaux et de l'impôt fédéral direct que pour les périodes fiscales 2008, 2010, 2011, 2015 et 2016 (pag. 575 ss). Pour les autres périodes fiscales, la TC-R a renoncé à la perception d'un rappel d'impôt. Les recours sont par conséquent sans objet s'agissant des impôts cantonaux et de l'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 2009, 2012, 2013 et 2014, de sorte que, dans cette mesure, ils sont irrecevables en ce qui concerne les périodes fiscales mentionnées.

Il convient de noter que pour les cas de rappels d'impôts qui s'étendent sur plusieurs années ou plusieurs périodes fiscales, il est opportun d'intégrer dans la décision également les années pour lesquelles aucun rappel d'impôt n'est prélevé.

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

2. Le dossier de la procédure de rappel d'impôt concernant les époux D._____ et E._____, qui est également pendante devant la Commission des recours en matière fiscale (procédures 100 21 458 - 462, 100 21 471, 100 21 473 - 475 et 200 21 336 - 340, 200 21 346, 200 21 347, 200 21 349 ainsi que 200 21 350 [dossier relatif aux époux D._____]), doit également être pris en considération aux fins de l'appréciation de la présente procédure.

3. Selon l'article 217, alinéa 3 LI et l'article 175, alinéa 3 LIFD, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable) lorsque la personne contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, qu'aucune autorité fiscale n'a

connaissance de la soustraction, que la personne contribuable collabore sans réserve avec l'autorité fiscale pour déterminer le montant du rappel d'impôt et qu'elle s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû. La collaboration requise peut être fournie de manière satisfaisante au moment de la dénonciation déjà, si la dénonciation spontanée est détaillée et documentée de manière exhaustive. Il n'est cependant pas obligatoire que la dénonciation spontanée contienne déjà toutes les informations et tous les documents nécessaires pour déterminer l'impôt. La collaboration attendue peut aussi être fournie après la dénonciation par la remise ultérieure d'informations et de documents. Une autre question est de savoir si une dénonciation spontanée peut avoir lieu de manière échelonnée, respectivement par étapes, en ce sens que des faits supplémentaires peuvent encore être divulgués en cours de procédure (Bossart Meier/Jutzi, Die strafbefreiende Selbstanzeige – Ein uneinheitlich geregelter Rettungsanker, in Jusletter du 12.9.2016 ch. 99). Si d'autres éléments de revenus et de fortune sont divulgués par la personne contribuable ou découverts par l'autorité dans le cadre du règlement de la (première) dénonciation spontanée, la doctrine dominante admet que l'impunité reste possible dans la mesure où la non-divulgaration résulte d'une négligence (légère) (Bossart Meier/Jutzi, op. cit., ch. 108 ; cf. aussi Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3^e éd., 2016, n. 133 ad art. 175 LIFD). En l'espèce, l'ancienne représentante a déposé au nom des époux une dénonciation spontanée non punissable, par courrier du 10 novembre 2016 (cf. lettre A ci-dessus, pag. 378). Dans un premier temps, la TC-R a ouvert une procédure en rappel d'impôt à l'encontre des époux (dossier relatif aux époux, pag. 502), puis, le 19 juillet 2018, elle en a ouvert une autre contre la recourante (pag. 379). Ce faisant, la TC-R est partie du principe que la dénonciation spontanée des époux s'étend également à la recourante (mémoire de réponse du 14 mars 2022).

4. Il convient de rappeler d'office que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation était incomplète (art. 207, al. 1 LI; art. 152, al. 1 LIFD). Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint 15 ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 207, al. 3 LI et art. 152, al 3 LIFD). La présente procédure de rappel d'impôt pour les périodes fiscales 2008 à 2016 a été ouverte par lettre du 19 juillet 2018 (pag. 379), soit avant la fin du délai de prescription de dix ans pour introduire la procédure. Le délai de quinze ans pour fixer le rappel d'impôt prendra fin au 31 décembre 2023 s'agissant de l'année fiscale 2008, et il s'échelonne d'année en année pour les années fiscales suivantes. Dans ces circonstances, la TC-R était en droit d'ouvrir la présente procédure de rappel d'impôt, conformément aux dispositions légales applicables, en remontant jusqu'à l'année fiscale 2008.

5. Il est procédé au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir

qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou encore qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit (art. 206, al. 1 LI et art. 151, al. 1 LIFD). Sont en général considérés comme des faits ou moyens de preuve nouveaux au sens des dispositions citées ceux qui existaient déjà au moment de la taxation, mais dont l'autorité de taxation n'a eu connaissance qu'a posteriori. La nouveauté s'apprécie en général au regard de l'état du dossier au moment de la notification de la taxation, étant précisé que l'ensemble du dossier de la personne contribuable est à prendre en compte. Est donc nouveau tout ce qui ne ressortait pas du dossier à ce moment-là. Étant donné que le rappel d'impôt est dépourvu de caractère pénal, la question de la nouveauté n'est pas subordonnée à la condition que la personne contribuable ait commis une faute. La question de savoir si on est en présence d'un fait nouveau s'apprécie plutôt en fonction des obligations qui incombent à la personne contribuable, d'une part, et à l'Intendance des impôts, d'autre part (cf. arrêt du Tribunal administratif 100 2015 35/36 du 12.8.2016, cons. 2.1; arrêt du Tribunal administratif 100 2019 42/43 du 24.4.2019, cons. 4.1). Les circonstances relatives à F._____ décrites par l'ancienne représentante dans le cadre de la dénonciation spontanée du 10 novembre 2016 concernant les époux (pag. 378) constituent incontestablement des faits nouveaux au sens de l'article 206, alinéa 1 LI ou de l'article 151, alinéa 1 LIFD. En l'espèce, la question de savoir si ces faits entraînent des conséquences fiscales pour la recourante, et donc si les conditions pour percevoir des rappels d'impôts sont remplies, est contestée.

6. Il ressort du dossier que la TC-R, se fondant sur la dénonciation spontanée des époux, est partie de l'idée que D._____ est le seul bénéficiaire ou fondateur et propriétaire de F._____ (cf. pag. 374 ss et le mémoire de réponse du 14 mars 2022). De toute évidence, la TC-R n'a pas vérifié ces allégations au moyen des documents nécessaires. S'appuyant sur les autres documents remis dans le cadre des procédures de rappels d'impôts à l'encontre des époux et de la recourante, la TC-R a en outre acquis la conviction que la recourante a accordé à F._____ un avantage appréciable en argent par l'acquisition des pièces en h._____ et que des gains de la recourante ont ainsi été transférés dans F._____. Dans l'ensemble, la TC-R est parvenue à la conclusion que le procédé en question a été choisi uniquement en vue d'économiser des impôts et qu'il y a évasion fiscale, raison pour laquelle elle a qualifié F._____ de non existante sur le plan fiscal, soit de structure transparente. S'agissant de la recourante, la TC-R a par conséquent appliqué une vision consolidée au niveau des bénéfices pour les périodes fiscales 2008 à 2016, en reprenant chez la recourante les gains de F._____, compte tenu des éventuelles pertes (pag. 543 et 575 ss). S'agissant des époux, resp. de D._____, la TC-R a également pris en compte le bénéfice de F._____ (dans la mesure où un bénéfice était attesté du côté de F._____ compte tenu des éventuelles pertes) pour les années fiscales 2006 à 2014, au sens d'une prestation appréciable en argent de la recourante en

leur faveur. Elle a également pris en compte en tant que revenu la distribution effectuée en 2011 (dossier relatif aux époux D._____, pag. 612 et 656 ss). Elle a en outre repris le capital, les réserves et le report de bénéfices de F._____ ainsi que, jusqu'en 2010, le prêt dans la fortune des époux (dossier relatif aux époux D._____, pag. 612 et 660 ss).

Compte tenu des réflexions suivantes, la manière de procéder de la TC-R ne semble pas appropriée et la question se pose de savoir si et dans quelle mesure le rappel d'impôt fixé est justifié au vu des circonstances ou s'il convient de renvoyer le dossier à l'instance précédente (art. 72, al. 1 LPJA).

6.1 Une Anstalt selon le droit liechtensteinois des personnes et des sociétés est dotée de la personnalité juridique et peut être structurée, en fonction de ses caractéristiques, soit en tant que corporation soit en tant qu'organisation ressemblant à une fondation. Bien que la forme juridique de l'Anstalt selon le droit liechtensteinois soit inconnue du droit suisse, l'Anstalt est en principe reconnue comme un sujet de droit tant sur le plan du droit civil que sur celui du droit fiscal (art. 11 LIFD et art. 49, al. 3 LIFD; art. 13 et art. 75, al. 3 LI; arrêt du Tribunal fédéral 2C_799/2021 du 09.05.2022, cons. 4.4.2; arrêt du Tribunal fédéral 2C_564/2017 du 04.04.2019, cons. 5.4.2). Tant le droit fiscal que le droit privé postulent l'indépendance juridique des personnes morales. La théorie de l'incorporation n'est écartée qu'à titre exceptionnel, dans l'optique du principe de la transparence fiscale («Durchgriff»). Fondée sur l'interdiction de l'abus de droit, l'application du principe de la transparence semble admissible lorsque l'argument de l'indépendance juridique de la personne morale invoqué par la personne physique sous-jacente s'avère abusif. Le Tribunal fédéral estime en général que c'est le cas lorsque les éléments constitutifs de l'infraction d'évasion fiscale sont remplis (Peter Fröhlich, Die kontrollierte Stiftung – Rechtssicherheit und Realität!, in Rf 4/2017, p. 275 s., ch. 3.1, avec références à la jurisprudence du Tribunal fédéral). Selon la jurisprudence constante, il y a évasion fiscale: 1) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tous les cas totalement inadaptée au but économique poursuivi (élément objectif), 2) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été arbitrairement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée (élément subjectif), et 3) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale (élément effectif, arrêt du Tribunal fédéral 2C_652/2018 du 14.05.2020, cons. 4.2.1, avec références). L'application du principe de la transparence fiscale entraîne une imposition transparente de la personne morale (voir sur l'ensemble: arrêt du Tribunal fédéral 2C_799/2021 du 09.05.2022, cons. 4.4.1 s., avec références; Widrig/Meyer, Die privatrechtliche liechtensteinische Anstalt mit geteiltem oder ungeteiltem Kapital, in zsis) 1/2020, A2, n. 1 ss, <https://publ.zsis.online/artikel/2020/einzelausgaben/1_2020_zsis-A2.pdf> [consulté

pour la dernière fois le 09.11.2022]; Oesterhelt/Opel, Abkommensberechtigung liechtensteinscher Stiftungen und Anstalten, in Rf 1/2020, p. 4 ss, ch. 2.1 ss).

6.1.1 Comme mentionné plus haut, une Anstalt liechtensteinoise peut être structurée à la manière d'une corporation ou d'une fondation. Selon la conception retenue, cela conduit à des conséquences fiscales différentes, étant donné que l'Anstalt doit être assimilée à la personne morale suisse dont elle se rapproche le plus par sa forme juridique ou sa structure effective (arrêt du Tribunal fédéral 2C_564/2017 du 04.04.2019, cons. 5.4.3). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'Anstalt similaire à une fondation semble être la règle (Oesterhelt/Opel, op. cit. p. 8, ch. 2.3.1 ss). Conformément à la jurisprudence et à la pratique des administrations fiscales de différents cantons en lien avec les fondations liechtensteinoises, la subjectivité fiscale d'une Anstalt similaire à une fondation est refusée lorsque l'Anstalt est considérée comme contrôlée, que le fondateur ou le constituant n'aliène pas définitivement sa fortune et continue dès lors de contrôler l'Anstalt, qu'il s'assure d'avoir une influence déterminante sur l'existence et l'activité de l'Anstalt et que celle-ci est par conséquent soumise à sa volonté actuelle ou qu'un bénéficiaire dispose d'un contrôle de fait ou de droit sur l'Anstalt. En revanche, lorsque l'on est simplement en présence d'un cercle fixe de bénéficiaires, une imputation de la fortune de l'Anstalt peut certes être envisagée, mais il convient de renoncer à l'application du principe de la transparence. Selon Oesterhelt/Opel, il faut en effet renoncer à appliquer le principe de la transparence dans des situations similaires à l'usufruit, étant donné que les bénéficiaires n'ont en règle générale pas participé à la création et à l'organisation (inhabituelle) de l'Anstalt (Oesterhelt/Opel, op. cit. p. 6, ch. 2.2.3; cf. également Oesterhelt/Opel, op. cit. p. 5 ss, ch. 2.2.2 ss ainsi que Steiner/Fankhauser/Brügger, Transparente Besteuerung juristischer Personen in der Schweiz, in Expert Focus 2019 [6-7], p. 531, ch. 4). Le Tribunal fédéral a également confirmé cela. Dans un arrêt récent, il a en effet retenu qu'un traitement fiscalement transparent ou l'application du principe de la transparence ne peut intervenir que dans le cas d'une Anstalt contrôlée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_799/2021 du 09.05.2022, cons. 4.4.2). Si une Anstalt étrangère et structurée à la manière d'une fondation doit être considérée comme contrôlée et donc comme transparente, il convient alors de vérifier à quelle(s) personne(s) (physiques) qui contrôlent l'Anstalt et qui sont assujetties de manière illimitée à l'impôt en Suisse les bénéfices et/ou le capital et d'éventuelles distributions doivent être imputées et dans quelle mesure. Entrent en ligne de compte en premier lieu en tant que personnes contrôlant l'Anstalt le constituant ou les bénéficiaires qu'il a désignés. Si l'Anstalt est au contraire structurée à la manière d'une corporation, ce qui ne devrait en général être le cas que si elle dispose d'un capital divisé en parts (étant précisé qu'il faut toujours procéder à une appréciation globale du cas particulier), elle est alors traitée comme une société de capitaux. Une application du principe de la transparence est également possible dans ce cas (Oesterhelt/Opel, op. cit. p. 10, ch. 2.3.3 et p. 11, ch. 3.3 avec les références).

6.1.2 En l'espèce, il ne ressort pas clairement du dossier comment F._____ est organisée concrètement ni qui est ou a été son constituant. On ne sait pas non plus si le constituant est décédé entretemps et si F._____ doit par conséquent éventuellement être reconnue en tant que sujet fiscal indépendant après sa mort (voir également à ce sujet l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_799/2021 du 09.05.2022, cons. 4.4.2). Il reste également une incertitude sur l'identité des bénéficiaires de F._____ et sur la question des droits de contrôle dont ils disposent le cas échéant. Le dossier ne contient en effet pas de documents tels qu'un acte constitutif, des statuts, des statuts complémentaires, des règlements, des contrats de mandat, des lettres de souhaits, des documents relatifs à l'organisation incluant la désignation de tous les organes, un formulaire A (identification de l'ayant droit économique), etc. Demander les documents correspondants à la recourante ou à D._____ aurait été le rôle de la TC-R en l'espèce. Sans ces documents, il est impossible d'établir si F._____ est structurée à la manière d'une fondation ou d'une corporation et s'il s'agit par conséquent d'une Anstalt contrôlée ou non. Ce n'est qu'après clarification de ces éléments qu'il sera possible de déterminer les conséquences fiscales pour les personnes concernées et de vérifier s'il y a évasion fiscale ou s'il faut procéder à une imposition transparente. Il n'appartient pas à la Commission des recours en matière fiscale d'administrer ces preuves et d'en établir les conséquences fiscales en tant que première instance. Cela priverait en effet la recourante d'une instance de recours et la Commission des recours en matière fiscale est d'avis que procéder différemment dans le cas d'espèce serait également susceptible de générer des problèmes en matière de droit d'être entendu. La TC-R, soit l'Intendance des impôts, dispose en outre de valeurs de comparaison et paraît le mieux à même d'effectuer des comparaisons croisées. Il se justifie par conséquent, compte tenu également des considérants ci-après (cons. 6.2 ss), de renvoyer le dossier à la TC-R, soit à l'Intendance des impôts, pour un nouvel examen.

6.2 Si après un nouvel examen, la TC-R parvient à la conclusion que D._____ contrôle ou possède F._____ en tant que personne physique et qu'une imposition transparente de F._____ doit être effectuée de son côté, cela concernera uniquement le bénéfice et le capital de F._____, mais pas (en sus) la distribution dont il a bénéficié en 2011 (dossier relatif aux époux D._____, pag. 612). Cela parce que le revenu et la fortune sont déjà imposés. Dans ce contexte, il n'est nécessaire de vérifier, en ce qui concerne la recourante, que si les prix de transfert appliqués entre elle et F._____, respectivement D._____, satisfont au principe de la comparaison avec des tiers indépendants. Il ne peut y avoir une distribution dissimulée de bénéfices de la recourante à F._____ ou à D._____ que dans la mesure où la marge bénéficiaire n'aurait pas été justifiée par l'usage commercial. Il n'est toutefois pas acceptable que les résultats positifs de F._____ soient saisis deux fois, c'est-à-dire aussi bien chez D._____ que chez la recourante.

6.3 En ce qui concerne le prêt mentionné plus haut (lettre A et cons. 6 ci-dessus), il convient de signaler que ce prêt figurait au bilan de F._____ au 31 décembre 2006 en tant que dette envers le créancier «A» à hauteur de CHF 69'575.-- (compte n° 2052, pag. 194). Au 31 décembre 2007, le prêt figurait différemment au bilan, soit dans le compte «Verbindlichk. gg. Gesellschaftern 1-5 J.» (dettes envers les associés, 1 à 5 ans) au passif (compte n° 248050, pag. 223). Selon une note jointe à la dénonciation spontanée et concernant les époux D._____, le prêt en question est une dette envers le titulaire des droits de fondateurs avant 2004 (dossier relatif aux époux D._____, pag. 257). On ne connaît pas l'identité de cette personne ni les conditions qui s'appliquaient au prêt. Il ressort ensuite de la note et de la feuille de compte «Verbindlichk. gg. Gesellschaftern 1-5 J.» (dossier relatif aux époux D._____, pag. 256 s.), que le prêt a été décomptabilisé chez F._____ en 2011 de la manière suivante (cf. aussi pag. 304 et 316):

Date	Texte	CHF
01.01.2011	Solde reporté	69'575.00
01.01.2011	Compensation avec facture à la recourante	-55'209.00
10.05.2011	Compensation avec facture à la recourante	-44'850.00
31.12.2011	Décomptabilisation d'une facture de fournisseur, probablement d'un tiers	19'368.00
31.12.2011	Distribution à D._____	11'116.00
31.12.2011	Solde final	0.00

Dans ce contexte, il convient de retenir que la recourante a acheté auprès de F._____ des marchandises pour un montant total de CHF 131'321.55 durant l'exercice 2010 et que ces achats ont été comptabilisés chez F._____ avec une incidence sur le résultat (créances/produits). La même année, la recourante a payé un montant de CHF 31'262.55, de sorte que la créance impayée de F._____ à l'encontre de la recourante se montait encore à CHF 100'059.-- (pag. 291). Il est à noter que dans la comptabilité de F._____, la créance en question est libellée «B._____» (pag. 291). La même désignation est utilisée en partie les années suivantes, mais on trouve aussi «B._____ SA» (pag. 313) ou encore «D._____» ou «D._____ RE» (pag. 334, 350, 370). Le dossier contient également une facture de l'année 2016 adressée à B._____ (pag. 398). L'adresse indiquée est l'adresse commerciale de la recourante valable à l'époque et, à ce moment-là, la raison sociale de la recourante était (encore) B._____ S.A. (cf. extrait du registre du commerce). On peut partir du principe que les désignations assez peu spécifiques utilisées dans la comptabilité de F._____ servaient toujours à désigner la recourante et que la facture de 2016 en question était également destinée à la recourante et non pas à une personne privée. Durant l'exercice 2011, sur la dette restante de la recourante envers F._____ à hauteur de CHF 100'059.--, un montant de CHF 55'209.-- a été soldé via comptabilisation dans «Verbindlichk. gg. Gesellschaftern 1-5 J./Forderungen»

(pag. 304; texte comptable «Ausb.»). Cela signifie qu'il n'y a pas eu de paiement d'un montant correspondant de la part de la recourante, mais que la créance en souffrance a été décomptabilisée à la charge du prêt. La créance résiduelle de CHF 44'850.-- a été entièrement acquittée par des paiements de la recourante (du 31.1.2011, 28.2.2011, 31.3.2011 et 29.4.2011, pag. 315). Pourtant, par écriture du 22 décembre 2011, un montant identique, soit de CHF 44'850.--, a de nouveau été inscrit au débit du prêt, avec incidence sur le résultat (pag. 304; texte comptable «D._____/Verkauf Waren»). Conformément aux indications fournies par l'ancienne représentante dans la dénonciation spontanée, la recourante a acheté auprès de F.____ des marchandises qui n'ont pas été payées, mais compensées avec le prêt, resp. la dette existante de F.____ envers D.____. Selon elle, il s'agit indirectement d'un apport en capital dissimulé en faveur de la recourante (pag. 377). Faute de documents comptables pertinents de la recourante, il est impossible de comprendre comment elle a inscrit ces transactions dans sa comptabilité. La question de savoir si D.____ est ou était effectivement le créancier prêteur et pouvait, dans ce contexte, renoncer à la dette en faveur de la recourante, n'est pas non plus clair. En 2010, F.____ a en outre acquis une machine pour la recourante (pag. 284 et 290). Le solde de la dette de la recourante envers F.____ pour la revente de la machine à la recourante pour un montant de CHF 19'368.-- a également été comptabilisé via le prêt en 2011 (pag. 304 s.; texte comptable «Abschr. EK Maschine»). Le solde de CHF 11'116.-- en résultant a finalement été versé à D.____. Dans l'ensemble, le remboursement du prêt n'apparaît pas de manière transparente et les conséquences fiscales qui en découlent éventuellement pour la recourante et/ou D.____ ne sont pas claires. Ce manque de clarté est en particulier dû au manque de documents pertinents, notamment des documents comptables de la recourante. Pour autant qu'on puisse en juger sur la base du dossier, la TC-R n'a pour sa part pas mené d'investigations complémentaires et s'est contentée de qualifier D.____ de créancier prêteur pour les années 2006 à 2010 et de procéder à une reprise du prêt à hauteur de CHF 69'575.-- dans sa fortune. La Commission des recours en matière fiscale estime cependant que l'état de fait est confus et n'a pas encore été clarifié de manière assez approfondie, de sorte qu'un renvoi du dossier à l'instance précédente se justifie, voire s'avère indispensable, compte tenu des aspects exposés aux considérants 7.2 et suivants.

7. En conclusion, il convient de retenir que la cause doit être renvoyée à la TC-R, soit à l'Intendance des impôts, pour nouvel examen. Le renvoi concerne uniquement les périodes fiscales 2008, 2010, 2011, 2015 et 2016, étant donné que, comme expliqué plus haut (cons. 1.1.), les recours relatifs aux impôts cantonaux et à l'impôt fédéral direct pour 2009, 2012, 2013 et 2014 sont irrecevables. S'agissant des périodes fiscales 2008, 2010, 2011, 2015 et 2016, la TC-R devra dans un premier temps vérifier si F.____ répond aux conditions permettant d'appliquer le principe de la transparence fiscale. Si tel est le cas, il faudra examiner ensuite comment les

bénéfices et le capital sont répartis chez F._____ et auprès de qui ils doivent être imposés. Il faudra également examiner quelles (autres) conséquences fiscales en résultent pour la recourante, donc par exemple s'il y a eu des distributions dissimulées de bénéfices au profit de F._____ ou de D._____, resp. des époux D._____, voire d'autres personnes, ou si d'autres corrections (art. 85 LI et art. 58 LIFD, prescriptions de correction fiscale) sont nécessaires dans le cadre de l'imposition de la recourante. La TC-R, soit l'Intendance des impôts, devra motiver la conclusion à laquelle elle parvient de manière détaillée à l'attention de la recourante et, dans ce cadre, lui octroyer au préalable le droit d'être entendue. Au vu de ce qui précède, on peut renoncer à examiner les autres conclusions des parties.

8. Vu que le renvoi du dossier aux fins d'un nouvel examen ne préjuge en rien de l'issue de la procédure, la recourante ne supporte pas de frais de procédure (art. 144, al. 1 LIFD ainsi qu'art. 200, al. 1 LI).

Il convient par conséquent d'allouer des dépens à la recourante qui est assistée d'un mandataire dans la présente procédure (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]). S'agissant de la taxe sur la valeur ajoutée, il convient de retenir que la recourante y est soumise (Registre IDE, à l'adresse <<https://www.uid.admin.ch>>, [consulté pour la dernière fois le 16.11.2022]), ce qui lui donne le droit de déduire la TVA mise à sa charge par son représentant en tant qu'impôt préalable dans son propre décompte de la TVA. La TVA ne doit par conséquent pas être prise en compte dans la fixation des dépens. Au vu de l'ensemble des circonstances, il se justifie d'allouer une indemnité de dépens forfaitaire de CHF 1'500.-- (incluant les éventuels débours).

9. Selon le droit de procédure en vigueur du canton de Berne, les décisions de renvoi sont considérées comme des décisions incidentes. Elles sont susceptibles de recours séparément, aux conditions prévues par l'article 74, alinéas 1 et 3 en relation avec l'article 61, alinéas 3 et 4 LPJA, le moyen de droit étant le même que celui contre la décision sur le fond, soit en l'espèce le recours auprès du Tribunal administratif du canton de Berne (cf. parmi beaucoup d'autres: arrêt du Tribunal administratif 100 2019 131/132 du 18.07.2019).

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

1. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel des impôts cantonaux pour la période fiscale 2008 est annulée et l'affaire est renvoyée à l'Intendance des impôts du canton de Berne pour exécution de la procédure de réclamation au sens des considérants.

2. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2008 est annulée et l'affaire est renvoyée à l'Intendance des impôts du canton de Berne pour exécution de la procédure de réclamation au sens des considérants.
3. Le recours concernant le rappel des impôts cantonaux pour la période fiscale 2009 est irrecevable.
4. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2009 est irrecevable.
5. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel des impôts cantonaux pour la période fiscale 2010 est annulée et l'affaire est renvoyée à l'Intendance des impôts du canton de Berne pour exécution de la procédure de réclamation au sens des considérants.
6. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2010 est annulée et l'affaire est renvoyée à l'Intendance des impôts du canton de Berne pour exécution de la procédure de réclamation au sens des considérants.
7. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel des impôts cantonaux pour la période fiscale 2011 est annulée et l'affaire est renvoyée à l'Intendance des impôts du canton de Berne pour exécution de la procédure de réclamation au sens des considérants.
8. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2011 est annulée et l'affaire est renvoyée à l'Intendance des impôts du canton de Berne pour exécution de la procédure de réclamation au sens des considérants.
9. Le recours concernant le rappel des impôts cantonaux pour la période fiscale 2012 est irrecevable.
10. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2012 est irrecevable.

11. Le recours concernant le rappel des impôts cantonaux pour la période fiscale 2013 est irrecevable.
12. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2013 est irrecevable.
13. Le recours concernant le rappel des impôts cantonaux pour la période fiscale 2014 est irrecevable.
14. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2014 est irrecevable.
15. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel des impôts cantonaux pour la période fiscale 2015 est annulée et l'affaire est renvoyée à l'Intendance des impôts du canton de Berne pour exécution de la procédure de réclamation au sens des considérants.
16. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2015 est annulée et l'affaire est renvoyée à l'Intendance des impôts du canton de Berne pour exécution de la procédure de réclamation au sens des considérants.
17. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel des impôts cantonaux pour la période fiscale 2016 est annulée et l'affaire est renvoyée à l'Intendance des impôts du canton de Berne pour exécution de la procédure de réclamation au sens des considérants.
18. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2016 est annulée et l'affaire est renvoyée à l'Intendance des impôts du canton de Berne pour exécution de la procédure de réclamation au sens des considérants.
19. Il n'est pas prononcé de frais de procédure.
20. Il est alloué à la recourante des dépens pour un montant forfaitaire de CHF 1'500.-- (hors TVA et éventuels débours inclus).

21. **La décision concernant les impôts cantonaux peut être attaquée devant le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, Speichergasse 12, 3011 Berne, dans les 30 jours à compter de sa notification, par un recours en trois exemplaires.** Le délai de recours est réputé observé lorsque le recours est consigné à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai. Le mémoire de recours énoncera notamment les **conclusions et les motifs**. Le recours doit être rédigé et signé par la personne contribuable elle-même ou par un avocat autorisé à pratiquer devant les tribunaux bernois (art. 15, al. 4 LPJA). La décision litigieuse sera jointe.

La décision concernant l'impôt fédéral direct peut être attaquée devant le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, Speichergasse 12, 3011 Berne, dans les 30 jours à compter de sa notification (art. 145 LIFD en relation avec l'art. 9, al. 3 OIFD), par un recours en trois exemplaires. Le délai de recours est réputé observé lorsque le recours est consigné à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai. Le mémoire de recours énoncera notamment les **conclusions et les motifs**. Le recours doit être rédigé et signé par la personne contribuable elle-même ou par un avocat autorisé à pratiquer devant les tribunaux bernois (art. 15, al. 4 LPJA). La décision litigieuse sera jointe.

S'il y a recours au Tribunal administratif aussi bien pour les impôts cantonaux que pour l'impôt fédéral direct, ces recours peuvent être introduits par un seul mémoire, s'ils concernent le même objet. Ils doivent notamment énoncer les conclusions et les motifs.

22. La présente décision est notifiée à:
- C. _____ à l'intention de A. _____ SA
 - l'Intendance des impôts du canton de Berne
 - l'Administration fédérale des contributions
 - la Commune de J. _____

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

La juge

La greffière

Nanzer

Gribi