



100 21 463 200 21 341  
100 21 464 200 21 342  
100 21 465 200 21 343  
100 21 466 200 21 344  
100 21 467 200 21 345  
100 21 468 200 21 351  
100 21 469 200 21 352  
100 21 470 200 21 353  
100 21 476 200 21 354

La commune: J. \_\_\_\_\_

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

représentée par

**C. \_\_\_\_\_**

contre

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

relatifs au rappel des impôts cantonaux 2006, 2008 à 2014 et de l'impôt fédéral direct 2006, 2008, 2010 à 2012

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

**A** A. \_\_\_\_\_ (recourant) est actionnaire majoritaire de la société D. \_\_\_\_\_ SA dont le siège est à J. \_\_\_\_\_ (anciennement (jusqu'à 2017) E. \_\_\_\_\_ S.A.). D. \_\_\_\_\_ SA est active dans la fabrication et la distribution d'outillage pour tours automatiques.

Le 10 novembre 2016, le recourant et son épouse, B. \_\_\_\_\_ (ensemble les recourants), représentés à l'époque par la société F. \_\_\_\_\_ SA (ancienne représentante), 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, l'ancienne représentante a expliqué que les recourants étaient les premiers bénéficiaires de la société G. \_\_\_\_\_, fondée en 1996, revêtant la forme juridique d'une «Anstalt» liechtensteinoise et ayant son siège à Vaduz. Elle a précisé que les recourants ont détenu les participations dans G. \_\_\_\_\_ 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 ses explications, G. \_\_\_\_\_ avait été créée pour acheter des marchandises pour D. \_\_\_\_\_ SA de manière à éviter que les fournisseurs de la marchandise ne sachent qu'elle était en fait destinée à D. \_\_\_\_\_ SA, et pouvoir ainsi préserver le secret de fabrication. L'ancienne représentante a encore indiqué que les marchandises revendues à D. \_\_\_\_\_ SA n'avaient (en partie) pas été payées par cette dernière, mais avaient été compensées par une dette préexistante de G. \_\_\_\_\_ à l'égard du recourant (ci-après le «prêt»), ce qui représentait indirectement un apport en capital dissimulé en faveur de D. \_\_\_\_\_ SA, et que le solde de la dette, à hauteur de CHF 11'116.--, avait ensuite été distribué au recourant par G. \_\_\_\_\_. La distribution non déclarée devait par conséquent être ajoutée au revenu de l'année 2011 tandis que le prêt ainsi que les participations dans G. \_\_\_\_\_ devaient faire l'objet d'un rappel de l'impôt sur la fortune.

**B** Par courrier du 2 décembre 2016 à l'ancienne représentante, l'Intendance des impôts, Taxations centralisées, Rappels d'impôts (TC-R), a ouvert une procédure de rappel d'impôt contre les recourants. Le 19 juillet 2018, la TC-R, estimant que D. \_\_\_\_\_ SA avait procédé à une distribution dissimulée de bénéfices au recourant par le biais de l'achat de marchandises auprès de G. \_\_\_\_\_, a également ouvert une procédure de rappel d'impôt contre D. \_\_\_\_\_ SA. Dans l'ensemble, la TC-R est parvenue à la conclusion qu'il s'agissait d'un cas d'évasion fiscale, que G. \_\_\_\_\_ était possédée par le recourant et devait par conséquent être qualifiée de transparente, et que, du fait que G. \_\_\_\_\_ n'avait pas revendu les marchandises à D. \_\_\_\_\_ SA aux prix d'achat, mais avec une marge bénéficiaire, il y avait eu un transfert de gains de D. \_\_\_\_\_ SA dans G. \_\_\_\_\_. La TC-R a rendu sa décision de rappel d'impôt à l'encontre des recourants le 9 février 2021. La fixation de rappel d'impôt notifiée s'étendait aux

années 2006 et 2008 à 2014 pour les impôts cantonaux et aux années 2006, 2008 ainsi que 2010 à 2012 pour l'impôt fédéral direct et se montait au total à CHF 45'770.65 (CHF 36'652.15 impôts cantonaux et CHF 9'118.50 impôt fédéral direct, intérêts moratoires compris). Il a été renoncé à une amende pour soustraction d'impôts en raison de la dénonciation spontanée (non punissable) des recourants.

**C** Le nouveau représentant mandaté par les recourants, soit C.\_\_\_\_\_, 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 G.\_\_\_\_\_ 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 G.\_\_\_\_\_ de transparente, c'est-à-dire de nier son existence, d'autant plus que les éléments constitutifs de l'évasion fiscale n'étaient pas réunis ne l'espèce. Le 3 août 2021, la TC-R a informé le représentant qu'elle ne pouvait désormais plus partir du principe d'une dénonciation spontanée et qu'elle allait ouvrir rétroactivement une procédure en soustraction d'impôt séparée contre le recourant, vu que les corrections, resp. les faits étaient contestés. Par courrier du 23 septembre 2021, le représentant a souligné que la TC-R n'avait eu connaissance de l'existence de G.\_\_\_\_\_ qu'à travers la dénonciation spontanée des recourants et que seules les valeurs des parts de G.\_\_\_\_\_ devaient être reprises pour l'impôt sur la fortune, le recourant n'ayant perçu aucun revenu de G.\_\_\_\_\_. La TC-R a rejeté la réclamation par décision du 19 novembre 2021. À l'appui de sa décision, elle a retenu que l'achat de pièces en h.\_\_\_\_\_ ne constituait pas une prestation entrepreneuriale de G.\_\_\_\_\_ pour D.\_\_\_\_\_ SA, mais que, plus exactement, des gains de D.\_\_\_\_\_ SA avaient ainsi été transférés à G.\_\_\_\_\_ et qu'il y avait donc évasion fiscale dans cette mesure, de sorte qu'une approche transparente devait être appliquée pour les périodes fiscales sous revue. Elle a estimé que l'argument selon lequel cette manière de faire avait permis de préserver le secret d'affaires était purement une excuse. Enfin, la TC-R a retenu qu'aucune procédure en soustraction d'impôt n'allait être ouverte à l'encontre du recourant.

**D** Par courrier du 20 décembre 2021, le représentant, agissant au nom des recourants, 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 la décision 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 2006 à 2014 relatives à l'impôt cantonal et communal direct et pour les périodes fiscales 2006 à 2015 relatives à l'impôt fédéral direct en tenant compte des motifs précités.

Subsidiairement (en cassation) :

3. Annuler la décision sur réclamation du 19 novembre 2021 rendue par l'Intendance des impôts en matière d'impôt cantonal et communal ainsi que fédéral 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 C ci-dessus).

**E** 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 retient tout d'abord que le droit de procéder à un rappel d'impôt pour l'année fiscale 2006 s'est éteint le 1<sup>er</sup> janvier 2022 et que la prescription absolue doit être prise en compte d'office. Elle explique ensuite que G.\_\_\_\_\_ a revendu les pièces en h.\_\_\_\_\_ à D.\_\_\_\_\_ SA avec un gain, mais que G.\_\_\_\_\_ n'a pas exercé d'activité économique propre, vu qu'elle achetait ses pièces en h.\_\_\_\_\_ auprès d'un seul fournisseur, la société I.\_\_\_\_\_ GmbH, en Allemagne, et les revendait exclusivement à D.\_\_\_\_\_ SA. Elle estime que G.\_\_\_\_\_ n'a par conséquent supporté aucun risque économique et constate qu'elle n'employait pas non plus de personnel, ajoutant que G.\_\_\_\_\_ 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 G.\_\_\_\_\_ relatives aux marchandises revendues ont été adressées au recourant de manière privée. Dans ces circonstances, l'allégation selon laquelle G.\_\_\_\_\_ 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 G.\_\_\_\_\_ 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 G.\_\_\_\_\_ sont affectés à D.\_\_\_\_\_ SA. La TC-R explique qu'une fois que les bénéfices distribués ont fait l'objet de compensations dans la procédure en rappel d'impôt au niveau de D.\_\_\_\_\_ SA, ceux-ci doivent être considérés comme des prestations appréciables en argent au niveau du recourant. 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 G.\_\_\_\_\_, 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 D.\_\_\_\_\_ SA 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 G.\_\_\_\_\_, la TC-R applique l'approche de la transparence.

**F** Par courrier du 6 avril 2022, le représentant a pris position sur le mémoire de réponse de la TC-R et renvoyé pour l'essentiel à la prise de position remise dans le cadre de la procédure de recours pendante concernant D. \_\_\_\_\_ SA au sujet du rappel d'impôt. À titre complémentaire, il retient que la TC-R applique en l'espèce une double transparence fiscale: d'abord, elle consolide les résultats de G. \_\_\_\_\_ avec ceux de D. \_\_\_\_\_ SA et, ensuite, elle attribue ces derniers directement au recourant. Le représentant souligne qu'aucun prélèvement privé n'a eu lieu jusqu'à présent, alors que la taxation au niveau du recourant n'est possible qu'au moment où un tel prélèvement ou une telle distribution a lieu.

**G** 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. Les recourants n'ont pas obtenu gain de cause devant l'instance précédente. Ils ont ainsi un intérêt digne de protection à ce que les décisions sur réclamation soient annulées ou modifiées de sorte qu'ils ont 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 (cons. 1.1).

**1.1** Le représentant a contesté le rappel d'impôt relatif aux années fiscales 2006 à 2014 (impôts cantonaux) et 2006 à 2015 (impôt fédéral direct). La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 ne prononce cependant un rappel d'impôt que pour les années fiscales 2006 et 2008 à 2014 en ce qui concerne les impôts cantonaux. S'agissant de l'impôt fédéral direct, le rappel d'impôt concerne les années fiscales 2006, 2008 et 2010 à 2012. Pour les autres années fiscales, la TC-R a renoncé à la perception d'un rappel d'impôt. Les recours sont par conséquent sans objet pour ce qui est des impôts cantonaux pour l'année 2007 et de l'impôt fédéral direct pour les

années 2007, 2009, 2013 et 2014 de sorte que, dans cette mesure, ils sont irrecevables en ce qui concerne les années fiscales mentionnées. Dans la mesure où il concerne le rappel de l'impôt fédéral direct 2015, le recours est également sans objet et donc irrecevable. Le rappel d'impôts n'a en effet été fixé que dans le cadre de la procédure de rappel d'impôts à l'encontre de D.\_\_\_\_\_ SA pour l'année fiscale 2015 (également), mais pas en ce qui concerne les recourants.

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 D.\_\_\_\_\_ SA, 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 à D.\_\_\_\_\_ SA]), 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<sup>e</sup> éd., 2016, n. 133 ad art. 175 LIFD). En l'espèce, l'ancienne représentante a déposé une dénonciation spontanée non punissable, par courrier du 10 novembre 2016 (cf. lettre A ci-dessus, pag. 501). Faisant suite à cette dénonciation, la TC-R a ouvert une procédure en rappel d'impôt à l'encontre des recourants le 2 décembre 2016 (pag. 502).

**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 a été ouverte par lettre du 2 décembre 2016 (pag. 502), soit encore avant la fin du délai de prescription de dix ans pour introduire la procédure pour la plus ancienne année fiscale concernée. Le délai de quinze ans pour fixer le rappel d'impôt a pris fin le 31 décembre 2021 en ce qui concerne l'année fiscale 2006. S'agissant de l'année fiscale suivante sur laquelle porte le litige, soit l'année 2008, le délai prendra fin au 31 décembre 2023, 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 2006. Il convient cependant de tenir compte d'office de la prescription survenue pour l'année fiscale 2006.

**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 G.\_\_\_\_\_ décrites par l'ancienne représentante dans le cadre de la dénonciation spontanée du 10 novembre 2016 (pag. 500 s.) 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, les conséquences fiscales qui découlent de ces faits à l'égard des recourants sont toutefois contestées.

6. Sur la base de la dénonciation spontanée, la TC-R est partie de l'idée que le recourant est le seul bénéficiaire ou fondateur et propriétaire de G.\_\_\_\_\_ (cf. 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 recourants et de D.\_\_\_\_\_ SA, la TC-R a en outre acquis la conviction que D.\_\_\_\_\_ SA a accordé à G.\_\_\_\_\_ un avantage appréciable en argent en acquérant les pièces en h.\_\_\_\_\_ auprès de G.\_\_\_\_\_ avec une marge bénéficiaire et que des gains ont ainsi été transférés. 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 G.\_\_\_\_\_ de non existante sur le plan fiscal, soit de structure transparente. S'agissant de D.\_\_\_\_\_ SA, la TC-R a par conséquent appliqué une vision consolidée au niveau des bénéfices pour les périodes fiscales 2008 à 2016, en reprenant chez D.\_\_\_\_\_ SA les gains de G.\_\_\_\_\_, compte tenu des éventuelles pertes (dossier relatif à D.\_\_\_\_\_ SA, pag. 543 et 575 ss). S'agissant du recourant, la TC-R a également pris en compte le bénéfice de G.\_\_\_\_\_ (dans la mesure où un bénéfice était attesté du côté de G.\_\_\_\_\_, compte tenu des éventuelles pertes) pour les années fiscales 2006 à 2014, au sens d'une prestation appréciable en argent de D.\_\_\_\_\_ SA au recourant. Elle a également pris en compte en tant que revenu la distribution effectuée en 2011 (pag. 612 et 656 ss) et repris le capital, les réserves et le report de bénéfices de G.\_\_\_\_\_ ainsi que, jusqu'en 2010, le prêt dans la fortune des recourants (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).

7. 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 9.5.2022, cons. 4.4.2; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_564/2017 du 4.4.2019, 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 14.5.2020, 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 9.5.2022, 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](https://publ.zsis.online/artikel/2020/einzelausgaben/1_2020_zsis-A2.pdf)> [consulté pour la dernière fois le 9.11.2022]; Oesterhelt/Opel, Abkommensberechtigung liechtensteinischer Stiftungen und Anstalten, in Rf 1/2020, p. 4 ss, ch. 2.1 ss).

**7.1** 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 4.4.2019, 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 9.5.2022, 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).

**7.2** En l'espèce, il ne ressort pas clairement du dossier comment G.\_\_\_\_\_ 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 G.\_\_\_\_\_ 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 9.5.2022, cons. 4.4.2). Il reste également une incertitude sur l'identité des bénéficiaires de G.\_\_\_\_\_ 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. Il serait en l'occurrence revenu à la TC-R de demander les documents correspondants aux recourants ou à D.\_\_\_\_\_ SA. Sans ces documents, il est impossible d'établir si G.\_\_\_\_\_ 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 les recourants 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. 8 ss), de renvoyer le dossier à la TC-R, soit à l'Intendance des impôts, pour un nouvel examen.

8. Si après un nouvel examen, la TC-R parvient à la conclusion que le recourant contrôle ou possède G.\_\_\_\_\_ en tant que personne physique et qu'une imposition transparente de G.\_\_\_\_\_ doit être effectuée de son côté, cela concernera uniquement le bénéfice et le capital de G.\_\_\_\_\_, mais pas (en sus) la distribution dont il a bénéficié en 2011 (pag. 612), à mesure que le revenu et la fortune sont déjà imposés. En ce qui concerne le capital ou la fortune reprise, la Commission des recours en matière fiscale donne les indications suivantes à titre complémentaire: La TC-R a repris le capital, les réserves et les bénéfices reportés de G.\_\_\_\_\_ dans la fortune des recourants. Elle a également pris en compte le prêt pour les années 2006 à 2010. Ce faisant, la TC-R a cependant commis des erreurs de calcul. Elle est par exemple partie à juste titre du principe qu'en cas d'imposition transparente de G.\_\_\_\_\_, le capital doit être pris en compte en tant que fortune et le report (de bénéfices) de l'année précédente doit être imputé au capital propre. G.\_\_\_\_\_ n'a cependant pas fait état d'un bénéfice (reporté) pour la période fiscale 2005, mais d'une perte de CHF 7'368.10 et d'une perte reportée de CHF 16'877.--, soit CHF 24'245.10 au total (pag. 290 s. et 298). Pour la période fiscale 2006, elle a en revanche fait état d'un bénéfice de CHF 2'031.60, qui a été compensé avec la perte reportée (pag. 308 s. et 318). La TC-R a qualifié par erreur la perte reportée de CHF 16'877.-- pour l'année fiscale 2006 de bénéfice reporté et l'a reprise avec ce montant dans la fortune des recourants (pag. 612). Pour les années fiscales jusqu'à et y compris 2010, la TC-R est ensuite partie de l'idée que les circonstances n'avaient pas changé, bien que ces valeurs aient été en constante mutation du côté de G.\_\_\_\_\_ (cf. pag. 347, 380, 398 et 418 ainsi que 612). La TC-R a adapté son calcul pour la première fois pour l'année fiscale 2011, suite à la suppression du prêt (voir à ce sujet également le cons. 8.2 ci-après). La TC-R a également repris la nouvelle valeur calculée de manière inchangée pour les années suivantes (pag. 440, 461, 477 et 497 ainsi que 612), bien qu'il faille déterminer pour chaque année la fortune issue de G.\_\_\_\_\_ à reprendre du côté du recourant. La TC-R va devoir effectuer ces calculs.

**8.1** Dans la mesure où la TC-R estime que la revente des pièces en h. \_\_\_\_\_ par G. \_\_\_\_\_ à D. \_\_\_\_\_ SA représente une distribution dissimulée de bénéfices ou un transfert de bénéfices, elle devra ensuite contrôler si les prix de transfert appliqués entre D. \_\_\_\_\_ SA et G. \_\_\_\_\_ satisfont au principe de la comparaison avec des tiers indépendants. Il ne peut y avoir une distribution dissimulée de bénéfices de D. \_\_\_\_\_ SA à G. \_\_\_\_\_ ou au recourant 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 G. \_\_\_\_\_ soient saisis deux fois, c'est-à-dire aussi bien chez le recourant que chez D. \_\_\_\_\_ SA.

**8.2** En ce qui concerne le prêt mentionné plus haut (lettre A et cons. 6 et 8), il convient de signaler que ce prêt figurait au bilan de G. \_\_\_\_\_ au 31 décembre 2006 en tant que dette envers le créancier «A» à hauteur de CHF 69'575.-- (compte n° 2052, pag. 312). 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. 330). Selon une note jointe à la dénonciation spontanée, le prêt en question est une dette envers le titulaire des droits de fondateurs avant 2004 (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.» (pag. 256 s.), que le prêt a été décomptabilisé chez G. \_\_\_\_\_ en 2011 de la manière suivante (cf. aussi pag. 428 et 438):

| Date       | Texte                                                            | CHF        |
|------------|------------------------------------------------------------------|------------|
| 01.01.2011 | Solde reporté                                                    | 69'575.00  |
| 01.01.2011 | Compensation avec facture à D. _____ SA                          | -55'209.00 |
| 10.05.2011 | Compensation avec facture à D. _____ SA                          | -44'850.00 |
| 31.12.2011 | Décomptabilisation d'une facture de fournisseur pour une machine | 19'368.00  |
| 31.12.2011 | Distribution au recourant                                        | 11'116.00  |
| 31.12.2011 | Solde final                                                      | 0.00       |

Dans ce contexte, il convient de retenir que D. \_\_\_\_\_ SA a acheté auprès de G. \_\_\_\_\_ des marchandises pour un montant total de CHF 131'321.55 durant l'exercice 2010 et que ces achats ont été comptabilisés chez G. \_\_\_\_\_ avec une incidence sur le résultat (créances/produits). La même année, D. \_\_\_\_\_ SA a payé un montant de CHF 31'262.55, de sorte que la créance impayée de G. \_\_\_\_\_ à l'encontre de D. \_\_\_\_\_ SA se montait encore à CHF 100'059.-- (pag. 415). Il est à noter que dans la comptabilité de G. \_\_\_\_\_, la créance en question est libellée «E. \_\_\_\_\_» (pag. 415). La même désignation est utilisée en partie les années suivantes, mais on trouve aussi «E. \_\_\_\_\_ SA» (pag. 313) ou encore «A. \_\_\_\_\_» ou «A. \_\_\_\_\_ RE» (pag. 438, 459, 475). Le dossier contient également une facture de l'année

2016 adressée à E.\_\_\_\_\_ (dossier relatif à D.\_\_\_\_\_ SA, pag. 398). L'adresse indiquée est l'adresse commerciale de D.\_\_\_\_\_ SA valable à l'époque et, à ce moment-là, la raison sociale de cette société était (encore) E.\_\_\_\_\_ S.A. (cf. extrait du registre du commerce). On peut partir du principe que les désignations assez peu spécifiques utilisées dans la comptabilité de G.\_\_\_\_\_ servaient toujours à désigner D.\_\_\_\_\_ SA et que la facture de 2016 en question était également destinée à D.\_\_\_\_\_ SA et non pas à une personne privée. Durant l'exercice 2011, sur la dette restante de D.\_\_\_\_\_ SA envers G.\_\_\_\_\_ 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. 428 et 437; texte comptable «Ausb.»). Cela signifie qu'il n'y a pas eu de paiement d'un montant correspondant de la part de D.\_\_\_\_\_ SA, mais que la créance en souffrance a été décomptabilisée à la charge du prêt. La créance résiduelle de CHF 44'850.-- a ensuite été entièrement acquittée par des paiements de D.\_\_\_\_\_ SA (du 31.1.2011, 28.2.2011, 31.3.2011 et 29.4.2011, pag. 437). 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. 428; texte comptable «A.\_\_\_\_\_/Verkauf Waren»). Conformément aux indications fournies par l'ancienne représentante dans la dénonciation spontanée, D.\_\_\_\_\_ SA a acheté auprès de G.\_\_\_\_\_ des marchandises qui n'ont pas été payées, mais compensées avec le prêt, resp. la dette existante de G.\_\_\_\_\_ envers le recourant. Selon elle, il s'agit indirectement d'un apport en capital dissimulé en faveur de D.\_\_\_\_\_ SA (pag. 500). Faute de documents comptables pertinents de D.\_\_\_\_\_ SA, il est impossible de comprendre comment cette société a inscrit ces transactions dans sa comptabilité. La question de savoir si le recourant est ou était effectivement le créancier prêteur et pouvait, dans ce contexte, renoncer à la dette en faveur de D.\_\_\_\_\_ SA, n'est pas non plus clair. En 2010, G.\_\_\_\_\_ a en outre acquis une machine pour D.\_\_\_\_\_ SA (pag. 408 et 500). Le solde de la dette de D.\_\_\_\_\_ SA envers G.\_\_\_\_\_ pour la revente de la machine à D.\_\_\_\_\_ SA pour un montant de CHF 19'368.-- a également été comptabilisé via le prêt en 2011 (pag. 428 s.; texte comptable «Abschr. EK Maschine»). Après la saisie de ces écritures, le prêt affichait un solde résiduel de CHF 11'116.-- en faveur du prêteur, solde qui a finalement été versé au recourant (pag. 428). Dans l'ensemble, le remboursement du prêt n'apparaît pas de manière transparente et les conséquences fiscales qui en découlent éventuellement pour les recourants et D.\_\_\_\_\_ SA ne sont pas claires. Ce manque de clarté est en particulier dû au manque de documents pertinents, notamment des documents comptables de D.\_\_\_\_\_ SA. 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 le recourant 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 ci-dessus.

9. En conclusion, il convient de retenir que la cause doit être renvoyée à la TC-R pour nouvel examen. Ce faisant, la TC-R devra dans un premier temps vérifier si G.\_\_\_\_\_ 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 G.\_\_\_\_\_ et auprès de qui ils doivent être imposés. Il faudra également examiner quelles (autres) conséquences fiscales en résultent pour les recourants, donc par exemple si D.\_\_\_\_\_ SA a procédé à des distributions dissimulées de bénéfices au profit de G.\_\_\_\_\_ ou des recourants ou d'autres personnes ou si d'autres corrections fiscales sont nécessaires dans le cadre de l'imposition de D.\_\_\_\_\_ SA et/ou des recourants. L'Intendance des impôts devra motiver la conclusion à laquelle elle parvient de manière détaillée à l'attention des recourants et, dans ce cadre, leur octroyer au préalable le droit d'être entendus. Le renvoi concerne uniquement les années 2008 à 2014 en ce qui concerne les impôts cantonaux et les années 2008, 2010, 2011 et 2012 en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, étant donné que, comme expliqué plus haut (cons. 1.1), le recours relatif aux impôts cantonaux 2007 et les recours relatifs à l'impôt fédéral direct 2007, 2009, 2013, 2014 et 2015 sont irrecevables, tandis que la prescription est déjà acquise pour l'année 2006.

10. Vu que le renvoi du dossier aux fins d'un nouvel examen ne préjuge en rien de l'issue de la procédure, les recourants ne supportent pas de frais de procédure (art. 144, al. 1 LIFD et art. 200, al. 1 LI).

Il convient par conséquent d'allouer des dépens aux recourants qui sont assistés 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]). 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 et la TVA).

11. 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 18.7.2019).

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

1. Le recours concernant le rappel des impôts cantonaux de l'année fiscale 2006 est admis et il est constaté que le rappel d'impôt doit être annulé en raison de la survenance de la prescription.
2. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct de l'année fiscale 2006 est admis et il est constaté que le rappel d'impôt doit être annulé en raison de la survenance de la prescription.
3. Le recours concernant le rappel des impôts cantonaux pour l'année fiscale 2007 est irrecevable.
4. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour l'année fiscale 2007 est irrecevable.
5. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel des impôts cantonaux pour l'année 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.
6. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour l'année 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.
7. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel des impôts cantonaux pour l'année fiscale 2009 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. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour l'année fiscale 2009 est irrecevable.
9. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel des impôts cantonaux pour l'année 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.

10. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour l'année 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.
11. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel des impôts cantonaux pour l'année 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.
12. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour l'année 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.
13. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel des impôts cantonaux pour l'année fiscale 2012 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.
14. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour l'année fiscale 2012 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.
15. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel des impôts cantonaux pour l'année fiscale 2013 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. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour l'année fiscale 2013 est irrecevable.
17. La décision sur réclamation du 19 novembre 2021 concernant le rappel des impôts cantonaux pour l'année fiscale 2014 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. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour l'année fiscale 2014 est irrecevable.
19. Le recours concernant le rappel de l'impôt fédéral direct pour l'année fiscale 2015 est irrecevable.
20. Il n'est pas prononcé de frais de procédure.
21. Il est alloué aux recourants des dépens pour un montant forfaitaire de CHF 1'500.-- (TVA et éventuels débours inclus).
22. **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.**

23. La présente décision est notifiée à:
- C. \_\_\_\_\_ à l'intention de A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_
  - 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