

## Faits:

La famille Sidler habite à Thoune (canton de Berne) dans une maison individuelle:

- Karin Sidler, née le 14 septembre 1968, est parapentiste indépendante et propriétaire d'un magasin de fleurs à Thoune.
- Rolf Sidler, né le 9 avril 1970, est linguiste de formation et travaille aujourd'hui comme traducteur (traductions écrites et orales); il est employé par Wort + Schrift Übersetzungs AG, dont le siège se trouve dans le canton de Soleure.
- Leur fille Laura Sidler, née le 19 mai 1995, est fleuriste et physiothérapeute sportive diplômée; Laura Sidler habite chez ses parents à Thoune.

Karin et Rolf Sidler sont des citoyens consciencieux. Ils ont remis leur déclaration d'impôt 2016 dans les délais, c'est-à-dire dans le délai de dépôt, à l'administration fiscale. Ils en ont fait de même les années suivantes s'agissant des déclarations d'impôt 2017 à 2021. Au cours de la procédure de taxation 2016, la collaboratrice compétente de l'Intendance cantonale des impôts du canton de Berne a demandé à plusieurs reprises certains documents.

Les décisions de taxation 2016 ont été notifiées au couple Sidler le 20 octobre 2020. A cet occasion, l'administration fiscale a procédé à diverses corrections. N'étant pas d'accord avec ces corrections, les époux Sidler, représentés par la société Fiduciaire SA dont le siège se situe dans le canton de Berne, ont formé réclamation en temps utile. Les décisions de taxation ayant été confirmées par décisions sur réclamation - notifiées le 2 février 2021 -, la Fiduciaire SA a déposé dans les délais (le 27 février 2021) un "recours contre la décision sur réclamation des impôts cantonaux et communaux selon les art. 195 et suivants LI" auprès de la Commission de recours en matière d'impôts du canton de Berne.

Les éléments de fait suivants ressortent des procédures de taxation et de réclamation de l'année 2016 auprès de l'Intendance des impôts du canton de Berne, ainsi que du recours devant la Commission de recours en matière fiscale du canton de Berne:

1. Karin Sidler réalise, dans le cadre de son activité de pilote de parapente, un revenu professionnel en effectuant des vols de planeurs de pente biplaces (vols en tandem). Pour ce faire, elle collabore avec différents agents commerciaux lui proposant des passagers. Karin Sidler met à disposition le matériel de vol et procède aux investissements nécessaires à cet égard. Elle est considérée comme indépendante pour cette activité et règle en conséquence les cotisations aux assurances sociales de manière autonome avec sa caisse de compensation.

En 2016, Karin Sidler a effectué la totalité de ses 950 vols biplaces à partir des sites de décollage de Beatenberg (canton de Berne).

La commune de Beatenberg a prévu, dans sa zone destinée aux installations sportives et de loisirs, au total sept sites de décollage pour les agents commerciaux ou les pilotes désireux de voler dans la région d'Interlaken (canton de Berne). Les aires de décollage sont utilisables toute l'année, sept jours sur sept. Toutes les places de décollage disposent de l'infrastructure suivante: un indicateur de vent (manche à air ou flamme, y compris un mât en aluminium d'environ 2,5 m de haut, solidement ancré dans le sol, respectivement bétonné), des panneaux d'information pour les pilotes de planeurs de pentes, ainsi que des tapis en caoutchouc pour protéger le sol et éviter l'érosion. De plus, les aires de décollage sont équipées de toilettes mobiles. Pour des raisons de

sécurité, les aires de décollage sont délimitées par une clôture à hauteur de genoux (à l'instar des clôtures aménagées autour d'un aérodrome).

Pour l'utilisation commerciale des aires de décollage de Beatenberg, Karin Sidler paie 3 CHF par vol à l'organisation commerciale qui a loué (bail à ferme) le terrain et qui entretient les aires de décollage. L'Intendance des impôts du canton de Berne a décidé, dans la procédure de taxation et les décisions sur réclamation pour l'année 2016, que les aires de décollage de Beatenberg constituaient un établissement stable de Karin Sidler et a procédé à une répartition fiscale correspondante entre les communes de Thoune et de Beatenberg.

Karin Sidler, plus précisément le couple Sidler, n'était pas d'accord avec cette appréciation, ce d'autant plus que la quotité d'impôt de la commune de Beatenberg est plus élevée que celle de la ville de Thoune, ce qui a entraîné des impôts plus élevés pour le couple Sidler. Dans son recours, la Fiduciaire SA a fait valoir que Karin Sidler ne disposait pas d'un établissement stable à Beatenberg.

2. Karin Sidler est non seulement pilote de parapente indépendante, mais également propriétaire d'un magasin de fleurs ("Fleurs Sidler") qu'elle gère sous la forme d'une entreprise individuelle dans la ville de Thoune. Le magasin, qui dispose d'une cave spacieuse, est loué par l'entreprise individuelle Fleurs Sidler. Fleurs Sidler vend d'une part des fleurs (bouquets, compositions florales, fleurs séchées, graines de fleurs bio cultivées par ses soins, etc.), mais aussi des accessoires (floraux) spéciaux (vases, soucoupes, pots de fleurs fabriqués par ses soins, cartes personnalisées, etc.) Outre Karin Sidler (environ 50% d'activité), Fleurs Sidler emploie encore trois autres personnes (250% de postes de travail), dont une travaille exclusivement dans le domaine des "accessoires" (100% d'activité).

Au 1er juillet 2016, Karin Sidler avait - sur le conseil de la Fiduciaire SA - transformé le secteur "fleurs" de l'entreprise individuelle Fleurs Sidler en Fleurs Sidler SA et le secteur "accessoires" de l'entreprise individuelle Fleurs Sidler en Fleurs-Accessoires Sidler SàRL. Alors que Fleurs Sidler SA se concentre depuis lors sur la vente de fleurs (Karin Sidler et ses deux employés à temps partiel travaillant respectivement à 70% et 80%), Fleurs-Accessoires Sidler SàRL (Karin Sidler et une collaboratrice travaillant à 100%) s'occupe de la fabrication et de la vente d'accessoires. La transformation sans incidence fiscale de l'entreprise individuelle Fleurs Sidler en deux sociétés de capitaux a été discutée au préalable par la Fiduciaire SA avec l'Intendance des impôts du canton de Berne et consignée par écrit (ruling ou décision anticipée en matière fiscale).

Au cours de la procédure de taxation de l'année 2016, il s'est avéré que Karin Sidler avait fait don de 30% des parts sociales de Fleurs-Accessoires Sidler SàRL à sa fille Laura en été 2019. Ceci après que Laura Sidler ait toujours montré un grand intérêt pour l'activité de Fleurs-Accessoires Sidler SàRL, qu'elle ait passé une partie considérable de son temps libre dans l'atelier à la fabrication des accessoires et qu'elle se soit très bien entendue avec la collaboratrice. Karin Sidler prévoit en outre de vendre les 70% restants des parts sociales (ou du moins une partie d'entre elles) à la collaboratrice dans quelques années et de se concentrer ensuite sur la vente de fleurs.

Parallèlement à la donation des 30% de parts sociales de Fleurs-Accessoires Sidler SàRL à sa fille, c'est-à-dire également en été 2019, Karin Sidler a vendu 33% des actions de Fleurs Sidler SA à Fleurs Wüthrich SA, dont le siège est à Steffisburg (canton de Berne), au prix de CHF 250'000 (ce qui correspond à la valeur vénale pour 33% des actions).

Dans les décisions de taxation 2016 (du 20 octobre 2020) et dans la décision sur réclamation 2016 (du 2 février 2021), la collaboratrice compétente de l'administration fiscale a constaté qu'il y avait eu violation du délai de blocage aussi bien par la donation des 30% de parts sociales de Fleurs-Accessoires Sidler SàRL à la fille Laura que par la vente des 33% d'actions de Fleurs Sidler SA à la valeur vénale proportionnelle de CHF 250'000 à Fleurs Wüthrich SA. Elle a donc ajouté au revenu de la période fiscale 2016 les réserves latentes qui existaient dans l'entreprise individuelle Fleurs Sidler au moment de la transformation (CHF 45'300 pour la branche vente de fleurs et CHF 27'500 pour la branche accessoires; au total environ CHF 72'800).

Dans le recours, la Fiduciaire SA a expliqué d'une part que la donation des parts sociales de Fleurs-Accessoires Sidler SàRL n'était pas soumise à l'imposition sur le revenu faute de contrepartie; d'autre part, la vente de 33% des actions de Fleurs Sidler SA à Fleurs Wüthrich SA ne constituerait pas non plus une violation du délai de blocage. Tel ne serait le cas que si les actions étaient vendues dans la fortune privée d'une personne physique.

3. Karin Sidler avait hérité de sa mère, décédée le 1er janvier 2016, d'un bien immobilier à Thoune qui était en très mauvais état. Un rapport d'architecte indiquait que l'immeuble ne pouvait pas être loué dans son état actuel: il fallait d'abord remplacer la cuisine, rénovée pour la dernière fois il y a plus de 50 ans, ainsi que les salles de bains, vieilles de 45 ans environ; ceci en plus d'autres travaux (sols, peinture, conduites, etc.). Le bureau d'architecte a chiffré les coûts de ces travaux absolument indispensables à au moins CHF 150'000.

Dans les décisions de taxation et les décisions sur réclamation 2016, l'administration fiscale a pris en compte dans le revenu de Karin Sidler une valeur locative de CHF 18'000 (montant pris en compte pour la mère de Karin Sidler depuis 2010). Et ce, bien que la Fiduciaire SA ait joint le rapport de l'architecte à sa réclamation et qu'elle ait expliqué que les loyers dans des locaux comparables s'élèveraient au maximum à CHF 6'000 par an.

Dans son recours, la Fiduciaire SA a proposé de renoncer à l'imposition de la valeur locative et, à titre subsidiaire, de se baser sur les loyers comparatifs de CHF 6'000 au maximum.

4. Rolf Sidler et son frère Timon Sidler détenaient chacun la moitié des actions de Rolf Sidler SA et de Timon Sidler SA. Pour les deux frères, les droits de participation faisait partie de leur fortune privée. Suite au décès non inattendu de Timon (en 2016) en raison d'une grave maladie, son épouse Anna ainsi que leurs enfants Marcel et Judith (ci-après "les héritiers") sont devenus ensemble propriétaires de 50% des actions des deux sociétés.

Par la suite, les héritiers ont fondé (en automne 2016) la société AMJ Sidler SA, à laquelle ils ont apporté diverses participations, dont leur participation de 50% dans Timon Sidler AG. En revanche, la participation de 50% dans Rolf Sidler AG n'a pas été apportée. Les héritiers l'ont en effet vendue à Rolf Sidler le 1er décembre 2016 au prix de CHF 1'639'250.

Le 1er décembre 2016 également, Rolf Sidler a vendu sa participation de 50% dans Timon Sidler SA au prix de CHF 1'191'400 à la société AMJ Sidler AG, fondée par les héritiers.

Le 19 décembre 2016, les héritiers ont cédé leur créance sur le prix d'achat de CHF 1'639'250 envers Rolf Sidler à AMJ Sidler SA. Après compensation avec la créance de CHF 1'191'400, Rolf Sidler devait encore CHF 447'850 à AMJ Sidler SA.

Le 15 juillet 2017, Timon Sidler SA a versé à AMJ Sidler SA un dividende de substance (distribution de réserves non nécessaires à l'exploitation et pouvant être distribuées selon le droit commercial) de CHF 1'955'000.

Au cours de la procédure de taxation 2016, il s'est avéré que les deux frères avaient déjà planifié le "scénario" ou le "script" des faits susmentionnés avant le décès de Timon, afin de pouvoir un jour retirer avantageusement la substance de Timon Sidler SA de CHF 1'955'000. De l'avis de l'administration fiscale, le dividende de substance constitue donc, au titre d'une liquidation partielle indirecte, un dividende imposable dans le chef de Rolf Sidler, auquel s'applique la procédure d'imposition partielle.

Dans la procédure de réclamation ainsi que dans le recours, la Fiduciaire SA a argumenté que Rolf Sidler n'avait pas participé à la décision de Timon Sidler SA de procéder à une distribution de substance et qu'il n'y "pouvait rien"; ses relations avec sa belle-sœur et ses enfants n'auraient jamais été bonnes et il n'aurait pas pu influencer leurs agissements.

La Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne est entrée en matière sur le recours concernant les impôts cantonaux et communaux 2016 et a retenu ce qui suit dans son jugement du 20 décembre 2022 (notifié à la Fiduciaire SA par courrier recommandé le 21 décembre 2022):

- Les aires de décollage pour les vols en planeurs de pente à Beatenberg (voir chiffre 1 ci-dessus) doivent être qualifiées d'établissements stables pour Karin Sidler et il faut procéder à une répartition fiscale intercommunale à ce sujet;
- La donation de 30% des parts sociales de Fleurs-Accessoires Sidler SàRL à sa fille Laura et la vente de 33% des actions de Fleurs Sidler AG à Fleurs Wüthrich SA (voir chiffre 2 ci-dessus) constituent une violation du délai de blocage, de sorte que les réserves latentes existantes au moment de la transformation (2016) doivent être intégralement imposées à titre de revenu de Karin Sidler à hauteur de CHF 72'800;
- Une valeur locative de CHF 6'000 doit être prise en compte pour l'immeuble hérité de Thoune (chiffre 3 ci-dessus);
- La distribution de substance de CHF 1'955'000 de Timon Sidler SA à AMJ Sidler SA (chiffre 4 ci-dessus) constitue - comme l'administration fiscale l'a constaté - une liquidation partielle indirecte, de sorte que CHF 1'191'400 sont soumis à l'impôt sur le revenu dans le chef de Rolf Sidler; la procédure d'imposition partielle accordée par l'administration fiscale ne peut toutefois pas être appliquée (reformatio in peius).

Après une séance houleuse le 30 décembre 2022 avec la Fiduciaire SA, au cours de laquelle les participants se sont violemment confrontés, le couple Sidler a décidé de faire lui-même usage du moyen de droit ouvert contre le jugement de la Commission des recours en matière fiscale, ce qu'il a fait le vendredi 20 janvier 2023.

L'acte adressé à l'autorité de recours contient les conclusions suivantes :

1. La décision de la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne doit être annulée et les taxations doivent être effectuées conformément aux déclarations

d'impôts déposées, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal.

2. Il convient de constater que Karin Sidler ne dispose pas d'un établissement stable à Beatenberg.
3. Il faut renoncer à un redressement de CHF 72'800 en raison de la violation du délai de blocage et à une imposition correspondante au titre de l'impôt sur le revenu. Il n'y a pas de violation du délai de blocage.
4. Il convient de constater que l'Intendance des impôts a eu tort en ce qui concerne la valeur locative, d'autant plus que la Commission des recours en matière fiscale a donné raison aux contribuables, à savoir que la valeur locative était trop élevée. La valeur locative de l'immeuble de Thoune doit toutefois être fixée à 0 CHF, conformément au rapport de l'architecte et compte tenu des coûts de rénovation exorbitants à venir.
5. Il convient de renoncer à un redressement de CHF 1'191'400 au titre de l'impôt sur le revenu en raison de la distribution de dividende de substance; à titre subsidiaire, il convient d'appliquer la procédure d'imposition partielle, comme l'a fait l'administration fiscale du canton de Berne.
6. Le tout sous suite de frais et de dépens.

Concernant la conclusion sous ch. 2, les époux Sidler ont fait valoir qu'une aire de départ ne pouvait jamais être qualifiée d'établissement stable; en outre, n'importe quelle commune pourrait venir revendiquer des établissements stables dans d'autres domaines (p. ex. embarcadères, etc.). Ce serait arbitraire. En outre, dans le cas d'une collègue de Karin Sidler, Lisa Merz, domiciliée à Spiez (canton de Berne), qui est également pilote en tandem et qui fait exactement la même chose, aucun établissement stable n'a été retenu à Beatenberg. Lisa Merz est déjà définitivement taxée jusqu'à et y compris 2021 et l'administration fiscale peut consulter les taxations.

Pour le reste, les époux Sidler ont invoqué pour l'essentiel les mêmes motifs que ceux qu'eux-mêmes et la Fiduciaire SA avaient déjà avancés dans la procédure de taxation, de réclamation et de recours.

Le 19 janvier 2023, l'Intendance cantonale des impôts du canton de Berne avait déjà déposé un acte auprès de l'instance de recours compétente. Elle avait alors formulé les conclusions suivantes:

1. La valeur locative de l'immeuble de Thoune doit être prise en compte à hauteur de CHF 18'000.
2. Sous suite de frais et de dépens.

Dans l'échange d'écritures qui a suivi, les parties ont maintenu leurs conclusions.

Ni la Commune municipale de Beatenberg ni la Commune municipale de Thoune n'ont déposé de conclusions ou formulé de prise de position.

## Tâche:

- Rédigez la décision sur recours ou le jugement de l'autorité de recours compétente.
- Pour les faits et l'historique de la procédure, vous pouvez vous référer à la donnée, respectivement à l'état de fait.
- Il convient dans tous les cas de prendre position sur tous les arguments des parties à la procédure, indépendamment de la recevabilité du recours.
- Veillez à ce que la décision sur recours ou le jugement soit structuré de manière claire et sensée et contienne tous les éléments et explications topiques nécessaires.
- Motivez de manière adaptée à la situation d'examen, c'est-à-dire de manière détaillée, complète et précise, même si, dans la pratique ainsi qu'en vertu de la maxime inquisitoire et du principe de l'application d'office du droit, une motivation moins détaillée pourrait éventuellement suffire.
- Motivez en fonction des problèmes qui se posent, soyez bref pour ce qui va de soi.

Il faut partir du principe que les bases légales mises à disposition avaient déjà force de loi pour toutes les années concernées par les faits.

L'impôt bernois sur la fortune ne doit pas être traité.

## Moyens à disposition:

### 1. Actes législatifs fédéraux

- Cst. (RS 101)
- LIFD (RS 642.11)
- LHID (RS 642.14)
- Ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles (RS 642.116)
- Ordonnance de l'AFC sur les frais relatifs aux immeubles (RS 642.116.2)
- PA (RS 172.021)
- LTF (RS 173.110)

### 2. Actes législatifs bernois

- ConstC (RSB 101.1)
- LPJA (RSB 155.21)
- LOJM (RSB 161.1)
- LCRF BE (RSB 661.611)
- LI (RSB 661.11)
- OFI (RSB 661.312.51)
- OIFD (RSB 668.11)
- DFP (RSB 161.12)
- ORD (RSB 168.811)
- OEmo (RSB 154.21)