

{T 0/2}  
2A.155/2002/svc

Arrêt du 13 août 2002  
Ile Cour de droit public

Les juges fédéraux Wurzburger, président,  
Merkli, Berthoud, juge suppléant,  
greffier Dubey.

G.\_\_\_\_\_, recourante, représentée par  
Me Pierre Boillat, avocat, rue de la Justice 1,  
2800 Delémont,

contre

Intendance des impôts du canton de Berne, Münstergasse 3, 3011 Berne,  
Commission des recours en matière fiscale  
du canton de Berne, Chutzenstrasse 68, 3007 Berne.

impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 1997/1998 et 1999/2000,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne du 19 février 2002.

Faits:

A.

G.\_\_\_\_\_, secrétaire-comptable de profession, est la veuve de feu L.\_\_\_\_\_, décédé le 12 avril 1997, qui exploitait un atelier de décolletage à M.\_\_\_\_\_. Elle n'a pas remis de déclarations d'impôt pour les périodes fiscales 1997/1998 et 1999/2000.

Par décisions de taxation du 22 mai 2000, l'Intendance des impôts du canton de Berne (ci-après: l'Intendance des impôts) a arrêté le revenu imposable de G.\_\_\_\_\_, au titre de l'impôt fédéral direct, à 100'000 fr. pour la période 1997/1998 et 108'000 fr. pour la période 1999/2000. Elle lui a en outre infligé une amende de 400 fr., respectivement de 450 fr., pour chacune des périodes considérées.

G.\_\_\_\_\_ a formé réclamation le 15 juin 2000 contre les décisions de taxation du 22 mai 2000; elle a produit des déclarations d'impôt faisant état d'un revenu imposable de 28'340 fr. pour 1997/1998 et 1999/2000. Le 20 octobre 2000, l'Intendance des impôts a rejeté la réclamation de l'intéressée pour le motif qu'elle n'avait pas produit les justificatifs et indications complémentaires requis.

B.

G.\_\_\_\_\_ a interjeté recours le 15 novembre 2000 auprès de la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (ci après: la Commission des recours). Dans ses observations sur la détermination de l'Intendance des impôts, déposées tardivement le 1er mars 2001, elle a fait valoir que la fiduciaire chargée d'établir les déclarations d'impôt détenait tous les documents utiles mais n'avait pas fait diligence et a demandé à la Commission des recours de considérer son intervention comme une demande de restitution du délai et une demande de taxation intermédiaire, en raison de la cessation de l'activité lucrative indépendante à fin 1997.

Par décision du 19 février 2002, la Commission des recours a partiellement admis le recours en ce sens qu'elle a réduit le montant des amendes de 450 fr. et 400 fr. à 250 fr. Elle a en revanche maintenu le revenu imposable de l'intéressée à 100'000 fr., respectivement 108'000 fr., pour les périodes fiscales considérées. G.\_\_\_\_\_ avait manqué à son devoir de collaborer et de déclarer en procédure de taxation. L'estimation à laquelle l'Intendance des impôts avait dû procéder n'était pas critiquable et l'amende de 250 fr. pour sanctionner la violation des obligations de l'intéressée paraissait appropriée.

C.

Agissant le 2 avril 2002 par la voie du recours de droit public, G.\_\_\_\_\_ demande au Tribunal fédéral, avec suite de frais et dépens, d'annuler la décision de la Commission des recours et de lui retourner le dossier pour nouvelle décision. Elle invoque une violation du droit d'être entendue et de

l'interdiction de l'arbitraire et se plaint d'un déni de justice.

La Commission des recours se réfère à sa décision et propose le rejet du recours. L'Intendance des impôts et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 127 IV 148 consid. 1a p. 151; 127 I 92 consid. 1 p. 93; 127 II 198 consid. 2 p. 201 et la jurisprudence citée). Le recours de droit public étant subsidiaire (art. 84 al. 2 OJ), il convient en premier lieu d'examiner si le présent recours peut être traité comme un recours de droit administratif. L'intitulé erroné du mémoire de recours ne saurait préjuger de la voie ouverte, ni porter préjudice à la recourante, pour autant que cette écriture remplisse les conditions formelles de la voie de droit en cause (ATF 126 II 506 consid. 1b p. 509; 124 I 223 consid. 1a p. 224; 122 I 351 consid. 1a p. 353; 121 I 173 consid. 3a p. 175/176; 120 Ib 379 consid. 1a p. 381 et les arrêts cités).

1.1 Selon l'art. 97 al. 1 OJ, le Tribunal fédéral connaît en dernière instance des recours de droit administratif contre des décisions fondées sur le droit public fédéral qui émanent de l'une des autorités énumérées à l'art. 98 OJ pour autant qu'aucune des exceptions prévues aux art. 99 à 102 OJ ou dans législation spéciale ne soit réalisée (ATF 127 II 1 consid. 2b/aa p. 3 et la jurisprudence citée). En tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct, la décision de la Commission des recours a été rendue par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale (cf. art. 98 lettre g OJ); elle se fonde en outre sur le droit public fédéral et n'entre pas dans le champ d'application des art. 99 à 102 OJ; par conséquent, déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi (art. 103 ss OJ), le présent acte, intitulé recours de droit public, doit être considéré comme recours de droit administratif; il est en principe recevable à l'encontre de dite décision au regard des art. 97 ss OJ et de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11).

1.2 Conformément à l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation. Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 126 V 252 consid. 1a p. 254; 125 III 209 consid. 2 p. 211; 124 II 132 consid. 2a p. 137, 517 consid. 1 p. 519; 123 II 16 consid. 3a p. 22, 295 consid. 3 p. 298, 385 consid. 3 p. 388; 122 IV 8 consid. 1b p. 11). Comme il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer l'arrêt attaqué pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 127 II 264 consid. 1b p. 268; 121 II 473 consid. 1b p. 477 et les arrêts cités, voir aussi ATF 124 II 103 consid. 2b p. 109).

En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'occurrence, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ; ATF 126 II 196 consid. 1 p. 198). En outre, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de la décision entreprise, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre c ch. 3 OJ).

2.

La recourante reproche à l'autorité intimée d'avoir violé son droit d'être entendue en ne donnant pas suite à la lettre de son conseil du 1er mars 2001 contenant une offre de preuve et d'avoir fait preuve d'un formalisme excessif en refusant de considérer ce courrier comme une demande de restitution de délai.

2.1 Selon la jurisprudence, l'autorité qui ne statue pas sur un moyen qui lui est soumis, commet un déni de justice formel (ATF 117 Ia 116 consid. 3a p. 117/118 et la jurisprudence citée). L'interdiction du déni de justice formel est un droit de nature formelle dont la violation doit entraîner l'annulation de la décision attaquée, indépendamment du fond (ATF 121 I 230 consid. 2a p. 232 et les arrêts cités).

2.2 Suite au dépôt du recours, l'autorité intimée a fixé un délai à l'Intendance des impôts pour déposer son préavis. La recourante a ensuite été invitée à présenter ses observations sur ce préavis. Elle l'a fait, avec retard, le 1er mars 2001. L'autorité intimée n'a pas refusé la restitution du délai imparti à la recourante pour se déterminer sur le préavis de l'Intendance des impôts, puisqu'elle a admis la production tardive des observations formulées le 1er mars 2001. Elle a donc, de facto, accepté la restitution de ce délai. Il convient de relever également que le délai pour la production des observations de la partie recourante avait été communiqué à la recourante personnellement et non pas à sa fiduciaire et que la demande de restitution de délai du 1er mars 2001 ne contenait pas la moindre motivation. La recourante n'a en effet pas pris la peine d'établir ou même d'alléguer qu'elle ou son mandataire aient été empêchés, sans leur faute, d'agir dans le délai fixé. Le déroulement de la

procédure n'a sous cet angle été entaché d'aucune irrégularité.

Au demeurant, la lettre du 1er mars 2001 ne contient aucune offre de preuve. Elle laisse entendre, de manière assez vague, qu'un échange de vues serait indiqué et qu'une éventuelle rencontre permettrait d'apporter certains éléments en possession de la fiduciaire de la recourante. On voit mal ce qu'il faut entendre par un échange de vues dans une procédure judiciaire, si ce n'est lorsque la compétence de l'autorité saisie n'est pas clairement établie. En outre, il n'était pas nécessaire, ni opportun, d'organiser une éventuelle rencontre pour qu'enfin la recourante produise les documents qui lui étaient réclamés depuis le mois de juin 2000.

Par conséquent, les griefs tirés de la violation du droit d'être entendu et de l'interdiction du formalisme excessif sont infondés.

3.

Invoquant l'interdiction de l'arbitraire, qui ne revêt pas de portée propre en l'espèce, la recourante reproche à l'autorité intimée d'avoir violé l'art. 132 al. 2 LIFD; elle aurait refusé à tort de procéder à l'établissement d'une taxation intermédiaire et d'admettre que la taxation d'office était manifestement inexacte.

3.1 En vertu de l'art. 130 LIFD, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (al. 1). Elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (al. 2).

La taxation d'office peut être opérée non seulement lorsque le contribuable faillit à son obligation de renseigner le fisc, mais aussi chaque fois que les indications qu'il fournit sont insuffisantes, sans égard au fait que le défaut de renseignements sur sa situation lui serait ou non imputable (RDAF 2000 2 41 consid. 2b p. 43).

Le contribuable doit être taxé dans la mesure du possible d'après sa capacité économique réelle. L'autorité de taxation appelée à évaluer d'office le revenu imposable d'un contribuable doit tenir compte, selon sa propre appréciation, de toutes les données disponibles au moment de prendre sa décision. On ne peut exiger d'elle d'effectuer des enquêtes et des clarifications par trop détaillées, en particulier lorsqu'elle ne dispose pas d'éléments probants. Lorsque les seules indications vérifiables ont trait à l'évolution de la situation de fortune, l'autorité fiscale peut se baser sur la différence entre l'état de fortune au début et à la fin de la période fiscale et ajouter les dépenses privées et le train de vie estimés au montant ainsi obtenu pour déterminer le revenu imposable (art. 130 al. 2 LIFD; RDAF 2000 2 41 consid. 2d p. 44).

3.2 A teneur de l'art. 132 al. 3 LIFD, le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve.

L'obligation de motiver la réclamation contre une taxation d'office est une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (ATF 123 II 552 consid. 4c p. 557).

Par la voie de la réclamation, le contribuable taxé d'office peut contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office ainsi que le montant des éléments imposables, pour autant qu'il prouve le caractère manifestement inexact de la taxation. Cela signifie que le contribuable doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusqu'ici, notamment remettre sa déclaration d'impôt et d'autres documents, ainsi que communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation (FF 1983 III 1 ss, 221; RDAF 2000 2 41 consid. 2b p. 43; ATF 123 II 552 consid. 4c p. 557; Archives 67 p. 409 consid. 3a p. 413). Il ne peut se borner à contester certains postes seulement, car cela ne suffit pas à établir que la taxation, dans son ensemble, serait manifestement inexacte. Ainsi, contrairement à l'ancien droit qui excluait le dépôt d'une réclamation ou d'un recours contre la taxation d'office si les éléments imposables servant de base à la dernière taxation exécutoire n'étaient pas majorés de plus de 20 pour cent (art. 92 al. 1 2ème phrase de l'arrêté du 9 décembre 1940 sur l'impôt fédéral direct [AIFD]), mais ne limitait pas le réexamen de la taxation d'office par l'autorité de réclamation

ou l'autorité judiciaire cantonale, une fois atteint le seuil des 20 pour cent, l'art. 132 al. 3 LIFD subordonne la recevabilité de la réclamation puis l'examen de la taxation d'office notamment à la démonstration - qui incombe au contribuable - de son caractère manifestement inexact. Lorsque l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière sur la réclamation, la Commission de recours - qui a

les mêmes compétences que l'autorité de taxation (art. 142 al. 4 LIFD) - doit d'abord examiner si les conditions formelles de recevabilité de la réclamation (forme écrite, délai, motivation, moyen de preuve, etc.) étaient, ou non, remplies. A cet égard, elle doit uniquement examiner si l'autorité de réclamation a admis à bon droit que le réclamant n'avait pas établi le caractère manifestement inexact de la taxation. Si tel est le cas, la Commission de recours doit rejeter le recours déposé devant elle sans examiner elle-même le détail de la taxation. Si l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière à tort sur la réclamation, l'autorité de recours peut alors, soit lui renvoyer la cause pour nouvelle décision, le cas échéant avec des instructions, soit procéder elle-même à une nouvelle taxation (art. 143 LIFD).

3.3 En l'espèce, les décisions de taxation du 22 mai 2000 mentionnaient expressément qu'il ne sera pas entré en matière sur une réclamation non accompagnée d'une déclaration d'impôt complète avec justificatifs. Les déclarations d'impôt produites à l'appui de la réclamation du 15 juin 2000 n'étaient pas correctement ni complètement remplies; les justificatifs usuels n'étaient pas joints. L'autorité fiscale cantonale a néanmoins invité la recourante, par voie de demande, puis de sommation, à fournir les documents de bouclement relatifs à l'activité de l'entreprise familiale de décolletage, à remplir la déclaration d'impôt pour gain de liquidation remise le 18 septembre 1998 et à remettre les décomptes de copropriété de l'immeuble qu'elle occupait pour les années 1995 et 1996, le détail des prestations en capital et indemnités diverses obtenues à la suite du décès de son mari ainsi que l'inventaire fiscal et l'acte de partage de la succession. La recourante n'a pas réagi. Elle a donc manifestement violé son devoir de collaborer dans la procédure de réclamation. Elle n'a ni prouvé ni offert de prouver l'inexactitude de la taxation par estimation qui lui a été notifiée. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a constaté que

l'Intendance des impôts devait déclarer la réclamation irrecevable.

Au surplus, l'acte de recours du 15 novembre 2000, destiné à la Commission des recours, dont le texte est identique à celui de la réclamation du 15 juin 2000, est à peine motivé. Il fait uniquement état d'une négligence de la fiduciaire de la recourante dans le retard apporté au dépôt des déclarations d'impôt. La recourante n'a en outre pas respecté le délai au 22 février 2001 qui lui a été imparti pour formuler ses observations sur le préavis de l'Intendance des impôts du 21 décembre 2000. Hors délai, elle a néanmoins fait valoir qu'elle avait cessé l'exploitation de l'atelier de son mari en novembre 1997, que depuis le décès de ce dernier, elle avait pour seuls revenus des rentes de l'AVS et de la SUVA, à concurrence de 2'850 fr. par mois, et que les charges de son appartement représentaient 11'000 fr. par an environ. Elle n'a pas fourni les documents comptables requis au sujet de la fin de son activité indépendante et n'a pas produit la déclaration d'impôt pour gain de liquidation qui lui avait été remise le 18 septembre 1998. L'autorité de taxation était dès lors fondée à douter de la cessation de cette activité à la date indiquée par la recourante, d'autant plus que l'entreprise de décolletage a été exploitée, après le décès

de feu L. \_\_\_\_\_, par la recourante et son fils A. \_\_\_\_\_. A la date du 28 avril 2000, la recourante était d'ailleurs toujours inscrite en qualité de cotisante indépendante auprès de la Caisse de compensation AVS et son fils A. \_\_\_\_\_ l'a été jusqu'en juin 1999. Par ailleurs, la recourante a omis de déclarer les prestations en capital versées par diverses assurances à la suite du décès de son mari ainsi que la part dont elle a bénéficié, en tant qu'héritière de son mari, dans une succession partagée postérieurement au décès de ce dernier et n'a pas non plus fourni la moindre indication au sujet du partage de la succession de son mari. Elle ne saurait dès lors reprocher à l'autorité intimée son refus de procéder à une taxation intermédiaire. Force est de constater qu'à ce stade de la procédure, la recourante n'a pas non plus prouvé ni offert de prouver l'inexactitude de la taxation par estimation qui lui a été notifiée.

3.4 Dans ces conditions, en considérant que l'Intendance des impôts pouvait procéder à une taxation par appréciation des gains de l'activité indépendante de la recourante, refuser de procéder à l'établissement d'une taxation intermédiaire et s'écarter des seuls éléments de revenus par elle déclarés, la Commission des recours n'a pas violé les art. 130 al. 2 et 132 al. 3 LIFD.

4.

La recourante soutient enfin que l'autorité intimée a fait preuve d'arbitraire en lui infligeant des amendes en l'absence de toute faute ou négligence de sa part. Le grief d'arbitraire se confond en l'espèce avec celui de violation de l'art. 174 al. 1 LIFD.

4.1 L'art. 174 al. 1 LIFD prévoit que "sera puni d'une amende celui qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence une obligation qui lui incombe en vertu de la présente loi ou d'une mesure prise en application de celle-ci, notamment, en ne déposant pas une déclaration d'impôt ou les annexes qui doivent l'accompagner (lettre a), en ne fournissant pas les attestations, renseignements ou informations qu'il est tenu de donner (lettre b), en ne s'acquittant pas des obligations qui lui incombent dans une procédure d'inventaire, en sa qualité d'héritier ou de tiers (lettre c). L'amende est de 1'000 fr. au plus et de 10'000 fr. au plus dans les cas graves ou en cas de

récidive (art. 174 al. 2 LIFD).

4.2 Dans le cas particulier, il est établi que la recourante a manifestement enfreint les obligations mentionnées aux lettres a à c de l'art. 174 al. 1 LIFD. Ses omissions concernent le dépôt de deux déclarations d'impôt et la production de renseignements et documents requis à plusieurs reprises. La recourante soutient implicitement qu'elle n'a pas commis de faute dans la mesure où elle avait donné mandat à sa fiduciaire de remplir les déclarations d'impôt litigieuses et qu'il incombait à son mandataire de produire toutes les pièces justificatives utiles, qui étaient en sa possession. Même si la fiduciaire n'a pas rempli ses obligations à satisfaction, la recourante n'en a pas moins fait preuve de négligence. Au vu de l'inaction de son mandataire, il lui appartenait de prendre des mesures, soit pour lui rappeler ses obligations, soit pour résilier le mandat et le confier à une autre fiduciaire. En s'abstenant de toute démarche et en se réfugiant derrière le silence et la passivité de son mandataire, la recourante n'a pas fait preuve de la diligence que l'on pouvait attendre d'elle et doit se laisser imputer les manquements de son mandataire. La peine d'amende est ainsi justifiée dans son principe.

Pour ce qui concerne sa quotité, l'autorité intimée a tenu compte des explications de la recourante, puisqu'elle a ramené le montant des amendes de 450 fr. et 400 fr. à 250 fr. Elle n'a pas outrepassé son pouvoir d'appréciation et les amendes infligées tiennent équitablement compte des circonstances personnelles invoquées par la recourante.

Dans ces conditions, la Commission des recours n'a pas violé l'art. 174 LIFD.

5.

Mal fondé, le recours doit être rejeté.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours est rejeté.

2.

Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge de la recourante.

3.

Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à l'Intendance des impôts et à la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 13 août 2002

Au nom de la IIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: