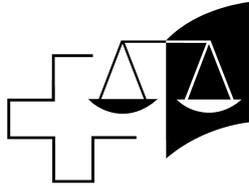


Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C\_501/2021**

**Arrêt du 19 novembre 2021**

**Ile Cour de droit public**

Composition  
MM. et Mme les Juges fédéraux  
Seiler, Président, Aubry Girardin et Beusch.  
Greffier : M. Wiedler.

Participants à la procédure  
A. \_\_\_\_\_,  
représenté par Me Rausan Noori, avocate  
recourant,

*contre*

Intendance des impôts du canton de Berne, Brünnenstrasse 66, 3018 Berne.

Objet  
Impôts fédéral direct, cantonal et communal, années 2014, 2015 et 2016,

recours contre le jugement du juge unique du Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, du 20 mai 2021 (100.2020.395 / 100.2020.396).

**Faits :**

**A.**  
En 2014, A. \_\_\_\_\_, qui était auparavant domicilié à Neuchâtel, a transféré son domicile dans le canton de Berne.

**B.**

**B.a.** N'ayant pas produit ses déclarations d'impôts pour les périodes fiscales 2014, 2015 et 2016 en temps voulu, l'Intendance des impôts du canton de Berne (ci-après: l'Intendance des impôts) a procédé à des taxations d'office pour les années en question par des décisions rendues respectivement le 8 décembre 2015, le 21 novembre 2016 et le 20 novembre 2017. Ces taxations d'office concernaient tant les impôts cantonal et communal (ci-après: ICC) que l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD).

Les décisions de taxation d'office pour les périodes fiscales précitées n'ayant pas été contestées en temps utile, elles sont entrées en force.

A. \_\_\_\_\_ ne s'est toutefois pas acquitté des montants dus selon ces décisions. Les poursuites intentées à son encontre pour recouvrer les créances fiscales des trois années se sont soldées par des actes de défaut de biens.

**B.b.** Par courriers des 31 décembre 2018, 17 janvier 2019 et 15 mars 2019, A. \_\_\_\_\_ a demandé à l'Intendance des impôts la révision des décisions de taxation d'office et a remis ses déclarations d'impôts pour les années 2014 à 2016. Par courrier du 28 juin 2019, A. \_\_\_\_\_ a sollicité de cette autorité qu'elle révise les décisions de taxation en question ou qu'elle en constate la nullité. Le 28 octobre 2019, l'Intendance des impôts a rendu une décision rejetant la demande du contribuable visant à rectifier les décisions de taxation pour les périodes fiscales 2014 à 2016, considérant que ni les conditions d'une révision, ni celles d'une restitution du délai de production des déclarations d'impôts, ni celles permettant de constater la nullité des décisions de taxation n'étaient remplies en l'occurrence.

**B.c.** Par acte du 27 novembre 2019 adressé à l'Intendance des impôts, A. \_\_\_\_\_ a conclu à ce que la nullité des décisions de taxation d'office pour les années 2014 à 2016 soit constatée, tout en requérant que son acte soit transmis en tant que recours direct ("*omissio medio*") à la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (ci-après: la Commission des recours). Par décisions du 22 septembre 2020, la Commission des recours a rejeté les recours en nullité relatifs aux ICC et à l'IFD afférents aux années 2014, 2015 et 2016.

**B.d.** Par jugement du juge unique du 20 mai 2021, le Tribunal administratif du canton de Berne (ci-après: le Tribunal administratif) a rejeté le recours déposé par A. \_\_\_\_\_ contre les décisions de la Commission des recours tant s'agissant des ICC que de l'IFD.

### **C.**

A. \_\_\_\_\_ dépose un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Il conclut à l'annulation du jugement du 20 mai 2021 et au renvoi de l'affaire à l'autorité précédente pour nouvelle décision, subsidiairement à la réforme de ce jugement en ce sens que la nullité des décisions de taxation d'office des ICC et de l'IFD pour les années 2015 et 2016 soit constatée. Le Tribunal administratif, l'Intendance des impôts et l'Administration fédérale des contributions déposent des observations et concluent au rejet du recours.

## **Considérant en droit :**

### **I. Recevabilité et cognition**

#### **1.**

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 147 I 333 consid. 1).

**1.1.** Le présent recours est dirigé contre un jugement confirmant les décisions de taxation d'office du recourant concernant les ICC et l'IFD pour les périodes fiscales 2014 à 2016. Aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'étant réalisée, la voie du recours en matière de droit public au sens des art. 82 ss LTF est dès lors ouverte (cf. aussi l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

**1.2.** L'instance précédente a traité dans un seul jugement de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où le recourant s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2).

**1.3.** Pour le reste, le jugement attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). Le recourant qui est destinataire du jugement attaqué dispose d'un intérêt digne de protection à la modification de celui-ci. Partant, la qualité pour recourir doit lui être reconnue (art. 89 al. 1 LTF). En outre, le recours a été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF). Il convient dès lors d'entrer en matière.

## 2.

**2.1.** Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF), alors qu'il ne revoit le droit cantonal, sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce (cf. art. 95 LTF), que sous l'angle de la violation des droits fondamentaux - en particulier l'arbitraire. Toutefois, les griefs de violation des droits fondamentaux sont soumis à des exigences de motivation accrue (cf. art. 106 al. 2 LTF). La partie recourante doit indiquer les principes constitutionnels qui n'auraient pas été respectés et expliquer de manière claire et précise en quoi ces principes auraient été violés (ATF 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid. 2.1; 141 I 36 consid. 1.3).

**2.2.** Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; ATF 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 145 V 188 consid. 2; 137 II 353 consid. 5.1).

**2.3.** En l'occurrence, dans une partie "En fait" de son mémoire, ainsi qu'à l'appui de son raisonnement juridique, le recourant présente sa propre vision des événements qui diverge sur plusieurs points de l'état de fait retenu par le Tribunal administratif. En tant que les faits ainsi allégués ne sont pas constatés dans l'arrêt attaqué, sans que le recourant ne s'en plaigne de manière circonstanciée, il n'en sera pas tenu compte. Seuls les griefs suffisamment motivés en lien avec l'établissement des faits par le Tribunal administratif seront donc examinés (cf. *infra* consid. 4).

## II. Griefs formels

### 3.

Le recourant invoque une violation de son droit d'être entendu et s'en prend à la composition du Tribunal administratif.

**3.1.** La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) le devoir pour le juge de motiver sa décision, afin que le justiciable puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et exercer son droit de recours à bon escient. Pour répondre à ces exigences, le juge doit mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. Il n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1; 134 I 83 consid. 4.1).

**3.2.** En l'espèce, le recourant se plaint que l'autorité précédente aurait omis de statuer formellement sur la conclusion qu'il avait prise dans son recours sur le plan cantonal tendant à la jonction des procédures, en ce sens qu'il soit statué dans un jugement sur les taxations des ICC et de l'IFD pour les années 2014, 2015 et 2016. Or, au considérant 1.3 du jugement attaqué, l'autorité précédente expose la jurisprudence fédérale qui l'autorise en l'espèce à statuer dans un seul jugement sur les ICC et l'IFD (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). En outre, comme l'admet le recourant, il ressort de l'arrêt attaqué que le Tribunal administratif a fait suite à sa demande de jonction des causes, puisqu'un seul jugement a été rendu pour les trois années de taxation litigieuses tant concernant les ICC que l'IFD (cf. notamment consid. 5.1 de l'arrêt attaqué). On ne perçoit donc pas en quoi le droit d'être entendu du recourant aurait été enfreint.

**3.3.** Le recourant fait également valoir que l'autorité précédente ne se serait pas prononcée sur la méthode de fixation de son revenu retenue par l'Intendance des impôts, étant précisé que l'autorité de taxation a arrêté d'office à 30'000 francs le revenu imposable du recourant pour les ICC et à 40'000 francs s'agissant de l'IFD. Cela n'est pas correct. En effet, dans l'arrêt attaqué, le Tribunal administratif

expose qu'en raison de l'absence totale de collaboration du recourant, l'autorité de taxation ne disposait d'aucune base qui lui aurait permis d'entreprendre des investigations en vue de déterminer la situation financière de celui-ci et qu'en conséquence, les revenus retenus par l'Intendance des impôts pour les périodes fiscales 2014 et 2015 sont défendables (consid. 4.3.1). S'agissant de la période fiscale 2016, le Tribunal administratif explique que, dans la mesure où les précédentes taxations n'avaient pas été contestées, l'Intendance des impôts pouvait considérer que son appréciation n'était pas manifestement erronée et reprendre comme base les revenus imputés au recourant par le passé (consid. 4.3.2). Partant, la critique du recourant est infondée.

**3.4.** Le recourant allègue encore que le Tribunal administratif aurait dû tenir compte de son argumentation tentant d'"objectiviser" le vice entachant les décisions de taxation contestées, notamment des tableaux mathématiques qu'il avait établis comparant les valeurs fiscales du cas d'espèce avec celui ayant fait l'objet de l'arrêt [2C\\_679/2016](#) du 11 juillet 2017. Or, dans le jugement litigieux, le Tribunal administratif explique en quoi le cas d'espèce n'est pas comparable à la jurisprudence invoquée par le recourant (consid. 4.3.1). Il expose également les motifs pour lesquels il estime que les taxations contestées ne sont pas entachées d'un vice grave susceptible d'entraîner leur nullité (consid. 4.3.1 et 4.3.2). Partant, la seule divergence de point de vue entre l'autorité précédente et le recourant ne saurait constituer une violation du droit d'être entendu de celui-ci.

**3.5.** Le recourant invoque également une violation de l'art. 30 al. 1 Cst. en lien avec l'art. 29 al. 2 Cst. D'après lui, le Tribunal administratif aurait, sans motivation, retenu une valeur litigieuse inexacte, ce qui l'aurait amené à statuer dans une composition qui n'était pas conforme à l'art. 57 al. 1 de la loi bernoise du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public (LOJM/BE; RS/BE 161.1).

**3.6.** En vertu de l'art. 30 al. 1 Cst., toute personne dont la cause doit être jugée dans une procédure judiciaire a droit à ce que sa cause soit portée devant un tribunal établi par la loi, compétent, indépendant et impartial. Les tribunaux d'exception sont interdits. Toute composition qui ne peut être justifiée par des raisons objectives viole la garantie du droit à un juge correspondant aux exigences constitutionnelles (cf. [ATF 137 I 340](#) consid. 2.2.1). La composition de l'autorité est définie selon les règles du droit de procédure ou d'organisation judiciaire ([ATF 137 I 340](#) consid. 2.2 et les références). L'autorité est ainsi valablement constituée lorsqu'elle siège dans une composition qui correspond à ce que le droit d'organisation ou de procédure judiciaire prévoit ([ATF 137 I 340](#) consid. 2.2.1).

**3.7.** A teneur de l'art. 57 al. 1 LOJM/BE, les membres du Tribunal administratif connaissent, en qualité de juges uniques, notamment des recours et actions dont la valeur litigieuse n'atteint pas 20'000 francs, la détermination de la valeur litigieuse étant régie par les dispositions du CPC. Selon l'art. 91 al. 1 CPC, la valeur du litige est déterminée par les conclusions. En cas de cumul d'actions, les prétentions sont additionnées à moins qu'elles ne s'excluent (art. 93 al. 1 CPC).

**3.8.** En l'espèce, le Tribunal administratif a constaté que, comme la valeur litigieuse était inférieure à 20'000 francs, la cause était de la compétence du juge unique. Il apparaît ainsi que la composition du Tribunal administratif respecte la LOJM/BE. Partant, il n'y a pas de violation de l'art. 30 Cst. En outre, le raisonnement de l'autorité précédente à ce propos, certes succinct, est clair et compréhensible. Le recourant a d'ailleurs pu le contester devant la Cour de céans. On ne voit donc pas en quoi le Tribunal administratif aurait violé l'art. 29 al. 2 Cst. Savoir si, comme le soutient le recourant, la valeur litigieuse est supérieure à 20'000 francs relève des faits. Le recourant se plaignant d'une constatation manifestement inexacte des faits sur ce point, ce grief sera examiné ci-dessous (cf. consid. 4.2). En conséquence, le Tribunal administratif n'a pas violé l'art. 29 al. 2 Cst. ni l'art. 30 Cst.

### **III. Grief relatif à l'établissement des faits**

#### **4.**

Le recourant invoque un établissement manifestement inexact des faits. Il souhaite que l'état de fait soit complété sur plusieurs points.

**4.1.** Il y a arbitraire (art. 9 Cst.) dans l'établissement des faits ou l'appréciation des preuves si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si,

sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (cf. **ATF 146 IV 88** consid. 1.3.1; **144 II 281** consid. 3.6.2). Le recourant ne peut pas se borner à contredire les constatations litigieuses par ses propres allégations ou par l'exposé de sa propre appréciation des preuves; il doit indiquer de façon précise en quoi ces constatations sont arbitraires (**ATF 133 II 249** consid. 1.4.3).

**4.2.** En l'espèce, le recourant se plaint que le jugement attaqué ne mentionne pas les montants des taxations d'office litigieuses ainsi que des actes de défaut de biens y afférents délivrés à son encontre, lesquels seraient pertinents pour le calcul de la valeur litigieuse devant le Tribunal administratif. D'après les allégations du recourant, la valeur litigieuse calculée sur la base des actes de défaut de biens relatifs aux décisions de taxation litigieuses s'élèverait à 20'296.95 francs (montant comprenant notamment les frais de poursuites), de sorte que ce serait à tort que le Tribunal administratif aurait retenu la compétence du juge unique. Comme exposé ci-dessus (cf. consid. 3.7), la valeur litigieuse se calcule sur la base des conclusions du recours déposé devant le Tribunal administratif. Partant, on ne peut pas donner raison au recourant lorsqu'il soutient que ce n'est pas le montant total des taxations d'office pour les périodes fiscales contestées qui déterminerait la valeur litigieuse, mais le montant des actes de défaut de biens en lien avec ses arriérés fiscaux pour ces périodes. En effet, les conclusions en nullité qu'avait prises le recourant devant le Tribunal administratif portaient uniquement sur les décisions de taxation et non sur les actes de défaut de biens en découlant. En conséquence, les faits allégués par le recourant ne sont pas pertinents.

En outre, il ressort des pièces au dossier que les décisions de taxation d'office arrêtent les montants respectifs des ICC et de l'IFD, pour la période fiscale 2014, à 5'479.05 francs et 405.55 francs, pour la période fiscale 2015, à 5'679.05 francs et 605.55 francs et, pour la période fiscale 2016, à 5'969.80 francs et à 605.55 francs, soit un total inférieur à 20'000 francs, comme le retient à juste titre le Tribunal administratif (cf. *supra* consid. 3.8). Partant, l'état de fait n'a pas été établi de manière arbitraire sur ce point.

**4.3.** Le recourant explique qu'il ressort du considérant 4.3.1 de l'arrêt attaqué que l'Intendance des impôts avait connaissance tant des actes de défaut de biens délivrés à son encontre que des dates d'émission de ceux-ci et souhaite que l'état de fait soit complété sur ce point. On ne comprend cependant pas en quoi l'état de fait de l'arrêt entrepris serait arbitraire sur ce point, puisque précisément il mentionne déjà ces éléments.

**4.4.** Le recourant se plaint que les estimations fiscales tenant compte de ses revenus réels pour les périodes litigieuses ne sont pas mentionnées dans l'arrêt entrepris. Ces faits n'étant pas déterminants pour l'issue du litige (cf. *infra* consid. 5.5 à 5.8), il n'y a pas lieu de compléter l'état de fait de l'arrêt litigieux qui n'est pas non plus arbitraire sur ce point.

**4.5.** Le recourant soutient également qu'il est nécessaire de compléter l'état de fait, en ce sens qu'il n'existe aucune pièce au dossier qui expliquerait la manière dont l'Intendance des impôts a fixé son revenu imposable à 30'000 francs pour les ICC et à 40'000 francs pour l'IFD. Or, il ressort de l'arrêt attaqué (consid. 4.3.1 et 4.3.2) que, dans son mémoire de réponse du 3 décembre 2020 et dans sa prise de position du 11 mars 2021 déposés devant le Tribunal administratif, l'autorité de taxation a donné des explications quant au fait qu'elle ne disposait d'aucune information lui permettant d'établir la situation financière du recourant ou d'entreprendre des investigations à ce propos. Sur cette base, le Tribunal administratif a considéré que l'autorité de taxation disposait d'une marge d'appréciation pour la fixation des revenus du recourant sans que cela ne conduise à la nullité des décisions attaquées. En outre, le Tribunal administratif a relevé que, s'agissant des taxations pour l'année 2016, l'Intendance des impôts pouvait se fonder sur les revenus retenus pour les années précédentes qui n'avaient pas été contestés par le recourant. Le complément de l'état de fait requis par le recourant s'oppose ainsi aux faits constatés par le Tribunal administratif, sans que l'intéressé n'invoque que les faits retenus l'auraient été de manière arbitraire. Partant, il n'y a pas lieu de donner suite à sa critique qui est infondée.

**4.6.** Le grief tiré de l'établissement inexact des faits doit partant être écarté. Le Tribunal fédéral statuera donc exclusivement sur la base des faits retenus par le Tribunal administratif.

#### **IV. Impôt fédéral direct**

#### **5.**

Le recourant soutient que les décisions de taxation d'office pour les périodes fiscales 2015 et 2016 seraient nulles. Le recourant ne fait plus valoir, comme devant le Tribunal administratif, que la décision de taxation d'office pour la période fiscale 2014 serait frappée de nullité et ne prend aucune conclusion en ce sens. Partant, la Cour de céans ne traitera pas ce point (art. 107 al. 1 LTF). Il convient encore de préciser que, dans la mesure où le recourant n'a pas contesté en temps utile les décisions de taxation d'office querellées, elles sont entrées en force et ne peuvent plus être annulées. En outre, le recourant ne prétend plus, devant le Tribunal fédéral, que les conditions d'une révision seraient réalisées. Partant, seule la nullité des décisions de taxation d'office encore contestées sera examinée.

**5.1.** En substance, le recourant considère que l'Intendance des impôts a gravement violé son obligation d'apprécier consciencieusement sa situation financière découlant de l'art. 130 al. 2 LIFD. En particulier, le recourant se plaint du montant de 40'000 francs retenu dès la période fiscale 2014 à titre de revenu imposable pour l'IFD, ainsi que de la reprise de ce montant pour les périodes fiscales 2015 et 2016, alors que l'Intendance des impôts avait connaissance d'actes de défaut de biens délivrés à son encontre dans les procédures initiées pour recouvrer les créances fiscales relatives à 2014. Selon le recourant, qui se prévaut d'un arrêt [2C\\_679/2016](#) du 11 juillet 2017, l'Intendance des impôts aurait ainsi arrêté le montant de son revenu imposable de façon délibérément arbitraire, car elle s'écarterait du revenu constaté par l'Office des poursuites, ce qui justifierait la constatation de la nullité des décisions de taxation litigieuses.

**5.2.** Selon la jurisprudence, la nullité absolue d'une décision, qui peut être invoquée en tout temps devant toute autorité et doit être constatée d'office, ne frappe que les décisions affectées d'un vice qui doit non seulement être particulièrement grave, mais doit aussi être manifeste ou dans tous les cas clairement reconnaissable, et pour autant que la constatation de la nullité ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Hormis dans les cas expressément prévus par la loi, il n'y a lieu d'admettre la nullité qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire. Entrent principalement en ligne de compte comme motifs de nullité la violation grossière de règles de procédure ainsi que l'incompétence qualifiée (fonctionnelle ou matérielle) de l'autorité qui a rendu la décision; en revanche, des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision (cf. [ATF 145 III 436](#) consid. 4 et les arrêts cités; [137 I 273](#) consid. 3; arrêt [2C\\_573/2020](#) du 22 avril [2021](#) consid. 5).

**5.3.** La taxation d'office doit être effectuée sur la base d'une appréciation consciencieuse (art. 130 al. 1 LIFD). L'évaluation à laquelle doit procéder l'autorité fiscale doit se rapprocher le plus possible des faits réels et de la vérité matérielle. Elle ne peut donc pas s'écarter délibérément de la réalité au détriment du contribuable pour des motifs fiscaux ou pénaux. Tant qu'elle détermine le revenu imposable sur la base de la période précédente et ne s'en écarte - si tant est qu'elle le fasse - que dans une faible mesure, l'autorité fiscale est dispensée de prendre des mesures en vue de compléter l'état de fait du dossier. Si l'autorité augmente systématiquement le revenu estimé d'une année à l'autre sans prendre de mesures d'investigation ou de clarification pour vérifier la plausibilité de ces augmentations, cela conduit à qualifier son appréciation de manifestement inexacte au sens de l'art. 132 al. 3 LIFD. La jurisprudence a toutefois précisé qu'une telle façon de procéder ne saurait en soi être considérée comme une violation si flagrante des obligations de l'autorité fiscale qu'elle aurait pour conséquence la nullité de la taxation d'office (cf. arrêts [2C\\_1022/2020](#) du 18 mai [2021](#) consid. 3.3; [2C\\_573/2020](#) du 22 avril [2021](#) consid. 8.1; [2C\\_164/2019](#) du 18 avril 2019 consid. 3.3; [2C\\_720/2018](#) du 11 septembre 2018 consid. 3.2.3; [2C\\_679/2016](#) du 11 juillet 2017 consid. 4.2, 5.2.1 et 5.2.4). Une telle nullité n'est admise que si l'autorité de taxation apprécie la situation du contribuable d'une manière sciemment contradictoire vis-à-vis des informations dont elle dispose, et ce dans une mesure si grossière qu'elle apparaît comme l'expression d'un arbitraire injustifiable (cf. arrêt [2C\\_679/2016](#) précité consid. 5.2.4, dans lequel l'autorité fiscale avait reçu copie des avis de salaire du contribuable et connaissait ainsi son revenu réel, mais avait nonobstant procédé à une augmentation systématique et massive du revenu imposable en contradiction grossière avec les pièces claires dont elle disposait).

**5.4.** En l'occurrence, le montant de base de 40'000 francs retenu à titre de revenu imposable pour l'IFD par l'Intendance des impôts ressort de la décision de taxation pour la période fiscale 2014. Le recourant ne soutient pas devant la Cour de céans que cette décision serait nulle. Lors de la taxation du recourant pour la période fiscale 2015, l'Intendance des impôts pouvait donc légitimement se

fonder sur les chiffres retenus dans la décision de taxation 2014 que le recourant n'avait pas contestés dans le délai légal et reprendre le montant de 40'000 francs comme base du revenu imposable pour l'IFD. Pour la taxation de la période 2016, l'Intendance des impôts pouvait faire de même en se fondant sur les précédentes décisions de taxation entrées en force.

**5.5.** Reste à déterminer si la reprise de l'entier du montant de 40'000 francs au titre de revenu imposable pour les taxations des périodes 2015 et 2016, alors que des actes de défaut de biens avaient été dressés à l'encontre du recourant pour recouvrer les créances fiscales relatives à la période 2014, constitue une irrégularité telle qu'elle doit engendrer la nullité des décisions de taxation.

**5.6.** Il ressort des faits établis par le Tribunal administratif que, sur les actes de défaut de biens dressés suite aux poursuites engagées pour recouvrer les créances relatives à l'IFD et aux ICC pour la période 2014, figurait une mention de l'Office des poursuites selon laquelle cet office n'avait pas constaté chez le débiteur la présence de biens saisissables et/ou n'avait pas pu procéder à une saisie de salaire, que le débiteur était célibataire, sans enfant, sans place de travail ni revenu et vivait des oeuvres sociales. Ces actes de défaut de biens ont été dressés en août 2016 et, selon l'arrêt attaqué, étaient connus de l'Intendance des impôts avant que celle-ci ne procède aux taxations pour les années 2015 et 2016.

Dans le jugement entrepris, le Tribunal administratif constate également que le recourant n'est domicilié dans le canton de Berne que depuis 2014 et n'a pas fourni d'indications à l'Intendance des impôts concernant sa situation financière en temps voulu, en omettant de produire ses déclarations d'impôts pour les années 2014, 2015 et 2016 dans le délai légal. Malgré les sommations, assorties d'avertissements, envoyées au recourant, ce dernier n'a pas réagi en temps opportun. L'Intendance des impôts ne disposait donc d'aucune base qui lui aurait permis d'entreprendre des investigations en vue de déterminer la situation financière du recourant. En particulier, elle ne disposait d'aucune attestation de salaire de la part d'employeurs potentiels ni de la taxation fiscale du recourant relative à l'année 2013 effectuée par les autorités neuchâteloises.

**5.7.** Sur la base des éléments qui précèdent, on ne peut pas considérer que l'Intendance des impôts aurait apprécié la situation du contribuable pour la période fiscale 2015 d'une manière sciemment contradictoire vis-à-vis des informations dont elle disposait. En effet, comme le relève le Tribunal administratif, les actes de défaut de biens d'août 2016 ne renseignaient l'autorité de taxation que sur la situation financière du recourant à cette date et ne permettaient pas d'établir si celui-ci était déjà sans revenu par le passé, en 2015. En conséquence, l'autorité de taxation ne s'est pas grossièrement rendue coupable d'arbitraire, au sens où l'entend la jurisprudence précédemment citée concernant la nullité des décisions, en retenant un revenu imposable de 40'000 francs pour la période fiscale 2015. Partant, la décision de taxation d'office concernant l'IFD pour cette période n'est pas entachée d'un vice grave susceptible d'entraîner sa nullité.

**5.8.** S'agissant de la décision de taxation afférent à l'année 2016, le Tribunal administratif estime que l'Intendance des impôts n'aurait pas dû retenir un revenu imposable inchangé en 2016 par rapport à celui des années 2014 et 2015, compte tenu des deux actes de défaut de biens qui reflétaient la mauvaise situation financière du recourant en août 2016. Il considère cependant que l'importance de cette erreur matérielle n'est pas suffisante pour entraîner la nullité de la décision de taxation. La Cour de céans ne voit pas de raison de s'écarter de l'appréciation de l'autorité précédente. En effet, au vu du peu d'informations dont disposait l'Intendance des impôts quant à la situation financière du recourant, l'évaluation du revenu de celui-ci était forcément imprécise. Sur la seule base des actes de défaut de biens, cette autorité ne pouvait pas déduire que le recourant n'avait eu aucun revenu dans l'année. D'ailleurs, tel n'était pas le cas. Comme le relève le jugement attaqué, le recourant a bien exercé une activité lucrative en 2016, certes modeste, qui lui a procuré un revenu de 5'454 francs, ce qu'ignorait l'Intendance des impôts aucun certificat de travail ne lui ayant été transmis. En outre, le revenu imputé au recourant par l'Intendance des impôts n'était pas très élevé. Ainsi, quand bien même il est critiquable que l'Intendance des impôts ait retenu un revenu imposable inchangé pour l'année 2016, on ne peut pas considérer que l'imposition du recourant sur la base du même revenu que l'année précédente constituerait, en l'espèce, une violation arbitraire du droit telle qu'elle devrait conduire à la nullité de la décision de taxation pour la période 2016.

**5.9.** L'arrêt **2C\_679/2016**, cité par l'intéressé, ne lui est d'aucun secours, les circonstances exceptionnelles ayant amené le Tribunal fédéral à y admettre un motif de nullité n'étant pas réunies dans le cas d'espèce.

Au demeurant, si le recourant estimait inadmissibles les décisions de taxation de l'Intendance des impôts, il disposait de moyens de droit pour contester ses taxations d'office, moyens dont il n'a pas fait usage en temps utile.

**6.**

Compte tenu de ce qui précède, le recours, en tant qu'il concerne l'IFD, doit être rejeté.

## **V. Impôts cantonal et communal**

**7.**

S'agissant de la taxation d'office, la teneur de l'art. 130 al. 2 LIFD, respectivement de l'art. 132 al. 3 LIFD correspond à celle des art. 46 al. 3 et 48 al. 2 LHID, ainsi que des art. 174 al. 2 et 190 al. 3 de la loi bernoise du 21 mai 2000 sur les impôts (LI/BE; RS/BE 661.11).

Partant, les considérations développées pour l'IFD concernant l'absence de cause de nullité des taxations d'office s'appliquent aussi aux ICC pour les périodes fiscales litigieuses. Il est cependant rappelé qu'un revenu imposable de 30'000 francs a été retenu s'agissant des ICC, soit un montant inférieur au revenu soumis à l'IFD. Ainsi, s'agissant des ICC, il est d'autant moins critiquable que l'Intendance des impôts ait retenu un revenu imposable inchangé pour l'année 2016.

Le recours doit ainsi également être rejeté en tant qu'il concerne les ICC.

## **VI. Frais et dépens**

**8.**

Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

### **Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

**2.**

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal.

**3.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

**4.**

Le présent arrêt est communiqué à la mandataire du recourant, à l'Intendance des impôts du canton de Berne, au Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 19 novembre **2021**

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

Le Président : Seiler

Le Greffier : Wiedler