

Un recours en matière de droit public interjeté contre ce jugement a été rejeté par le Tribunal fédéral en date du 14 décembre 2015 (2C_1116/2015)

100.2015.222

CHA/BEJ

Tribunal administratif du canton de Berne
Cour des affaires de langue française

Jugement du juge unique du 10 novembre 2015

Droit administratif

B. Rolli, juge
A. de Chambrier, greffier

Commune bourgeoise de A. _____

repr. par Me B. _____

recourante

contre

Intendance des impôts du canton de Berne (ICI)

Droit et législation, Brünnenstrasse 66, case postale 8334, 3001 Berne

intimée

et

Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (CRMF)

Sägemattstrasse 2, case postale 54, 3097 Liebefeld

relatif à une décision rendue sur recours par cette dernière le 16 juin 2015



(rappel d'impôts cantonaux; années fiscales 1998/1999)

En fait:

A.

La commune bourgeoise de A._____ (ci-après: la commune) est notamment propriétaire de divers terrains forestiers dans la région située entre les communes municipales de C._____ et de A._____. A l'occasion de la construction de la route nationale N16, l'Office des ponts et chaussées du canton de Berne (OPC) a développé dans ce secteur un réseau de chemins forestiers. Cet office a versé, pour solde de tout compte et calculé sur une période de 40 ans, un montant forfaitaire de Fr. 500'000.- à quatre communes bourgeoises au titre de l'entretien futur de ces nouveaux chemins. A la date du paiement, le 14 décembre 1998, l'intéressée s'est vu attribuer une part de 32,09% de ce montant, soit Fr. 160'450.-. Ce montant, faute d'avoir été comptabilisé dans le compte de résultats de l'intéressée, n'a pas fait l'objet d'une imposition.

B.

Le 1^{er} octobre 2004, l'ICI a ouvert à ce sujet une procédure en rappel et en soustraction d'impôt. Par décisions sur réclamation du 20 février 2007, l'ICI a rejeté les réclamations de la commune du 5 octobre 2005 et condamné cette dernière à verser, au titre du rappel d'impôt 1998-1999, le montant de Fr. 11'203.- et, à titre d'amende, Fr. 3'697.-, plus Fr. 2'678.70 d'intérêts moratoires pour l'impôt fédéral direct (ci-après IFD), ainsi que de Fr. 18'843.85 de rappel d'impôt, Fr. 6'218.55 d'amende et Fr. 4'776.85 d'intérêts moratoires pour les impôts cantonaux, communaux et paroissiaux (impôts d'Etat, de commune et paroissiaux [IECP]). Le 26 mars 2007, la commune a interjeté recours contre les décisions sur réclamation précitées auprès de la CRMF. Le 30 avril 2007, cette dernière a suspendu la procédure de recours relative aux rappels d'impôt, pour ne traiter que la procédure de soustraction d'impôt. Par décisions du 6 décembre 2011, la CRMF a rejeté les recours concernant ce dernier objet. Le 9 janvier 2012, la commune a recouru contre ces décisions auprès Tribunal administratif du canton de Berne (TA). Le 29 mai 2012, ce dernier a transmis le recours

de la commune au Tribunal fédéral (TF) comme objet de sa compétence dans la mesure où il portait sur l'IFD pour les années 1998 et 1999. Le 16 janvier 2013, le TF a admis le recours de la commune et annulé la décision de la CRMF du 6 décembre 2011 dans la mesure où elle se rapportait à l'IFD pour les années précitées, la commune étant exonérée de l'IFD (arrêt 2C_521/2012 publié aux ATF 139 II 90). Par jugement du 9 septembre 2013, le TA a partiellement admis les recours de la commune, en réduisant le montant de l'amende pour soustraction de l'IECP à Fr. 782.35 pour l'année fiscale 1998 et à Fr. 1'102.- pour l'année fiscale 1999, en raison du temps écoulé depuis l'infraction, et rejeté le recours pour le surplus. Ce jugement est entré en force. Le 15 janvier 2015, la CRMF a levé la suspension et repris la procédure en rappel d'impôt.

C

Par décisions du 16 juin 2015, la CRMF a rejeté le recours de la commune concernant l'IECP 1998 et 1999, en renvoyant le dossier à l'ICI pour nouvelle fixation du montant du rappel d'impôt en tenant compte des intérêts moratoires, et admis le recours pour ce qui concerne l'IFD 1998 et 1999, en annulant la décision sur réclamation de l'ICI sur ce point.

D.

Par acte du 17 juillet 2015, la commune, par l'intermédiaire d'un avocat, a interjeté recours auprès du TA contre la décision du 16 juin 2015 précitée dans la mesure où elle concerne l'impôt cantonal 1998 et 1999. Elle a conclu, sous suite des frais et dépens, à son annulation et à ce qu'il soit renoncé à percevoir un rappel d'impôt et des intérêts moratoires.

Dans son préavis du 3 septembre 2015, la CRMF a conclu au rejet du recours et renvoyé au contenu de la décision attaquée. Par mémoire de réponse du 21 octobre 2015, l'ICI a également conclu au rejet du recours. Le 5 novembre 2015, le mandataire de la recourante a remis sa note d'honoraires.

En droit:

1.

1.1 L'objet de la contestation consiste dans la décision de la CRMF du 16 juin 2015 qui confirme le rappel d'IECP pour les périodes fiscales 1998 et 1999. En revanche, la décision du même jour de la CRMF relative au rappel d'impôt pour l'IFD, faute d'avoir été attaquée par la recourante, ne fait pas l'objet de la présente procédure de recours de droit administratif (concernant le caractère distinct des décisions et procédures concernant l'IFD et les impôts cantonal et communal, voir ATF 130 II 509 c. 8.3). L'objet du litige concerne donc exclusivement les IECP pour les périodes précitées.

1.2 Conformément à l'art. 74 al. 1 de la loi cantonale du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA, RSB 155.21) et en l'absence d'une exception prévue aux art. 75 ss LPJA, le TA est compétent pour connaître du présent litige (voir également art. 201 al. 1 de la loi cantonale du 21 mai 2000 sur les impôts [LI, RSB 661.11]). La recourante, qui a succombé devant la CRMF, a qualité pour recourir (art. 201 al. 2 LI et 79 al. 1 LPJA), de sorte que le recours, par ailleurs interjeté en temps utile, dans les formes prescrites, par un mandataire dûment légitimé (art. 15, 32 et 81 LPJA), est recevable.

1.3 Le pouvoir d'examen du TA résulte de l'art. 80 let. a et b LPJA; il couvre le contrôle des faits et du droit, y compris les violations du droit commises dans l'exercice du pouvoir d'appréciation, mais pas le contrôle de l'opportunité.

1.4 L'objet du litige porte sur le rappel des IECP qui s'élève à un montant global de Fr. 18'843.85 pour les années fiscales 1998 et 1999. Les intérêts moratoires ne doivent pas être pris en compte dans le calcul de la valeur litigieuse (art. 57 al. 1 de la loi cantonale du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM, RSB 161.1], en relation avec l'art. 91 al. 1 du code de procédure civile suisse du 19 décembre 2008 [CPC, RS 272]; MARTIN H. STERCHI, dans *Berner Kommentar, Schweizerische Zivilprozessordnung*, Band I, 2012,

art. 91 n. 6 et 7; PRISCA SCHLEIFFER MARAIS, dans *Schweizerische Zivilprozessordnung [ZPO]*, 2010, art. 91 n. 14). La valeur litigieuse étant inférieure à Fr. 20'000.-, le jugement de la cause incombe ainsi au juge unique de la Cour des affaires de langue française du TA (art. 54 al. 1 let. c et 57 al. 1 LOJM).

2.

2.1 A l'appui de son recours, l'intéressée fait tout d'abord valoir que le droit de procéder au rappel d'impôts des périodes fiscales 1998 et 1999, s'est éteint au 31 décembre 2013, respectivement au 31 décembre 2014, par la prescription absolue de quinze ans prévue par l'art. 207 al. 3 LI. Selon elle, le point de départ de ce délai était à la fin de la période fiscale concernée, soit les 31 décembre 1998 et 1999 (recours, art. 5). Retenant le même délai de prescription, la CRMF a estimé, quant à elle, que celui-ci n'avait commencé à courir qu'à l'entrée en vigueur du nouveau droit, soit dès le 1^{er} janvier 2001, la prescription absolue étant acquise, pour les deux périodes fiscales, au 1^{er} janvier 2016.

2.2 En droit fiscal, la prescription est une institution de droit matériel qui concerne directement l'existence de la créance fiscale (ATF 133 II 366 c. 3.3). Elle est soumise au droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (ATF 138 II 169 c. 2.2 non publié [2C_137/2011 du 30 avril 2012, 126 II 1 c. 2a; VGE 2014/128 du 9 octobre 2014 c. 3.1; ANNIK BÄRTCHI, *Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz*, Band 2, 2011, art. 207 n. 11 et 12; voir également art. 287 al. 1 LI). Contrairement au nouveau droit (art. 207 al. 3 LI), l'ancien droit ne prévoyait pas de délai de prescription absolu pour procéder au rappel d'impôt (VGE 2014/128 précité c. 3.4; A. BÄRTCHI, op. cit., art. 207 n. 7). Pour éviter que des prétentions fiscales cantonales nées sous l'ancien droit ne soient pas prescrites, alors que d'autres découlant du droit harmonisé le seraient, ce qui serait choquant et difficilement compatible avec le principe de l'égalité, il convient d'appliquer le délai de prescription de 15 ans prévu par le nouveau droit à titre de dispositions transitoires (art. 207 al. 3 LI; ATF 126 II 1 c. 3; TF 2C_999/2014 du 15 janvier 2015 c. 4.3 et 4.4, 2P.92/2005 et

2A.145/2005 du 30 janvier 2006 c. 4.2; VGE 2014/128 précité c. 3.4; A. BÄRTCHI, op. cit., art. 207 n. 16). La prescription absolue précitée ne commence toutefois à courir qu'à partir de l'entrée en vigueur du nouveau droit, celui-ci ne pouvant avoir un effet rétroactif (ATF 126 II 1 c. 3, 111 II 186 c. 7; TF 2C_999/2014 précité c. 4.4, 2P.92/2005 et 2A.145/2005 précités c. 4.2; VGE 2014/128 précité c. 3.4; RDAF 1998 II 179 c. 7; A. BÄRTCHI, op. cit., art. 207 n. 16).

2.3 En l'espèce, la LI est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001, si bien que la prescription de 15 ans du droit de procéder au rappel d'impôt sera acquise au 1^{er} janvier 2016 (VGE 2014/128 précité c. 3.4; A. BÄRTCHI, op. cit., art. 207 n. 16). Contrairement à ce que prétend la recourante, le droit de procéder au rappel d'impôt pour les périodes en cause n'est, dès lors, pour l'heure, pas éteint par prescription.

2.4 Au demeurant, la recourante ne saurait tirer avantage du fait que dans son jugement du 9 septembre 2013, le TA avait indiqué que la prescription était atteinte le 31 décembre 2013 pour l'année de taxation 1998 et le 31 décembre 2014 pour l'année 1999 (recours, art. 6). En effet, il s'agissait de la prescription de la poursuite pénale et non pas du droit de procéder au rappel d'impôt, qui appartiennent à des procédures distinctes. La prise en compte de points de départ différents pour le calcul des délais de prescription en cause se justifie, en l'occurrence, essentiellement par le fait que la LI prévoit expressément que la nouvelle loi s'applique également aux infractions commises avant son entrée en vigueur (art. 287 al. 2), ce qu'elle ne fait pas pour les cas de rappel d'impôt (voir c. 2.2 ci-dessus; pour le surplus, voir JTA 2012/15 du 9 septembre 2013 c. 2.3). Les deux situations n'étant pas semblables, la prise en compte de deux dies à quo différents ne saurait constituer une violation du principe de l'égalité de traitement et on ne voit pas en quoi le traitement différent de la question de la prescription en droit pénal fiscal et en procédure de rappel d'impôt serait contraire à la bonne fois (recours, art. 7).

2.5 Par ailleurs, il est permis de relever que la recourante ne conteste pas en soi le respect du délai de prescription pour introduire la procédure de rappel d'impôt, ni le délai relatif pour procéder au dit rappel. La procédure de rappel d'impôt ayant été introduite le 1^{er} octobre 2004, voire

au plus tard le 20 février 2007 pour ce qui concerne la période fiscale 1998, le délai de 10 ans pour introduire la procédure en cause pour les périodes fiscales 1998 et 1999 a été respecté (art. 175 al. 2 [dernière phrase] et 3, en relation avec l'art. 182 al. 2 de la loi cantonale du 29 octobre 1944 sur les impôts directs de l'Etat et des communes dans sa version en vigueur en 1998 [aLI; Bulletin des lois, décrets et ordonnances du canton de Berne [BL] 1974 p. 73 ss, en particulier p. 96, 1964 p. 139 ss, en particulier p. 163). En outre, le délai relatif de prescription de 5 ans, qui court dès l'expiration de la période de taxation et s'applique au droit de procéder au rappel d'impôt (voir VGE 2008/23423 du 25 janvier 2010 c. 2.5 et références), a été valablement interrompu à plusieurs reprises (VGE 2014/128 précité c. 3.3), si bien que ledit délai n'est pas échu, ce qui est admis par les parties. Pour le surplus, il est permis sur ces points de renvoyer aux considérants de la décision attaquée qui expose correctement le droit et la jurisprudence applicables et dont l'appréciation qui en résulte ne prête pas le flan à la critique (c. 4.1 et 4.2).

3.

3.1 Si elle renonce expressément à soulever un quelconque grief quant au droit de l'intimée de percevoir un rappel d'impôt (recours, art. 9), la recourante conteste encore la réalisation des conditions du rappel d'impôt. Se basant sur l'art. 206 LI, elle fait valoir qu'avec une attention minimale, l'autorité fiscale aurait pu et dû connaître les faits permettant de procéder à une taxation correcte, puisque cette dernière avait à disposition les déclarations d'impôts complètes d'autres communes ayant bénéficié du fonds d'entretien concerné (voir let. A ci-dessus; recours, art. 10).

3.2 Comme le relève correctement l'autorité précédente, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 167 al. 1 LI). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière complète et conforme à la vérité et remettre à l'autorité compétente les annexes prescrites (art. 170 al. 2 LI). Le contribuable assume à cet effet la responsabilité de l'exactitude et de l'intégralité de sa déclaration d'impôt. S'il se heurte à une incertitude quant à un élément de

fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. En tout état de cause, il lui incombe de présenter les faits de manière complète et correcte (TF 2A.502/2005 du 2 février 2006 c. 2, publié dans RF 2006 442 p. 444; TF 2A.182/2002 du 25 avril 2003 c. 3.3.1 publié dans RDAF 2003 II 622, p. 627; A. BÄRTCHI, op. cit., art. 206 n. 27 et 29 et références). L'ICI établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable, et examine la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 166 et 174 al. 1 LI; REGINA SCHLUP GUIGNARD, dans *Praxis Kommentar zum Berner Steuergesetz*, Band 2, 2011, art. 174 n. 1 ss; A. BÄRTCHI, op. cit., art. 206 n. 27). L'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration est conforme à la vérité et complète. Elle n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, d'effectuer des recoupements avec les données d'autres contribuables ni de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires dans le dossier fiscal du contribuable concerné (TF 2A.502/2005 précité c. 2, 2A.182/2002 précité c. 3.3.2; R. SCHLUP GUIGNARD, op. cit., art. 174 n. 8; A. BÄRTCHI, op. cit., art. 206 n. 28, 30 et 31).

3.3 En l'espèce, et au vu de ce qui précède, la CRMF ne saurait être critiquée lorsqu'elle retient que l'ICI n'était pas tenue de procéder de sa propre initiative à des comparaisons avec des dossiers fiscaux de tiers. Le Tribunal ne voit pas et la recourante n'allègue ni ne démontre l'existence d'indices qui auraient justifié que l'administration fiscale procède à un recoupement avec la situation d'autres contribuables. Par ailleurs, elle ne fait pas valoir que les lacunes de la déclaration d'impôt en cause ressortaient clairement de celle-ci ou des pièces qui y étaient jointes et étaient manifestes. L'autorité fiscale n'avait donc pas l'obligation d'instruire et on ne peut pas lui reprocher d'avoir manqué de la diligence requise au vu des circonstances. Il est rappelé qu'il appartient à la recourante d'assumer l'inexactitude de sa déclaration et qu'en cas de doute sur la nécessité de déclarer sa part au fonds d'entretien, il lui aurait appartenu de signaler l'existence de celle-ci dans sa déclaration d'impôt. Les allégués de la recourante ne permettent ainsi pas de conclure au non-respect des conditions d'un rappel d'impôt.

4.

4.1 Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté.

4.2 Vu l'issue de la procédure, les frais judiciaires pour la présente instance, fixés forfaitairement à Fr. 1'000.-, sont mis à la charge de la recourante (art. 151 LI, en relation avec l'art. 108 al. 1 LPJA); ils sont compensés avec l'avance de frais fournie.

Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 151 LI, en relation avec l'art. 108 al. 3 en corrélation avec l'art. 104 al. 1 et 3 LPJA).

Par ces motifs:

1. Le recours est rejeté.
2. Les frais de la présente procédure, fixés forfaitairement à Fr. 1'000.-, sont mis à la charge de la recourante et compensés avec son avance de frais.
3. Il n'est pas alloué de dépens.
4. Le présent jugement est notifié (R):
 - à la recourante, par son mandataire,
 - à l'ICI,
 - à la CRMF,
 - à l'Administration fédérale des contributions, Eigerstrasse 65, 3003 Berne.

Le juge:

Le greffier:

Voie de recours

Dans les 30 jours dès sa notification écrite, le présent jugement peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, au sens des art. 39 ss, 82 ss et 90 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110).