

100.2019.94 / 100.2019.95

DEJ/REN

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

Jugement du juge unique du 4 octobre 2019

Droit administratif

B. Rolli, juge
J. Desy, greffier

A._____

recourant

contre

Intendance des impôts du canton de Berne (ICI)

Droit et coordination, 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 de cette dernière du 7 février 2019
(constatation du domicile fiscal et assujettissement à l'impôt à partir de 2013)



Considérant en fait et en droit:

1.

1.1 Le 11 janvier 2016, A. _____ a formé réclamation contre les décisions de taxation par appréciation pour les années 2013 et 2014 rendues par l'Intendance cantonale des impôts du canton de Berne (ICI) les 14 juillet 2015 et 13 octobre 2015. Dans le cadre de cette procédure, l'ICI a été amenée à clarifier le domicile fiscal du prénommé à partir de l'année 2013, puis, par décision du 14 février 2017, a constaté que dit domicile se situait dans la commune municipale de B. _____ en 2013, 2014 et 2015. Par courrier daté du 16 mars 2017 et remis à un bureau de poste le 17 mars 2017, l'intéressé a formé réclamation contre la décision précitée. L'ICI a rejeté cette réclamation par décision sur réclamation du 3 novembre 2017, envoyée le même jour en courrier A Plus.

1.2 Le prénommé a introduit le 7 décembre 2017 un recours contre la décision précitée auprès de la Commission des recours en matière fiscale (CRMF). Par courrier du 8 décembre 2017, cette autorité l'a informé que son recours paraissait avoir été déposé hors délai et lui a permis de s'exprimer à ce propos. Après avoir entendu les différentes parties, par décision sur recours du 7 février 2019, la CRMF a prononcé l'irrecevabilité des recours 100 17 521 (volet intercantonal) et 200 15 455 (volet international) concernant la constatation intercantonale du domicile fiscal et l'assujettissement à l'impôt en Suisse à partir de l'année fiscale 2013.

1.3 Le 9 mars 2019, le prénommé a introduit auprès du Tribunal administratif du canton de Berne (TA) un recours de droit administratif contre la décision sur recours précitée, en concluant à son annulation et au renvoi de la cause à l'instance précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants, ainsi qu'au constat de son domicile fiscal à partir de 2013 dans le canton du Valais, le tout sous suite de frais et dépens. La CRMF a conclu dans son préavis du 1^{er} avril 2019 au rejet du recours, de même que l'ICI dans son mémoire de réponse du 16 avril 2019.

2.

2.1 La décision sur recours attaquée se fonde sur le droit public. 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], ainsi que l'art. 145 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11] et l'art. 9 al. 3 de l'ordonnance cantonale du 18 octobre 2000 d'exécution de l'impôt fédéral direct [OIFD, RSB 668.11]). Le recourant, qui a succombé devant la CRMF, a qualité pour recourir (art. 79 LPJA, art. 201 al. 2 LI, art. 145 al. 2 en relation avec l'art. 140 al. 1 LIFD), de sorte que son recours, par ailleurs interjeté en temps utile et dans les formes minimales prescrites, est recevable (art. 32 et 81 al. 1 LPJA, art. 145 al. 2 en relation avec l'art. 140 al. 1 et 2 LIFD).

2.2 La décision de la CRMF du 7 février 2019 représente l'objet de la contestation. En substance, la CRMF a refusé d'entrer en matière sur le recours du recourant contre la décision sur réclamation de l'ICI constatant son domicile fiscal dans le canton de Berne pour la période de 2013 à 2015. Partant, cette Autorité n'a pas examiné matériellement le recours interjeté par l'intéressé. Dès lors, la conclusion tendant à ce que le TA constate – matériellement - que le domicile fiscal du recourant se situe dans le canton du Valais à partir de 2013 est hors objet de la contestation et, en conséquence, irrecevable, la CRMF devant pouvoir juger matériellement de cette question avant que le TA ne statue à son tour, cas échéant, sur ce point (ATF 134 V 418 c. 5.2.1 et 125 V 413 c. 1a et références; MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, *Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern*, 1997, art. 49 n. 2 et art. 72 n. 6). A toutes fins utiles, on pourrait se demander si cette conclusion n'équivaut pas explicitement à une renonciation par le recourant au recours en matière d'impôt fédéral direct et au constat de son assujettissement illimité en Suisse. En tout état de cause, cette question peut demeurer indécise au vu du sort réservé à la présente procédure.

2.3 Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'IFD que des impôts cantonal et communal doivent en principe rendre deux jugements, qui peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 c. 1.3.1, 130 II 509 c. 8.3). Une motivation commune est toutefois admissible, lorsque, comme en l'espèce, la question juridique à trancher (recevabilité du recours) par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral qu'en droit cantonal, et que celle-ci peut ainsi être traitée avec un raisonnement identique, tant pour l'IFD que pour l'IEC (ATF 135 II 260 c. 1.3.1; VGE 2014/281 du 26 janvier 2016 c. 1.3).

2.4 Le jugement de la cause est de la compétence du juge unique de la Cour des affaires de langue française du TA (art. 54 al. 1 let. c et 57 al. 2 let. c de la loi cantonale du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM, RSB 161.1]).

2.5 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.

3.

3.1 La CRMF retient que la décision sur réclamation de l'ICI du 3 novembre 2017 a été notifiée par courrier A Plus le 4 novembre 2017 dans la case postale de l'Etude d'avocat du recourant, ainsi qu'il l'avait requis. Le délai de recours de 30 jours commençant à courir dès le 5 novembre 2017, il est arrivé à échéance le lundi 4 décembre 2017. Dans ces conditions, le recours interjeté devant elle par le recourant le 7 décembre 2017 s'avère tardif et il ne peut être entré en matière sur celui-ci.

3.2 Le recourant conteste la tardiveté de son recours du 7 décembre 2017 adressé à la CRMF contre la décision sur réclamation de l'ICI du

3 novembre 2017. Il invoque principalement que l'ICI a notifié ladite décision du 3 novembre 2017 à son adresse professionnelle à B. _____ (Etude d'avocat) en lieu et place de son domicile personnel en Valais. Par ailleurs, il allègue que le personnel de son Etude ne pouvait pas prendre connaissance du pli envoyé en courrier A Plus et déposé dans la case postale de son Etude le samedi 4 novembre 2017 avant le lundi 6 novembre 2017, l'accès aux cases postales n'étant pas ouvert le week-end. Au surplus, il fait également valoir que son personnel a dû lui faire suivre ce courrier privé reçu à l'Etude et que sa prise de connaissance du contenu dudit courrier ne pouvait intervenir le 4 novembre 2017.

3.3 Quant aux faits à la base de la présente procédure, il n'est pas contesté que la décision sur réclamation de l'ICI du 3 novembre 2017, a été envoyée le même jour en Courrier A Plus et déposée le samedi 4 novembre 2017 dans la case postale de l'Etude du recourant (voir la PJ 21c CRMF). Le recours interjeté par le recourant a quant à lui été posté le 7 décembre 2017. Il n'est pas contesté non plus que le délai pour adresser un recours à la CRMF est de 30 jours à compter de la notification de la décision sur réclamation (art. 196 al. 1 LI; art. 140 al. 1 LIFD).

3.4

3.4.1 Le recourant conteste tout d'abord la validité de la notification en raison de l'adresse utilisée, en faisant valoir que l'ICI aurait dû notifier sa décision à son adresse privée, en Valais. Or, ainsi que l'a déjà jugé le TA dans un jugement du 23 février 2017, cité en français par la CRMF dans la décision dont est recours, au cours du rapport juridique procédural, la partie est tenue de rendre possible la notification des communications des autorités en indiquant une adresse de notification valable ("obligation de recevoir"). Le droit de procédure cantonal pertinent n'oblige pas la personne contribuable à désigner son lieu de domicile comme domicile de notification. Au contraire, les parties concernées sont en principe libres de déterminer où et comment elles veulent se conformer à leur obligation de recevoir, par exemple en désignant un représentant ou une adresse de villégiature en Suisse. La seule condition est qu'une distribution par la poste à la personne concernée ou à son représentant soit possible à l'adresse indiquée, étant précisé que les modalités de réception, de

transport et de remise des envois sont régies par l'ordonnance sur la poste. Il appartient en outre à la personne concernée de veiller à ce qu'elle ait connaissance des communications des autorités en temps utile (pour ce qui précède, voir VGE 2016/331 du 23 février 2017 c. 3.4 avec d'autres renvois, notamment TF 2P.120/2005 du 23 mars 2006).

3.4.2 En l'occurrence, c'est le recourant lui-même qui a, dans le cadre des échanges intervenus durant la procédure de clarification du domicile fiscal depuis l'année 2013, requis par courrier du 16 août 2016 de l'ICI qu'elle utilise son adresse professionnelle (l'adresse de son Etude sise à B._____) figurant en marge du papier pré-imprimé pour toute correspondance future (cf. dossier [dos.] ICI 73). A compter de cette date, tous les envois de l'ICI ont été envoyés à l'adresse susmentionnée, sans aucune remarque ou contestation du destinataire, et ce également pour la décision de constatation de domicile fiscal de l'ICI du 14 février 2017. Simultanément, le recourant lui-même a constamment fait usage du papier pré-imprimé de Etude d'avocats à B._____, y inclus les enveloppes correspondantes, pour ses écrits à l'adresse de l'ICI, notamment pour sa réclamation contre la décision de cette autorité du 14 février 2017 et, en particulier, pour son recours du 7 décembre 2017 contre la décision sur réclamation à l'adresse de la CRMF. Ledit recours, introduit alors que le recourant croyait respecter le délai, non seulement est imprimé sur le papier professionnel du recourant, mais, surtout, ne contient aucune allusion à un éventuel manquement formel de la notification en raison de l'utilisation d'une adresse erronée; le recourant n'y fait valoir que des griefs matériels relatifs à la décision de l'ICI en constatation de domicile fiscal dans le canton de Berne. Le reproche selon lequel l'ICI n'aurait pas utilisé la bonne adresse n'a été soulevé qu'après que la CRMF lui a communiqué un problème de délai non respecté et non immédiatement après la découverte de la prétendue erreur de l'ICI. Dès lors, pour toutes les raisons qui précèdent, il y a lieu de retenir que l'ICI a, à raison, notifié la décision sur réclamation à l'adresse professionnelle du recourant, ainsi qu'il l'avait lui-même requis.

3.5 Se pose ensuite la question de la modalité de la notification, effectuée par courrier A Plus, de la décision sur réclamation, laquelle notification est intervenue un samedi.

3.5.1 Le mode de notification par courrier A Plus n'est pas contesté par le recourant, ni contestable en tant que tel. Les art. 159 LI et 116 LIFD ne prévoient aucune forme particulière de notification, si ce n'est qu'elle doit intervenir par écrit; l'art. 159 al. 2 LI prévoit que la notification se fait en règle générale par courrier normal. En l'occurrence, rien ne s'oppose ainsi à une notification par courrier A Plus, ce qui avait du reste déjà été le cas de la décision initiale de l'ICI du 14 février 2017, sans que le recourant ne soulève un quelconque reproche à ce propos. Par ailleurs, la jurisprudence (tant fédérale que cantonale) a déjà admis à plusieurs reprises la validité d'un tel mode de notification (voir, par exemple, VGE 2018/130 du 1^{er} août 2018 ou VGE 2018/17 du 20 juin 2018; voir également l'arrêt du TF 2C_430/2009 du 14 janvier 2010 ou encore TF 2C_476/2018 du 4 juin 2018).

3.5.2 Le recourant conteste également la notification intervenue le samedi 4 novembre 2017 dans la case postale de son Etude, faisant valoir que le personnel de son Etude n'avait pas accès à dite case postale le week-end; au plus tôt, le personnel de bureau n'a ainsi pu prendre connaissance du courrier que le lundi 6 novembre 2017. Il est vrai qu'en cas de notification par courrier A Plus, le délai de recours commence à courir lors du dépôt dans la boîte postale du destinataire, dépôt qui peut comme en l'espèce intervenir un samedi (voir, par exemple, ATF 142 III 599 c. 2.4.1), alors qu'un courrier recommandé est réputé notifié au moment où le destinataire atteste l'avoir reçu. En l'occurrence, il relève ainsi de l'organisation de l'Etude du recourant de vérifier que l'ensemble des courriers retirés le lundi ont effectivement été notifiés ce jour (comme les courriers recommandés), et non le samedi par courrier A Plus (voir, à ce propos et par exemple, Tano BARTH, *Le courrier A Plus*, in *Revue de l'avocat* 3/2019 p. 127ss et les notes de bas de page 18 et 19). Le recourant, avocat lui-même et ayant donné comme adresse de notification sa propre Etude, devait mettre en place un système lui permettant de s'assurer de la bonne date de notification de la décision attaquée (voir, à ce propos, TF 9C_90/2015 du

2 juin 2015, TF 1C_31/2018 du 14 janvier 2019 c. 4 et 5). Les cases postales étant accessibles également le samedi, la notification du courrier A Plus ici litigieuse est donc valablement intervenue le samedi 4 décembre 2019. Quoi qu'il en soit, il n'est pas déterminant que le personnel de l'Etude ne soit vraisemblablement pas allé à la poste quérir le courrier avant le mardi 7 novembre 2017 et n'ait pas remarqué que la notification de la décision sur réclamation de l'ICI avait été notifiée par courrier A Plus le samedi 4 novembre 2017 (voir à ce propos TF 1C_31/2018 précité c. 5). En tout état de cause, même si l'on devait retenir que la notification n'était intervenue que le lundi suivant (soit le 6 novembre), le recours déposé le 7 décembre s'avèrerait également tardif, le délai de recours de 30 jours arrivant alors à échéance le 6 décembre.

3.6 Finalement, le recourant fait valoir que le personnel de son Etude, ayant remarqué qu'il s'agissait d'un courrier privé, l'avait fait suivre à son véritable destinataire, qui n'avait donc pu en prendre connaissance que quelques jours plus tard. Tel argument ne peut être retenu. Le courrier était en effet adressé "Etude C._____, Me A._____", soit l'adresse requise par le recourant, et rien n'indiquait qu'il s'agissait d'un courrier privé. En tout état de cause, admettre qu'un courrier notifié à l'adresse de notification donnée pour la procédure (voir ci-avant c. 3.3) ne soit réputé notifié qu'au moment où le véritable destinataire en prend connaissance est dénué de tout fondement. On notera encore que le recourant a fait valoir dans sa réclamation du 16 mars 2017 que la "communication au sein de son Etude fonctionnait par des moyens de télécommunication tels qu'internet ou les logiciels de gestion à distance". Sur la base de ce qui précède, il apparaît que la décision sur réclamation de l'ICI a été notifiée à l'adresse de notification donnée par le recourant, qui doit en supporter les conséquences liées, notamment, à l'organisation de son Etude.

4.

4.1 Au vu de ce qui précède, la CRMF n'a pas violé le droit en refusant d'entrer en matière sur le recours adressé par le recourant le 7 décembre 2017, celui-ci se révélant tardif.

4.2 Vu l'issue de la procédure, les frais judiciaires pour la présente instance, fixés forfaitairement à Fr. 1'500.-, sont mis à la charge du recourant (art. 151 LI, en relation avec l'art. 108 al. 1 LPJA; art. 144 al. 1 en lien avec l'art. 145 al. 2 LIFD); ils sont compensés avec l'avance de frais fournie.

4.3 Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens, ni d'indemnité de partie (art. 151 LI, en relation avec l'art. 108 al. 3 en corrélation avec l'art. 104 al. 1 et 3 LPJA; art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021], en lien avec les art. 144 al. 4 et 145 al. 2 LIFD).

Par ces motifs:

1. Le recours du 9 mars 2019 concernant l'imposition internationale est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
2. Le recours du 9 mars 2019 concernant l'imposition intercantonale est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
3. Les frais de procédure, fixés forfaitairement à Fr. 1'500.-, sont mis à la charge du recourant et compensés par son avance de frais.
4. Il n'est pas alloué de dépens.

5. Le présent jugement est notifié (R):

- au recourant,
- à l'intimée,
- 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, 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).