

100.2020.395 / 100.2020.396

BEP/REN

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

**Jugement du juge unique du 20 mai 2021**

Droit administratif

B. Rolli, juge  
Ph. Berberat, greffier

**A.** \_\_\_\_\_  
représenté par Me B. \_\_\_\_\_  
recourant

contre

**Intendance des impôts du canton de Berne (ICI)**  
Brünnenstrasse 66, case postale, 3001 Berne  
intimée

et

**Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (CRF)**  
Nordring 8, 3013 Berne

relatif à des décisions rendues sur recours par cette dernière le 22 septembre 2020 (impôts cantonaux et impôt fédéral direct 2014 à 2016)



**En fait:**

**A.**

A. \_\_\_\_\_, auparavant domicilié à C. \_\_\_\_\_, a transféré son domicile dans le canton de Berne en 2014. N'ayant pas produit ses déclarations d'impôt pour les années 2014, 2015 et 2016 en temps voulu, l'Intendance des impôts du canton de Berne, Région D. \_\_\_\_\_, a procédé à des taxations d'office pour les années en question (décisions de taxation respectives des 8 décembre 2015, 21 novembre 2016 et 20 novembre 2017), tant pour l'impôt cantonal et communal que pour l'impôt fédéral direct (IFD). Les décisions de taxation n'ont pas été contestées et sont dès lors entrées en force. Le contribuable ne s'est toutefois pas acquitté des montants d'impôts dus selon ces taxations. Les poursuites intentées par l'Intendance des impôts de la ville E. \_\_\_\_\_ pour les créances fiscales des trois années se sont soldées par des actes de défaut de biens. Par courriers des 31 décembre 2018, 17 janvier et 15 mars 2019, le contribuable, représenté par une organisation caritative, a demandé la révision des décisions de taxation d'office et a remis ses déclarations d'impôt pour les années 2014 à 2016. Dans une prise de position du 28 juin 2019, la représentante du contribuable a par ailleurs également prié l'Intendance des impôts, Région D. \_\_\_\_\_, de réviser les décisions de taxation d'office en question ou d'en constater la nullité. Par décisions du 15 août 2019, l'Intendance des impôts, Région D. \_\_\_\_\_, a déclaré irrecevable la demande de révision des décisions de taxation en cause. Le 28 octobre 2019, l'Intendance des impôts du canton de Berne, secteur Droit et coordination, a pour sa part rendu une décision rejetant la demande du contribuable visant à faire rectifier les décisions de taxation de 2014 à 2016, considérant que ni les conditions d'une révision, ni celles d'une restitution du délai de production des déclarations d'impôt, ni celles permettant de constater la nullité des décisions de taxation n'étaient remplies en l'occurrence.

## **B.**

Par acte du 27 novembre 2019 adressé à l'Intendance des impôts du canton de Berne, secteur Droit et coordination, le contribuable, toujours représenté par la même institution caritative, a conclu à ce que la nullité des décisions de taxation d'office des impôts cantonaux, communaux et fédéraux pour les années 2014, 2015 et 2016 soit constatée, tout en requérant que son acte soit transmis en tant que recours directs ("omissio medio") à la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (CRF). Le 5 décembre 2019, l'ICI a transmis l'acte à la CRF et donné son accord au traitement en tant que recours directs. Le 23 décembre 2019, la représentante du recourant a par ailleurs déposé une requête d'assistance judiciaire devant la CRF. Par décisions sur recours du 22 septembre 2020, la CRF a rejeté l'ensemble des recours en nullité relatifs aux impôts cantonaux et fédéraux afférents aux années 2014, 2015 et 2016.

## **C.**

Le 26 octobre 2020, le contribuable, représenté par une avocate, a interjeté recours de droit administratif auprès du Tribunal administratif du canton de Berne (TA) contre les décisions sur recours précitées, en concluant en substance à leur annulation et à la constatation de la nullité des décisions de taxation d'office des impôts communaux, cantonaux et fédéraux pour les années 2014, 2015 et 2016, ainsi qu'à l'octroi de l'assistance judiciaire. Le 4 novembre 2020, il a présenté une requête d'assistance judiciaire en bonne et due forme. La CRF a conclu dans son préavis du 10 novembre 2020 au rejet du recours, de même que l'ICI dans son mémoire de réponse du 3 décembre 2020. Par courrier du 11 mars 2021, l'ICI a par ailleurs répondu aux questions posées par le juge instructeur dans son ordonnance du 23 février 2021. Dans son courrier du 1<sup>er</sup> avril 2021, la mandataire du recourant a renoncé à formuler d'autres observations et produit sa note d'honoraires.

## **En droit:**

### **1.**

**1.1** Les décisions sur recours attaquées se fondent 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 CRF, 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 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).

**1.2** Les décisions sur recours rendues le 22 septembre 2020 par la CRF représentent l'objet de la contestation. Elles prononcent le rejet des recours (directs) contre les décisions rendues le 28 octobre 2019 par l'ICI, dans la mesure où ces dernières ont nié la nullité des taxations d'office des impôts cantonaux et fédéraux pour les années 2014, 2015 et 2016. Seule cette question peut dès lors faire l'objet de la présente procédure.

**1.3** 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 (nullité des taxations d'office) par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal, et que celle-ci peut ainsi être traitée avec un raisonnement identique, tant pour

l'IFD que pour l'impôt cantonal et communal (ATF 135 II 260 c. 1.3.1; VGE 2014/281 du 26 janvier 2016 c. 1.3).

**1.4** La valeur litigieuse en l'espèce n'atteignant pas Fr. 20'000.-, tant pour l'IFD que pour l'impôt cantonal et communal, 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. 1 de la loi cantonale du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM, RSB 161.1]).

**1.5** 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.

## **2.**

**2.1** Dans les décisions sur recours contestées, la CRF a considéré essentiellement que pour les trois années fiscales en cause, l'ICI avait procédé à juste titre à une taxation d'office du contribuable, ce dernier n'ayant déposé aucune déclaration d'impôt et les autorités fiscales bernoises n'ayant pas pu se fonder sur d'éventuelles constatations antérieures lors de la première taxation en 2014, l'ICI ne sachant pas et ne pouvant pas savoir que le recourant non seulement ne travaillait pas auprès d'un employeur bernois, mais n'exerçait apparemment aucune activité professionnelle. Quant à la taxation de l'année fiscale 2015, intervenue le 21 novembre 2016, la CRF retient qu'à ce moment-là, il existait un acte de défaut de biens émis le 10 août 2016 résultant de la poursuite pour les impôts de l'année 2014, mais qu'on ne pouvait rien en déduire de l'évolution de la situation financière du recourant dans le passé, notamment en ce qui concerne la question de savoir si celui-ci disposait encore d'un revenu en 2014 et 2015 ou non, et qu'au vu du contenu de cet acte de défaut de biens, rien n'excluait que le recourant se soit trouvé sans revenu à partir de 2016 seulement. La CRF en conclut que la fixation par l'ICI d'un revenu imposable de Fr. 30'000.- pour les années 2014 et 2015, en l'absence de déclarations d'impôt déposées par le recourant, ne peut

donc pas être considérée comme une erreur ni un vice, et encore moins comme un vice grave entraînant la nullité des décisions de taxation. S'agissant de la taxation pour l'année 2016, la CRF déclare ne pas comprendre comment l'ICI a pu retenir un revenu imposable du recourant de Fr. 40'000.-, donc plus élevé qu'en 2014 et 2015, compte tenu de l'acte de défaut de biens du 10 août 2016. De l'avis de la CRF, cette erreur n'atteint toutefois pas une intensité telle qu'elle puisse justifier la nullité de la décision de taxation au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral (TF), dans la mesure où l'autorité de taxation ne disposait en l'espèce d'aucune information concernant le recourant, ce dernier n'étant assujéti à l'impôt dans le canton de Berne que depuis peu. En outre, la CRF estime que même si la procédure de taxation est dominée par le devoir d'instruction, cela n'a pas pour conséquence que des clarifications doivent être effectuées dans d'autres cantons en cas de nouvelle arrivée. La CRF conclut qu'il s'agit donc d'une augmentation unique et erronée du revenu imposable retenu par l'ICI pour la taxation de 2016 et que ce vice n'est pas grave au point de qualifier les décisions de taxation de nulles.

**2.2** Le recourant fait pour sa part essentiellement valoir, pour ce qui concerne la taxation relative à 2014, que l'état du dossier ne fournit pas d'informations sur les données effectivement à disposition de l'ICI lors de la taxation d'office pour la période 2014, ni d'explications sur la manière dont le montant de Fr. 30'000.- a été retenu comme revenu imposable, de sorte qu'il ne serait pas possible de juger sérieusement si cette retenue a été effectuée sur la base d'une appréciation consciencieuse, et encore moins si elle représente un vice. A cet égard, le recourant invoque qu'en omettant de compléter son instruction sur la question des informations à disposition des autorités fiscales bernoises lors de la première taxation d'office, notamment sur la connaissance de la taxation de C. \_\_\_\_\_ pour l'année 2013, et sur la manière dont le revenu imposable de Fr. 30'000.- a été calculé, la CRF a procédé à une constatation incomplète des faits. Il est d'avis qu'il aurait appartenu à l'ICI de requérir du fisc de C. \_\_\_\_\_ les éléments imposables pour les années 2010 à 2013, voire les résultats de la perception de ses impôts de C. \_\_\_\_\_ et de l'IFD. En ce qui concerne les taxations d'office pour les années 2015 et 2016, le recourant allègue en substance que la CRF, dans sa décision sur recours du 22 septembre

2020, viole son pouvoir d'appréciation et procède à des distinctions insoutenables. Il se réfère à un arrêt du TF rendu le 11 juillet 2017 (TF 2C\_679/2016 c. 5.3.3), dans lequel la Haute Cour a retenu la nullité d'une taxation d'office dès la première année pour laquelle le fisc disposait d'un acte de poursuite donnant des renseignements sur la situation financière de la personne contribuable; partant, il déclare ne pas comprendre pourquoi la CRF estime qu'il faudrait que des actes de poursuites s'étalent sur plusieurs années pour que le fisc soit obligé d'en tenir compte, cette condition ne ressortant pas, selon lui, de l'arrêt précité. Au surplus, le recourant fait valoir qu'en ignorant l'information résultant de la saisie infructueuse de juillet 2016 dans le cadre de sa taxation d'office de décembre 2016 pour l'année 2015, l'ICI n'a pas agi de manière consciencieuse, ce que la CRF aurait dû constater. Selon lui, l'établissement d'un acte de défaut de biens en août 2016 rendait en effet vraisemblable que la situation économique du contribuable (pas de revenu) était la même en 2015 et, pour le moins, en 2016. De ce fait, toujours d'après le recourant, l'ICI aurait dû procéder à des clarifications supplémentaires avant de rendre ses décisions de taxations d'office pour 2015 et 2016.

### **3.**

**3.1** La procédure de taxation est, certes, régie par le principe de l'instruction d'office, ce qui signifie que l'autorité se doit de déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation et ceci, même en cas de violation des obligations de coopérer du contribuable. Elle se devrait ainsi d'instruire la cause tant en faveur qu'en défaveur de celui-ci. Cependant, ce devoir d'instruction d'office trouve ses limites lorsqu'en raison, notamment, du défaut de collaboration du contribuable, l'autorité se trouve dans l'impossibilité d'établir les faits déterminants. Dans une telle situation, il convient de se référer aux règles régissant le fardeau objectif de la preuve pour déterminer qui (du contribuable ou du fisc) supporte les conséquences de l'absence de preuve. Il est admis en pratique que l'autorité supporte ces conséquences s'agissant de l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale et que le contribuable supporte

celles-ci s'agissant des facteurs engendrant une diminution de la charge fiscale. Cependant, le droit fiscal a en grande partie tenté de régler ce problème en imposant des devoirs concrets de collaboration au contribuable (WALTER RYSER/BERNARD ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse*, 4<sup>e</sup> éd. 2002, p. 461 s.).

**3.2** Ainsi, si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue, l'administration effectue une *taxation d'office* (art. 130 al. 2 LIFD; art. 46 al. 3 LHID; art. 174 al. 2 LI). La taxation d'office doit reposer sur une "appréciation consciencieuse" de la situation du contribuable. L'administration n'est pas pour autant obligée, sur la base des estimations effectuées, de choisir en cas de doute la solution la plus favorable au contribuable; il faut empêcher que le contribuable qui s'est soucié de présenter les éléments de façon à ce qu'ils puissent être contrôlés ne doive pas payer plus d'impôts que celui qui rend impossible un pareil contrôle pour des motifs qui lui sont imputables. Elle se fonde sur tous les indices concluants dont elle a connaissance et peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable (XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 5<sup>e</sup> éd. 2020, § 22 n. 49-51). Qu'il y ait ou non violation de l'obligation de coopérer de la part du contribuable ne change donc rien au fait que l'autorité supporte le fardeau de la preuve de l'existence d'éléments imposables et qu'elle se doit donc d'instruire la cause de manière complète. La différence essentielle réside dans le fait qu'en cas de violation des obligations du contribuable, les exigences qualitatives de la preuve et l'existence d'éléments (supplémentaires) imposables sont notablement diminuées en ce sens que les autorités sont autorisées à admettre celle-ci, non pas seulement lorsque la preuve certaine en est rapportée, mais déjà lorsqu'elle est vraisemblable (W. RYSER/B. ROLLI, *op. cit.*, p. 462 s.). En pratique, lorsque les seules indications vérifiables sont l'évolution de la fortune d'un contribuable, il a par exemple été admis que l'autorité fiscale se fonde sur la différence entre l'état de fortune en début et fin de période, en ajoutant aux montants ainsi obtenus les dépenses privées et le train de vie estimé, pour calculer le revenu imposable dans le cadre d'une taxation d'office (RDAF 2000 II 41; X. OBERSON, *op. cit.*, § 22 n. 52). La loi permet

également à l'autorité de taxation ne disposant pas d'éléments assez précis de se fonder sur des coefficients expérimentaux (art. 130 al. 2 in fine LIFD; art. 174 al. 2 in fine LI). Le recours à de tels coefficients expérimentaux, la prise en compte de l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable ne sont pas limités à la procédure de taxation d'office; ce moyen est également ouvert à l'autorité dans le cadre d'une procédure ordinaire et lorsqu'elle ne dispose pas des éléments nécessaires à former sa conviction (TF 2A.561/2005 du 22 février 2006 c. 3; ISABELLE ALTHAUS-HOURIET dans NOËL/AUBRY GIRARDIN [éd.], *Impôt fédéral direct [Commentaire romand]*, 2<sup>e</sup> éd. 2017, p. 1712, art. 130 n. 27). L'obligation d'effectuer une appréciation consciencieuse du cas impose à l'autorité de taxation de tenir compte, en procédant à une taxation d'office, de tous les éléments à sa disposition, et la procédure doit aboutir à une taxation objectivement défendable. La taxation d'office, tout comme n'importe quelle évaluation, consiste en une décision portant sur des constatations de fait, appréciées librement par l'autorité, mais conformément à ses obligations de fonction, et non en une liberté d'action ou une marge d'appréciation quant à la détermination des conséquences fiscales d'un état de fait. Seuls les facteurs fiscaux pour lesquels subsiste une incertitude peuvent faire l'objet d'une taxation d'office. L'autorité, si elle peut se fonder sur des suppositions ou des vraisemblances, doit se rapprocher le plus possible de la réalité. L'appréciation consciencieuse des facteurs déterminants pour l'imposition implique pour l'autorité l'obligation de se rapprocher le plus possible de la situation réelle du contribuable, qu'elle estime sur la base des éléments à sa disposition et en fonction de l'expérience de la vie. Elle doit s'assurer que les présomptions sur lesquelles elle est contrainte de fonder son appréciation sont soutenables (ATF 72 I 117). Les exigences quant aux preuves doivent être réduites à ce qu'elle considère comme le plus hautement vraisemblable (I. ALTHAUS-HOURIET, *op. cit.*, p. 1260, art. 130 n. 23).

#### 4.

**4.1** Selon la jurisprudence, une décision ne peut être reconnue comme nulle et non avenue que si ses vices sont particulièrement graves et

manifestes ou du moins facilement décelables et pour autant que sa constatation ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit (ATF 137 I 273 c. 3.1, 132 II 342 c. 2.1). De graves vices de procédure (par exemple le fait que l'administré n'a pas eu l'occasion de participer à la procédure ou la notification d'une taxation d'office définitive sans envoi préalable d'une formule de déclaration), de même que l'incompétence de l'autorité qui a rendu la décision, constituent principalement des motifs de nullité; par contre, des vices matériels ne peuvent entraîner qu'à titre exceptionnel la nullité d'une décision (ATF 118 la 336 c. 2a; HUGO CASANOVA/CLAUDE-EMMANUEL DUBEY dans NOËL/AUBRY GIRARDIN [éd.], *op. cit.*, p. 1797, intro. art. 147-153a n. 4), par exemple lorsque la décision est pratiquement sans effet, qu'elle est absurde ou immorale (VSI 1995 p. 33 c. 4a). Est également nulle la décision qui a un contenu impossible, qui présente en elle-même un caractère vicié, dont l'exécution s'avère impossible de manière certaine ou encore qui n'est pas claire ou apparaît trop vague (SVR 2015 IV n° 33 c. 5.2.1).

**4.2** En l'espèce, le recourant se prévaut de la nullité des décisions de taxation en cause. S'agissant de la taxation d'office pour l'année 2014, il invoque qu'il ne disposait pendant cette année que d'un revenu imposable très faible, qu'il ne peut être exclu que l'ICI disposait bien d'informations concernant sa situation financière et que, le cas échéant, il aurait appartenu à cette dernière de requérir des renseignements, notamment auprès du fisc de C.\_\_\_\_\_. Il se réfère notamment à l'arrêt 2C\_679/2016 du 11 juillet 2017, dans lequel le TF a retenu qu'étaient frappées de nullité les taxations d'office pour lesquelles le fisc disposait lors de la taxation d'informations sur la situation économique réelle du contribuable grâce à des actes de poursuite, et que tel serait le cas aussi en l'espèce. Il estime que dans son cas, l'intensité de l'erreur du fisc serait même supérieure, car le fisc avait bien conscience de sa situation économique réelle et s'en est écarté consciemment. Quant à la décision de taxation d'office pour l'année 2015, rendue le 21 novembre 2016, toujours d'après le recourant, l'ICI aurait dû prendre en considération les actes de défaut de biens établis le 10 août 2016, relatifs aux créances d'impôts cantonal, communal et fédéral de l'année 2014. Il souligne que sur ces actes de défaut de biens 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 œuvres sociales. Pour ces raisons, le recourant fait valoir la nullité des taxations pour les années 2014 et 2015.

#### **4.3** Le point de vue du recourant ne peut être partagé.

**4.3.1** En l'occurrence, dans son mémoire de réponse du 3 décembre 2020, l'ICI a confirmé qu'elle n'avait jamais été en possession des dossiers de taxation du canton de C.\_\_\_\_\_ antérieurs à 2014 et que même si tel avait été le cas et qu'elle ait su que le recourant n'avait eu que de faibles revenus avant son arrivée, elle ne pouvait pas sans autre en déduire qu'il en allait de même dans le canton de Berne. Au vu du dossier, rien ne permet de douter de ces déclarations. L'intimée a en outre rappelé que le recourant avait fait preuve d'une totale passivité et n'avait jamais déposé de déclaration d'impôt en temps voulu, ni fourni de document utile à la taxation depuis son arrivée dans le canton de Berne en 2014, et ce, comme l'intimée l'a souligné dans sa prise de position du 11 mars 2021, malgré les sommations notifiées le 29 juin 2015 pour le dépôt de la déclaration d'impôt 2014 et le 5 juillet 2016 pour la déclaration d'impôt 2015. La taxation de l'année fiscale 2015 est intervenue quant à elle le 21 novembre 2016. Certes, comme la CRF l'admet également, à ce moment-là, il existait bien deux actes de défaut de biens délivrés le 10 août 2016 résultant de la poursuite pour les créances fiscales relatives à 2014. Néanmoins, à l'instar des considérations de la CRF dans la décision sur recours contestée (c. 7.3), ces actes de défaut de biens reflètent la situation financière du recourant telle qu'elle se présentait à la date où ils ont été émis (soit en août 2016) et ne permettent pas d'établir si celui-ci était déjà sans revenu par le passé, en 2014 et 2015. Par ailleurs, contrairement à l'état de fait qui prévalait dans l'arrêt du TF 2C\_679/2016 précité, où la personne contribuable concernée était domiciliée et travaillait depuis plusieurs années au même endroit et auprès du même employeur et, partant, se trouvait dans une situation stable qui pouvait être établie sans difficulté particulière par l'autorité de taxation, le recourant n'était domicilié dans le canton de Berne que depuis 2014 et n'a pas fourni

d'indications à l'ICI concernant sa situation patrimoniale et financière en temps voulu, en omettant de produire ses déclarations d'impôts 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'ICI ne disposait donc d'aucune base qui lui aurait permis d'entreprendre des investigations en vue de déterminer la situation du recourant. En particulier, elle n'avait reçu aucune attestation de salaire de la part d'employeurs potentiels et la taxation fiscale du recourant relative à l'année 2013, effectuée par les autorités compétentes du canton de C.\_\_\_\_\_, lui était inconnue et n'aurait de toute manière pas été déterminante en vue d'établir la situation du recourant après son arrivée dans le canton de Berne. Par conséquent, il faut conclure que les décisions de taxation fixant le revenu imposable du recourant à Fr. 30'000.- pour l'impôt cantonal et communal et à Fr. 40'000.- pour l'IFD, tant en 2014 qu'en 2015, ne sont pas entachées d'un vice grave susceptible d'entraîner leur nullité.

**4.3.2** Pour ce qui concerne les décisions de taxation d'office afférentes à l'année 2016, rendues le 20 novembre 2017, c'est à tort que la CRF, dans la décision sur recours contestée (c. 7.4), a relevé que l'ICI avait retenu un revenu imposable de Fr. 40'000.-, donc plus élevé de Fr. 10'000.- qu'en 2014 et 2015; en effet, au vu du dossier, et ainsi que le relève l'intimée, celle-ci a fixé par appréciation à Fr. 30'000.- le revenu imposable pour l'impôt cantonal et communal et à Fr. 40'000.- le revenu imposable pour l'IFD pour les trois années en cause, 2014, 2015 et 2016. Il faut toutefois reconnaître que les actes de défaut de biens du 10 août 2016 et la remarque qu'ils contiennent, déjà citée plus haut (voir ci-dessus c. 4.2), étaient connus de l'intimée lorsqu'elle a rendu les deux décisions de taxation d'office pour l'année fiscale 2016 (soit le 20 novembre 2017). Cela étant, on peut estimer que l'ICI n'aurait pas simplement dû retenir un revenu imposable en 2016 inchangé par rapport à celui des années 2014 et 2015, compte tenu des deux actes de défaut de biens en question, qui reflétaient la situation pécuniaire du recourant en août 2016. Force est donc d'admettre, à l'instar de la CRF (c. 7.4 des décisions sur recours), qu'il s'agit là d'une erreur matérielle affectant ces taxations d'office respectives de l'impôt cantonal et communal et de l'IFD pour l'année 2016. Néanmoins,

comme l'a également retenu la CRF, l'importance de cette erreur n'est pas comparable à celle commise dans le cas faisant l'objet de l'arrêt précité du TF 2C\_679/2016. D'une part, en l'occurrence, la fixation erronée du revenu imposable ne porte que sur une seule année fiscale. D'autre part, la passivité totale du recourant rendait très aléatoire toute fixation par appréciation de son revenu imposable. Il faut ainsi relever que le recourant n'a aucunement contesté les taxations des années précédentes, ce qui pouvait conforter l'ICI dans le fait que son appréciation (inchangée) n'était pas manifestement erronée. De plus, les actes de défaut de bien ne reflétaient la situation du recourant qu'à un moment précis de l'année 2016 et ne permettaient aucune conclusion quant à d'éventuels revenus réalisés avant la saisie et après celle-ci. On en veut d'ailleurs pour preuve qu'il ressort du dossier (déclaration d'impôt 2016 produite après coup le 15 mars 2019 par le recourant) que ce dernier a bien exercé une activité lucrative en 2016, certes modeste, lui ayant procuré un revenu de Fr. 5'454.- au cours de cette année, ce que l'ICI ignorait, aucun certificat de salaire ne lui étant parvenu. Enfin, les nouveaux actes de défaut de bien (relatifs aux taxations de l'année 2015) sont postérieurs aux décisions de taxation de l'année 2016. Dès lors, l'ampleur de l'erreur matérielle concernant la fixation du revenu imposable du recourant pour l'année 2016 ne s'avère pas suffisante pour faire admettre une violation flagrante par l'autorité de taxation de son obligation d'instruction, ni ne revêt une gravité exceptionnelle au point de justifier la nullité des décisions de taxation 2016.

**4.4** En conséquence, c'est à bon droit que la CRF a rejeté les recours en nullité relatifs aux décisions de taxation par appréciation du recourant concernant l'impôt cantonal et communal ainsi que l'IFD pour les années 2014, 2015 et 2016.

## **5.**

**5.1** Au vu de ce qui précède, les recours interjetés dans les procédures 100.2020.395 (impôt cantonal et communal) et 100.2020.396 (IFD) s'avèrent mal fondés et doivent être rejetés.

**5.2** Les frais de la présente procédure, fixés à un montant forfaitaire de Fr. 1'500.-, sont mis à la charge du recourant, qui n'obtient pas gain de cause (art. 108 al. 1 LPJA), sous réserve de l'assistance judiciaire. Vu l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu de lui allouer de dépens (art. 108 al. 3 a LPJA).

**5.3** Le recourant a toutefois requis le bénéfice de l'assistance judiciaire.

**5.3.1** Aux termes de l'art. 111 al. 1 et 2 LPJA, sur requête, l'autorité administrative ou de justice administrative dispense du paiement des frais de procédure et de l'obligation éventuelle de fournir des avances ou des sûretés la partie qui ne dispose pas de ressources suffisantes (let. a) et dont la cause ne paraît pas dépourvue de chances de succès (let. b; al. 1). Aux mêmes conditions, une avocate ou un avocat peut en outre être désigné à une partie si les circonstances de fait et de droit le justifient (al. 2). Selon la jurisprudence, un procès est dénué de chances de succès lorsque les perspectives de le gagner sont notablement plus faibles que les risques de le perdre et que, dès lors, elles ne peuvent être considérées comme sérieuses, de sorte qu'un plaideur raisonnable et aisé renoncerait à s'y engager en raison des frais qu'il serait exposé à devoir supporter; en revanche, il ne l'est pas lorsque les chances de succès et les risques d'échec s'équilibrent à peu près ou que les premières n'apparaissent que légèrement inférieures aux secondes. Le point de savoir si une cause est dépourvue de chances de succès s'apprécie en procédant à une évaluation anticipée de la cause de manière sommaire et en se fondant sur les circonstances valant au moment du dépôt de la demande d'assistance judiciaire (ATF 133 III 614 c. 5, 129 I 129 c. 2.3.1).

**5.3.2** En l'espèce, au vu des documents remis en complément à sa requête d'assistance judiciaire et de la situation du recourant, la condition formelle posée à l'octroi de l'assistance judiciaire est réalisée. S'agissant de la seconde condition, bien que la décision sur recours de la CRF soit très complète et bien étayée, on ne saurait conclure que le recours apparaissait d'emblée dénué de chances de succès. La requête d'assistance judiciaire doit donc être admise et Me B. \_\_\_\_\_ désignée en tant que mandataire d'office.

**5.3.3** Ainsi, les frais de la procédure de Fr. 1'500.- mis à la charge du recourant sont provisoirement supportés par le canton au titre de l'assistance judiciaire. S'agissant de la rémunération de la mandataire d'office, sa note d'honoraire du 1<sup>er</sup> avril 2021, correspondant au tarif bernois en matière d'assistance judiciaire, (soit Fr. 3'451.40 correspondant à 15,67 heures à Fr. 200.- + Fr. 318.40 de débours) ne prête pas à discussion. Les honoraires de Me B.\_\_\_\_\_ pour la présente procédure peuvent donc être taxés à ce montant. Au titre de l'assistance judiciaire, Me B.\_\_\_\_\_ percevra ce même montant (art. 42 al. 4 de la loi cantonale du 28 mars 2006 sur les avocats et les avocates [LA, RSB 168.11] et 1 de l'ordonnance cantonale du 20 octobre 2010 sur la rémunération des avocats et des avocates commis d'office [ORA, RSB 168.711]).

Le recourant doit en outre être rendu attentif à son obligation de remboursement envers le canton s'il devait disposer, dans les dix ans dès l'entrée en force du présent jugement, d'un revenu ou d'une fortune suffisante (art. 123 du code de procédure civile suisse du 19 décembre 2008 [CPC, RS 272] en corrélation avec l'art. 112 al. 2 LPJA).

**Par ces motifs:**

1. Le recours interjeté dans la procédure 100.2020.395 (impôt cantonal et communal) est rejeté.
2. Le recours interjeté dans la procédure 100.2020.396 (IFD) est rejeté.
3. La requête d'assistance judiciaire est admise et Me B.\_\_\_\_\_ désignée comme mandataire d'office.
4. Les frais de la présente procédure, fixés forfaitairement à Fr. 1'500.-, sont mis à la charge du recourant. Il est renoncé à leur perception au vu de l'octroi de l'assistance judiciaire.

5. Il n'est pas alloué de dépens.
6. Les honoraires de Me B. \_\_\_\_\_ pour la présente instance sont taxés à Fr. 3'133.-, auxquels s'ajoutent des débours pour Fr. 318.40; la caisse du Tribunal versera à Me B. \_\_\_\_\_ la somme totale de Fr. 3'451.40 au titre de son activité de mandataire d'office
7. L'obligation du recourant de rembourser au canton les montants mentionnés sous ch. 4 et 6 reste réservée.
8. Le présent jugement est notifié (R):
  - à la mandataire du recourant,
  - à l'ICI,
  - à la CRF,
  - à l'Administration fédérale des contributions.

Le juge:  
e.r. C. Meyrat Neuhaus, 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).