

100.2020.412

DEJ/REN

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

Jugement du juge unique du 20 avril 2021

Droit administratif

B. Rolli, juge
J. Desy, greffier

A. _____

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 une décision rendue sur recours par cette dernière le 22 octobre
2020 (impôts cantonaux 2017, intérêts moratoires)



En fait:

A.

Le 8 novembre 2019, A. _____ a formé réclamation contre les décisions rendues à son égard le 8 octobre 2019 par l'Intendance des impôts du canton de Berne (ICI) s'agissant des taxations et décomptes finaux pour l'année fiscale 2017, en contestant, d'une part, les frais d'entretien de son immeuble admis et, d'autre part, les intérêts moratoires mis à sa charge. Les décisions sur réclamation rendues par l'ICI le 4 février 2020, identiques aux prononcés du 8 octobre 2019, ont été à nouveau contestées par recours du 6 février 2020 interjetés devant la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (CRF). Au cours de cette procédure de recours, l'ICI a rendu une nouvelle décision sur réclamation datée du 20 mai 2020 donnant partiellement raison au prénommé, qui a toutefois indiqué le 5 mai 2020 maintenir ses recours. Le 22 octobre 2020, la CRF a rejeté les recours pendants devant elle.

B.

Le 1^{er} novembre 2020, A. _____ a porté la cause devant le Tribunal administratif du canton de Berne (TA) en concluant à l'annulation des décisions rendues sur recours par la CRF. Le 23 novembre 2020, le prénommé a précisé son recours et indiqué qu'il entendait contester uniquement les intérêts moratoires relatifs aux impôts cantonal et communal non seulement pour l'année 2017, mais également pour l'année 2018, ensuite de quoi le juge instructeur a rayé du rôle la procédure ouverte pour l'impôt fédéral direct (procédure 100.2020.413).

Le 27 novembre 2020, la CRF a conclu au rejet du recours, de même que l'ICI le 4 décembre 2020.

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]). Le recourant, qui n'a pas eu gain de cause devant la CRF, 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 et dans les formes prescrites (art. 32 et 81 LPJA), est recevable, sous réserve de ce qui suit.

1.2 La décision sur recours de la CRF du 22 octobre 2020 constitue l'objet de la contestation et porte sur les montants d'impôts à la charge du recourant pour l'année 2017, y compris l'intérêt moratoire pour les impôts cantonal et communal (la procédure relative à la décision sur recours de la CRF du même jour concernant l'impôt fédéral direct ayant été rayée du rôle du Tribunal; voir ci-dessus let. B). En tant que le recourant a conclu, dans son envoi du 23 novembre 2020 auquel étaient joints différents courriers adressés à l'ICI, que son recours porte également sur l'année fiscale 2018, une telle conclusion sort du cadre de l'objet de la contestation, limité à l'année 2017, ainsi que le juge instructeur l'a d'ailleurs indiqué par ordonnance du 25 novembre 2020, si bien qu'il ne peut être entré en matière à ce propos.

1.3 La décision sur réclamation de l'intimée du 25 novembre 2016 a en effet confirmé l'intérêt moratoire mis à la charge du recourant par Fr. 1'001.60 (à noter que le recourant a indiqué un montant de Fr. 1'001.80 de façon erronée dans ses recours adressés à la CRF et au TA). Seule cette question devant encore être tranchée, la valeur litigieuse est inférieure à Fr. 20'000.-, si bien que la cause relève 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]).

1.4 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.

Le recourant conteste les intérêts moratoires mis à sa charge, en faisant principalement valoir que l'écoulement du temps, et donc l'augmentation des intérêts dus, est lié au retard et à la lenteur de l'ICI; il s'offusque en particulier du délai d'une année entre la remise de sa déclaration d'impôts (en octobre 2018) et la décision de taxation (en octobre 2019), et expose également que les procédures de réclamation et de recours étaient nécessaires au vu des erreurs de l'ICI.

2.1

2.1.1 Selon l'art. 231 LI, les impôts périodiques sont perçus en trois tranches au cours de l'année fiscale (al. 1), le Conseil-exécutif fixant les termes d'échéance (al. 2). Selon l'art. 2 de l'Ordonnance cantonale du 18 octobre 2000 sur la perception des redevances et autres créances transmises à l'encaissement, sur les facilités de paiement, sur la remise, sur les éliminations de créances irrécouvrables ainsi que sur les intérêts que portent les créances à recouvrer (OPER, RSB 661.733), les tranches des impôts périodiques cantonal, communal et paroissial des personnes physiques échoient au cours de l'année fiscale les 20 mai, 20 août et 20 novembre (voir également MARKUS LANGENEGGER, in LEUCH/KÄSTLI/LANGENEGGER [éd.], *Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz*, Tome 2, 2011, ad art. 231 n. 5). Les montants facturés dans le bordereau doivent être acquittés dans les 30 jours suivant l'échéance (art. 231 al. 5 en relation avec art. 236 LI), étant également précisé que la contestation de la créance fiscale ne suspend pas les échéances (art. 231 al. 6 LI). Selon l'art. 237 al. 1 LI, dès le trente et unième jour suivant l'échéance, un intérêt moratoire

est dû sur les montants non acquittés ou acquittés tardivement. La saisie d'un moyen de droit ou l'octroi de facilités de paiement n'a pas d'effet sur l'obligation de payer un intérêt moratoire (voir également les art. 11 et 19 OPER). L'impôt facturé et payé, mais qui n'est pas dû d'après la taxation passée en force est remboursé dans les trente jours avec bonification d'un intérêt (art. 237 al. 2 LI; art. 7 al. 1 et 22 OPER). Les taux d'intérêt sont fixés par le Conseil exécutif pour chaque année fiscale en fonction du niveau des taux d'intérêt au moment considéré et des prévisions en la matière. Ils sont indiqués en annexe de l'OPER (art. 246 al. 2 let. d LI en relation avec art. 12 al. 1 OPER).

2.1.2 Les tranches des impôts périodiques et les bordereaux d'impôt provisoires sont fixés sur la base de la déclaration d'impôt ou sur celle de la dernière taxation ou selon une estimation du montant dû (art. 233 al. 1 LI; voir également art. 5 al. 1 OPER). Les impôts perçus à titre provisoire sont imputés sur les impôts dus selon la taxation définitive (*perception provisoire des impôts*; art. 233 al. 2 LI). Les relevés sont établis définitivement sur la base de la décision de taxation et des versements déjà effectués; les montants non acquittés sont réclamés après coup. Les montants payés en trop sont remboursés à moins d'être compensés (*perception définitive des impôts*; art. 235 al. 1 et 2 LI; voir également MARKUS LANGENEGGER, op. cit., ad art. 235 n. 1 ss et ad art. 233 n. 6).

2.2 Les faits, en soi incontestés, de la présente procédure sont les suivants.

2.2.1 Les 20 mai (dos. ICI 47), 20 août (dos. ICI 45-46) et 20 novembre 2017 (dos. ICI 43-44), le recourant a reçu des bordereaux d'acompte dû pour l'année fiscale en cours avec des montants de Fr. 6'310.-, Fr. 4'730.- et Fr. 4'740.- pour un total de Fr. 15'780.-. Le recourant n'a acquitté aucun des montants précités.

2.2.2 Le 21 octobre 2018, le recourant a rendu sa déclaration d'impôts pour l'année fiscale 2017 (voir dos. ICI 42). L'ICI a rendu le 8 octobre 2019 la décision de taxation des impôts communal et cantonal pour l'année 2017 (dos. ICI 48-57), laquelle fait état d'un revenu imposable de Fr. 50'500.- et d'une fortune imposable de Fr. 1'057'000.-, pour un montant d'impôts de

Fr. 13'107.55, ainsi qu'un émolument de Fr. 10.- et des intérêts moratoires à hauteur de Fr. 816.65.

2.2.3 Le recourant a formé réclamation contre la décision précitée le 8 novembre 2019, en faisant valoir l'acquisition d'une fraiseuse à neige à titre de déduction pour frais d'entretien immobilier (dos. ICI 58). Le 4 février 2020, l'ICI n'a pas admis la réclamation formulée par le recourant et confirmé la décision de taxation rendue en octobre 2019, étant précisé que les intérêts moratoires contenus dans la décision sur réclamation se montaient désormais à Fr. 911.70.

2.2.4 Dans un courrier adressé à l'ICI le 6 février 2020 et transmis à la CRF, le recourant a réitéré sa critique relative à l'absence de déduction liée à l'acquisition de la fraiseuse à neige et a contesté pour la première fois les intérêts moratoires mis à sa charge. Le 18 mars 2020, l'ICI a fait savoir qu'elle allait, en application de l'art. 71 LPJA, rendre une nouvelle décision en lieu et place du préavis requis par la CRF, ce qui a été fait le 20 mai 2020. Dans sa nouvelle décision, l'ICI a réduit le revenu imposable à Fr. 48'900.- et la fortune imposable à Fr. 847'000.-, débouchant nouvellement sur un montant d'impôt communal et cantonal de Fr. 12'776.95. La même décision faisait état d'intérêts moratoires à hauteur de Fr. 1'001.60, selon un décompte au 20 mai 2020 adressé au recourant le 17 juillet 2020 (dos. ICI 87-88). Par courrier du 5 mai 2020, le recourant a indiqué maintenir son recours devant la CRF en contestant à nouveau les intérêts moratoires. La CRF a pleinement confirmé la position de l'ICI par prononcé du 22 octobre 2020 dont est recours.

2.3 En l'occurrence, les arguments du recourant ne peuvent être suivis.

2.3.1 Ainsi que le recourant l'admet lui-même dans son recours adressé au TA, les bordereaux d'acomptes d'impôts reçus en mai, août et novembre mentionnaient de façon non équivoque la perception d'un intérêt moratoire en l'absence de paiement, quand bien même il n'était pas fait mention explicite de la base légale autorisant un tel intérêt moratoire, à savoir l'art. 237 al. 1 LI. En renonçant à s'acquitter de ces acomptes d'impôt, ou en les ignorant simplement ainsi qu'il a pu l'indiquer au cours de la procédure, le recourant ne pouvait ignorer qu'il devrait s'acquitter d'un

intérêt moratoire. Dans cette mesure, le recourant ne peut faire valoir que les intérêts moratoires sont dus à l'inactivité de l'ICI pendant de très longues périodes. Il faut tout d'abord noter qu'il n'a remis sa déclaration d'impôts pour l'année 2017 que début octobre 2018, certes dans le délai légal, mais à cette date, les intérêts moratoires avaient déjà commencé à courir, pour certains depuis plus d'une année (en ce qui concerne les acomptes de mai et août 2017). S'il est vrai que l'ICI n'a pas rendu la décision de taxation dans les meilleurs délais, à savoir fin octobre 2019, soit environ 12 mois après le dépôt de la déclaration d'impôts, et qu'une telle durée a eu un impact sur les intérêts moratoires dus, le recourant aurait parfaitement été en mesure d'éviter de tels intérêts, simplement en s'acquittant des acomptes dus, ce qu'il n'a pas fait. Quant aux différentes procédures menées par le recourant après la décision de taxation rendue en octobre 2019, on ne peut que constater qu'il a été averti le 20 novembre 2019 du fait qu'une procédure de réclamation n'annulait pas les délais de paiement et que la décision sur réclamation facturerait un intérêt moratoire sur les bordereaux d'impôts éventuellement dus et non encore payés (voir dos. ICI 59 donnant acte de la réclamation formulée par le recourant contre les décisions de taxation). Le même courrier encourageait le recourant à payer les impôts malgré la procédure de réclamation et précisait qu'un éventuel surplus de paiement serait remboursé avec un intérêt rémunérateur. Dans cette mesure, le recourant ne peut faire grief à l'ICI d'être responsable du montant d'intérêts moratoires dus.

2.3.2 Par ailleurs, l'ICI n'a pas calculé l'intérêt moratoire en partant de l'avoir d'impôt estimé dû par le recourant pour l'année fiscale 2017 (et qui a engendré les acomptes d'impôts reçus par le recourant courant 2017), mais en fonction des impôts effectivement dus selon la décision de taxation intervenue en octobre 2019, puis corrigée en mai 2020 (voir également art. 235 al. 1 LI; voir ci-avant c. 2.1). Le capital porteur d'intérêts a ainsi été fixé à Fr. 12'776.95 en lieu et place de Fr. 15'780.-, soit une première tranche d'acompte d'impôts de Fr. 5'110.80 (40% de Fr. 12'776.95), puis deux tranches de Fr. 3'833,10 (30% de Fr. 12'776.95). Dans cette mesure, le recourant n'a pas été présumé et n'a pas à s'acquitter d'une surtaxe liée à la tardiveté de sa déclaration et de la taxation. Quant au calcul des intérêts, il n'appelle pas véritablement de remarques, dès lors également

qu'il n'est pas véritablement contesté par le recourant (qui a reçu une copie du décompte selon le dos. ICI 88). On peut ainsi noter que l'intérêt moratoire est dû sur la première tranche d'acompte dès le 31^{ème} jour après l'échéance du premier acompte, soit dès le 19 juin 2017, puis sur la somme des deux premiers acomptes dès le 31^{ème} jour après l'échéance du second acompte, soit dès le 19 septembre 2017, puis sur l'entier de la somme due dès le 31^{ème} jour après l'échéance du troisième acompte, soit dès le 20 décembre 2017. L'intérêt moratoire a ensuite couru jusqu'à la date de la décision de taxation, soit le 8 octobre 2019, puis a été suspendu jusqu'au 7 novembre 2019, délai de paiement accordé au recourant. Le délai a ensuite continué à courir jusqu'à la date de la décision sur réclamation de l'ICI datée du 20 mai 2020. Une telle façon de procéder s'avère parfaitement conforme au cadre légal et n'appelle pas de remarques particulières de la part du Tribunal, sinon le rappel qu'au sens de l'art. 237 al. 1 LI, la saisie d'un moyen de droit ou l'octroi de facilités de paiement n'a pas d'effet sur l'obligation de payer un intérêt moratoire, ce qui avait du reste été rappelé au recourant. A contrario, il n'est pas inutile de relever à ce stade que si le recourant s'était acquitté en temps et en heure des acomptes qui lui avaient été demandés en 2017, il aurait perçu un intérêt rémunérateur sur le montant versé en trop, à savoir Fr. 2'672.85, intérêt rémunérateur fixé à 3% en 2017 (voir l'art. A1-1 de l'Annexe 1 OPER). Dans cette mesure, le reproche formulé par le recourant à l'égard du temps pris par l'ICI pour traiter sa déclaration ne peut être suivi, dès lors que le recourant n'encourrait aucun risque à acquitter le montant réclamé par l'ICI eu égard à l'intérêt rémunérateur en vigueur en 2017, qui plus est compte tenu de la correction minimale qu'il a fait valoir en procédure de réclamation puis de recours devant la CRF; le recourant ne pouvait ignorer sa dette d'impôts esquissée dans sa déclaration d'impôts. En d'autres termes, il ne faisait aucun doute que la plus grande partie de sa dette d'impôts allait être confirmée, ce qui a d'ailleurs été le cas puisque la correction opérée en cours de procédure s'est montée à quelques centaines de francs (gain de l'ordre de Fr. 340.- [Fr. 13'117.15 dans un premier temps, puis Fr. 12'776.95 après prise en compte partielle des frais liés à la fraise à neige à titre de frais d'entretien immobilier]).

2.3.3 Finalement, le recourant semble contester le taux d'intérêt moratoire défini. Or, ce taux est fixé pour chaque période fiscale selon l'Annexe 1 de l'OPER. En 2017, ce taux se montait à 3% pour l'intérêt moratoire et pour l'intérêt rémunérateur. Le fait que le taux d'intérêt rémunérateur se monte désormais à 0.5% depuis l'année fiscale 2018 ne joue à ce stade aucun rôle dans la situation du recourant, qui n'a strictement rien payé. S'agissant du taux d'intérêt moratoire, il est usuel et notoire qu'un emprunt privé non garanti engendrerait la perception d'un taux notablement supérieur sur le marché. Un taux de 3% ne saurait ainsi être considéré excessif, et se révèle par exemple inférieur à l'intérêt de 5% prévu à l'art. 104 al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Code des obligations, CO, RS 220). A contrario, l'intérêt rémunérateur est peu élevé en raison, d'une part, de la confiance que peut avoir tout administré en la capacité de l'Etat à rembourser toute somme acquittée d'un montant trop élevé et d'autre part, au vu de l'intérêt rémunérateur (souvent nul) accordé actuellement sur les avoirs bancaires.

2.3 Sur le vu de ce qui précède, il appert que l'intérêt moratoire calculé par l'ICI et confirmé par la CRF s'avère conforme au droit.

3.

Dans un dernier moyen, le recourant semble contester les frais de procédure mis à sa charge pour la procédure devant la CRF et s'offusque qu'aucune participation aux frais ne soit requise de la part de l'ICI.

3.1 En l'occurrence, la CRF a fixé les frais de procédure à un montant forfaitaire de Fr. 1'000.- en application de l'art. 200 al. 1 LI et des art. 1, 2, 53, 58 et 59 du décret concernant les frais de procédure et émoluments administratifs des autorités judiciaires et du Ministère public du 24 mars 2010 (décret sur les frais de procédure, RSB 161.12). Compte tenu du déroulement de la procédure devant elle et notamment de la nouvelle décision rendue le 5 mai 2020 par l'ICI donnant partiellement droit au recourant, la CRF a mis à la charge du recourant la moitié des frais de procédure précités, par Fr. 500.-.

3.2 La décision de la CRF ne prête pas flanc à la critique. En ce qui concerne tout d'abord le montant des frais de procédure, il est conforme à ce que prévoit l'art 53 let. a du décret du 24 mars 2010 sur les frais de procédure (DFP, RSB 161.12), s'agissant d'un jugement du juge unique (Fr. 100.- à Fr. 2'500.-), compte tenu également du fait que le recours devant la CRF concernait tant l'impôt fédéral direct que l'impôt communal et cantonal. Par ailleurs, le recourant n'a pas totalement obtenu gain de cause s'agissant de la déduction (totale) revendiquée pour l'acquisition de la fraise à neige et a succombé sur la question des intérêts moratoires. La condamnation au paiement de la moitié des frais de procédure par la CRF ne viole en aucune manière le droit. On notera encore que des frais de procédure ne peuvent être mis à la charge de l'ICI (art. 108 al. 2 LPJA en relation avec l'art. 2 al. 1 let. a LPJA), dans la mesure où elle constitue un organe du canton.

4.

4.1 La décision relative à l'imposition du recourant pour l'année fiscale 2017 rendue par la CRF le 22 octobre 2020 s'avère ainsi conforme au droit. Le recours interjeté par le recourant doit par conséquent être rejeté, dans la mesure où il est recevable.

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 du recourant qui succombe (art. 151 LI, en relation avec l'art. 108 al. 1 LPJA); ils sont compensés avec l'avance de frais fournie.

4.3 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 concernant l'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 2017 est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2. Les frais de la présente procédure, fixé forfaitairement à Fr 1'000.-, sont mis à la charge du recourant et compensés avec l'avance de frais versée.
3. Il n'est pas alloué de dépens.
4. Le présent jugement est notifié (R):
 - au recourant,
 - à l'intimée,
 - à la CRF,
 - à l'administration fédérale des contributions, Eigerstrasse 65, 3003 Berne.

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).