

100.2023.278/280/344/345

KUQ/EGC

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

Jugement du juge unique du 5 mai 2025

Droit administratif

C. Tissot, juge
Q. Kurth, greffier

A. _____

recourant

contre

Intendance des impôts du canton de Berne
Brünnenstrasse 66, case postale, 3001 Berne
intimée

Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne
Nordring 8, 3013 Berne

relatif à quatre décisions sur recours de cette dernière du 19 septembre 2023 (impôt fédéral direct et impôts cantonal et communal des périodes fiscales 2016 et 2017)



En fait:

A.

A. _____ exerce une activité lucrative indépendante dans le domaine équestre dans le canton de Berne, canton dans lequel il est domicilié. Pour les périodes fiscales 2016 et 2017, il a déclaré un revenu de Fr. 44'356.-, respectivement Fr. 53'399.- et une fortune de Fr. 91'838.-, respectivement Fr. 94'121.-.

B.

Le 7 juillet 2020, l'Intendance des impôts du canton de Berne (ci-après: l'Intendance des impôts) a rendu des décisions de taxation définitive à l'égard de A. _____, relatives à l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) des périodes fiscales 2016 et 2017. Pour chacune de ces périodes, l'autorité fiscale a procédé à des reprises sur le revenu et la fortune déclarés. Pour la période fiscale 2016, elle a taxé le contribuable sur un revenu et une fortune imposables de Fr. 89'102.-, respectivement Fr. 96'763.- pour l'ICC et sur un revenu imposable de Fr. 96'502.- pour l'IFD. Pour la période fiscale 2017, l'Intendance des impôts a fixé le revenu imposable à Fr. 107'575.- et la fortune imposable à Fr. 118'022.- pour l'ICC. Le revenu imposable pour l'IFD a été arrêté à Fr. 114'975.-. Par décisions sur réclamation du 31 décembre 2020, elle a partiellement admis les réclamations formées par le contribuable portant sur l'ICC et l'IFD des périodes fiscales 2016 et 2017. Elle a nouvellement fixé le revenu imposable à Fr. 51'102.- pour l'ICC et à Fr. 58'502.- pour l'IFD de la période fiscale 2016, arrêtant la fortune imposable à Fr. 88'763.- pour cette période. Pour la période fiscale 2017, le revenu imposable de l'ICC a été ramené à Fr. 71'075.- et le revenu imposable de l'IFD à Fr. 78'475.-. La fortune imposable a été réduite à Fr. 78'022.-. Le 19 septembre 2023, la Commission des recours en matière fiscale (ci-après: la Commission des recours) a rejeté le recours formé par l'intéressé le 29 janvier 2021 contre les décisions sur réclamation relatives à la période fiscale 2016. Le même jour, cette autorité a partiellement admis le

recours formé par l'intéressé contre les décisions sur réclamation relatives à la période fiscale 2017. Elle a réduit le revenu imposable aussi bien s'agissant de l'ICC que de l'IFD, mais dans une mesure inférieure à ce qu'avait demandé le contribuable.

C.

Par deux écrits du 23 octobre 2023, A. _____ interjette recours auprès du Tribunal administratif du canton de Berne (ci-après: le Tribunal administratif) contre les quatre décisions sur recours rendues par la Commission des recours le 19 septembre 2023. Il conclut implicitement à leur annulation et à la réduction de son revenu imposable de Fr. 24'000.- pour 2016 et Fr. 17'500.- pour 2017. La Commission des recours conclut au rejet du recours dirigé contre les décisions sur recours ayant trait à la période fiscale 2016 et à l'admission du recours dirigé contre les décisions sur recours portant sur la période fiscale 2017. L'Intendance des impôts conclut au rejet des deux recours, dans la mesure où ceux-ci sont recevables. A. _____ a encore répliqué. Par ordonnance du 28 décembre 2023, le Juge instructeur a joint les causes relatives à l'ICC 2017 (100.2023.278), à l'IFD 2017 (100.2023.280), à l'ICC 2016 (100.2023.344) et à l'IFD 2016 (100.2023.345).

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 Tribunal administratif 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] et art. 145 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11] par renvoi de l'art. 9 al. 3 de l'ordonnance cantonale du 18 octobre 2000 d'exécution de l'impôt fédéral direct [OIFD, RSB 668.11]).

1.2 Le recourant a pris part aux procédures devant l'autorité précédente, est particulièrement atteint par les décisions sur recours litigieuses et a un intérêt digne de protection à leur annulation ou à leur modification. Il a, partant, qualité pour recourir (art. 79 al. 1 LPJA; art. 201 al. 2 LI; art. 140 al. 1 LIFD par renvoi de l'art. 145 al. 2 LIFD). Au surplus, interjeté dans les formes et délais prescrits, le recours est recevable (art. 140 LIFD par renvoi de l'art. 145 al. 2 LIFD; art. 32 et 81 LPJA), sous réserve de ce qui suit.

1.3 Les objets de la contestation consistent dans les décisions sur recours du 19 septembre 2023, par lesquelles l'autorité précédente a rejeté le recours de l'administré concernant l'IFD et l'ICC 2016 et admis partiellement le recours portant sur l'IFD et l'ICC 2017. L'objet du litige se détermine quant à lui, d'une part par l'objet de la contestation et, d'autre part, par les conclusions et motifs présentés par la partie recourante (ATF 142 I 155 c. 4.4.2). Ainsi, dans la mesure où le recourant conteste l'ouverture éventuelle de procédures de soustraction, sa conclusion sort du cadre défini par les objets de la contestation et est par conséquent irrecevable (sur les questions d'objet de la contestation et d'objet du litige, voir: ATF 142 I 155 c. 4.4.2 et les références; MARKUS MÜLLER, in Herzog/Daum [éd.], *Kommentar zum bernischen VRPG*, 2^e éd. 2020, art. 49 n. 1; RUTH HERZOG, in Herzog/Daum [éd.], *Kommentar zum bernischen VRPG*, 2^e éd. 2020, art. 72 n. 12).

1.4 Au vu de la valeur litigieuse, l'économie potentielle d'impôt étant inférieure à Fr. 20'000.- tant pour l'IFD que pour l'ICC des deux périodes fiscales sous revue, la cause relève de la compétence du juge unique de la Cour des affaires de langue française du Tribunal administratif (art. 54 al. 1 let. c et 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], par renvoi de l'art. 119 LPJA).

1.5 Le pouvoir d'examen du Tribunal administratif 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.

Il convient en premier lieu de se pencher sur les impôts de la période fiscale 2016, étant ici relevé que les dispositions légales applicables ont la même portée s'agissant de l'IFD et de l'ICC, si bien qu'il est renoncé à faire deux considérants distincts.

2.1

2.1.1 Par une déclaration d'impôt datée du 11 septembre 2017 relative à la période fiscale 2016, le recourant a notamment déclaré un revenu d'indépendant de Fr. 44'356.-, ainsi qu'une fortune de Fr. 91'838.- composée de Fr. 14'793.- de fortune commerciale et de Fr. 77'045.- d'assurance-vie. Comme unique pièce justificative au dossier de l'intimée se trouve une attestation de cotisation au troisième pilier. A une date indéterminée, l'intimée a écrit un courrier électronique à la représentante du recourant pour lui demander divers documents. Dans un second courrier électronique du 23 juin 2020 adressé à cette mandataire, l'intimée a fait référence à un écrit du 9 juin 2020, écrit qui ne figure pas à son dossier. Elle a en outre expliqué que les pièces reçues avec cet écrit, pièces qui ne figurent pas non plus à son dossier, allaient être examinées dans le cadre d'une réclamation, dès lors que la décision de taxation avait déjà été traitée et allait parvenir au recourant le 7 juillet 2020.

2.1.2 Dans cette décision de taxation datée du 7 juillet 2020, l'Intendance des impôts a notamment repris Fr. 66'560.- de revenu pour l'ICC et l'IFD, constitué en particulier de Fr. 60'000.- de reprise fondée sur l'évolution de la fortune et des dépenses privées, faute de justifications suffisantes. A la suite du courrier du 9 juin 2020 précité et des pièces qui l'accompagnaient, l'intimée a rendu la décision sur réclamation du 31 décembre 2020, admettant partiellement celle-ci et réduisant la reprise effectuée de

Fr. 38'000.- pour l'IFD et l'ICC. La Commission des recours a confirmé la reprise de Fr. 28'560.- (Fr. 66'560.- – Fr. 38'000.-) qu'elle a expliqué par un montant de Fr. 24'000.-, fondé sur le calcul de l'évolution de la fortune et des dépenses privées (arrivant précisément à Fr. 24'380.-), augmenté de Fr. 4'560.-. Ce dernier montant était constitué de parts privées aux frais de déplacement, de vétérinaire, d'inscription à des concours, ainsi que de frais forfaitaires d'habits, d'électricité, de chauffage, de dons et de loyer. Quant au montant de Fr. 24'000.-, l'autorité précédente l'a expliquée en prenant en compte les Fr. 44'356.- de revenus déclarés, auxquels elle a ajouté un remboursement de caisse-maladie, un rendement de titre et une diminution de fortune de Fr. 4'123.- (entre le 31 décembre 2015 et le 31 décembre 2016), puis soustrait l'achat d'un véhicule et les frais occasionnés par le train de vie. Dans ces derniers frais, l'autorité précédente a notamment pris en compte Fr. 24'549.- de loyer et frais accessoires en se fondant sur les versements effectués à ce titre par le recourant.

2.1.3 Dans son recours au Tribunal administratif, le contribuable conteste essentiellement le déficit retenu par l'autorité précédente de Fr. 24'380.-. De son point de vue, celui-ci doit être arrêté à Fr. 0.-, dès lors qu'il vit avec sa compagne et que par conséquent, les frais de ménage sont partagés par moitié.

2.2

2.2.1 Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 21 al. 1 LI; art. 18 al. 1 LIFD). Conformément aux art. 166 al. 2 LI et 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 167 al. 1 LI; art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 170 al. 2 LI; art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires. Si le revenu

provient d'une activité lucrative indépendante le contribuable doit notamment joindre à sa déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (art. 171 al. 2 LI et 125 al. 2 LIFD; arrêt du Tribunal fédéral [TF] 2C_467/2017 du 5 juillet 2018 c. 5.1 et la référence). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent par exemple à propos des revenus, des frais d'acquisition ou de l'évolution de la fortune (art. 167 al. 2 LI; art. 126 al. 2 LIFD). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (TF 2C_3/2019 du 4 juillet 2019 c. 6.2).

2.2.2 Si le contribuable ne fournit pas les éléments nécessaires à sa taxation, alors l'autorité fiscale est autorisée à effectuer une taxation d'office au sens des art. 174 al. 2 LI et art. 130 al. 2 LIFD. Dans ce cas, elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable. La procédure de taxation d'office est soumise à des exigences de procédure strictes. En particulier, l'autorité doit procéder à la sommation du contribuable avant d'établir une pareille taxation (art. 174 al. 2 LI; art. 130 al. 2 LIFD), tandis que celui-ci doit motiver sa réclamation sous peine d'irrecevabilité (art. 191 al. 3 LI; art. 132 al. 3 LIFD; ATF 123 II 552 c. 4d et les références). Si le contribuable ne fournit pas les éléments nécessaires à sa taxation, l'autorité de taxation peut également renoncer à la taxation d'office au profit d'une procédure de taxation ordinaire. Le choix de la procédure ordinaire de taxation ne porte pas préjudice au contribuable. En effet, en l'absence de sommation, les art. 191 al. 3 LI et 132 al. 3 LIFD ne s'appliquent pas. Cela n'empêche toutefois pas que l'autorité fiscale établisse les éléments imposables par appréciation, dans le respect des règles relatives au fardeau de la preuve (à ce propos, voir ATF 147 II 338 c. 3.2), lorsqu'il subsiste une incertitude

sur certains éléments. Le contribuable doit être taxé d'après sa capacité économique réelle. L'autorité de taxation appelée à évaluer d'office le revenu imposable d'un contribuable doit tenir compte, selon sa propre appréciation, de toutes les données disponibles au moment de prendre sa décision. On ne peut toutefois exiger d'elle qu'elle effectue des enquêtes et qu'elle procède à des éclaircissements par trop détaillés, en particulier lorsqu'elle ne dispose pas d'éléments probants (TF 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 c. 5.1.2 et les références). Ainsi, lorsque les seules indications vérifiables ont trait à l'évolution de la situation de fortune, l'autorité fiscale peut se baser sur la différence entre l'état de fortune au début et à la fin de la période fiscale, puis ajouter au montant ainsi obtenu les dépenses privées et le train de vie estimés pour déterminer le revenu imposable (TF 2C_620/2018 du 28 février 2019 c. 6.4 et les références).

2.3

2.3.1 En l'occurrence, rien au dossier ne laisse penser que l'intimée ait sommé le recourant, en application des art. 174 al. 2 LI et 130 al. 2 LIFD. C'est par conséquent à tort que l'autorité précédente parle de taxation d'office dans ses décisions sur recours, étant toutefois constaté que cela n'a pas d'incidence, puisque cette autorité n'a justement pas remis en cause les griefs soulevés par le recourant à l'appui de ses réclamations, puis de ses recours (art. 191 al. 3 LI et art. 132 al. 3 LIFD *a contrario*). L'Intendance des impôts a pour sa part observé que le recourant avait déclaré dans sa fortune imposable sur le plan cantonal au 31 décembre 2016 un montant inférieur de Fr. 8'623.- par rapport à la fortune déclarée au 31 décembre 2015. En partant de ce constat, et en l'absence de pièces justificatives remises par le recourant, notamment de bilan comptable remis uniquement devant l'autorité précédente, elle a procédé à un calcul de l'évolution de la fortune du recourant en 2016 (voir c. 2.1.2 ci-dessus). En l'absence de suffisamment d'éléments pour déterminer le revenu du recourant, cette manière de procéder doit être confirmée (voir c. 2.2.2 ci-dessus), étant au surplus relevé que celle-ci n'est pas critiquée par le recourant.

2.3.2 Comme on l'a déjà mentionné, le recourant remet uniquement en cause le poste du loyer, des frais accessoires et de l'électricité qui a été

retenu par la Commission des recours dans le calcul des frais occasionnés par son train de vie. A ce propos, il convient de signaler que le montant calculé par l'autorité précédente de Fr. 24'549.- n'est pas contesté en tant que tel. Au dossier figure la première page d'un contrat de bail, sans signature, qui fait état d'un loyer mensuel total de Fr. 2'045.-, ainsi que d'une mention selon laquelle le loyer a été réduit à Fr. 1'900.- à une date inconnue. S'il n'est pas véritablement possible de déduire quoi que ce soit quant aux loyers acquittés sur la base de ce moyen de preuve, le montant de Fr. 24'549.- est toutefois confirmé par la comptabilité au dossier. Il ressort de celle-ci, sous la position libellée "Pmt [...] loyer privé", des versements de Fr. 1'925.- pour les mois de janvier et février 2016, puis de Fr. 1'900.- pour ceux de mars à décembre 2016, représentant un total de Fr. 22'850.-. A cela s'ajoute des frais accessoires de Fr. 374.60, ainsi que Fr. 1'324.-, correspondant à quatre acomptes de Fr. 331.- pour l'électricité.

2.3.3 En revanche, le recourant conteste la prise en compte dans le calcul de son train de vie de l'entier des dépenses de loyer, affirmant que sa compagne, avec qui il habite, assume une partie de ces frais. A cet égard, il explique s'acquitter du loyer, alors que sa compagne paie la nourriture, la lessive et les vêtements. Il n'articule toutefois aucun chiffre quant à l'ampleur de la participation de sa compagne aux frais de ménage. Devant l'autorité précédente, il a certes mentionné, dans une annexe à un courrier du 24 février 2021, une participation de son amie aux frais de ménage à raison de Fr. 950.- par mois (Fr. 11'400.- pour l'année), puis, dans un second écrit du 30 avril 2021, à raison d'un montant mensuel de Fr. 735.-. Or, comme l'a expliqué l'autorité précédente, ce dernier montant correspond à la moitié du loyer, après déduction faite d'une part dédiée à l'usage commercial des locaux s'élevant à Fr. 430.- ($(\text{Fr. } 1'900.- - \text{Fr. } 430.-) / 2$). Cette somme n'englobe donc pas de participation aux frais accessoires et à l'électricité. On constate donc déjà à ce stade que les déclarations du recourant ne sont pas constantes quant à la prise en charge des frais de ménage par sa compagne. Elles ne sont surtout pas corroborées par un quelconque moyen de preuve. En effet, le recourant n'a aucunement démontré que sa compagne participait à ces frais. Le contrat de bail, qui fait certes apparaître une colocation entre le recourant et sa compagne, ne suffit pas à l'admettre. Les pièces comptables à disposition

tendent bien plus à retenir le contraire, dès lors qu'elles ne font aucunement état de mouvements en lien avec une participation financière de la compagne au frais de ménage. Il apparaît uniquement à la lecture de celles-ci qu'un montant de Fr. 15'468.75 a été versé à titre de salaire par le recourant à sa compagne. Les pièces comptables révèlent en outre l'existence d'un prêt de celle-ci en faveur de l'intéressé d'un montant de Fr. 30'000.-, dont Fr. 10'000.- ont été remboursés au cours de l'année 2016. On notera encore que de son propre aveu, le recourant a admis qu'il n'y avait eu aucun remboursement de la part de loyer de sa compagne sur son compte bancaire (PJ 5 au recours). Il s'ensuit que le recourant, qui supporte le fardeau de la preuve des faits qui diminuent sa dette fiscale (ATF 147 II 338 c. 3.2), ne parvient pas à établir l'existence de la participation financière de sa compagne aux frais de ménage. Le montant de Fr. 24'549.- à titre de dépenses pour le loyer, les frais accessoires et l'électricité doit ainsi être confirmé. Pour le surplus, on rappellera que les autres postes du calcul des dépenses du contribuable n'ont pas été contestés et que sur le vu du dossier, c'est à juste titre que l'autorité précédente les a retenus, respectivement confirmés. Par conséquent, le calcul opéré par celle-ci, qui retient un montant de Fr. 73'418.- pour les frais occasionnés par le train de vie du contribuable, doit être confirmé et le grief du recourant écarté.

2.3.4 Le recourant critique encore une reprise sur son revenu de l'activité lucrative indépendante d'un montant de Fr. 13'900.-, qui selon l'autorité précédente correspond à des revenus non déclarés provenant de leçons d'équitation. Or, on doit relever que dans son préavis du 24 janvier 2024 remis à l'attention du Tribunal administratif, l'autorité précédente a revu, à juste titre, sa position et reconnaît désormais que dans sa déclaration d'impôt pour l'année 2016, le recourant a dûment déclaré ses revenus tirés de leçons d'équitation d'un montant de Fr. 13'900.-. Ce montant ressort en effet du compte de pertes et profits de l'exercice 2016 de l'entreprise individuelle du recourant, les comptes faisant montre d'inscriptions de Fr. 800.- et Fr. 6'500.- le 7 mars 2016, de Fr. 1'600.- le 18 mars 2016 et de Fr. 5'000.- le 29 mars 2016. Ce montant ayant été dûment déclaré par le recourant, il figure donc dans le calcul du revenu de son activité lucrative indépendante de Fr. 44'356.- pris en compte pour calculer son train de vie.

Le montant de Fr. 13'900.- n'a d'ailleurs pas été utilisé par l'autorité précédente pour modifier le calcul du train de vie, mais pour illustrer la nécessité de procéder à un tel calcul afin de déterminer le revenu imposable du recourant. Or, que la Commission des recours se soit fourvoyée dans la prise en compte de ce montant est sans importance, puisque comme on l'a vu précédemment (voir c. 2.3.1 ci-dessus), la situation du recourant justifiait de déterminer son revenu comme l'a fait l'intimée et l'a confirmé l'autorité précédente.

2.4 Compte tenu des considérants qui précèdent, c'est à juste titre que l'intimée a taxé le recourant sur un revenu imposable de Fr. 51'102.- et une fortune imposable de Fr. 88'763.- (ICC), respectivement sur un revenu imposable de Fr. 58'502.- (IFD). Son recours, en tant qu'il concerne l'ICC et l'IFD de la période fiscale 2016, doit donc être rejeté, dans la mesure où il est recevable.

3.

S'agissant ensuite de la période fiscale 2017, on relèvera qu'à l'instar de la période 2016, les dispositions légales applicables ont la même portée s'agissant de l'IFD et de l'ICC, si bien qu'il est renoncé à faire deux considérants distincts. Il est en outre renvoyé aux considérations théoriques relatives à cette précédente période (voir c. 2.2 ci-dessus).

3.1

3.1.1 Par une déclaration d'impôt datée du 26 juillet 2018 relative à la période fiscale 2017, le recourant a notamment déclaré un revenu d'indépendant de Fr. 44'989.-, un revenu provenant d'allocations familiales par Fr. 8'410.-, ainsi qu'une fortune de Fr. 94'121.-, composée de Fr. 2'783.- de fortune commerciale et de Fr. 91'338.- d'assurance-vie. Comme unique pièce justificative au dossier de l'intimée se trouve une attestation de cotisation au troisième pilier. A la suite du dépôt de cette déclaration d'impôt, l'intimée a envoyé à la représentante du recourant les courriers dont il est question précédemment (voir c. 2.1.1 ci-dessus), ayant

fait exactement les mêmes demandes de renseignements pour les deux périodes fiscales.

3.1.2 Dans une décision de taxation datée du 7 juillet 2020, l'Intendance des impôts a notamment repris Fr. 75'990.- de revenu pour l'ICC et l'IFD, constitué en particulier de Fr. 60'000.- de reprise fondée sur l'évolution de la fortune et des dépenses privées, faute de justifications suffisantes. A la suite du courrier du 9 juin 2020 (voir c. 2.1.1 ci-dessus) et des pièces qui l'accompagnaient, l'intimée a rendu une décision sur réclamation le 31 décembre 2020, admettant partiellement celle-ci et réduisant les reprises sur le revenu de Fr. 36'500.- pour l'IFD et l'ICC, dont notamment la reprise fondée sur le train de vie du contribuable de Fr. 34'500.- (confirmant donc une reprise de Fr. 25'500.- à ce titre [Fr. 60'000.- – Fr. 34'500.-], les Fr. 13'990.- restants n'ayant pas été modifiés [Fr. 75'990.- – Fr. 36'500.- – Fr. 25'500.-]). La Commission des recours a jugé pour sa part que l'évolution de la fortune et des dépenses privées du recourant conduisaient à un excédent de Fr. 33'581.-, si bien qu'il ne se justifiait pas de procéder à une augmentation du revenu déclaré en fonction du train de vie. Elle a en revanche ajouté à ce revenu un montant non déclaré de Fr. 19'977.-, lié à des gains réalisés lors de concours et de cours d'équitation, confirmant de ce fait une reprise de Fr. 33'967.- (Fr. 19'977.- + Fr. 13'990.-, ce dernier montant n'ayant pas été modifié par l'autorité précédente).

3.1.3 A l'appui de son recours au Tribunal administratif, le contribuable, s'il admet ne pas avoir déclaré Fr. 2'477.- de gains de concours, conteste en revanche l'absence de déclaration de Fr. 17'500.-. Dans son préavis, l'autorité précédente conclut à l'admission du recours, dès lors qu'elle a mésinterprété une inscription de la comptabilité du recourant faisant état des Fr. 17'500.- précités. Elle estime donc que la reprise doit être réduite de ce montant, ajoutant que l'évolution de la fortune présente toujours un excédant, ce qui ne justifie pas de se fonder sur l'évolution de celle-ci pour procéder à une reprise. L'intimée s'est contentée de renvoyer à sa décision sur réclamation et à la décision sur recours contestée.

3.2 En l'occurrence, seuls sont litigieux les revenus tirés de leçons d'équitation d'un montant de Fr. 17'500.-. A ce propos, il est établi au dossier qu'un tel montant de Fr. 17'500.-, libellé "Recettes - cours", a été

comptabilisé sous la rubrique "Recettes" du compte pertes et profits de l'exercice 2017 de l'entreprise individuelle du recourant. Le compte de pertes et profits de l'exercice 2017 relève des recettes de Fr. 456'546.85, auxquelles s'ajoute la TVA de Fr. 34'730.85, ce qui donne un total de Fr. 491'277.70. Ce montant correspond au chiffre d'affaires résultant des ventes et des prestations de service annoncé par le recourant dans sa déclaration d'impôt 2017. Par conséquent, c'est à tort que l'autorité précédente a considéré que le recourant avait omis de déclarer un montant global de Fr. 19'977.-, comme elle l'a d'ailleurs reconnu elle-même dans son préavis. Le montant non déclaré, et par conséquent repris dans le revenu de l'activité indépendante du contribuable, doit ainsi être réduit à Fr. 2'477.-, ce qui a d'ailleurs expressément été admis par le recourant. La diminution des éléments de revenus non déclarés de Fr. 17'500.- a certes pour effet de modifier le résultat du calcul d'évolution de fortune et du train de vie. Cela étant, le résultat de ce calcul reste excédentaire (voir c. 10 des décisions sur recours contestées), si bien qu'on ne saurait critiquer l'annulation par l'autorité précédente de la reprise de Fr. 25'500.- opérée à ce titre par l'intimée. La Commission des recours a en effet notamment bénéficié pour statuer de l'ensemble de la comptabilité du recourant et a pu constater sur la base de celle-ci que le train de vie de ce contribuable était conforme à ses revenus. Ainsi, en l'absence de sommation, il ne se justifiait pas en l'espèce de taxer le recourant par appréciation (voir TF 2C_620/2018 du 28 février 2019 c. 6.4; c. 2.2.2 ci-dessus). L'annulation de cette reprise a pour incidence de ramener le revenu de l'activité lucrative indépendante du contribuable de Fr. 84'479.- à Fr. 58'979.-. Ce montant doit ensuite être augmenté de Fr. 2'477.- pour tenir compte des éléments non déclarés précités. Il s'ensuit que ce revenu pour l'année 2017 doit être arrêté à Fr. 61'456.- (Fr. 84'479.- – Fr. 25'500.- + Fr. 2'477.-), en lieu et place de Fr. 78'956.-, ce qui n'est du reste pas contesté par le recourant. Le recours doit par conséquent être admis dans la mesure où il est recevable, aussi bien en tant qu'il concerne l'IFD que l'ICC 2017. La cause doit être renvoyée à l'intimée, afin que celle-ci calcule les impôts dus par le recourant pour la période fiscale 2017 sur la base d'un revenu de l'activité lucrative indépendante de Fr. 61'456.-, étant précisé que les autres revenus imposables, les diverses déductions et la fortune ne sont pas contestés et doivent être confirmés.

4.

Sur le vu des considérants qui précèdent, le recours dirigé contre les décisions sur recours relatives à la période fiscale 2016 doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Quant au recours dirigé contre les décisions sur recours relatives à la période fiscale 2017, celui-ci doit être admis, dans la mesure où il est recevable, la cause étant renvoyée à l'intimée pour procéder au sens des considérants.

4.1

4.1.1 Dans la procédure n° 100.2023.278/280 (période fiscale 2017), compte tenu de l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu de percevoir de frais de procédure (art. 151 al. 1 LI, en lien avec les art. 108 al. 1 et 2 LPJA; art. 145 al. 2 LIFD, en lien avec l'art. 144 al. 1 LIFD).

4.1.2 Les frais de l'instance précédente pour les procédures relatives à la période fiscale 2017, ont été arrêtés par la Commission des recours à Fr. 900.-. Dans son préavis du 22 novembre 2023, celle-ci a conclu à ce que ces frais soient mis à raison de Fr. 600.- à la charge du recourant. Cela étant, dans la mesure où celui-ci avait conclu devant l'autorité précédente à la suppression de toute reprise (totalisant Fr. 39'490.-) et qu'il a finalement obtenu gain de cause pour un montant de Fr. 23'023.- (Fr. 84'479.- – Fr. 61'456.-), c'est-à-dire un peu plus de la moitié, il y lieu de fixer les frais de procédure à la charge du recourant à hauteur de Fr. 450.-. Pour le surplus, il n'est pas mis de frais de procédure à la charge de l'intimée, celle-ci ayant dû statuer sur la réclamation par appréciation en raison d'une absence de preuve (art. 200 al. 1 et 3 LI). Par conséquent, la moitié de l'avance de frais de Fr. 900.- versée par le recourant devant l'autorité précédente devra lui être restituée après l'entrée en force du présent jugement, à raison de Fr. 450.-.

4.1.3 Quant à la procédure n° 100.2023.344/345 (période fiscale 2016), sur le vu de l'issue de celle-ci, les frais judiciaires pour la présente instance, fixés forfaitairement à Fr. 1'500.-, sont mis à la charge du recourant qui succombe (art. 151 LI, en lien avec l'art. 108 al. 1 LPJA; art. 145 al. 2 LIFD, en lien avec l'art. 144 al. 1 LIFD). Ils sont compensés avec l'avance de frais

de Fr. 1'500.- versée par le recourant dans la procédure n° 100.2023.278/280.

4.2

4.2.1 Bien qu'il obtienne gain de cause dans les procédures n° 100.2023.278/280, il ne se justifie pas d'allouer de dépens ni d'indemnité de partie au recourant qui n'est pas représenté en procédure et pour qui la présente cause n'a pas occasionné des efforts dépassant ce que tout un chacun consacre à la gestion courante de ses affaires personnelles (art. 151 LI, en lien avec les art. 104 al. 1 à 3 et 108 al. 3 LPJA; ATF 127 V 205 c. 4b et les références).

4.2.2 Devant l'autorité précédente, le recourant était en revanche représenté par une société active dans les activités fiduciaires et fiscales. Dans son préavis du 22 novembre 2023, la Commission des recours a conclu à l'allocation d'une indemnité de dépens en faveur du recourant de Fr. 800.-. Compte tenu de l'art. 200 al. 4 LI et de la liberté d'appréciation dont jouit l'autorité précédente, ce montant peut être repris tel quel (JAB 2006 p. 440 c. 6.3.4).

4.2.3 S'agissant de la procédure n° 100.2023.344/345, il n'est pas alloué de dépens, ni d'indemnité de partie (art. 151 LI, en lien avec les art. 104 al. 1 à 3 et 108 al. 3 LPJA; voir également 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. 145 al. 2 et 144 al. 4 LIFD).

Par ces motifs:

1. Le recours est admis dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux de la période fiscale 2017 (100.2023.278). La décision sur recours de la Commission des recours du 19 septembre 2023 est annulée. La cause est renvoyée à l'intimée, afin que celle-ci procède au sens des considérants.
2. Le recours est admis dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2017 (100.2023.280). La décision sur recours de la Commission des recours du 19 septembre 2023 est annulée. La cause est renvoyée à l'intimée, afin que celle-ci procède au sens des considérants.
3. Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux de la période fiscale 2016 (100.2023.344).
4. Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2016 (100.2023.345).
5. Les frais des procédures relatives à la période fiscale 2016 devant le Tribunal administratif, fixés forfaitairement à Fr. 1'500.-, sont mis à la charge du recourant et compensés avec l'avance de frais acquittée dans les procédures n° 100.2023.278/280. Il n'est pas perçu de frais de procédure pour les procédures relatives à la période fiscale 2017.
6. Il n'est pas alloué de dépens pour la présente instance.
7. Les frais pour les procédures relatives à la période fiscale 2017 devant l'autorité précédente, fixés à Fr. 900.-, sont mis par Fr. 450.- à la charge du recourant. Ils ne sont pas perçus pour le surplus.
8. L'intimée versera au recourant un montant de Fr. 800.- à titre de participation à ses dépens pour les procédures relatives à la période fiscale 2017 devant l'autorité précédente.

9. Le présent jugement est notifié (R):

- au recourant,
- à l'intimée,
- à la Commission des recours,
- à l'Administration fédérale des contributions.

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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, 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).