

100.2025.71/100.2025.72

/

N° GCP:
DEF/EGC

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

Jugement du juge unique du 9 juillet 2026

Droit administratif

C. Tissot, président
F. Demierre, greffière



A. _____
recourant

contre

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

et

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

relatif à deux décisions rendues sur recours par cette dernière le 25 février 2025 (impôts cantonal et communal ainsi qu'impôt fédéral direct de la période fiscale 2021)

En fait:

A.

A._____ est père de deux enfants, B._____, née en 2000, et C._____, né en 2003. Il est domicilié dans le canton de Berne. Pour la période fiscale 2021, il a déclaré un revenu de Fr. 50'338.- et une fortune de Fr. 630.-.

B.

Le 9 février 2023, l'Intendance des impôts du canton de Berne (ci-après: l'Intendance des impôts) a rendu à l'égard de A._____ deux décisions de taxation pour l'année 2021, la première relative à l'impôt cantonal et communal (ICC) retenant un revenu imposable de Fr. 15'800.- et une fortune imposable nulle, la seconde quant à l'impôt fédéral direct (IFD) présentant un revenu imposable de Fr. 32'000.-. Par acte du 20 février 2023, le recourant a formé réclamation devant l'Intendance des impôts contre les deux décisions précitées. Après avoir invité celui-ci à se prononcer sur son projet de décision provisoire du 24 avril 2023, l'Intendance des impôts a partiellement admis la réclamation du contribuable le 5 octobre 2023. Procédant à une modification au désavantage du contribuable, l'Intendance des impôts a nouvellement fixé le revenu imposable à Fr. 20'338.-, tout en confirmant la fortune imposable de Fr. 0.- au titre de l'ICC, et augmenté à Fr. 45'788.- le revenu imposable au titre de l'IFD. Le 10 octobre 2023, A._____ a recouru contre ces décisions sur réclamation auprès de la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (ci-après: la Commission des recours). Le 30 octobre 2024, cette autorité a invité le recourant à exercer son droit d'être entendu sur les modifications de la taxation à son désavantage envisagées, ce que celui-ci a fait par écrit du 5 novembre 2024. Dans deux décisions sur recours du 25 février 2025, rendues en un seul acte, la Commission des recours a notamment rejeté les contestations relatives à l'ICC et l'IFD et renvoyé le dossier à l'Intendance des impôts en vue d'une nouvelle taxation au sens des considérants.

C.

Par acte du 6 mars 2025, A._____ a saisi le Tribunal administratif du canton de Berne (ci-après: le Tribunal administratif) d'un recours contre les deux décisions sur recours rendues par la Commission des recours le 25 février 2025. Outre l'octroi de l'assistance judiciaire gratuite, il demande en substance l'annulation de ces deux décisions sur recours et une taxation prenant en compte des revenus imposables nuls, subsidiairement, de renvoyer la cause à la Commission des recours pour une nouvelle décision dans le sens des considérants. L'Intendance des impôts et la Commission des recours concluent toutes deux au rejet du recours. Par réplique du 24 avril 2025, l'intéressé a persisté dans ses conclusions.

En droit:

1.

1.1 Les décisions sur recours rendues le 25 février 2025 par la Commission des recours représentent l'objet de la contestation. Elles se fondent sur le droit public et rejettent les recours du contribuable concernant l'IFD et l'ICC de la période fiscale 2021, en procédant en outre à une modification des décisions sur réclamation contestées au désavantage du recourant et en renvoyant le dossier à l'intimée afin que celle-ci taxe le contribuable en tenant compte des nouveaux revenus imposables. Ces décisions de renvoi doivent néanmoins être considérées comme des décisions finales, dès lors qu'aucune latitude de jugement n'a été laissée à l'Intendance des impôts. Le renvoi ne vise en effet qu'à la mise en œuvre comptable des décisions de renvoi (ATF 134 II 124 c. 1.3 et les références; VGE 2017/64/65 du 10 août 2018 c. 1.1, VGE 2011/324 du 16 mai 2012 c. 1.2, non publié in JAB 2012 p. 558). L'objet du litige porte quant à lui sur la réformation de ces deux décisions sur recours, par la prise en compte de déductions et, partant, la fixation de revenus imposables nuls.

1.2 Conformément à l'art. 74 al. 1 de la loi cantonale du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA, RSB 155.21) et en l'absence d'une exception prévue aux art. 75 ss LPJA, le Tribunal administratif est compétent pour connaître des présents litiges (voir également art. 201 al. 1 de la loi cantonale du 21 mai 2000 sur les impôts [LI, RSB 661.11] et concernant l'IFD, l'art. 145 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11], ainsi que l'art. 9 al. 3 de l'ordonnance cantonale du 18 octobre 2000 d'exécution de l'impôt fédéral direct [OIFD, RSB 668.11]).

1.3 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).

1.4 Lorsque l'IFD et l'ICC sont en cause, le Tribunal administratif doit rendre deux jugements séparés étant donné qu'il s'agit d'impôts distincts qui reviennent à des collectivités différentes et qui font l'objet de taxations et de procédures séparées. Les deux jugements en question peuvent toutefois figurer dans un seul acte, lequel, dans la mesure où les normes juridiques applicables en droit fédéral et cantonal ne se recoupent pas nécessairement, devra en règle générale contenir des motivations séparées (ce qui n'exclut toutefois pas des renvois) ainsi que des dispositifs distincts ou du moins un dispositif qui distingue expressément les deux types d'impôts. Il est toutefois admissible de rédiger une motivation commune pour les deux niveaux de taxation concernés lorsque les dispositions topiques du droit cantonal et fédéral ont, comme en l'espèce, une teneur identique (ATF 142 II 293 c. 1.2, 135 II 260 c. 1.3.1; VGE 2022/63 du 20 avril 2023 c. 2.2).

1.5 Sur le vu de la valeur litigieuse (économie potentielle d'impôt inférieure à Fr. 30'000.-), le jugement de la cause est de la compétence du juge unique de la Cour des affaires de langue française du Tribunal administratif (art. 54 al. 1 let. c et 57 al. 1 de la loi cantonale sur

l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM, RSB 161.1]).

1.6 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.

2.1 Le canton et la Confédération perçoivent notamment un impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 1 al. 1 let. a LI; art. 1 let. a LIFD; art. 2 al. 1 let. a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). Cet impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 19 al. 1 LI; art. 16 al. 1 LIFD; art. 7 al. 1 LHID). Le revenu se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais (art. 30 al. 1 LI; art. 25 LIFD; art. 9 al. 1 LHID). Pour parvenir au revenu imposable, sont encore déduites du revenu net ainsi calculé les éventuelles déductions sociales (art. 40 LI; art. 35 LIFD). Font notamment partie des déductions sociales, la déduction pour enfant (art. 40 al. 3 let. a LI; art. 35 al. 1 let. a LIFD) et la déduction pour personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit (art. 40 al. 5 LI; art. 35 al. 1 let. b LIFD). Le canton de Berne admet par ailleurs notamment à titre de déductions sociales (voir art. 9 al. 4 LHID), une déduction pour ménage indépendant (art. 40 al. 2 LI), une déduction pour chaque enfant recevant son instruction au dehors ou pour des frais de formation supplémentaires prouvés (art. 40 al. 3 let. b LI).

2.2 En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable

doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (ATF 147 II 338 c. 3.2).

2.3 Sous réserve d'une règle contraire de droit transitoire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (ATF 151 II 442 c. 4.1 et les références).

3.

3.1 Dans sa déclaration d'impôt relative à la période fiscale 2021, le recourant a déclaré Fr. 50'338.- de revenu provenant d'une rente de l'assurance-invalidité (AI; Fr. 18'432.-) et d'une rente de la prévoyance professionnelle (Fr. 31'906.-). Il a en outre également déclaré une fortune de Fr. 630.-, constituée uniquement d'une voiture (dossier de l'Intendance des impôts [ci-après: dos. ICI] n. 95 ss). Le recourant a notamment fait valoir Fr. 250.- de déduction générale sous forme de don. Il a en particulier également demandé la prise en compte, à titre de déductions sociales, de Fr. 5'200.- de déduction générale et Fr. 16'000.- de déduction pour enfant (dos. ICI n. 99 et 126).

3.2 Dans ses décisions de taxation datées du 9 février 2023, l'Intendance des impôts a attribué au recourant un revenu de Fr. 56'719.-, composé de Fr. 18'432.- de rente AI (dos. ICI n. 96) et de Fr. 38'287.- de rente de la prévoyance professionnelle (soit Fr. 31'906.- de rente invalidité de la prévoyance professionnelle du recourant et Fr. 6'381.- de rente pour enfant de la prévoyance professionnelle [dos. ICI n. 88]). L'Intendance des impôts a refusé de prendre en compte, respectivement diminué certaines déductions demandées par le recourant. Elle a accepté la déduction sociale générale de Fr. 5'200.- (ICC), la déduction pour enfant de Fr. 16'000.- (ICC), respectivement de Fr. 13'000.- (IFD), et la déduction pour dons de Fr. 250.- (ICC et IFD). Elle a en outre pris en compte une déduction sociale de Fr. 3'200.- à titre de frais supplémentaires de formation pour les enfants (ICC) et de Fr. 1'700.- (ICC) à titre de déduction pour revenu modique à moyen (dos. ICI n. 83 à 86).

3.3 Par une réclamation du 20 février 2023 (dos. ICI n. 47), le recourant a en particulier demandé qu'une déduction sociale de Fr. 12'400.- soit prise en compte au titre de frais supplémentaires de formation pour ses enfants (ICC). Dans deux décisions sur réclamation du 5 octobre 2023 (dos. ICI n. 1 à 9), l'Intendance des impôts, après avoir invité le contribuable à se prononcer sur un projet de décisions provisoires (dos. ICI n. 21 à 26), a partiellement admis la réclamation. Elle a reconnu une déduction générale de Fr. 4'020.- au titre de frais liés à un handicap assumés personnellement (ICC et IFD) ainsi que la déduction de Fr. 12'400.- (ICC) pour frais supplémentaires de formation pour enfants. L'Intendance des impôts a toutefois constaté que les rentes pour enfants de la prévoyance professionnelle destinées au fils du recourant, versées à partir du 1^{er} juin 2021 compte tenu de l'arrivée en Suisse de cet enfant en cours d'année (dos. ICI n. 28 et 209), n'avaient à tort pas été prises en compte. Elle a donc ajouté un montant de Fr. 3'722.- au revenu du recourant découlant de la prévoyance professionnelle. En outre, elle a relevé avoir été informée que le recourant avait perçu en 2021 des indemnités journalières à hauteur de Fr. 14'036.- (dos. ICI n. 34 à 39) et a donc également ajouté ce montant aux revenus du recourant.

3.4 Après avoir accordé au recourant le droit d'être entendu, la Commission des recours a rejeté les recours interjetés par l'intéressé et renvoyé le dossier à l'Intendance des impôts en vue d'une taxation au sens des considérants (dossier Commission des recours [ci-après : dos. CRF] n. 125 à 146). Elle a notamment jugé que c'était à juste titre que l'Intendance des impôts avait pris en compte le montant de Fr. 3'722.- correspondant à la rente pour enfant de la prévoyance professionnelle destinée au fils du recourant dans les revenus de celui-ci. Elle a en outre relevé que même si cette rente avait également été prise en compte dans les revenus de l'enfant, il n'y avait pas de double imposition prohibée, constatant au surplus que la taxation du fils du recourant ne faisait pas l'objet de la procédure de recours. Quant à la déduction pour frais de formation supplémentaires pour des enfants (art. 40 al. 3 LI), la Commission des recours a constaté que la loi cantonale ne prévoyait aucune déduction forfaitaire et que dans la mesure où le recourant avait uniquement apporté la preuve de frais supplémentaires de formation de

Fr. 1'272.50, une déduction n'était ainsi justifiée que pour ce montant. L'autorité précédente a également refusé de prendre en compte la déduction pour dons (art. 38a al. 1 let. a LI; art. 33a LIFD), constatant que le recourant n'avait fourni aucun justificatif prouvant ceux-ci. Au surplus, la Commission des recours a encore refusé des déductions pour frais de maladie (art. 38a al. 1 let. b LI; art. 33 al. 1 let. h LIFD), pour frais liés à un handicap (art. 38 al. 1 let. i LI; art. 33 al. 1 let. h^{bis} LIFD) ainsi que pour aide à une personne dans le besoin (art. 40 al. 5 LI; art. 35 al. 1 let. b LIFD). Compte tenu des modifications précitées, aboutissant à l'augmentation du revenu imposable du recourant, l'autorité précédente a finalement constaté que celui-ci ne pouvait plus prétendre à la déduction pour revenu modique à moyen (art. 40 al. 6 LI). Elle a finalement retenu qu'une modification de la taxation en défaveur du recourant se justifiait.

3.5 Dans son recours au Tribunal administratif, le contribuable conteste la manière dont son revenu net pour l'année 2021 a été calculé par l'autorité précédente. Il estime que les déductions pour enfant de Fr. 16'000.-, pour frais supplémentaires de formation de Fr. 12'400.-, pour dons de Fr. 250.- et sociale générale de Fr. 5'200.- devaient être prises en compte avant la détermination du revenu net, et non être intégrées après avoir fixé celui-ci. Par ailleurs, il invoque un cas de double imposition en ce que la rente pour enfant de son fils a été à la fois prise en compte dans le revenu de son enfant et dans le sien. En lien avec ce grief, le recourant se plaint de la violation des principes d'égalité de traitement par rapport aux ménages bénéficiant d'une évaluation correcte de leurs revenus et de proportionnalité. Finalement, il fait valoir la violation du principe de l'interdiction de la *reformatio in peius*, estimant que l'autorité précédente devait s'en tenir à l'objet du litige déterminé par son recours et ne pouvait pas rendre une décision qui lui était encore plus défavorable que celle initialement rendue.

4.

Il convient tout d'abord d'examiner si la Commission des recours pouvait rendre des décisions en défaveur du recourant par rapport aux décisions sur réclamation rendues par l'Intendance des impôts.

4.1 En procédure de recours, la Commission des recours a les mêmes compétences que l'Intendance cantonale des impôts en procédure de taxation (art. 198 al. 2 LI; art. 142 al. 4 LIFD). Celle-ci peut notamment déterminer à nouveau tous les éléments imposables et, après avoir entendu la personne contribuable, modifier la taxation même au désavantage de cette dernière (art. 199 al. 2 LI; art. 143 al. 1 LIFD). L'obligation, pour l'autorité de recours qui envisage de procéder à une modification de la décision attaquée au désavantage du contribuable, d'avertir celui-ci de son intention et de lui donner l'occasion de s'exprimer résulte directement de la garantie constitutionnelle du droit d'être entendu. Conformément à la jurisprudence, cette obligation s'applique chaque fois que l'autorité de recours entend modifier la décision attaquée devant elle au détriment du contribuable, sans égard aux raisons de la modification envisagée (arrêt du Tribunal fédéral [TF] 2C_397/2023 du 7 mars 2025 c. 8.2 et les références).

4.2 Au cas particulier, on rappellera que par courrier recommandé du 30 octobre 2024 (dos. CRF n. 103 à 104), la Commission des recours a informé le recourant que sur la base des documents figurant au dossier, elle envisageait de modifier les décisions sur réclamation en sa défaveur s'agissant de la déduction pour frais de formation supplémentaires, la déduction pour aide à personne dans le besoin, la déduction pour dons, la déduction pour frais liés à un handicap assumés personnellement et la déduction pour revenus modiques. Elle lui a expliqué que cette réévaluation était motivée par l'absence de documents prouvant les éléments susceptibles de réduire ou d'éteindre son obligation d'impôts, alors que le recourant supportait le fardeau de la preuve à ce propos. Elle lui a ainsi accordé un délai pour soumettre des déterminations et fournir toutes les preuves pertinentes. Par courrier du 5 novembre 2024, le recourant a fait part de ses déterminations. Il apparaît ainsi que contrairement à ce que prétend celui-ci, la législation en vigueur lors de la

période fiscale en cause permet à la Commission des recours de modifier une taxation au désavantage du contribuable. Celle-ci a d'ailleurs valablement indiqué cette possibilité et sa volonté d'en faire usage au recourant au moyen du courrier du 30 octobre 2024. Ainsi, il importe peu que dans son recours à cette autorité, le recourant n'avait pas remis en cause les montants de déductions finalement refusés ou réduits par celle-ci. Dans ces circonstances, force est de constater que le grief soulevé par le recourant s'avère infondé et doit être écarté. Le point de savoir si c'est à juste titre que l'autorité précédente a modifié les déductions précitées doit être examiné dans le cadre des autres griefs soulevés par le recourant, c'est-à-dire uniquement pour les déductions contestées par celui-ci (voir à ce propos TF 2C_87/2015 et 2C_88/2015 du 23 octobre 2015 c. 4.2; 2C_785/2013 du 28 mai 2014 c. 3).

5.

Le recourant conteste ensuite le fait que la rente pour enfant de la prévoyance professionnelle en faveur de son fils ait été considérée comme du revenu auprès des deux contribuables.

5.1

5.1.1 Les bénéficiaires d'une rente d'invalidité ont droit à une rente complémentaire pour chaque enfant qui, à leur décès, aurait droit à une rente d'orphelin (art. 25 al. 1 phr. 1 de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 [LPP, RS 831.40]). Selon les art. 26 al. 1 LI et 22 al. 1 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants, de l'assurance-invalidité ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement des versements, primes et cotisations. Ces prestations doivent être déclarées par les personnes qui en sont les ayants droits immédiats et sont imposées dans le chef de ces dernières (TF 2C_139/2022 du 31 août 2022 c. 3.3.1; 2C_164/2007 du 17 octobre 2007 c. 2.5). S'agissant des rentes pour enfant de l'assurance-vieillesse,

l'art. 71^{ter} al. 3 du règlement fédéral sur l'assurance-vieillesse et survivants du 31 octobre 1947 (RAVS, RS 831.101) – applicable aux rentes pour enfant de l'assurance-invalidité par renvoi de l'art. 82 al. 1 du règlement fédéral sur l'assurance-invalidité du 17 janvier 1961 (RAI, RS 831.201) – prévoit pour l'enfant majeur la possibilité de demander que la rente pour enfant lui soit versée directement. Si une telle demande est effectuée et qu'elle est acceptée, la jurisprudence considère alors que le revenu concerné doit être imposé auprès de l'enfant majeur (TF 2C_139/2022 du 31 août 2022 c. 3.3.2.4). En matière de prévoyance professionnelle, il n'existe toutefois pas de disposition légale qui permettrait un versement de la rente pour enfant en mains de l'enfant majeur (ATF 147 V 2 c. 4.4.2). Au demeurant rien en l'espèce ne permet de retenir que la rente pour enfant de l'assurance-invalidité soit versée en mains du fils du recourant, ce que celui-ci ne fait par ailleurs pas valoir. Ainsi et conformément à la lettre claire de l'art. 25 al. 1 LPP, seul le bénéficiaire de la rente LPP peut prétendre aux rentes complémentaires pour son enfant, et non l'enfant en cause (TF 9C_339/2009 du 1^{er} février 2010 c. 1.2; MARC HÜRZELER, in Schneider/Geiser/Gächter [éd.], Commentaire LPP et LFLP, 2010, art. 25 n° 4 ss).

5.1.2 Enoncé à l'art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale (Cst., RS 101), le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prélève un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle). La notion de double imposition intercantonale prohibée par la disposition constitutionnelle précitée implique ainsi un conflit de souveraineté fiscale entre cantons et suppose la réunion des quatre conditions d'identité du sujet, de l'objet, du type d'impôt et de la période fiscale (ATF 148 I 65 c. 3.1 et les références; TF 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 c. 13.1 et les références).

5.1.3 Au cas d'espèce, il convient à titre liminaire de constater que le montant de la rente pour enfant de la prévoyance professionnelle versé pour la période fiscale en cause, de Fr. 3'722.-, n'est pas contesté en tant que tel. En effet, au dossier figure l'attestation des deuxième pilier et pilier 3a indiquant que le montant annuel de la rente pour enfant de la prévoyance professionnelle destinée au fils du recourant s'élevait à Fr. 6'381.- et que le premier versement mensuel était intervenu le 1^{er} juin 2021 (dos. ICI n. 28). Le montant de la rente versée pour la période fiscale 2021 (7 mois) s'est ainsi bien élevé à Fr. 3'722.- comme l'ont retenu l'intimée et la Commission des recours. S'agissant de la prise en compte de la rente pour enfant de la prévoyance professionnelle dans les revenus du recourant, on doit relever que compte tenu de la législation et de la jurisprudence précitées (voir c. 5.1.1 ci-avant), c'est à juste titre que l'autorité précédente a confirmé que ces prestations devaient être imposées dans le chef du recourant. S'il ressort effectivement du dossier que dans la décision de taxation relative à l'année fiscale 2021, celles-ci ont également été incluses dans les revenus du fils de l'intéressé (dos. CRF n. 33), a priori à tort compte tenu des considérations qui précèdent, force est toutefois de constater que la présente procédure a pour unique objet la conformité au droit des décisions sur recours rendues le 25 février 2025 par la Commission des recours relatives à l'IFD et l'ICC de 2021 du recourant. La taxation du fils du recourant ne faisant quant à elle pas partie de l'objet de la contestation, elle ne saurait être examinée par le Tribunal administratif. S'il souhaitait contester sa décision de taxation relative à l'année 2021, il appartenait ainsi au fils du recourant de le faire en temps utile, auprès de l'autorité compétente, étant toutefois relevé que celui-ci ayant été taxé à hauteur de Fr. 0.-, il n'est pas certain qu'il eût disposé d'un intérêt digne de protection à la modification de ses décisions de taxation. Par ailleurs, contrairement à ce que le recourant affirme, il ne saurait être question de violation du principe de l'interdiction de la double imposition. Il faut en effet d'emblée constater que le recourant et son fils sont deux sujets fiscaux distincts, excluant de ce fait toute application de ce principe dès lors que l'identité du sujet fiscal doit obligatoirement être donnée pour qu'une double imposition prohibée puisse entrer en ligne de compte. En outre, la dette fiscale du fils du recourant s'élevant à Fr. 0.- pour la période 2021, celui-ci n'a de toute façon pas été imposé en raison de la prise en

compte – éventuellement à tort – de la rente pour enfant de la prévoyance professionnelle dans ses revenus. Finalement, même à admettre que la prise en compte de la rente pour enfant de la prévoyance professionnelle à la fois dans les revenus du recourant et dans ceux du fils de celui-ci ait eu un impact sur les montants alloués au titre de réduction des primes de l'assurance-maladie, force est de retenir que cela n'est d'aucune pertinence dans le cadre de la présente procédure. D'une part, les éléments au dossier ne permettent pas de vérifier l'affirmation du recourant à ce propos. D'autre part et surtout, les montants alloués au recourant au titre de réduction des primes ne font pas partie de l'objet de la contestation et ne peuvent ainsi être examinés par le Tribunal administratif. Sur le vu de ce qui précède, il sied ainsi de retenir que c'est à juste titre que l'autorité précédente a retenu qu'il n'y avait pas eu de violation du principe de l'interdiction de la double imposition.

5.2 En lien avec la prise en compte de la rente pour enfant de la prévoyance professionnelle à la fois dans ses revenus et ceux de son fils, le recourant fait encore valoir une violation des principes d'égalité de traitement et de proportionnalité.

5.2.1 En l'occurrence, le recourant est tout d'abord d'avis qu'il existe une inégalité de traitement avec les ménages qui bénéficient d'une évaluation correcte de leurs revenus. Or, dans la mesure où, comme on vient de le voir, c'est à juste titre que l'autorité précédente a pris en compte dans les revenus du recourant la rente pour enfant de la prévoyance professionnelle destinée au fils de celui-ci, cette autorité n'a pas violé l'égalité de traitement entre les contribuables. Il convient en effet de constater qu'en comparaison avec les personnes qui se trouvent dans la même situation que lui, c'est-à-dire celles qui ont perçu une rente pour enfant de la prévoyance professionnelle destinée à leur enfant, rien n'indique que le recourant ait été taxé différemment (voir à ce propos, ATF 149 II 19 c. 5.3). Partant, le grief de violation du principe de l'égalité de traitement doit d'emblée être écarté.

5.2.2 On ne peut pas non plus suivre le recourant lorsqu'il prétend que la prise en compte de la rente pour enfant de la prévoyance professionnelle à la fois dans ses revenus et ceux de son fils créerait une imposition

excessive, contraire au principe de proportionnalité, qui compromettrait sa capacité à assumer ses obligations financières. Son raisonnement part en effet à tort du postulat que la Commission des recours a faussement pris en compte la rente pour enfant de la prévoyance professionnelle dans ses revenus. Il convient ainsi de constater que le recourant n'a pas été imposé de manière excessive en raison de la prise en compte de la rente pour enfant dans ses revenus (voir à ce propos, ATF 133 I 206 c. 6.1 et 7.1). Partant, le grief de violation du principe de proportionnalité doit également être d'emblée écarté.

5.3 Pour le surplus, on rappellera que les autres postes du calcul des revenus 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 attribue au recourant un revenu d'un montant de Fr. 74'477.-, doit être confirmé.

6.

Le recourant fait ensuite valoir que les déductions sociales doivent être prises en compte avant la détermination du revenu net.

6.1 S'agissant des éléments admis en déduction, on distingue les déductions dites organiques (frais d'acquisition du revenu; art. 31 à 37 LI; art. 26 à 32 LIFD), les déductions générales (dites aussi anorganiques; art. 38 et 38a LI; art. 33 et 33a LIFD), ainsi que les déductions sociales (art. 40 LI; art. 35 LIFD). Selon la jurisprudence, constituent des déductions sociales celles qui ont pour but d'adapter (de manière schématique) la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuables conformément au principe de l'imposition selon la capacité économique de l'art. 127 al. 2 Cst. Ce sont autant d'ajustements légaux de la charge fiscale qui montrent que le législateur a distingué les catégories de contribuables en fonction de leur capacité économique de façon à établir entre elles et, sous cet angle restreint, une certaine égalité de traitement (ATF 141 II 338 c. 4.5, 133 II 305 c. 5.1 et les références).

6.2 En l'espèce, force est de constater que le recourant fait une mauvaise lecture des articles 30 al. 1 LI et 25 LIFD. En effet, comme cela ressort explicitement du texte de ces dispositions (voir c. 2.1 ci-avant), pour déterminer le revenu net, seuls les frais d'acquisition du revenu et les déductions générales doivent être soustraits du total des revenus imposables. Ainsi, les déductions sociales, dont font notamment partie la déduction générale (art. 40 al. 1 LI), la déduction pour enfant (art. 40 al. 3 let. a LI; art. 35 al. 1 let. a LIFD) et la déduction pour frais de formation supplémentaires (art. 40 al. 3 let. b LI) ne doivent pas être prises en compte pour déterminer le revenu net. Cela est d'ailleurs confirmé par le texte de l'art. 40 al. 1 LI qui prévoit expressément que la déduction générale doit être déduite du revenu net. Au demeurant, on ne voit pas, et le recourant ne l'explique pas, en quoi la prise en compte des déductions sociales avant ou après les autres déductions aurait une quelconque incidence sur la détermination du revenu imposable.

6.3 Il s'ensuit que le grief du recourant sur ce point doit aussi être écarté.

7.

Finalement, le recourant semble demander que la déduction générale (art. 40 al. 1 LI), la déduction pour enfant (art. 40 al. 3 let. a LI; art. 35 al. 1 let. a LIFD), la déduction pour frais de formation supplémentaires (40 al. 3 let. b LI) et la déduction pour dons (38a al. 1 let. a LI; art. 33a LIFD) lui soient appliquées. En l'occurrence, la déduction générale (Fr. 5'200.-) et la déduction pour enfant (Fr. 16'000.- pour l'ICC et Fr. 13'000.- pour l'IFD) ont été, à juste titre, confirmées par l'autorité précédente. Il n'y a ainsi pas lieu d'y revenir, le recourant se méprenant en alléguant que ces déductions ne lui auraient pas été reconnues. Dans la mesure où ce qu'il entend faire valoir serait une absence de prise en compte de la déduction générale, respectivement une prise en compte insuffisance de la déduction pour enfant en matière d'IFD, force est de constater que la LIFD ne prévoit pas de déduction générale et uniquement une déduction de Fr. 6'500.- par enfant. C'est par conséquent également à juste titre que l'autorité

précédente a confirmé des déductions différentes pour les deux catégories d'impôt.

7.1 En sus de la déduction pour enfant prévue à l'art. 40 al. 3 let. a LI, l'art. 40 al. 3 let. b LI (dans sa version du 1^{er} janvier 2020 en vigueur lors de la période fiscale en cause, ROB 20-074; voir c. 2.3 ci-avant) prévoit que le contribuable peut déduire une somme supplémentaire de Fr. 6'200.- au maximum pour chaque enfant recevant son instruction au-dehors ou pour des frais de formation supplémentaires prouvés. Les frais supplémentaires effectifs sont pris en considération dans les limites de ce montant. La LIFD ne contient pas de disposition comparable. Au cas particulier, le recourant demande qu'une déduction forfaitaire de Fr. 12'400.- (Fr. 6'200.- par enfant) lui soit allouée. Or, il faut d'emblée constater qu'une déduction forfaitaire est exclue par la loi, celle-ci se référant expressément aux "frais supplémentaires effectifs". Le contribuable supportant le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent son obligation fiscale (voir c. 2.2 ci-avant), il convient d'examiner si des frais de formation supplémentaires ont été prouvés et, dans l'affirmative, à concurrence de quel montant. En l'occurrence, ainsi que l'a relevé l'autorité précédente, le recourant a prouvé s'être acquitté de la taxe d'inscription à l'Université de sa fille pour le semestre d'automne 2021, d'un montant de Fr. 835.- (dos. ICI n. 135, 137 et 139). Il apparaît en outre que le recourant a apporté la preuve du paiement d'un abonnement général pour sa fille couvrant la période du 20 juin 2020 au 19 juin 2021, pour un montant de Fr. 875.-, soit Fr. 437.50 pour l'année 2021 (dos. ICI n. 244-246). En revanche, si le recourant a fourni une attestation d'inscription à l'Université pour le semestre de printemps 2021 pour sa fille et une attestation d'inscription à l'école supérieure de commerce de D._____ pour la période allant d'août 2021 à août 2022 pour son fils, il n'a pas apporté la preuve d'un éventuel paiement des frais de scolarité correspondants pour ces périodes, malgré le fait qu'il y ait expressément été invité. Sur le vu de ce qui précède, il faut donc admettre avec la Commission des recours que le recourant n'a pas établi avoir supporté, en 2021, plus de Fr. 1'272.50 de frais de formation supplémentaires pour ses enfants. La déduction correspondante ne devant être admise que dans cette mesure et l'Intendance des impôts ayant octroyé au recourant une déduction à hauteur de Fr. 12'400.- pour ce

poste, c'est à juste titre que la Commission des recours a décidé de procéder à une modification de la taxation au désavantage de l'intéressé. Pour être complet, on ajoutera qu'en raison du principe de l'étanchéité des périodes fiscales (voir pour cette notion, ATF 147 II 155 c. 10.5.1 et les références), le contribuable ne saurait se prévaloir du fait qu'une éventuelle déduction pour frais supplémentaires de formation lui ait été accordée lors des exercices fiscaux précédents pour justifier qu'elle le soit également dans le cadre de l'exercice fiscal qui fait l'objet du présent recours.

7.2 Sont également déduits du revenu, les dons en espèces ou sous forme d'autres valeurs patrimoniales en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou de pure utilité publique, jusqu'à concurrence de 20 % des revenus diminués des déductions prévues aux articles 31 à 38 LI, à condition que ces libéralités s'élèvent au moins à Fr. 100.- par année fiscale (art. 38a let. a LI; art. 33a LIFD). En l'occurrence, force est de constater que bien qu'il y ait été invité par courrier des 16 octobre 2023 et 30 octobre 2024 (dos. CRF n. 85 et 103), le recourant n'a nullement apporté la preuve qu'il avait effectué un don d'un montant de Fr. 250.-, tel que déclaré. Or, conformément aux principes exposés ci-avant (voir c. 2.2), il appartient aux contribuables d'apporter la preuve des éléments qui réduisent son obligation fiscale et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. Partant, c'est à juste titre que l'autorité précédente a retenu qu'il n'y avait pas lieu d'accorder la déduction pour dons et a décidé de procéder à une réforme de la taxation au désavantage du recourant, l'Intendance des impôts ayant à tort accordé cette déduction au contribuable.

7.3 Le recourant, s'il conclut certes au rétablissement des déductions fiscales annulées illégalement par la Commission des recours, il ne motive toutefois aucunement cette conclusion. Il ne revient pas non plus sur la détermination de la fortune imposable. Quoi qu'il en soit et sans que l'on sache précisément ce que souhaite contester le contribuable, on peut constater que c'est à juste titre que la Commission des recours a retenu que les décisions sur réclamation du 15 octobre 2023 relatives à l'ICC et l'IFD 2021 devaient être modifiées au détriment de celui-ci en ce qui

concerne notamment la déduction pour aide à personne dans le besoin (art. 40 al. 5 LI; art. 35 al. 1 let. b LIFD), la déduction pour frais liés à un handicap (art. 38 al. 1 let. i LI; art. 33 al. 1 let. h^{bis} LIFD) et la déduction pour revenu modique à moyen (art. 40 al. 6 LI). Pour chacune de ces déductions, l'autorité précédente, après avoir rappelé que le contribuable supportait le fardeau de la preuve, a constaté que celui-ci n'avait pas fourni d'éléments suffisants, même après avoir été invité à en produire. En l'absence de toute preuve nouvelle, c'est ainsi sans violer le droit que la Commission des recours a tenu compte de cette absence de preuve pour réformer la décision sur réclamation au désavantage du recourant.

8.

Sur le vu des éléments qui précèdent, le recours s'avère mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

8.1 Compte tenu de l'issue de la procédure, les frais judiciaires pour la présente instance, fixés forfaitairement à Fr. 3'500.-, sont mis à la charge du recourant qui succombe (art. 151 LI en relation avec art. 108 al. 1 LPJA; art. 144 al. 1 LIFD par renvoi de l'art. 145 al. 2 LIFD). Il n'est pas alloué de dépens, ni d'indemnité de partie (art. 151 LI, en relation 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 relation avec les art. 145 al. 2 et 144 al. 4 LIFD).

8.2 Le recourant a toutefois demandé à être mis au bénéfice de l'assistance judiciaire gratuite.

8.2.1 Aux termes de l'art. 111 al. 1 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 toute chance de succès (let. b). 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 qu'elles ne peuvent être considérées comme sérieuses, de

sorte qu'une personne raisonnable et de condition aisée renoncerait à s'y engager en raison des frais qu'elle s'exposerait à devoir supporter (ATF 142 III 138 c. 5.1; JAB 2019 p. 128 c. 4.1; LUCIE VON BÜREN, in Herzog/Daum [éd.], *Kommentar zum bernischen VRPG*, 2^e éd. 2020, art. 111 n. 29 s.).

8.2.2 En l'occurrence, dans ses décisions du 25 février 2025, l'autorité précédente a expliqué de manière circonstanciée pour quels motifs la rente pour enfant de la prévoyance professionnelle devait être prise en compte dans les revenus du recourant et pour quelles raisons elle était autorisée à procéder à une *reformatio in peius* des décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts du 5 octobre 2023. S'agissant des déductions encore contestées au stade du présent recours (déduction pour frais de formation supplémentaires et déduction de dons), elle a détaillé clairement que le recourant n'avait pas satisfait à son obligation de prouver les faits susceptibles de diminuer sa dette fiscale, raison pour laquelle elle ne pouvait pas les octroyer dans la mesure requise par celui-ci. Dans son recours, le contribuable s'est contenté de réexposer les arguments qu'il avait déjà fait valoir devant l'Intendance des impôts et la Commission des recours, sans apporter d'éléments nouveaux susceptibles de remettre en cause l'appréciation de l'autorité précédente et en particulier sans produire les moyens de preuve qui avaient conduit cette autorité à modifier les taxations à son désavantage. Dans ces conditions, le recourant ne pouvait ignorer qu'en contestant la décision de l'autorité précédente, il s'exposait, selon toute vraisemblance, à un rejet de son recours. Dès lors, les chances de perdre le procès introduit devant le Tribunal administratif paraissaient notablement plus élevées que celles de le gagner, si bien qu'une personne raisonnable et jouissant des moyens financiers nécessaires aurait très vraisemblablement renoncé à interjeter un recours.

8.2.3 La requête d'assistance judiciaire doit ainsi être rejetée, sans qu'il n'y ait lieu d'examiner si la condition formelle, à savoir l'absence de ressources suffisantes, est réalisée. Dans la mesure où cette requête est rejetée avec le jugement au fond, les frais de justice seront réduits à Fr. 500.-.

Par ces motifs:

1. Le recours relatif à l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2021 (procédure 100.2025.71) est rejeté.
2. Le recours relatif à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2021 (procédure 100.2025.72) est rejeté.
3. La requête d'assistance judiciaire est rejetée.
4. Les frais de la présente procédure, fixés forfaitairement à Fr. 500.-, sont mis à la charge du recourant.
5. Il n'est pas alloué de dépens.
6. Le présent jugement est notifié (R):
 - au recourant,
 - à l'intimée,
 - à la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne,
 - à l'Administration fédérale des contributions.

Le juge:

La greffière:

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).