



100 18 548 - 554

200 18 444 - 450

La commune: D. _____

N° GCP: _____

La notification: 11.4.2019 RNA/DGR/aae

COMMISSION DES RECOURS EN MATIERE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Le 11 avril 2019

La vice-présidente de la Commission des recours en matière fiscale, en vertu des compétences qui lui sont déléguées en qualité de juge unique et en exécution de l'article 70, alinéa 4 de la loi du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public et de l'article 9 de l'ordonnance d'exécution de l'impôt fédéral direct du 18 octobre 2000, au sujet des recours introduits par

A. _____

contre

l'Intendance des impôts du canton de Berne, Brünnenstrasse 66, case postale 8334,
3001 Berne

relatifs aux impôts cantonaux et à l'impôt fédéral direct pour les années 2010 à 2016 (décisions d'irrecevabilité)

constate en fait:

A. Pour les années fiscales 2010 à 2016, l'Intendance des impôts du canton de Berne, _____ (Intendance des impôts) a taxé A. _____ (recourant) par appréciation, étant donné qu'il n'avait pas remis de déclarations d'impôt malgré les sommations y relatives. Après la mise aux poursuites, en 2018, de certains des montants d'impôt encourus pour les années 2010 à 2017, le recourant a contacté l'Intendance des impôts, par courrier du 4 juillet 2018. Il a expliqué qu'il n'avait plus de domicile fixe depuis 2009 et vivait dans un garage. Il a précisé avoir informé à plusieurs reprises les autorités de la ville de D. _____ du fait qu'il ne vivait plus à son ancienne adresse (_____ D. _____) et ne disposait plus d'une adresse postale (adresse de notification) depuis le mois de janvier 2009. Il a en outre demandé à l'Intendance des impôts de stopper toutes les factures ouvertes depuis l'année 2009. En date du 10 août 2018, l'Intendance des impôts a fait parvenir (une nouvelle fois) au recourant l'ensemble des décisions de taxation concernant les années 2010 à 2016. Elle lui a indiqué qu'il pouvait former réclamation dans un délai de 30 jours après réception de ces décisions et devait, à cette occasion, fournir toutes les déclarations d'impôt pour les années 2010 à 2016, dûment remplies et signées, faute de quoi une entrée en matière ne serait pas possible.

B. Par courrier du 14 septembre 2018, le recourant a demandé une prolongation de délai, étant donné qu'il ne disposait pas encore de tous ses certificats de salaire. Par lettre du 28 septembre 2018, l'Intendance des impôts a informé le recourant que, selon le suivi des envois, sa lettre du 10 août 2018, comprenant les décisions de taxation pour les années 2010 à 2016, lui avait été distribuée le 13 août 2018. Elle l'informait également que le courrier du 14 septembre 2018, par lequel il formait réclamation, ne respectait pas le délai indiqué. L'Intendance des impôts a invité le recourant à lui exposer, dans un délai de deux semaines, ses éventuels motifs d'excuse pour la remise tardive de la réclamation, sans quoi elle ne pourrait pas entrer en matière sur celle-ci. En date du 10 octobre 2018, le recourant a remis ses déclarations d'impôt pour les années 2010 à 2016. Il a en outre fait valoir qu'il avait reçu le courrier de l'Intendance des impôts du 28 septembre 2018 en date du 1^{er} octobre 2018. Il a expliqué avoir informé à plusieurs reprises l'Intendance des impôts qu'il n'habitait plus à la _____ D. _____ et que les courriers qui lui étaient adressés étaient réacheminés par le biais d'un ordre de réexpédition vers une adresse de «poste restante» depuis juillet 2009. Vu qu'il a dû se procurer l'ensemble des certificats de salaire et en raison des nombreuses prises de position qu'il a dû remettre dans le cadre d'une procédure _____ devant le Tribunal régional C. _____, Section civile, concernant _____, il lui a été difficile de répondre dans les délais. C'est pour cette raison qu'il a demandé un délai supplémentaire. Le 19 octobre 2018, l'Intendance des impôts a informé le recourant que ses explications ne constituaient pas des

motifs d'excuse permettant de restituer le délai de réclamation. De plus, la demande de prolongation de délai était elle-même tardive, c'est-à-dire qu'elle avait été déposée après l'échéance du délai de réclamation de 30 jours. L'Intendance des impôts ne pouvait par conséquent pas entrer en matière sur les réclamations du recourant. Par décisions postdatées du 25 octobre 2018, l'Intendance des impôts a statué par des décisions d'irrecevabilité sur les réclamations du recourant concernant les années fiscales 2010 à 2016.

C. Par courrier du 19 novembre 2018, le recourant a fait recours auprès de la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (Commission des recours en matière fiscale) contre les décisions d'irrecevabilité et conclu à leur annulation. Il explique qu'il s'est présenté personnellement à plusieurs reprises auprès de l'Intendance des impôts pour expliquer la situation concernant son logement. Il considère que le principe de la bonne foi impose à l'administration de se comporter de manière cohérente et non contradictoire et que la protection de la confiance en découle également. Il est d'avis que l'Intendance des impôts commet un vol en lui réclamant, pour l'année 2016, un montant d'impôt de CHF 8'998.80 au total sur un revenu de CHF 49'061.--. Pour 2015, le montant de l'impôt a été fixé à CHF 7'629.85 alors que ses revenus se montaient à CHF 12'599.55. Le recourant fait encore valoir que l'Intendance des impôts refuse de lui transmettre un document signé confirmant qu'il doit payer des impôts communaux et cantonaux alors qu'il a été sans domicile fixe et a vécu dans un garage depuis 2009. Il demande à la Commission des recours en matière fiscale d'ordonner à l'Intendance des impôts de rédiger un tel document et de lui envoyer. Le recourant souligne finalement qu'il n'a reçu ni déclarations d'impôt ni bordereaux d'impôt depuis l'année 2010, cela bien que son adresse e-mail ait été connue de l'Intendance des impôts. Il allègue qu'après des années au cours desquelles elle n'a pas répondu à ses e-mails, l'Intendance des impôts le soumet à un véritable harcèlement depuis le mois de juin 2018. En ce qui concerne le non-respect du délai, le recourant fait valoir que sa situation financière ne lui permet pas d'obtenir une assistance professionnelle. Au vu de ces circonstances et compte tenu du fait qu'il a dû se procurer les certificats de salaire et assurer sa défense dans le cadre d'une procédure _____, il lui a été difficile de déposer sa réclamation dans le délai, raison pour laquelle il a demandé une prolongation du délai.

D. En date du 20 novembre 2018, la Commission des recours en matière fiscale a confirmé la réception des recours. En parallèle, elle a invité le recourant à verser une avance de frais.

E. Par lettre du 5 décembre 2018, le recourant a expliqué qu'il n'était pas en mesure de payer l'avance de frais et demandait en substance l'octroi de l'assistance judiciaire. Il demandait également qu'un avocat d'office lui soit désigné.

F. Par courrier du 7 décembre 2018, la vice-présidente de la Commission des recours en matière fiscale a attiré l'attention du recourant sur le fait que la Commission des recours en matière fiscale était une autorité judiciaire et non pas l'autorité de surveillance de l'Intendance des impôts et qu'elle n'était par conséquent pas compétente pour traiter une éventuelle dénonciation à l'autorité de surveillance. Elle a en outre informé le recourant que dans le cadre de la présente procédure concernant les décisions d'irrecevabilité de l'Intendance des impôts la Commission des recours en matière fiscale devait uniquement examiner si ces décisions avaient été rendues à juste titre. S'agissant de la demande d'assistance judiciaire, le recourant a été invité à remplir le formulaire annexé au courrier de la Commission des recours en matière fiscale et de lui retourner rempli et signé. Le recourant a également été rendu attentif au fait qu'il n'appartenait pas à la Commission des recours en matière fiscale de le conseiller au sujet d'une éventuelle représentation dans le cadre de la procédure. La Commission des recours en matière fiscale a finalement précisé qu'elle n'était pas habilitée à mandater un avocat pour le recourant. Elle a donc invité le recourant à organiser lui-même sa représentation s'il en souhaitait une.

G. Le recourant a fourni le formulaire de requête d'assistance judiciaire gratuite, accompagné des justificatifs, en date du 20 décembre 2018.

H. L'Intendance des impôts s'est prononcée sur les recours par mémoire de réponse du 17 janvier 2019 et a conclu à leur rejet sous suite de frais. Outre la présentation de l'état de fait, l'Intendance des impôts motive ses conclusions pour l'essentiel par le fait que le manque de temps n'est pas un motif d'excuse prévu par la loi pour restituer un délai de réclamation inobservé. Elle indique que le recourant aurait en outre pu désigner un représentant pour régler ses affaires fiscales en temps voulu.

I. Le recourant a pris position sur le mémoire de réponse de l'Intendance des impôts en date du 9 février 2019. S'agissant de l'inobservation du délai, il retient qu'il a dû prendre position à six reprises dans le cadre de la procédure de main levée au cours du mois de novembre 2018. Dans ces circonstances, il aurait été difficile de déposer à temps les documents voulus, même en faisant appel à un avocat.

J. L'Administration fédérale des contributions n'a pour sa part pas pris position.

Le contenu des différentes écritures sera traité plus en détail ci-après, dans la mesure où il s'avère pertinent pour statuer en la présente cause.

La Commission des recours en matière fiscale considère en droit:

1. Les décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts relatives aux taxations sur le revenu et la fortune peuvent faire l'objet de recours adressés à la Commission des recours en matière fiscale (art. 195 ss de la loi du 21 mai 2000 sur les impôts [LI; RSB 661.11] et art. 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] en relation avec l'art. 9 de l'ordonnance d'exécution de l'impôt fédéral direct du 18 octobre 2000 [OIFD; RSB 668.11]). La Commission des recours en matière fiscale est ainsi compétente à raison du lieu et de la matière pour connaître des présents recours. Le recourant n'a pas obtenu gain de cause devant l'instance précédente. Il a ainsi un intérêt digne de protection à ce que les décisions sur réclamation soient annulées ou modifiées, de sorte qu'il a qualité pour recourir contre celles-ci (art. 195, al. 2 LI et art. 140 ss LIFD en relation avec l'art. 3 OIFD en relation avec les art. 86 et 65 de la loi du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives [LPJA; RSB 155.21]). Au surplus, interjetés en temps utile et dans les formes prescrites, les recours sont recevables.

Comme les recours sont formés contre des décisions d'irrecevabilité, les présents jugements sont de la compétence du juge unique (art. 70, al. 4, lit. e de la loi du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM; RSB 161.1]).

2. Il convient de retenir en premier lieu que, eu égard aux critiques formulées par le recourant concernant le comportement de l'Intendance des impôts ou de certains collaborateurs de l'Intendance des impôts (mémoire de recours du 19.11.2018; lettre du recourant du 5.12.2018; prise de position du 9.2.2019), il ne peut pas être entré en matière sur les recours. La Commission des recours en matière fiscale est une instance de recours et non pas l'autorité de surveillance de l'Intendance des impôts et elle n'est par conséquent pas compétente pour traiter une dénonciation à l'autorité de surveillance. Il convient d'ajouter que l'argument du recourant, selon lequel il n'a reçu aucun des courriers que l'Intendance des impôts lui a envoyé par la poste depuis 2010, paraît peu crédible. En effet, il avait donné des ordres de réexpédition à une adresse de poste restante pratiquement sans interruption depuis le 27 septembre 2010 (pag. 132 ss).

3. En ce qui concerne la demande du recourant allant dans le sens que l'Intendance des impôts lui fasse parvenir un document signé selon lequel il doit payer des impôts cantonaux et communaux bien qu'il ait été sans domicile fixe et qu'il ait vécu dans un garage depuis 2009 (mémoire de recours du 19.11.2018), il convient de retenir que ce que le recourant demande exactement n'est pas clair.

3.1 Si sa demande vise à ce que les décisions sur réclamations comportent une signature, il faut retenir ce qui suit: Les décisions sur réclamations doivent être notifiées par écrit à la personne contribuable ou à tous les destinataires des décisions de taxation contestées et doivent contenir une indication des voies de droit; elles doivent par ailleurs être motivées (art. 159, al. 1 et art. 193, al. 3 LI; art. 116, al. 1 et art. 135, al. 2 LIFD). De plus, tout comme les décisions de taxation, les décisions sur réclamation comprennent généralement les éléments imposables déterminants, le taux de l'impôt et les montants de l'impôt (art. 193, al. 2 et art. 175, al. 1 LI; art. 135, al. 1 et art. 131, al. 1 LIFD), ce qui correspond au dispositif. Font exception les décisions d'irrecevabilité de l'Intendance des impôts, car elles ne modifient pas les éléments imposables fixés dans les décisions de taxation (pas d'examen matériel de l'affaire). Les décisions doivent en outre contenir le nom de l'autorité qui les a rendues, le cas échéant, la répartition des frais, le nom des destinataires, la date et la signature; il peut être renoncé à la signature en cas de décisions rendues en grand nombre (art. 151 LI en relation avec l'art. 52, al. 1 LPJA). Etant donné que la procédure de réclamation est fondamentalement soumise aux mêmes règles de procédure que la procédure de taxation, les décisions sur réclamation ne doivent pas nécessairement être signées (cf. ATF 105 V 248; NStP 2007 p. 84 cons. 10).

3.2 Si, par contre, le recourant cherche à obtenir par sa demande une décision portant sur l'étendue de l'assujettissement (décision relative au domicile), il convient de noter qu'une demande en ce sens aurait en principe dû être faite au cours de la procédure de taxation et que cette question aurait dû être tranchée dans le cadre d'une procédure intervenant en amont de la procédure de taxation. Il est en outre incontesté que le recourant a vécu dans le canton de Berne, plus précisément à D._____, durant les années 2010 à 2016 également. Le fait qu'il n'ait, selon sa propre appréciation, pas disposé d'un domicile fixe et vécu dans un garage ne change rien à ce constat. Les déclarations d'impôt pour les années 2010 à 2016, fournies ultérieurement, ne contiennent par ailleurs aucun indice laissant à penser que le domicile fiscal du recourant n'aurait pas été dans le canton de Berne, soit à D._____ durant les années 2010 à 2016, pas plus que les autres pièces du dossier d'ailleurs.

4. Comme mentionné ci-avant, l'Intendance des impôts n'est pas entrée en matière sur les réclamations pour des raisons formelles, car elle était d'avis que ces réclamations avaient été déposées trop tard et ne respectaient pas les formes requises. Elle n'a par conséquent procédé à aucun examen matériel des décisions de taxation par appréciation pour les années 2010 à 2016. La seule question qui doit dès lors être examinée dans le cadre de la procédure de recours est celle de savoir si la décision d'irrecevabilité est conforme au droit. Si oui, les recours doivent être rejetés étant donné que, dans ce cas, les taxations sont entrées en force. En revanche, si l'irrecevabilité a été prononcée à tort, le dossier doit être retourné à l'Intendance

des impôts pour que celle-ci mène la procédure de réclamation d'un point de vue matériel (arrêt du Tribunal fédéral 2A.39/2004 du 29.03.2005 in: ASA 75 p. 329 cons. 5.2).

5. Conformément à l'article 190, alinéa 1 LI et à l'article 132, alinéa 1 LIFD, la décision de taxation peut faire l'objet d'une réclamation, qui doit être adressée par écrit à l'Intendance cantonale des impôts, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision. Le délai de réclamation est un délai fixé par la loi, qui ne peut en principe pas être prolongé (art. 161, al. 1 LI; art. 119, al. 1 LIFD). Tout droit qui n'est pas invoqué dans ce délai tombe et la décision acquiert force de chose jugée. Dans le cas d'une décision de taxation prise sur la base d'une appréciation consciencieuse, il convient de souligner que cette décision ne peut être attaquée que pour le motif qu'elle est manifestement inexacte (art. 191, al. 3 LI ou art. 132, al. 3 LIFD). Si la taxation par appréciation est due au fait qu'elle n'a pas rempli ses obligations de collaborer à la procédure de taxation, la personne contribuable doit, en vue de démontrer le caractère manifestement inexact de la décision, effectuer d'abord l'acte de participation omis (arrêt du Tribunal administratif 100 2017 334/335 du 8.8.2018, cons. 3.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_922/2016 et 2C_923/2016 du 20.3.2017 cons. 3.2.3 avec renvois). C'est pourquoi, si la taxation par appréciation résulte du fait que la déclaration d'impôt n'a pas été remise, une déclaration d'impôt intégralement remplie doit en principe être déposée dans le délai de réclamation de 30 jours à compter de la notification de la décision de taxation. Conformément à la jurisprudence applicable, il convient cependant d'ajouter que, dans des cas particuliers, une réclamation motivée peut être faite même sans déclaration d'impôt, d'autant plus que la remise subséquente de la déclaration d'impôt ne constitue pas une condition de recevabilité indépendante. Si aucune déclaration d'impôt n'est jointe, il faut cependant fournir une motivation écrite complète et étayée (y compris offres de preuve) ou motiver le moyen de droit d'une autre manière (arrêt du Tribunal administratif 100 2014 284/285 du 30.6.2015, cons. 3.3, avec renvois; Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3^e éd., 2017, n. 35a ad art. 132 LIFD). Par conséquent en présence d'une décision par appréciation, si aucune déclaration d'impôt ni aucune autre motivation étayée n'est déposée dans le délai de 30 jours pour faire valoir le moyen de droit, la condition de recevabilité de la motivation suffisante n'est pas remplie et la réclamation est irrecevable (sous réserve d'une restitution du délai). Cette conséquence se produit sans octroi préalable d'un délai supplémentaire (cf. Zweifel/Hunziker, loc. cit., n. 34 ad art. 132 LIFD, avec renvois à la jurisprudence).

5.1 En l'espèce, il est incontesté que les décisions de taxation pour les années fiscales 2010 à 2016, envoyées par courrier A Plus, ont été distribuées au recourant au plus tard le 13 août 2018 (conformément à Track&Trace, pag. 44). Le délai de réclamation de 30 jours a ainsi

commencé à courir le jour suivant la notification, c'est-à-dire le 14 août 2018 (art. 133, al. 1, 1^{re} phrase LIFD et art. 151 LI en relation avec l'art. 41, al. 1 LPJA) et a pris fin le 13 septembre 2018. La réclamation formée par le recourant ainsi que la demande de prolongation du délai transmises par courrier du 14 septembre 2018 (pag. 41) étaient ainsi tardives – un jour après l'expiration du délai pour faire valoir le moyen de droit. Ce n'est que le 10 octobre 2018 que le recourant a remis ses déclarations d'impôt pour les années 2010 à 2016. Il est ainsi établi que le recourant n'a pas déposé de réclamations dans le délai de réclamation légal et non susceptible de prolongation et encore moins fourni de motivation suffisante sous forme de déclarations d'impôt remplies et signées ou sous forme de motivation détaillée, écrite et étayée. C'est par conséquent à juste titre que l'Intendance des impôts n'est pas entrée en matière sur les réclamations pour les années 2010 à 2016.

5.2 Il reste à vérifier s'il existe des circonstances qui permettraient de justifier à titre exceptionnel une restitution du délai. Selon l'article 161, alinéa 3 LI ainsi que l'article 133, alinéa 3 LIFD, un délai inobservé est restitué si la personne contribuable exécute l'acte omis dans les 30 jours qui suivent la disparition de l'empêchement et prouve en même temps qu'elle a été empêchée d'agir en temps utile par suite de service militaire, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux. Dans l'intérêt de la sécurité juridique, il convient d'être très strict lors de l'examen de tels motifs d'excuse. L'inobservation du délai ne doit pas pouvoir être imputée à une faute de la personne contribuable, notamment pas à une négligence (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3^e éd., 2016, n. 23 et 25 ad art. 133 LIFD). Les motifs d'excuse avancés doivent en outre revêtir une certaine importance. Cela vaut également pour les motifs d'empêchement cités explicitement par la loi. Par exemple, les atteintes à la santé ne peuvent constituer un motif excusable que si la maladie a empêché la personne défaillante non seulement d'agir elle-même à temps mais aussi de mandater un représentant (cf. ATF 112 V 255 cons. 2a; ATF 119 II 86 cons. 2a). De même, une forte charge privée ou professionnelle subie par la personne contribuable ne représente pas, selon la jurisprudence constante, un motif suffisant pour excuser l'inobservation d'un délai (NStP 1982 p. 143 cons. 4; décision de la Commission des recours 100 2007 8111 du 16.10.2007, cons. 5; décision de la Commission des recours 100 2016 441 du 28.4.2017, cons. 5.2; décision de la Commission des recours 100 2018 28 du 1.6.2018, cons. 3.2, toutes non publiées; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, n. 9 ad art. 43 LPJA). Si la personne contribuable ne s'estime pas en mesure, en raison d'une surcharge, de s'occuper elle-même et en temps utile de régler ses affaires fiscales, elle est tenue de désigner un représentant contractuel pour le faire. La Commission des recours en matière fiscale ne remet pas en question le fait que le recourant ait été soumis à des contraintes de temps durant le délai de réclamation à cause de la procédure _____ qui se poursuivait en même temps.

Comme vu plus haut, la charge privée ne constitue cependant pas un motif d'empêchement («autres motifs sérieux») au sens de la jurisprudence. Il s'ensuit en l'espèce que l'inobservation du délai ne saurait être excusée. Les recours doivent par conséquent être rejetés.

6. Vu l'issue de la présente procédure, les frais de celle-ci doivent être mis à la charge du recourant. Il doit supporter l'ensemble des frais de procédure, y compris d'éventuels frais d'expertise ou d'autres frais externes (art. 144, al. 1 et 5 LIFD et art. 200, al. 1 LI en relation avec les art. 1, 2, 53, 58 et 59 du décret du 24 mars 2010 concernant les frais de procédure et les émoluments administratifs des autorités judiciaires et du Ministère public [décret sur les frais de procédure, DFP; RSB 161.12]). Par courrier du 5 décembre 2018, le recourant a déposé une requête d'assistance judiciaire.

6.1 Sur requête, la Commission des recours en matière fiscale 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 et dont la cause ne paraît pas dépourvue de toute chance de succès (art. 151 LI en relation avec l'art. 111, al. 1 LPJA). Ces conditions sont cumulatives. L'assistance judiciaire peut être octroyée avec effet totalement ou partiellement rétroactif à l'ouverture de la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale (art. 151 LI en relation avec l'art. 111, al. 3, 1^{re} phrase LPJA). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, un procès est dépourvu de chances de succès lorsque les perspectives de le gagner sont notablement plus faibles que les risques de le perdre, au point qu'elles ne peuvent guère être considérées comme sérieuses. Un procès n'est en revanche pas dépourvu de chances de succès lorsque les chances de succès et les risques d'échec s'équilibrent à peu près, ou que les premières ne sont que légèrement inférieures aux seconds. L'élément décisif est de savoir si une partie qui disposerait des ressources financières nécessaires se lancerait ou non dans le procès après une analyse raisonnable. En effet, une partie ne doit pas être mise en mesure de mener un procès qu'elle ne conduirait pas à ses propres frais, risques et périls uniquement parce qu'il ne lui coûte rien. La question doit être examinée sur la base des circonstances qui existaient au moment du dépôt de la requête (arrêt du Tribunal fédéral 2C_323/2009 du 9.6.2009, cons. 3.1; arrêt du Tribunal fédéral 4A_162/2008 du 13.5.2008, cons. 3; ATF 122 I 267 cons. 2b, avec renvois; arrêt du Tribunal administratif 100 2017 327 du 28.5.2018, cons. 2).

6.2 En l'espèce, les procédures de recours initiées n'avaient dès le départ que peu de chances de succès. Ainsi, il devait être clair pour le recourant, sur la base du courrier de l'Intendance des impôts du 10 août 2018 déjà (pag. 39 s.), que les réclamations, déclarations d'impôt comprises, devaient être déposées dans un délai de 30 jours à compter de la notification des décisions de taxation. Par courrier du 28 septembre 2018, l'Intendance des impôts a de plus attiré l'attention du recourant sur le fait que le délai de réclamation ne pouvait

être restitué que si l'inobservation du délai était due à des motifs sérieux qui l'auraient empêché de désigner un représentant pour effectuer les actes dans le délai convenable. Dans son courrier du 19 octobre 2018 (pag. 153), la Commission des recours en matière fiscale a informé le recourant que les motifs d'excuse qu'il avait invoqués (charge privée) ne suffiraient pas pour une restitution du délai et lui a énuméré les éventuels motifs d'empêchement prévus par la loi. Dans le cadre de la présente procédure de recours, le recourant ne s'est pas écarté de son argumentation concernant le motif (d'excuse) allégué pour l'inobservation du délai. Il méconnaît également le fait que la demande de prolongation de délai faite le 14 septembre 2018 a déjà été déposée après l'expiration du délai de réclamation (cf. cons. 5.1 ci-dessus). A cela s'ajoute que le recourant s'est principalement borné, dans le cadre de la présente procédure de recours, à dénoncer les (éventuelles) fautes de l'Intendance des impôts liées aux procédures de taxation pour les années 2010 à 2016. A ce propos, la Commission des recours en matière fiscale a également informé le recourant, dans son courrier du 7 décembre 2018, que la Commission des recours en matière fiscale n'était pas l'autorité de surveillance de l'Intendance des impôts et que, dans le cadre de la présente procédure, la seule question à examiner était celle de savoir si c'était à juste titre que l'Intendance des impôts n'était pas entrée en matière sur les réclamations (cf. cons. 2 et 3 ci-dessus). Après une analyse raisonnable, il aurait donc dû être clair pour le recourant que le risque d'échec devant la Commission des recours devait être considéré comme nettement supérieur aux chances de succès. Sur la base d'une analyse objective, une partie disposant des ressources financières nécessaires ne déciderait en aucun cas de se lancer dans un tel procès. Etant donné que l'une des deux conditions pour l'octroi de l'assistance judiciaire gratuite n'est pas remplie, il n'est pas nécessaire d'examiner la question de l'indigence du recourant au sens des règles sur l'assistance judiciaire. La requête d'assistance judiciaire gratuite doit par conséquent être rejetée.

6.3 Il faut encore retenir que le recourant a également demandé l'attribution d'un avocat ou d'un représentant d'office. Dans ce contexte, il convient de retenir que les mêmes conditions doivent être remplies pour l'octroi d'une représentation d'office que pour l'assistance judiciaire (recours non dépourvu de chances de succès et indigence au sens des règles sur l'assistance judiciaire). Cependant, il est précisé à titre complémentaire que si une demande d'attribution d'un avocat d'office est déposée, il est en principe absolument nécessaire que les autorités se prononcent immédiatement sur la requête d'assistance judiciaire. Un défenseur déjà désigné doit ainsi pouvoir se faire une idée du risque financier lié à la procédure. Si la représentation juridique n'est pas encore en place, la partie qui a fait la requête doit pouvoir faire appel au représentant à titre gratuit pour les étapes suivantes de la procédure ou, en cas de rejet de sa requête, mandater ultérieurement un représentant privé. En l'espèce, le recourant a également demandé l'attribution d'un avocat d'office pour la procédure devant la Commission des recours

en matière fiscale. Il a déposé cette demande en même temps que celle concernant l'assistance judiciaire, le 5 décembre 2018. La Commission des recours a ensuite invité le recourant à remplir le formulaire de requête d'assistance judiciaire gratuite qu'elle lui a envoyé et à le lui retourner signé. Le recourant a également été informé qu'il devait se charger lui-même de mandater un avocat (cf. lettre F ci-dessus). Le recourant n'a pas désigné de représentant, c'est-à-dire qu'il a continué à défendre ses intérêts lui-même. Le 8 janvier 2019, la Commission des recours en matière fiscale a ensuite invité l'Intendance des impôts à se prononcer sur les recours et après avoir reçu son mémoire de réponse, elle l'a fait suivre au recourant, en date du 21 janvier 2019, pour prise de position. Le recourant a pris position par courrier du 9 février 2019. Dans la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale, il n'y a par conséquent plus eu, après le dépôt de la requête d'assistance judiciaire, d'autres étapes de procédure qui auraient rendu nécessaire une décision immédiate au sujet de la demande. Le recourant n'aurait donc pas pu réellement profiter d'une défense juridique et il n'a pas non plus encouru de frais de procédure supplémentaires. La remise des documents requis ne demandait pas de connaissances spécialisées en droit et ne nécessitait pas non plus un travail important. De plus, le mémoire de réponse de l'Intendance des impôts ne contient pas de nouveaux arguments décisifs pour la décision au sujet desquels le recourant n'aurait pas déjà eu l'occasion de se prononcer, étant donné que pour l'essentiel l'état de fait est une répétition de celui déjà traité dans le cadre des procédures de réclamation. Le fait que la Commission des recours ne se soit en l'espèce pas prononcée immédiatement sur la demande de représentation d'office, mais tranche cette question dans le cadre de la décision finale seulement, n'est par conséquent pas préjudiciable (arrêt du Tribunal administratif 100 2017 293/294 du 14.5.2018, cons. 4.2 s.).

6.4 Vu qu'il est statué sur les requêtes d'assistance judiciaire gratuite et d'octroi d'une représentation d'office en même temps que sur la cause principale, un émolument forfaitaire réduit est mis à la charge du recourant pour la présente procédure. Les frais de procédure sont ainsi fixés à un montant forfaitaire réduit de CHF 700.--. Etant donné que le recourant succombe en l'espèce et qu'il n'est pas représenté, il ne lui est en outre pas alloué de dépens (art. 200, al. 4 LI et art. 144, al. 4 LIFD en relation avec l'art. 64, al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021]).

Par ces motifs, la Commission des recours en matière fiscale prononce:

1. Le recours concernant les impôts cantonaux pour 2010 est rejeté, dans la mesure où il est recevable.

2. Le recours concernant l'impôt fédéral direct pour 2010 est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
3. Le recours concernant les impôts cantonaux pour 2011 est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
4. Le recours concernant l'impôt fédéral direct pour 2011 est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
5. Le recours concernant les impôts cantonaux pour 2012 est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
6. Le recours concernant l'impôt fédéral direct pour 2012 est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
7. Le recours concernant les impôts cantonaux pour 2013 est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
8. Le recours concernant l'impôt fédéral direct pour 2013 est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
9. Le recours concernant les impôts cantonaux pour 2014 est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
10. Le recours concernant l'impôt fédéral direct pour 2014 est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
11. Le recours concernant les impôts cantonaux pour 2015 est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
12. Le recours concernant l'impôt fédéral direct pour 2015 est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
13. Le recours concernant les impôts cantonaux pour 2016 est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
14. Le recours concernant l'impôt fédéral direct pour 2016 est rejeté, dans la mesure où il est recevable.

15. La requête d'assistance judiciaire gratuite et de représentation d'office est rejetée.
16. Les frais de la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale, fixés à un émolument forfaitaire de CHF 700.--, sont mis à la charge du recourant.
17. Il n'est pas alloué de dépens.
18. **La décision concernant les impôts cantonaux peut être attaquée devant le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, Speichergasse 12, 3011 Berne, dans les 30 jours à compter de sa notification, par un recours en trois exemplaires.** Le délai de recours est réputé observé lorsque le recours est consigné à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai. Le mémoire de recours énoncera notamment les **conclusions et les motifs**. Le recours doit être rédigé et signé par la personne contribuable elle-même ou par un avocat autorisé à pratiquer devant les tribunaux bernois (art. 15, al. 4 LPJA). La décision litigieuse sera jointe.

La décision concernant l'impôt fédéral direct peut être attaquée devant le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, Speichergasse 12, 3011 Berne, dans les 30 jours à compter de sa notification (art. 145 LIFD en relation avec l'art. 9, al. 3 OIFD), par un recours en trois exemplaires. Le délai de recours est réputé observé lorsque le recours est consigné à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai. Le mémoire de recours énoncera notamment les **conclusions et les motifs**. Le recours doit être rédigé et signé par la personne contribuable elle-même ou par un avocat autorisé à pratiquer devant les tribunaux bernois (art. 15, al. 4 LPJA). La décision litigieuse sera jointe.

S'il y a recours au Tribunal administratif aussi bien pour les impôts cantonaux que pour l'impôt fédéral direct, ces recours peuvent être introduits par un seul mémoire, s'ils concernent le même objet. Ils doivent notamment énoncer les conclusions et les motifs.

19. La présente décision est notifiée à:
- A. _____
 - l'Intendance des impôts du canton de Berne
 - l'Administration fédérale des contributions
 - commune de D. _____

AU NOM DE LA COMMISSION DES RECOURS
EN MATIERE FISCALE DU CANTON DE BERNE

La vice-présidente

La greffière

Nanzer

Gribi