



100 25 14

200 25 13

La commune : B. _____

No. GCP : _____

La notification : 12.8.2025/JCU/LLQ/aae

COMMISSION DES RECOURS EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Le 12 août 2025

La juge à titre principal 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 au sujet de l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public et de l'article 9 de l'ordonnance d'exécution du 18 octobre 2000 concernant l'impôt fédéral direct, au sujet du recours introduit par

A. _____

contre

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

relatif aux impôts cantonaux et à l'impôt fédéral direct 2023 (décision d'irrecevabilité)

constate en fait:

A. Le 3 octobre 2024, l'Intendance des impôts du canton de Berne, région _____ (Intendance des impôts), a taxé A. _____ (ci-après : recourante) par appréciation, celle-ci n'ayant pas déposé de déclaration d'impôt malgré l'envoi d'une sommation. La fortune imposable pour l'année 2023 a été fixée à CHF 0.-- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC). Le revenu pour l'ICC a été arrêté à CHF 50'000.-- et pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) à CHF 55'000.-- (dossier de l'Intendance des impôts, pag. 32-31). La recourante s'est en outre vu infliger deux amendes de CHF 400.-- (ICC) et de CHF 440.-- (IFD) pour non-dépôt de la déclaration d'impôt, et elle s'est vue facturer un émolument de CHF 60.-- pour la sommation.

B. Le 13 novembre 2024, la recourante a formé réclamation auprès de l'Intendance des impôts contre la décision de taxation du 3 octobre 2024 (pag. 37).

C. En date du 27 novembre 2024, l'Intendance des impôts a indiqué à la recourante que le délai pour déposer une réclamation n'avait pas été respecté et lui a octroyé un délai de 14 jours afin d'indiquer les raisons pour lesquelles il n'a pas été possible de déposer la réclamation plus tôt, preuves à l'appui.

D. Par courrier électronique du 18 décembre 2024 (et courrier du 31.12.2024 parvenu à l'Intendance des impôts le 7.1.2025), la recourante a allégué que la dernière année et demie a été éprouvante tant sur le plan financier que personnel. Elle a été au chômage pendant une partie de l'année 2024 et a dû faire face à d'importantes factures médicales ainsi qu'à des dépenses liées à une formation professionnelle. À cela se sont ajoutés des contraintes administratives qui ont rendu la gestion de sa situation fiscale extrêmement complexe. De plus, elle indique avoir consacré une part considérable de son temps à des contrôles médicaux réguliers, augmentant ainsi son niveau de stress et contribuant à un déséquilibre dans la gestion de ses obligations administratives. Elle joint à son courrier une attestation d'un psychologue et psychothérapeute FSP, C. _____, qui atteste avoir constaté depuis le 24 septembre 2024 que l'état de santé psychique de la recourante a pu sérieusement diminuer sa capacité à faire face à toutes ses obligations administratives (pag. 39). Enfin, la recourante indique que la taxation par appréciation 2023 représente une charge financière susceptible de fragiliser sa situation (pag. 40-41).

E. Par décision d'irrecevabilité du 27 décembre 2024, l'Intendance des impôts a considéré que la réclamation de la recourante avait été déposée hors délai. N'ayant pas de motif

excusable pour le dépôt tardif de la réclamation, l'Intendance des impôts a refusé d'entrer en matière sur la réclamation.

F. Le 27 janvier 2025, la recourante s'est opposée à la décision d'irrecevabilité auprès de la Commission des recours en matières fiscale du canton de Berne (ci-après : Commission des recours en matière fiscale). Elle conclut en substance à l'annulation de la décision d'irrecevabilité et à ce que les éléments imposables soient déterminés à nouveau sur la base de sa capacité financière effective. Elle argue ne pas avoir reçu la décision de taxation. De plus, elle indique avoir souffert, depuis 2023, de graves problèmes de santé ainsi que de harcèlement sur son lieu de travail, ce qui a conduit à un arrêt maladie. En décembre 2023, elle aurait subi une intervention chirurgicale en raison d'un cancer, engendrant des coûts non pris en charge par l'assurance maladie s'élevant à CHF 28'000.--. Par ailleurs, elle aurait dû supporter des frais de scolarité pour un CAS de CHF 9'000.--. En 2024, la situation de la recourante se serait encore détériorée en raison de séquelles importantes liées à son diagnostic de cancer. De ce fait, elle souffrirait de douleurs neuropathiques persistantes et d'un état d'angoisse chronique. La fin de son droit au chômage en mai 2024 aurait considérablement fragilisé sa situation financière, l'obligeant à cumuler deux emplois à temps partiel pour subvenir à ses besoins essentiels. En octobre 2024, l'un de ces deux emplois n'aurait pas été renouvelé, ravivant ses angoisses et la contraignant à reprendre ses recherches d'emplois. Ainsi, toute son énergie se serait alors concentrée sur la préservation de son indépendance financière et la gestion de nombreuses obligations administratives et financières, afin d'éviter de recourir à l'aide sociale. De plus, en fin d'année 2024, elle aurait dû passer une série d'examens médicaux pour détecter une éventuelle récurrence du cancer. Cette attente aurait accentué son état de stress et d'inquiétude face à son avenir. Elle joint à son recours divers rapports et certificats médicaux, dont un rapport médical du 12 juin 2024 de la psychologue spécialiste en psychothérapie FSP, D._____, ainsi qu'une autre attestation du 16 décembre 2024 du psychologue et psychothérapeute FSP C._____.

G. En date du 20 mars 2025, l'Intendance des impôts a conclu au rejet du recours sous suite de frais. Elle explique en résumé que la recourante ayant choisi eBill comme mode de réception des documents de l'intendance des impôts, elle a bien reçu la facture et les décisions de taxation par ce biais, étant donné qu'elle a refusé le paiement le 15 octobre 2024. L'Intendance des impôts joint en tant que preuve une capture d'écran du compte eBill de la recourante. Concernant les motifs d'excuse avancés par la recourante, l'Intendance des impôts indique que le certificat médical du 16 décembre 2024 atteste d'un traitement psychothérapeutique et d'une diminution de ses capacités à faire face à ses obligations administratives. Cependant, ledit certificat ne précise pas de manière détaillée, comment cette diminution de capacités aurait

affecté son quotidien, ni si la recourante était en mesure de comprendre qu'elle devait agir elle-même dans le délai imparti ou charger quelqu'un de le faire à sa place. De plus, l'Intendance des impôts a précisé que la recourante a soutenu qu'un de ses contrats de travail s'était terminé, mais elle n'a pas fait valoir avoir été dans l'incapacité de poursuivre son activité liée aux autres contrats de travail. Par conséquent, l'Intendance des impôts conclut que la recourante était en mesure de travailler malgré son traitement psychothérapeutique. Par ailleurs, son état de santé lui aurait permis de remettre sa déclaration d'impôt le 13 novembre 2024, soit pendant la période de son traitement psychothérapeutique. Ainsi, l'Intendance des impôts estime que la recourante n'a pas prouvé qu'elle était, au moment déterminant, en incapacité de discerner le sens et le caractère vicié d'une décision, ni qu'elle devait agir elle-même dans le délai imparti ou charger quelqu'un d'attaquer la décision pour elle. C'est à juste titre que la maladie n'a pas été acceptée comme motif d'excuse pour la réclamation tardive.

H. La recourante s'est vu offrir l'occasion de prendre position à ce sujet, ce dont elle n'a pas fait usage.

I. L'Administration fédérale des contributions n'a pas présenté d'observations.

Les autres arguments développés par les parties seront examinés plus en détails dans les considérants en droit, dans la mesure où ils sont pertinents pour la décision.

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 sur les impôts du 21 mai 2000 [LI; RSB 661.11] et art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [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 du présent recours. La recourante n'a pas obtenu gain de cause devant l'instance précédente. Elle a ainsi un intérêt digne de protection à ce que la décision d'irrecevabilité soit annulée ou modifiée de sorte qu'elle a qualité pour recourir contre celle-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 sur la procédure et la juridiction administratives du 23 mai 1989 [LPJA; RSB 155.21]). Au surplus, interjeté en temps utile et dans les formes prescrites, le recours est recevable.

Comme le recours est formé contre une décision d'irrecevabilité, le présent jugement est de la compétence du juge unique (art. 70 al. 4 lit. e de la loi sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM ; RSB 161.1]).

2. Dans le cas présent, l'Intendance des impôts n'est pas entrée en matière sur la réclamation pour des raisons formelles, considérant qu'elle a été formée hors délai. Pour cette raison, il s'agit d'examiner, dans le cadre de la procédure de recours, si l'Intendance des impôts n'est, à juste titre, pas entrée en matière sur la réclamation. Dans l'affirmative, le recours doit être rejeté, la décision de taxation du 3 octobre 2024 étant dans ce cas entrée en force. Si la décision d'irrecevabilité a cependant été décidée à tort, le dossier doit être renvoyé à l'Intendance des impôts pour exécution de la procédure matérielle de réclamation.

3. La recourante faisant valoir que la décision de taxation du 5 octobre 2024 [recte : 3.10.2024] ne lui a jamais été remis, il convient préalablement d'examiner la question de la notification de la décision.

4. Conformément à l'art. 190 de la loi sur les impôts (LI; RSB 661.11), le recours doit être soumis par écrit à l'Intendance des impôts dans un délai de 30 jours à compter de la notification de la décision. En matière d'impôt fédéral direct, l'art. 104a LIFD donne la possibilité aux cantons de recourir à des procédures électroniques (al. 1) et permet l'envoi de documents au contribuable sous forme électronique avec l'accord de ce dernier (al. 3). En matière d'impôts cantonaux, l'art. 159 al. 1 LI stipule que les décisions sont notifiées par écrit à la personne contribuable. L'art. 159 al. 2 permet également la notification électronique des décisions et renvoie à l'ordonnance sur la procédure de taxation (OPT; RSB 661.521.1). Selon l'art. 7 OPT, la notification se fait généralement par courrier ordinaire. Toutefois, l'Intendance des impôts peut proposer une notification par facturation électronique (ci-après : e-facture). La loi précise qu'une telle notification n'est effectuée qu'à la demande de la personne contribuable, avec une possibilité d'inscription et de désinscription à tout moment (al. 4). Lors de la notification par e-facture, les décisions sont envoyées sur le cyberportail de l'établissement financier (banque ou Postfinance [ci-après : cyberportail]) de la personne contribuable. Simultanément, un avis de notification est envoyé par courrier électronique à l'adresse de messagerie électronique communiquée lors de l'inscription (al. 5). De plus, les conditions d'utilisation indiquent que le délai pour introduire un recours commence dès la notification sur le cyberportail et que la vérification régulière du

cyberportail est de la responsabilité de la personne contribuable (al. 6). Tout recours (réclamation et recours) doit donc être déposé dans les 30 jours suivant la notification sur le cyberportail. Les demandes tardives ne seront pas prises en compte. Il n'est pas possible de choisir de recevoir uniquement les factures sans les décisions (en résumé : Jugement du Tribunal administratif

bernois du 6.12.2018 consid. 2.2 ; <https://www.sv.fin.be.ch/fr/start.html> > Services en ligne > Payer des factures [consulté le 4.7.2025]).

4.1 Il convient tout d'abord de noter que la recourante s'étant inscrite au système de facturation électronique (e-bill), son consentement à la notification des décisions sur le cyberportail a été donné de manière volontaire et est donc valide. Par ailleurs, elle ne conteste pas ce mode de notification. De plus, une telle notification repose sur la législation en vigueur (ch. 4 ci-avant).

4.2 La notification électronique ne doit pas être considérée simplement comme un substitut pour des envois de moindre importance, mais doit être qualifiée de notification formelle au sens de l'art. 44 de la loi sur la procédure et la juridiction administrative (LPJA; RSB 155.21) et de l'art. 7 OPT. La notification électronique est considérée comme effectuée au moment du téléchargement des documents par l'Intendance des impôts dans le cyberportail (art. 7 al. 5 OPT). Ce qui compte, c'est la réception effective du fichier; il n'est pas nécessaire que le destinataire prenne connaissance de son contenu.

4.3 Il ressort du dossier que l'Intendance des impôts a téléchargé la décision de taxation 2023 sur le cyberportail de la recourante le 3 octobre 2024 (annexe 1 au mémoire de réponse de l'Intendance des impôts du 20.3.2025, voir la date sous "valuta"). Conformément aux conditions d'utilisation en vigueur, la recourante a également été informée par courrier électronique que ladite décision a été envoyée sur son cyberportail. Ce d'autant plus qu'elle a rejeté la décision le 15 octobre 2024. La réception effective de la décision, soit la notification électronique, a eu lieu au moment du téléchargement des documents par l'Intendance des impôts sur le cyberportail de la recourante, c'est-à-dire le 3 octobre 2024. La prise de connaissance effective du contenu des documents n'étant pas pertinente, le fait que la recourante ait refusé les documents le 15 octobre 2024 (voir "Datum Status") n'a pas d'influence sur la notification. Le délai de réclamation de 30 jours a donc commencé à courir le lendemain de la notification, soit le 4 octobre 2024, pour se terminer le 4 novembre 2024 (le délai de 30 jours trouvant échéance le 2 novembre, soit un samedi, le délai est reporté au jour ouvrable suivant [art. 41 al. 2 LPJA]). Partant, le recours déposé le 13 novembre 2024 (pag. 37) est tardif.

5. Il convient ensuite d'examiner si l'inobservation du délai peut être excusé en raison de la maladie de la recourante ou pour d'autres motifs sérieux.

5.1 Le délai de réclamation de 30 jours (art. 190 al. 1 LI et art. 132 al. 1 LIFD) est un délai légal qui ne peut en principe pas être prolongé (art. 161 al. 1 LI et art. 119 al. 1 LIFD). Si un droit n'est pas exercé dans ce délai, il s'éteint et la décision entre en force. S'agissant d'une

taxation par appréciation, il sied en outre de tenir compte du fait qu'elle peut être attaquée uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte (art. 191 al. 3 LI ; art. 132 al. 3 LIFD). Si la taxation par appréciation est la conséquence du fait que la personne contribuable n'a pas satisfait à ses devoirs de coopération, celle-ci doit d'abord remédier à l'omission de l'acte de participation, afin de permettre la preuve de l'inexactitude manifeste. Dans le cas de taxations par appréciation faisant suite au non-dépôt de la déclaration d'impôt, il convient donc en principe de déposer une déclaration d'impôt entièrement remplie dans le délai de réclamation de 30 jours à compter de la notification de la décision de taxation (Martin Zweifel, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4^{ème} éd., 2022, n°35a ad art. 132 LIFD, avec références à la jurisprudence du Tribunal fédéral). Si la déclaration d'impôt n'est pas déposée en temps utile, la condition de recevabilité selon laquelle une réclamation contre une taxation d'office doit être suffisamment motivée n'est pas satisfaite, raison pour laquelle il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur la réclamation (sous réserve d'une restitution du délai).

5.2 Lorsqu'un délai légal n'est pas observé, cette inobservation est exceptionnellement excusée si la personne contribuable remédie à l'omission dans les 30 jours à compter de la fin de l'empêchement et prouve simultanément 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 (art. 161 al. 3 LI; art. 133 al. 3 LIFD). Les conditions pour admettre un empêchement réel sont très strictes. Cela s'explique notamment par le fait qu'une réclamation n'a, en principe, pas besoin d'être motivée. La maladie n'est reconnue comme motif d'empêchement que si elle rend impossible le respect du délai ou alors si elle le rend si difficile que le dépôt du mémoire exigerait des efforts disproportionnés. Il ne suffit pas que la maladie soit grave au point d'empêcher le destinataire de la décision d'agir lui-même; encore faut-il qu'il lui soit impossible de mandater un tiers pour effectuer cette démarche (Arrêt du TF 1C_520/2015 du 13.1.2016 consid. 2.2; ATF 119 II 86 consid. 2a; Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in : Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., 2017, n°14 ad art. 133 LIFD). En cas de maladies psychiques, il est très important de savoir si la personne contribuable était capable, au moment déterminant, de discerner le sens et le caractère vicié d'une décision, et si elle était en mesure de saisir qu'elle devait agir elle-même dans le délai imparti ou charger quelqu'un d'attaquer la décision pour elle. Elle doit en outre avoir été en mesure d'agir effectivement à la lumière de ses conclusions. Il convient donc d'apprécier la capacité de discernement de la personne contribuable en lien avec les actions omises.

5.3 En l'occurrence, la recourante expose en substance qu'elle a fait face à d'importantes difficultés de santé depuis l'année 2023 et qu'elle a dû quitter son emploi en avril 2023. Elle fait

valoir que sa situation s'est détériorée en 2024 et indique qu'un de ses deux contrats de travail n'a pas été renouvelé en octobre 2024. En fin d'année 2024, elle aurait dû subir une série d'examens médicaux visant à détecter une éventuelle récurrence de son cancer, ce qui aurait accentué son état de stress et d'inquiétude face à l'avenir. Elle produit un rapport médical du 12 juin 2024 qui décrit sa situation médicale, professionnelle et son potentiel de réadaptation (annexe au recours du 27.1.2025) ainsi qu'un certificat médical du 16 décembre 2024 constatant que l'état de santé psychique de la recourante "a pu sérieusement diminuer ses capacités à pouvoir faire face à toutes ses obligations administratives" depuis le 24 septembre 2024 (pag. 39). Les certificats médicaux produits et les explications fournies par la recourante, s'ils attestent d'un état de santé fragile et d'une situation financière difficile, ne sont à l'évidence pas suffisants pour démontrer qu'elle aurait été dans l'impossibilité d'agir dans le délai de réclamation contre la décision de taxation par appréciation. En effet, la recourante ne démontre pas qu'elle aurait été empêchée au sens de la jurisprudence précitée d'accomplir l'acte simple que constitue le dépôt d'une réclamation. En effet, ni le certificat médical du 16 décembre 2024, ni le rapport médical du 12 juin 2024 n'établissent l'impossibilité, pour la recourante, de gérer ses affaires, ni la privation de la capacité de discernement nécessaire à la gestion de celles-ci. La recourante reconnaît d'ailleurs elle-même avoir poursuivi une activité professionnelle durant cette période (recours du 27.1.2025, p. 2 : "en octobre 2024, l'un de ces contrats n'a pas été renouvelé"). Ainsi, une incapacité de rédiger une réclamation ou de la faire rédiger n'est pas établie. À tout le moins, aucun élément du dossier ne permet de retenir que la recourante se trouvait dans un état psychologique tel qu'elle était dans l'impossibilité d'agir personnellement dans le délai de recours ou de charger un tiers d'accomplir les actes de procédures nécessaires. C'est donc à juste titre que l'Intendance des impôts a déclaré la réclamation irrecevable pour tardiveté.

6. Vu l'issue de la présente procédure, les frais de celle-ci doivent être mis à la charge de la recourante. Elle doit supporter l'ensemble des frais de procédure, fixés forfaitairement à CHF 800.--, 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 concernant les frais de procédure et les émoluments administratifs des autorités judiciaires et du Ministère public du 24 mars 2010 [décret sur les frais de procédure, DFP ; RSB 161.12]).

Comme la recourante succombe dans la présente affaire et qu'elle n'est pas représentée, il ne lui est 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 sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 [PA ; RS 172.021]).

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

1. Le recours concernant les impôts cantonaux est rejeté.
2. Le recours concernant l'impôt fédéral direct est rejeté.
3. Les frais de la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale, fixés à un émolument forfaitaire de CHF 800.--, sont mis à la charge de la recourante.
4. Il n'est pas alloué de dépens.
5. **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. La décision litigieuse sera jointe. Le mémoire de recours énoncera notamment les **conclusions et les motifs**.

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. La décision litigieuse sera jointe. Le mémoire de recours énoncera notamment **les conclusions et les motifs**.

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.

6. La présente décision est notifiée à :

- A. _____
- l'Intendance des impôts du canton de Berne
- l'Administration fédérale des contributions
- la Commune de B. _____

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

La juge

La greffière

Cuccarède

La Quaglia