

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2024 206 vom 5. Februar 2025

BE Verwaltungsgericht, 2025-02-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2024_206

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2024 206 du 5 février 2025

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2024 206 del 5 febbraio 2025

Regeste

Impôts cantonaux et impôt fédéral direct 2020; irrecevabilité des recours |
Einkommen/Gewinn Vermögen/Kapital Kanton

Erwägungen

E. 1.1

Les décisions sur recours attaquées se fondent sur le droit public. Conformément à l'art. 74 al. 1 de la loi cantonale du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA, RSB 155.21) et en l'absence d'une exception prévue aux art. 75 ss LPJA, le Tribunal administratif est compétent pour connaître du présent litige (voir également art. 201 al. 1 de la loi cantonale du 21 mai 2000 sur les impôts [LI, RSB 661.11] et art. 145 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11] par renvoi de l'art. 9 al. 3 de l'ordonnance cantonale du 18 octobre 2000 d'exécution de l'impôt fédéral direct [OIFD, RSB 668.11]).

E. 1.2

La recourante a pris part à la procédure devant l'autorité précédente, est particulièrement atteinte par les décisions sur recours litigieuses et a un intérêt digne de protection à leur annulation ou à leur modification. Elle 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 en temps utile, dans les formes et le délai prescrits, par un mandataire dûment légitimé, le recours est recevable (art. 140 LIFD par renvoi de l'art. 145 al. 2 LIFD; art. 15, 32 et 81 LPJA).

E. 1.3

Les objets de la contestation consistent dans les décisions sur recours du 21 juin 2024, par lesquelles l'autorité précédente n'est pas entrée en matière sur le recours dirigé contre les décisions sur réclamations du 7 mars 2024. L'objet du litige se détermine quant à lui, d'une part par l'objet de la contestation et, d'autre part, par les conclusions et motifs présentés par la partie recourante (ATF 142 I 155 c. 4.4.2). En l'espèce, même si la recourante s'est limitée à conclure à l'annulation d'une seule des deux décisions sur recours du 21 juin 2024, sans préciser laquelle, on saisit clairement de sa motivation qu'elle s'en prend en réalité aux deux décisions sur recours (voir ATF 137 II 313 c. 1.3; JAB 2015 p. 468 c. 4.2 et les références).

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 5 février 2025,
100.2024.206/209, page 4

E. 1.4

Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'IFD que de l'ICC doivent en principe rendre deux jugements, qui peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 c. 1.3.1). Une motivation commune est toutefois admissible, lorsque, comme en l'espèce, la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral qu'en droit cantonal et que celle-ci peut ainsi être traitée avec un raisonnement identique, tant pour l'IFD que pour l'ICC (voir ATF 142 II 293 c. 1.2; voir également arrêt du Tribunal fédéral [TF] 2C_55/2014 du 6 juin 2014 c. 1; JTA 2019/95 du 4 octobre 2019 c. 2.3).

E. 1.5

Le pouvoir d'examen du Tribunal administratif résulte de l'art. 80 let. a et b LPJA. Il couvre le contrôle des faits et du droit y compris les violations du droit commises dans l'exercice du pouvoir d'appréciation, mais pas le contrôle de l'opportunité.

E. 1.6

Le présent jugement, portant sur la recevabilité d'un recours interjeté par-devant l'autorité précédente, relève de la compétence du juge unique de la Cour des affaires de langue française du Tribunal administratif (art. 54 al. 1 let. c et 57 al. 2 let. c de la loi cantonale du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM, RSB 161.1] par renvoi de l'art. 119 LPJA).

E. 2.1

Il ressort du dossier que, par un courrier du 6 avril 2024 intitulé "RECLAMATION – Taxations périodes fiscales 2020", une société autre que la recourante s'est adressée à l'Intendance des impôts pour contester "la décision de taxation 2020" de la recourante. Des décisions sur réclamation relatives à la période fiscale 2020 ayant été rendues par l'Intendance des impôts le 7 mars 2024, celle-ci a transmis ce courrier à la Commission des recours le 16 avril 2024 comme objet de sa compétence. Par courrier recommandé du 18 avril 2024, cette dernière autorité a notamment prié la société ayant déposé le recours de produire une

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 5 février 2025, 100.2024.206/209, page 5 procuration permettant à celle-ci de représenter la recourante dans la procédure de recours jusqu'au 9 mai 2024, sous peine d'irrecevabilité. Par un envoi daté du 29 avril 2024 et réceptionné le 6 mai 2024 par l'autorité précédente, la société ayant recouru a produit un document intitulé "PROCURATION" dans lequel il était indiqué que la recourante donnait procuration à cette société "afin que cette dernière puisse obtenir, toutes les informations nécessaires auprès des instituts bancaires, des compagnies d'assurances et des autorités fiscales me concernant" (sic). Cette procuration, datée du 29 avril 2024, portait une seule signature, non identifiable. Par un courrier recommandé du 6 mai 2024, la Commission des recours a porté l'attention de la société expéditrice de cette procuration sur le fait que ce document devait autoriser celle-ci à initier une procédure et qu'elle devait être signée par des personnes habilitées. L'autorité précédente n'ayant pas reçu d'autre procuration avant le délai qu'elle avait imparti par courrier du 18 avril 2024, elle a rendu les deux décisions sur recours contestées du 21 juin 2024. Le 24 juin 2024, la société ayant déposé le recours a téléphoné à l'autorité précédente pour lui indiquer n'avoir jamais reçu le courrier recommandé du 6 mai 2024. Le 11 juillet 2024, la Commission des recours

a écrit à cette société pour l'informer du fait qu'après avoir procédé à une recherche, il s'était avéré que les services postaux avaient égaré ledit courrier.

E. 2.2

Le litige porte ainsi sur le point de savoir si l'autorité précédente pouvait déclarer le recours irrecevable au motif que la société annonçant agir pour la recourante n'avait pas produit une procuration remplissant les conditions de forme dans le délai imparti à cet effet.

E. 3

La recourante invoque essentiellement un formalisme excessif de la part de l'autorité précédente, estimant que la société ayant déposé le recours à son nom devant l'autorité précédente la représentait déjà devant l'Intendance des impôts et qu'il était ainsi possible de partir du principe que ce pouvoir de représentation perdurait. Elle ajoute que la Commission des recours, après avoir constaté que la procuration datée du 26 avril 2024 ne

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 5 février 2025, 100.2024.206/209, page 6 remplissait pas les conditions de forme, aurait à tout le moins dû lui donner la possibilité d'améliorer ce document.

E. 3.1

Le formalisme excessif est un aspect particulier du déni de justice prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst. Il est réalisé lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique de manière insoutenable la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 145 I 201 c. 4.2.1 et les références; JAB 2022 p. 379 c. 2.3, 2018 p. 469 c. 4.2). Selon la jurisprudence, commet un déni de justice formel et viole l'art. 29 al. 1 Cst. l'autorité qui n'entre pas en matière dans une cause qui lui est soumise dans les formes et délai prescrits, alors qu'elle devrait s'en saisir (ATF 142 II 154 c. 4.2 et les références). Il peut en résulter une violation de la garantie de l'accès au juge ancrée à l'art. 29a Cst. Cette disposition donne en effet le droit d'accès à une autorité judiciaire exerçant un pouvoir d'examen complet sur les faits et le droit (TF 1C_515/2020 du 10 février 2021 c. 2.1 et les références). Cette garantie ne s'oppose cependant pas aux conditions de recevabilité habituelles d'un recours ou d'une action (ATF 143 I 344 c. 8.2 et les références). De manière générale, la seule application stricte des règles de forme n'est pas constitutive de formalisme excessif (TF 9C_354/2022 du 26 septembre 2022 c. 3.1 et les références). Toutefois, l'autorité doit éviter de sanctionner par l'irrecevabilité les vices de procédure aisément reconnaissables qui auraient pu être redressés à temps, lorsque celle-ci pouvait s'en rendre compte assez tôt et les signaler utilement au plaideur (ATF 125 I 166 c. 3a et les références; TF 2C_135/2024 du 7 mai 2024 c. 3.1 et les références).

E. 3.2.1

La personne contribuable qui dépose un recours doit indiquer, dans l'acte de recours, ses conclusions et les faits sur lesquels celles-ci sont fondée, ainsi que les moyens de preuve. Les documents servant de preuves doivent être joints à l'acte ou décrits avec précision (art. 197 al. 3 LI et 140 al. 2 phr. 1 LIFD). Un recours doit en outre contenir l'indication des motifs et porter une signature (art. 32 al. 2 LPJA par renvoi de l'art. 67 LPJA et 151 LI). La personne contribuable peut se faire représenter contractuellement devant les autorités fiscales, dans la mesure où sa

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 5 février 2025, 100.2024.206/209, page 7 collaboration personnelle n'est pas nécessaire (art. 160 al. 1 LI et 117 al. 1 LIFD; voir également art. 15 al. 1 LPJA). La personne contribuable est également autorisée à se faire représenter contractuellement par une personne non titulaire d'un brevet d'avocat dans la procédure de taxation et dans la procédure devant la Commission des recours (art. 160 al. 3 LI, en dérogation de l'art. 15 al. 4 LPJA). Sur demande, les représentants contractuels doivent produire une procuration écrite (art. 160 al. 4 LI et art. 117 al. 2 phr. 2 LIFD; voir JAB 2015 p. 301 c. 2.2). Selon la jurisprudence, lorsque l'existence d'un pouvoir de représentation est incertaine, l'autorité peut exiger la production d'une procuration. Elle n'y est toutefois pas contrainte. S'il n'est pas possible d'établir que le représentant a été valablement mandaté, le fardeau de la preuve incombe à la partie qui entend en tirer une conséquence juridique (ATF 150 II 26 c. 3.7.1; TF 9C_304/2023 du 21 février 2024 c. 5.2.1 et les références).

E. 3.2.2

A ce stade et sur la base des éléments qui précèdent, il convient de constater que l'autorité précédente n'a pas fait acte de formalisme excessif en demandant à la société prétendant représenter la recourante de fournir une procuration. En effet, la Commission des recours étant indépendante de l'administration fiscale (art. 140 al. 1 LIFD; art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID, RS 642.14]; voir aussi art. 198 al. 1 LI), elle n'a aucune connaissance des procédures de taxations s'étant déroulées devant cette administration, ni des pièces figurant aux dossiers de ces procédures. Dans la présente cause, elle a donc exclusivement reçu le bref recours, ainsi que diverses pièces, comprenant en particulier les décisions sur réclamation adressées directement à la recourante et pas à un tiers. Si la société prétendument mandataire était certes mentionnée dans la motivation des décisions sur réclamation, cela était uniquement en lien avec un seul échange de courriers électroniques et ne permettait pas de considérer d'emblée que cette société pouvait représenter la recourante dans une procédure de recours. A ce propos, il a d'ailleurs déjà été jugé qu'un contribuable qui laisse uniquement à une société le soin de donner des renseignements à l'autorité fiscale ne signifie pas nécessairement que celui-là a désigné celle-ci comme sa représentante (TF 9C_304/2023 du 21 février 2024 c. 5.2.1 et les références). On ne saurait donc faire grief à

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 5 février 2025, 100.2024.206/209, page 8 l'autorité précédente d'avoir voulu déterminer les pouvoirs de représentation de la société ayant déposé le recours. Par sa demande, la Commission des recours a par ailleurs clairement fait savoir qu'elle n'accepterait pas d'autorisation de représentation implicite (à ce sujet, voir TF 5A_561/2016 du 22 septembre 2016 c. 2). C'est également à juste titre, en application des art. 140 al. 2 phr. 2 LIFD et 197 al. 4 LI, que l'autorité précédente a octroyé un délai équitable à la société ayant recouru pour améliorer le recours en déposant une procuration et a indiqué à celle-ci qu'à défaut d'un tel document, le recours serait déclaré irrecevable. Le délai octroyé, qui était de trois semaines, ne saurait être considéré comme n'étant pas équitable, ce que la recourante ne fait au demeurant pas valoir.

E. 3.3

La société a donné suite à cette demande en produisant une procuration datée du 29 avril 2024, qui a été réceptionnée le 6 mai 2024 par la Commission des recours. Cette autorité a considéré que la procuration n'était pas suffisante, ce que la recourante conteste.

E. 3.3.1

L'un des buts d'une procuration est d'établir que le mandataire qui déclare représenter une partie en justice agit bien avec l'accord de celle-ci. La compétence de confier une procuration s'examine sous l'angle du droit civil et suppose la capacité d'ester en justice, de même que la capacité d'engager la partie représentée (TF 4A_93/2015 du 22 septembre 2015 c. 1.2.1 et les références, non publié in ATF 141 III 426). Conformément à l'art. 718 du Code des obligations (CO, RS 220), la société anonyme est représentée à l'égard des tiers par ses organes, c'est-à-dire en principe son conseil d'administration (voir ATF 141 III 80 c. 1.3). Ces organes (exécutifs) ont le droit d'accomplir au nom de la société anonyme tous les actes que peut impliquer le but social (art. 718a al. 1 CO, TF 4A_147/2014 du 19 novembre 2014 c. 3.1.1 et les références), dont notamment la conduite d'un procès (voir TF 2F_27/2016 du 15 juin 2017 c. 5.3 et 4A_357/2007 du

E. 3.3.2

S'agissant de la recourante, il ressort de l'extrait du registre du commerce la concernant que deux personnes, le président et un membre du conseil d'administration, peuvent la représenter, avec signature collective à deux. On ne saurait par conséquent reprocher à l'autorité précédente d'avoir considéré que la procuration litigieuse, qui ne portait qu'une seule signature au demeurant non identifiable, ne permettait pas de lier valablement la recourante, pas même pour mandater un tiers afin de la représenter en procédure (voir TF 4A_36/2011 du 15 mars 2011 c. 2.2.1). L'argument de la recourante, voulant que seule une personne pouvait signer dès lors qu'il s'agissait d'une décision de peu d'importance ne saurait emporter conviction. A cela s'ajoute que le contenu de la procuration était insuffisant, puisque celui-ci ne se référait aucunement à la procédure de recours et se limitait à donner à la société mandataire le pouvoir de requérir des informations auprès des autorités fiscales, d'instituts bancaires et d'assurances. Il peut donc être retenu avec la Commission des recours que la procuration datée du 29 avril 2024, outre que celle-ci ne respectait pas les conditions de formes, ne permettait de toute façon pas à la société l'ayant produite d'agir en justice pour la recourante.

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 5 février 2025,
100.2024.206/209, page 10

E. 3.4

Se pose encore la question de savoir si l'absence de réception du courrier du 6 mai 2024 de l'autorité précédente par la société ayant recouru a une incidence sur la présente cause.

E. 3.4.1

De l'interdiction du formalisme excessif, la jurisprudence a déduit l'obligation pour l'autorité, en présence d'un mémoire signé d'un mandataire ne justifiant pas de ses pouvoirs, d'accorder un délai convenable pour réparer le vice. L'autorité ne saurait refuser d'emblée d'entrer en matière. Une autorité judiciaire ne tombe ainsi pas dans le formalisme excessif lorsqu'après avoir invité la partie recourante, par l'intermédiaire du mandataire de celle-ci, à transmettre une procuration et l'avoir informé des conséquences du défaut de production sur l'issue du recours, l'autorité concernée prononce une décision d'irrecevabilité (TF

9C_533/2022 du 10 février 2023 c. 5.2 et les références). La partie recourante ne peut pas non plus se prévaloir de la protection de sa bonne foi, dès lors que, quel qu'ait été le comportement de l'autorité cantonale en relation avec la qualité de représentant de son mandataire, ce comportement ne saurait en aucun cas avoir inspiré une confiance telle qu'elle ou son mandataire auraient pu se croire légitimement dispensés de répondre à une invitation expresse de produire une procuration (TF 2C_55/2014 du 6 juin 2014 c. 5.3.1 et les références).

E. 3.4.2

Par son courrier du 18 avril 2024, l'autorité précédente, notamment en application de la jurisprudence présentée ci-avant, a donné à la société ayant recouru un délai de trois semaines, jusqu'au 9 mai 2024, pour améliorer son recours en produisant une procuration. Le 6 mai 2024, c'est-à-dire trois jours avant l'expiration du délai, elle a reçu une procuration qui, comme on l'a vu, ne remplissait pas les conditions nécessaires pour pouvoir entrer en matière sur le recours. Ainsi, et parce qu'il restait trois jours jusqu'au terme fixé, elle a écrit à la société ayant formé le recours pour la rendre attentive aux vices dont était entaché le document litigieux. A ce propos, il importe peu que ce courrier du 6 mai 2024 ait été égaré par la poste et n'ait jamais été notifiée à cette société. En effet, outre le fait qu'il ne restait plus que trois jours avant l'expiration du délai, aucun nouveau délai n'a été imparti pour améliorer la procuration litigieuse, contrairement à ce que prétend la recourante. L'autorité précédente s'est uniquement

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 5 février 2025, 100.2024.206/209, page 11 limitée à rappeler les exigences légales en matière d'établissement d'une procuration, tout en sachant que le destinataire de son courrier ne recevrait potentiellement celui-ci que postérieurement à l'échéance du délai. Elle a en outre attendu cette échéance pour rendre les décisions sur recours litigieuses. A ce propos, il appartenait à la société mandataire de la recourante de produire une procuration en bonne et due forme dans l'unique délai octroyé le 18 avril 2024. Cette société savait d'ailleurs pertinemment qu'à défaut d'une telle procuration, le recours allait être déclaré irrecevable, dès lors que cela avait expressément été mentionné dans ce courrier. Elle n'avait aucun droit à se voir octroyer un délai supplémentaire. On doit ici encore relever que l'auteur qui dépose un acte dont il ne peut ignorer l'irrégularité (absence de signature valable, étendue de la procuration insuffisante pour plaider en justice), en comptant sur l'octroi d'un délai pour en réparer le vice initial entend, en fait, obtenir une prolongation du délai de recours. Son comportement s'apparente à un abus de droit et ne doit pas être protégé (ATF 147 IV 274 c. 1.10.1 et les références). Or, comme on l'a vu, la procuration litigieuse a été établie par la société ayant interjeté recours pour la recourante, société qui, selon son but statutaire, procède à des activités fiduciaires et fiscales, si bien qu'on pouvait attendre d'elle qu'elle connaisse les dispositions applicables, les ouvrages standards et la jurisprudence et qu'elle en tienne compte (TF 9C_74/2023 du 16 mai 2023 c. 5.3.3.2 et la référence; JAB 2018 p. 79 c. 4.3, confirmé par TF 2C_393/2017 du 11 janvier 2018). Cette société ne pouvait ignorer que le membre du conseil d'administration de sa cliente ayant signé la procuration litigieuse n'était pas habilité à engager la recourante seul. Ce constat s'impose à plus forte raison que, selon la recourante, cette société la représentait depuis le début de la procédure fiscale. Si celle-ci avait éprouvé le moindre doute quant aux pouvoirs de représentation de sa mandante, elle aurait dû vérifier cet aspect en l'interpellant ou en consultant le registre du commerce, ce d'autant plus qu'elle disposait d'un délai de trois semaines pour produire une

procuration en bonne et due forme. Elle ne pouvait par ailleurs ignorer que le contenu de la procuration produite était trop vague et devait à tout le moins se rapporter à la procédure en cours. Sur le vu de ce qui précède, il convient de retenir que si la société ayant déposé le recours avait procédé avec la diligence requise, elle aurait pu et dû reconnaître que la procuration

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 5 février 2025, 100.2024.206/209, page 12 litigieuse était insuffisante pour satisfaire aux conditions légales des art. 160 al. 4 LI et 117 al. 2 phr. 2 LIFD et améliorer ce défaut dans l'unique délai supplémentaire octroyé par l'autorité précédente. On rappellera à ce propos qu'il appartient à la personne contribuable de choisir avec soin son représentant contractuel, l'informer et le surveiller (voir art. 160 al. 2 LI; TF 2C_978/2019 du 14 avril 2020 c. 3.2.2 et les références; JAB 2018 p. 79 c. 4.5 et les références, confirmé par TF 2C_393/2017 du 11 janvier 2018).

E. 3.5

En définitive, il y a lieu de considérer que, dans la mesure où la procuration litigieuse, d'une portée insuffisante pour représenter la recourante dans la procédure devant la Commission des recours, ne permettait pas d'établir que la société qui déclarait représenter la recourante agissait bel et bien avec l'accord de celle-ci, l'autorité précédente n'a pas fait preuve de formalisme excessif en déclarant le recours irrecevable. 4. 4.1 Sur le vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. 4.2 Compte tenu de l'issue de la procédure, les frais judiciaires pour la présente instance, fixés forfaitairement à Fr. 1'500.-, sont mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 151 LI en lien avec l'art. 108 al. 1 LPJA; art. 145 al. 2 LIFD en lien avec l'art. 144 al. 1 LIFD). Ils sont compensés avec l'avance de frais fournie. 4.3 Il n'est en outre pas alloué de dépens (art. 151 LI, en lien avec les art. 104 al. 1 et 3 et 108 al. 3 LPJA; voir également art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021] en lien avec les art. 145 al. 2 et 144 al. 4 LIFD).

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 5 février 2025, 100.2024.206/209, page 13

E. 8

avril 2008 c. 4.2 et les références, qui considère que les organes peuvent accomplir tous les actes juridiques qui ne sont pas exclus par le but social). A teneur de l'art. 718a al. 2 CO, leurs pouvoirs peuvent être limités. Cette disposition permet en effet d'inscrire au registre du commerce – et donc d'opposer au tiers (voir art. 933 al. 1 CO) – une forme particulière de restriction du pouvoir de représentation, à savoir la représentation

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 5 février 2025, 100.2024.206/209, page 9 collective (ou commune) de la société. Pour engager la société, plusieurs représentants autorisés doivent agir ensemble, en apposant collectivement leur signature. En cas de représentation collective, la signature d'un seul représentant ne lie pas, en principe, la société. Il peut toutefois être remédié ultérieurement au défaut de pouvoir de représentation. L'art. 38 al. 1 CO prévoit expressément la ratification postérieure d'actes juridiques qui auraient été passés par une personne sans pouvoirs de représentation. Cette disposition peut être appliquée par analogie aux organes d'une personne morale. Si une personne qui ne peut engager une société que par une signature collective a agi seule, son acte peut être validé postérieurement par l'approbation de la société représentée; cette approbation peut aussi être donnée tacitement (TF 9C_446/2014 du 2 septembre 2014 c. 3.1 et les références). Les personnes habilitées à représenter la société signent pour celle-ci en

ajoutant leur signature personnelle à la raison sociale (art. 719 CO).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.