



RÉPUBLIQUE ET CANTON DU JURA

TRIBUNAL CANTONAL

COUR ADMINISTRATIVE

ADM 66 / 2016

Président a.h. : Daniel Logos
Juges : Sylviane Liniger Odiet et Philippe Guélat
Greffière : Julia Friche-Werdenberg

ARRET DU 23 FEVRIER 2017

en la cause liée entre

A.,
- représenté par **Me Cédric Baume**, avocat à Delémont,

recourant,

et

Service des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont,

intimé,

relative à la décision de la Commission cantonale des recours en matière d'impôts du 22 avril 2016.

CONSIDÉRANT

En fait :

A. Le 22 avril 2016, saisie sur recours contre la décision sur réclamation du Service des contributions (ci-après : l'intimé) du 17 avril 2015, la Commission cantonale des recours en matière d'impôts (ci-après : CCR) a déclaré le recours de A. (ci-après : le recourant) irrecevable, constaté que la décision attaquée était entrée en force et mis les frais de la procédure, fixés à CHF 300.-, à la charge du recourant (PJ 2 intimé).

La CCR considère que le recours de A., déposé le 18 mai 2015 par l'intermédiaire d'un mandataire professionnellement qualifié, est irrecevable faute de motivation suffisante. Son courrier du 15 novembre 2015, par lequel il l'informe qu'il a été

hospitalisé et lui transmet un " mémoire de recours", est tardif puisque le délai imparti par ordonnance du 15 juin 2015, pour motiver son recours, n'a pas été respecté, étant précisé que le recourant ne saurait prétendre à une restitution de délai, qu'il ne requiert du reste pas formellement et qu'il ne motive pas. La CCR relève à cet égard qu'au vu du dossier, rien n'indique que du 15 juin au 2 juillet 2015 et du 5 au 6 juillet 2015, le recourant eût été empêché d'agir lui-même ou de mandater un avocat, soit notamment son beau-frère Me B., comme il l'avait fait pour sauvegarder le délai de recours, ne serait-ce, cas échéant, pour solliciter une prolongation de délai. Qui plus est, la coronographie étant un examen devant être prévu à l'avance, le recourant pouvait sans autre anticiper une absence du 3 au 4 juillet 2015. En tout état de cause, la CCR ajoute que le recours aurait dû être rejeté, dans la mesure où, contrairement à l'article 157 al. 3 LI, le recourant s'est limité à contester globalement la taxation arrêtée d'office, sans avoir établi l'inexactitude manifeste de la décision. Au demeurant, le recourant n'ayant pas déposé les pièces justificatives requises dans les délais impartis, notamment par sommation du 10 janvier 2014, c'est à juste titre que l'intimé a procédé à une taxation d'office et qu'il lui a infligé une amende.

- B. Le 30 mai 2016, A. a déposé un recours contre ladite décision auprès de la Cour de céans, concluant à son annulation et au renvoi du dossier à l'intimé pour nouvelle taxation ordinaire, tant pour l'impôt d'Etat que pour l'IFD, sous suite des frais et dépens.

Il invoque la violation de son droit d'être entendu, expliquant ne pas avoir reçu l'ordonnance du 15 juin 2015, raison pour laquelle il n'y a pas donné suite. Par conséquent, vu qu'il n'a pas été informé de son obligation de parfaire le recours dans le délai imparti, son recours est recevable, la CCR ne pouvant tirer aucune conséquence du non-respect de ladite ordonnance. Il ajoute avoir découvert l'existence de cette dernière à réception de la détermination de l'intimé et avoir complété son recours une fois revenu à meilleure santé. Il précise avoir pris contact par téléphone avec l'intimé le 18 mai 2015, au cours de son hospitalisation, pour savoir comment sauvegarder son droit de recours. On lui a dit qu'il devait déposer une opposition, même sans motivation ni conclusion, contre la décision de taxation. Son beau-frère, B., est intervenu le même jour, à sa demande, que pour cet acte. Le 22 mai 2015, l'intimé a accusé réception d'une réclamation et le 9 juin 2015, il a transmis le courrier de M. B. à la CCR comme objet de sa compétence. Aussi, il pouvait partir, de bonne foi, du principe que le délai de recours était sauvegardé, de sorte qu'il n'avait pas à prendre de mesures particulières, ce d'autant plus qu'il a relevé régulièrement son courrier. Sur le fond, il relève que l'intimé a violé son droit à une taxation ordinaire, dans la mesure où, contrairement à ce qu'il prétend, il a fourni tous les renseignements demandés, étant précisé que l'absence de revenus en 2011 est un fait négatif, de sorte qu'il ne pouvait pas le prouver. Compte tenu notamment de son mémoire de recours du 15 novembre 2015, la CCR a également violé le droit en retenant qu'il n'a pas établi l'inexactitude manifeste de la décision attaquée. Enfin, la CCR a constaté de manière inexacte des faits pertinents. En effet, contrairement à ce qu'elle avance, c'est en 2010 qu'il a été victime d'un infarctus, raison pour laquelle il n'a pas travaillé en 2011. En revanche, durant la procédure, il a eu deux accidents

vasculaires cérébraux. Il a été privé de la parole durant plusieurs jours et il lui a fallu un long temps de réapprentissage. Par ailleurs, c'est à tort que la CCR considère qu'il n'a pas donné suite à sa sommation du 10 janvier 2014, étant donné qu'il s'est exécuté le 22 février 2014. De plus, c'est M. B. qui lui a donné procuration et non l'inverse.

- C. Par ordonnance du 9 août 2016, la CCR a annulé la décision attaquée, repris l'examen au fond du dossier et joint les frais et dépens au fond. Elle explique qu'il ne lui est pas possible de rapporter la preuve que le recourant a effectivement reçu l'ordonnance du 15 juin 2015, vu qu'elle lui a été notifiée par courrier "A". De ce fait, il se justifie de réexaminer le dossier à la lumière du mémoire complémentaire de recours et de statuer au fond.
- D. Dans sa réponse du 16 août 2016, l'intimé conclut, tant en ce qui concerne l'impôt d'Etat que l'IFD, au rejet du recours, sous suite des frais. S'agissant de la procédure, elle estime que, vu l'effet dévolutif du recours, la CCR n'était pas en droit de procéder à un nouvel examen du dossier, cette possibilité n'étant réservée qu'aux autorités administratives de première instance. Il relève ensuite que les conclusions au fond du recourant sont irrecevables puisqu'elles sortent de l'objet du litige, lequel est limité à la question de la recevabilité du recours. Dans ce cadre, il indique que la bonne foi du recourant est douteuse, dans la mesure où il prétend ne pas avoir reçu l'ordonnance du 15 juin 2015 mais il y donne pourtant "spontanément" suite le 15 novembre 2015. Cette question peut toutefois rester ouverte puisque, conformément aux articles 128 al. 3 Cpa et 132 al. 3 LIFD ainsi qu'à la jurisprudence et à la doctrine y relatives, le recours était d'emblée irrecevable, faute de motivation. Aussi, l'octroi d'un délai supplémentaire pour motiver le recours n'était pas indispensable.
- E. Dans sa détermination du 26 août 2016, le recourant indique que la CCR ayant annulé sa décision, elle doit être considérée comme partie succombante, de sorte que l'Etat doit supporter ses dépens.
- F. Le recourant et la CCR ont pris position le 1^{er} septembre 2016 sur la réponse de l'intimé du 16 août 2016.

Le recourant a conclu à ce qu'il soit constaté que la CCR a acquiescé à ses conclusions par ordonnance du 9 août 2016 et que l'affaire est devenue sans objet, partant, à ce que l'affaire soit liquidée et rayée du rôle, sous suite des frais et dépens. Il requiert une décision incidente. D'après lui, la procédure pendante devant la Cour de céans est devenue sans objet, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'examiner les questions de fond. Si toutefois la Cour de céans devait s'estimer compétente pour statuer ou si la question de la litispendance résiduelle ne devait pas être tranchée à titre incident, il requiert un délai supplémentaire pour se déterminer sur le fond.

Quant à la CCR, elle a pris acte de la réponse de l'intimé et renoncé à prendre position, se référant à sa dernière décision.

- G. Par ordonnance du 5 septembre 2016, le président a.h. de la Cour de céans a dit que la question incidente soulevée dans le courrier du 1^{er} septembre 2016 du recourant sera traitée avec le fond.
- H. Dans sa détermination datée du 23 novembre 2016, le recourant conclut, à titre principal, à ce qu'il soit constaté que la CCR a acquiescé aux conclusions du recourant par ordonnance du 9 août 2016 et que l'affaire est devenue sans objet ainsi qu'à la liquidation de l'affaire du rôle, sous suite des frais et dépens. A titre subsidiaire, il conclut à l'annulation de la décision attaquée et au renvoi du dossier à l'intimé pour nouvelle taxation ordinaire tant en matière de l'impôt d'Etat que de l'IFD, sous suite des frais et dépens.

Il reprend sa précédente argumentation et rappelle que l'ordonnance de la CCR du 15 juin 2015 ne peut pas lui être opposée, l'intimé ayant échoué à apporter la preuve de sa notification régulière. Aussi, la décision attaquée doit être annulée. Par ailleurs, l'exception tirée de "l'irrecevabilité d'emblée" du recours doit être écartée, ce motif n'ayant jamais été invoqué antérieurement en procédure. Dans ce cadre, il précise qu'on ne saurait poser des conditions trop strictes quant à la motivation initiale du recours, puisqu'il a fondé son intervention très limitée sur des informations données par l'intimé (M. C.) le 18 mai 2015, qu'il pouvait tenir pour fiables. Il doit donc être protégé dans sa bonne foi. Il rappelle à ce titre avoir été évacué de chez lui par hélicoptère de la Rega et qu'à l'hôpital, il ne détenait pas la décision litigieuse, de sorte qu'il ne pouvait pas s'y référer quant à la procédure à suivre et aux modalités particulières pour faire valoir ses droits. Qui plus est, M. B. a agi en tant que beau-frère et non pas avocat, aucune procuration ne figurant au dossier officiel de la cause. A cela s'ajoute le fait que l'autorité ne peut rester inactive lorsqu'un recours ne remplit pas les exigences de forme. Or, dans son courrier du 22 mai 2015, l'intimé (M. D.) a donné acte du courrier de M. B. du 18 mai 2015, sans relever d'éventuelles lacunes formelles. Par ailleurs, il n'est pas prouvé que le 18 mai 2015, le délai de recours était éteint. En effet, le 17 avril 2015 était un vendredi, de sorte qu'il est possible que la décision n'ait pas été retirée avant l'échéance du délai de garde, soit le 25 avril 2016. Aussi, dans la mesure où le recours a été reçu par l'intimé le 19 mai 2016, il restait suffisamment de temps au recourant pour mandater formellement son beau-frère pour agir. Au demeurant, l'intimé, informé de l'hospitalisation du recourant, ne saurait se prévaloir de l'éventuel dépassement du délai de recours pour justifier son silence quant à l'absence de délai pour compléter le recours. Le délai était toujours ouvert et l'intimé devait guider le recourant dans la procédure (art. 48 Cpa). A ce titre, le recourant requiert l'interpellation de la Poste quant à la date de la notification de la décision de taxation du 17 avril 2015 ainsi que l'édition de son dossier médical relatif aux deux AVC dont il a été victime.

- I. Dans sa prise de position du 1^{er} décembre 2016, l'intimé indique que la CCR, de laquelle émane l'ordonnance du 15 juin 2015, est indépendante, de sorte que M. C. ne peut pas communiquer avec cette autorité. Il ajoute par ailleurs que soit le recourant a été représenté par son beau-frère, avocat de profession (son recours doit alors être examiné avec des conditions plus strictes en ce qui concerne la recevabilité,

vu la profession du représentant), soit il n'a pas été représenté par son beau-frère (ce qui implique qu'aucun recours n'est parvenu dans les délais à la CCR). Enfin, le courrier du 22 mai 2015 est un simple accusé de réception, envoyé sans examen du contenu de la réclamation, ni de la compétence de l'autorité saisie.

- J. Dans sa prise de position du 9 décembre 2016, la CCR conclut au rejet du recours, sous suite de frais et dépens.
- K. Il sera revenu, ci-après, en tant que besoin, sur les autres éléments du dossier.

En droit :

1. Aux termes de l'article 165 LI, le contribuable, le Service des contributions et la commune peuvent recourir contre la décision de la CCR auprès de la Cour administrative. Le délai de recours est de trente jours à partir de la communication de la décision (art. 166 al. 1 LI).

La Cour administrative est compétente pour statuer sur le recours dirigé contre les décisions de la CCR, tant en matière d'impôt d'Etat (art. 165 ss LI) qu'en matière d'IFD (art. 14 al. 1^{bis} de l'ordonnance d'exécution concernant l'impôt fédéral direct ; RSJU 648.11).

2. Lorsqu'elle statue sur l'application du droit fédéral et du droit cantonal, la Cour administrative doit rendre deux décisions, l'une pour le droit fédéral et l'autre pour le droit cantonal, qui formellement peuvent figurer dans le même acte. Les motivations doivent être séparées, ce qui n'exclut pas des renvois, et les décisions doivent contenir des dispositifs distincts ou du moins un dispositif qui distingue expressément les deux impôts (ATF 130 II 507 consid. 8.3 ; TF 2A.151/2005 du 1^{er} novembre 2005 consid. 1.2).
3. En premier lieu, il convient de déterminer si la Cour de céans est compétente pour traiter de la présente affaire, au vu de l'ordonnance de la CCR du 9 août 2016, annulant la décision attaquée et reprenant l'examen au fond du dossier. Cela revient à se demander si la CCR est en droit de procéder à un nouvel examen de sa décision, conformément à l'article 134 Cpa.
4.
 - 4.1 A teneur de l'article 134 Cpa, l'autorité de première instance peut, jusqu'à l'envoi de sa réponse au mémoire de recours, procéder à un nouvel examen de la décision attaquée.

La doctrine est divisée sur la question de savoir si, en présence de plusieurs instances de recours, la faculté de procéder à un nouvel examen de la décision attaquée appartient à une autorité inférieure de recours (BOVAY, Procédure administrative, 2^{ème} éd., Berne, 2015, p. 576 et les références citées).

L'article 134 Cpa constitue une exception à l'effet dévolutif. Cette faculté n'est offerte qu'aux autorités administratives et non aux autorités de recours (BROGLIN, WINKLER DOCOURT, Procédure administrative, Principes généraux et procédure jurassienne, Genève, Zurich, Bâle, 2015, n° 474 ; BOINAY, La procédure administrative et constitutionnelle du canton du Jura, Porrentruy, 1993, n° 2 ad art. 134). Lorsqu'il existe deux échelons de recours judiciaires, la première instance de recours n'a pas la possibilité de corriger son jugement (BOINAY, op. cit., ad art. 134 n° 2). La question peut se poser de savoir si l'autorité hiérarchique ou l'autorité de surveillance de l'instance de décision pourrait agir conformément à l'article 134 Cpa. Tel devrait être le cas puisque l'article 90 Cpa donne à ces autorités la possibilité de modifier ou d'annuler une décision administrative (BOINAY, op. cit., n°4 ad art. 134). Les instances de la juridiction administrative ne peuvent en revanche pas utiliser ce moyen. Lorsqu'une de leurs décisions a acquis force formelle de chose jugée, elle ne peut plus être modifiée ou révoquée que par une procédure de révision (BOINAY, op. cit., n° 1 ad art. 90 ; BROGLIN, WINKLER DOCOURT, op. cit., n° 532).

- 4.2 D'après une interprétation systématique du Code de procédure administrative jurassienne, contrairement aux titres 1^{er} (dispositions générales) et 2^{ème} (règles générales de procédure), qui s'appliquent tant aux autorités administratives qu'aux instances de la juridiction administrative et de la juridiction constitutionnelle (BROGLIN, WINKLER DOCOURT, op. cit., n° 95) le titre 3^{ème} (procédures devant les autorités administratives) n'est applicable qu'aux autorités administratives et le titre 4^{ème} (juridiction administrative) qu'aux instances de la juridiction administrative. L'article 90 Cpa fait partie du titre 3^{ème}.

D'après l'article 140 al. 1 LIFD, les commissions cantonales de recours en matière d'impôts doivent être des autorités indépendantes des autorités fiscales.

- 4.3 La CCR est une instance spéciale de la juridiction administrative au sens de l'article 4 al. 2 let. c Cpa. Il s'agit d'une autorité juridictionnelle (soit qui statue sur recours), qui est indépendante des autorités fiscales (voir également RJJ 1993 p. 299 ss, p. 306). On ne saurait donc considérer qu'il s'agit d'une autorité hiérarchique ou d'une autorité de surveillance au sens de l'article 90 Cpa. Dès lors, conformément à la procédure administrative jurassienne, il convient d'admettre que la CCR n'était pas en droit de procéder à un nouvel examen de sa décision sur la base de l'article 134 Cpa.

Il s'ensuit que la présente procédure de recours n'est pas devenue sans objet et que la Cour de céans reste compétente pour la traiter.

5. Est litigieuse en l'espèce la recevabilité du recours de A. auprès de la CCR.

6. *Ad IFD*

6.1 Le recourant invoque la violation de son droit d'être entendu, dans la mesure où il n'a pas reçu l'ordonnance du 15 juin 2015, raison pour laquelle il n'y a pas donné suite. L'intimé est d'avis que la question de la preuve de la réception effective de cette ordonnance peut rester ouverte puisqu'un délai supplémentaire pour motiver son recours n'était pas nécessaire, le recours étant d'emblée irrecevable, faute de motivation.

6.1.1 En vertu de l'article 140 al. 2 LIFD, le contribuable doit indiquer, dans l'acte de recours, ses conclusions et les faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve ; les documents servant de preuves doivent être joints à l'acte ou décrits avec précision. Lorsque le recours est incomplet, un délai équitable est imparti au contribuable pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité.

La possibilité de régulariser le recours est une nouveauté introduite par la LIFD, mais elle n'est pas imposée par la LHID. Le délai équitable préconisé par la doctrine est de dix jours et le recourant doit être expressément rendu attentif au risque d'irrecevabilité qu'il encourt. Un tel délai ne doit cependant pas être accordé si le mémoire lacunaire a été déposé consciemment et dans le seul but d'obtenir ainsi un délai complémentaire pour motiver le recours. Le droit à une régularisation du recours peut, sous certaines conditions, aussi découler de l'article 29 al. 1 Cst. En effet, le principe de l'interdiction du déni de justice formel comprend la prohibition de tout formalisme excessif. Il commande notamment à l'autorité d'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 (CASANOVA, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n° 25 ad art. 140 ; voir également TF 2A.418/2006 du 21 novembre 2006 consid. 5.1 ; TF 2C_26/2010 du 16 août 2010 consid. 5.2).

Des principes particuliers s'appliquent aux voies de droit contre une taxation d'office. Selon l'article 132 al. 3 LIFD, celle-ci peut être attaquée uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte, la réclamation devant en outre être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve. Or, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, ces obligations de procédure ne constituent pas de simples prescriptions d'ordre, mais des exigences formelles dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation. Ces conditions posées par l'article 132 al. 3 LIFD doivent logiquement se répercuter de la même façon sur la procédure de recours. Il en va d'ailleurs de même de la limitation du pouvoir d'examen au caractère manifestement inexact de la taxation et que le contribuable doit prouver (CASANOVA, op. cit., n° 26 ad art. 140 ; voir également CASANOVA/ZWEIFEL, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, in : Grundzüge des Steuerrechts Band/Nr. 2, 2008, n° 35).

6.1.2 A. a recouru auprès de la CCR contre la décision sur réclamation de l'intimé du 17 avril 2015, laquelle avait confirmé sa taxation d'office du 4 avril 2014 (PJ 3, 4 et 5

intimé). Contrairement à cette dernière (PJ 5 intimé), la décision du 17 avril 2015 n'indique pas la règle prévue à l'article 132 al. 3 LIFD et les conséquences en cas d'inobservation. Au contraire, elle mentionne les articles 160 al. 1 et 161 LI ainsi que l'article 140 al. 1 et al. 2 LIFD, relatifs aux taxations ordinaires (PJ 3 intimé). Dès lors, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 123 II 552), l'octroi au recourant d'un délai supplémentaire pour régulariser son recours auprès de la CCR se justifiait avant de le déclarer irrecevable. Le fait que le recours du 18 mai 2015 ait été signé par un avocat, agissant au nom du recourant, ne permet pas d'arriver à une autre conclusion, dès lors que, suite à l'hospitalisation du recourant dont fait état Me B. dans son "opposition" du 18 mai 2015, ce dernier a été mandaté dans l'urgence uniquement pour sauvegarder le délai de recours, suite à l'entretien téléphonique du recourant du même jour avec l'intimé (M. C. ; art. 16 Cpa ; MASMEJAN-FEY, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, note 9 ad art. 117). Cet acte mentionne d'ailleurs expressément que le recourant "déposera son raisonnement en temps utile après son retour de l'hôpital". Qui plus est, même si Me B. avait été en possession de la décision du 17 avril 2015, dont la référence est indiquée dans le recours du 18 mai 2015, il n'aurait pas pu savoir qu'elle portait sur une taxation d'office puisque celle-ci n'y fait aucune mention. Au demeurant, cette conclusion se justifie également compte tenu du principe de l'interdiction du formalisme excessif (TF 2A.418/2006 précité consid. 5.1 ; TF 2C_26/2010 précité consid. 5.2) et de celui de la bonne foi.

- 6.2 Au vu de ces motifs, il sied de déterminer si le recourant a reçu l'ordonnance du 15 juin 2015.

A l'instar de l'intimé, il paraît étrange que le recourant donne "spontanément" suite le 15 novembre 2015 à l'ordonnance litigieuse alors qu'il prétend ne pas l'avoir reçue. Toutefois, considérant les atteintes à la santé subies par le recourant en 2015 et le fait que ladite ordonnance a été envoyée par pli simple, la CCR doit supporter l'échec de la preuve de la réception effective de celle-ci par le recourant (BROGLIN, WINKLER DOUCOURT, op. cit., n° 81 et n° 223). Dès lors, bien que le "mémoire de recours" du 15 novembre 2015 soit intervenu postérieurement au délai imparti par l'ordonnance litigieuse, il convient de prendre en compte cet écrit pour statuer sur la question litigieuse.

- 6.3 Il suit de ce qui précède que le recours de A. auprès de la CCR était recevable s'agissant de l'IFD. Point n'est donc besoin de statuer sur les autres griefs du recourant ni d'administrer les compléments de preuve requis.

7. *Ad impôt d'Etat*

7.1

- 7.1.1 Selon les articles 161 al. 2 LI et 15 du décret concernant la CCR (ci-après décret ; RSJU : 641.611 - auquel renvoie l'article 160 al. 2 LI), le mémoire de recours doit contenir les conclusions ainsi que les motifs du recours ; les moyens de preuve à disposition doivent y être joints.

En vertu de l'article 16 du décret, si le mémoire de recours ne satisfait pas aux exigences des articles 14 et 15, ou si les motifs ou les conclusions du recourant n'ont pas la clarté nécessaire, sans que le recours soit manifestement irrecevable, la Commission impartit à l'expéditeur un bref délai pour remédier à ces informalités (al. 1). Elle l'avise en même temps que, si le délai n'est pas utilisé, elle statuera sur la base du dossier ou que, si les conclusions, les motifs ou la signature font défaut, le recours sera déclaré irrecevable (al. 2).

La teneur de l'article 16 al. 2 du décret diffère de celle de l'article 128 al. 2 et 3 Cpa. En effet, contrairement à ce qu'il en est de cette dernière disposition (BROGLIN, WINKLER DOCOURT, op. cit., n° 407 ; BOVAY, op. cit., p. 549), il ressort de l'article 16 al. 2 du décret qu'un délai supplémentaire doit être octroyé pour remédier aux informalités du recours également en l'absence de toute motivation. Dès lors, vu le texte de l'article 16 al. 2 du décret, lequel correspond à l'article 52 al. 3 PA, l'octroi d'un délai supplémentaire pour régulariser un recours est en principe nécessaire avant de le déclarer irrecevable (TF 9C_553/2008 du 6 juillet 2009 consid. 2.2 ; TF 2C_439/2011 du 4 novembre 2011 consid. 2.1 ; TF 1P.141/2004 du 10 mai 2004 consid. 2, in : RDAF 2005 I 58 et les références citées, notamment ATF 112 Ib 634). Cette conclusion s'impose en principe également compte tenu de la nature particulière de la matière (art. 8 al. 2 Cpa).

Par ailleurs, il sied de rappeler, s'agissant d'un recours en matière de taxation d'office, que la décision du 17 avril 2015 n'indique pas les exigences de motivation formelles particulières de l'article 157 al. 3 LI (taxation manifestement inexacte; cf. consid. 6.1.1 et 6.1.2).

- 7.1.2 Les considérations relatives à l'IFD s'appliquant mutatis mutandis à l'impôt d'Etat au vu de l'harmonisation des dispositions applicables en l'occurrence (art. 48 al. 2 LHID ; art. 157 al. 3 LI), il en résulte dès lors, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 123 II 552), que l'octroi au recourant d'un délai supplémentaire pour régulariser son recours auprès de la CCR contre la décision sur réclamation de l'intimé du 17 avril 2015, portant sur la taxation d'office du 4 avril 2014, se justifiait avant de le déclarer irrecevable.
- 7.2 Ainsi, en prenant en compte le "mémoire de recours" du 15 novembre 2015 pour statuer sur la question litigieuse (cf. consid. 6.2 ci-dessus), il convient d'admettre que le recours de A. auprès de la CCR était recevable également s'agissant de l'impôt d'Etat. Point n'est donc besoin de statuer sur les autres griefs du recourant ni d'administrer les compléments de preuve requis.

Ad IFD et ad Impôt d'Etat

8. Dans la mesure où le seul objet de la contestation porte sur la recevabilité du recours auprès de la CCR, les griefs de A. relatifs au fond de l'affaire sont irrecevables tant en ce qui concerne l'IFD que l'impôt d'Etat.

9. Le présent recours doit donc être admis tant en ce qui concerne l'IFD que l'impôt d'Etat et la décision attaquée annulée. Le dossier doit être renvoyé à la CCR pour qu'elle statue sur le fond.
- 10.
- 10.1 Au vu du résultat auquel il est parvenu, les frais de la procédure doivent être laissés à la charge de l'Etat (art. 219 et 223 Cpa) et une indemnité de dépens à payer par l'intimé doit être allouée au recourant (art. 227 al. 1 Cpa).
- 10.2 Les dépens du recourant doivent être taxés conformément à l'ordonnance fixant le tarif des honoraires d'avocat (RSJU 188.61 ; ci-après : l'ordonnance).

Aux termes de l'article 3 de l'ordonnance, la rémunération de l'avocat comprend le remboursement des honoraires et des débours et vacations qui sont justifiés et nécessaires aux besoins de la cause, ainsi qu'un montant correspondant à la taxe sur la valeur ajoutée. Selon l'article 8 de l'ordonnance précitée, pour déterminer le temps nécessaires aux besoins de la cause, l'autorité compétente prend notamment en considération les éléments suivants : la nature de la cause ; l'importance de la cause, notamment, cas échéant, sa valeur litigieuse ; la difficulté en fait et en droit ; la responsabilité que l'avocat a assumée ; le travail de l'avocat ou encore le contenu de la note d'honoraires. Le tarif horaire d'un avocat indépendant est de CHF 270.- (art. 7 de l'ordonnance).

L'autorité cantonale chargée de fixer l'indemnité de dépens jouit d'un large pouvoir d'appréciation (ATF 111 V 49 consid. 4a ; 110 V 365 consid. 3c ; SVR 2001 AHV no 4 p. 12 consid. 3b). En règle ordinaire, les honoraires d'avocat sont fixés en fonction de l'importance et de la difficulté du litige, ainsi que d'après le travail et le temps que le mandataire a dû y consacrer. L'activité de celui-ci ne doit être prise en considération que dans la mesure où elle s'inscrit raisonnablement dans le cadre de l'accomplissement de sa tâche, à l'exclusion de démarches inutiles ou superflues. (ATF 111 V 48 consid. 4a).

Le temps consacré à la défense du client et les actes effectués ne peuvent dès lors être pris en considération sans distinction. Ainsi, le juge peut d'une part revoir le travail allégué par l'avocat, s'il l'estime exagéré en tenant compte des caractéristiques concrètes de l'affaire, et ne pas rétribuer ce qui ne s'inscrit pas raisonnablement dans le cadre de l'accomplissement de la tâche du défenseur ; d'autre part, il peut également refuser d'indemniser le conseil pour des opérations qu'il estime inutiles ou superflues. L'avocat doit toutefois bénéficier d'une marge d'appréciation suffisante pour déterminer l'importance du travail qu'exige l'affaire (ATF 109 IA 107 consid. 3b).

Il convient d'apprécier sur la base de ces motifs, en particulier de l'ampleur de l'activité du mandataire du recourant, la note d'honoraires produite faisant état d'honoraires à raison de CHF 4'522.50 équivalant à une activité de 1005 minutes (16.75h) pour la présente procédure de recours, plus débours et TVA.

S'agissant des activités comptabilisées, il y a lieu de relever ce qui suit :

- Il est fait état de 3 conférences à client, dont une téléphonique, à raison de 130 minutes au total, ce qui est excessif au vu des questions de fait à examiner. 60 minutes peuvent être admises à ce titre.
- A teneur de la circulaire N 12 du Tribunal cantonal du 26 août 2015 relative à la fixation des honoraires d'avocat en justice, les lettres-types, telles que demandes de prolongation de délai, consultation de dossier, retour de dossier, sont indemnisées à hauteur de 5 minutes maximum. Il en va ainsi des courriers à la Cour de céans des 20 septembre, 11 octobre et 2 novembre 2016 de même que ceux accompagnant le mémoire de recours du 30 mai 2016, respectivement la prise de position du 23 novembre 2016 qui doivent être pris en compte à raison de 5 minutes chacun, et non 10 minutes tel que comptabilisé, ce qui représente au total 25 minutes.
- Le poste "Courrier à client" est comptabilisé à 22 reprises à raison de 5 minutes (9 fois), voire même 10 minutes (13 fois), représentant un total de 175 minutes. Au vu de la question litigieuse limitée à la recevabilité du recours devant la CCR, l'ampleur d'une telle correspondance n'est pas justifiée. Il en va de même des copies des différentes pièces et actes de procédure du dossier adressés au client. La transmission en copie d'une lettre ou d'un acte de l'autorité ne peut être prise en compte à titre d'activité déployée par l'avocat, s'agissant d'un pur travail de secrétariat. Il s'agit de frais généraux de l'avocat, qui sont compris dans l'indemnité horaire de 270 francs (cf. TC VD, CREP 2015/724 décision n° 625 consid. 2.1).
- Les honoraires afférents aux autres courriers doivent, pour le surplus, être admis conformément à la note d'honoraires, soit les courriers à la CCR et à l'intimé des 20 et 24 mai 2016, à raison au total de 20 minutes ;
- il est enfin comptabilisé au titre de "Préparation recours", le 30 mai 2016 (330 minutes), "Courrier à TC" les 26 août (20 minutes) et 1^{er} septembre 2016 (30 minutes), "Préparation réponse" le 23 novembre 2016 (210 minutes), "Courrier à TC" le 11 janvier 2017 (10 minutes) et "Courriers finaux et archivage du dossier" (30 minutes) soit un total de 630 minutes, ce qui est également excessif. La défense des intérêts du recourant, compte tenu de l'objet du recours et du fait que la cause ne présentait pas une complexité particulière, ne nécessitait pas d'y consacrer autant de temps. Un total de 7 heures apparaît largement suffisant, soit 4 heures consacrée à la préparation du recours du 30 mai 2016, 2 heures à celle de la prise de position du 23 novembre 2016 et 1 heure pour les autres correspondances.

Il s'ensuit que les dépens doivent être taxés comme suit: honoraires: CHF 2'362.50 (8.75 h x CHF 270), débours : CHF 188.70, TVA : CHF 204.10, soit un total de CHF 2'755.30.

**PAR CES MOTIFS
LA COUR ADMINISTRATIVE**

Ad IFD et ad Impôt d'Etat

admet

le recours ; partant,

annule

la décision de la Commission cantonale des recours du 22 avril 2016 ;

renvoie

le dossier à la CCR pour nouvelle décision au sens des considérants ;

laisse

les frais de la procédure à la charge de l'Etat ;

ordonne

la restitution au recourant de son avance de frais, par CHF 800.- ;

alloue

au recourant une indemnité de dépens de CHF 2'755.30 (débours et TVA comprise), pour la procédure de recours, à payer par l'intimé ;

informe

les parties des voies et délai de recours selon avis ci-après ;

ordonne

la notification de la présente décision :

- au recourant, par son mandataire, Me Cédric Baume, avocat à Delémont ;
- à l'intimé, le Service des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont ;
- à la Commission cantonale des recours, Case postale, 2800 Delémont ;
- à l'Administration fédérale des contributions, section IFD, 3003 Berne.

Porrentruy, le 23 février 2017

AU NOM DE LA COUR ADMINISTRATIVE

Le président a.h. :

La greffière :

Daniel Logos

Julia Friche-Werdenberg

Communication concernant les moyens de recours :

*Le présent arrêt peut faire l'objet, **dans les trente jours** suivant sa notification, d'un recours au Tribunal fédéral. Le recours en matière de droit public s'exerce aux conditions des articles 82 ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF - RS 173.110), le recours constitutionnel subsidiaire aux conditions des articles 113 ss LTF. Le mémoire de recours doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; il doit être rédigé dans une B.ue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. Les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. Si le recours n'est recevable que s'il soulève une question juridique de principe, il faut exposer en quoi l'affaire remplit cette condition. Les pièces invoquées comme moyens de preuve doivent être jointes au mémoire, pour autant qu'elles soient en mains de la partie; il en va de même de la décision attaquée.*