



100 16 181

200 16 140

La commune: C. _____

No. GCP: _____

La notification: 16.6.2017 PKA/CLE/cbi

COMMISSION DES RECOURS EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Le 16 juin 2017

Le président 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 concernant l'impôt fédéral direct du 18 octobre 2000, au sujet des recours introduits par

A. _____

représenté par

B. _____ SA

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 2012 (taxation spéciale)

constate en fait:

A. A. _____ (recourant), né le 1^{er} octobre 1952, a cessé d'exercer son activité professionnelle indépendante au 31 août 2012. L'immeuble feuillet n° 1. _____ de D. _____, qui faisait jusque-là partie de la fortune commerciale du recourant, a donc été transféré à la fortune privée, entraînant la dissolution des réserves latentes sur l'immeuble en question. Dans le cadre d'une taxation spéciale, l'Intendance des impôts du canton de Berne, Région _____ (Intendance des impôts), a taxé le recourant, par décisions du 8 septembre 2015, sur la base d'un bénéfice de liquidation de CHF 43'483.-- pour les impôts cantonaux et de CHF 265'783.-- pour l'impôt fédéral direct. Les impôts résultant de cette taxation se montaient au total à CHF 6'083.45 (dossiers de l'instance précédente, pag. 38-32).

B. Le recourant, représenté par B. _____ SA (représentante), a formé réclamation le 2 octobre 2015 contre les décisions de taxation (pag. 83). La représentante a considéré que la valeur vénale de l'immeuble mentionné de CHF 400'000.-- prise en compte dans le calcul du bénéfice de liquidation effectué par l'Intendance des impôts n'était pas appropriée. Elle précise que le recourant avait acheté l'immeuble en 2008 pour CHF 145'000.--. Ce prix, bien qu'inférieur à la valeur officielle, tenait compte de l'état actuel du bâtiment. Il avait été fixé sur la base d'une estimation effectuée par l'architecte E. _____. Les parties au contrat n'avaient aucun lien de famille entre elles et il n'y avait aucune volonté de donation. L'Intendance des impôts ayant exigé le 27 octobre 2015 que la représentante remette une estimation actuelle de la valeur vénale (pag. 68), une expertise de l'architecte F. _____ datée du 10 novembre 2015 a été remise le 16 novembre 2015 (pag. 67-62). La valeur vénale de l'immeuble feuillet n° 1. _____ y était estimée à CHF 230'000.--. L'Intendance des impôts a ensuite chargé la section Evaluation officielle de constater la valeur vénale de l'immeuble en question au 31 décembre 2012 (pag. 61). Celle-ci est arrivée à la conclusion en date du 8 février 2016 que la valeur vénale était de CHF 370'000.-- (pag. 52). Au nom du recourant, la représentante a contesté par lettre du 16 mars 2016 les conclusions finales de la section Evaluation officielle (pag. 50) et a en outre requis que seule la différence entre les dépenses d'investissements et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu soit imposée au niveau de l'impôt fédéral direct. L'Intendance des impôts a répondu en date du 24 mars 2016 que la décision sur réclamation était déjà en traitement dans son système et a prié le recourant de se référer aux voies de droit (pag. 49). Par décision sur réclamation du 12 avril 2016, la réclamation concernant les impôts cantonaux a été rejetée et le bénéfice de liquidation imposable de CHF 43'483.-- a été confirmé (pag. 85). Le même jour, la réclamation concernant l'impôt fédéral direct a été partiellement admise et le bénéfice de liquidation imposable a été fixé à CHF 238'783.-- avec renvoi à la constatation de la nouvelle valeur vénale par la section Evaluation officielle de CHF 370'000.-- (pag. 84).

C. Par courrier du 2 mai 2016, la représentante 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 sur réclamation. Elle demande de fixer la valeur vénale de l'immeuble n° 1._____ transféré dans la fortune privée à CHF 230'000.--. De plus, elle demande que les faits justifiant un différé prévus par la loi soient pris en compte dans le cadre de l'imposition des réserves latentes. Elle demande finalement de tenir compte, dans l'attribution des frais de procédure, du fait que l'Intendance des impôts n'a pas donné au contribuable la possibilité de prendre position concernant l'expertise de la section Evaluation officielle.

D. L'Intendance des impôts s'est prononcée sur les recours par mémoire de réponse du 6 juillet 2016 et a conclu à leur «rejet partiel». Elle maintient son avis selon lequel la valeur vénale établie dans le rapport d'expertise de la section Evaluation officielle de CHF 370'000.-- est correcte. En revanche, le fait justifiant un différé revendiqué par le recourant concernant la taxation de l'impôt fédéral direct est réalisé, raison pour laquelle le recours concernant l'impôt fédéral direct doit être approuvé. Le recourant a toutefois revendiqué le fait justifiant un différé pour la première fois en date du 16 mars 2016, raison pour laquelle la totalité des frais de procédure doit être mise à sa charge, malgré le gain de cause partiel. Le recours concernant les impôts cantonaux doit en revanche être rejeté, car le canton de Berne étant un canton dit «moniste» au niveau de l'imposition spéciale des gains immobiliers, le transfert dans la fortune privée de l'immeuble commercial n'est pas considéré comme une réalisation systématique de l'impôt. L'Intendance des impôts rejette les allégations selon lesquelles la valeur vénale de l'immeuble en question a été estimée de manière arbitraire à l'origine. Elle estime ne pas non plus avoir violé le droit d'être entendu du recourant.

E. Par courrier du 25 août 2016, la représentante a pris position sur le mémoire de réponse et a confirmé ses points de vue.

F. Le 6 décembre 2016, la Commission des recours en matière fiscale a mandaté l'architecte G._____ d'estimer dans le cadre d'une expertise la valeur vénale de l'immeuble feuillet n° 1._____ de D._____ au 31 décembre 2012. Dans l'expertise datée du 28 février 2017, l'expert arrive à la conclusion que la valeur vénale se monte à CHF 390'000.--. Aussi bien l'Intendance des impôts que la représentante ont déclaré accepter le rapport d'expertise de G._____ (courriers du 24.3.2017, resp. du 12.4.2017).

G. Les autres arguments des parties seront examinés dans les considérants en droit ci-après, dans la mesure où ils sont significatifs 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 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 l'annulation de la décision sur réclamation concernant l'impôt fédéral direct (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]). Il y a donc lieu d'entrer en matière sur le recours concernant l'impôt fédéral direct, qui a été remis en temps utile et en bonne et due forme. Au sujet de la question de l'entrée en matière concernant les impôts cantonaux et communaux, voir cons. 2.3 ci-après.

Comme le montant litigieux n'excède pas CHF 10'000.--, le présent jugement est de la compétence du juge unique (art. 70, al. 4, lit. c de la loi du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM; RBS 161.1]).

2. Dans le cas présent, le montant du bénéfice de liquidation imposable pour l'année fiscale 2012 est litigieux.

2.1 Selon l'article 43a, alinéa 1 LI et l'article 37b, alinéa 1 LIFD, le total des réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices commerciaux est notamment imposable séparément des autres revenus à un barème réduit si le contribuable âgé de 55 ans révolus cesse définitivement d'exercer son activité lucrative indépendante. Le fait que les conditions de cette imposition privilégiée des bénéfices de liquidation soient remplies dans le cas présent n'est pas contesté par les parties, à juste titre.

2.2 D'une manière générale, la réalisation de réserves latentes signifie l'aliénation d'un actif du bilan à un prix supérieur à la valeur comptable. Par conséquent, aussi bien selon l'article 21, alinéa 2 LI que selon l'article 18, alinéa 2 LIFD, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert de valeurs patrimoniales de la fortune commerciale dans la fortune privée (prélèvement privé) est assimilé à une aliénation proprement dite. En effet, les bénéfices en

capital sur la fortune privée sont exonérés d'impôts, autrement dit les réserves latentes constituées au cours de l'activité commerciale ne peuvent plus être imposées lors d'une aliénation ultérieure. Si les valeurs patrimoniales transférées sont des immeubles, les conséquences fiscales varient entre Confédération et canton: alors que la LIFD ne fait en principe pas de différence entre fortune immobilière et mobilière (cf. à ce sujet cons. 3 ci-après), selon l'article 21, alinéa 3 LI, les bénéfices provenant d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale et les réévaluations comptables opérées sur ces mêmes immeubles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement. Ce montant est désigné par le terme «amortissements récupérés». La raison de cette réglementation est que le canton de Berne soumet aussi les immeubles de la fortune commerciale à l'impôt sur les gains immobiliers (système moniste). Un prélèvement privé ne représente pas une aliénation selon le droit de l'impôt sur les gains immobiliers. Ce n'est qu'en cas de vente ultérieure que la différence entre le revenu réalisé et les dépenses d'investissement (et dans une certaine mesure les réserves latentes) est imposée.

2.3 Il ressort de la clôture annuelle au 31 août 2012 que la valeur comptable de l'immeuble n° 1. _____ a passé de CHF 111'000.-- à CHF 153'000.--, montant légèrement supérieur au prix d'achat de CHF 145'000.--, et correspondrait ainsi aux dépenses d'investissement. La différence de CHF 42'000.-- est désignée comme étant une «réintégration d'amortissements / dissolution réserves latentes» et a par conséquent été comptabilisée en tant que résultat exceptionnel (pag. 4 et 1). Sur le formulaire 9 de la déclaration d'impôt 2012, le recourant a déclaré un bénéfice de liquidation d'un montant total de CHF 43'483.-- (pag. 11). L'Intendance des impôts a repris ce montant dans la taxation spéciale des impôts cantonaux et l'a maintenu dans la décision sur réclamation. La valeur vénale contestée de l'immeuble n° 1. _____ ne joue donc aucun rôle pour les impôts cantonaux. La représentante se réfère certes dans le titre du mémoire de recours expressément aux «impôts cantonal et communal» mais ne précise pas dans quelle mesure le recourant n'est pas d'accord avec la taxation spéciale. Le renvoi général à l'article 8, alinéa 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) n'est d'aucun secours car cette norme a une importance uniquement pour les cantons appliquant le système dualiste, où les gains sur les immeubles dans la fortune commerciale sont soumis à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice (Reich/von Ah in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3^e éd., 2017, n° 52c ad art. 8 LHID). En ce qui concerne les impôts cantonaux, le recourant n'a donc pas un intérêt digne de protection à l'annulation de la décision sur réclamation, raison pour laquelle il n'est pas possible d'entrer en matière sur le recours (art. 195, al. 2 LI en relation avec les art. 86 et 65 LPJA).

3. Tel qu'expliqué sous cons. 2.2 ci-dessus, en cas de prélèvement privé d'un immeuble, la différence totale entre valeur comptable et valeur vénale doit en principe être imposée en tant que revenu de l'activité lucrative indépendante selon le droit fiscal fédéral.

3.1 Dans le cadre de la réforme de l'imposition des entreprises II entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2011, cette conséquence fiscale a été atténuée dans la mesure où dorénavant, le contribuable peut demander que seule la différence entre les dépenses d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu soit imposée au moment du transfert d'un immeuble des actifs immobilisés de la fortune commerciale à la fortune privée. L'imposition des autres réserves latentes en tant que revenu de l'activité lucrative indépendante est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble (art. 18a, al. 1 LIFD). Le contribuable peut donc obtenir qu'au moment du prélèvement privé, seuls les amortissements récupérés soient imposés aussi en matière d'impôt fédéral direct. Si le contribuable ne demande pas de différé de l'imposition, toutes les réserves latentes sont cependant imposées au moment du prélèvement privé (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3^e éd., 2016, n° 11 ad art. 18a LIFD). Le fait que le contribuable ait le droit de choisir est judicieux, car un différé de l'imposition n'est pas avantageux dans toutes les constellations: si l'immeuble concerné par le différé est effectivement aliéné ultérieurement, le produit alors réalisé est déterminant pour le calcul des réserves latentes imposables. Une augmentation de la valeur survenue uniquement après le prélèvement privé serait aussi soumise à l'impôt en tant que revenu (Julia von Ah in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], n° 11 ad art. 18a LIFD). Si, en revanche, au moment du prélèvement privé, toutes les réserves latentes sont imposées sur la base de la valeur vénale actuelle (estimée), l'impôt fédéral direct n'est plus dû en cas d'aliénation ultérieure - une éventuelle augmentation de valeur après le prélèvement privé serait alors exonérée d'impôt.

3.2 Cet effet est encore plus marqué lorsque, comme dans la constellation présente, les conditions d'une imposition privilégiée du bénéfice de liquidation selon l'article 37b LIFD sont remplies au moment du transfert de l'immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée. Si le différé de l'imposition selon l'article 18a, alinéa 1 LIFD est demandé, seuls les amortissements récupérés seront imposés au barème spécial réduit. Les autres réserves latentes le cas échéant réalisées ultérieurement lors de la vente de l'immeuble devraient en revanche être imposées avec le revenu restant au barème normal (art. 3, al. 1 de l'ordonnance du 17 février 2010 sur l'imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante [OIBL; RS 642.114]; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n° 25 ad art. 18a LIFD).

3.3 Dans le cas présent, il faut en outre préciser que le recourant a donné l'immeuble n° 1. _____ à ses filles H. _____ et I. _____ en date du 1^{er} juin 2011 déjà (inscription au registre foncier), soit avant la fin de l'activité lucrative indépendante, tout en se réservant le droit d'usufruit gratuit et viager. Ce transfert ne change rien à la situation fiscale: selon l'article 11 LI, l'usufruitier ou l'usufruitière est imposée sur les biens grevés d'usufruit et sur leurs revenus. Il en va de même en ce qui concerne les revenus pour l'impôt fédéral direct, même si la LIFD ne contient pas de norme concordante à l'article 11 LI (Zwahlen/Lissi in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3^e éd., 2017, n° 11 ad art. 21 LIFD). Après la donation, l'immeuble est aussi resté dans la fortune commerciale du recourant (voir concernant cette thématique: <<http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch>>; Rubriques «Thèmes / Le revenu et la fortune / Article 19 LI / Remise d'un domaine agricole», let. D avec renvoi à la décision de principe de la Commission des recours en matière fiscale n° 100.2012.26 du 18.6.2013). Selon la Commission des recours en matière fiscale, la donation, sous réserve de l'usufruit, ne fait donc pas obstacle à un différé de l'imposition selon l'article 18a LIFD. La charge fiscale latente des réserves latentes non imposées lors du prélèvement privé passera avec la fin de l'usufruit du recourant aux propriétaires (cf. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n° 22 ad art. 18a LIFD; Julia von Ah, op. cit., n° 15 ad art. 18a LIFD).

4. En ce qui concerne l'impôt fédéral direct, la représentante demande d'une part de fixer la valeur vénale de l'immeuble n° 1. _____ à CHF 230'000.-- conformément à l'estimation établie par l'architecte F. _____. D'autre part, elle demande que le différé de l'imposition selon l'article 18a, alinéa 1 LIFD soit accordé au recourant. Il ressort des considérants précédents que ces deux conclusions se contredisent quelque peu. La valeur vénale au moment du prélèvement privé importe peu lorsque suite au différé, seuls les amortissements récupérés sont imposés. (A moins que la valeur vénale soit inférieure aux dépenses d'amortissement, ce qui n'est pas invoqué ici). La représentante n'a pas expliqué le rapport entre ses différentes conclusions. La question de savoir si le différé selon l'article 18a, alinéa 1 LIFD n'est demandé que si la valeur vénale considérée comme correcte par la Commission des recours en matière fiscale est (nettement) supérieure aux CHF 230'000.-- demandés n'est pas claire. Il ressort de ce qui suit qu'il n'est cependant pas nécessaire de clarifier de manière exhaustive ce qu'il en est.

5. Dans la procédure de réclamation, la représentante a d'abord contesté uniquement la valeur vénale prise en compte par l'Intendance des impôts dans le cadre de la taxation spéciale, à savoir CHF 400'000.--, et a remis sur demande de l'Intendance des impôts une expertise privée dans laquelle la valeur vénale a été chiffrée à CHF 230'000.--. L'Intendance des impôts a ensuite fait contrôler la valeur vénale par la section Evaluation officielle, qui a constaté la valeur vénale à CHF 370'000.--. Le rapport d'expertise correspondant a été envoyé le 7 mars

2016 par l'Intendance des impôts à la représentante, apparemment sans commentaire (voir note manuscrite à la pag. 52). Dans la réponse du 16 mars 2016, la représentante a exigé pour la première fois le différé de l'imposition selon l'article 18a, alinéa 1 LIFD. Ce courrier n'a plus été pris en compte par l'Intendance des impôts, au motif que la décision sur réclamation était déjà en cours de traitement (voir let. B ci-dessus).

5.1 L'Intendance des impôts reproche dans son mémoire sur recours le fait que le recourant, respectivement sa représentante, ait revendiqué pour la première fois en date du 16 mars 2016 le fait justifiant un différé de l'imposition selon l'article 18a, alinéa 1 LIFD, soit lorsque la procédure de réclamation était déjà fixée et déterminée. Elle part du principe que si la déclaration en question avait été faite plus tôt, cela aurait évité sans aucun doute le recours. Ce raisonnement ne peut être suivi. Il ressort du cons. 3.1 s ci-dessus que le montant des réserves latentes imposables et par conséquent la valeur vénale prise en compte par les autorités fiscales peuvent jouer un rôle important pour la question de savoir si le différé selon l'article 18a, alinéa 1 LIFD doit être demandé. Le recourant – nota bene suite à la demande de l'Intendance des impôts à ce sujet – ayant fait établir une expertise à ses frais dans le cadre de laquelle la valeur vénale a été chiffrée à CHF 230'000.--, il ne peut pas lui être reproché d'avoir d'abord renoncé à revendiquer le différé de l'imposition.

5.2 Il convient plutôt d'examiner si l'Intendance des impôts a octroyé le droit d'être entendu au recourant. Le droit d'être entendu ancré à l'article 29, alinéa 2 de la Constitution fédérale (Cst.; RS 101) inclut en autres le droit de se prononcer sur le résultat d'une administration des preuves (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n° 2 ad art. 114 LIFD). Cet aspect partiel du droit d'être entendu est aussi explicitement mentionné à l'article 24 LPJA. Selon cet article, les preuves importantes doivent être soumises à la partie et elle doit pouvoir prendre position à ce sujet. Il est possible d'y renoncer uniquement lorsque la requête de la partie est entièrement acceptée (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 1997, n° 2 ss ad art. 24 LPJA). Dans le cas présent, le rapport d'expertise établi par la section Evaluation officielle, selon lequel la valeur vénale est supérieure de CHF 140'000.-- à l'expertise mandatée par la partie, constitue un résultat d'administration de preuve important. L'Intendance des impôts a certes fait parvenir le document à la représentante le 7 mars 2016, mais sans lui donner l'occasion de prendre position. De plus, l'Intendance des impôts n'a de fait pas permis à la représentante de prendre position sur le rapport d'expertise, ayant clôturé la procédure de réclamation peu après. Par conséquent, l'Intendance des impôts n'a pas pris en compte la réponse de la représentante reçue le 17 mars 2016 et a renvoyé le recourant à la Commission des recours en matière fiscale. Le recourant n'a donc pas eu l'occasion dans la procédure de réclamation de demander le différé de l'imposition selon l'article 18a,

alinéa 1 LIFD en ayant connaissance de la valeur vénale constatée par la section Evaluation officielle. L'Intendance des impôts a donc violé le droit d'être entendu du recourant. Tel que cela ressort du considérant ci-après, même si cette violation du droit d'être entendu aurait dû en principe être réparée dans la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale, il est dans le cas présent opportun de retourner l'affaire à l'Intendance des impôts pour poursuite de la procédure de réclamation.

6. Certes, la procédure de recours devant la Commission des recours en matière fiscale aurait pu être empêchée si l'Intendance des impôts avait envoyé le rapport d'expertise au recourant pour prise de position et si celui-ci avait ensuite demandé sans équivoque le différé de l'imposition selon l'article 18a, alinéa 1 LIFD. En revanche, le recourant, respectivement sa représentante, est responsable de la procédure complexe menée par la Commission des recours en matière fiscale, y compris de l'établissement d'une expertise externe. Au lieu de demander un différé de l'imposition, ils ont aussi attaqué la valeur vénale constatée par l'instance précédente. Il ressort des considérants ci-dessus que cela est légitime, car la décision pour ou contre un différé de l'imposition selon l'article 18a, alinéa 1 LIFD peut dépendre dans une large mesure du montant des réserves latentes imposables et donc de la valeur vénale estimée. Par conséquent, le recourant a effectivement un effet légitime à sa constatation.

Pour établir la valeur vénale, l'architecte mandaté par la Commission des recours en matière fiscale est parti d'un revenu locatif annuel net de CHF 22'000.-- pour le bâtiment rénové (après déduction de tous les frais d'exploitation et d'entretien) et a calculé, en se basant sur un taux de capitalisation de 3.75 %, une valeur de rendement de CHF 587'000.--. Après déduction des frais d'entretien nécessaires à la rénovation de CHF 194'000.--, il en est résulté une valeur vénale (arrondie) de CHF 390'000.-- au 31 décembre 2012. Aussi bien la représentante que l'Intendance des impôts ont déclaré par courrier du 12 avril 2017, respectivement du 24 mars 2017, accepter le résultat de l'expertise G._____. Des explications supplémentaires sont donc superflues. A titre de décision incidente, force est donc de constater que la valeur vénale de l'immeuble n° 1._____ de D._____ s'élevait au 31 décembre 2012 à CHF 390'000.--. La décision sur réclamation du 12 avril 2016 doit cependant être annulée en ce qui concerne l'impôt fédéral direct pour cause de violation du droit d'être entendu et l'affaire doit être renvoyée à l'Intendance des impôts pour poursuite de la procédure de réclamation dans le sens des considérants. L'occasion doit être donnée au recourant de se prononcer de manière contraignante en faveur ou en défaveur du différé de l'imposition selon l'article 18a, alinéa 1 LIFD. Le recours concernant l'impôt fédéral direct est donc partiellement admis.

7. Vu l'issue de la présente procédure, une part de l'ensemble des frais de celle-ci, y compris une part des éventuels frais d'expertise ou d'autres frais externes, doit être mise à la charge

du recourant (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]). Il y a lieu de prendre en compte d'une part le fait que le recourant n'a pas eu la possibilité, en raison de la violation par l'Intendance des impôts du droit d'être entendu, de revendiquer dans le cadre de la procédure de réclamation le différé de l'imposition selon l'article 18a, alinéa 1 LIFD. D'autre part, il a causé en attaquant sans succès la valeur vénale constatée par l'instance précédente une procédure complexe et notamment une expertise externe relativement coûteuse. Le recourant obtient donc partiellement gain de cause. Les frais de procédure, d'un montant total de CHF 4'008.05 (composés d'émoluments de justice à hauteur de CHF 1'000.-- et de frais d'expertise à hauteur de CHF 3'008.05), sont mis à charge du recourant à hauteur de 50 %, soit CHF 2'004.--.

8. Comme le recourant est représenté dans la présente procédure et que cette dernière lui a occasionné des frais indispensables et relativement élevés, il lui est alloué une indemnité 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]). Celle-ci est fixée dans la mesure où le recourant obtient gain de cause, selon le tarif-cadre prévu (art. 11 de l'ordonnance sur le tarif applicable au remboursement des dépens [ordonnance sur les dépens, ORD; RSB 168.811] et sur la base de la note de frais présentée. Elle s'élève ainsi à un total de CHF 500.-- (TVA de 8 % comprise).

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

1. Le recours concernant les impôts cantonaux est irrecevable.
2. Le recours concernant l'impôt fédéral direct est admis dans la mesure où la décision sur réclamation du 12 avril 2016 est annulée et l'affaire est renvoyée à l'Intendance des impôts pour poursuite de la procédure de réclamation dans le sens des considérants.
3. Il est établi que la valeur vénale de l'immeuble feuillet n° 1. _____ de D. _____ s'élevait à CHF 390'000.-- au 31 août 2012.
4. Les frais de la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale, d'un total de CHF 4'008.05 (y compris les frais de l'expert mandaté de CHF 3'008.05 et le montant forfaitaire de CHF 1'000.--), sont mis à charge du recourant proportionnellement, à hauteur de CHF 2'004.--.

5. Il est alloué au recourant une indemnité de dépens de CHF 500.-- (TVA de 8 % comprise).
6. **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.

7. La présente décision est notifiée à:
- B._____ SA à l'intention de A._____
 - l'Intendance des impôts du canton de Berne
 - l'Administration fédérale des contributions
 - la Commune de C._____

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

Le président

Le greffier

Kästli

Leumann