



100 18 605

La commune: E. _____

No. GCP: _____

No. GCP: _____

La notification: 4.6.2020 PKA/TMI/cbi

COMMISSION DES RECOURS EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Séance du 4 juin 2020

Composition de la chambre: Kästli, juge à titre principal; Junod et Lüthi, juges spécialisés;
Mion, greffier

Recours formé par

A. _____

B. _____

représentés par

C. _____,

contre

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

relatif à l'impôt sur le gain immobilier 2012

constate en fait:

A. Par contrat de vente du 12 décembre 2012 (dossier de l'Intendance des impôts, pag. 83), A._____ et B._____ (ci-après: les recourants) ont acheté à D._____ (ci-après: le vendeur) les immeubles feuillets no _____, _____, _____ et _____ de la commune de E._____; il s'agit de parts de propriété par étage (PPE), qu'ils ont acquises en copropriété pour une moitié chacun. Le vendeur n'ayant pas soumis de déclaration fiscale relative à l'impôt sur les gains immobiliers, l'Intendance des impôts, section Impôt sur les gains immobiliers (ci-après: l'Intendance des impôts), lui a notifié une taxation par appréciation en date du 14 septembre 2016 (pag. 14). Par lettre du 16 février 2017 (pag. 2) adressée au bureau du registre foncier du Jura bernois, l'Intendance des impôts a requis l'inscription d'une hypothèque légale en garantie de l'impôt sur les gains immobiliers, à charge des immeubles vendus. Le 8 mars 2018 (pag. 5), elle a informé les recourants que le vendeur ne s'était pas acquitté de sa créance fiscale et qu'en raison de l'hypothèque légale grevant les immeubles, ils étaient tenus, en tant qu'acheteurs, de payer l'impôt dû.

B. Les recourants, représentés par M^e C._____ (ci-après: le représentant), ont demandé que soient rendues une décision de constatation du droit de gage et une décision de taxation pour la personne propriétaire de l'objet. Le 30 avril 2018, l'Intendance des impôts a rendu une décision de constatation du droit de gage et une décision de taxation pour la personne propriétaire de l'objet (pag. 16) établissant le gain immobilier à CHF 293'000.-- et la créance fiscale à CHF 114'940.25.

C. Par l'intermédiaire de leur représentant, les recourants ont formé réclamation le 1^{er} juin 2018 (pag. 113), contestant le montant de CHF 25'000.-- retenu à titre d'impenses par l'Intendance des impôts dans sa décision de taxation par appréciation et demandant que soient prises en compte des impenses additionnelles. Ils font valoir qu'avec l'aide de la Caisse d'Epargne F._____ SA, qui avait octroyé au vendeur un crédit à la construction, il a été possible d'établir que des factures d'un montant total de CHF 199'190.90 ont été acquittées pour des travaux réalisés sur les immeubles en cause. En outre, plusieurs postes supplémentaires doivent être pris en considération, tels que le prix d'acquisition, les frais liés à la constitution de la PPE, la construction d'un balcon ainsi que divers autres travaux, pour un montant global de CHF 133'690.--. Ainsi, selon les recourants, le montant total minimal des dépenses d'investissement à prendre en compte est de CHF 332'880.80. Les recourants ont également produit une facture de CHF 24'732.-- ne concernant que leur appartement, ainsi que des factures portant sur l'ensemble de la PPE, à retenir au prorata des millièmes, soit à hauteur de CHF 18'400.--. Par ailleurs, ils font valoir que le vendeur n'ayant nullement rempli son devoir de collaboration à l'égard des autorités fiscales, certains éléments leur faisaient défaut pour

motiver leur réclamation. Ils requièrent par conséquent que soit effectuée une expertise afin de déterminer la valeur des travaux exécutés.

D. Par décision sur réclamation pour la personne propriétaire de l'objet du 29 novembre 2018 (pag. 118 ss), l'Intendance des impôts a admis partiellement la réclamation et réduit le gain immobilier imposable à CHF 75'500.--, d'où une créance fiscale de CHF 22'519.90 (cf. détails du calcul pag. 114). L'Intendance des impôts a retenu la plupart des impenses invoquées, mais sans prendre en compte le montant de CHF 20'000.-- versé au vendeur par les recourants à titre d'acompte, au motif que seules sont déductibles les impenses générant une plus-value. Selon l'Intendance des impôts, ledit montant était à la libre disposition du vendeur, et il n'y a aucun indice prouvant qu'il ait été investi dans la construction. L'Intendance des impôts n'aborde pas, dans sa décision sur réclamation, la question de l'expertise requise par les recourants.

E. Le représentant a, au nom des recourants, formé recours contre cette décision le 21 décembre 2018, en formulant les conclusions suivantes: annuler la décision sur réclamation du 29 novembre 2018, ordonner une estimation de la valeur des travaux effectués, puis rendre une nouvelle décision de taxation, et, subsidiairement, renvoyer le dossier à l'Intendance des impôts pour qu'elle ordonne une estimation de la valeur des travaux et rende une nouvelle décision de taxation. Le représentant fait valoir en substance que dans la réclamation déposée, les recourants ont expressément demandé une expertise afin de déterminer la valeur des travaux exécutés. Il explique que dans la décision attaquée, l'Intendance des impôts s'est fondée uniquement sur les pièces justificatives produites par les recourants. Or les travaux n'ont pas seulement été financés par le crédit de construction accordé au vendeur, mais aussi par les fonds propres du vendeur et, surtout, par le produit de la vente d'autres unités de PPE. Une estimation de la valeur des travaux apparaît donc indispensable au représentant.

F. Dans son mémoire de réponse daté du 22 février 2019, l'Intendance des impôts conclut au rejet du recours sous suite de frais. Elle fait valoir en substance qu'il appartient aux recourants d'apporter la preuve des faits diminuant la charge fiscale. Les recourants ayant renoncé à produire une expertise privée, ils doivent supporter les conséquences de l'absence de preuves. Selon l'Intendance des impôts, il ne lui incombait pas d'ordonner une expertise. Elle fait valoir qu'en procédure de recours, le représentant a fourni de nouveaux justificatifs relatifs aux travaux exécutés, mais qu'il ne va pas de soi que tous les travaux en question constituent des impenses de plus-value. Il incombe dès lors aux recourants de procéder à une répartition et de fournir des preuves irréfutables démontrant qu'un montant d'impenses supérieur à celui accepté doit être retenu.

G. Le 1^{er} mai 2019, le représentant a, au nom des recourants, pris position sur le mémoire de recours. Il fait valoir en substance que les recourants ont renoncé à une expertise privée au motif que selon la pratique judiciaire, une telle expertise peut être qualifiée de simples allégations de la partie qui la produit et avoir dès lors une valeur probante restreinte. Il ajoute que la procédure de taxation est régie par le principe de l'instruction d'office, selon lequel il appartient à l'autorité fiscale de déterminer d'office les éléments pertinents pour la taxation. Dans le cas d'espèce et au vu des circonstances, il ne saurait être reproché aux recourants de ne pas avoir été en mesure de produire de manière exhaustive les pièces justificatives nécessaires. Au surplus, il apparaît évident au représentant qu'un éclairage par un tiers disposant de connaissances spécifiques est nécessaire pour apprécier l'état de fait, de sorte qu'une expertise est indispensable. L'article 19, al 1 lit g de la loi du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives [LPJA; RSB 155.21]) prévoit expressément l'expertise comme moyen de preuve. Ainsi, en refusant d'ordonner une expertise, l'autorité fiscale a violé le droit d'être entendu des recourants.

H. Par ordonnance du 20 septembre 2019, le juge d'instruction a ordonné l'établissement d'une expertise par G._____, architecte FH. Le rapport d'expertise délivré le 6 janvier 2020 (ci-après: le rapport d'expertise) a notamment retenu un montant de CHF 425'500.-- à titre de frais de construction de l'objet dans la propriété des recourants. Il a été notifié aux parties le 16 janvier 2020, afin qu'elles puissent prendre position à son sujet. Alors que l'Intendance des impôts y a renoncé, le représentant a, par lettre du 6 février 2020, indiqué avoir pris bonne note du rapport d'expertise et ne pas avoir de questions complémentaires à poser ni de remarques à formuler.

I. Les explications fournies par les recourants et l'Intendance des impôts dans leurs écritures seront traitées dans les considérants ci-après, dans la mesure où elles sont pertinentes pour statuer en la présente cause.

La Commission des recours en matière fiscale considère en droit:

1. Les décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts concernant l'impôt sur les gains immobiliers peuvent faire l'objet d'un recours adressé à la Commission des recours en matière fiscale (art. 195 ss LI). La Commission des recours en matière fiscale est ainsi compétente à raison du lieu et de la matière pour connaître du présent recours.

1.1 Eu égard à la qualité à recourir, il y a lieu de constater qu'il existe, en faveur du canton, une hypothèque légale en garantie de l'impôt sur les gains immobiliers (art. 241, al. 1, lit. a LI) et que le propriétaire d'un immeuble grevé peut demander que l'existence et le montant de

l'hypothèque légale ainsi que l'impôt dû soient établis par décision susceptible de recours (art. 241, al. 2 LI), possibilité dont les recourants ont fait usage par l'intermédiaire de leur représentant (pag. 6). Toutefois, la décision attaquée porte le nom de l'époux mais pas celui de l'épouse, contrairement au courrier du 8 mars 2018 (pag. 5), qui enjoignait les recourants de payer le montant dû. Le bureau du registre foncier du Jura bernois, pour sa part, a informé les deux recourants de l'inscription de l'hypothèque légale (pag. 3). De même, la procuration en faveur du représentant a été signée par les deux recourants, et le représentant a expressément déposé la réclamation et le recours au nom des deux époux. Il apparaît dès lors incontestable que l'Intendance des impôts a fait inscrire l'hypothèque légale à charge des immeubles appartenant aux deux recourants et que ces derniers ont tous deux formé réclamation. Le fait que le nom de l'épouse ne figure pas sur la décision sur réclamation doit être considéré comme une erreur de transcription et traité conformément à l'art. 205 LI. Ainsi, la procédure doit être conduite comme si l'épouse était elle aussi expressément nommée.

1.2 Par conséquent, n'ayant pas obtenu gain de cause devant l'instance précédente, les deux recourants ont un intérêt digne de protection à ce que la décision contestée soit modifiée ou annulée, de sorte qu'ils ont qualité pour recourir (art. 195, al. 2 LI en relation avec les art. 86 et 65 LPJA). Au surplus, interjeté en temps utile et dans les formes prescrites, le recours est recevable.

2. Les recourants sont chacun copropriétaires à moitié (contrat de vente, ch. I, pag. 63). En principe, donc, l'hypothèque légale les affecte l'un et l'autre de manière séparée, et chacun a individuellement qualité à recourir. La décision sur réclamation pour la personne propriétaire de l'objet attaquée concernant les deux recourants (cons. 1.1) et ces derniers ayant formé un unique recours par l'intermédiaire du même représentant, la Commission des recours en matière fiscale est fondée à rendre une seule décision.

3. La présente espèce est jugée par une chambre de la Commission des recours en matière fiscale composée de trois juges du fait que le montant litigieux excède CHF 10'000.-- (art. 70, al. 3 et 4, lit. c de la loi du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM; RSB 161.1]).

4. Les recourants n'ont pas remis en cause le fait que le paiement d'un éventuel impôt sur les gains immobiliers soit mis à la charge des immeubles qu'ils ont acquis, à savoir les feuillets E. _____, _____, _____ et _____, et que l'Intendance des impôts soit habilitée à grever lesdits immeubles d'une hypothèque légale (cf. art. 241, al. 1, lit. a LI). Ce qui est contesté et doit être examiné en l'espèce, c'est la question de savoir si la vente des immeubles a généré un gain imposable et, le cas échéant, quel en est le montant. Les

recourants invoquent par ailleurs une violation de leur droit d'être entendus, au motif que dans la procédure de réclamation, l'Intendance des impôts n'a pas ordonné d'expertise, contrairement à ce qu'ils avaient expressément requis.

5. Le droit d'être entendu prévu par l'art. 29, al. 2 de la Constitution fédérale (Cst.; RS 101) et l'art. 26, al. 2 de la Constitution du canton de Berne [ConstC; RSB 101.1]) est de nature formelle. Il implique notamment l'obligation, pour les autorités, de prendre en compte les preuves offertes par les parties, pour autant qu'elles soient utiles à l'établissement des faits pertinents d'un point de vue juridique (ATA 100 2011 49/54 du 19.10.2012 cons. 6.3, Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 1997, note 14 ad art. 21 LPJA). Comme souligné à juste titre par le représentant, l'expertise figure parmi les moyens de preuve expressément prévus par la LPJA (art. 19, al. 1, lit. g LPJA). L'estimation de la valeur des travaux effectuée par un expert constitue ainsi clairement un moyen de preuve valable. En outre, la mention qu'une expertise privée est considérée comme une simple allégation avancée par la partie qui la produit correspond à la jurisprudence (ATA 100 2016 206 du 14.6.2018 cons. 4.4.2). L'argument de l'Intendance des impôts selon lequel les recourants auraient dû soumettre une expertise privée à des fins de preuve n'est donc pas valable. Enfin, la procédure de taxation est, comme le relève le représentant, régie par le principe de l'instruction d'office, ou maxime inquisitoire (art. 177, al. 3 LI). Ce principe trouve toutefois ses limites dans l'obligation de coopérer de la personne contribuable. Dès lors que dans le cas d'espèce, c'est le vendeur, et non pas les recourants, qui est le contribuable redevable de l'impôt sur le gain immobilier et n'a pas produit les pièces justificatives requises, il ne saurait y avoir violation de l'obligation de coopérer de la part des recourants. De leur côté, ces derniers ont démontré de manière suffisamment plausible que pour financer les travaux de transformation effectués sur les unités de PPE, le vendeur a utilisé non seulement le crédit de construction accordé par la banque, mais aussi ses fonds propres. Cela ressort notamment du fait que pour certaines unités de PPE, aucun crédit de construction n'a été sollicité. Les recourants sont également parvenus à établir que certaines unités de PPE ont été achevées et vendues plus tôt, de sorte que le produit de leur vente a pu servir à financer les travaux ultérieurs. Un tel financement concerne notamment les unités de PPE des recourants, qui font partie des dernières à avoir été vendues. Par conséquent, il y a suffisamment d'éléments permettant de présumer que le vendeur a investi d'autres fonds en sus du crédit bancaire. L'Intendance des impôts fait valoir que les impenses ont pour effet de réduire la charge fiscale, de sorte qu'il incombe aux recourants de fournir les preuves y afférentes et, le cas échéant, d'assumer les conséquences de l'absence de preuves. Si l'argument est en principe fondé, il convient toutefois de noter, selon la jurisprudence fédérale, que dans les cas où une preuve stricte des faits venant manifestement diminuer la charge

fiscale est impossible en dépit d'une collaboration appropriée de la partie recourante, il ne doit pas être statué en vertu de la seule règle du fardeau de la preuve précitée, les impenses présumées devant alors être estimées (ATF 2C_708/2007 du 19.5.2008 cons. 4.1, in RF 63/2008, p. 890). Il n'est pas contesté en l'espèce que d'importants travaux de transformation et d'aménagement ont été effectués sur le bâtiment. La différence entre le prix d'acquisition (CHF 84'152.--) et le prix de vente (CHF 440'000.--) est en soi éloquent: seuls des investissements considérables et, partant, des impenses induisant des plus-values, sont susceptibles de justifier un tel écart. Au regard des circonstances particulières de la présente espèce, l'Intendance des impôts aurait été tenue d'ordonner une expertise afin de déterminer le montant des frais de construction. En refusant de le faire, elle n'a pas pris en compte une preuve offerte et violé le droit d'être entendu. En principe, la violation du droit d'être entendu entraîne prioritairement le renvoi de la cause devant l'instance précédente. Cependant, les recourants ont, à titre de conclusion principale, demandé que la Commission des recours en matière fiscale ordonne une expertise. Pour des raisons d'économie de procédure et étant donné que la Commission des recours en matière fiscale jouit d'un pouvoir de cognition complet (art. 198, al. 2 LI), il a été donné suite à cette demande dans le cadre de l'instruction. Une expertise a ainsi été ordonnée, et les parties ont eu la possibilité de prendre position sur le rapport d'expertise (constatations en fait, lit. H). La violation du droit d'être entendu est par conséquent réparée.

6. L'article 12 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) contraint les cantons à percevoir un impôt sur les gains immobiliers. Le 1^{er} alinéa de l'article 12 prévoit qu'il y a lieu d'imposer les gains constatés lorsque le produit de l'aliénation est supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). La LHID ne définit pas plus précisément comment ces valeurs doivent être calculées. Les cantons ne sont ainsi pas tenus d'harmoniser le calcul du gain (Bernhard Zwahlen, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2^e éd., 2002, note 44 ad art. 12 LHID). Ils disposent pour ce faire d'une grande marge de manœuvre (ATF 2C_1148/2015 du 3.4.2017 cons. 3.1; ATA 100 2008 23374 du 31.8.2009, in JAB 2010, p. 462 ss), à condition qu'il ne soit pas question de la délimitation entre l'impôt sur les gains immobiliers et l'impôt sur le revenu (ATF 2C_1148/2015 du 3.4.2017 cons. 4.1-4.4).

7. En son article 137 LI, la loi fiscale définit le gain immobilier comme étant constitué par la différence entre le produit et les dépenses d'investissement (prix d'acquisition et impenses). L'article 138 LI dit que le produit de l'aliénation est le montant total de toutes les prestations de

valeur pécuniaire que l'acquéreur, ou l'acquéreuse, s'engage, auprès de l'aliénateur ou de l'aliénatrice, à fournir à celui-ci ou à celle-ci ou à fournir à des tiers.

8. Il n'est pas contesté en l'espèce que les recourants ont payé un montant de CHF 440'000.-- au vendeur pour acheter les immeubles en cause, que le prix d'acquisition du vendeur était de CHF 84'152.-- et que les frais d'actes se sont montés à CHF 4'538.-- (cf. décision sur réclamation du 29.11.2018, pag. 114).

8.1 Dans le cadre de la taxation par appréciation, l'Intendance des impôts a retenu un montant de CHF 25'000.-- à titre d'impenses de plus-value. Puis, sur la base des moyens de preuve produits par les recourants, elle a admis des impenses supplémentaires de CHF 242'323.-- en procédure de réclamation (cf. décision sur réclamation du 29.11.2018, pag. 114). Comme déjà indiqué (cons. 4), les recourants font valoir que des dépenses plus importantes ont été consenties, pour lesquelles ils ne disposent toutefois pas de pièces justificatives.

8.2 L'expertise du 6 janvier 2020, ordonnée conformément à leur demande, a notamment retenu un montant de CHF 425'500.-- à titre de frais de construction de l'objet dans leur propriété. Ni l'Intendance des impôts ni les recourants n'ont remis en cause le rapport d'expertise ou demandé que des corrections y soient apportées. Par conséquent, le calcul du gain immobilier se présente comme suit:

Produit de la vente	CHF	440'000.00
Prix d'acquisition	CHF	-84'152.00
Frais d'actes	CHF	-4'538.00
Frais de construction selon rapport d'expertise	CHF	<u>-425'000.00</u>
Perte		-73'690.00

Il ressort du tableau ci-dessus que la vente n'a pas généré de gain immobilier, mais une perte de CHF 73'690.--.

8.3 Dans son mémoire de réponse, l'Intendance des impôts soulève la question de savoir si les frais invoqués par les recourants sont exclusivement des impenses de plus-value ou s'ils comprennent également des frais d'entretien d'immeuble, qu'il s'agirait de retrancher. Il est vrai qu'aux fins du calcul de l'impôt sur les gains immobiliers, seules les impenses induisant une plus-value sont déductibles, les frais d'entretien d'immeuble étant pour leur part pris en compte dans le cadre de l'impôt sur le revenu (ATF 2C_1148/2015 du 3.4.2017 cons. 4.2). Toutefois, rien n'indique en l'espèce qu'il y ait eu d'importants frais d'entretien. L'expert a décrit les travaux

effectués comme une transformation complète des unités de PPE feuillets E. _____, _____ et _____, avec ajout d'un plancher d'étage dans le feuillet no _____, au sous-sol, abattement de murs et aménagement d'escaliers internes afin de relier les différentes unités entre elles et former un triplex (rapport d'expertise, p. 3, ch. 3.1). Il ressort ainsi du rapport d'expertise que l'intérieur du bâtiment a été totalement réaménagé. Dans son descriptif détaillé (annexe 1 du rapport d'expertise), l'expert indique que les installations (cuisine, salles de bain, installations électriques, systèmes de distribution d'eau et de chauffage) sont de nouvelles installations, réalisées après transformations et modifications des plans d'étage. Or par définition, les nouvelles installations et nouveaux aménagements ne relèvent pas de l'entretien d'installations existantes. Selon les photos fournies (annexe 4 du mémoire de recours), la façade extérieure du bâtiment ne semble pas avoir été rénovée; en tout état de cause, l'expert n'a pas inscrit de frais y afférents dans son rapport. Si certaines parois intérieures ont été conservées et rénovées, ou si des fenêtres ont été remplacées, les coûts concernés n'ont pu être que négligeables. En l'occurrence, il faudrait que ces frais soient supérieurs à la perte de près de CHF 74'000.-- calculée ci-dessus (cons. 7.2) pour se révéler déterminants dans la présente espèce. Or rien de tel n'a été établi par l'Intendance des impôts, à qui incombe le fardeau de la preuve dès lors que les frais d'entretien viendraient réduire les impenses à prendre en compte selon l'expertise et auraient donc pour effet d'augmenter la charge fiscale (DCR 100 2013 260 du 2.7.2015 cons. 3.2), et cela ne ressort pas non plus du dossier. Partant, il convient de considérer qu'aucun gain immobilier n'a été réalisé sur la vente des immeubles feuillets E. _____, _____, _____ et _____, de sorte que le recours doit être admis. Dès lors, la décision sur réclamation pour la personne propriétaire de l'objet du 29 novembre 2018 doit être annulée, et l'hypothèque légale doit être radiée.

9. Vu l'issue de la présente espèce, il n'y a pas lieu de prononcer des frais de procédure (art. 200, al. 1 LI).

10. Comme les recourants sont représentés dans la présente procédure et que cette dernière leur a occasionné des frais indispensables et relativement élevés, il leur est alloué une indemnité de dépens (art. 200, al. 4 LI). Celle-ci est fixée selon le tarif-cadre prévu (art. 11 de l'ordonnance sur le tarif applicable au remboursement des dépens du 17 mai 2006 [ordonnance sur les dépens, ORD; RSB 168.811]) et sur la base de la note de frais présentée. Par note d'honoraires du 31 mars 2020, le représentant a facturé un montant total de CHF 2'984.35 (débours et taxe sur la valeur ajoutée de 7,7 % compris), avec un tarif horaire de CHF 280.--. Le tarif horaire est, selon la pratique en vigueur, réduit à CHF 250.--. L'indemnité de dépens s'élève ainsi à CHF 2'677.40 (débours et taxe sur la valeur ajoutée compris).

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

1. Le recours est admis, et la décision sur réclamation pour la personne propriétaire de l'objet du 29 novembre 2018 est annulée.
2. L'hypothèque légale en garantie de l'impôt sur le gain immobilier d'un montant de CHF 114'940.25 à charge des immeubles feuillets _____, _____, _____ et _____ de la commune de E._____, inscrite selon la lettre du 28 février 2017 du bureau du registre foncier du Jura bernois, est à radier.
3. Il n'est pas prononcé de frais de procédure.
4. Il est alloué aux recourants une indemnité de dépens de CHF 2'677.40 (débours et taxe sur la valeur ajoutée de 7,7 % compris).
5. **La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, Speichergasse 12, 3011 Berne, dans les 30 jours à compter de sa notification, par un recours en trois exemplaires.** Le délai de recours est réputé observé lorsque le recours est consigné à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai. Le mémoire de recours énoncera notamment **les conclusions et les motifs**. Le recours doit être rédigé et signé par la personne contribuable elle-même ou par un avocat autorisé à pratiquer devant les tribunaux bernois (art. 15, al. 4 LPJA). La décision litigieuse sera jointe.
6. La présente décision est notifiée à:
 - M^e C._____, à l'attention de A._____ et B._____
 - l'Intendance des impôts du canton de Berne
 - bureau du registre foncier du Jura bernois (extrait avec le dispositif)
 - la commune de E._____

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

Le juge

Le greffier

Kästli

Mion