



# RÉPUBLIQUE ET CANTON DU JURA

## TRIBUNAL CANTONAL

COUR ADMINISTRATIVE

---

**ADM 52 / 2014**

Président a.h. : Daniel Logos  
Juge : Sylviane Liniger Odiet et Philippe Guélat  
Greffière : Nathalie Brahier

### ARRET DU 13 OCTOBRE 2014

en la cause liée entre

1. **A.**,
2. **B.**,
3. **C.**,

- représentés par **Me Hubert Freléchoux**, notaire à 2900 Porrentruy,

**recourants,**

et

**le Service des contributions, Bureau des personnes morales et des autres impôts**, Rue des Esserts 2, 2345 Les Breuleux,

**intimé,**

**relative à la décision de la Commission cantonale des recours du 23 avril 2014.**

---

### CONSIDÉRANT

#### En fait :

- A. Par acte notarié de Me Hubert Freléchoux, notaire à Porrentruy, du 28 février 2011 (minute n° vvv), les recourants ont vendu leur part de copropriété sur les feuillets www, xxx, yyy et zzz du ban de U. pour le prix de CHF 16'500.-.
- B. Par décision du 5 avril 2012, l'intimé a fixé le gain imposable pour chacun des recourants à CHF 4'200.- et imposé ceux-ci à hauteur de CHF 637.60.

En temps utile, agissant par leur mandataire, les recourants ont formé réclamation en revendiquant, à titre de déduction, les frais de remaniement parcellaire ainsi qu'une

facture de leur notaire relative à l'établissement d'une déclaration d'impôt pour gain immobilier, facture qu'ils avaient omis de faire valoir.

L'intimé a partiellement admis la réclamation en portant les seuls frais de remaniement parcellaire en déduction du montant imposable. Ainsi, par décision sur réclamation du 19 septembre 2012, il a fixé le gain imposable à CHF 4'082.-, arrondi à CHF 4'000.- et a imposé les recourants à CHF 607.25 chacun.

- C. Le 23 avril 2014, saisie sur recours, la Commission cantonale des recours en matière d'impôts (ci-après : CCR) a rejeté le recours, confirmé la décision sur réclamation précitée et mis les frais de la procédure fixés à CHF 300.- à la charge des recourants (PJ 1 recourants).

La CCR estime que les frais liés au choix du contribuable de confier à un tiers l'établissement de la déclaration de gain immobilier ne peuvent être considérés comme des frais inséparablement liés à l'acquisition ou à l'aliénation de l'immeuble. La LHID ne définissant pas la notion d'impenses, les cantons sont certes en principe libres de déterminer les dépenses pouvant être prises en considération à ce titre. Dans le canton du Jura, même si l'article 97 de la loi d'impôt jurassienne (ci-après LI ; RSJU 641.11) laisse une marge d'appréciation quant à la définition d'impenses, il n'en résulte pas moins que seuls les frais inséparablement liés à l'acquisition ou à l'aliénation d'un immeuble peuvent être pris en considération. Tel n'est pas le cas des honoraires d'un mandataire chargé d'établir la déclaration de gain immobilier dans la mesure où il s'agit de frais résultant d'une décision répondant à une convenance personnelle.

- D. En date du 19 mai 2014, les recourants ont recouru contre la décision précitée auprès de la Cour de céans, concluant à l'annulation de la décision de la CCR, partant, à ce qu'il soit déclaré que les frais de l'établissement de la déclaration d'impôts de gains immobiliers font partie des impenses déductibles en matière d'impôts de gains immobiliers, frais et dépens à la charge de l'Etat.

Pour l'essentiel, les recourants exposent qu'en raison du caractère unique et de la complexité de la déclaration d'impôts pour gains immobiliers, le recours à un tiers expérimenté pour l'établir est une nécessité dans la majeure partie des cas et constitue une pratique habituelle. De plus, régulièrement, il est souvent demandé au notaire de déterminer les incidences fiscales d'une transaction avant même qu'elle n'ait lieu.

Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que les frais soient inévitables pour qu'ils soient admis comme impenses déductibles au vu de la marge d'appréciation conférée par l'article 97 LI. Plusieurs services fiscaux cantonaux, par exemple, Fribourg et Valais, considèrent d'ailleurs de tels frais comme des impenses bien que leurs lois cantonales respectives ne le prévoient pas expressément. Les recourants ajoutent enfin que l'intimé lui-même a au demeurant déjà admis des frais de notaire au titre

d'impenses déductibles dans trois cas au moins traités par leur propre mandataire. Ils en concluent que les frais d'établissement de la déclaration d'impôts de gains immobiliers doivent en conséquence être admis comme impenses.

- E. Dans sa réponse du 18 juin 2014, l'intimé a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la CCR du 23 avril 2014, sous suite des frais.

Il rappelle en substance que les cantons restent libres de décider des frais qui peuvent être déduits comme impenses lors du calcul du gain immobilier et que le fait que d'autres cantons acceptent de déduire les frais d'établissement de la déclaration d'impôt n'est pas relevant. Les honoraires du notaire pour l'établissement de la déclaration d'impôt pour gain immobilier ne peuvent être qualifiés de frais engagés par le contribuable en vue de la vente immobilière et, partant, être assimilés à des impenses au sens de l'article 97 al. 1 LI. L'établissement de la déclaration de gain immobilier par un tiers n'entraîne en effet pas des frais consentis en vue de l'aliénation. Cette conclusion s'impose d'autant plus en l'occurrence s'agissant des autres prestations facturées par le notaire, à savoir les frais pour l'organisation de séances de travail dans le cadre de la réclamation, qui n'ont qu'un rapport extrêmement lointain avec les impenses liées à la vente de l'immeuble.

En tout état de cause, les frais mentionnés dans la facture litigieuse de Me Freléchoux ne peuvent être considérés comme prouvés car cette facture comporte des frais relatifs à la rédaction de la réclamation et à des conférences avec les recourants empêchant ainsi l'intimé de connaître avec exactitude le montant des prestations facturées à titre de frais d'établissement de la déclaration d'impôt.

Enfin, les anciennes factures du mandataire des recourants auxquelles se réfèrent ces derniers ne permettent pas de conclure à l'existence d'une pratique de l'autorité fiscale. Ces anciennes factures avaient certainement été considérées comme correctes au vu du dossier en cause et avaient certainement été jointes d'emblée à la déclaration de gain immobilier, ce qui n'a pas été le cas en l'occurrence.

- F. Le 18 juin 2014, la CCR a confirmé les motifs de sa décision du 23 avril 2014.
- G. Le 9 août 2014, les recourants ont encore pris position sur la réponse de l'intimé en reprenant, pour l'essentiel, les arguments de leur recours, estimant en particulier que le principe de l'égalité de traitement justifie de traiter à l'identique les honoraires du notaire et les frais de courtage et, partant, de les admettre au titre d'impenses déductibles.
- H. Il sera revenu, ci-après, en tant que besoin, sur les autres éléments du dossier.

**En droit :**

1.

1.1 La Cour de céans est compétente pour connaître du recours, conformément à l'article 165 LI.

Le recours a par ailleurs été déposé dans les formes et délai légaux par des personnes disposant manifestement de la qualité pour recourir. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

1.2 Me Hubert Freléchoux, notaire, inscrit sur la liste des mandataires professionnellement qualifiés (art. 17 al. 1 lit. b Cpa) est habilité à représenter les recourants dans les procédures en matière de gain immobilier conformément aux décisions de la Chambre administrative des 17 novembre 1989 et 10 juillet 1991.

2. Il s'agit de déterminer si la note d'honoraires (de CHF 442.80) du notaire qui s'est en particulier chargé de remplir la déclaration de gain immobilier par le vendeur doit être admise à titre d'impense, soit de frais inséparablement liés à la vente de l'immeuble.

2.1 Aux termes de l'article 12 al. 1 LHID, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses).

La loi fédérale sur l'harmonisation ne définit pas la notion d'impenses. Les cantons sont donc en principe libres de déterminer les dépenses pouvant être prises en considération à ce titre (TF 2C\_119/2009 du 29 mai 2009 consid. 2.1). Il est toutefois généralement admis que l'article 12 LHID vise les impenses de plus-value, à savoir les dépenses qui ont servi à acquérir, à créer ou à augmenter la valeur substantielle de l'immeuble, de sorte que les cantons sont tenus d'admettre en déduction ces montants. Les cantons ne peuvent en revanche prendre en considération à ce titre les dépenses qui servent à maintenir la valeur de l'immeuble, car celles-ci peuvent déjà être déduites comme frais d'entretien dans le cadre de l'imposition du revenu (TF 2C\_131/2009 du 7 septembre 2009 consid. 3.1 et les réf. citées).

Selon la doctrine, par impenses, on vise les frais engagés par le contribuable qui sont liés à la vente immobilière et ceux qui ont conduit à une augmentation de la valeur fiscale de l'immeuble (OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 297, N 30).

2.2 Conformément à l'article 12 al. 1 LHID, l'article 87 LI prévoit que l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation d'un immeuble, d'une part d'immeuble ou d'une force hydraulique faisant partie de la fortune privée ou de

la fortune commerciale du contribuable, ainsi que lors de l'aliénation de droits à de tels éléments (al. 1). Les gains ne sont imposés que s'ils se montent à 4 000 francs au moins (al. 3).

En vertu de l'article 92 LI, la différence entre le prix de revient de l'immeuble et le produit de l'aliénation constitue le gain immobilier (al. 1). Le prix de revient correspond au prix d'acquisition augmenté des impenses (al. 2). Le prix d'acquisition et les impenses sont indexés en vue du calcul du gain immobilier (al. 3).

L'article 97 al. 1 LI définit les impenses. Il s'agit des frais inséparablement liés à l'acquisition ou à l'aliénation et les frais qui ont contribué à l'amélioration ou à l'augmentation durable de la valeur de l'immeuble (al. 1). L'alinéa 2 de cette disposition fournit une liste des impenses admissibles, notamment : les droits de mutation, les frais d'actes et d'enchères (sols par franc ; lit. a) ; les commissions et les frais de courtage usuels ainsi que les frais judiciaires liés à l'achat ou à la vente (lit. b) ; les dépenses qui entraînent une augmentation durable de la valeur de l'immeuble, notamment celles qui sont liées aux nouvelles constructions, aux transformations, aux installations d'eau, d'éclairage et de chauffage, aux constructions de routes, aux améliorations foncières et aux endiguements, y compris les contributions volontaires versées dans ce but à une collectivité publique ou privée, sous déduction toutefois des prestations d'assurances et des subventions fédérales, cantonales et communales (lit. c) ; les contributions imposées aux propriétaires fonciers, notamment les contributions à la construction de routes, trottoirs et conduites (lit. d) ; la valeur du travail personnel du contribuable qui a augmenté la valeur de l'immeuble pour autant qu'elle ait été imposée au titre de l'impôt sur le revenu (lit. e) ; les indemnités versées en vue de la constitution d'une servitude ou d'une charge de droit privé ou pour une restriction de droit public limitant l'exploitation ou diminuant la valeur vénale de l'immeuble de manière durable et essentielle ou de la suppression d'un tel droit grevant l'immeuble (lit. f) ; la valeur déterminée des impenses futures, si le contribuable s'engage par contrat à les effectuer dans un proche avenir après l'aliénation (lit. g) ; les frais consacrés à un projet non exécuté spécifiquement conçu pour l'immeuble et irréalisable ailleurs (lit. h). Cette liste n'est qu'exemplative, ainsi que cela ressort du terme "notamment" mentionné à l'article 97 al. 2 LI et du Message du Gouvernement qui précise que les lettres a et b de cet alinéa 2 citent les principaux frais inséparablement liés à l'acquisition ou à l'aliénation (Journal des débats du Parlement, JDD 1988, p. 195).

L'article 97 LI précise par ailleurs que les frais de gérance et d'entretien courant ne constituent pas des impenses (al. 3). Les impenses sont en principe établies au moyen de pièces justificatives (al. 4).

- 2.3 Au cas d'espèce, la note d'honoraires litigieuse de Me Freléchoux est libellée comme suit: *"pour recherches au registre foncier, établissement et signature de la déclaration de gain immobilier (3 contribuables) et la réclamation, conférences avec les contribuables, correspondance, Fr 410.-, TVA Fr 32,80"* et est datée du 23 avril

2012. Les recourants ont produit cette note d'honoraires à l'appui de leur réclamation datée également du 23 avril 2012, réclamation formée à l'encontre de la décision de taxation du 5 avril 2012.

A cet égard, il convient tout d'abord de rappeler qu'il incombe au contribuable de justifier les frais qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale.

Il sied par ailleurs de constater que ladite note d'honoraires concerne à tout le moins en partie les frais relatifs à la rédaction de la réclamation ainsi qu'à des conférences avec les contribuables. De tels frais ne constituent en aucun cas des frais inséparablement liés à la vente des immeubles concernés ; ils représentent des frais inhérents à la procédure contentieuse liée à la décision de taxation. Ils ne peuvent en conséquence être pris en considération au titre d'impenses au sens de l'article 97 LI.

Enfin, en tout état de cause, ainsi que l'a relevé l'intimé, la vente immobilière constitue le fait générateur de l'impôt sur le gain immobilier. La nécessité d'établir une déclaration fiscale constitue dès lors la simple conséquence fiscale de la décision d'aliénation prise sur le plan civil. Les recourants auraient manifestement procédé à la vente en cause indépendamment de la difficulté inhérente à l'établissement de la déclaration de gain immobilier. Les frais engagés à cette fin ne sont par ailleurs pas inséparablement liés aux frais nécessaires à la réalisation de la vente, tels que peuvent l'être des frais de courtage *en vue de* la vente. Les frais de courtiers ne sont en conséquence pas assimilables aux frais de notaires engagés pour remplir la déclaration de gain immobilier, ces derniers étant postérieurs à l'aliénation. De plus, un vendeur peut décider de recourir à l'aide du notaire instrumentant pour remplir sa déclaration fiscale pour des motifs les plus divers, tels que la méconnaissance des règles, mais également par simple convenance personnelle ou gain de temps. Il est d'ailleurs notoire que des personnes recourent aux soins d'une fiduciaire ou d'un notaire pour remplir des déclarations d'impôts ordinaires ne présentant aucune difficulté.

Par conséquent, les frais relatifs à l'établissement de la déclaration de gain immobilier par un notaire ne peuvent être considérés comme inséparablement liés à la vente de l'immeuble.

- 2.4 Le fait que les cantons sont en principe libres de déterminer les dépenses pouvant être prises en considération à titre d'impenses déductibles ne permet pas, ainsi que le soutiennent les recourants, d'étendre le champ d'application de la notion d'impenses à des frais qui ne seraient pas inévitables, tels que les frais de notaire litigieux. L'article 97 LI mentionne certes une liste exemplative des impenses admissibles. Toutefois, toutes celles mentionnées à l'alinéa 2 de l'article 97 LI, à l'instar des droits de mutation, des frais d'actes et d'enchères, des commissions et frais de courtage usuels constituent toutes des frais inséparablement liés à la vente immobilière et non des frais engagés postérieurement à cette dernière. Le Message

au Parlement et les débats devant ce dernier relatifs à cette disposition légale adoptée sans discussion (JDD, 1988, p. 195, 242, 257 et 319) ne permettent pas d'aboutir à une autre conclusion.

- 2.5 Compte tenu de la liberté accordée aux cantons par la LHID de déterminer les dépenses pouvant être prises en considération à titre d'impenses, le fait que certains cantons, tels que Fribourg et Valais, accepteraient à titre d'impenses les frais de notaire engagés pour remplir la déclaration de gain immobilier est sans pertinence.
- 2.6 Enfin, les recourants se prévalent de l'égalité de traitement et du principe de la bonne foi en produisant trois notes d'honoraires d'un notaire (PJ 8 à 10) admises par l'intimé à titre d'impenses.

A cet égard, on rappellera que le principe de la légalité gouverne l'ensemble de l'activité de l'Etat (cf. art. 36 al. 1 Cst.). Il revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'article 127 al. 1 Cst. Cette norme - qui s'applique à toutes les contributions publiques, tant fédérales que cantonales ou communales - prévoit en effet que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi. Le principe de la légalité ne doit toutefois pas être appliqué avec une exagération telle qu'il entre en contradiction irréductible avec la réalité juridique et les exigences de la pratique (ATF 135 I 130 consid. 7.2 et les réf. citées).

Par ailleurs, découlant directement de l'article 9 Cst. et valant également pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen, à certaines conditions, dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, notamment lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration et qu'il a pris sur cette base des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir de préjudice. Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; son influence est toutefois limitée en cette matière qui est dominée par le principe de la légalité. En application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité fiscale n'est en particulier pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée ; à ce défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement. En réalité, le principe de la légalité exclut que le contribuable puisse se prévaloir d'une déduction admise dans un premier temps mais qui s'avérerait ultérieurement incompatible avec la loi fiscale applicable. Ce n'est que si le fisc promet expressément d'accorder le même traitement pour une période subséquente que peut se poser la question de la bonne foi (TF 2C\_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 3.2 et 3.3 et les réf. citées). En particulier, le justiciable ne peut généralement pas se prétendre victime d'une inégalité devant la loi lorsque celle-ci est correctement appliquée à son cas,

alors qu'elle aurait été faussement, voire pas appliquée du tout, dans d'autres cas. Cela présuppose cependant, de la part de l'autorité dont la décision est attaquée, la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question. Le citoyen ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévérera dans l'inobservation de la loi (TF 2C\_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 5.5).

Au cas présent, les trois factures produites par les recourants à l'appui de leur recours n'établissent pas l'existence d'une pratique constante admettant les frais de notaire chargé de l'établissement de la déclaration de gain immobilier au titre d'impenses. On ignore dans quelles circonstances ces notes d'honoraires, toutes datées au demeurant du 29 octobre 2011, ont été acceptées par l'intimé, en particulier si la situation de fait était identique à la situation des recourants. La même conclusion s'impose s'agissant des pièces versées devant la CCR (PJ 12, rubrique 3 du dossier de l'intimé). Les recourants ne peuvent en conséquence pas se prévaloir du principe d'égalité. L'intimé semble effectivement admettre dans sa réponse avoir pu procéder comme allégué dans un cas déterminé, mais elle rappelle également qu'elle entend s'en tenir à sa pratique consistant à refuser d'admettre les frais du notaire chargé d'établir la déclaration de gain immobilier au titre d'impenses au sens de l'article 97 LI.

- 2.7 Dans ces conditions, il y a lieu de constater que l'intimé, par sa décision, n'a ni violé le droit fédéral, ni la LI.
3. Au vu de ce qui précède, et à l'instar de la CCR, force est de constater que les frais liés à l'établissement de la déclaration de gain immobilier par un notaire ne peuvent être considérés comme des frais inséparablement liés à l'acquisition ou à l'aliénation de l'immeuble au sens de l'article 97 LI. Partant, le recours doit être rejeté.
4. Compte tenu du sort du recours, les frais de la procédure doivent être mis à la charge des recourants qui succombent (art. 168 LI ; 219 al. 1 Cpa). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens aux recourants qui succombent (art. 227 al. 1 Cpa), ni à l'intimé (art. 230 Cpa).

**PAR CES MOTIFS  
LA COUR ADMINISTRATIVE**

**rejette**

le recours ; partant,

**confirme**

la décision de la Commission cantonale des recours en matière d'impôts du 23 avril 2014 ;



**met**

les frais judiciaires de la présente procédure, par CHF 400.-, à la charge des recourants et les prélève sur leur avance ;

**n'alloue pas**

de dépens ;

**informe**

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

**ordonne**

la notification du présent arrêt :

- aux recourants par leur mandataire, Me Hubert Freléchoux, notaire à 2900 Porrentruy ;
- à l'intimé, le Service des contributions, Bureau des personnes morales et des autres impôts, Rue des Esserts 2, 2345 Les Breuleux ;
- à la Commission cantonale des recours, Case postale 2059, 2800 Delémont.

Porrentruy, le 13 octobre 2014

**AU NOM DE LA COUR ADMINISTRATIVE**

**Le président a.h. :**

**La greffière :**

Daniel Logos

Nathalie Brahier

***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 langue 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.