



100 22 257

La commune: D. _____

No. GCP: _____

La notification: 14.9.2023 JCU/CLE/cbi

COMMISSION DES RECOURS EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Séance du 13 septembre 2023

Composition de la chambre: Cuccarède, juge à titre principal; Glatthard et Mauerhofer, juges spécialisés; Leumann, greffier

Recours formé par

A. _____

représentée par

C. _____

contre

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

relatif à une évaluation officielle valable à partir de l'année fiscale 2020

La Commission des recours en matière fiscale constate en fait:

A. L'immeuble D. _____ RF n° 1. _____ est depuis 2019 la copropriété d'une fratrie de quatre frères et sœurs. La mère, A. _____ (ci-après: la recourante) est usufruitière de l'immeuble et est de ce fait imposable sur la valeur officielle de ce dernier. L'immeuble comprend une maison d'habitation à deux logements (bâtiment n° 18, année de construction présumée: 1955) et un bâtiment annexe (n° 18a, année de construction présumée: 1970), qui abritait auparavant une B. _____ (local commercial). L'appartement du rez-de-chaussée est utilisé par la recourante, et l'appartement de deux pièces situé à l'étage est loué à une personne proche.

B. Suite à une inspection des lieux effectuée le 24 août 2021, l'Intendance des impôts du canton de Berne, section Evaluation officielle (ci-après: l'Intendance des impôts) a, dans le cadre de l'évaluation générale 2020, fixé à CHF 364'600.-- la valeur officielle de l'immeuble RF n° 1. _____ (décision du 1.11.2021, dossier de l'Intendance des impôts, pag. 12). Depuis 1999, la valeur officielle dudit immeuble était de CHF 261'700.-- (décision du 13.5.1998, pag. 51). La réclamation que C. _____ (ci-après: le représentant) a formée le 29 novembre 2021 contre la décision du 1^{er} novembre 2021 (pag. 9 s.) a été rejetée par l'Intendance des impôts par décision sur réclamation du 29 juin 2022 (pag. 1-5).

C. Par acte du 23 juillet 2022, le représentant a, au nom de la recourante, déposé recours contre la décision sur réclamation auprès de la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (ci-après: la Commission des recours en matière fiscale). Il conclut à titre principal à ce que la décision sur réclamation soit annulée et le dossier renvoyé à l'Intendance des impôts pour qu'elle rende une décision motivée. Subsidiairement, il demande que la valeur officielle de l'immeuble en cause soit fixée à CHF 146'552.--, afin de tenir compte de l'amortissement de la maison sur 22 ans. Pour motiver sa conclusion principale, le représentant invoque une violation du droit d'être entendu. Il fait valoir que l'intendance des impôts n'a répondu à aucun de ses arguments et s'est contentée de rejeter la réclamation sans procéder à une inspection des lieux, au motif que la réclamation ne soulevait selon elle aucune erreur concrète. Le représentant allègue en outre que le dossier n'a été mis à sa disposition ni par l'Intendance des impôts ni par la commune de D. _____, ce qui constitue également une violation du droit d'être entendu et devrait entraîner l'annulation de la décision contestée. Sur un plan matériel, le représentant fait notamment valoir que l'immeuble n'a quasiment fait l'objet d'aucune amélioration au niveau de sa construction, et que les quelques travaux effectués ne sauraient expliquer

l'augmentation de CHF 102'900.-- de la valeur officielle. Il estime par ailleurs contradictoire de relever la valeur officielle de plus de 39 % alors que la valeur locative diminue de 5 %.

D. L'Intendance des impôts a produit un mémoire de réponse en date du 12 septembre 2022. Elle conclut au rejet du recours, sous suite de frais, en renvoyant aux motifs exposés dans la décision de constatation du 1^{er} novembre 2021 et la décision sur réclamation du 29 juin 2022. Selon l'Intendance des impôts, le représentant n'a pas avancé de nouveaux arguments dans le recours déposé.

E. Le 12 octobre 2022, le représentant a pris position sur le mémoire de réponse de l'Intendance des impôts. Il précise les conclusions formulées dans son recours du 23 juillet 2022 et demande qu'une visite des lieux soit ordonnée par la Commission des recours en matière fiscale. Il ajoute que l'affaire doit être renvoyée à l'Intendance des impôts afin qu'elle corrige le relevé des locaux ainsi que la notation de manière à abaisser de 30 % la valeur officielle. Il demande à titre subsidiaire que la Commission des recours en matière fiscale procède elle-même à cette réduction de la valeur officielle.

F. Une visite des lieux a été effectuée le 27 mars 2023 afin de clarifier la situation. Une délégation de la Commission des recours en matière fiscale composée d'une juge à titre principal, d'un expert et d'un greffier a procédé à une inspection de l'immeuble en cause. Le représentant et la recourante y ont également pris part, de même que l'Intendance des impôts, représentée par la cheffe de la section Evaluation officielle. La délégation de la Commission des recours en matière fiscale a examiné la nouvelle évaluation établie par l'Intendance des impôts en se fondant sur l'inspection des lieux ainsi que sur les pièces du dossier. Le procès-verbal de l'inspection des lieux a été notifié au représentant de la recourante et à l'Intendance des impôts par courrier du 3 mai 2023.

G. Par courrier du 5 juillet 2023, le représentant a pris position sur le procès-verbal de l'inspection des lieux. L'Intendance des impôts y a quant à elle renoncé.

On examinera dans les considérants de droit les arguments développés par les parties dans les actes précités, s'ils peuvent revêtir une importance pour statuer sur la présente espèce.

La Commission des recours en matière fiscale considère en droit:

1. Les décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts concernant l'évaluation officielle 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

sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [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 du présent recours. La recourante n'a pas obtenu gain de cause devant l'instance précédente. Elle a ainsi un intérêt digne de protection à ce que la décision sur réclamation soit annulée ou modifiée de sorte qu'elle a qualité pour recourir contre celle-ci (art. 195, al. 2 LI et art. 140 ss LIFD en relation avec l'art. 3 OIFD en relation avec les art. 86 et 65 de la loi sur la procédure et la juridiction administratives du 23 mai 1989 [LPJA; RSB 155.21]). Au surplus, interjeté en temps utile et dans les formes prescrites, le recours est recevable.

La Commission des recours en matière fiscale juge le présent litige dans une composition de trois juges du fait que le montant litigieux n'est pas établi (cf. art. 70, al. 3 et 4, lit. c de la loi du 11 juin 2009 sur l'organisation de autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM; RSB 161.1] et arrêt du Tribunal administratif du 9 mai 2011, no 100.2010.191, non publié).

2. Le représentant demande en premier lieu que le dossier soit renvoyé à l'Intendance des impôts aux fins d'une nouvelle évaluation. La Commission des recours en matière fiscale a, en procédure de recours, les mêmes compétences que l'Intendance des impôts en procédure d'évaluation et de réclamation (art. 198, al. 2 LI). En sa qualité d'autorité judiciaire cantonale de première instance dans le domaine fiscal, indépendante de l'administration, la Commission des recours en matière fiscale rend en règle générale une nouvelle décision et ne renvoie l'affaire devant l'instance précédente que dans des cas exceptionnels, par exemple si l'Intendance des impôts a commis une grave violation du droit d'être entendu. Dans le cas d'espèce, le représentant invoque précisément une telle violation du droit d'être entendu. Il fait valoir, d'une part, que l'Intendance des impôts n'a pas motivé sa décision sur réclamation et, d'autre part, que le droit de consulter le dossier lui a été refusé (recours du 23.7.2022, ch. 1 et 2).

2.1 Conformément au droit d'être entendu garanti par l'art. 29, al. 2 de la Constitution fédérale (Cst.; RS 101), l'autorité compétente est tenue d'écouter les arguments des personnes concernées par la décision, de les examiner et de les prendre en compte dans sa prise de décision (cf. Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2^e éd., 2020, note 2 ad art. 21 LPJA). Elle a notamment l'obligation fondamentale de permettre aux personnes concernées de consulter le dossier et de motiver sa décision. Le droit des personnes contribuables de consulter le dossier de même que l'obligation faite à l'Intendance des impôts de motiver ses décisions sur réclamation sont explicitement inscrits dans la loi sur les impôts (art. 157 et art. 193, al. 3 LI). Dans la décision notifiant la valeur officielle valable à compter de 2020, il est indiqué à la recourante que les détails du calcul de la valeur officielle se trouvent dans les dossiers d'évaluation de l'immeuble, lesquels peuvent être

consultés dans les bureaux de l'administration communale. Dans sa réclamation du 29 novembre 2021 (pag. 9 s.), le représentant fait valoir que la commune de D._____ s'est contentée de remettre la décision à la recourante, sans aucune motivation. Il demande en outre que le dossier complet lui soit fourni et joint une procuration signée par la recourante (pag. 11). Au vu des informations disponibles, l'Intendance des impôts n'a pas réagi à cette demande, mais notifié directement la décision sur réclamation le 29 juin 2022. Dans sa décision, l'Intendance des impôts relève que la réclamation expose uniquement des observations très générales, sans soulever aucune erreur d'évaluation concrète. Le dossier ne permet pas de savoir de manière exacte comment s'est déroulée la communication entre la recourante et la commune de D._____, autrement dit si la recourante a demandé voire obtenu l'accès au dossier d'évaluation conservé auprès de la commune. Mais en tout état de cause, l'Intendance des impôts aurait été tenue, après réception de la réclamation, d'indiquer une nouvelle fois au représentant qu'il pouvait s'adresser à la commune pour consulter les documents d'évaluation complets ou en demander des copies. En rendant directement sa décision sur réclamation, l'Intendance des impôts a violé le droit de la recourante et de son représentant de consulter les pièces du dossier et, partant, leur droit d'être entendu. Faute de connaître suffisamment les détails du dossier, le représentant n'était pas en mesure d'émettre des objections concrètes à l'encontre de l'évaluation dès la procédure de réclamation.

2.2 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral et du Tribunal administratif, une violation du droit d'être entendu peut toutefois être réparée (ou "guérie") si l'instance de recours dispose du même pouvoir d'examen que l'instance précédente et qu'il n'en résulte aucun désavantage pour la partie recourante, c'est-à-dire que cette dernière peut exercer intégralement ses droits dans la procédure de recours. Une telle réparation n'est toutefois admissible qu'en l'absence de vice particulièrement grave et d'atteinte particulièrement grave aux droits de la partie lésée (cf. ATF 126 I 68 cons. 2; Michel Daum, op. cit., note 11 ad art. 21 LPJA). Ces deux conditions sont clairement remplies dans le cas d'espèce, de sorte qu'il peut être renoncé au renvoi de la cause devant l'instance précédente.

3. Il convient par conséquent d'examiner ci-après la valeur officielle de l'immeuble D._____ RF n° 1._____ valable à partir de l'année fiscale 2020.

3.1 En vertu de l'art. 46, al. 1 LI en relation avec l'art. 48 LI, la fortune est en principe estimée à la valeur vénale. Les immeubles et autres éléments de fortune immobilière font l'objet d'une évaluation officielle par l'administration cantonale aux fins de la fixation de la valeur fiscale déterminante pour l'impôt sur la fortune (art. 52 LI). Une fois fixée, la valeur officielle déploie ses effets juridiques et est valable jusqu'à la prochaine évaluation générale ou jusqu'à la prochaine évaluation extraordinaire (art. 181, al. 3 LI).

3.2 La présente procédure fait suite à l'évaluation générale des immeubles non agricoles ordonnée par le Grand Conseil bernois avec effet au 1^{er} janvier 2020 (art. 182, al. 1 LI en relation avec l'art. 2, al. 1 du décret du 21 mars 2017 sur l'évaluation générale des immeubles non agricoles et des forces hydrauliques [DEG; RSB 661.543]). L'évaluation générale 2020 se base sur les relevés de prix effectués entre le 1^{er} janvier 2013 et le 31 décembre 2016 (art. 2, al. 2 DEG). La précédente évaluation générale avait été réalisée au 1^{er} janvier 1999 sur la base des données recueillies durant la période allant de 1993 à 1996. Au cours des 21 ans qui ont séparé ces deux évaluations générales, la valeur vénale des immeubles a globalement beaucoup augmenté dans le canton, s'écartant ainsi de plus en plus de la valeur officielle. Dans quelques régions, toutefois, les prix immobiliers n'ont pas ou que peu augmenté. L'évaluation générale 2020, qui concernait l'ensemble des immeubles non agricoles sis dans le canton de Berne, a permis de rapprocher les valeurs officielles des valeurs vénales réelles (même si les premières restent en moyenne nettement inférieures) et de réduire les différences régionales. Le fait que la majorité des immeubles présentent une valeur officielle plus élevée à l'issue de l'évaluation générale 2020 est donc dû à l'évolution du marché immobilier et conforme à l'intention du législateur.

3.3 Il ne faut pas confondre l'évaluation générale avec l'évaluation extraordinaire prévue par l'art. 183 LI. Une évaluation extraordinaire n'est réalisée que sous certaines conditions, notamment si des modifications ont été apportées à la construction d'un immeuble donné (art. 183, al. 1, lit. a LI). L'immeuble en cause n'a jamais fait l'objet d'une évaluation extraordinaire depuis 1999. La dernière inspection des lieux remontait même au 13 juin 1986 (pag. 34, au verso).

3.4 Les normes d'évaluation non agricole établies par la Commission cantonale d'estimation (consultables en ligne sous <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Menu "Thèmes > Les impôts et moi > Logements en propriété > Valeur officielle" [consultées le 11.7.2023], ci-après: les Normes d'évaluation) constituent le fondement de l'évaluation officielle. Dans le cadre d'une évaluation officielle, on commence par dresser l'inventaire des locaux et équipements de chaque objet faisant partie de l'immeuble, dans un procès-verbal de relevé. La surface de l'objet est exprimée en unités de local (UL) pour les parties habitables et en mètres carrés (m²) dans tous les autres cas (cf. tableau 3.1 des Normes d'évaluation). Chaque objet est ensuite noté selon les critères suivants: le genre de bâtiment, la qualité de construction, le degré de confort, la situation de l'habitation ou situation du commerce ainsi que l'accessibilité. Sont également déterminés pour chacun des objets l'âge économique et le code de valeur locative, qui dépend de l'utilisation de l'objet (logement, garage, magasin, etc.). Un autre paramètre pris en compte est le niveau général des loyers de la commune, qui se reflète dans la catégorie de valeur locative. A partir du nombre

d'unités de surface (UL ou m²), du total des notes attribuées, de l'âge économique, du code de valeur locative et de la catégorie de valeur locative, on calcule pour chaque objet la valeur locative selon procès-verbal, ou valeur locative de base (cf. tableau 3.2 des Normes d'évaluation), c'est-à-dire le rendement locatif réalisable dans l'année considérée (cette valeur locative de base sert également à déterminer la valeur locative des biens utilisés par les propriétaires eux-mêmes). La valeur locative de base divisée par le taux de capitalisation donne la valeur de rendement. Enfin, la valeur de rendement additionnée de la majoration de la valeur réelle permet d'obtenir la valeur officielle de l'immeuble. Le taux de capitalisation et la majoration de la valeur réelle dépendent de la note attribuée au genre de bâtiment ainsi que de l'âge économique (cf. tableau 3.3 des Normes d'évaluation). Des informations complémentaires à ce sujet peuvent être trouvées dans le document "Explications sur le système d'évaluation fiscale des immeubles et des biens-fonds" publié par l'Intendance des impôts (notamment p. 7 s; document consultable en ligne sous <https://www.sv.fin.be.ch>, Menu "Thèmes > Les impôts et moi > Logements en propriété > Valeur officielle > Liens et téléchargements" [consulté le 11.7.2023]).

4. Dans le cadre de l'évaluation générale 2020, l'Intendance des impôts n'a pas effectué d'inspection des lieux pour la plupart des immeubles; elle a repris sans les modifier le relevé des locaux existant ainsi que les notes attribuées précédemment, adapté l'âge économique à la nouvelle année de référence, et calculé ainsi la nouvelle valeur officielle en se basant sur les tableaux actualisés. Vu l'âge économique élevé de l'immeuble concerné dans le cas d'espèce et étant donné que la valeur officielle n'avait pas été modifiée depuis la dernière évaluation générale de 1999, l'Intendance des impôts a procédé à une inspection des lieux le 24 août 2021 (cf. procès-verbal de relevé, pag. 22). C'est sur la base des observations faites à l'occasion de cette inspection que la décision du 1^{er} novembre 2021 et la décision sur réclamation du 29 juin 2022 ont été rendues. Tous les éléments de l'évaluation peuvent être examinés dans le cadre de la présente procédure de recours. Même si la Commission des recours en matière fiscale se penche essentiellement sur les points contestés entre les parties, elle jouit des mêmes compétences que l'Intendance des impôts en procédure d'évaluation et de réclamation (art. 198, al. 2 LI) et n'est donc pas liée par les conclusions des parties. Cela étant, la Commission des recours en matière fiscale n'empiète qu'avec retenue sur la marge d'appréciation inhérente à toute estimation.

5. Lors de l'inspection des lieux effectuée le 27 mars 2023, la délégation a corrigé le relevé des locaux de la maison d'habitation en faveur de la recourante, le total des unités de local ayant été abaissé de 11.5 UL à 10.4 UL. Les autres surfaces, de même que la notation et l'âge économique de l'immeuble sont pour leur part demeurés inchangés. Les constatations de la

délégation ont abouti à une valeur officielle de CHF 335'700.--. Les détails du calcul de la valeur officielle ont été annexés au procès-verbal de l'inspection des lieux.

6. Alors que l'Intendance des impôts ne s'est pas exprimée sur le procès-verbal, le représentant a formulé des observations détaillées dans son courrier du 5 juillet 2023.

6.1 Il critique en premier lieu le fait que le nombre d'unités de local de la pièce du sous-sol qualifiée de "disponible" ait été réduit d'un tiers et non de deux tiers. On se référera à cet égard au ch. 1 du procès-verbal de l'inspection des lieux. Il convient en outre de relever qu'une réduction de deux tiers est prévue notamment pour les balcons ou terrasses couverts (cf. tableau 3.1 des Normes d'évaluation), dont la valeur d'usage ne saurait être comparée à celle de la pièce en cause; ne retenir en l'espèce qu'un tiers de la surface exprimée en nombre d'unités de local ne serait dès lors pas approprié.

6.2 Le représentant déplore en second lieu la note de 6 attribuée tant à la qualité de construction qu'au degré de confort. Il estime qu'il ne s'agit pas d'une note faible propre à refléter les défauts constatés par la délégation. Selon un barème "scolaire", il conviendrait selon lui d'attribuer la note de 4 pour ces deux critères. Comme déjà indiqué dans le procès-verbal de l'inspection des lieux, l'attribution des notes ne s'effectue pas de manière linéaire dans le système de l'évaluation officielle. Si la Commission des recours en matière fiscale admet que cette pratique n'est pas idéale car peu transparente, l'approche n'est aucunement nouvelle et a été défendue à plusieurs reprises par le Tribunal administratif du canton de Berne (JTA 21614 du 27.8.2003 cons. 5.4; JTA 21761 du 5.3.2004 cons. 5.2; JTA 22538 du 14.9.2007 cons. 3.5.1; non publiés). En outre, la notation non linéaire ne conduit pas à des résultats incorrects, dès lors que les montants de valeur locative par unité et point de notation en vigueur (cf. tableau 3.2 des Normes d'évaluation) se fondent eux aussi sur la pratique actuelle. Cette approche ne saurait être corrigée que dans le cadre d'une refonte globale du système d'évaluation officielle, et s'en écarter dans un cas spécifique est incompatible avec les impératifs d'égalité de traitement et de sécurité juridique.

6.3 Le représentant conteste également la note de 7 relative à la situation de l'habitation et la note de 8 relative à l'accessibilité. Cependant, il se limite pour l'essentiel à réitérer les critiques qu'il avait déjà formulées dans sa prise de position du 12 octobre 2022 (vue ordinaire, ensoleillement moyen tout au plus, proximité d'une ligne de chemin de fer très fréquentée, situation "loin de tout"). L'inspection des lieux a, quant à elle, permis de constater que la situation de l'habitation n'était pas du tout mauvaise et que la note de 7 attribuée était appropriée, ce qui a été inscrit dans le procès-verbal. S'agissant de la ligne ferroviaire, il convient de confirmer l'avis de la délégation selon lequel celle-ci, distante de 270 mètres, n'est ni particulièrement proche de

l'immeuble, ni très fréquentée, les trains grandes lignes et les trains de marchandises circulant entre E. _____ et F. _____ via G. _____. Quant à l'accessibilité, le recourant n'aborde pas davantage les explications détaillées figurant dans le procès-verbal de l'inspection des lieux. Au vu de ce qui précède, il y a lieu de maintenir les deux notes attribuées.

6.4 Le représentant sollicite une nouvelle fois, d'une part, une déduction individuelle sur la valeur officielle, conformément au ch. 2.2.6 des Normes d'évaluation, et, d'autre part, la suppression de la majoration de la valeur réelle de 40 % appliquée à la valeur de rendement. Il est consigné dans le procès-verbal de l'inspection des lieux que les conditions d'une déduction individuelle ne sont aucunement remplies. Concernant la majoration contestée, le représentant, malgré les explications données dans le procès-verbal, ne tient pas compte du fait qu'il ne s'agit pas d'une majoration individuelle selon le ch. 2.2.7 des Normes d'évaluation, prévue uniquement pour des parcelles particulièrement attrayantes. La majoration de la valeur réelle appliquée dans le cas d'espèce entre dans le calcul normal de la valeur officielle et dépend à la fois du genre de bâtiment et de l'âge économique (cf. tableau 3.3 des Normes d'évaluation). Cette majoration a été effectuée correctement dans le cas d'espèce.

6.5 Au vu de ce qui précède, la Commission des recours en matière fiscale n'a aucune raison de s'écarter des observations et conclusions de la délégation eu égard à la constatation et à l'appréciation des faits, lesquelles aboutissent à une valeur officielle de CHF 335'700.--. Déjà dans l'acte de recours, le représentant relève que la valeur officielle de l'immeuble a augmenté de près de 40 % (après les corrections apportées par la délégation, l'augmentation est de 28 %). Or il juge une telle hausse inconcevable pour une maison construite en 1968 qui n'a été que très peu rénovée et qui, de plus, se trouve à D. _____ et non "sur les bords du lac de Thoune" (recours du 23.7.2022, p. 3). Il est vrai qu'à D. _____, les valeurs ont enregistré une hausse inférieure à la moyenne cantonale, comme en atteste la comparaison des montants de valeur locative par unité et point de notation selon les anciennes normes d'évaluation et les montants établis sur la base des nouvelles normes en vigueur (cf. tableau 3.2 des Normes d'évaluation). La catégorie de valeur locative de la commune de D. _____ est passée de 8 à 7, et ce bien que l'échelle aille désormais non plus jusqu'à 20 mais jusqu'à 25 (cf. tableau 3.8). Si l'évaluation avait été effectuée automatiquement dans le cas d'espèce (relevé des locaux et notation inchangés, augmentation de l'âge économique de 22 ans), la nouvelle valeur officielle ne s'élèverait qu'à CHF 292'700.-- (+ 12 %). Cette augmentation de 12 % ne provient pas d'une hausse des valeurs locatives, mais d'une baisse des taux d'intérêt, laquelle se traduit par un taux de capitalisation plus faible et donc par une valeur de rendement plus élevée (cf. tableau 3.3 des Normes d'évaluation). Cependant, dans le cas de l'immeuble en cause, l'évaluation n'a pas été faite de manière automatique mais sur la base d'une inspection des lieux (cf. cons. 4 ci-avant),

ce qui a entraîné une révision à la baisse de l'âge économique. Dans le cadre d'une évaluation générale, l'Intendance est en droit de procéder à un réexamen complet de l'ensemble des immeubles. Toutefois, ses ressources étant limitées, elle réserve généralement une telle révision aux immeubles dont la valeur n'a pas changé depuis la dernière évaluation générale et dont l'âge économique est élevé. En tout état de cause, rien n'indique que la nouvelle valeur officielle déterminée par la délégation dépasse la valeur vénale, définie par le Tribunal fédéral comme la limite supérieure d'une valeur officielle possible (ATF 148 I 210 cons. 4.4.7; ATF 128 I 240 cons. 3.3.1; JTA 100 2017 20 du 20.6.2018 cons. 5.1; Kästli/Bärtschi in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, vol. 1, Artikel 1 bis 125, 2014, note 10 ad art. 56 LI).

7. Il convient, en dernier lieu, d'aborder deux aspects formels soulevés par le représentant.

7.1 Le représentant reproche à la délégation de la Commission des recours en matière fiscale d'avoir fait un tour du quartier à l'issue de l'inspection de l'immeuble, tour auquel la représentante de l'Intendance des impôts a pu prendre part, mais pas lui. Ce faisant, la délégation aurait selon lui violé son droit de participer à l'administration des preuves et partant, son droit d'être entendu, raison pour laquelle une nouvelle inspection des lieux devrait être effectuée. D'un point de vue général, il convient de souligner que la Commission des recours en matière fiscale ne prend pas de mesures d'instruction sans en informer toutes les parties et leur donner la possibilité de participer. En l'espèce, il s'agissait uniquement de profiter du retour à pied jusqu'au véhicule puis du départ pour se faire une idée personnelle du quartier et de D. _____ en complément des informations disponibles sur Internet. De telles impressions informelles s'agissant de lieux accessibles au public sont admissibles en dehors d'une inspection formelle (cf. Annette Dolge in: Basler Kommentar zur Schweizerischen Zivilprozessordnung, 2010, note 5 ad art. 181 CPC [en vertu de l'art. 19, al. 2 LPJA, les dispositions du code de procédure civile suisse sont en principe applicables à la preuve des faits]). Par conséquent, la délégation n'a pas violé le droit du représentant d'être entendu.

7.2 Enfin, dans le recours du 23 juillet 2022, le représentant fait valoir qu'il est contradictoire de relever la valeur officielle de 39 % alors que la valeur locative diminue quant à elle de 5 %. La valeur locative d'un immeuble est fondée sur ce que l'on appelle la valeur locative selon procès-verbal (ou valeur locative de base), laquelle constitue un résultat intermédiaire de l'évaluation officielle. Elle ne peut toutefois être contestée qu'au moment de la taxation sur le revenu, et non dans le cadre de la présente procédure, qui porte sur la valeur officielle. La diminution de la valeur locative est due au fait que l'expert de l'Intendance des impôts a, suite à sa visite des lieux du 24 août 2021, abaissé de 10.7 UL à 7.0 UL la surface totale des locaux utilisés par la recourante elle-même (cf. colonnes 3 et 4 du procès-verbal d'objet d'immeuble, pag. 19 [avant: pag. 32]).

8. En conclusion, la Commission des recours en matière fiscale n'a aucun motif de s'écarter des constatations de sa délégation. En conséquence, le recours doit être partiellement admis, et la valeur officielle valable à compter de l'année fiscale 2020 doit être fixée à CHF 335'700.--.

9. Vu l'issue de la présente procédure, une part de l'ensemble des frais de celle-ci, y compris une part des frais d'expertise ou d'autres frais externes, doit en principe être mise à la charge de la recourante (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 est toutefois possible de renoncer à prononcer des frais lorsque des circonstances spéciales le justifient (art. 200, al. 3 LI). Une violation du droit d'être entendu commise par l'Intendance des impôts et réparée par la Commission des recours en matière fiscale est, dans certaines conditions, susceptible de justifier de renoncer à percevoir des frais de procédure (Ruth Herzog in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2^e éd., 2020, note 21 ad art. 108 LPJA). Dans le cas d'espèce, il apparaît justifié de ne pas mettre de frais de procédure à la charge de la recourante. Par décision du 7 février 2023, la requête d'assistance judiciaire de la recourante a été admise. Toutefois, renoncer à prononcer des frais de procédure est plus avantageux pour la recourante, dans la mesure où l'assistance judiciaire correspondrait seulement à une renonciation provisoire aux frais de procédure, de sorte que la recourante serait tenue de les rembourser dans les dix ans en cas d'amélioration de sa situation économique (art. 113, al. 1 LPJA en relation avec l'art. 123 du code de procédure civile suisse du 19 décembre 2008 [CPC; RS 272]).

10. Comme la recourante n'est pas représentée par un mandataire professionnel dans la présente procédure et comme cette dernière ne lui a pas occasionné de frais indispensables et relativement élevés, il ne lui est pas alloué de dépens (art. 200, al. 4 LI).

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

1. Le recours est partiellement admis. La valeur officielle de l'immeuble D. _____ RF n° 1. _____ valable à compter de l'année fiscale 2020 est fixée à CHF 335'700.--.
2. Il n'est pas prononcé de frais de procédure.
3. Il n'est pas alloué de dépens.
4. **Cette 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.

5. La présente décision est notifiée à:
- C. _____ à l'intention de A. _____
 - l'Intendance des impôts du canton de Berne
 - la commune de D. _____

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

La juge

Le greffier

Cuccarède

Leumann