



100 25 233

200 25 173

La commune: D. _____

No. GCP: _____

La notification: 2.12.2025 JCU/CLE/cbi

COMMISSION DES RECOURS EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Le 2 décembre 2025

La juge à titre principal 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 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public et de l'article 9 de l'ordonnance d'exécution de l'impôt fédéral direct du 18 octobre 2000, au sujet des recours introduits par

A. _____ et B. _____

représentés par

C. _____

contre

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

relatifs aux impôts cantonaux et à l'impôt fédéral direct 2023

constate en fait:

A. A. _____ et B. _____ (ci-après: les recourants) sont propriétaires d'un immeuble à E. _____ (France, situé à environ 20 km de F. _____). Dans la déclaration d'impôt 2023 (dossier de l'Intendance des impôts, pag. 113), ils ont déclaré la valeur officielle de cet immeuble à CHF 344'919.-- et la valeur locative à CHF 20'695.--, s'écartant ainsi des indications pré-saisies par l'Intendance des impôts du canton de Berne (CHF 385'000.-- et CHF 23'100.--). À l'appui de ces corrections, les recourants ont expliqué qu'ils avaient converti le prix d'achat de l'immeuble de EUR 530'000.-- au «cours AFC» (= Administration fédérale des contributions) de 0.9297, ce qui donnait CHF 492'741.--, puis multiplié ce montant par 70 %, parvenant ainsi à une valeur officielle de CHF 344'919.-- et à une valeur locative de CHF 20'695.-- (6 % de la valeur officielle). L'Intendance des impôts du canton de Berne, région _____ (ci-après: l'Intendance des impôts), n'a pas accepté ces corrections de valeur effectuées par les recourants. Par décisions de taxation du 6 février 2025 (pag. 144-134), elle a imposé les recourants sur la base des valeurs pré-saisies et d'un revenu imposable de CHF 102'900.-- (déterminant pour le taux d'imposition CHF 143'900.--) pour les impôts cantonaux et de CHF 115'600.-- (déterminant pour le taux d'imposition CHF 163'700.--) pour l'impôt fédéral direct. La fortune imposable a été fixée à CHF 97'000.-- (déterminant pour le taux d'imposition CHF 462'000.--). Par décisions sur réclamation du 5 juin 2025 (pag. 162-152), l'Intendance des impôts a rejeté la réclamation formée contre ces décisions de taxation le 3 mars 2025 (pag. 145).

B. Par acte du 1^{er} juillet 2025, M^e C. _____ (ci-après: le représentant), agissant au nom des recourants, a formé recours contre les décisions sur réclamation auprès de la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (ci-après: la Commission des recours en matière fiscale) concernant les impôts cantonaux et l'impôt fédéral direct. Il conclut à ce que la valeur officielle et la valeur locative de l'immeuble à E. _____ soient fixées sur la base de la déclaration d'impôt remplie par les recourants, c'est-à-dire en appliquant le cours de conversion de fin d'année 2023 de CHF 0.9297 / EUR. Dans le cadre de la motivation des recours, le représentant renvoie tout d'abord aux listes de cours publiées régulièrement par l'AFC qui, selon la pratique publiée de l'Intendance des impôts, sont appliquées notamment pour déclarer des valeurs patrimoniales étrangères (p. ex. immeubles) et des revenus qui en découlent (p. ex. revenus locatifs). Il explique qu'il existe deux facteurs pertinents en ce qui concerne les immeubles à l'étranger: le mode d'évaluation, d'une part, et la conversion de la devise étrangère en francs suisses, d'autre part. Il souligne à titre d'exemple que l'Intendance des impôts prend en compte le taux de change de l'année fiscale en cours pour les assurances-vie avec une valeur de rachat en devise étrangère, pour les titres cotés en bourse dans une devise étrangère

et (ce qui est particulièrement important pour les immeubles à l'étranger) pour les dettes hypothécaires, les intérêts hypothécaires et les frais d'entretien immobiliers. Le représentant estime que si la valeur officielle et la valeur locative ne sont pas converties aux taux de change actuel, il en résulte une distorsion de l'assiette de la fortune immobilière respectivement du revenu immobilier imposables.

C. L'Intendance des impôts s'est prononcée sur les recours en date du 28 juillet 2025 et a conclu à leur rejet, sous suite de frais. L'Intendance des impôts fait valoir que la valeur officielle des immeubles à l'étranger, qui se monte à 70 % du prix d'achat, n'est pas à proprement parler une valeur vénale, mais une valeur «artificielle», raison pour laquelle les comparaisons avec d'autres actifs étrangers ayant une valeur vénale ne sont pas admissibles. Elle explique qu'une adaptation de la valeur officielle d'immeubles sis à l'étranger se justifie seulement s'il y a un changement de valeur significatif et estime que ce n'est pas le cas en espèce.

D. Le représentant a pris position sur le mémoire de réponse de l'Intendance des impôts par courrier du 14 août 2025.

E. L'Administration fédérale des contributions n'a pas produit de préavis.

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 du 21 mai 2000 sur les impôts [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. Les recourants n'ont pas obtenu gain de cause devant l'instance précédente. Ils ont ainsi un intérêt digne de protection à ce que les décisions sur réclamation soient annulées ou modifiées de sorte qu'ils ont qualité pour recourir contre celles-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 du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives).

[LPJA; RSB 155.21]). Au surplus, interjetés en temps utile et dans les formes prescrites, les recours sont recevables.

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 LOJM).

2. Le litige porte sur le montant de la valeur officielle imposable de l'immeuble des recourants sis à E._____ (France).

3. Le domicile fiscal des recourants pour l'année 2023 se trouve dans la commune de D._____ et, partant, dans le canton de Berne, ce qui n'est pas contesté. Les recourants font donc l'objet d'un assujettissement à l'impôt illimité à raison de leur rattachement personnel, mais leur assujettissement ne s'étend pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton de Berne (art. 4, al. 1 en relation avec l'art. 7, al. 1 LI). La même règle s'applique pour l'impôt fédéral direct: l'assujettissement est illimité en cas de domicile en Suisse, sans s'étendre toutefois aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger (art. 3, al. 1 en relation avec l'art. 6, al. 1 LIFD). Par conséquent, les recourants ne sont imposables en Suisse ni sur la valeur de leur immeuble français ni sur le revenu qu'ils en tirent. Cependant, les biens situés en dehors du canton de Berne ou de la Suisse et les revenus qui en découlent sont pris en compte dans la détermination du taux d'imposition (art. 8, al. 1 LI; art. 7, al. 1 LIFD; principe dit de la «réserve de progressivité») et ils ont une influence sur les dettes et les intérêts passifs déductibles en Suisse (ATF 140 II 141 cons. 5.2; cf. répartition de l'impôt, pag. 155 et 152). Les éléments imposables étrangers sont déterminés selon les principes définis dans la loi bernoise sur les impôts et la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (Kästli/Teuscher in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, vol. 1, Artikel 1 bis 125, 2014, n. 6 ad art. 8 LI; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4^e éd., 2023, n. 6 ad art. 7 LIFD).

4. Aux fins de l'imposition sur la fortune, les immeubles situés dans le canton de Berne sont pris en compte sur la base de leur valeur officielle (art. 52, al. 3 LI), laquelle est établie et fixée dans le cadre d'une procédure d'évaluation spécifique (art. 179 ss LI). De nombreux critères sont pris en considération, tels que la surface utile, la qualité de la construction, la situation de l'habitation, l'âge du bâtiment ou le niveau des loyers de la commune. En vertu du principe de souveraineté territoriale, les immeubles sis à l'étranger ne peuvent pas faire l'objet d'une évaluation officielle par les autorités bernoises (ou suisses), raison pour laquelle la valeur fiscale déterminante pour l'imposition sur la fortune doit être déterminée d'une autre manière. Selon la pratique de l'Intendance des impôts, la valeur officielle des immeubles sis à l'étranger est fixée à 70 % du prix d'achat. La valeur locative des immeubles sis à l'étranger se monte

quant à elle à 6 % de la valeur officielle (<<https://www.sv.fin.be.ch>>, rubriques «Publications > Guides > 2023 > Personnes physiques > Immeubles et biens-fonds de la fortune privée > «Valeur officielle» et «Valeur locative corrigée»»). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, compte tenu du principe de l'égalité inscrit dans la Constitution et du principe de l'imposition selon la capacité contributive économique (art. 8, al. 1 et art. 127, al. 2, de la Constitution fédérale [Cst.; RS 101]), la fortune immobilière suisse et étrangère doit en principe être évaluée selon les mêmes règles, même si la fortune à l'étranger n'a d'effet que sur le taux d'imposition applicable (arrêt du Tribunal fédéral 9C_475/2023 du 12.3.2024, cons. 3.1 f). En raison des difficultés pratiques liées au principe de territorialité mentionné, les autorités fiscales sont toutefois autorisées à procéder de manière (encore) plus schématique lors de l'évaluation d'immeubles sis à l'étranger que pour des immeubles sis en Suisse (arrêt du Tribunal fédéral 9C_475/2023 du 12.3.2024, cons. 3.4.5). Le Tribunal fédéral a récemment confirmé la pratique de l'Intendance des impôts du canton de Berne consistant, dans de tels cas, à déterminer la valeur officielle et la valeur locative sur la base du prix d'achat selon les règles décrites ci-dessus (arrêt du Tribunal fédéral 9C_397/2024 du 16.9.2025, cons. 5, concernant également un immeuble en France).

4.1 Les recourants ne critiquent pas la façon de procéder schématique suivie par l'Intendance des impôts. Ils contestent uniquement le fait que la valeur officielle et la valeur locative en euros ne sont pas converties en francs suisses lors de chaque taxation au taux de change actuel. Comme l'explique le représentant (mémoire de recours du 1.7.2025, ch. 4.2), ni la loi bernoise sur les impôts ni la LIFD ne contiennent de règles sur la manière de tenir compte du taux de change pour quantifier les valeurs et rendements d'immeubles étrangers. Jusqu'à présent, cet aspect n'a pas non plus été jugé par la justice fiscale bernoise ni par le Tribunal fédéral. La question du taux de change n'a pas été abordée dans l'arrêt du Tribunal fédéral 9C_397/2024 du 16 septembre 2025 susmentionné.

4.2 Le représentant renvoie tout d'abord aux taux de change publiés chaque année par l'AFC qui doivent être appliqués lors de l'établissement de la déclaration d'impôt. Il fait remarquer que dans sa pratique publiée, l'Intendance des impôts déclare que ces taux sont applicables et cite des immeubles à l'étranger comme exemple de cas d'application (mémoire de recours du 1.7.2025, ch. 4.2). On trouve effectivement sur Taxinfo une contribution intitulée «Taux de change pour la déclaration d'impôt (revenu, fortune)», dans laquelle il est expliqué que le cours au 31 décembre de l'année fiscale est déterminant pour les valeurs patrimoniales étrangères (p. ex. immeubles) et le cours annuel moyen publié par l'AFC pour les revenus et rendements réguliers étrangers (p. ex. revenus locatifs) (<www.taxinfo.sv.fin.be.ch>, rubriques «Thèmes > Le revenu et la fortune > Article 48 LI»). L'Intendance des impôts ne s'est pas prononcée sur ce

point dans son mémoire de réponse du 28 juillet 2025. La Commission des recours en matière fiscale relève que la contribution relative aux immeubles étrangers publiée par l'Intendance des impôts elle-même dans Taxinfo est formulée de manière ambiguë et ne correspond pas à la pratique effectivement suivie. Ce fait n'entraîne toutefois pas automatiquement l'admission des recours.

4.3 Sur le fond, le représentant motive ses conclusions au chiffre 4.3 du mémoire de recours du 1^{er} juillet 2025 par le fait que deux éléments sont toujours combinés pour les valeurs patrimoniales étrangères: l'évaluation en tant que telle, qui fournit un résultat en monnaie étrangère, d'une part, et le taux de change auquel ce résultat est converti en francs suisses, d'autre part. Il fait valoir qu'il est certes exact que la valeur officielle reste inchangée tant qu'il n'existe pas de motifs importants définis par la loi, mais que cela ne concerne que la détermination de la valeur pour l'impôt sur la fortune en monnaie étrangère. Selon lui, les variations du taux de change devraient être prises en compte, comme c'est le cas pour d'autres actifs étrangers (assurances-vie, titres, etc.), d'autant plus que les hypothèques, les intérêts hypothécaires et les frais immobiliers étrangers sont convertis en francs suisses au taux de change actuel. Le représentant estime que si l'Intendance des impôts applique un cours de change historique pour la valeur officielle et la valeur locative et le cours actuel pour les dettes et les charges, il en résulte une distorsion de l'assiette de l'impôt.

4.4 L'Intendance des impôts fait valoir que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, des solutions schématiques sont admissibles pour l'évaluation d'immeubles sis à l'étranger et que les modifications du taux de change ne constituent qu'un facteur relativement secondaire dans la détermination de la valeur fiscale d'immeubles sis à l'étranger. Elle estime en outre qu'il est faux de comparer des actifs immobiliers à l'étranger avec des assurances sur la vie ou des titres, car la valeur vénale de ces derniers est vérifiable alors que la valeur déterminante pour les immeubles est calculée de manière schématique et constitue pour ainsi dire une «valeur artificielle» qui est fixée lors de l'acquisition de l'immeuble et n'est ensuite adaptée qu'en cas de changement important et dûment établi des circonstances effectives. L'Intendance des impôts explique en outre qu'il n'est pas correct de ne tenir compte que de la baisse d'un facteur de la valeur officielle (le taux de change) alors que l'augmentation d'autres facteurs n'est pas prise en compte. Elle souligne à ce propos que les prix des biens immobiliers à E. _____ ont nettement augmenté depuis 2018, date à laquelle les recourants ont acquis leur immeuble.

4.5 En ce qui concerne les immeubles situés dans le canton de Berne, le principe applicable est que la valeur officielle, une fois fixée, est valable jusqu'à la prochaine évaluation générale ou extraordinaire (art. 181, al. 3 LI), ces dernières étant effectuées principalement lors de modifications importantes de la construction (art. 183, al. 1, lit. a LI). Il s'ensuit qu'entre deux

évaluations, ni l'évolution générale des prix sur le marché immobilier (généralement en hausse), ni la dévaluation due à l'âge des bâtiments n'ont d'influence sur la valeur officielle. Ces principes valent également pour les immeubles sis à l'étranger (cf. cons. 4 ci-dessus).

4.6 L'objectif doit donc être que la valeur officielle des immeubles étrangers reste également stable à long terme. L'Intendance des impôts est d'avis qu'un taux de change actualisé chaque année entraînerait une réduction injustifiée de la valeur officielle. Le représentant répond que le taux de change peut fluctuer dans les deux sens (mémoire de recours du 1.7.2025, ch. 4.3). C'est en principe vrai, mais la valeur du franc suisse par rapport à l'euro (et à toutes les autres devises principales) augmente depuis longtemps, hormis les fluctuations à court terme. Selon l'AFC, le cours de fin d'année 2001 (valeur la plus ancienne sur le site internet de l'AFC) était de CHF 1.460 / EUR. Fin 2024 en revanche, un euro coûtait encore CHF 0.938, ce qui correspond à une baisse de 35,8 %. Durant la même période, l'inflation s'est élevée à 54,1 % en France (selon <https://www.donneesmondiales.com>, rubriques «Europe > France > Économie > Taux d'inflation» [consulté le 4.11.2025]), contre seulement 13,9% en Suisse (<https://www.bfs.admin.ch>, rubriques «Statistiques > Prix > Prix à la consommation > Informations supplémentaires > Calculatrice en ligne» [consulté le 4.11.2025]). Comme les immeubles sont relativement stables, leur valeur nominale en monnaie locale augmente en raison de l'inflation générale. En cas d'évaluation annuelle des immeubles à l'étranger à l'aide du taux de change actuel, il faudrait impérativement prendre en compte les différents taux de renchérissement, d'autant plus que la vigueur du franc suisse par rapport à l'euro s'explique entre autres par un renchérissement plus faible (cf. <https://www.bns.ch>, rubriques «News et publications > Publications pour les étudiants et un public plus large > Comprendre la BNS > Qu'est-ce qui détermine le cours du franc?» [consulté le 4.11.2025]). Il ne s'agit pas seulement de l'augmentation générale des prix de l'immobilier, qui touche également les propriétaires d'immeubles suisses et bernois, mais aussi de différences fondamentales qui existent entre la Suisse et une très grande partie de l'étranger sur le plan économique.

Dans le cas présent, une telle méthode produirait approximativement les résultats suivants:

	2018	2023 sans renchérissement	2023 avec renchérissement
Prix d'achat EUR	500'000	500'000	500'000
Renchérissement France		0,00 %	12,39 %
Prix d'achat corrigé	500'000	500'000	561'950
Cours de fin d'année	1,1269	0,9297	0,9297
Prix d'achat CHF	563'450	464'850	522'445
Valeur officielle CHF (70 %)	¹⁾394'415	²⁾325'395	365'711

¹⁾ Pour l'année de l'acquisition 2018, l'Intendance des impôts a accepté le cours de CHF 1,1 indiqué par les recourants, de sorte que la valeur officielle effective n'est que de CHF 385'000.-- (voir mémoire de réponse du 28.7.2025, p. 2, premier paragraphe).

²⁾ Dans le cadre de la présente procédure, les recourants mentionnent un prix d'achat de EUR 530'000.--, raison pour laquelle ils concluent à une valeur officielle de CHF 344'919.--. L'Intendance des impôts est toutefois partie d'un prix d'achat de EUR 500'000.-- en 2018, selon le courrier de G. _____ SA du 15.4.2020 (pag. 33). Vu que la différence est relativement faible et que la valeur officielle n'a qu'un effet déterminant pour le taux d'imposition, la Commission des recours en matière fiscale renonce à procéder à d'autres investigations dans ce contexte, qui pourraient conduire à une adaptation de la taxation en défaveur des recourants (cf. art. 198, al. 2 LI).

Ce calcul est rudimentaire et ne tient notamment pas compte du renchérissement en Suisse. Il démontre toutefois qu'un cours de conversion actualisé chaque année, sans tenir compte des différences de renchérissement, aurait pour effet d'aboutir à une valeur officielle manifestement trop basse et, partant, à un avantage injustifié en faveur d'immeubles sis à l'étranger. La problématique devient encore plus évidente si l'on considère un bien immobilier situé dans un pays connaissant une inflation très élevée, comme l'Argentine, plutôt qu'un bien immobilier en France. Avec un prix d'achat supposé de 10,0 millions de pesos argentins (ARS) en 2018, la valeur officielle se serait élevée à CHF 261'750.-- (cours selon l'AFC CHF 0.02175 / ARS). En 2023, la valeur du même immeuble n'aurait plus été que de CHF 10'400.-- sans adaptation à l'inflation (cours de CHF 0.001040 / ARS), ce qui correspond à une baisse de 96 % tout à fait irréaliste.

4.7 Le représentant ajoute que les différences de cours de change pour la valeur officielle et la valeur locative (cours de change de l'année d'acquisition), d'une part, et pour les hypothèques, les intérêts hypothécaires et les frais immobiliers (cours de change de l'année fiscale concernée), d'autre part, conduisent à des distorsions de l'assiette de l'impôt. C'est fondamentalement correct, mais il convient toutefois de l'accepter au vu de ce qui précède. En outre, en ce qui concerne les hypothèques, il convient de relever qu'un cours plus bas de l'euro entraîne effectivement une diminution du montant de la dette en francs suisses, alors que, comme démontré ci-dessus, la valeur effective de l'immeuble n'est de facto pas influencée par un cours plus bas de l'euro, ou ne l'est que partiellement, en raison du taux d'inflation plus élevé en France.

4.8 Il convient de retenir en résumé que la modification de la pratique actuelle en matière d'évaluation d'immeubles sis à l'étranger, demandée par les recourants, conduirait à des résultats erronés si l'on ne tenait pas compte des différents taux d'inflation en Suisse et dans l'État où se trouve l'immeuble. Elle contredirait en outre le principe selon lequel la valeur officielle d'un immeuble, une fois définie, n'est adaptée qu'en cas de changements importants des circonstances (cons. 4.5 ci-dessus). Une pratique administrative établie et confirmée par les tribunaux ne doit être modifiée que si l'application du droit jusqu'à présent est erronée ou ne répond plus aux exigences actuelles, respectivement s'il existe des raisons décisives en faveur d'un changement de pratique (Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungspflege im Kanton Bern, 2^e éd., 2020, n. 30 ad art. 20a LPJA). Au vu des explications qui précèdent, ces conditions ne sont pas remplies en l'espèce. Les recours doivent par conséquent être rejetés.

5. Vu l'issue de la présente procédure, les frais de celle-ci doivent être mis à la charge des recourants. Ils doivent supporter l'ensemble des frais de procédure (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]). Les frais de procédure sont fixés à CHF 1'000.--, sous déduction de l'avance de frais versée.

Comme les recourants succombent dans la présente espèce, il ne leur est pas alloué 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]).

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

1. Le recours concernant les impôts cantonaux 2023 est rejeté.
2. Le recours concernant l'impôt fédéral direct 2023 est rejeté.
3. Les frais de la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale, fixés à un montant forfaitaire de CHF 1'000.--, sont mis à la charge des recourants.
4. Il n'est pas alloué de dépens.
5. **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. 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.

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. 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.

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.

6. La présente décision est notifiée à:
- C._____ à l'intention de A._____ et B._____
 - l'Intendance des impôts du canton de Berne
 - l'Administration fédérale des contributions
 - la commune de D._____

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

La juge

Le greffier

Cuccarède

Leumann