

100.2023.267

RUA/EGC

Tribunal administratif du canton de Berne
Cour des affaires de langue française

Jugement du 16 août 2024

Droit administratif

C. Tissot, président
G. Niederer et G. Zürcher, juges
A. Russo, greffier

A. _____
recourante

contre

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

et

Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne
Nordring 8, 3013 Berne

relatif à une décision sur recours de cette dernière du 13 septembre 2023
(évaluation officielle valable à partir de l'année fiscale 2020)



En fait:

A.

A. _____ est usufruitière de l'immeuble sis sur la parcelle n° B. _____ du ban de la commune mixte de C. _____, dont ses quatre enfants sont copropriétaires. L'immeuble comprend une maison d'habitation à deux logements avec garage et un bâtiment annexe disposant d'un garage et d'un dépôt.

B.

Le 24 août 2021, dans le cadre de l'évaluation générale des immeubles non agricoles et des forces hydrauliques valable dès la période fiscale 2020 (ci-après: l'évaluation générale 2020), la section Evaluation officielle de l'Intendance des impôts du canton de Berne (ci-après: l'Intendance des impôts) a procédé à une inspection de l'immeuble précité. Par décision du 1^{er} novembre 2021, elle a fixé à Fr. 364'600.- la valeur officielle de celui-ci. Sur réclamation du 29 novembre 2021, l'Intendance des impôts a confirmé cette valeur officielle dans une décision sur réclamation du 29 juin 2022. Saisie d'un recours contre ce prononcé, la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (ci-après: la Commission) a procédé à une nouvelle inspection de l'immeuble le 27 mars 2023. Par décision sur recours du 13 septembre 2023, elle a partiellement admis le recours et réduit la valeur officielle à Fr. 335'700.-.

C.

Par acte du 13 octobre 2023, A. _____ saisit le Tribunal administratif du canton de Berne (ci-après: le Tribunal administratif) d'un recours, demandant en substance, sous suite de frais et dépens, outre l'assistance judiciaire, l'annulation de la décision sur recours de la Commission du 13 septembre 2023 et, principalement, le renvoi de la cause à celle-ci pour instruction complémentaire et nouvelle décision, subsidiairement, à ce que

la valeur officielle de l'immeuble soit fixée à Fr. 146'552.-. L'Intendance des impôts et la Commission concluent toutes deux au rejet du recours.

En droit:

1.

1.1 Le Tribunal administratif est compétent pour connaître du présent recours en qualité de dernière instance cantonale au sens de l'art. 74 al. 1 de la loi cantonale du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA, RSB 155.21) en relation avec les art. 76 et 77 LPJA (voir également l'art. 201 al. 1 de la loi cantonale du 21 mai 2000 sur les impôts [LI, RSB 661.11]). La recourante a pris part à la procédure devant l'autorité précédente, est particulièrement atteinte par la décision sur recours attaquée et a un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de celle-ci, si bien qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir (art. 79 al. 1 LPJA; voir également art. 11 et 46 al. 2 LI). Son recours, par ailleurs interjeté en temps utile et dans les formes minimales prescrites, est ainsi recevable (art. 32 par renvoi de l'art. 81 al. 1 LPJA).

1.2 Le pouvoir d'examen du Tribunal administratif résulte de l'art. 80 LPJA. Il porte sur le contrôle des faits et du droit, y compris les violations du droit commises dans l'exercice du pouvoir d'appréciation, mais pas sur le contrôle de l'opportunité. Lorsque, comme en l'espèce, la fixation de la valeur officielle d'un immeuble est contestée, le Tribunal administratif n'examine la méthode et le résultat de l'estimation effectuée par l'autorité précédente que sur les points contestés. Sur les questions qui requièrent des connaissances techniques particulières et une expérience spécialisée, il n'intervient pour corriger l'évaluation que si les conditions de base ont été méconnues dans certains domaines de l'évaluation ou que la violation de normes d'estimation ou de méthodes d'estimation reconnues aboutit à un résultat d'estimation globalement incorrect (JAB 1996 p. 230 c. 1b, 1994 p. 219 c. 1b; VGE 2016/36 du 29 août 2017 c. 1.4).

2.

Dans un grief d'ordre formel qu'il convient d'examiner en premier lieu (ATF 132 V 387 c. 5.1), la recourante, citant l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale (Cst., RS 101), reproche à l'autorité précédente de ne pas l'avoir invitée, respectivement de ne pas avoir invité son représentant à participer à la visite du quartier intervenue à l'issue de l'inspection de son immeuble du 27 mars 2023, alors que l'intimée y a pris part.

2.1 Le droit d'être entendu garanti à l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 145 I 167 c. 4.1 et les références). Le droit d'être entendu est concrétisé aux art. 21 ss LPJA. Ainsi, à teneur de l'art. 22 LPJA, les parties sont autorisées à prendre part aux séances d'instruction et aux inspections officielles des lieux, à assister aux auditions de personnes ainsi qu'à faire poser des questions complémentaires. L'art. 24 LPJA leur donne en outre le droit de se prononcer sur le résultat de l'administration des preuves. Il n'est en particulier pas permis de se baser sur des moyens de preuve sans qu'il ne soit préalablement donné la possibilité aux personnes concernées de participer à l'administration de la preuve ou, à tout le moins, de prendre position sur le résultat de celle-ci (ATF 142 I 86 c. 2.3).

2.2 Le 27 mars 2023 a eu lieu une inspection de l'immeuble de la recourante, diligentée par la Commission. Cette inspection s'est déroulée en présence de la recourante et de son représentant, de l'intimée, ainsi que d'une délégation de la Commission comprenant notamment un expert au bénéfice d'un brevet fédéral en évaluation immobilière. Un rapport d'inspection, comprenant une annexe, a été rédigé par l'autorité précédente le 3 mai 2023 et soumis aux parties pour détermination. Dans sa détermination du 5 juillet 2023, la recourante reproche notamment à la Commission d'avoir fait le tour du quartier avec l'intimée à l'issue de

l'inspection, sans avoir été invitée à participer. En réponse à ce reproche, la Commission, au considérant 7.1 de la décision attaquée, mentionne qu'il s'agissait uniquement de profiter du retour jusqu'au véhicule pour se faire une idée du quartier et de la commune. Or, outre que rien n'empêchait la recourante ou son représentant d'accompagner l'intimée et les membres de la Commission à leurs voitures respectives, force est de relever que l'ensemble des constatations effectuées lors de l'inspection du 27 mars 2023 ont été verbalisées dans le rapport du 3 mai 2023. De plus, la recourante a expressément été invitée à se déterminer sur celui-ci, ce qu'elle a d'ailleurs fait. Au demeurant, s'agissant des observations effectuées par l'autorité précédente lors du retour à la voiture et reprises au considérant 6.4 de la décision sur recours contestée, elles ont trait au fait que la ligne ferroviaire, "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 D. _____ et E. _____ via le tunnel F. _____". Or, la fréquence des trains, consultable sur le site Internet des CFF, et la distance entre l'immeuble de la recourante et la voie de chemin de fer, disponible sur le site Géoportail du canton de Berne, sont des faits notoires qui ne nécessitaient pas d'inspection ou d'examen particulier (ATF 143 IV 380 c. 1.2). A ce propos, la recourante était d'ailleurs parfaitement consciente de la distance de 270 mètres entre son immeuble et la voie de chemin de fer, car elle l'admet elle-même dans ses observations du 5 juillet 2023. Finalement, l'art. 48 LPJA, qui prévoit qu'il est interdit aux autorités de s'entretenir, hors de la procédure, d'une affaire pendante devant elles avec une partie, sa représentante ou son représentant ne vient pas davantage en aide à la recourante. En effet, si une autorité prend malgré tout unilatéralement contact avec une partie à la procédure, il lui appartient de documenter cet entretien et de soumettre le document aux autres participants (MICHEL DAUM, in Herzog/Daum [éd.], *Kommentar zum bernischen VRPG*, 2^e éd. 2020, art. 48 n. 3). Ainsi, outre que rien n'indique que les membres de la Commission se sont effectivement entretenus avec l'intimée et ne se sont pas limités à retourner à leur véhicule en prenant connaissance de la situation locale, force est de relever qu'ils n'ont que constaté des faits notoires et que l'autorité précédente a dûment soumis ces constatations à la recourante, afin que

celle-ci puisse se déterminer. Partant, le grief de violation du droit d'être entendu doit être écarté.

3.

La recourante estime ensuite que l'autorité précédente a indûment restreint son pouvoir d'examen, indiquant dans sa décision sur recours n'empiéter qu'avec retenue sur la marge d'appréciation inhérente à toute estimation.

3.1 Selon la jurisprudence, l'autorité qui limite indûment son pouvoir d'examen, alors qu'elle dispose d'un plein pouvoir d'examen commet un déni de justice formel au sens de l'art. 29 al. 1 Cst. (ATF 131 II 271 c. 11.7.1 et les références). S'agissant d'une autorité judiciaire, le déni de justice peut constituer une violation de la garantie de l'accès au juge ancrée à l'art. 29a Cst. Cette disposition donne en effet le droit d'accès à une autorité judiciaire exerçant un pouvoir d'examen complet des faits et du droit (ATF 137 I 235 c. 2.5 et c. 2.5.2; arrêt du Tribunal fédéral [TF] 2D_35/2021 du 2 juin 2022 c. 5.1 et les références). Dans le cas d'espèce, à teneur de l'art. 198 al. 2 LI, en procédure de recours, la Commission a les mêmes compétences que l'Intendance des impôts en procédure de taxation, c'est-à-dire qu'elle établit notamment les éléments de fait et de droit pertinents, en collaboration avec le contribuable (art. 166 al. 2 LI; VGE 2016/36 du 29 août 2017 c. 4.1). Il n'en demeure pas moins qu'en la matière elle fait toutefois preuve de retenue sur les points non contestés et ne modifie les décisions sur réclamation qu'en cas de violation manifeste du droit. En outre, elle n'intervient généralement pas dans les questions d'appréciation (PETER KÄSTLI, in Leuch/Kästli/Langenegger [éd.], *Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz*, Band 2, 2011, art. 198 n. 4). Une telle retenue ne revient cependant pas à limiter sa cognition à l'arbitraire, lorsque, comme en l'espèce, il s'agit de se prononcer sur un travail de notation spécifique qui ne relève pas directement du domaine juridique, mais d'un domaine tiers (ATF 136 I 229 c. 5.4.1; TF 2D_35/2021 du 2 juin 2022 c. 5.1).

3.2 En l'occurrence, comme on l'a vu ci-dessus, le pouvoir d'examen de l'autorité précédente est entier, que ce soit en fait ou en droit. La

recourante ne remet d'ailleurs pas cet élément en question. Elle se plaint bien plus de ce que la Commission n'a pas statué en faisant usage de toute sa cognition. Or, cette autorité a appliqué le droit sans se restreindre, sur la base de l'entier des faits qu'elle a pris la peine d'établir. Certes, l'essentiel de l'état de fait réside dans l'avis de l'expert faisant suite à l'inspection de l'immeuble de la recourante. Il s'agit toutefois là de l'avis d'un professionnel de l'immobilier à propos duquel l'autorité précédente pouvait s'imposer une certaine réserve, tant qu'elle ne décelait pas d'indication d'erreurs d'appréciation flagrantes (voir également c. 4.4 ci-dessous). Il ne saurait par conséquent être question d'un cas de déni de justice formel en l'espèce.

4.

Sur le fond, est litigieuse la question de l'évaluation officielle de l'immeuble de la recourante effectuée par l'intimée, puis corrigée par l'autorité précédente.

4.1 L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 46 al. 1 LI; voir également art. 13 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID, RS 642.14]). Celle-ci est en principe estimée à la valeur vénale (art. 48 LI; art. 14 al. 1 LHID). Toutefois, la fortune immobilière fait l'objet d'une évaluation officielle (art. 52 al. 2 LI). Elle est ensuite assujettie à l'impôt sur la fortune à sa valeur officielle (art. 52 al. 3 LI). A propos de la fixation de cette valeur, la législation distingue l'évaluation générale (art. 182 LI) de l'évaluation extraordinaire (art. 183 LI). S'agissant de l'évaluation générale, lorsque les valeurs vénales ou les valeurs de rendement ont changé dans une mesure notable dans une grande partie ou dans l'ensemble du canton depuis la dernière évaluation générale, le Grand Conseil ordonne par décret une évaluation générale des immeubles et des forces hydrauliques. Il fixe la valeur médiane cible, la date déterminante et la période d'évaluation (art. 182 al. 1 LI). La valeur officielle ainsi fixée est valable jusqu'à la prochaine évaluation générale ou jusqu'à la prochaine évaluation extraordinaire (art. 181 al. 3 LI). Selon la jurisprudence, la valeur

officielle ne doit toutefois pas dépasser la valeur vénale (ATF 148 I 210 c. 4.4.7).

4.2 Le 21 mars 2017, fondé sur l'art. 182 al. 1 LI précité, le Grand Conseil du canton de Berne a arrêté une évaluation générale des immeubles non agricoles et des forces hydrauliques au 31 décembre 2020 (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 se base sur les données de la période d'évaluation allant du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2016 (art. 2 al. 2 DEG). Dans le cadre de cette évaluation générale des immeubles, la Commission cantonale d'estimation, constituée par le Conseil-exécutif en application de l'art. 182 al. 2 LI, a adopté les normes d'évaluation non agricoles du 10 octobre 2018, comme le lui impose l'art. 182 al. 3 LI (ci-après: normes d'évaluation; ces normes sont consultables à l'adresse suivante: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, rubriques "Thèmes > Les impôts et moi > Logements en propriété > Valeur officielle> Liens et téléchargements > Normes d'évaluation non agricole EG20; consulté le 16 août 2024).

4.3 Chaque objet d'immeuble est noté en tenant compte du genre de bâtiment, de la qualité de la construction, du degré de confort, de la situation de l'habitation et de l'accessibilité. Les notes vont de 1 à 9, excepté pour le genre de bâtiment (notes de 1 à 5; ch. 2.2.4 normes d'évaluation), la note de 1 étant très mauvaise et celle de 9 très bonne. L'âge économique pour chacun des objets est également déterminé, afin de fixer le taux de la valeur locative, le taux de capitalisation et le taux de majoration de la valeur réelle (ch. 2.2.5 normes d'évaluation). Le taux de valeur locative selon le tableau 3.2 est multiplié par le total final des notes pour obtenir la valeur locative par unité. Celle-ci est multipliée par le nombre d'unités (unités de locaux ou m² selon procès-verbal de relevé), afin de déterminer la valeur locative par objet d'immeuble ou partie d'objet. Cette nouvelle valeur est multipliée par 100 et divisée par le taux de capitalisation afin d'obtenir la valeur de rendement qui, additionnée à la majoration de la valeur réelle, donne la valeur officielle par objet d'immeuble ou partie d'objet avant déduction (déduction pour droit de superficie). La somme des valeurs officielles des parties d'objet d'immeuble

donne la valeur officielle par objet avant éventuelle déduction ou majoration individuelle. A défaut de déduction ou de majoration individuelle (cas usuel), cette somme est la valeur officielle de l'objet (ch. 2.2.8 normes d'évaluation).

4.4 Les normes d'évaluation, si elles sont contraignantes pour la Commission d'estimation et les experts chargés de l'estimation des différents immeubles, ne le sont toutefois pas pour les autorités de justice fiscales, qui peuvent examiner leur légalité au cas par cas. Comme on l'a vu précédemment (c. 3.2 ci-dessus), les autorités de justice administratives, à l'instar de la Commission et du Tribunal administratif, s'imposent toutefois une certaine réserve sur les questions qui requièrent des connaissances et une expérience particulière. Elles ne sauraient en effet s'écarter de l'avis des experts lorsque ceux-ci ont correctement appliqué des normes d'estimation légales claires ou des méthodes d'estimation largement reconnues, afin de parvenir à un résultat qui n'est pas manifestement erroné (ANNIK BÄRTSCHI, in Leuch/Kästli/Langenegger [éd.], *Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz*, Band 2, 2011, art. 182 n. 17; voir également c. 1.2 ci-dessus; JAB 2004 p. 250 c. 4.2.3 et les références; VGE 23003 du 14 mai 2008 c. 3.3.1).

5.

5.1 Dans deux procès-verbaux du 24 août 2021, l'intimée a fixé la valeur officielle du bâtiment principal (habitation et garage) et du bâtiment annexe (garage et dépôt) de la recourante à respectivement Fr. 314'700.- et Fr. 49'900.-. Pour l'habitation, retenant une catégorie de valeur locative de 7 (correspondant à la commune de situation de l'immeuble), elle a mis une note de 3 pour le genre de bâtiment (1 pour le garage), une note de 6 pour la qualité de la construction (matériaux 7, structure 6, isolation 6, état de la construction 6; 6 pour le garage), une note de 6 pour le degré de confort (aménagement 6, répartition des locaux 5, installations 7, chauffage 8; 7 pour le garage), une note de 7 pour la situation (vue 7, ensoleillement 8, voisinage 7, situation particulière 7; 7 pour le garage) et une note de 8 pour l'accessibilité (8 pour le garage). Elle est ainsi arrivée à un total de 30

(29 pour le garage). Quant à l'âge économique, l'Intendance des impôts a retenu 65 et 44 pour le gros œuvre, 24 pour l'aménagement et 33 pour les installations, arrivant à un total pondéré de 36 (50 pour le garage). Elle a retenu 11.5 unités locatives pour l'habitation et 19 m² pour le garage. Pour le bâtiment annexe, l'autorité fiscale a mis une note de 1 pour le genre de bâtiment, de 5 pour la qualité de la construction, de 5 pour le degré de confort, de 7 pour la situation et de 8 pour l'accessibilité, retenant un total de 26. Quant à l'âge économique, elle a retenu un total pondéré de 44. Elle a finalement constaté 31 m² pour le garage et 129 m² pour le dépôt. Dans le rapport du 3 mai 2023 ayant fait suite à l'inspection locale des lieux par la Commission le 27 mars 2023, celle-ci a retenu les mêmes chiffres que l'intimée. La seule divergence vient du nombre d'unité locative de l'habitation du bâtiment principal, qui passe de 11.5 à 10.4, ce qui réduit la valeur officielle de ce bâtiment à Fr. 285'800.-. La Commission a en outre motivé les diverses notes octroyées, ainsi que les unités locatives retenues. En lien avec ces dernières, elle a mentionné que celles de deux chambres devaient être réduites, car la première chambre servait de passage pour aller à la seconde qui ne pouvait être chauffée qu'insuffisamment au moyen d'un radiateur électrique et qu'elle-même servait de passage pour accéder à un débarras non chauffé. Elle a ainsi considéré que 0.5 unité locative (à la place de 0.8) pour la première chambre et 0.7 unité locative (à la place de 1.1) pour la deuxième étaient justifiées. La Commission a en outre expliqué que 0.3 unité locative retenue par l'Intendance des impôts pour un espace se trouvant au sous-sol n'était pas justifiée, dès lors que celui-ci ne servait presque que de passage, car ouvert sur chaque côté. Elle n'a par conséquent pas retenu ce montant. Finalement, l'autorité précédente a jugé que les toilettes situées au sous-sol n'étaient séparées de la pièce adjacente que par un rideau, ce qui justifiait une réduction de l'unité locative de 0.1.

5.2 La recourante conteste la majorité des notes confirmées par l'autorité précédente à propos de son habitation. S'agissant tout d'abord du genre de bâtiment, elle relève qu'il s'agit d'une maison à une ou deux familles, avec une exploitation artisanale. Elle considère que la note doit donc être de 2 et pas de 3. Quant à la qualité de la construction, la recourante mentionne qu'il s'agit d'une maison vieille de 68 ans et que

celle-ci nécessite des travaux, de sorte que la note de 4 doit lui être attribuée (matériaux 4, structure 4, isolation 6, état de la construction 4). La recourante fait ensuite valoir que le degré de confort a été faussement noté par l'autorité précédente, dès lors notamment que le chauffage ne fonctionne pas dans toutes les pièces. Elle estime ainsi que la note de 4 est justifiée (aménagement 5, répartition des locaux 4, installations 5, chauffage 4). S'agissant de la situation de l'habitation, la recourante soulève en substance que la vue de sa maison donne sur d'autres habitations du voisinage, que son ensoleillement n'est que partiel et que la maison est proche de la voie du chemin de fer, ainsi que de l'autoroute. Elle considère à ce propos que la note de 3 doit lui être attribuée (vue 4, ensoleillement 5, voisinage 3, situation particulière 3). En lien avec le bâtiment principal, elle estime encore que l'accessibilité est mauvaise, dès lors que celui-ci se trouve à un peu plus d'un kilomètre du premier magasin et de la gare et à plus de 10 kilomètres de l'hôpital le plus proche. Elle préconise donc une note de 5, faisant ainsi passer le total des notes de 30 à 19 (*recte* 18). Finalement, la recourante conteste les notes attribuées au bâtiment annexe, dès lors que celui-ci n'est pas chauffé. Elle retient un total de 13 (*recte* 12; état de la construction 3, chauffage 1, situation particulière 3, accessibilité 5).

5.3 En premier lieu, s'agissant de la note attribuée pour le genre de bâtiment, force est de constater que celle-ci correspond à la note préconisée dans les normes d'évaluation pour une habitation comme celle de la recourante. En effet, ces normes retiennent que la note de 3 doit être donnée pour une maison familial avec un appartement supplémentaire de deux pièces (norme 2.2.4, chiffre 1). Or, c'est justement le type de maison dont il est question en l'espèce, comme le relève d'ailleurs expressément la recourante dans son recours. La note de 2 requise par celle-ci ne correspond en rien à la situation d'espèce, dès lors qu'elle doit être attribuée pour des maisons de trois familles, des maisons d'une ou deux familles avec exploitation artisanales de taille inférieure ou égale à une maison de trois familles ou des maisons de deux familles avec grange.

5.4 En outre, les critiques formulées par la recourante concernant l'attribution des autres notes laissent entendre que celle-ci considère que la

notation est linéaire, c'est-à-dire que, sur une échelle allant de 1 à 9, la note de 5 est attribuée lorsque les conditions sont moyennes. Or, le Tribunal administratif a déjà jugé que l'échelle de notation n'est pas appliquée de manière linéaire et que les notes de 5 et de 6 sont attribuées lorsque le standard est inférieur à la moyenne, alors que les notes de 7 et de 8 le sont lorsque le standard est moyen. Dans sa jurisprudence, le Tribunal administratif a considéré que cette pratique ne pouvait être contestée, dès lors qu'elle n'était pas en contradiction avec la législation fiscale, avec les méthodes techniques d'estimation ou avec les normes d'évaluation, ces dernières retenant au demeurant expressément une absence de notation linéaire (VGE 22538 du 14 septembre 2007 c. 3.5.1, 21761 du 5 mars 2004 c. 5.1 et 5.2, 21488 du 19.02.2004 c. 5.3). En l'occurrence, l'ensemble des notes attribuées par l'Intendance des impôts et confirmées par la Commission sont des notes pour des standards inférieurs à la moyenne (5 et 6) ou dans la moyenne (7 et 8). Elles correspondent par ailleurs à l'idée que la recourante se fait de son bien immobilier. Ainsi, en attribuant des 6 pour la qualité de la construction et pour le degré de confort, l'intimée a dûment pris en compte l'âge important de la maison et le besoin de rénovation de celle-ci, comme le préconise la recourante. D'ailleurs, dans le rapport de la Commission du 3 mai 2023, il est précisément relevé à ce propos que cette faible note de 6, qui est inférieure aux standards, correspond aux observations faites lors de la visite. La Commission relève également que la note partielle de 8 attribuée au chauffage est due au fait que l'habitation bénéficie d'un chauffage à mazout. Par ailleurs, en attribuant un 7, respectivement un 8 à la situation de l'habitation et à l'accessibilité, l'intimée, puis l'autorité précédente, ont uniquement constaté qu'il était question de situations standards, légèrement supérieure pour l'accessibilité, dès lors que la maison se trouve dans une commune bénéficiant d'un accès autoroutier et ferroviaire. La visite du 27 mars 2023 a en outre permis de constater que la vue était belle, que l'ensoleillement était supérieur à la moyenne sur le versant orienté sud-ouest et que le voisinage était constitué de maisons individuelles et de maisons à deux logements. L'autorité précédente a également retenu que la ligne de chemin de fer et l'autoroute ne représentaient pas des nuisances significatives, dès lors que la première était distante de 270 mètres et peu fréquentée, alors que la seconde

passait derrière une colline de l'autre côté de la vallée. Quant à l'accessibilité, se fondant sur les différentes catégories de valeur locative en fonction des communes arrêtées dans les normes d'évaluation, la Commission a valablement relevé que l'emplacement du bien de la recourante se trouvait au milieu de la zone d'accessibilité 8 de la commune. Par conséquent, sur le vu des éléments qui précèdent, la recourante ne saurait être suivie lorsqu'elle requiert des notes de 4 et de 3, qui sanctionnent une habitation très en-deçà des standards. A ce propos, il est encore le lieu de rappeler que l'expert de l'Intendance des impôts, puis celui de la Commission ont correctement appliqué les normes d'estimation et que le résultat auquel ils sont parvenus n'est pas manifestement erroné. On ne saurait par conséquent s'éloigner de leurs avis respectifs, concordants sur ce point.

5.5 La recourante conteste également les notes attribuées au garage du bâtiment principal, ainsi qu'au garage et au dépôt du bâtiment annexe. A ce propos, il sied tout d'abord de relever qu'en application des normes d'évaluation, les garages, ainsi que les constructions annexes doivent se voir attribuer la note de 1 en tant que genre de bâtiment (ch. 2.2.4 p. 11 normes d'évaluation). C'est ainsi à juste titre que l'autorité précédente a confirmé cette note, qui n'est au demeurant pas remise en question par la recourante. En outre, les normes d'évaluation préconisent que pour les constructions annexes simples, il peut être renoncé à inscrire les notes en détail (ch. 2.2.4 p. 10 normes d'évaluation), raison pour laquelle l'intimée et la Commission n'ont pas retenu de notes partielles pour ces constructions. Les notes de 6, respectivement 5 et 5 ont été attribuées pour la qualité de construction du garage du bâtiment principal, ainsi que du garage et du dépôt du bâtiment annexe. Ces notes sont des notes inférieures aux standards et représentent, selon l'autorité précédente, l'état de la construction. Rien ne justifie de donner une note de 3, comme le demande péremptoirement la recourante. Il en va de même du degré de confort, qui a été noté à 7, respectivement 5 et 4. A ce propos, outre qu'il faut rappeler que pour les bâtiments annexes il n'est pas retenu de notes partielles, c'est-à-dire par exemple de note pour le chauffage, les notes attribuées pour le garage et le dépôt du bâtiment annexe de 5 et 4 sont inférieures, voire très inférieures aux standards et prennent ainsi indirectement en

compte l'absence de chauffage, comme le requiert la recourante. Finalement, s'agissant de la situation et de l'accessibilité, il peut être renvoyé à ce qui a été dit précédemment en lien avec l'habitation du bâtiment principal, dès lors que le bâtiment annexe et le garage du bâtiment principal se trouvent juste à côté de celui-ci.

5.6 Quant à l'âge économique de la maison, la recourante se plaint que celle-ci a pris 34 ans depuis la dernière estimation et qu'il n'en est pas tenu compte dans la décision sur recours entreprise. Or, contrairement à ce qu'elle affirme, l'autorité précédente et l'intimée ont valablement pris en compte l'âge des diverses constructions de la recourante, en application des normes d'évaluation qui définissent clairement la façon de déterminer l'âge économique des bâtiments (ch. 2.2.5 normes d'évaluation). Celui-ci est fonction de l'année de construction, compte tenu de la dépréciation due à l'usure, au vieillissement et à l'obsolescence de l'aménagement, ainsi que du rajeunissement suite à des rénovations, des assainissements ou des modifications importantes apportées à la construction. En retenant 36 ans pour l'habitation du bâtiment principal, respectivement 50 et deux fois 44 pour celui du garage du bâtiment principal et du garage ainsi que du dépôt du bâtiment annexe, l'autorité précédente a pleinement respecté les normes applicables. A ce propos, on doit relever que la recourante n'explique en rien en quoi l'âge économique retenu serait erroné, se limitant à contester le fait que la valeur officielle de ses biens a augmenté, ce qui, comme on l'a vu (c. 4.3 ci-dessus), n'est de loin pas uniquement lié à l'âge économique de ceux-ci. Son grief doit par conséquent être écarté.

5.7 Il convient encore de relever, même si la recourante ne s'en est pas plainte, que le nombre d'unités locatives, respectivement de m² retenu par l'autorité précédente ne prête pas le flanc à la critique et peut être confirmé sans examen approfondi (voir c. 1.2 ci-dessus), la Commission ayant en particulier précisément expliqué pourquoi elle avait réduit de 1.1 le total d'unités locatives retenu par l'Intendance des impôts (voir c. 5.1 ci-dessus). En définitive, la façon dont la Commission a calculé la valeur locative des deux bâtiments de la recourante et les montants de valeur locative retenus ne sauraient être contestés. Les normes d'évaluation ont été appliquées avec soin sur des faits qui ont été déterminés précisément, au moyen de

visites des lieux effectuées dans un premier temps par l'intimée, puis par la Commission, qui ont toutes deux fait appel à des experts de l'évaluation immobilière. Rien au dossier ne permet de s'écarter des éléments retenus et qui ont mené à un résultat qui n'est pas manifestement erroné.

6.

La recourante sollicite finalement une déduction individuelle de 30% sur la valeur officielle.

6.1 Selon le ch. 2.2.6 des normes d'évaluation, il n'est possible d'opérer une déduction individuelle en pour cent sur la valeur officielle d'un objet que lorsque la note de situation de l'habitation est déjà très faible (inférieure ou égale à 4) en raison de facteurs extérieurs particuliers ayant un impact durable très négatif sur la valeur de l'immeuble (par exemple en raison de la grande proximité d'une ligne de chemin de fer ou d'une autoroute très circulantes, localisation dans un quartier non résidentiel, telle une zone industrielle ou commerciale) ou lorsque l'immeuble se trouve dans un endroit particulier de la commune (par exemple très reculé) où les prix de vente sont nettement moins élevés que l'ordinaire.

6.2 En l'occurrence, pour motiver cette déduction de 30%, la recourante fait référence à la voie de chemin de fer sur laquelle un train passe toutes les demi-heures, ainsi qu'à l'autoroute que l'on entend depuis son habitation. Or ces éléments ont déjà été pris en compte dans les notes attribuées aux bâtiments de la recourante, notes qui ne sauraient être qualifiées de très faibles et ainsi permettre une déduction supplémentaire. Au demeurant, ni la ligne de chemin de fer, ni l'autoroute ne sont très fréquentées et ne se trouvent pas aux abords directs des bâtiments, qui se situent au centre d'un quartier résidentiel. C'est ainsi à juste titre que l'autorité précédente a refusé d'opérer une déduction individuelle sur la valeur officielle préalablement déterminée, ce qui correspond, faut-il le rappeler, à la situation usuelle.

7.

7.1 Sur le vu des éléments qui précèdent, le recours s'avère mal fondé et doit être rejeté.

7.2 Compte tenu de l'issue de la procédure, les frais judiciaires pour la présente instance, fixés forfaitairement à Fr. 3'500.-, doivent être mis à la charge de la recourante (art. 108 al. 1 LPJA). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 108 al. 3 en lien avec l'art. 104 al. 1 à 3 LPJA).

7.3 La recourante a toutefois demandé à être mise au bénéfice de l'assistance judiciaire gratuite, limitée aux frais de procédure.

7.3.1 Aux termes de l'art. 111 al. 1 LPJA, sur requête, l'autorité administrative ou de justice administrative dispense du paiement des frais de procédure et de l'obligation éventuelle de fournir des avances ou des sûretés la partie qui ne dispose pas de ressources suffisantes (let. a) et dont la cause ne paraît pas dépourvue de toute chance de succès (let. b). Selon la jurisprudence, un procès est dépourvu de chances de succès lorsque les perspectives de le gagner sont notablement plus faibles que les risques de le perdre, et qu'elles ne peuvent donc être considérées comme sérieuses, de sorte qu'une personne raisonnable et de condition aisée renoncerait à s'y engager en raison des frais qu'elle s'exposerait à devoir supporter. Il ne l'est pas non plus lorsque les chances de succès et les risques d'échec s'équilibrent à peu près, ou que les premières ne sont que légèrement inférieures aux secondes (JAB 2019 p. 128 c. 4.1 et les références). La situation s'apprécie en procédant à une évaluation anticipée de la cause de manière sommaire et en se fondant sur les circonstances au moment du dépôt de la demande d'assistance judiciaire (ATF 142 III 138 c. 5.1; JAB 2016 p. 369 c. 3.1 et c. 3.4; LUCIE VON BÜREN, in Herzog/Daum [éd.], *Kommentar zum bernischen VRPG*, 2^e éd. 2020, art. 111 n. 32).

7.3.2 En l'espèce, compte tenu du fait que la recourante a pour seul revenu sa rente AVS, d'un montant mensuel de Fr. 1'890.-, et qu'elle présente des charges mensuelles composées du montant de base de Fr. 1200.-, majoré du supplément de 30%, c'est-à-dire Fr. 360.-, des intérêts hypothécaires de Fr. 149.75, de frais de chauffage moyen de

Fr. 300.-, de la taxe immobilière de Fr. 45.55 et des impôts de Fr. 315.75, on doit retenir qu'elle ne dispose pas de ressources suffisantes pour procéder. En outre, on ne saurait considérer que les chances de succès du recours devaient d'emblée être niées. La requête d'assistance judiciaire doit dès lors être admise.

7.3.3 Ainsi, les frais de procédure de Fr. 3'500.- mis à la charge de la recourante sont provisoirement supportés par le canton au titre de l'assistance judiciaire. La recourante doit être rendue attentive à son obligation de remboursement envers le canton si elle devait disposer, dans les dix ans dès l'entrée en force du présent jugement, d'un revenu ou d'une fortune suffisante (art. 113 LPJA en relation avec l'art. 123 du code de procédure civile du 19 décembre 2008 [CPC, RS 272]).

Par ces motifs:

1. Le recours est rejeté.
2. La requête d'assistance judiciaire est admise.
3. Les frais de la présente procédure, fixés forfaitairement à Fr. 3'500.-, sont mis à la charge de la recourante. Ils sont provisoirement supportés par le canton de Berne. La recourante est rendue attentive à son obligation de remboursement.
4. Il n'est pas alloué de dépens.
5. Le présent jugement est notifié (R):
 - à la recourante,
 - à l'intimée,
 - à la Commission des recours en matière fiscale.

Le président:

Le greffier:

Voie de recours

Dans les 30 jours dès sa notification, le présent jugement peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, au sens des art. 39 ss, 82 ss et 90 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110).