



Révision 2021 de la loi sur les impôts

Table des matières

1	Synthèse	1
1.1	Introduction.....	1
1.2	Dispositions contraignantes de la loi sur l'harmonisation des impôts	3
1.3	Baisse de la fiscalité des personnes physiques	5
1.4	Baisse de la fiscalité des personnes morales.....	5
1.5	Traitement des interventions parlementaires	6
1.6	Adaptations pour des besoins pratiques	6
1.7	Appréciation en matière de politique financière.....	7
2	Dispositions contraignantes de la loi sur l'harmonisation des impôts	7
2.1	RFFA	7
2.2	Imposition à la source du revenu du travail	27
2.3	Loi fédérale sur les jeux d'argent	29
2.4	Loi fédérale sur l'énergie.....	33
2.5	Réduction pour participation pour les banques d'importance systémique	33
3	Baisse de la fiscalité des personnes physiques	34
3.1	Contexte	34
3.2	Relèvement de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers	35
4	Baisse de la fiscalité des personnes morales	36
5	Traitement des interventions parlementaires	37
5.1	Motion 213-2016 « Plus de ressources imposables pour le canton de Berne » (adoptée sous forme de postulat)	37
5.2	Postulat 051-2017 « Création d'un impôt minimal compensatoire »	37
5.3	Postulat 190-2016 « Installation de capteurs solaires et assainissements énergétiques : effets sur la fiscalité »	38
5.4	Motion 069-2017 « Egalité et liberté de choix dans la déclaration d'impôt aussi »	38
5.5	Motion 170-2018 « Maintenir l'exonération fiscale accordée aux expert-e-s de la formation professionnelle »	39
6	Adaptations pour des besoins pratiques.....	39
6.1	For fiscal après report de l'imposition d'un gain immobilier	39
6.2	For fiscal en cas de commerce d'immeubles	40
6.3	Autres adaptations (reprises de la révision 2019 de la loi sur les impôts)	41
6.4	Pas de compensation de la progression à froid	43
7	Commentaires des modifications.....	45

7.1	Article 2 (impôt simple et quotité de l'impôt).....	45
7.2	Article 2a (compensation financière pour les communes et les paroisses).....	45
7.3	Articles 5 et 6 (assujettissement fiscal en cas de commerce d'immeubles sis dans le canton de Berne)	45
7.4	Article 7 (étendue de l'assujettissement).....	46
7.5	Article 16 (imposition d'après la dépense)	46
7.6	Article 20 (revenus provenant d'une activité lucrative dépendante).....	46
7.7	Article 20, alinéa 4 (prestations en capital provenant de la prévoyance et prestations de même nature versées par l'employeur).....	47
7.8	Article 21b (imposition partielle des revenus dégagés par les participations faisant partie de la fortune commerciale)	47
7.9	Article 21c (revenus provenant de brevets et d'autres droits comparables en cas d'activité indépendante).....	48
7.10	Article 24 (imposition partielle des revenus des participations faisant partie de la fortune privée)	48
7.11	Article 24 (remboursement d'apports de capital).....	48
7.12	Article 24a (extension de la transposition)	49
7.13	Article 28 (indemnités pour l'accueil de personnes à domicile)	49
7.14	Article 29 (revenus exonérés)	49
7.15	Article 30 (frais d'obtention du revenu).....	50
7.16	Article 32 (déduction des charges de recherche et de développement en cas d'activité lucrative indépendante).....	50
7.17	Article 33 (comptabilité simplifiée).....	50
7.18	Article 36 (mesures d'économie d'énergie et frais de démolition en vue d'une construction de remplacement).....	51
7.19	Article 38 (déduction pour frais de garde des enfants par des tiers).....	52
7.20	Article 42, alinéa 3 (passage de la procédure d'imposition au taux réduit à l'imposition partielle)	52
7.21	Article 44, alinéa 1, lettre c (prestations en capital provenant de la prévoyance et prestations de même nature versées par l'employeur).....	52
7.22	Article 45 (gains de loteries)	52
7.23	Article 74 (indemnités pour soins).....	53
7.24	Article 77 (assujettissement fiscal en cas de commerce d'immeubles sis dans le canton de Berne)	53
7.25	Article 79 (étendue de l'assujettissement).....	54
7.26	Article 85 (bénéfice net)	54
7.27	Article 85a (brevets et droits comparables : définitions)	54
7.28	Article 85b (imposition des brevets et des droits comparables).....	55
7.29	Article 88 (restructurations).....	58

7.30	Article 88a (déclaration de réserves latentes au début de l'assujettissement).....	58
7.31	Article 88b (déclaration de réserves latentes à la fin de l'assujettissement)	58
7.32	Article 90 (déduction pour recherche et développement)	58
7.33	Article 90a (limitation de la réduction fiscale)	60
7.34	Article 91 (comptabilité simplifiée).....	61
7.35	Article 97 (rendement net des participations).....	61
7.36	Articles 98 et 99 (régime fiscal particulier).....	62
7.37	Article 106 (impôt sur le capital).....	62
7.38	Article 112 (personnes assujetties à l'impôt à la source).....	62
7.39	Article 113 (prestations imposables)	63
7.40	Article 114 (calcul de l'impôt retenu à la source).....	63
7.41	Article 114a (taxation ordinaire ultérieure obligatoire)	64
7.42	Article 114b (taxation ordinaire ultérieure sur demande)	64
7.43	Article 115 (imposition selon la procédure ordinaire).....	65
7.44	Titre de la section précédant l'article 116.....	65
7.45	Article 116 (travailleurs et travailleuses).....	65
7.46	Article 117 (artistes, sportifs et sportives, conférenciers et conférencières)	66
7.47	Article 118 (organes des personnes morales).....	66
7.48	Article 122 (transports internationaux)	66
7.49	Article 123 (définition)	66
7.50	Article 123a (impôt pris en considération)	66
7.51	Article 123b (taxation ordinaire ultérieure sur demande)	67
7.52	Article 123c (taxation ordinaire ultérieure d'office).....	67
7.53	Article 124 (répartition du montant de l'impôt).....	67
7.54	Article 125 (disposition d'exécution).....	67
7.55	Article 126 (assujettissement)	68
7.56	Article 136 (imposition)	68
7.57	Article 140 (en cas d'aliénation après un report de l'impôt)	68
7.58	Article 167 (obligations de coopérer).....	69
7.59	Article 171 (comptabilité simplifiée).....	69
7.60	Article 171 (compte capital propre)	69
7.61	Article 174 (taxation à l'aide d'informations émanant de l'étranger et alignement sur les adaptations apportées à la loi sur la remise de l'impôt)	69
7.62	Article 186, alinéa 3 (obligations des débiteurs et des débitrices)	70
7.63	Article 186b (représentation obligatoire)	70
7.64	Article 187 (décision)	71
7.65	Article 188 (paiement complémentaire et restitution d'impôt)	71

7.66	Article 240c (motifs de rejet et d'irrecevabilité des demandes de remise)	71
7.67	Article 250 (calcul de l'impôt)	72
7.68	Article 251 (commune compétente en matière d'impôt à la source)	72
7.69	Art. T7-1 (disposition transitoire pour les holdings et les sociétés de domicile)	73
7.70	Modification de la loi sur les impôts paroissiaux : article 11	74
7.71	Modification de la loi sur la péréquation financière et la compensation des charges : article 8	75
7.72	Entrée en vigueur	75
8	Conséquences financières	77
8.1	Vue d'ensemble	77
8.2	Abrogation des régimes fiscaux particuliers	78
8.3	Déduction majorée pour recherche et développement / patent box	79
8.4	Augmentation de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers (motion 050-2017)	79
8.5	Baisse de la quotité d'impôt cantonale (en dehors de la révision 2021 de la loi sur les impôts)	80
9	Appréciation en termes de politique budgétaire	81
9.1	Canton	81
9.2	Communes	82
9.3	Paroisses	82
10	Répercussions sur le personnel et l'organisation	82
11	Répercussions sur les communes	83
12	Répercussions sur l'économie	83
13	Résultat de la procédure de consultation	83
13.1	Remarques d'ordre général	83
13.2	Exploitation maximale des mesures de la RFFA (diminution du taux d'imposition du capital comprise)	84
13.3	Aménagement de la part communale à l'augmentation de la part à l'impôt fédéral direct	85
13.4	Instauration d'une quotité distincte pour l'impôt sur les personnes morales	87
13.5	Baisse de la fiscalité des personnes physiques (déduction pour assurance et déduction pour frais de garde des enfants par der tiers)	87
13.6	Pas de baisse des taux d'imposition des personnes morales	90
13.7	Mise en œuvre de la motion 171-2018, déposée par Trüssel et intitulée « Révision de l'impôt sur les véhicules routiers »	92
13.8	Mise en œuvre des dispositions restantes du droit fédéral	93

13.9	Autres propositions non prises en compte	93
14	Conclusions du Conseil-exécutif.....	95
14.1	Approche globale : révision 2021 de la loi sur les impôts et réduction de la quotité d'impôt	95
14.2	Baisse de l'impôt sur les personnes physiques grâce à une réduction de la quotité cantonale plutôt qu'à l'augmentation des déductions pour assurance	96
14.3	Réduction modérée de la quotité d'impôt cantonale pour les personnes morales	96
14.4	Mise en œuvre de la motion Trüssel concernant la révision de l'impôt sur les véhicules routiers.....	97
14.5	Répercussions financières.....	97
15	Avenir de la politique fiscale.....	97
16	Proposition du Conseil-exécutif	98

**Rapport
présenté par le Conseil-exécutif au Grand Conseil
relatif à la modification de la loi sur les impôts (révision 2021 de la loi sur les im-
pôts)**

1 Synthèse

1.1 Introduction

La présente révision vise à mettre en œuvre différentes dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 642.14). Les dispositions, pour la plupart contraignantes, concernent la réforme de la fiscalité des entreprises (loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS, RFFA), l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative, les nouveautés en matière d'imposition des gains provenant de jeux d'argent et les nouvelles mesures incitatives de la loi fédérale sur l'énergie.

La motion 050-2017 du 20 novembre 2017, intitulée « Enfin des mesures contraignantes en vue d'une baisse des impôts pour les particuliers », déposée par Schöni-Affolter¹ (Bremgarten, pvl) et adoptée par 78 voix contre 70, doit également être mise en œuvre. Cette motion vise à alléger la fiscalité des personnes physiques en adaptant les barèmes d'imposition de manière ciblée, au moins à concurrence des recettes supplémentaires que dégagera l'évaluation générale 2020 des immeubles non agricoles et des forces hydrauliques.

Contrairement à ce que prévoit la stratégie fiscale cantonale 2019 - 2022², le projet de révision partielle de la loi sur les impôts du 21 mai 2000 (LI ; RSB 661.11) que le Conseil-exécutif a envoyé en procédure de consultation ne baissait pas les taux du barème d'imposition du bénéfice des personnes morales. Or, une nette majorité des avis remis lors de la procédure de consultation s'oppose à cette proposition. Une majorité souhaite que la fiscalité des personnes morales soit aussi allégée, au moins modérément. Elle estime en effet que le corps électoral bernois adopterait une révision équilibrée, prévoyant aussi des réductions d'impôt pour les personnes physiques. Cependant, elle indique que la baisse modérée de la fiscalité des personnes morales devrait être conçue de sorte à bénéficier à égale hauteur à toutes les entreprises. Elle pense que cela couperait court au reproche de cadeaux fiscaux aux grands groupes qui avait été exprimé dans le cadre de la révision 2019 de la loi sur les impôts.

Pour le Conseil-exécutif, la nécessité d'adapter d'urgence la fiscalité bernoise des entreprises est incontestée. Toutefois, il ne veut à aucun prix risquer un nouveau rejet par le corps électoral bernois. Une révision à la baisse du barème d'imposition des entreprises se heurterait à la résistance des communes, car elles en seraient tout autant affectées que le canton. Lors de la procédure de consultation, elles ont été nombreuses à s'être opposées aux baisses d'impôt proposées pour les personnes physiques (augmentation de la déduction pour assurance et de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers), au motif que cela constitue une atteinte inacceptable à leur autonomie financière. En conséquence, le gouvernement pense qu'il ne faut pas creuser davantage leur manque à gagner.

¹ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaeft.gid-84cdcf5fefef431eb9c7e8127aec81a7.html>

² https://www.be.ch/portal/fr/index/mediencenter/medienmitteilungen/suche.meldungNeu.html/portal/fr/meldungen/mm/2016/08/20160824_1437_deutliche_eintruebungderfinanzpolitischenperspektiven

Dans ces circonstances, il propose de limiter la présente révision à la mise en œuvre des dispositions légales fédérales, dont la quasi-totalité est contraignante. Ce projet est donc fortement élagué sur le fonds, ce qui en réduit les incidences financières. Globalement, les pertes fiscales qui en résulteront sont désormais chiffrées à 18,2 millions de francs pour le canton (contre CHF 48,8 mio auparavant), 9,2 millions de francs pour les communes (contre CHF 24,5 mio) et 1,3 million de francs pour les paroisses (contre CHF 3,4 mio).

La révision fiscale 2021 n'est qu'un volet d'une **approche globale à l'horizon 2022** dont les aspects juridiques sont clairs, mais pour laquelle **il faut dans la mesure du possible prendre une décision politique contraignante** maintenant : **réaliser le projet de baisse de la fiscalité des personnes physiques et la demande de baisse modérée de l'impôt sur les personnes morales en réduisant la quotité d'impôt cantonale, ce qui ne relève pas de la présente révision.**

Celle-ci instaure la possibilité de fixer une quotité d'impôt cantonale différente pour l'impôt sur les personnes morales et celui sur les personnes physiques, ce qui permet de baisser spécifiquement la fiscalité des unes ou des autres en réduisant la quotité d'impôt correspondante.

Les communes ne sont pas affectées par une diminution de la quotité d'impôt cantonale. Il faut toutefois signaler que la quotité n'est pas fixée par la loi ; elle est arrêtée chaque année à l'occasion de l'adoption du budget par le Grand Conseil.

L'**approche globale du Conseil-exécutif**, pour laquelle une décision politique contraignante doit dans la mesure du possible être prise à l'occasion de la présente révision, prévoit les baisses d'impôt suivantes :

Baisse de la fiscalité des **personnes physiques** au moyen d'une réduction de la quotité d'impôt cantonale, pour un montant total de 70 millions de francs. Cette baisse intervient en **deux étapes** :

- Une première réduction avec effet en 2021, pour un montant de **30 millions de francs**. Cette étape met en œuvre la motion 050-2017, déposée par Schöni-Affolter (Bremgarten, glp) et intitulée « Enfin des mesures contraignantes en vue d'une baisse des impôts pour les particuliers ». L'augmentation de la déduction pour assurance est par contre abandonnée à ce stade au vu des avis défavorables exprimés lors de la procédure de consultation.
- Une seconde réduction, avec effet en 2022, pour un montant de **40 millions de francs**, qui sera financée par la mise en œuvre, à la même date, de la motion 171-2018, déposée par Trüssel (pvl) et intitulée « Révision de l'impôt sur les véhicules routiers », que le Grand Conseil a adoptée lors de sa session de mars 2019. Cette intervention parlementaire demande que la loi sur l'imposition des véhicules routiers soit révisée dans une perspective écologique et que les rentrées supplémentaires dégagées, chiffrées à près de 40 millions de francs, soient affectées à une baisse de la fiscalité des personnes physiques. Une partie de la population ne profitera pas de cette seconde baisse au final, puisqu'elle paiera certes moins d'impôt sur le revenu, mais un impôt plus élevé sur les véhicules routiers.

Baisse de la fiscalité des **personnes morales** au moyen d'une réduction de la quotité d'impôt, pour un montant de **40 millions de francs** :

- Une réduction de la quotité d'impôt cantonale applicable à l'impôt sur le bénéfice et sur le capital, avec effet en 2021, pour un montant total de 40 millions de francs. Cette mesure équivaut à baisser de cinq pour cent l'impôt bernois total des entreprises, c'est-à-dire la

somme de l'impôt cantonal, de l'impôt communal et de l'impôt paroissial. Pour parvenir à ce résultat sans que les communes ni les paroisses ne soient affectées, il faut que le canton calcule le montant de leur part à la baisse et qu'il le prenne à sa charge. Les communes ne sont pas touchées par cette mesure.

Les quotités d'impôt à adapter devraient être fixées lors des sessions parlementaires des hivers 2020 et 2021, à l'occasion de l'adoption des budgets de 2021 et 2022.

Le Conseil-exécutif considère que la présente révision et la baisse de la quotité d'impôt cantonale forment un **projet d'ensemble** harmonieux, qui répond autant aux intérêts des contribuables qu'à ceux des communes.

Information sur l'entrée en vigueur

Le projet que le Conseil-exécutif a envoyé en procédure de consultation prévoyait une entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2021 (révision 2021 de la loi sur les impôts). Le 14 juin 2019, le Conseil fédéral a décidé que la RFFA entrerait en vigueur le 1^{er} janvier 2020. En conséquence, les dispositions fiscales de la RFFA doivent être mises en œuvre à cette même date dans la législation cantonale, faute de quoi les dispositions correspondantes de la loi sur l'harmonisation des impôts s'appliqueraient automatiquement et le Conseil-exécutif devra édicter les réglementations provisoires nécessaires.

Pour les mêmes raisons, l'entrée en vigueur des dispositions de mise en œuvre de la loi sur les jeux d'argent et de la loi sur l'énergie doit être fixée rétroactivement au 1^{er} janvier 2020, faute de quoi les dispositions de la législation fédérale s'appliqueraient elles aussi automatiquement au 1^{er} janvier 2020.

Les autres modifications précisent la pratique en vigueur et peuvent aussi entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2020 (cf. ch. 7.72.1).

1.2 Dispositions contraignantes de la loi sur l'harmonisation des impôts

1.2.1 RFFA

Le 28 septembre 2018, le Parlement fédéral a adopté la loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA). Il s'agit là du projet initialement intitulé « Projet fiscal 17 », que le Parlement fédéral a regroupé avec des mesures sur le financement de l'AVS³. Les dispositions fiscales de la RFFA doivent être transposées dans le droit fiscal cantonal dans le cadre de la présente révision.

L'abrogation des normes régissant les sociétés cantonales à régime fiscal particulier qui ne sont plus acceptées au niveau international est au cœur des dispositions fiscales de la RFFA. Celles-ci introduisent des règles complémentaires visant à assurer que la Suisse demeurera un espace économique attrayant. Parmi ces règles figurent notamment l'instauration d'une patent box dans tous les cantons et des déductions supplémentaires facultatives pour les dépenses de recherche et de développement. Les mesures de financement de l'AVS n'ont aucune influence sur la loi bernoise sur les impôts (cf. ch. 2.1).

³ Affaire n° 18.031 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20180031> (message, délibérations, synthèse, texte soumis au vote final, etc.)

1.2.2 Imposition à la source du revenu de l'activité lucrative

La loi fédérale du 16 décembre 2016 sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative⁴ introduit des modifications dans la loi sur l'harmonisation des impôts, qui doivent impérativement être mises en œuvre par les cantons avec effet au 1^{er} janvier 2021. Cela ne laisse donc que très peu de marge de manœuvre pour réviser les dispositions bernoises sur l'impôt à la source.

Cette révision permet de supprimer les inégalités de traitement entre personnes imposées à la source et personnes taxées en procédure ordinaire, qui ne sont pas compatibles avec l'accord sur la libre circulation des personnes (ALCP). La nouvelle réglementation étend le champ d'application de la taxation ordinaire ultérieure, tout en maintenant la perception préalable de l'impôt à la source (cf. ch. 2.2).

1.2.3 Loi fédérale sur les jeux d'argent

La loi fédérale du 29 septembre 2017 sur les jeux d'argent (loi sur les jeux d'argent, LJAr ; RS 935.51)⁵ modifie l'imposition des gains provenant de jeux d'argent. Celle-ci n'est actuellement pas la même pour tous les jeux d'argent. Tandis que les gains provenant des jeux de hasard exploités dans les maisons de jeu suisses sont exonérés d'impôt (art. 29, al. 1, lit. *m* LI), tous les gains de loteries, de paris sportifs et de jeux d'adresse constituent du revenu imposable (art. 28, lit. *e* LI).

Cette inégalité de traitement est en grande partie supprimée entre les jeux autorisés par la loi sur les jeux d'argent : à l'avenir, les gains réalisés à des jeux autorisés de petite envergure seront totalement exonérés d'impôt, tout comme les gains réalisés à des jeux exploités dans des maisons de jeu faisant l'objet d'une concession. En outre, les gains réalisés dans des maisons de jeux exploitées en ligne qui sont au bénéfice d'une concession ainsi que ceux provenant des jeux autorisés de grande envergure seront exonérés d'impôt jusqu'à un million de francs (cf. ch. 2.3).

1.2.4 Mesures incitatives de la loi fédérale sur l'énergie

Afin de promouvoir les mesures d'économie d'énergie, les Chambres fédérales ont décidé d'adopter, dans le cadre de la révision de la loi fédérale du 30 septembre 2016 sur l'énergie (LEne, RS 730.0)⁶, deux modifications de la loi sur l'harmonisation des impôts qui s'imposent aux cantons.

Les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont désormais déductibles, au même titre que les investissements destinés à économiser de l'énergie et à ménager l'environnement. En outre, la part de ces investissements (y compris les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement) qui n'aura pas pu être prise en compte lors de la période fiscale concernée sera déductible les deux périodes fiscales suivantes. Normalement, les coûts ayant des répercussions fiscales ne peuvent être déduits qu'au cours de l'année fiscale en question. La présente révision introduit ces deux nouveautés dans la loi sur les impôts (cf. ch. 2.4).

⁴ RO 2018 1813 : <https://www.admin.ch/opc/fr/official-compilation/2018/1813.pdf>

⁵ RO 2018 5103 : <https://www.admin.ch/opc/fr/official-compilation/2018/5103.pdf>

⁶ RO 2017 2839 : <https://www.admin.ch/opc/fr/official-compilation/2017/6839.pdf>

1.2.5 Réduction pour participation concernant les banques d'importance systémique

Le 14 décembre 2018, les Chambres fédérales ont adopté la loi fédérale sur le calcul de la réduction pour participation pour les banques d'importance systémique⁷. Cette loi corrige le calcul de la réduction pour participation en disposant que l'impôt sur le bénéfice de la société mère de banques d'importance systémique reste inchangé si la société émet des instruments dans le cadre du régime des établissements financiers trop grands pour être mis en faillite (instruments TBTF ; p. ex. des bail-in). Tous les cantons ont l'obligation de mettre cette nouvelle réglementation en œuvre dans leur législation (cf. ch. 2.5).

1.3 Baisse de la fiscalité des personnes physiques

Le 20 novembre 2017, le Grand Conseil a adopté, par 78 voix contre 70, la motion 050-2017 du 20 mars 2017, déposée par Schöni-Affolter⁸ (Bremgarten, pvl) et intitulée « Enfin des mesures contraignantes en vue d'une baisse des impôts pour les particuliers ». Elle vise à alléger la fiscalité des personnes physiques en adaptant les barèmes d'imposition de manière ciblée, au moins à concurrence des recettes supplémentaires que dégagera l'évaluation générale 2020 des immeubles non agricoles et des forces hydrauliques. Le Conseil-exécutif souhaite la mettre en œuvre en diminuant la quotité d'impôt cantonale servant à calculer l'impôt sur les personnes physiques, avec effet en 2021 et pour un montant de 30 millions de francs. En outre, il propose de relever le plafond de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers de 8000 à 16 000 francs. Cela se traduira par une baisse de l'impôt sur les personnes physiques représentant un recul des rentrées fiscales cantonales et communales de respectivement 33,2 millions de francs et 1,6 million de francs. L'augmentation de la déduction pour assurance, qui figurait dans le projet envoyé en procédure de consultation, est abandonnée par égard pour les finances des communes (cf. ch. 3).

Le 4 mars 2019, le Grand Conseil a en outre adopté la motion 171-2018⁹, déposée par Trüssel (pvl) et intitulée « Révision de l'impôt sur les véhicules routiers ». Elle réclame une révision dans une perspective écologique, qui permettrait de taxer plus lourdement les véhicules lourds et autres véhicules très polluants en relevant l'impôt sur les véhicules routiers au moins au niveau de la moyenne suisse. La motion demande que les rentrées fiscales ainsi dégagées, estimées à près de 40 millions de francs, servent à financer une baisse de la fiscalité des personnes physiques. Le Conseil-exécutif souhaite la mettre en œuvre en diminuant la quotité d'impôt cantonale servant à calculer l'impôt sur les personnes physiques, avec effet en 2022 et pour un montant de 40 millions de francs. L'augmentation de l'impôt sur les véhicules lourds et autres véhicules très polluants devrait être réglée dans le cadre d'une révision distincte de la loi sur l'imposition des véhicules routiers (LIV, RSB 761.611). Le Conseil-exécutif donnera à temps le coup d'envoi de ces travaux de révision (cf. ch. 3).

1.4 Baisse de la fiscalité des personnes morales

Un large consensus en faveur d'une baisse au moins modérée de l'impôt sur les personnes morales s'est dégagé lors de la procédure de consultation relative à la présente révision. En considération des finances communales, le Conseil-exécutif propose de réduire la quotité d'impôt cantonale servant à calculer l'impôt sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales, avec effet en 2021. Une baisse modérée de 3,06 à 2,82 (réduction de 7,84%) permettrait de ré-

⁷ FF 2018 7903 : <https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2018/7903.pdf>

⁸ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-84cdcf5fefef431eb9c7e8127aec81a7.html>

⁹ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-e6715e65a80146fab75c1a147a360d7d.html>

duire de cinq pour cent l'impôt total (cantonal, communal et paroissial) des entreprises du canton de Berne. Aux dix pour cent de baisse des impôts cantonaux et communaux inhérents à la RFFA (supportée par le canton et les communes) s'ajouterait donc une baisse linéaire de cinq pour cent (supportée exclusivement par le canton). Au final, les entreprises sises dans le canton de Berne paieraient 15 pour cent d'impôt cantonal et communal en moins. Pour parvenir à ce résultat sans affecter les communes ni les paroisses, le canton doit calculer leur part et la prendre financièrement à sa charge. La quotité doit donc être réduite de 7,84 pour cent, et non pas de cinq pour cent. Le recul des rentrées fiscales cantonales se monterait à 40,77 millions de francs. Les communes ne seraient pas touchées et ne perdraient donc pas de ressources fiscales (cf. ch. 4).

1.5 Traitement des interventions parlementaires

D'autres interventions adoptées par le Grand Conseil n'entraînent aucune modification de la loi sur les impôts. Il s'agit des interventions suivantes :

- Motion 213-2016 du 16 novembre 2016, déposée par Lanz (Thoune, UDC) et intitulée « Plus de ressources imposables pour le canton de Berne »
- Postulat 051-2017, déposé par le PLR (Haas, Berne ; Reinhard, Thoune) et intitulé « Création d'un impôt minimal compensatoire »
- Postulat 190-2016, déposé par Hässig Vinzens (Zollikofen, PS) et intitulé « Installation de capteurs solaires et assainissements énergétiques : effets sur la fiscalité »
- Motion 069-2017, déposée par Schindler (Berne, PS) et intitulée « Egalité et liberté de choix dans la déclaration d'impôt aussi »
- Motion 170-2018, déposée par Trüssel Daniel (Trimstein, pvl) et intitulée « Maintenir l'exonération fiscale accordée aux expert-e-s de la formation professionnelle »
- Motion 247-2018, déposée par Sommer Peter (Wynigen, PLR) et intitulée « Revoir les indemnités versées aux experts et expertes de la formation professionnelle »

1.6 Adaptations pour des besoins pratiques

1.6.1 *For fiscal après le report d'imposition de gains immobiliers*

Dans son arrêt du 28 septembre 2017 (2C_70/2017 ; traduction RDAF 2018 II 94), le Tribunal fédéral a établi que les gains immobiliers dont l'imposition a été différée dans le cadre d'un remploi sont toujours imposables dans le canton où l'objet de remplacement est aliéné. Or, les règles de la loi bernoise sur les impôts se fondent encore sur l'hypothèse, qui n'est plus pertinente, que c'est toujours le canton qui a reporté l'imposition qui dispose du droit d'imposer. Les dispositions correspondantes de la loi sur les impôts doivent donc être mises en conformité avec la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. ch. 6.1).

1.6.2 *For fiscal en cas de commerce d'immeubles*

En ce qui concerne la mise en œuvre de la motion Pelli, intitulée « Assujettissement fiscal au niveau intercantonal en matière de courtage immobilier. Une seule règle pour tous les cantons (13.3728) », le Parlement fédéral a décidé, le 17 mars 2017, de procéder à quelques modifications de la loi sur l'harmonisation des impôts. La révision des dispositions concernant le courtage d'immeubles ne nécessite aucune modification de la loi bernoise sur les impôts. La loi sur l'harmonisation des impôts révisée précise toutefois les dispositions concernant le commerce d'immeubles, ce qui doit également être mis en œuvre dans la loi bernoise sur les impôts. Cette précision n'a aucun impact sur la pratique actuelle (cf. ch. 6.2).

1.6.3 Précisions reprises de la révision 2019 de la loi sur les impôts

Enfin, les modifications qui étaient déjà prévues par le projet (rejeté) de révision 2019 de la loi sur les impôts et qui n'étaient pas controversées doivent être introduites dans le cadre de la présente révision (cf. ch. 6.3).

1.6.4 Aucune compensation de la progression à froid

C'est le Conseil-exécutif qui est responsable d'adapter le barème d'imposition du revenu pour compenser la progression à froid. Les autres barèmes d'imposition, les déductions sociales et les montants exonérés d'impôt sont adaptés par le Grand Conseil dès que l'inflation s'élève au moins à trois pour cent depuis la dernière adaptation. Etant donné que l'inflation était plutôt négative ces dernières années, la progression à froid ne sera (une fois de plus) pas compensée au 1^{er} janvier 2021 (cf. ch. 6.4).

1.7 Appréciation en matière de politique financière

Les mesures proposées (révision 2021 de la loi sur les impôts et baisse des quotités d'impôt pour les personnes physiques et les personnes morales en 2021 et 2022) diminueront les rentrées fiscales du canton de 15 millions de francs net en 2020, puis de 90 millions de francs net chaque année à partir de 2021. Le plan intégré « mission-financement » 2021-2023, que le Conseil-exécutif a adopté le 23 août 2019, tient compte de ces pertes fiscales, à l'exception de celles que généreront les nouvelles baisses de l'impôt sur les personnes morales prévues à partir de 2021, qui représentent 41 millions de francs.

Ce qui est encore flou à l'heure actuelle, c'est le montant des pertes fiscales que la mise en œuvre de la révision 2021 de la loi sur les impôts entraînera en 2020. Etant donné que cette révision entrera rétroactivement en vigueur au 1^{er} janvier 2020 (la seconde lecture du projet aura lieu lors de la session de mars 2020) et que les entreprises auront besoin de quelque temps pour étudier l'application des nouveaux instruments (notamment la patent box), il est difficile d'estimer à combien se chiffreront ces pertes en 2020. Le budget 2020 ne tient compte d'aucunes pertes liées à la mise en œuvre des mesures de la RFFA.

Pour ce qui est des capacités de financement des mesures fiscales proposées, les perspectives financières sont plutôt favorables, surtout dans les années 2020 et 2021. A partir de 2022, des soldes de financement négatifs se profilent toutefois à l'horizon à cause de la forte hausse du besoin en investissements. Sans le Fonds de financement des projets d'investissement stratégiques que propose le Conseil-exécutif ou si le solde du compte de résultat ne s'améliore pas nettement, le Conseil-exécutif se verra contraint, lors du processus de planification à venir, de dégager une marge de manœuvre financière pour garantir le financement intégral des baisses d'impôt prévues.

2 Dispositions contraignantes de la loi sur l'harmonisation des impôts

2.1 RFFA

2.1.1 Contexte

Le 28 septembre 2018, le Parlement fédéral a adopté la loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA). Il s'agit du projet¹⁰ initialement intitulé « Projet fiscal 17 »,

¹⁰ Affaire n° 18.031 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20180031> (message, délibérations, synthèse, texte soumis au vote final, etc.)

que le Parlement fédéral a associé à des mesures de financement de l'AVS, d'où son nom actuel. Les dispositions fiscales de la RFFA doivent être transposées dans le droit fiscal cantonal dans le cadre de la présente révision.

Le 19 mai 2019, le peuple suisse a voté sur la RFFA et l'a adoptée par 65,6 pour cent des voix. Le 14 juin 2019¹¹, le Conseil fédéral a fixé son entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2020. Le législatif fédéral a décidé que ses dispositions fiscales s'appliqueraient automatiquement dès cette date (1^{er} janvier 2020) si la législation cantonale s'en écartait. En conséquence, la présente révision fixe l'entrée en vigueur des dispositions correspondantes de la loi sur les impôts au 1^{er} janvier 2020.

L'abrogation des normes régissant les sociétés à régime fiscal cantonal particulier, qui ne sont plus acceptées au niveau international (cf. encadré gris ci-dessous), est au cœur des dispositions fiscales de la RFFA. Celle-ci impose aux cantons d'instaurer une patent box et les laisse libres de prévoir ou non une déduction supplémentaire pour les dépenses de recherche et de développement. Le canton de Zurich est autorisé à instaurer une déduction pour autofinancement¹². En outre, ces mesures s'accompagnent d'une limitation de la réduction fiscale à 70 pour cent, de sorte qu'au moins 30 pour cent du bénéfice soit imposé. Enfin, la RFFA prévoit que les cantons imposent au moins 50 pour cent des dividendes issus de participations qualifiées.

Afin d'aider les cantons à planifier la mise en œuvre des dispositions fiscales de la RFFA, la part cantonale au produit de l'impôt fédéral direct est augmentée à 21,2 pour cent, contre 17 pour cent actuellement. Les cantons toucheront ainsi environ 990 millions de francs supplémentaires par année, dont quelque 69 millions reviendront au canton de Berne, d'après les calculs de la Confédération. Les cantons sont libres d'utiliser ce surplus de recettes pour leur projet de mise en œuvre (baisse de l'impôt sur le bénéfice, patent box, déductions pour charges de recherche et de développement).

La RFFA et les projets de mise en œuvre cantonaux visent à garantir que la Suisse demeure un espace économique attrayant. La RFFA présente d'importants avantages par rapport à la troisième réforme de la fiscalité des entreprises, rejetée par le peuple suisse le 12 février 2017. Elle est plus transparente, car les principales nouveautés sont décrites plus en détail et les dispositions d'exécution du Conseil fédéral ont déjà été élaborées. Elle chiffre avec plus d'exactitude les répercussions financières, car les projets de mise en œuvre des cantons ont pu être pris en compte. Elle est par ailleurs plus équilibrée, car elle prévoit des conditions très restrictives pour pouvoir instaurer des mesures fortement critiquées (impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts) et du fait que des mesures supplémentaires de financement ont été prises (renforcement de la limitation de la réduction fiscale, restrictions du principe de l'apport de capital).

¹¹ Communiqué de presse du 14 juin 2019 : <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-75417.html>

¹² L'instauration d'une déduction pour autofinancement n'est autorisée que dans les cantons prévoyant une charge fiscale minimale de 13,5 pour cent (impôts cantonal et communal) pour toutes les entreprises. Seul le canton de Zurich remplit actuellement cette condition. Dans le canton de Berne, la charge fiscale des entreprises qui réalisent de faibles bénéfices est de 6,41 pour cent (cf. ch. 2.1.3.8.4). L'instauration facultative de cette déduction dans tous les cantons a été abandonnée, car cette mesure a été fortement critiquée dans le cadre de la RIE III.

Information complémentaire sur les normes régissant les sociétés à régime fiscal particulier

Les lois fiscales des cantons prévoient actuellement des règles particulières pour certaines activités mobiles, qui garantissent une fiscalité compétitive au plan international. Il s'agit d'un régime fiscal spécial.

La charge fiscale effective des sociétés à régime fiscal particulier se situe seulement entre 7,8 pour cent et environ 12 pour cent selon les cas. Une société doit remplir plusieurs conditions pour pouvoir bénéficier du régime fiscal particulier, c'est-à-dire qu'elle doit présenter une structure particulière. Parmi les activités typiques de ces sociétés figurent la détention de participations, les fonctions centrales de groupe, les prestations internes à un groupe, les activités de financement, la gestion de biens immatériels et le commerce international de gros.

Etant donné que les régimes fiscaux particuliers des cantons favorisent les entreprises qui réalisent leurs bénéfices principalement à l'étranger, ils ne sont **plus acceptés par la communauté internationale** et doivent donc être abrogés. Leur abrogation pure et simple se traduirait par des départs d'entreprises. Les quelque 25 000 sociétés à régime fiscal particulier sises en Suisse revêtent une grande importance en matière de politique financière pour la Confédération et les cantons. Elles dégagent 48,9 pour cent du produit de l'impôt fédéral direct sur le bénéfice et 21,3 pour cent en moyenne de celui des cantons. A cela s'ajoutent leurs effets positifs sur l'emploi et sur les échanges économiques.

2.1.2 Mise en œuvre dans les cantons

Dans le cadre de la procédure de consultation, les cantons ont pu exposer comment ils envisageaient de mettre en œuvre les différentes mesures. Le message du Conseil fédéral indique qu'une grande majorité des cantons prévoit d'exploiter les mesures au maximum, tout en baissant le taux d'imposition des personnes morales (cf. annexe au message : FF 2018 2565 ss¹³).

Aperçu des projets cantonaux¹⁴

Canton	Actuellement	Prévu				
	Charge fiscale effective	Charge fiscale effective	Réduction patent box	Déduction R&D	Réduction maximale	Adaptations de l'impôt sur le capital
ZH	21,15%	18,19%	90%	50%	70%	Oui, aucune adaptation du taux, réduction fiscale de 90% sur le capital propre correspondant à des participations, des brevets et des prêts internes aux groupes
BE	21,64%	21,64%	90%	50%	70%	Oui, adaptation du taux
LU	12,32%	12,60%	10%	Non	20% avec réduction maximale exclusive et	Oui, impôt proportionnel de 0,001% sur la fraction du capi-

¹³ <https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2018/2565.pdf>

¹⁴ Résultats de l'enquête réalisée en mai 2019 par la Conférence des directeurs et directrices cantonaux des finances : https://www.fdk-cdf.ch/-/media/FDK_CDF/Dokumente/Themen/Steuerpolitik/Unternehmensbesteuerung/190510_STAF_Umfrageergebnis_Mai_DEF.pdf?la=fr-CH

					70% déclaration non imposable des réserves latentes incl.	tal correspondant à des participations qualifiées, des brevets et des créances internes aux groupes
UR	14,92%	12,64%	30%	Non	50%	Non
SZ	15,19%	14,13%	90%	50%	70%	Oui, adaptation du taux
OW	12,66%	12,66%	90%	50%	70%	Oui
NW	12,66%	11,97%	90%	Non	70%	Non
GL	15,70%	12,43%	10%	Non	10%	Oui, conformément à l'art. 29, al. 3 LHID, sans imposition minimale
ZG	14,62%	12,09%	90%	50%	70%	Oui, réduction participations, brevets et prêts internes aux groupes
FR	19,86%	13,91%	90%	50%	20%	Oui
SO	21,38%	13,12% ¹⁵	90%	50%	50%	Oui, 5% des actifs privilégiés comptés dans la base
BS	22,18%	13,04%	90%	Non	40%	Oui
BL	20,70%	13,45%	90%	20%	50%	Oui, réduction participations, brevets et prêts internes aux groupes
SH	15,82%	12,35%	90%	25% (à partir de la 6 ^e année)	70% (pendant 5 ans, puis 50%)	Oui
AR	13,04%	13,04%	50%	50%	50%	Oui
AI	14,16%	12,66%	10%	Non	50%	Oui
SG	17,40%	14,50%	50%	40%	40%	Oui, exonération directe participations, brevets et prêts internes aux groupes
GR	16,12%	14,02%	70%	Non	70%	Oui, réduction fiscale pour droits de participation, la baisse du taux d'imposition disparaît
AG	18,61%	18,61%	90%	50%	70%	Oui, abaissement du taux d'imposition à 0,75%
TG	16,43%	13,40%	40%	en suspens	50%	Oui
TI	20,95%	16,50%	90%	50%	70%	Oui, limité aux brevets
VD	21,37%	14,00%	en suspens	en suspens	en suspens	Oui
VS	21,56%	16,98%	90%	50%	50%	Oui
NE	15,61%	13,60%	20%	50%	40%	Oui
GE	24,16%	13,99%	10%	50%	9%	Oui, taux d'imposition effectif unique de 0,4% pour l'impôt sur le capital et imposition réduite à un taux effectif de 0,001% applicable aux participations qualifiées, brevets et

¹⁵ La révision correspondante de la loi fiscale soleuroise a été rejetée le 19 mai 2019 par 51% des voix.

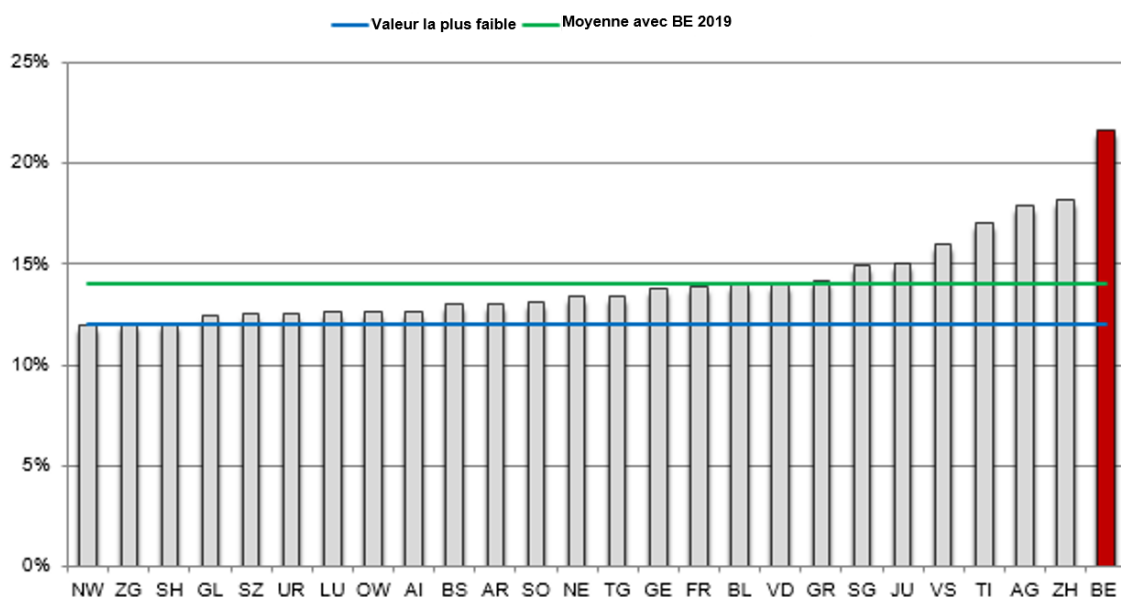
						prêts intra-groupe. Imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital plafonné à CHF 8500, puis imputation totale après 5 ans par paliers (N plafonné à 8500, N+1 à 25%, N+2 à 50%, N+3 à 75%, dès N+4 imputation totale)
JU	20,66%	15,00%	90%	50%	70%	Oui, l'impôt sur le capital sera divisé par deux (0,377% → 0,187%) et le capital relatif à la propriété intellectuelle, aux prêts intra-groupes et aux participations sera imposé de manière allégée (0,025%)

Mise en œuvre dans le canton de Berne

Dans le cadre de la procédure de consultation, le Conseil-exécutif s'est également prononcé en faveur des mesures prévues, soutenant en particulier l'instauration de déductions supplémentaires pour les charges de recherche et de développement (cf. communiqué de presse du 15.11.2017¹⁶).

Le canton de Berne figure parmi les cantons où le bénéfice est le plus fortement imposé. En perspective de la RFFA, la plupart des cantons ont annoncé une baisse de leur fiscalité, si bien que sans mesures correspondantes, le canton de Berne deviendra un espace économique encore moins attrayant d'un point de vue fiscal. On ne sait pas encore si toutes les baisses annoncées seront effectivement mises en œuvre. Si c'est le cas, le canton de Berne occuperait la dernière place, avec un impôt sur le bénéfice maximum de 21,64 pour cent, ce qui le placerait à plus de 8 pour cent au-dessus de la future moyenne suisse, estimée à 14,13 pour cent. Les entreprises bernoises seront donc de plus en plus enclines à déplacer leur siège, ou certaines de leurs activités, dans d'autres cantons pour des raisons fiscales.

Imposition future du bénéfice selon le message concernant la RFFA (à partir de 2020)¹⁷



En raison du rejet de la révision 2019 de la loi sur les impôts, il n'est pas opportun de baisser l'imposition du bénéfice des personnes morales pour la rapprocher de la moyenne suisse. Il est donc d'autant plus important d'exploiter au maximum les nouvelles mesures de substitution prévues. Même en exploitant à fond celles qui sont liées à la recherche et au développement, les pertes fiscales seront bien plus faibles qu'en cas de baisse générale de l'impôt sur le bénéfice (cf. conséquences financières, ch. 8).

Le Conseil-exécutif propose donc que les nouvelles mesures substitutives soient, de manière générale, exploitées au maximum.

Le tableau ci-dessous présente globalement les modalités de mise en œuvre proposées par le Conseil-exécutif, qui sont présentées en détail plus bas pour chaque mesure.

Mesures présentant une marge de manœuvre

N°	Mesures RFFA	Proposition de mise en œuvre du Conseil-exécutif (marge de manœuvre en gras)
1	Abrogation obligatoire des normes régissant les sociétés à régime fiscal particulier avec réglementation transitoire	Abrogation des normes régissant les sociétés à régime fiscal particulier. Réglementation transitoire avec un taux d'imposition spécial de 0,5 pour cent (cf. ch. 2.1.3.1)
2	Instauration obligatoire d'une patent box : réduction maximale de 90 pour cent	Instauration avec réduction de 90 pour cent (cf. ch. 2.1.3.2)

¹⁷ Les chiffres sont tirés de l'annexe du message du 21 mars 2018 concernant la loi fédérale sur la RFFA, tableau 19. Ils ont été mis à jour en fonction des résultats d'un sondage réalisé par la CDF en novembre 2018. Par rapport aux chiffres communiqués dans le message, le taux d'imposition visé est plus bas dans trois cantons (NW, SG, AG) et plus élevé dans deux autres (LU, GE).

N°	Mesures RFFA	Proposition de mise en œuvre du Conseil-exécutif (marge de manœuvre en gras)
3	Super-déduction facultative pour recherche et développement : majoration maximale de 50 pour cent	Instauration avec majoration de 50 pour cent (cf. ch. 2.1.3.3)
4	Limitation obligatoire de la réduction fiscale : réduction maximale de 70 pour cent	Limitation de la réduction fiscale à 70 pour cent (cf. ch. 2.1.3.4)
5	Réduction facultative, analogue à la patent box, en matière d'impôt sur le capital	Renoncement à cette mesure en faveur d'une adaptation du taux d'imposition du capital (cf. ch. 2.1.3.5)
6	Imposition minimale de 50 pour cent des dividendes	Maintien de l'imposition de 50 pour cent des dividendes (cf. ch. 2.1.3.6)
7	Prise en compte des villes et des communes en lien avec l'augmentation de la part à l'impôt fédéral direct	Prise en compte des communes et des paroisses proportionnellement au produit de l'impôt sur les personnes morales (cf. ch. 2.1.3.7)

Les cantons n'ont aucune marge de manœuvre pour certaines autres mesures (restrictions du principe de l'apport de capital, réglementation du « step-up » à l'arrivée, adaptations en cas de transposition). En outre, la déduction pour autofinancement ne peut être introduite que si certaines conditions sont remplies (cf. ch. 2.1.3.8).

2.1.3 Les différentes mesures

2.1.3.1 Abrogation obligatoire des normes régissant les sociétés à régime fiscal particulier

L'abrogation des normes régissant les sociétés à régime fiscal particulier est impérative. Sur les 25 000 sociétés sises en Suisse qui bénéficient de ce régime, à peine 1300 ont leur siège dans le canton de Berne. La plupart d'entre elles sont des holdings.

Suite à cette abrogation, les sociétés qui bénéficiaient de ce régime seront imposées au barème ordinaire d'imposition du bénéfice, ce qui augmentera significativement leur charge fiscale. Il est fort probable que les sociétés bernoises concernées n'accepteront pas toutes cette augmentation. Etant donné que leur charge fiscale, qui se situe actuellement entre 7,8 pour cent et 12 pour cent, pourrait monter jusqu'à 21,64 pour cent, ces entreprises, parfois très mobiles, risquent de déplacer leur siège ou leurs activités à l'étranger ou dans un canton où la fiscalité est plus avantageuse, tel que Lucerne ou Zoug, où leur charge fiscale resterait aux alentours de 12 pour cent.

La baisse de l'impôt sur le capital peut s'avérer importante pour ces sociétés. Et celles qui, après adaptation de leur structure, pourront en plus prétendre à des réductions fiscales (patent box, super-déduction pour recherche et développement) pourront diminuer leur impôt sur le bénéfice (cf. aperçu de la future imposition, ch. 2.1.3.4).

Jusqu'à ce que ces entreprises se soient préparées à ces nouvelles possibilités, elles relèveront de la réglementation transitoire, qui prévoit une imposition spéciale des réserves latentes

déclarées (jusque-là imposées de manière réduite). Etant donné que ce taux d'imposition spécial est fixé à 0,5 pour cent pendant la période transitoire, la charge fiscale demeurera plus ou moins pareille, soit autour des 12 pour cent, ne générant aucune perte fiscale pour le canton.

Le tableau ci-dessous illustre la charge fiscale maximale du bénéfice d'une société à régime fiscal particulier qui réalise un bénéfice net d'un million de francs. Seule la part imposable qui était réduite jusque-là (hypothèse : 80%) est imposée au taux spécial.

Impôt sur le bénéfice des anciennes sociétés à régime fiscal particulier (avec réserves latentes déclarées)

	2020 - 2024	Dès 2025
Charge fiscale sur 80% du bénéfice (taux spécial de 0,5%¹⁸)	9,83%	-
Charge fiscale sur les 20% restant (taux ordinaire)	21,42%	-
Charge fiscale totale sur le bénéfice	12,15%	21,42% ¹⁹

Cette mesure entraîne l'abrogation des articles 98 et 99 LI (cf. commentaire au ch. 7.36) et des adaptations rédactionnelles de plusieurs autres dispositions.

2.1.3.2 Instauration obligatoire d'une patent box

Les cantons sont tenus d'autoriser les entreprises à mettre en place une patent box pour leurs brevets et autres droits comparables. Seule une partie des revenus qu'elles en tirent seront comptés dans le calcul du bénéfice imposable (incitation dite output). Les cantons décident eux-mêmes de l'ampleur de la réduction, sachant qu'au moins dix pour cent des revenus dégagés par la patent box doivent être comptés dans le bénéfice imposable. La réduction est donc de 90 pour cent au plus.

La réglementation de la patent box, sa mise en œuvre et son application sont complexes. Les cantons doivent toujours tenir compte de réductions déjà accordées (déduction pour recherche et développement), afin d'éviter que l'incitation output (patent box) ne se traduise par un double allègement. Les dispositions légales prévoient donc des reprises fiscales rectificatives à la création de la patent box.

Dans le canton de Berne, l'instauration de la patent box n'est pas au premier plan. La déduction majorée pour recherche et développement constituera une incitation efficace à l'innovation pour les anciennes sociétés à régime fiscal particulier et les autres. Si elles demandent à bénéficier de la patent box, les déductions pour recherche et développement qu'elles auront opérées jusque-là seront réintégrées à leur bénéfice imposable. En conséquence, le champ d'application de la patent box devrait être assez restreint dans le canton de Berne en pratique. Le Conseil-exécutif estime donc que la patent box n'entraînera pas non plus de pertes fiscales significatives.

¹⁸ Après multiplication par les quotités d'impôt, le taux de 0,5 pour cent donne 2,4 pour cent comme taux d'imposition global (impôt cantonal, communal et paroissial) dans la commune de Berne et 10,9 pour cent si l'on ajoute l'impôt fédéral direct. La charge fiscale effective du bénéfice est donc de 9,83 pour cent ($100 : 110,9 \times 10,9$).

¹⁹ La charge fiscale des sociétés qui peuvent prétendre à des réductions grâce à la patent box, à la déduction pour recherche et développement, etc. est plus basse. A partir de l'année fiscale 2021, la charge fiscale effective du bénéfice d'une entreprise bénéficiant de la réduction fiscale maximale (70 pour cent) s'élèvera à 12,38 pour cent (ch. 2.1.3.4).

Afin de garantir l'effet signal de la réduction fiscale maximale, le Conseil-exécutif propose de ne pas la baisser et donc de la fixer au niveau maximum, soit à 90 pour cent.

Cette mesure entraîne l'introduction des articles 85a et 85b LI (cf. commentaires aux ch. 7.27 et 7.28).

2.1.3.3 Super-déduction facultative pour recherche et développement

Conformément au droit en vigueur, les entreprises peuvent d'ores et déjà faire valoir leurs charges de recherche et développement d'un point de vue fiscal. Désormais, les cantons peuvent introduire une super-déduction pour charges de recherche et de développement dans leur loi fiscale (incitation input au niveau de la base de calcul). Cette super-déduction est limitée à la recherche et au développement réalisés en Suisse et ne peut pas dépasser 150 pour cent des charges effectives. Elle ne s'applique que dans le cadre de l'imposition cantonale et communale, et non dans le cadre de l'imposition fédérale.

Pour les entreprises, la déduction majorée pour charges de recherche et de développement est une incitation efficace à l'innovation. L'accroissement de leur bénéfice grâce à l'innovation renforcera l'économie bernoise. C'est vrai notamment pour les sociétés de l'industrie horlogère et pharmaceutique bernoise, mais aussi pour toutes les autres entreprises actives dans le canton de Berne (maintenant ou à l'avenir), en particulier les PME, qui font de la recherche et développent de nouveaux produits ou services en Suisse.

Le Conseil-exécutif propose l'instauration d'une déduction majorée de 50 pour cent.

Pour évaluer l'utilité des mesures d'incitation à l'innovation, il est important de différencier les sociétés à régime fiscal particulier des entreprises imposées en procédure ordinaire.

Actuellement, les **sociétés à régime fiscal particulier** se caractérisent notamment par le fait qu'elles n'exercent en principe aucune activité commerciale en Suisse. De par leur structure actuelle, rares sont celles qui peuvent tirer parti des mesures d'incitation à l'innovation.

- Les holdings, dont l'objectif est de détenir et de gérer des participations, n'exercent aucune activité commerciale en Suisse. Dans leur cas, l'exploitation de droits immatériels ainsi que les activités de recherche et de développement ne sont donc admissibles que dans une mesure secondaire²⁰.
- Ce qui s'applique aux holdings vaut également, par analogie, pour les sociétés de domicile et les sociétés mixtes. Les sociétés de domicile sont celles qui pourraient le plus profiter de l'incitation à l'innovation, pour autant qu'elles développent leur actuelle activité commerciale d'importance secondaire en Suisse²¹.

Les déductions majorées pour charges de recherche et de développement et l'imposition partielle des revenus tirés de brevets ou autres droits comparables ne s'appliqueraient respectivement que lorsque des activités de recherche et de développement auraient effectivement été

²⁰ Précision technique : s'agissant des participations qu'elles détiennent, ces sociétés peuvent tabler sur le fait que leur impôt sur le bénéfice restera le même, puisque dans le cas d'entreprises imposées en procédure ordinaire, la déduction pour participations entraîne une exonération des dividendes. Elles enregistreront toutefois une augmentation de leur impôt du fait que leur capital sera désormais imposé au taux ordinaire, sachant toutefois que celui-ci passe de 0,3 pour mille à 0,05 pour mille. Le financement du groupe à l'aide de ressources financières centralisées sur les marchés financiers ainsi que le financement de filiales figurent également parmi les activités auxiliaires admises des holdings.

²¹ L'augmentation prévue de l'impôt sur les sociétés d'administration et de domicile peut être atténuée pour certaines entreprises les cinq premières années suivant l'entrée en vigueur en fixant un taux spécial plus bas en conséquence.

menées en Suisse et que les revenus tirés de brevets ou autres droits comparables seraient imputables à des activités de recherche et de développement menées en Suisse.

De l'avis du Conseil-exécutif, les sociétés qui pourront prétendre aux mesures substitutives prévues sont principalement celles qui exercent une activité commerciale en Suisse et qui sont donc d'ores et déjà imposées en procédure ordinaire.

Les mesures entraînent une modification de l'article 90 LI et un complément à l'article 32 LI (cf. commentaire aux ch. 7.32 et 7.16).

2.1.3.4 Limitation obligatoire de la réduction fiscale

La RFFA oblige les cantons à plafonner à 70 pour cent au plus la réduction fiscale totale obtenue grâce à la patent box et à la super-déduction pour recherche et développement. Le but est d'empêcher que les entreprises ne paient pas du tout d'impôt certaines années.

Les entreprises qui perdent leur régime fiscal particulier sous l'actuelle législation ont la possibilité, selon la pratique cantonale, de déclarer leurs réserves latentes en franchise d'impôt et de les amortir fiscalement les années suivantes. Ces amortissements sont également pris en compte pour le plafonnement de la réduction fiscale.

Les cantons peuvent également fixer un plafond inférieur. Le Conseil-exécutif ne le souhaite toutefois pas, afin de limiter au minimum l'augmentation d'impôt pour les sociétés à régime fiscal particulier et pour envoyer un signal clair à toutes les entreprises.

L'impôt sur le bénéfice effectif d'une entreprise qui bénéficie de la pleine réduction fiscale (70 pour cent) sera de 12,38 pour cent à compter de l'année fiscale 2020 (pour une entreprise sise dans la commune de Berne au bénéfice net imposable d'un million de francs).

Impôt sur le bénéfice (entreprise sise dans la commune de Berne avec un bénéfice net imposable d'un million de francs)

	Année fiscale 2019	Années fiscales dès 2020	
		Sans réduction fiscale	Avec réduction fiscale
Taux d'imposition fédéral (en %)	8,5	8,5	8,5
Taux d'imposition cantonal et communal cumulés (en %)	18,76	18,76	5,63
Taux d'imposition total (en %) ²²	27,26	27,26	14,13
Impôt sur le bénéfice effectif (en%)²³	21,42	21,42	12,38

Cette mesure entraîne l'introduction de l'article 90a LI et l'instauration de dispositions transitoires (T7-1) applicables aux actuelles sociétés à régime fiscal particulier (cf. commentaire aux ch. 7.33 et 7.69).

²² Taux d'imposition du bénéfice net après impôts.

²³ Impôt effectif sur le bénéfice net avant impôts.

2.1.3.5 Réduction facultative en matière d'impôt sur le capital

Les cantons peuvent prévoir une réduction d'impôt pour le capital propre constitué par des droits de participation au sens de l'article 28, alinéa 1 LI et des brevets ou autres droits comparables aux termes de l'article 24a LHID.

Le Conseil-exécutif ne souhaite pas exploiter cette possibilité²⁴. En revanche, il propose de baisser le taux d'imposition ordinaire du capital à **0,05 pour mille**, contre 0,3 pour mille actuellement. Cela évite d'instaurer des réductions spécifiques en matière d'impôt sur le capital, qui compliqueraient nettement la déclaration et la taxation.

La RFFA abroge les régimes fiscaux particuliers des holdings, des sociétés de domicile et des sociétés mixtes, ce qui pourra, dans le pire des cas, multiplier par six l'impôt sur le capital des sociétés concernées. Cette augmentation sera particulièrement significative pour les holdings dont l'impôt sur le bénéfice est faible (réduction pour participation) : actuellement, les sociétés à régime fiscal particulier paient un impôt sur le capital (barème spécifique) au taux de 0,20 pour mille sur le premier million de francs. Ensuite, le barème est dégressif : 0,15 pour mille sur les 10 millions de francs suivants, 0,1 pour mille sur les 100 prochains millions et 0,05 pour mille sur le reste.

La stratégie fiscale 2019 - 2022 prévoit de baisser le taux d'imposition ordinaire à 0,1 pour mille, contre 0,3 pour mille actuellement. Multiplié par la quotité d'impôt du canton, de la commune et de la paroisse, on obtiendrait à terme un taux global d'environ 0,48 pour mille, ce qui se traduirait par une charge fiscale bien plus élevée pour les sociétés à régime fiscal particulier. Afin d'éviter une augmentation excessive de la charge fiscale du fait de l'impôt sur le capital, le Conseil-exécutif propose de baisser plus que prévu le taux d'imposition du capital pour le porter à 0,05 pour mille. La charge fiscale du capital (impôt cantonal et communal) s'établira ainsi à 0,24 pour mille, de sorte que son augmentation sera supportable pour les sociétés à régime fiscal particulier.

Cette mesure n'accroît que légèrement les pertes fiscales par rapport à la proposition initiale présentée dans la stratégie fiscale 2019 - 2022. Elles s'élèveront à 6,9 millions de francs pour le canton (contre CHF 5,7 mio), à 3,5 millions de francs pour les communes (contre CHF 3 mio) et à 0,5 million de francs pour les paroisses (contre CHF 0,4 mio, cf. ch. 8.1). Cela permet d'offrir des conditions attrayantes aux entreprises disposant d'un capital très élevé, sans entraîner de pertes fiscales importantes (cf. commentaire au ch. 7.37).

Cette mesure entraîne une modification de l'article 106 (cf. commentaire au ch. 7.37).

2.1.3.6 Imposition des dividendes

La RFFA demande qu'au moins 50 pour cent des dividendes soient imposés. Cela ne nécessite pas directement de modification de la loi bernoise qui, avec l'application d'un taux d'imposition réduit de moitié, est déjà conforme à cette exigence. Etant donné que la présente révision ne réduit pas l'impôt sur le bénéfice, l'actuelle imposition des dividendes peut rester telle quelle. En cas de nette baisse de l'impôt sur le bénéfice, il faudra réexaminer la possibilité d'augmenter

²⁴ Les cantons sont libres de prévoir une baisse correspondante de l'impôt sur la fortune des personnes physiques. Toutefois, étant donné qu'une réduction spécifique de la fiscalité du capital propre est écartée, il n'y a pas de raison de baisser spécifiquement l'impôt sur la fortune. D'autant qu'il n'y a aucune nécessité de modifier le barème d'imposition bernois de la fortune, contrairement à celui du capital.

l'imposition des dividendes, afin de préserver sa neutralité, c'est-à-dire que l'imposition soit la même quelle que soit la forme juridique de l'entreprise (cf. encadré sur l'imposition partielle).

La présente révision est cependant saisie pour mettre en œuvre une modification technique : dans le canton de Berne, les modalités d'imposition réduites sont différentes des modalités fédérales. En droit fédéral, c'est la base d'imposition qui est réduite (procédure d'imposition partielle), tandis qu'en droit bernois, c'est le taux d'imposition (procédure d'imposition au taux réduit, cf. notice 11, *Imposition des rendements de participations qualifiées – Procédure du taux réduit*²⁵). La RFFA n'autorise plus la procédure d'imposition au taux réduit. Celle-ci est donc supprimée dans le cadre de la présente révision et remplacée par la procédure d'imposition partielle. Ce changement n'aura aucune répercussion financière pour les contribuables.

Cette mesure entraîne l'abrogation de l'article 42, alinéa 3 et la modification des articles 21b et 24, cf. commentaire aux ch. 7.8 (imposition partielle de la fortune commerciale), 7.10 (imposition partielle de la fortune privée) et 7.20 (abrogation des dispositions régissant la procédure d'imposition au taux réduit, 7.33).

Complément d'information concernant la procédure d'imposition partielle

Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009, la procédure d'imposition partielle a été instaurée dans le cadre de la deuxième réforme de la fiscalité des entreprises. Sa fonction est d'éviter la double imposition économique due au fait qu'en cas de distribution de bénéfices sous forme de dividendes, les bénéfices sont taxés à la fois au chef de l'entreprise (impôt sur le bénéfice) et au chef des détenteurs des parts (impôt sur le revenu).

- Dans le cadre de **l'imposition fédérale**, la base d'imposition est actuellement réduite de 40 pour cent lorsque les parts sont détenues dans la fortune privée et de 50 pour cent lorsqu'elles le sont dans la fortune commerciale. Dans le cadre de l'imposition cantonale et communale, le taux d'imposition est réduit de moitié dans tous les cas. La RFFA relève la part minimale imposable des dividendes à 70 pour cent dans le cadre de l'imposition fédérale (participations faisant partie de la fortune privée ou commerciale).
- Elle prescrit désormais aux **cantons** d'imposer au moins 50 pour cent des dividendes. Le Parlement fédéral s'est opposé à la proposition du Conseil fédéral de porter cette part minimale obligatoire à 70 pour cent. Etant donné que les cantons fixent chacun librement la charge fiscale du bénéfice, la part minimale obligatoire pour l'imposition des dividendes a été fixée à 50 pour cent seulement. **Les cantons doivent eux-mêmes étudier l'opportunité d'augmenter la part imposable des dividendes en fonction de la charge fiscale du bénéfice sur leur territoire.** Lorsque cet allègement a été instauré dans le canton de Berne (révision 2008 de la loi sur les impôts), le Conseil-exécutif était favorable à l'imposition de 40 pour cent des dividendes issus de participations détenues dans la fortune privée (comme en droit fédéral). Il avait motivé sa proposition en s'appuyant sur des calculs montrant que c'était le moyen de garantir au mieux que l'imposition serait la même, quelle que soit la forme juridique de l'entreprise (imposition des entreprises de personnes et des détenteurs de participations ; cf. ch. 10.2 du rapport du Conseil-exécutif concernant la révision 2008 de la loi fiscale, soumis au Grand Conseil). Malgré cela, le Grand Conseil avait opté pour une réduction plus importante (50%).

2.1.3.7 Prise en compte des villes et des communes

2.1.3.7.1 Répartition verticale entre le canton, les communes et les paroisses

La RFFA prévoit une compensation financière pour les cantons par le biais d'une augmentation de leur part à l'impôt fédéral direct sur les personnes physiques et les personnes morales. La part cantonale passe de 17 pour cent à 21,2 pour cent (art. 196 LIFD). Les cantons peuvent se servir de ces ressources supplémentaires pour alléger la fiscalité des personnes morales, en veillant toutefois à prendre en compte de manière appropriée les intérêts des communes²⁶.

D'après des données pluriannuelles, sur la totalité des rentrées fiscales du canton, des communes et des paroisses dégagées par les personnes morales (impôts sur le bénéfice et sur le capital), environ 33 pour cent sont imputables aux communes et quatre pour cent aux paroisses. La participation des communes et des paroisses à la compensation financière doit donc être proportionnelle à ces pourcentages.

Répartition verticale entre le canton, les communes et les paroisses

Année	Total	Canton	Communes	Paroisses
Part aux recettes fiscales dégagées par les personnes morales (Ø 2010 - 2015)	100,00%	63,58%	32,20%	4,22%
Répartition des 4,2 pour cent d'augmentation de la part cantonale à l'impôt fédéral direct	4,20%	2,67%	1,35%	0,18%
Part arrondie (proposition CE)	4,2%	2,6%	1,4%	0,2%

Conformément à l'article 196 LIFD, le canton transférera aux communes 1,4 pour cent de l'impôt fédéral direct encaissé, c'est-à-dire du produit de l'impôt fédéral sur les personnes physiques et les personnes morales (impôt à la source, amendes et intérêts moratoires compris) à compter du 1^{er} janvier 2020.

La part cantonale à l'impôt fédéral augmente à compter de l'année fiscale 2020. Contrairement à ce qui était exposé dans le projet envoyé en procédure de consultation, cette augmentation s'applique à compter de l'entrée en vigueur de la RFFA à tous les flux pécuniaires concernés, y compris aux impôts de périodes fiscales précédentes. La part cantonale à l'impôt fédéral direct augmente dès l'année civile 2020 (et non pas à partir de l'année suivante, lorsque l'impôt fédéral direct de l'année fiscale 2020 sera exigible).

La part redistribuée aux communes est calculée sur la base de tous les impôts fédéraux **encaissés** au cours d'une année civile donnée (à partir de l'année fiscale 2020). La date de facturation et celle de la décision ne sont donc pas déterminantes.

La base de calcul de cette part comprend également les impôts fédéraux que d'autres cantons versent au canton de Berne lorsqu'une personne est imposée dans plusieurs cantons (art. 197 LIFD ; répartition de l'impôt fédéral direct). Inversement, les impôts fédéraux versés à d'autres cantons sont déduits de la base de calcul de la part des communes.

²⁶ Article 196, alinéa 1a LIFD : « Ils [les cantons] octroient aux communes une compensation appropriée pour les conséquences de l'abrogation des art. 28, al. 2 à 5, et 29, al. 2, let. b de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ». Cette disposition enjoint les cantons à redistribuer aux communes une partie de l'augmentation de la part cantonale à l'impôt fédéral direct. Elle a été inscrite dans la loi pour répondre à une revendication politique capitale des communes.

2.1.3.7.2 Répartition horizontale entre les communes

Cette compensation financière fédérale dédommage les cantons pour la baisse de leur impôt sur le bénéfice. Etant donné que chaque commune est touchée par ces baisses proportionnellement aux rentrées fiscales que cet impôt lui vaut, sa part à l'impôt fédéral direct doit dépendre en premier lieu du **produit de l'impôt communal sur le bénéfice**. Elle se calcule donc en fonction de la part de la commune dans le produit total de l'impôt sur le bénéfice de toutes les communes.

La base de calcul est le produit moyen de cinq années civiles précédentes (n-6 à n-2)²⁷, la somme déterminante étant les impôts sur le bénéfice que les communes ont **facturés** aux personnes morales sur cette période²⁸. Les paiements entre communes résultant des répartitions fiscales intercommunales de l'impôt sont également pris en compte²⁹.

La formule de calcul de la part de la commune X est la suivante :

$$\frac{\text{Part communes à l'IFD (année n) x impôt sur le bénéfice facturé par la commune X (Ø années n - 6 à n - 2)}}{\text{Impôt sur le bénéfice facturé par l'ensemble des communes (Ø années n - 6 à n - 2)}}$$

Lors de la procédure de consultation, le souhait a été exprimé que d'autres modèles de répartition horizontale soient mis à l'étude. Ceux-ci sont présentés et brièvement évalués à la fin de cette partie. Les différents modèles ont été comparés et débattus lors de deux séances avec des représentants des communes, qui ont eu lieu les 30 juillet et 12 août 2019 (discussion sur les impôts entre le canton et les communes). A cette occasion, tous ont convenu que les communes qui sont fortement tributaires du produit de l'impôt sur les personnes morales sont tout particulièrement touchées par cette révision. En conséquence, il paraît justifié que la part de chaque commune soit également fixée en tentant convenablement compte de la part que le produit de son impôt sur le bénéfice et sur le capital représente dans ses rentrées fiscales totales. La répartition doit donc se faire en fonction de deux facteurs : le montant du produit de l'impôt sur le bénéfice et la part de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital de chaque commune dans ses rentrées fiscales totales.

La formule de calcul de la part de la commune X est la suivante :

$$\frac{\text{Part communes à l'IFD (année n) x proportion}^{30} \text{ dans la commune X (Ø années n - 6 à n - 2)}}{\text{Somme des proportions dans toutes les communes (Ø années n - 6 à n - 2)}}$$

²⁷ La version envoyée en procédure de consultation prévoyait encore une période de référence de quatre ans. L'augmenter d'un an nivellera la moyenne à établir chaque année et réduira les fluctuations.

²⁸ Dans la version envoyée en procédure de consultation, il était encore question de l'impôt sur le bénéfice *encaissé*. Cependant, c'est l'impôt facturé qui doit être pris en compte, comme pour la péréquation financière et la compensation des charges.

²⁹ Actuellement, ces paiements n'interviennent certes qu'une fois que la décision de taxation a été rendue (y compris le décompte final). Il est prévu qu'à l'avenir, un décompte final provisoire sera établi au préalable, afin que les communes dans lesquelles se situe le siège puissent transmettre plus rapidement les impôts encaissés aux communes où il n'y a qu'un rattachement économique.

³⁰ Proportion = part de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital dans les rentrées fiscales totales.

Ces deux formules doivent être appliquées pour calculer la part de la commune X. Le résultat du calcul effectué selon la deuxième (prise en compte de la part de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital de chaque commune dans ses rentrées fiscales totales) n'est **pondéré qu'à 25 pour cent**.

Le tableau ci-dessous illustre les conséquences financières pour les vingt communes au produit de l'impôt sur le bénéfice le plus élevé en fonction de la pondération du résultat du calcul effectué selon la deuxième formule.

Variation de la part de ces communes à l'impôt fédéral direct selon le niveau de pondération de la part de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital dans leurs rentrées fiscales totales³¹

		Pondération de la part de l'impôt sur le bénéfice et le capital dans les rentrées fiscales totales				
		0,0%	10,0%	25,0%	50,0%	100,0%
Commune	Part impôt PM	Proposition du CE pour la procédure de consultation		Proposition du CE à l'intention du GC		
Berne	21,83%	6 860 804,10	7 025 368,20	7 230 573,67	7 461 946,19	7 530 814,90
Biel/Bienne	25,46%	2 197 891,57	2 285 532,74	2 407 253,23	2 581 778,10	2 814 131,11
Ittigen	45,00%	1 325 235,47	1 458 837,61	1 673 556,41	2 069 518,36	2 998 874,43
Thoune	12,38%	953 124,38	922 141,07	871 628,85	780 540,14	593 135,16
Köniz	12,89%	931 551,26	904 982,69	860 702,57	778 719,52	604 043,38
Interlaken	35,03%	500 922,60	537 783,04	594 188,68	690 175,83	882 392,13
Saint-Imier	44,15%	493 748,56	542 484,57	620 543,57	763 695,69	1 096 093,53
Lyss(Lyss)	17,04%	428 477,17	428 029,32	424 477,65	411 778,43	367 208,12
Langenthal	16,73%	395 640,59	394 496,88	390 139,78	376 722,23	332 854,50
Berthoud	14,56%	384 939,65	378 540,95	366 653,44	341 979,83	281 916,90
Muri	11,51%	375 063,34	360 243,14	336 817,73	296 187,61	217 041,07
Gessenay	11,14%	350 207,10	335 265,80	311'923.63	272 052,82	196 107,53
Ostermundigen	10,54%	282 401,53	268 876,87	248 110,77	213 454,75	149 712,26
Longeau	26,35%	213 532,62	222 813,36	235 895,29	255 185,46	282 983,03
Steffisburg	8,55%	211 647,54	197 326,48	176 443,70	144 039,20	90 962,20
Münchenbuchsee	11,86%	200 846,87	193 486,26	181 714,79	160 989,33	119 740,73
Belp	10,71%	177 695,14	169 457,67	156 748,11	135 397,53	95 732,34
Brügg	25,59%	176 706,85	183 847,38	193 787,64	208 103,98	227 415,54
Münsingen	8,04%	167 585,19	155 300,73	137 607,75	110 644,99	67 786,10
Péry-La Heutte	42,63%	163 771,98	179 309,55	204 038,32	248 923,27	351 078,45

Ce tableau indique les deux éléments suivants :

- Si la part de l'impôt sur les personnes morales d'une commune représente plus de 20 pour cent de ses rentrées fiscales totales, la prise en compte de ce second facteur joue en sa faveur.
- Dans le cas contraire, sa prise en compte se traduit par une part moins importante à l'impôt fédéral direct.

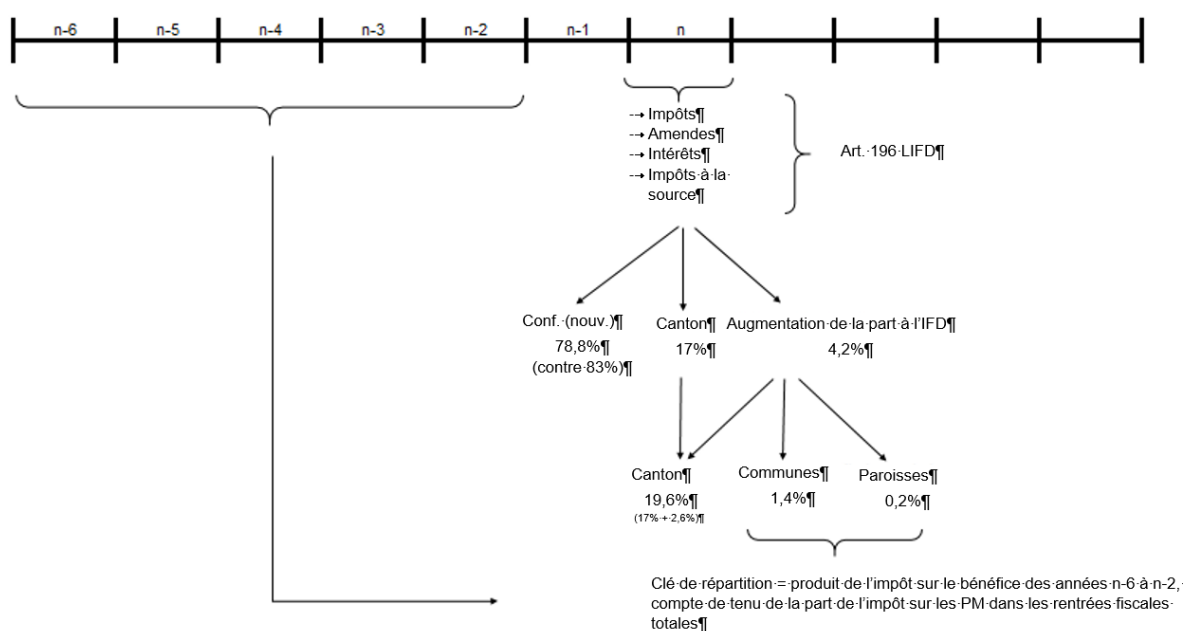
³¹ Postulat de départ part communale = 23 mio CHF, part présumée l'année fiscale 2020, base = situation dans les années fiscales 2014 à 2018

Si la part de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital de chaque commune dans ses rentrées fiscales totales n'était pas pondérée du tout (colonne 0%), la part de chaque communes à l'impôt fédéral direct dépendrait exclusivement du montant du produit communal de l'impôt sur le bénéfice, ce qui correspond à la proposition initiale que le gouvernement avait envoyée en procédure de consultation.

Redistribution aux paroisses

Ces modalités s'appliquent par analogie pour les paroisses. Le canton versera aux paroisses 0,2 pour cent de l'impôt fédéral encaissé. La part des communes et des paroisses à la compensation financière fédérale dépend donc de la manière dont elles sont effectivement affectées.

Flux de paiements pendant l'année fiscale n (p. ex. 2020)



Cette mesure entraîne l'ajout de l'article 2a LI (cf. commentaire au ch. 7.2).

Variantes de répartition horizontale examinées

Variante proposée en procédure de consultation : répartition en fonction du produit de l'impôt sur le bénéfice

Méthode : la part de la commune dépend du montant des impôts sur le bénéfice qu'elle encaisse.

Exemple : la commune A encaisse plus d'impôts sur le bénéfice que la commune B. Sa part à l'impôt fédéral direct est plus élevée que celle de B, dans la même proportion que l'écart de montant encaissé.

Appréciation : la répartition en fonction du montant d'impôts sur le bénéfice encaissés est le meilleur moyen de tenir compte du degré réel auquel les communes sont affectées par la baisse de cet impôt. La commune dans laquelle les bénéfices imposables sont élevés (beaucoup d'entreprises avec d'importants bénéfices) sera plus affectée par la diminution de cette base imposable qu'une commune qui impose peu de bénéfices. Cette méthode tient à juste titre aussi compte de la quotité d'impôt communale, car celle-ci joue un rôle dans le degré auquel la commune est affectée. Entre deux communes dans laquelle les bénéfices imposables sont équivalents, celle dont la quotité d'impôt est la plus élevée sera davantage pénalisée que l'autre : son manque à gagner sera plus élevé en valeur absolue.

Variante 1 : répartition en fonction de l'impôt simple sur le bénéfice

Méthode : la part de la commune dépend du montant de l'impôt communal simple sur le bénéfice. La répartition se fait uniquement en fonction du montant des bénéfices imposables dans chaque commune et annule donc l'effet de la quotité d'impôt.

Exemple : les communes A et B imposent toutes deux 100 de bénéfices ; leur part respective à l'impôt fédéral direct est aussi élevée l'une que l'autre, bien que la quotité d'impôt soit de un pour A et de deux pour B.

Appréciation : les communes fixent elles-mêmes leur quotité d'impôt chaque année et il y a de gros écarts d'une commune à l'autre (2019 : fourchette de 0,86 à 2,17)³². L'avantage de cette variante est que la part de chaque commune à l'impôt fédéral direct ne dépend pas de facteurs qui relèvent de son propre pouvoir (quotité d'impôt), mais uniquement du nombre d'entreprises et de la somme des bénéfices imposables sur son territoire. L'inconvénient, c'est qu'elle ne tient pas compte du degré auquel les communes sont réellement pénalisées par la baisse de l'impôt sur le bénéfice. Dans l'exemple ci-dessus, les communes A et B reçoivent la même part à l'impôt fédéral direct, alors que le manque à gagner de B est deux fois plus élevé que celui de A. Cette variante ne répond donc pas à la fonction de la compensation fédérale. Cela dit, les communes ne fixent pas totalement librement leur quotité d'impôt, puisque leur liberté est en l'occurrence limitée par le processus politique.

³² Le site Internet de la Direction des finances publie les quotités d'impôt de toutes les communes bernoises depuis 1970 : <https://www.fin.be.ch/fin/fr/index/finanzen/finanzen/publikationen/steueranlage.html>

Variante 2 : répartition en fonction du rendement fiscal harmonisé

Méthode : la part de chaque commune se calcule sur la base du rendement fiscal harmonisé défini à l'article 8 de la loi sur la péréquation financière et la compensation des charges (LPFC, RSB 631.1)³³. Le rendement fiscal harmonisé est la somme du rendement fiscal ordinaire harmonisé et du rendement harmonisé de la taxe immobilière de la commune.

Exemple : les communes A et B encaissent autant d'impôts sur le bénéfice, mais la somme des valeurs officielles des immeubles sis sur le territoire de A est plus élevée. Le rendement fiscal harmonisé de la commune A est donc supérieur à celui de B, de sorte que sa part à l'impôt fédéral direct est plus élevée que celle de B.

Appréciation : l'argument contre la variante 1 (impôt simple sur le bénéfice) est encore plus pertinent pour cette méthode, qui tient encore moins compte du degré auquel les communes sont affectées par la baisse de l'impôt sur le bénéfice. La fonction de la péréquation financière est d'atténuer les écarts de capacité financière entre les communes. Le rendement fiscal harmonisé ne reflète donc absolument pas le degré auquel les communes sont affectées par le recul du produit de l'impôt sur le bénéfice.

Variante 3 : prise en compte de la part du produit de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital dans les rentrées fiscales totales

Méthode : la part de la commune dépend **à la fois** du produit de l'impôt sur le bénéfice (conformément au projet envoyé en procédure de consultation) **et** de la part du produit de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital dans les rentrées fiscales totales de la commune.

Exemple : le produit de l'impôt sur le bénéfice des communes A et B est équivalent, mais le produit de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital de la commune A représente 50 pour cent de ses rentrées fiscales totales, contre dix pour cent seulement dans la commune B. Sur la compensation fédérale redistribuée aux communes (1,4%), A reçoit un montant plus élevé que B.

Les communes qui sont fortement tributaires des rentrées fiscales dégagées par les personnes morales sont tout particulièrement touchées par cette révision. Il est donc objectivement justifié que la part de chaque commune à l'impôt fédéral direct soit également fixée en tenant convenablement compte de la part que le produit de son impôt sur le bénéfice et sur le capital représente dans ses rentrées fiscales totales.

Voici d'autres propositions formulées en procédure de consultation (cf. ch. 13.3) :

- Certains demandent que la part à l'impôt fédéral direct soit répartie uniquement en fonction des rentrées fiscales totales de chaque commune. Le Conseil-exécutif estime qu'il ne faut pas retenir cette proposition, car ce mode de répartition n'a aucun fondement objectif.
- D'autres préconisent de calculer le degré exact auquel chaque commune est affectée par les mesures de la RFFA. Cela est toutefois impossible en pratique, car on ne sait pas encore comment réagiront les entreprises.

³³ <https://www.belex.sites.be.ch/frontend/versions/1105>

- Il a en outre été suggéré d'adapter la proposition du Conseil-exécutif, de sorte qu'elle tienne compte du montant d'impôts sur le bénéfice « facturés » plutôt que du montant « encaissé ». Cette proposition a été retenue, car c'est également le montant facturé qui sert de base pour la péréquation financière et la compensation des charges.
- Enfin, il est reproché à la proposition envoyée en procédure de consultation de soumettre les communes à une « double peine » : les mesures de la RFFA diminuent le produit de l'impôt sur le bénéfice des communes et c'est cela même qui leur vaut une moindre compensation. Ce reproche est légitime, mais il est impossible de contourner le problème.

2.1.3.8 Mesures sans marge de manœuvre

2.1.3.8.1 Restrictions relatives au principe de l'apport de capital

Depuis le 1^{er} janvier 2011, le remboursement d'apports en capital peut être exonéré d'impôt (principe de l'apport en capital). Depuis, tous les apports en capital intervenus après le 31 décembre 1996 le sont.

A l'avenir, le remboursement ne sera exonéré d'impôt qu'à condition que des dividendes (imposables) d'un montant égal soient distribués. Cette nouvelle règle s'applique dans le cadre de l'imposition fédérale et de l'imposition cantonale et communale. Les cantons ne disposent d'aucune marge de manœuvre pour la mettre en œuvre.

Le Parlement fédéral a adopté cette nouvelle réglementation en réponse à une proposition de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats (CER-E). Celle-ci estimait qu'elle augmenterait les rentrées fiscales de 150 millions de francs, dont 90 millions reviennent à la Confédération et environ 60 millions aux cantons et aux communes. Etant donné que seulement 1,5 pour cent environ de tous les apports en capital réalisés en Suisse concernent le canton de Berne, les recettes supplémentaires cantonales et communales dans ce canton sont estimées à un million de francs à peine (1,5% de 60 mio de CHF = 0,9 mio de CHF)³⁴. Etant donné leur faible montant, ces répercussions financières ne sont pas exposées dans la partie correspondante (ch. 8.1).

Cette mesure entraîne la modification des articles 24 et 171 (cf. commentaire aux ch. 7.11 et 7.60).

2.1.3.8.2 Déclaration des réserves latentes à l'arrivée

Avant de s'installer en Suisse, une personne morale n'y est pas assujettie à l'impôt. C'est pourquoi les réserves latentes existantes à son arrivée ne doivent pas être assujetties à l'impôt sur le bénéfice au moment de leur réalisation. Elles peuvent donc être déclarées dans le bilan fiscal à la date d'arrivée, puis amorties les années suivantes, ce qui réduit l'impôt sur le bénéfice. Conformément à la systématique fiscale, seuls les bénéfices imputables à la plus-value créée pendant l'assujettissement fiscal en Suisse peuvent en effet être imposés. Lorsqu'une société

³⁴ Cf. réponse du Conseil-exécutif du 15 août 2018 à la question 4 de l'interpellation [047-2018](#), déposée par Marti (PS, Berne), Wyrsch (PS, Jegenstorf) et Stucki (PS, Berne) et intitulée « Réforme de l'imposition des entreprises / Projet fiscal 17 : transparence avec le principe de l'apport de capital ». D'après les indications de l'AFC, 8745 sociétés réparties dans toute la Suisse ont déclaré des apports en capital d'un montant global d'environ 2034 milliards de francs depuis 2011. Dans le canton de Berne, elles sont 646 à avoir déclaré des apports en capital d'un montant global de quelque 50 milliards de francs. Le montant actuel des apports en capital qui pourraient être remboursés en franchise d'impôt est d'environ 1317 milliards de francs dans toute la Suisse, dont 21 milliards de francs dans le canton de Berne, ce qui représente seulement 1,5% du montant total.

quitte la Suisse pour s'implanter à l'étranger, les réserves latentes existantes, y compris la plus-value créée par la société elle-même, ont déjà été imposées.

Cette mesure entraîne l'introduction des articles 88a et 88b LI (cf. commentaire aux ch. 7.30 et 7.31).

2.1.3.8.3 Adaptations relatives à la transposition

En principe, les gains en capital dégagés par la vente d'une participation faisant partie de la fortune privée sont exonérés d'impôt. Actuellement, la transposition (c'est-à-dire la vente d'une participation à une société dominée par le vendeur lui-même) ne dégage un revenu imposable provenant de la fortune mobilière que dans le cas où la participation en question représente au moins cinq pour cent du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une coopérative. Afin d'éviter des avantages fiscaux indus, cette condition (participation minimale) est supprimée. A terme, le transfert d'une participation inférieure à cinq pour cent constituera donc aussi une transposition dégageant un gain en capital imposable.

Cette mesure entraîne la modification de l'article 24a LI (cf. commentaire au ch. 7.12).

2.1.3.8.4 Aucune déduction pour autofinancement

La RFFA permet d'instaurer une déduction pour autofinancement, pour autant que toutes les entreprises soient soumises à un impôt cantonal minimal de 13,5 pour cent. La possibilité inconditionnelle, pour les cantons, de prévoir cette déduction n'a pas été retenue, car cette mesure a été fortement critiquée dans le cadre de la RIE III.

Dans le canton de Berne, les entreprises qui réalisent peu de bénéfices ne remplissent pas cette condition. Lorsque les bénéfices sont inférieurs ou égaux à 10 000 francs, la charge fiscale totale du bénéfice est de 13,74 pour cent. La charge fiscale nette purement cantonale du bénéfice (uniquement l'impôt cantonal et communal, sans l'impôt fédéral direct) s'élève à 6,41 pour cent. L'impôt minimal de 13,5 pour cent n'est donc pas atteint. En conséquence, la déduction pour autofinancement ne peut pas être instaurée dans le canton de Berne. Le seul canton qui remplit actuellement cette condition est Zurich.

2.1.4 Quotité d'impôt différente pour les personnes morales

La loi sur les impôts prévoit que la même quotité d'impôt s'applique pour tous les impôts périodiques, à quelques exceptions près (art. 2, al.3 LI pour l'impôt cantonal, art. 250, al. 3 LI pour l'impôt communal). Selon le droit en vigueur, la quotité d'impôt du canton et celle de la commune, fixée indépendamment, s'appliquent pour le calcul de l'impôt sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques, de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales ainsi que de l'impôt sur les gains immobiliers³⁵.

Certains cantons admettent, explicitement ou implicitement, des quotités (également appelées coefficients d'impôt) différentes pour les personnes physiques et les personnes morales³⁶. La loi sur les impôts du canton de Soleure (RS 614.11³⁷), par exemple, le prévoit explicitement. Elle autorise des coefficients d'impôt différents pour les personnes physiques et les personnes morales, sachant que l'écart maximum entre les deux ne doit pas dépasser plus de trois dixièmes

³⁵ Pour la réduction de la quotité d'impôt comme mesure d'allègement de l'impôt cantonal, voir chapitre 3.2.2 de la « Stratégie fiscale 2019 - 2022 ».

³⁶ Cf. tableau au chiffre 3.4 du Recueil des informations fiscales : [Taux et coefficients d'impôt](https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/allgemein/steuerinformationen/fachinformationen/schweizerisches-steuersystem.html), disponible à l'adresse <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/allgemein/steuerinformationen/fachinformationen/schweizerisches-steuersystem.html>

³⁷ <https://bgs.so.ch/frontend/versions/461> (en allemand)

de l'impôt cantonal total (cf. art. 5, al. 3^{bis} pour l'impôt cantonal et art. 253, al.3 pour l'impôt communal).

Dans sa réponse à l'interpellation 076-2017, déposée par Güntersperger (Bienne, pvl) et intitulée « Modifier la quotité de l'impôt plutôt que la barème »³⁸, le Conseil-exécutif présente les avantages et les inconvénients de quotités d'impôt différentes :

- Le découplage de la quotité d'impôt servant à calculer l'impôt sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales permettrait au **canton** de baisser l'impôt cantonal des personnes morales en modifiant la quotité d'impôt (plutôt que le barème d'imposition). De la sorte, cette baisse de fiscalité ne réduirait pas automatiquement les finances des communes aussi. Il serait toutefois impossible par ce biais de baisser spécifiquement l'impôt des entreprises dont la charge fiscale est particulièrement élevée. La baisse serait la même pour toutes les personnes morales.
- Ce découplage permettrait aux **communes** de compenser un recul du produit de l'impôt sur les personnes morales engendré par une révision de la loi sur les impôts, en augmentant la quotité d'impôt communale servant au calcul de l'impôt sur les personnes morales. Les personnes physiques ne seraient pas concernées par cette augmentation ; leur charge fiscale ne changerait donc pas.

En lien avec la révision 2019 de la loi sur les impôts (et le projet de baisse de l'impôt sur le bénéfice), les communes avaient indiqué qu'elles aimeraient bénéficier d'une flexibilité accrue en matière de quotité d'impôt. C'est pourquoi le présent projet prévoit que la quotité d'impôt communale applicable au calcul de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales peut s'écarter de 20 pour cent au plus (à la hausse ou à la baisse) de la quotité servant au calcul des impôts sur les personnes physiques. Cette réglementation correspond à celle du canton de Soleure et offre la flexibilité souhaitée aux communes. Le Conseil-exécutif est d'avis qu'il ne faut pas complètement découpler cette quotité d'impôt, car cela risquerait de créer une concurrence fiscale intra-cantonale excessive. Les communes où la matière imposable des personnes morales est faible pourraient nettement baisser la quotité d'impôt applicable à l'impôt sur les personnes morales, sans risque de pertes financières. Quant aux communes où cette matière imposable est élevée, elles risqueraient de perdre de nombreuses entreprises, et donc un volume important de matière imposable. Le projet introduit la même réglementation pour la quotité d'impôt cantonale.

Cette mesure entraîne la modification de l'article 2, alinéa 3 (impôt cantonal) et de l'article 250, alinéa 3 (impôt communal). Cf. commentaire aux ch. 7.1 et 7.67).

2.2 Imposition à la source du revenu du travail

2.2.1 Contexte

Dans un arrêt du 26 janvier 2010, le Tribunal fédéral a établi pour la première fois que certains points de la législation suisse relative à l'imposition à la source contrevenaient à l'accord sur la libre circulation des personnes (ALCP³⁹ ; ATF 136 II 241⁴⁰). Les personnes concernées sont celles qui travaillent en Suisse, tout en restant fiscalement domiciliées ou en séjour à l'étranger. Lorsqu'elles sont imposées à la source, elles ne peuvent pas prétendre aux mêmes déductions

³⁸ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-ad30c1fb042647ee9e44048abc5f48d8.html>

³⁹ RS 0.142.112.681 : <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19994648/index.html>

⁴⁰ http://relevancy.bger.ch/php/clir/http/index.php?highlight_doid=att%3A%2F%2F136-II-241%3Ade&lang=de&type=show_document

que les personnes actives, domiciliées et taxées en procédure ordinaire en Suisse. Cela contrevient à l'ALCP lorsque plus de 90 pour cent de leur revenu est de source suisse. Le Tribunal fédéral les qualifie de « quasi-résidents » devant être assimilés à des résidents.

Suite à cet arrêt, la loi fédérale du 16 décembre 2016 sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative (RS 642.11)^{41/42} a été adoptée pour supprimer les inégalités de traitement entre personnes imposées à la source et personnes imposées en procédure ordinaire et pour mettre la législation en conformité avec les engagements internationaux :

- La nouvelle réglementation garantit que les personnes de la catégorie concernée ne soient plus défavorisées. Les personnes actives, imposées à la source en Suisse et domiciliées à l'étranger dont plus de 90 pour cent des revenus sont de source suisse peuvent demander une taxation ordinaire ultérieure, ce qui leur garantit l'égalité de traitement avec les personnes actives qui sont d'emblée taxées en procédure ordinaire. Grâce à cette nouveauté, la législation ne contrevient plus à l'ALCP.
- D'autres règles ont été instaurées pour supprimer les inégalités de traitement dans le cadre de l'imposition à la source. Aujourd'hui, les personnes actives, imposées à la source et domiciliées en Suisse sont (et restent) obligatoirement taxées en procédure ordinaire ultérieure dès que leur revenu brut dépasse 120 000 francs. Cette obligation exclut une inégalité de traitement. Il en va de même des personnes qui disposent de revenus ou d'une fortune qui ne sont pas assujettis à l'impôt à la source. La taxation ordinaire ultérieure est également obligatoire dans leur cas. La nouveauté, c'est que les personnes actives, imposées à la source et domiciliées en Suisse qui ne réunissent pas les conditions pour la taxation ordinaire ultérieure obligatoire pourront demander une taxation ordinaire ultérieure si elles le souhaitent. Toute personne qui en fera la demande une fois sera obligatoirement taxée en procédure ordinaire ultérieure les années suivantes, et ce jusqu'à ce qu'elle ne soit plus assujettie à l'impôt à la source. Par contre, ce que l'on appelle la correction d'imposition disparaît : elle permet actuellement de demander le changement de barème d'imposition à la source pour faire valoir des déductions supplémentaires.

L'occasion a également été saisie pour réviser certaines autres dispositions dans le but d'uniformiser le régime de l'imposition à la source au plan national : la commission de perception versée aux débiteurs et débitrices de prestations imposables est désormais réglementée à l'échelon national. Il en va de même de la compétence territoriale des cantons. Les dispositions procédurales adoptées pour les débiteurs et débitrices de prestations imposables, notamment l'obligation de décompter l'impôt directement avec le canton compétent, simplifient le déroulement de la procédure.

2.2.2 Mise en œuvre dans le canton de Berne

La loi fédérale du 16 décembre 2016 sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative entraîne des modifications de la loi sur l'harmonisation des impôts, que les cantons doivent impérativement mettre en œuvre au 1^{er} janvier 2021. Elles ne laissent que peu de marge de manœuvre pour réviser les dispositions bernoises régissant l'impôt à la source.

Toutes les modifications sont exposées au chiffre 7. Par souci de clarté, celles qui sont purement rédactionnelles (amélioration, clarification et alignement sur la formulation des dispositions

⁴¹ RO 2018 1813 : <https://www.admin.ch/opc/fr/official-compilation/2018/1813.pdf>

⁴² Affaire n° 14.093 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20140093> (message, délibérations, synthèse, texte soumis au vote final, etc.)

fédérales) sont signalées comme telles (« Adaptation rédactionnelle »). Les modifications de fond sont signalées par la mention « Réforme de l'imposition à la source ». Si le législateur dispose d'une marge de manœuvre, le commentaire l'indique systématiquement.

La suppression des inégalités de traitement entre les personnes imposées à la source et celles qui relèvent de l'imposition ordinaire accroît nécessairement la charge administrative des autorités cantonales de taxation. En contrepartie, elles auront moins de travail suite à la disparition de l'actuelle correction d'imposition permettant de demander la prise en compte, après coup, de déductions supplémentaires à opérer sur la base d'imposition. De même, l'obligation faite aux débiteurs et débitrices de prestations imposables de décompter l'impôt à la source directement avec le canton de domicile ou de séjour simplifie globalement le travail administratif des autorités cantonales de taxation. Au final, les effets s'équilibrent à peu près.

Faute de données, il est impossible de chiffrer l'incidence financière de cette révision. Le fait qu'une taxation ordinaire ultérieure ne sera naturellement demandée que si elle en vaut la peine entraînera des pertes fiscales. En revanche, l'abrogation de la correction d'imposition se traduira par des rentrées supplémentaires. Là encore, les effets s'équilibrent à peu près. Cette révision ne devrait avoir aucune répercussion significative sur l'économie en général, ni sur le pôle Suisse en particulier.

Le Conseil-exécutif profitera de la présente révision pour adapter les dispositions d'exécution figurant dans l'ordonnance sur les impôts à la source (OImS ; RSB 661.711.1⁴³). Là encore, il se fondera sur les dispositions de l'ordonnance sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct (OIS⁴⁴, RS 642.118.2), qui sont également mises en conformité avec les nouvelles dispositions de la LIFD (cf. communiqué de presse du DFF du 11.04.2018⁴⁵).

2.3 Loi fédérale sur les jeux d'argent

2.3.1 Contexte

Le 29 septembre 2017, le Parlement fédéral a adopté la loi fédérale sur les jeux d'argent (LJAr ; RS 935.51)^{46/47}. Elle règle les jeux d'argent autorisés (jeux qui, moyennant une mise d'argent, laissent espérer un gain pécuniaire), leur exploitation et l'affectation des recettes encaissées.

Elle regroupe dans un seul et même texte la législation du domaine des jeux d'argent et instaure plusieurs nouveautés : levée de l'interdiction des maisons de jeux exploitées en ligne, blocage de l'accès aux jeux exploités en ligne non autorisés, possibilité de créer de nouvelles formes de paris sportifs et autorisation d'organiser de petits tournois de poker en dehors d'une maison de jeux.

Elle modifie également la fiscalité des gains réalisés à des jeux d'argent : jusqu'à présent, seuls ceux qui étaient réalisés dans des maisons de jeux suisses étaient exonérés d'impôt (art. 29, al. 1, lit. *m* LI) ; tous les autres (gains de loterie, de paris sportifs ou de jeux d'adresse) constituaient des revenus imposables.

⁴³ <https://www.belex.sites.be.ch/frontend/versions/209>

⁴⁴ <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19930311/index.html>

⁴⁵ https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/die-estv/medien/nsb-news_list.msg-id-70404.html

⁴⁶ RO 2018 5103 : <https://www.admin.ch/opc/fr/official-compilation/2018/5103.pdf>

⁴⁷ Affaire n° 15.069 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20150069> (message, délibérations, synthèse, texte soumis au vote final, etc.)

Avec la loi fédérale sur les jeux d'argent, il n'y a quasiment plus d'inégalités de traitement fiscal entre les gains réalisés à des jeux autorisés par la loi :

- En plus des gains réalisés dans des maisons de jeux bénéficiant d'une concession, tout gain réalisé à un jeu autorisé de petite envergure est intégralement exonéré d'impôt.
- Un montant exonéré (abattement) d'**un million de francs**⁴⁸ est accordé sur tout gain réalisé à un jeu de grande envergure ou dans une maison de jeux exploitée en ligne titulaire d'une concession, sachant que les cantons peuvent fixer un montant plus élevé pour les impôts du canton et des communes. Il s'agit d'un abattement, c'est-à-dire que seule la part du gain qui excède cette somme est imposable.

En ce qui concerne les loteries, les paris sportifs et les jeux d'adresse, la loi fait une distinction selon qu'ils sont de grande ou de petite envergure. Ils sont de grande envergure lorsqu'ils sont exploités de manière automatisée, au niveau intercantonal ou en ligne (art. 3, lit. e LJAr) et de petite envergure lorsqu'ils ne sont exploités ni de manière automatisée, ni au niveau intercantonal, ni en ligne (petites loteries, paris sportifs locaux, petits tournois de poker ; art. 3, lit. f LJAr).

La nouvelle réglementation ne s'applique pas aux gains réalisés dans le cadre d'une activité lucrative indépendante. Les joueurs de poker professionnels déclarent donc leurs gains au titre de revenu d'activité indépendante.

Les gains réalisés à des jeux exploités à l'étranger ou sans autorisation valable restent imposables.

De même, les gains réalisés dans des loteries ou à des jeux d'adresse organisés pour promouvoir les ventes et qui ne relèvent pas de la loi sur les jeux d'argent restent imposables⁴⁹. Pour limiter le travail administratif, la loi fédérale sur les jeux d'argent dispose que seuls les gains en espèces ou en nature d'une valeur **supérieure à 1000 francs** sont imposés, sachant que les cantons sont libres de fixer une autre limite pour l'imposition cantonale et communale. Il s'agit là d'un seuil d'imposition, c'est-à-dire que si le gain est supérieur à 1000 francs, il est intégralement imposé.

Quiconque réalise un gain peut en déduire ses mises au titre de frais d'obtention.

- Dans le cadre de l'imposition fédérale, cinq pour cent du gain sont déductibles à ce titre, dans la limite de 5000 francs. Les cantons sont libres de fixer le montant de leur forfait et l'éventuel plafond. Pour les gains de loterie, la loi bernoise sur les impôts prévoit une déduction de cinq pour cent, sans limite supérieure.
- Dans le cadre de l'imposition fédérale des gains réalisés dans des maisons de jeux exploitées en ligne, les mises débitées sur le compte en ligne du joueur ou de la joueuse au cours de l'année fiscale sont déductibles des gains correspondants, dans la limite de 25 000 francs.

⁴⁸ L'imposition de la part du gain excédant un million de francs a été instaurée par le Conseil des Etats (cf. synthèse des délibérations sur l'affaire 15.069 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20150069>)

⁴⁹ Art. 1, al. 2, lit. d et e LJAr.

2.3.2 Mise en œuvre dans le canton de Berne

La loi fédérale sur les jeux d'argent introduit des modifications dans la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts, que les cantons doivent impérativement mettre en œuvre au 1^{er} janvier 2019. La LHID laisse peu de marge de manœuvre pour la révision des dispositions légales bernoises.

En effet, elle règle quasiment exhaustivement l'exonération fiscale des gains réalisés à des jeux d'argent. La législation cantonale ne peut définir que le montant de certains seuils d'imposition et montants exonérés d'impôt (abattements), ainsi que celui des forfaits déductibles au titre de frais d'obtention.

- *Seuil d'imposition* : pour les gains réalisés à des loteries ou à des jeux d'adresse destinés à promouvoir les ventes et qui ne relèvent pas de la loi sur les jeux d'argent, la LHID prévoit un seuil d'imposition, laissant aux cantons la possibilité d'en fixer la valeur. Le Conseil-exécutif propose de le fixer à **1000 francs**, comme en droit fédéral. Puisque les gains de plus de 1000 francs doivent être taxés dans le cadre de l'imposition fédérale, il n'y a aucun intérêt à fixer un seuil plus élevé pour l'imposition cantonale et communale. L'actuel seuil d'imposition des gains de loteries, de 5200 francs (art. 45, al. 2 LI), est abrogé (cf. ch. 7.14 et 7.22). Cette nouveauté ne concerne en pratique que les gains réalisés à des « jeux non autorisés » ou à des jeux exploités à l'étranger. Ces gains (après déduction des frais d'obtention) seront désormais imposables même s'ils sont inférieurs à 5200 francs.
- *Abattement* : désormais, tout gain réalisé dans une maison de jeux exploitée en ligne et titulaire d'une concession ou à un jeu autorisé de grande envergure bénéficie d'un abattement **d'un million de francs**⁵⁰, sachant que les cantons peuvent en prévoir un plus élevé pour l'imposition cantonale et communale. Le Conseil-exécutif propose de s'aligner sur le droit fédéral sur ce point. Il n'y a aucune raison de fixer un abattement plus élevé.
- *Frais d'obtention* : dans le cadre de l'imposition fédérale, les mises sont déductibles à concurrence de cinq pour cent des gains, dans la limite de 5000 francs. Le même forfait de cinq pour cent est prévu dans le cadre de l'imposition cantonale et communale, mais sans limite en valeur absolue (art. 30, al. 2 LI). Le Conseil-exécutif propose là encore de s'aligner sur la réglementation légale fédérale et d'instaurer le même plafond. C'est une démarche d'harmonisation verticale qui simplifiera la pratique (cf. ch. 7.15). S'agissant des gains réalisés dans des maisons de jeux exploitées en ligne, les mises débitées sur le compte en ligne du joueur ou de la joueuse pendant l'année fiscale sont déductibles dans la limite de 25 000 francs.

Actuellement, la loi bernoise sur les impôts prévoit un taux d'imposition distinct pour les gains de loterie (art. 45, al. 1 LI). Sa fonction est de garantir que le montant de l'éventuel impôt anticipé, que le contribuable peut se faire rembourser, sera plus élevé que la somme totale de l'impôt dû (impôts fédéral, cantonal, communal et paroissial), de sorte à créer une réelle incitation financière à déclarer ces gains pécuniaires. Comme cette mesure a fait ses preuves, elle est maintenue (cf. ch. 7.22).

Le tableau suivant montre comment seront imposés, à terme, les gains réalisés à des jeux d'argent dans le cadre de l'imposition fédérale et de l'imposition cantonale et communale.

⁵⁰ L'imposition de la part du gain excédant un million de francs a été instaurée par le Conseil des Etats (cf. synthèse des délibérations concernant l'affaire 15.069 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20150069>)

Imposition des gains réalisés à des jeux d'argent (marge de manœuvre signalée en gras)

	Jeux de petite envergure	Maisons de jeux casino	Maisons de jeux en ligne	Jeux de grande envergure	Jeux non autorisés	Jeux à l'étranger	Jeux destinés à promouvoir les ventes (ne relevant pas de la LJAr)
Imposable	Non		Seulement la part du gain excédant CHF 1 mio (abattement)		Oui, intégralement		Oui, intégralement si gain supérieur à 1000 francs (seuil d'imposition)
Déclaration fiscale – rubrique	« Revenus non imposables » ⁵¹		« Assujetti à l'impôt anticipé »		« Non assujetti à l'impôt anticipé »		« Assujetti à l'impôt anticipé »
Déduction des frais d'obtention	–		Mises effectives par année, dans la limite de CHF 25 000	Forfait de 5% du gain , dans la limite de CHF 5000	Forfait de 5% du gain , dans la limite de CHF 5000		Non ⁵²

Outre les modifications exposées ci-dessus, le terme « gains de loterie » est remplacé par le terme plus générique « gains réalisés à des jeux d'argent ». Cette modification concerne l'article 2, alinéa 3, lettre a, l'article 45, alinéa 3 et l'article 250, alinéa 2, lettre a LI, ainsi que l'article 11, alinéa 2 de la loi sur les impôts paroissiaux (LIP ; RSB 415.0)⁵³. Il faut également adapter l'article 3, alinéa 1 de l'ordonnance sur le remboursement de l'impôt anticipé (ORI ; RSB 668.21)⁵⁴. Le Conseil-exécutif s'en charge.

Nota bene

Le Conseil fédéral a déjà fixé la date d'entrée en vigueur de la loi sur les jeux d'argent et des ordonnances qui s'y rapportent au 1^{er} janvier 2019 (cf. communiqué de presse du Conseil fédéral du 8 novembre 2018⁵⁵). Les nouvelles règles d'imposition des gains réalisés à des jeux d'argent s'appliquent donc dès l'année fiscale 2019, si bien que la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts s'applique directement (art. 72x LHID) jusqu'à ce que la présente révision de la loi sur les impôts entre en vigueur.

Aux termes des dispositions transitoires de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts, le montant exonéré d'impôt et les seuils d'imposition applicables sont ceux prévus par la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct jusqu'à ce que le législateur compétent ait fixé la réglementation (art. 72x, al. 2 LHID). Les règles applicables à partir du 1^{er} janvier 2019 en vertu de la LHID sont donc celles que le Conseil-exécutif propose dans le cadre de la présente révision. Seules les règles concernant les frais d'obtention ne sont pas encore harmonisées avec les dispositions de

⁵¹ Les gains non imposables doivent être déclarés au fisc, afin que celui-ci puisse reconstituer l'évolution de fortune sans avoir à procéder à des clarifications complémentaires.

⁵² Il n'y a pas de frais d'obtention pour ces jeux-là, tout au moins pas significatifs (fondés sur des justificatifs).

⁵³ <https://www.belex.sites.be.ch/frontend/versions/197>

⁵⁴ <https://www.belex.sites.be.ch/frontend/versions/549>

⁵⁵ <https://www.ejpd.admin.ch/ejpd/fr/home/aktuell/news/2018/2018-11-08.html>

la LIFD. La déduction des frais d'obtention de l'année fiscale 2019 reste de 5 pour cent, sans plafond.

2.4 Loi fédérale sur l'énergie

2.4.1 Contexte

Le 30 septembre 2016, le Parlement fédéral a adopté la loi fédérale sur l'énergie (LEne, RS 730.0)^{56/57}. Les Chambres fédérales ont arrêté deux modifications de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts visant à promouvoir les mesures d'économie d'énergie (art. 9, al. 3, lit. a et 3^{bis} LHID) :

- Les frais de démolition en vue d'une reconstruction sont désormais également déductibles fiscalement en plus des investissements visant à économiser l'énergie et à protéger l'environnement.
- En outre, la loi dispose que la part des investissements visant à économiser l'énergie et à protéger l'environnement (frais de démolition en vue d'une reconstruction compris) qui ne peut pas être déduite sur la période où les investissements ont été réalisés est déductible les deux périodes fiscales suivantes. D'ordinaire, les frais déductibles fiscalement ne le sont que l'année fiscale où ils ont été engagés.

2.4.2 Mise en œuvre dans la législation cantonale

Le Conseil fédéral a fixé la date d'entrée en vigueur de ces modifications au 1^{er} janvier 2020⁵⁸. Pour les mettre en œuvre dans la législation cantonale, il faudra adapter à la même date (1^{er} janvier 2020) l'ordonnance bernoise concernant la défalcation des frais d'entretien, d'exploitation et de gérance d'immeubles (OFI⁵⁹ ; RSB 661.312.51), qui règle la déductibilité fiscale des mesures d'économie d'énergie.

Par ailleurs, ces deux nouveautés sont aussi introduites dans la loi sur les impôts à l'occasion de la présente révision (cf. commentaire de l'article 36, ch. 7.18).

Enfin, le principe de la déductibilité fiscale des investissements visant à économiser l'énergie ou à protéger l'environnement est inscrit dans la loi sur les impôts. Celle-ci laisse actuellement au Conseil-exécutif le pouvoir de déterminer quels investissements rentrent dans ce cadre (art. 36, al. 4 LI). Le Conseil-exécutif avait arrêté la déductibilité des coûts des mesures d'économie d'énergie par modification de l'OFI du 19 octobre 1994 (art. 1, al. 1, lit. f OFI). La déductibilité de ces mesures sera désormais inscrite dans la loi (cf. commentaire de l'art. 36, ch. 7.18).

2.5 Réduction pour participation pour les banques d'importance systémique

2.5.1 Contexte

Le 14 décembre 2018, les Chambres fédérales ont adopté la loi fédérale sur le calcul de la réduction pour participation pour les banques d'importance systémique⁶⁰. Le régime des banques dites « trop grandes pour faire faillite » (TBTF, de l'anglais too big to fail) peut nécessiter que les banques émettent des instruments TBTF pour renforcer la base de leurs fonds propres ou

⁵⁶ RO 2017 6839 : <https://www.admin.ch/opc/fr/official-compilation/2017/6839.pdf>

⁵⁷ Affaire n° 13.074 (Stratégie énergétique 2050) : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20130074> (message, délibérations, synthèse, texte soumis au vote final, etc.)

⁵⁸ Communiqué de presse du DFF du 2 novembre 2017 : <https://www.admin.ch/gov/fr/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-68637.html>

⁵⁹ <https://www.belex.sites.be.ch/frontend/versions/201>

⁶⁰ FF 2018 7903 : <https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2018/7903.pdf>

créer des moyens supplémentaires d'absorption des pertes. A partir de 2020 au plus tard, les banques d'importance systémique doivent émettre les instruments de ce type par l'entremise de leur société mère, laquelle redistribue régulièrement les ressources qu'ils dégagent.

Aux termes de la législation actuelle, une société mère paie potentiellement plus d'impôt sur les revenus de ses participations en raison de ce procédé, ce qui rend la constitution de fonds propres plus difficile et est contraire aux objectifs de la législation TBTF. Ce projet rectifie donc ponctuellement le calcul de la réduction pour participation pour les sociétés mères de banques d'importance systémique, de sorte que leur imposition ne soit plus potentiellement plus lourde⁶¹.

2.5.2 Mise en œuvre dans la législation cantonale

La nouvelle réglementation s'impose aux cantons, qui doivent la mettre en œuvre dans leur législation. Cela est nécessaire pour contrer les inconvénients que la péréquation financière cause aux cantons où des banques d'importance systémique ont leur siège. Le 8 mars 2019, le Conseil fédéral a décidé que la loi fédérale sur le calcul de la réduction pour participation pour les banques d'importance systémique entrerait rétroactivement en vigueur le 1^{er} janvier 2019. Pour la mettre en œuvre dans la législation cantonale, il faut adapter l'article 97 de la loi sur les impôts (cf. ch. 7.35).

3 Baisse de la fiscalité des personnes physiques

3.1 Contexte

Le 20 novembre 2017, le Grand Conseil a adopté, par 78 voix contre 70 (et 0 abstention), la [motion 050-2017](#) du 20 mars 2017, déposée par Schöni-Affolter (Bremgarten, pvl) et intitulée « Enfin des mesures contraignantes en vue d'une baisse des impôts pour les particuliers ». Elle charge le Conseil-exécutif d'alléger la fiscalité des personnes physiques à l'occasion de la révision 2021 de la loi sur les impôts (présent projet), en adaptant les barèmes d'imposition de manière ciblée, au moins à concurrence des recettes supplémentaires que dégagera l'évaluation générale 2020 des immeubles non agricoles et des forces hydrauliques.

Selon les estimations actuelles, l'évaluation générale augmentera le produit cantonal et communal annuel de l'impôt sur la fortune de respectivement 34 millions et 18 millions de francs environ à partir de l'année fiscale 2020⁶².

Le Conseil-exécutif souhaite mettre en œuvre la motion 050-2017 Schöni-Affolter grâce à deux mesures. Il propose, d'une part, de relever à 16 000 francs le plafond de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers (contre 8000 francs actuellement). D'autre part, il propose de réduire la quotité d'impôt cantonale servant à calculer l'impôt sur les personnes physiques, pour un montant de 30 millions de francs. Cette mesure bénéficierait à tous les contribuables. Le tableau ci-dessous montre les incidences financières de ces deux mesures.

⁶¹ Communiqué de presse du DFF du 14.2.2018 : <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-69781.html>

⁶² Les communes peuvent en outre tabler sur près de 64 millions de francs en plus de taxe immobilière, bien au-delà des rentrées supplémentaires cantonales que dégagera l'évaluation générale (cf. ch. 8.4).

Incidences financières de la motion 050-2017 Schöni-Affolter (en mio de CHF)

Mesure	Canton	Communes	Paroisses
Relèvement du plafond de la déduction des frais de garde des enfants par des tiers	-3,2	-1,6	-0,2
Baisse de la quotité d'impôt pour PP	-30,0	0	0
Total	-33,2	-1,6	-0,2

3.2 Relèvement de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers

L'augmentation de la déduction des frais de garde des enfants engagés pour cause d'activité professionnelle est une solution efficace, peu coûteuse et relativement simple à mettre en œuvre pour écarter les freins à l'exercice d'une activité lucrative. Elle présente aussi un intérêt économique (lutte contre la pénurie de main-d'œuvre spécialisée) et incite les personnes ayant des enfants à charge à prendre un emploi à temps partiel ou à augmenter leur temps de travail (meilleure conciliation entre vie familiale et vie professionnelle).

Dans la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), le plafond de cette déduction est actuellement fixé à 10 100 francs et le Conseil fédéral souhaite le relever à 25 000 francs (cf. communiqué de presse du DFF du 8 mai 2018⁶³). L'objectif est de mettre fin au fait que le plafond actuel de 10 100 francs couvre à peine le coût d'une crèche non subventionnée pour l'accueil d'un enfant deux jours par semaine. Dans la plupart des cantons, une crèche non subventionnée coûte entre 26 400 et 32 400 francs par année pour l'accueil d'un enfant cinq jours par semaine (cf. page 7 du message du Conseil fédéral⁶⁴). Le relèvement du plafond de la déduction doit permettre de supprimer l'effet dissuasif du système fiscal sur l'exercice d'une activité lucrative. A court et moyen termes, on estime que cette mesure créera 2500 emplois à plein temps ; à plus long terme, elle devrait se financer elle-même grâce à ses effets positifs sur l'emploi.

Dans le canton de Berne, la déduction a été demandée pour 42 765 enfants au total pour l'année fiscale 2016. Dans 5313 cas, elle n'a pas permis de déduire l'intégralité des frais de garde effectifs, parce que ceux-ci étaient supérieurs au plafond de 8000 francs. Le relèvement du plafond de la déduction à 25 000 francs permettrait à presque tous les parents de déduire l'intégralité de leurs frais de garde effectifs, qui ne seraient supérieurs à 25 000 francs que dans 232 cas. Les parents qui gardent eux-mêmes leurs enfants, et qui n'ont donc pas de frais de garde, ne sont pas concernés par cette modification. Le tableau ci-dessous indique les pertes fiscales dues à cette mesure.

Pertes fiscales

Plafond de la déduction (en CHF)	Classement inter-cantonal de BE	Cas de frais de garde supérieurs au plafond	Pertes fiscales (en mio de CHF)	
			Caisse cantonale	Caisse communale
8000 (législation actuelle)	12	5313	0	0

⁶³ <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-70707.html>

⁶⁴ <https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2018/3145.pdf>

10 100 (stratégie fiscale 2019 - 2022)	3 (avec ZH et GL)	3581	1,4	0,7
16 000	3	1168	3,2	1,6
25 000 (plafond envisagé pour l'imposition fédérale)	2	232	3,8	1,9

Vu que cette déduction va augmenter pour l'imposition fédérale, il est judicieux de faire de même pour l'imposition cantonale et communale.

Suite à l'adoption du système des bons de garde, les parents supportent un montant maximal de 107 francs par jour, ce qui correspond à la somme de la valeur maximale du bon (CHF 100) et de la participation minimale des parents (CHF 7). En moyenne, les enfants vont à la crèche 120 jours par année, soit la moitié du nombre de jours d'ouverture des crèches par année (240 en général). Dans ce cas de figure, les frais supportés sont de 12 840 francs par année (120 jours x CHF 107). Afin de couvrir également les frais des personnes dont les enfants vont à la crèche plus souvent que la moyenne (150 jours), le Conseil-exécutif propose de doubler la déduction fiscale, actuellement de 8000 francs, pour la porter à 16 000 francs (cf. commentaire au ch. 7.19).

3.3 Réduction de la quotité d'impôt cantonale

Le présent projet introduit la possibilité, pour le canton et les communes, de fixer une quotité d'impôt spécifique au calcul de l'impôt sur les personnes morales, qui ne peut pas s'écarter de plus de 20 pour cent de l'autre quotité.

En conséquence, on peut envisager une baisse de quotité d'impôt dont profiteraient exclusivement les personnes physiques⁶⁵. Au lieu d'augmenter les déductions pour assurance comme il l'avait initialement prévu, le Conseil-exécutif propose de réduire la quotité d'impôt cantonale servant au calcul de l'impôt sur les personnes physiques, qui passerait de 3,06 à 3,0376 à compter de l'année fiscale 2021. Les pertes fiscales cantonales resteraient les mêmes, soit 30 millions de francs. Les communes ne seraient pas touchées par cette mesure.

La motion 171-2018 déposée par Trüssel peut être mise en œuvre de la même manière que celle déposée par Schöni-Affolter (M-050-2017), c'est-à-dire par une réduction de la quotité cantonale servant au calcul de l'impôt sur les personnes physiques, pour un montant de 40 millions de francs. Le Conseil-exécutif souhaite la mettre en œuvre à partir de 2022. Cette quotité passerait alors à 3,0 à partir de l'année fiscale 2022. Le Conseil-exécutif entend lancer suffisamment tôt les travaux de mise en œuvre de cette révision.

4 Baisse de la fiscalité des personnes morales

Sur l'ensemble des avis remis lors de la procédure de consultation, une majorité estime qu'une baisse au moins modérée des taux d'imposition du bénéfice est nécessaire. Elle pense que l'électorat bernois reconnaît la nécessité d'intervenir sur ce plan et qu'il accepterait une révision équilibrée, allégeant aussi l'imposition des personnes physiques. Elle précise toutefois que, contrairement au projet de révision fiscale 2019, les réductions d'impôt devraient bénéficier à toutes les personnes morales, c'est-à-dire aux petites et moyennes entreprises aussi. Elle y voit le moyen de couper court au reproche de cadeaux fiscaux aux grands groupes.

⁶⁵ Il s'agit de la quotité servant à calculer l'impôt sur le revenu et sur la fortune, ainsi que l'impôt sur les gains immobiliers, sachant que les personnes morales sont aussi assujetties à l'impôt sur les gains immobiliers.

En conséquence, le Conseil-exécutif propose de réduire la quotité cantonale servant au calcul de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales à partir de 2021 selon les modalités suivantes : abaisser cette quotité de 3,06 à 2,82 (baisse de 7,84%) permettrait de **réduire de cinq pour cent l'impôt cantonal, communal et paroissial total** des entreprises du canton de Berne. Aux dix pour cent de baisse d'impôt résultant des mesures de la RFFA (supportées par le canton et les communes) s'ajouterait ainsi une baisse linéaire de cinq pour cent (supportée uniquement par le canton). Au final, les entreprises bernoises paieraient 15 pour cent d'impôt en moins. Pour parvenir à ce résultat sans grever les finances des communes et des paroisses, il faut que le canton calcule le montant de leur part et qu'il le prenne à sa charge, ce qui donne une réduction de la quotité d'impôt cantonale de 7,84 pour cent, et non pas de cinq pour cent. Cette mesure n'entraînera qu'une diminution minimale, de 2,7 pour cent, du taux d'imposition maximal du bénéfice (qui passera de 21,64% à 21,05%), car l'impôt fédéral direct est compris dans ce taux et il reste inchangé.

Les pertes fiscales cantonales se chiffreraient à 40,77 millions de francs (7,84% de 520 mio CHF). Les communes ne seraient pas touchées et n'enregistreraient donc aucune perte fiscale (ce qui est à l'origine de la réduction de 7,84%, au lieu de 5%)⁶⁶.

5 Traitement des interventions parlementaires

5.1 Motion 213-2016 « Plus de ressources imposables pour le canton de Berne » (adoptée sous forme de postulat)

Le 6 juin 2017, le Grand Conseil a adopté sous forme de postulat, par 109 voix contre 28 (et 3 abstentions), la [motion 213-2016](#) du 16 novembre 2016, déposée par Lanz (Thoune, UDC) et Messerli (Interlaken, UDC) et intitulée « Plus de ressources imposables pour le canton de Berne ». Cette motion chargeait le Conseil-exécutif de saisir l'occasion de la prochaine révision de la loi sur les impôts pour prendre des mesures incitant les cadres des sociétés à établir leur domicile fiscal dans le canton de Berne.

Dans sa réponse du 10 mai 2017, le Conseil-exécutif a confirmé qu'il était nécessaire d'agir en la matière. Le canton de Berne est l'un des rares cantons au solde pendulaire positif, ce qui signifie qu'il y a plus de résidents d'autres cantons qui viennent travailler dans le canton de Berne que le contraire. Pour que la fiscalité bernoise soit plus attrayante pour les cadres des entreprises bernoises, il faut aménager le barème d'imposition. Instaurer de nouvelles déductions avantageant spécifiquement certaines catégories de personnes serait toutefois contraire au principe constitutionnel de l'égalité de traitement et incompatible avec l'harmonisation fiscale. Cela n'a de toute façon guère de sens de cibler les cadres des entreprises bernoises pour dégager des ressources imposables dans le canton de Berne. Il est plus efficace d'offrir une fiscalité avantageuse aux personnes à haut revenu en général. Il importe peu en l'occurrence qu'il s'agisse de salaires, d'autres revenus du travail ou de rendements de fortune. Le Conseil-exécutif ne prévoit donc pas de mettre en œuvre la motion 213-2016.

5.2 Postulat 051-2017 « Création d'un impôt minimal compensatoire »

Le 4 septembre 2017, le Grand Conseil a adopté, par 84 voix contre 57 (et 2 abstentions), le [postulat 051-2017](#) du 20 mars 2017, déposé par le PLR (Haas, Berne ; Reinhard, Thoune) et intitulé « Création d'un impôt minimal compensatoire », et a rejeté son classement simultané par 61 voix contre 80 (et 0 abstention). Ce postulat charge le Conseil-exécutif de déterminer, en

⁶⁶ Si l'on voulait baisser l'impôt total (impôt fédéral direct compris) de cinq pour cent (nouveau taux d'imposition du bénéfice maximal de 20,56%), il faudrait réduire la quotité cantonale servant à calculer l'impôt sur les personnes morales de 14,24%, ce qui porterait le montant des pertes fiscales à 74,05 millions de francs.

vue de la prochaine révision de la loi sur les impôts, si un impôt minimal pourrait être instauré dans le canton de Berne, quelle en serait la teneur et comment un tel impôt pourrait tenir compte de l'aspect social (question de sa compensation).

Dans sa réponse du 5 juillet 2017, le Conseil-exécutif a présenté les réglementations correspondantes dans d'autres cantons. Le canton d'Argovie notamment levait un impôt minimal avant de le supprimer en 2001 en raison de son caractère antisocial et du travail de recouvrement disproportionné par rapport aux montants en jeu. Le Conseil-exécutif est réservé en la matière : le principe d'universalité de l'imposition est l'unique justification d'un impôt minimum. Mais vu que presque tous les cantons qui en lèvent un en exonèrent les personnes dans le besoin et souvent aussi les personnes en formation, cette justification est peu convaincante. Le Conseil-exécutif ne prévoit donc pas d'adapter les bases légales sur ce point.

5.3 Postulat 190-2016 « Installation de capteurs solaires et assainissements énergétiques : effets sur la fiscalité »

Le 20 mars 2017, le Grand Conseil a adopté, par 144 voix contre 0 (et 0 abstention), le [postulat 190-2016](#) du 13 septembre 2016, déposé par Hässig Venzens (Zollikofen, PS), Masson (Langenthal, PS) et Hofmann (Berne, PS) et intitulé « Installation de capteurs solaires et assainissements énergétiques : effets sur la fiscalité ».

Dans sa réponse du 8 février 2017, le Conseil-exécutif avait proposé son rejet. A ses yeux, la pratique actuelle en matière d'imposition des installations photovoltaïques est équitable et n'a aucun effet pervers qu'il serait nécessaire d'éliminer. Lors des débats parlementaires, la Directrice des finances avait signalé que la fiscalité des installations photovoltaïques devait être conforme aux dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts, qui s'imposent aux cantons. Une procédure actuellement pendante devant le Tribunal fédéral vise à déterminer si les installations photovoltaïques font partie intégrante du bâtiment et doivent être évaluées avec lui. L'administration pense que l'arrêt correspondant sera rendu dans le courant du second semestre 2019.

Elle établira un rapport sur la future pratique d'imposition en tenant compte des considérants du Tribunal fédéral. Ce rapport exposera le cadre réglementaire actuel et montrera ses effets pervers ou positifs. L'Intendance cantonale des impôts définira la future pratique en exploitant toute la marge de manœuvre dont elle dispose pour éviter les effets pervers de la fiscalité.

Sur la base de ce rapport, le Grand Conseil décidera alors s'il convient d'adapter la législation. Toute modification de la loi sur les impôts devra se faire dans le respect du cadre légal contraignant que pose la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts. Si certaines dispositions légales fédérales s'avèrent iniques, il faudra intervenir au niveau fédéral.

La présente révision n'est pas le moment approprié pour introduire des modifications concernant les installations photovoltaïques. Les adaptations à réaliser découlent de la révision de la loi sur l'énergie (cf. ch. 2.4).

5.4 Motion 069-2017 « Egalité et liberté de choix dans la déclaration d'impôt aussi »

Le 4 septembre 2017, le Grand Conseil a adopté les chiffres 2 et 3 de la [motion 069-2017](#) du 20 mars 2017, déposée par Schindler (Berne, PS), Machado Rebmann (Berne, LAVerte), Rudin (Lyss, pvl) et Müller (Langenthal, PS) et intitulée « Egalité et liberté de choix dans la déclaration

d'impôt aussi ». Ils demandent que les personnes unies par le mariage ou par partenariat enregistré qui établissent leur première déclaration d'impôt commune puissent toutes deux bénéficier de la fonction pratique d'importation de leurs données de l'année précédente.

L'Intendance des impôts a effectué les adaptations techniques nécessaires. Ces personnes peuvent toutes deux importer leurs données respectives à partir de l'année fiscale 2018. Aucune modification de la loi sur les impôts n'est nécessaire.

5.5 Motion 170-2018 « Maintenir l'exonération fiscale accordée aux expert-e-s de la formation professionnelle »

Le 28 novembre 2018, le Grand Conseil a adopté la [motion 170-2018](#), déposée par Trüssel Daniel (Trimstein, pvl), Rappa Francesco Marco (Berthoud, PBD), Marti Willy (Kallnach, UDC), Klauser Daniel (Berne, Les Verts), Wenger Markus (Spiez, PEV), Schwarz Jakob (Adelboden, UDF) et Flück Peter (Interlaken, PLR) et intitulée « Maintenir l'exonération fiscale accordée aux expert-e-s de la formation professionnelle ».

Elle demande que soit maintenue l'actuelle fiscalité des indemnités rétribuant les activités d'expert ou experte (ch. 1). A titre subsidiaire, elle charge le Conseil-exécutif de proposer une modification de loi en ce sens (cf. 2). Les chiffres 1 et 2 ont été respectivement adoptés par 142 voix contre 0 (et 4 abstentions) et par 134 voix contre 6 (et 5 abstentions).

Cette motion a été déposée par crainte que l'activité d'expert ne perde de son attrait avec l'imposition de sa rétribution. Le montant actuel de cette rétribution étant déjà inférieur à la moyenne suisse, les forfaits doivent être relevés. Les Directions de l'instruction publique et des finances étudient donc la possibilité de les porter au niveau de la moyenne suisse d'ici à 2020. Ils doivent être augmentés de telle sorte que l'imposition des rétributions ne soit pas désavantageuse par rapport au statu quo. Cela doit se traduire par une amélioration financière pour la plupart des expertes et experts. Le Conseil-exécutif répond ce faisant aussi à la [motion 247-2018](#), déposée le 19 novembre 2018 par Sommer Peter (Wynigen, PLR), Haas Adrian (Berne, PLR), Arn Daniel (Muri b. Bern, PLR), Trüssel Daniel (Trimstein, pvl), Schwarz Jakob (Adelboden, UDF) et Marti Willy (Kallnach, UDC) et intitulée « Revoir les indemnités versées aux experts et expertes de la formation professionnelle ».

Contrairement aux craintes exprimées, la déclaration correcte de l'ensemble de ces rétributions sur les certificats de salaire n'entraîne aucune charge supplémentaire. L'instauration d'une réglementation légale exonérant d'impôt une partie du revenu salarial est écartée. Elle serait contraire à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts et ne résisterait pas à un examen judiciaire.

6 Adaptations pour des besoins pratiques

6.1 For fiscal après report de l'imposition d'un gain immobilier

Dans son arrêt du 28 septembre 2017 ([2C_70/2017](#) ; traduction RDAF 2018 II 94), le Tribunal fédéral a tranché la question du canton ayant le droit d'imposer dans les cas de remploi intercantonal de biens-fonds. L'affaire concernait le canton de Berne, qui avait différé l'imposition d'un gain immobilier élevé. A la revente de l'objet de remplacement sis dans le canton de Genève, intervenue peu de temps après, il s'agissait d'établir lequel des deux cantons avait le droit d'imposer le gain brut dont le canton de Berne avait différé l'imposition.

Le Tribunal fédéral a établi que les gains dont l'imposition avait été différée pour cause de remploi sont toujours imposables dans le canton où le bien-fonds de remplacement est aliéné,

quelle que soit sa date d'aliénation. Un précédent arrêt du Tribunal fédéral laissait encore la porte ouverte à un autre traitement en cas de « transfert de propriété comparable à un réinvestissement » (cf. considérant 3.5 de l'arrêt 2C_337/2012; en allemand).

Pour le canton de Berne, cela signifie qu'en cas d'aliénation d'un logement sis sur son territoire, assortie de l'achat d'un bien-fonds de remplacement dans un autre canton, il ne peut plus imposer le gain tiré de l'aliénation ultérieure du bien-fonds de remplacement. Le gain brut dont l'imposition avait été différée ne peut être imposé que dans le canton où se trouve l'objet. Les dispositions légales bernoises qui prévoient actuellement l'imposition, dans le canton de Berne, du gain brut dont l'imposition avait été différée sont abrogées (art. 126, al. 1, lit. *d* en relation avec l'art. 136, al. 3 LI).

Inversement, l'arrêt du Tribunal fédéral signifie qu'en cas d'aliénation d'un logement sis dans un autre canton, assortie de l'acquisition d'un objet de remplacement dans le canton de Berne, celui-ci pourra, à la vente de cet objet de remplacement, imposer le gain dont l'imposition avait été différée dans l'autre canton. Le droit d'imposer est réglé par un nouvel alinéa (al. 4) introduit à l'article 136 LI. Dans ces cas, le prix d'acquisition pris en compte à la vente de l'immeuble de remplacement est égal aux frais d'investissement dans l'immeuble de remplacement, déduction faite du gain brut dont l'imposition a été différée dans l'autre canton (nouvelle lit. *f* à l'art. 140, al. 1 LI).

6.2 For fiscal en cas de commerce d'immeubles

La motion Pelli, intitulée « Assujettissement fiscal au niveau intercantonal en matière de courtage immobilier. Une seule règle pour tous les cantons » et adoptée par les Chambres fédérales, a été mise en œuvre en juin 2014⁶⁷. Le 17 mars 2017, le parlement fédéral a adapté les dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts définissant le lieu d'imposition des commissions de courtage⁶⁸. L'article 4, alinéa 1 LHID, qui attribue le pouvoir d'imposer au lieu de situation de l'immeuble en cas de domicile hors du canton, ne s'applique plus à compter de 2019.

La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts dispose que les commissions de courtage des personnes physiques ou morales sont désormais toujours imposables au domicile ou au siège du courtier selon qu'il s'agit d'une personne physique ou d'une personne morale. Elles ne sont imposées au lieu de situation de l'immeuble que lorsque le domicile ou le siège du courtier est à l'étranger. Le 16 août 2017, le Conseil fédéral a fixé la date d'entrée en vigueur de cette modification au 1^{er} janvier 2019⁶⁹.

La modification des règles de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts applicables aux **commissions de courtage** ne nécessite aucune adaptation dans le canton de Berne : la loi bernoise sur les impôts ne prévoit d'ores et déjà l'imposition en cas de courtage d'immeubles bernois qu'en cas de domicile ou de siège à l'étranger (art. 6, al. 1, lit. *d* et art. 77, al. 2, lit. *b* LI). Il n'est donc pas nécessaire de la modifier sur ce point.

Par contre, les dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts relatives au **commerce d'immeubles** ont été **précisées** dans le cadre de la révision de la LHID. Elles disposent

⁶⁷ Affaire n° 13.3728 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20133728>

⁶⁸ Affaire n° 16.052 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20160052> (message, délibérations, synthèse, texte soumis au vote final, etc.)

⁶⁹ Communiqué de presse du DFF du 16 août 2017 : <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-67753.html>

clairement que les revenus que des **personnes dont le domicile ou le siège se trouve dans un autre canton** tirent du commerce d'immeubles sont toujours imposables au lieu de situation de l'immeuble. La même précision est apportée dans la loi bernoise sur les impôts, en déplaçant la réglementation correspondante des articles 6, alinéa 1, lettre *d* et 77, alinéa 2, lettre *b* LI (domicile ou siège à l'étranger) aux articles 5, alinéa 1, lettre *c* et 77, alinéa 1, lettre *c* LI (domicile ou siège dans un autre canton). Cette précision n'a aucune incidence sur la pratique actuelle (cf. commentaires aux ch. 7.3 et 7.24).

6.3 Autres adaptations (reprises de la révision 2019 de la loi sur les impôts)

La révision 2019 de la loi sur les impôts (rejetée par le peuple) avait été saisie pour réaliser diverses adaptations pour des besoins pratiques. Celles-ci n'étaient pas contestées et doivent être reprises dans le présent projet de révision. Elles portent sur les points suivants :

1. Indemnités de départ versées par les employeurs : adaptation à la pratique (cf. ch. 6.3.1 et commentaire des art. 20 et 44 aux ch. 7.7 et 7.21)
2. Accueil à domicile de personnes nécessitant des soins : adaptation à la pratique (cf. ch. 6.3.2 et commentaire de l'art. 28 au ch. 7.13)
3. Motifs de rejet des demandes de remise d'impôt : mise en conformité avec les règles applicables pour l'imposition fédérale (cf. ch. 6.3.3 et commentaire de l'art. 240c au ch. 7.66)

En outre, la présente révision est l'occasion de procéder aux diverses adaptations terminologiques et rédactionnelles suivantes :

- Imposition d'après la dépense : correction suite à une inadvertance en procédure législative (cf. commentaire de l'art. 16 au ch. 7.5)
- Révision du droit de reddition des comptes : adaptations terminologiques (cf. commentaire des art. 33, al. 1, 91, al. 1 et 171, al. 1, aux ch. 7.17, 7.34 et 7.59)
- Obligations de coopérer : mise en conformité avec la réglementation applicable pour l'imposition fédérale (cf. commentaire de l'art. 167 au ch. 7.58)

6.3.1 Indemnités de départ versées par l'employeur (art. 20 et 44 LI)

Les indemnités de départ que verse un employeur en cas de résiliation anticipée d'un contrat de travail ne répondent pas toutes aux mêmes motivations. Elles peuvent constituer des indemnités de licenciement, une prime de fidélité pour ancienneté, une rétribution d'heures de travail ou une contribution à la prévoyance professionnelle. Dans ce dernier cas, l'indemnité de départ est imposée séparément des autres revenus, au taux d'imposition applicable aux prestations de prévoyance. Il faut vérifier au moment de la taxation si l'indemnité de départ a le caractère de prévoyance ou pas.

Les critères qui permettent de les distinguer pour l'imposition fédérale sont définis dans la circulaire n° 1 de l'AFC du 3 octobre 2002⁷⁰. D'après ce texte, une indemnité de départ a le caractère de prévoyance lorsqu'elle sert exclusivement et irrévocablement à atténuer les conséquences financières découlant des risques liés à la vieillesse, à l'invalidité ou au décès. Cela suppose les trois conditions cumulatives suivantes :

- l'employé doit avoir au moins 55 ans révolus à la résiliation de son contrat de travail ;
- il cesse ou doit cesser définitivement de travailler ;

⁷⁰ <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/bundessteuer/kreisschreiben/2003/W03-001.pdf.download.pdf/W03-001f.pdf>

- son départ crée une lacune de prévoyance, que doit déterminer l'institution de prévoyance.

Les praticiens se sont alors demandé si ces critères valaient aussi pour l'imposition cantonale et communale. Aux termes de l'actuel article 44, alinéa 1, lettre c LI, toute indemnité de départ versée à une personne ayant au moins 55 ans révolus est imposée au barème applicable aux prestations de prévoyance. Lorsqu'il a introduit cette disposition, au 1^{er} janvier 1995, le législateur est parti du principe qu'une personne de plus de 55 ans ne pouvait en général plus se constituer une prévoyance adéquate, même en reprenant une autre activité. Ce n'est plus le cas aujourd'hui.

Le Tribunal administratif bernois a confirmé cette interprétation dans son arrêt du 12 décembre 2016 (100.2015.26/27U), dont voici un extrait :

« D'après la genèse de l'article 44, alinéa 1, lettre c LI (et de la disposition qu'il a remplacée [art. 47c aLI]), il n'y a pas l'ombre d'un doute : cette disposition vise exclusivement les prestations en capital versées ensuite d'une activité pour le compte d'autrui et servant à combler des lacunes de prévoyance de contribuables qui ne sont plus en mesure de se constituer une prévoyance adéquate, ce qu'avait déjà établi, à juste titre, l'instance précédente ». [trad.].

L'arrêt du Tribunal fédéral du 26 septembre 2017 a confirmé celui du Tribunal administratif (2C 86/2017 et 2C87/2017). L'interprétation de l'article 44 LI est donc contraire à sa teneur. Equivoque, l'article 44, alinéa 1, lettre c LI doit être abrogé à l'occasion de la présente révision qui, en contrepartie, complète l'article 20 LI. Le nouvel article 20 LI dispose que les versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante et les versements de capitaux analogues versés par l'employeur sont imposables au barème applicable aux prestations de prévoyance. Il correspond à l'article 17, alinéa 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD ; RS 642.11), ce qui permettra d'appliquer la circulaire évoquée plus haut en matière d'imposition cantonale et communale aussi. Les indemnités de départ seront imposées de la même manière au niveau fédéral et au niveau cantonal et communal. Seules celles qui ont un caractère de prévoyance seront imposées au barème applicable aux prestations de prévoyance.

6.3.2 Accueil à domicile de personnes nécessitant des soins (art. 28 LI)

Quiconque accueille sous son toit une personne nécessitant des soins perçoit une pension et des indemnités pour soins. Pour les imposer, il faut en retrancher la composante indemnisant des frais : les indemnités de frais ne sont pas imposables, tandis que les indemnités qui rétribuent un travail le sont.

L'article 28, alinéa 1, lettre g LI encourage l'accueil à domicile de personnes nécessitant des soins en disposant que le Conseil-exécutif règle la part qui indemnise des frais en fixant des montants exonérés d'impôt (généreux). Cette part non imposable est de 15 600 francs pour la pension et les indemnités pour soins. Si la pension et les indemnités pour soins sont versées séparément, la part non imposable est de 9600 francs pour la pension et de 6000 francs pour les indemnités pour soins. La présente révision ne modifie pas ces modalités.

Cette disposition a été introduite dans la loi sur les impôts en 1987. Comme le débat portait à l'époque sur l'accueil de parents âgés, elle a été formulée de manière restrictive (parents âgés ; journal du Grand Conseil de 1983, séance du 15 novembre 1983, pages 993 ss).

Dans les faits, les personnes accueillies pour lesquelles le contribuable perçoit une pension et des indemnités pour soins peuvent ne pas être des membres de sa famille, ni même des personnes âgées. Ces critères (membre de la famille, personne âgée) ne peuvent plus entrer en ligne de compte pour imposer les indemnités perçues.

En conséquence, cette disposition est appliquée en pratique aux indemnités perçues pour l'accueil à domicile de toute personne nécessitant des soins. A l'occasion de la présente révision, la formulation trop restrictive de cette disposition est donc adaptée en conséquence.

6.3.3 Motifs de rejet des demandes de remise d'impôt (art. 240c LI)

Les impôts, intérêts, émoluments ou amendes entrés en force peuvent être remis en tout ou partie lorsque leur paiement aurait des conséquences particulièrement dures. La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct et la loi sur les impôts prévoient quasiment les mêmes motifs de remise et de rejet d'une demande de remise, de sorte que les mêmes règles s'appliquent en pratique pour ces deux impositions.

Toutes deux disposent qu'une remise d'impôt peut être refusée si le contribuable n'a pas réglé ses échéances fiscales bien qu'il en ait eu les moyens à leur date d'exigibilité (art. 167a, lit. c LIFD, art. 240c, al. 1, lit. e LI).

Elles présentent cependant une différence gênante sur ce point : la loi fédérale précise qu'une remise d'impôt peut aussi être refusée si le contribuable, bien qu'il en ait eu les moyens, n'a pas non plus mis d'argent de côté après la période fiscale à laquelle se rapporte sa demande de remise (art. 167a, lit. b). Ce motif doit être ajouté dans la loi bernoise sur les impôts.

Dans les faits, il y a de plus en plus de contribuables qui, alors que leur revenu augmente (prise d'activité lucrative, nouveau poste mieux rémunéré, apport exceptionnel ou ponctuel de revenu, etc.), ne mettent pas d'argent de côté en prévoyance de leurs prochaines échéances fiscales. Ils ne paient que leurs tranches d'impôt de l'année en cours (qui ne tiennent pas encore compte de l'augmentation de leur revenu) et n'ont ensuite plus assez d'argent l'année suivante pour payer l'impôt effectivement dû, fixé sur la base de leur déclaration. En agissant ainsi, ils se rendent eux-mêmes responsables de leurs difficultés financières, de sorte qu'il n'y a aucune raison qu'ils puissent bénéficier d'une remise. La modification proposée aligne les règles de la LI sur le droit fiscal fédéral.

6.4 Pas de compensation de la progression à froid

6.4.1 Tranches de revenu des barèmes d'imposition des articles 42 et 44 LI (du ressort du Conseil-exécutif)

Depuis 2011, les tranches de revenu des barèmes d'imposition des articles 42 et 44 sont adaptées chaque année à l'évolution de la valeur de l'argent (art. 3, al. 4 LI). Une première adaptation est intervenue au 1^{er} janvier 2012⁷¹. Faute d'inflation, ces barèmes n'ont pas été adaptés depuis.

Depuis le 1^{er} janvier 2014, leur adaptation ressortit au Conseil-exécutif, qui n'y procède qu'en cas d'inflation. Aux termes de l'article 3, alinéa 3 LI, il faut se fonder sur l'indice des prix à la consommation du mois de décembre de l'année n-2 par rapport à l'année d'entrée en vigueur de la dernière adaptation. La dernière adaptation des articles 42 et 44 LI remonte au 1^{er} janvier 2012. Pour déterminer la nécessité de procéder à la compensation de la progression à froid, il

⁷¹ ROB 11-099 : https://www.belex.sites.be.ch/frontend/change_documents/1131

faut donc cette fois-ci se fonder sur l'indice suisse des prix à la consommation de décembre 2010 (100 points). Entre cette date et décembre 2018, l'indice est passé à 98,8 points, ce qui représente une inflation négative de 1,2 pour cent. En conséquence, le Conseil-exécutif n'a pas de progression à froid à compenser pour 2020 par adaptation des tranches de revenu des barèmes des articles 42 et 44. Il faudra décider en décembre 2020 s'il convient de procéder à une compensation pour 2021.

6.4.2 Déductions sociales, montants exonérés d'impôt et autres barèmes d'imposition (du ressort du Grand Conseil)

Le Grand Conseil adapte les déductions sociales, les montants exonérés d'impôt et les tranches des autres barèmes d'imposition dès que l'inflation atteint au moins trois pour cent (art. 3, al. 3 LI). Là encore, c'est l'évolution de l'indice des prix à la consommation depuis le mois de décembre de l'année n-2 par rapport à l'entrée en vigueur de la dernière adaptation qui fait foi. Etant donné que l'inflation a été négative ces dernières années, aucune progression à froid ne devra être compensée au 1^{er} janvier 2021⁷².

Qu'est-ce que la progression à froid ?

Le phénomène de progression à froid est dû à la progressivité de l'impôt. Il y a de l'inflation lorsque la valeur de l'argent diminue selon l'indice suisse des prix à la consommation. Si les salaires sont adaptés à l'inflation, la valeur nominale du revenu augmente, mais pas le pouvoir d'achat. En raison de la progressivité de l'impôt (augmentation du taux d'imposition en fonction des tranches de revenus), le revenu, dont seule la valeur nominale a augmenté, passe alors dans une tranche supérieure du barème d'imposition, de sorte qu'il est imposé plus fortement. L'effet de la progression à froid est au plus fort sur les revenus inférieurs ou égaux à 150 000 francs, car c'est à ce niveau que les taux dessinent la courbe ascendante la plus forte (progressivité).

⁷² Les barèmes et les déductions ont été adaptés à plusieurs reprises ces dernières années. L'indice national le plus faible a servi de base à leur adaptation au 1.1.2016 (98,6 points). La prochaine adaptation interviendra lorsque l'inflation aura atteint plus de 3 pour cent depuis cette date. En mai 2019, l'indice nationale était de 99,9 points.

7 Commentaires des modifications

7.1 Article 2 (impôt simple et quotité de l'impôt)

Mise en œuvre de la RFFA (sans marge de manœuvre) et de la stratégie fiscale

L'article 2 fixe les principes de calcul de l'impôt cantonal. Les précisions concernant les sociétés à régime fiscal particulier formulées à l'alinéa 3, lettre c sont caduques et sont donc supprimées. Par ailleurs, le terme « gains de loterie » est remplacé par « gains réalisés à des jeux d'argent » (cf. ch. 2.3.2).

Alinéa 3a : la quotité d'impôt est actuellement identique pour tous les impôts concernés. A l'avenir, une quotité d'impôt s'en écartant de 20 pour cent au maximum pourra être adoptée pour l'impôt sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales (cf. explications au ch. 2.1.4).

7.2 Article 2a (compensation financière pour les communes et les paroisses)

Mise en œuvre de la RFFA (avec marge de manœuvre)

A partir du 1^{er} janvier 2020, les cantons ne reverseront plus que 78,8 pour cent de l'impôt fédéral direct à la Confédération. Ainsi, la part des cantons passera de 17 pour cent à 21,2 pour cent à compter de l'année civile 2020⁷³.

Ces ressources supplémentaires (4,2% du produit de l'impôt fédéral direct à partir de l'année civile 2020) doivent être réparties entre le canton, les communes et les paroisses en fonction de leur part dans le produit de l'impôt sur le bénéfice. A partir de l'année civile 2020, le canton versera donc 1,4 pour cent de l'impôt fédéral direct perçu aux communes et 0,2 pour cent, aux paroisses.

La part de chaque commune à l'impôt fédéral direct dépend de deux facteurs : combien représente le produit de son impôt sur le bénéfice dans le montant total d'impôt sur le bénéfice facturé par toutes les communes et combien représente le produit de son impôt sur le bénéfice et sur le capital dans ses rentrées fiscales totales. Le premier facteur est pondéré à 100 pour cent et le second, à 25 pour cent. Pour l'année civile n, c'est la moyenne des années n-6 à n-2 qui sert de base (cf. explications au ch. 2.1.3.7).

7.3 Articles 5 et 6 (assujettissement fiscal en cas de commerce d'immeubles sis dans le canton de Berne)

Adaptation rédactionnelle

Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement économique lorsqu'elles **font commerce** d'immeubles sis dans le canton de Berne (art. 6 LI). Actuellement, les personnes physiques domiciliées dans un autre canton sont, elles aussi, assujetties à l'impôt lorsqu'elles font commerce d'immeubles sis dans le canton de Berne.

Par souci de clarté, le commerce d'immeubles sis dans le canton de Berne sera désormais réglementé à l'article 5 LI (rattachement économique de personnes physiques ni domiciliées ni en

⁷³ Contrairement à ce qui figurait dans le rapport mis en consultation, l'augmentation de la part à l'impôt fédéral direct s'appliquera à partir de l'entrée en vigueur de la RFFA à tous les flux pécuniaires concernés, c'est-à-dire aux impôts des périodes fiscales précédentes aussi. La part à l'impôt fédéral direct augmente donc dès l'année civile 2020, et non pas l'année suivante, lorsque l'impôt fédéral direct 2020 sera exigible.

séjour dans le canton de Berne) et non plus à l'article 6 LI (rattachement économique de personnes physiques ni domiciliées ni en séjour en Suisse). Cf. chiffre 6.2.

7.4 Article 7 (étendue de l'assujettissement)

Mise en œuvre de la RFFA (sans marge de manœuvre)

Les réglementations légales qui favorisent les revenus de source étrangère ne sont plus admises. Outre les normes régissant les sociétés à régime fiscal particulier, la déduction prévue par l'article 7, alinéa 2 doit être abrogée. Le canton de Saint-Gall a lui aussi abrogé une disposition semblable dans sa loi sur les impôts⁷⁴. Cette déduction n'existe pas dans les autres cantons.

L'actuelle déduction pour établissements stables permet d'exonérer les revenus de source étrangère lorsque, au vu des circonstances, on peut admettre l'existence d'un établissement stable à l'étranger. Les personnes physiques (art. 7, al. 2) et les personnes morales (art. 79, al. 2) peuvent toutes deux en bénéficier.

7.5 Article 16 (imposition d'après la dépense)

Correction rédactionnelle suite à une inadvertance dans la procédure législative

L'article 16, alinéa 3 LI définit l'assiette de l'impôt sur le revenu en cas d'imposition d'après la dépense. Il a été aligné sur les dispositions contraignantes de la LHID à l'occasion de la révision partielle de la loi sur les impôts du 23 septembre 2010⁷⁵. Le principe veut que l'impôt sur le revenu soit calculé sur la base du montant annuel des frais d'entretien courants que le contribuable a engagés sur la période d'évaluation, en Suisse et à l'étranger, pour lui et les personnes dont il a la charge. Les frais d'entretien des personnes à charge doivent être comptés, même si ces personnes vivent à l'étranger (art. 6 LHID). L'actuelle disposition bernoise prescrit, à tort, que seuls sont pris en compte les frais d'entretien des personnes **vivant en Suisse** dont le contribuable a la charge⁷⁶.

Il s'agit d'une inadvertance commise en procédure législative, qui doit être corrigée.

7.6 Article 20 (revenus provenant d'une activité lucrative dépendante)

Concerne uniquement la version française.

Adaptation terminologique : le terme « perfectionnement » est remplacé par « formation continue » afin que la terminologie corresponde à celle de la circulaire n° 42 du 30 septembre 2017, intitulée *Traitement fiscal des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles*⁷⁷. Ce changement doit également être effectué dans les autres documents concernés (sites Internet, guides, formulaires, etc.).

⁷⁴ Cf. page 26 du complément à la loi sur les impôts, ébauche du Département des finances du canton de Saint-Gall du 8 mai 2018 (*Nachtrag zum Steuergesetz, Entwurf des Finanzdepartementes vom 8. Mai 2018* ; en allemand) : https://www.sg.ch/home/staat_recht/staat/Kantonale_Vernehmlassungen/nachtrag-zum-steuergesetz/jcr_content/Par/downloadList/DownloadListPar/download_181612886.ocFile/SV17_Vernehmlassungsvorlage_Mai_2018.pdf

⁷⁵ Adoption du contre-projet du Grand Conseil à l'issue de la votation du 23 septembre 2012 sur l'initiative « Des impôts équitables – pour les familles ».

⁷⁶ Ce critère figurait dans le projet initial du Conseil fédéral, mais en a été biffé par la suite (<https://www.admin.ch/ch/f/gg/pc/documents/1946/Vorlage.pdf>).

⁷⁷ <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/bundessteuer/kreisschreiben/2004/1-042-D-2017.pdf.download.pdf/1-042-D-2017-f.pdf> (cf. note de bas de page 1)

Les articles suivants de la loi sur les impôts sont également affectés par cette modification : article 32, alinéa 2, lettre e ; article 38, alinéa 1, lettre n ; article 90, alinéa 1, lettre e, et article 274, alinéa 2, lettre c.

7.7 Article 20, alinéa 4 (prestations en capital provenant de la prévoyance et prestations de même nature versées par l'employeur)

Adaptation aux besoins pratiques

L'article 20 LI définit les revenus d'activité dépendante.

Le nouvel *alinéa 4* dispose que les indemnités en capital versées par une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante et les indemnités en capital de même nature versées par l'employeur sont imposées au barème applicable aux prestations de prévoyance. Il reprend l'article 17, alinéa 2 LIFD et remplace l'actuelle norme de l'article 44, alinéa 1, lettre c LI.

Ces modifications réservent le barème applicable aux prestations de prévoyance aux seules indemnités qui servent exclusivement et irrévocablement à compenser les pertes financières liées aux risques de l'âge, de l'invalidité ou du décès. Il ne suffit pas que le bénéficiaire ait dépassé l'âge de 55 ans (voir la jurisprudence citée au ch. 6.3.1).

En matière d'indemnités de départ, canton et Confédération ont la même pratique fiscale.

7.8 Article 21b (imposition partielle des revenus dégagés par les participations faisant partie de la fortune commerciale)

Mise en œuvre de la RFFA (sans marge de manœuvre)

Cet article règle l'imposition réduite des revenus dégagés par les participations faisant partie de la fortune commerciale. L'allègement reste de 50 pour cent. Ce qui change, c'est qu'il s'effectue par réduction de la base d'imposition (procédure dite d'imposition partielle) et non plus par celle du taux d'imposition (procédure dite d'imposition au taux réduit). Cette modification aligne les réglementations cantonale et fédérale sur ce point, simplifiant du même coup la procédure. Elle rend superflue l'actuelle notice 11 expliquant la procédure d'imposition au taux réduit⁷⁸.

L'alinéa 1 définit les conditions, l'envergure et la méthode de l'allègement fiscal des revenus dégagés par les participations faisant partie de la fortune commerciale. Les conditions et l'envergure sont reprises telles quelles de l'actuel article 42, alinéa 3 LI. Seule la méthode change : l'allègement s'effectuera à l'avenir par réduction de la base et non plus du taux d'imposition. L'actuelle disposition de l'article 42, alinéa 3 LI peut ainsi être abrogée.

L'alinéa 2 énonce les conditions restrictives applicables aux bénéfices d'aliénation. Ces conditions étaient déjà les mêmes avec la procédure d'imposition au taux réduit (cf. ch. 3.3 de la notice 11 évoquée plus haut).

Le passage de la procédure d'imposition au taux réduit à la procédure d'imposition partielle est expressément prescrit aux cantons par le Projet fiscal 17 / la RFFA (cf. ch. 2.1.3.6).

⁷⁸ Notice 11 « Imposition des rendements de participations qualifiées – Procédure du taux réduit » (https://www.sv.fin.be.ch/sv_fin/fr/index/navi/index.html sous Infos pratiques > Publications, notices, guides et formulaires > Notices > Impôt sur le revenu et sur la fortune).

7.9 Article 21c (revenus provenant de brevets et d'autres droits comparables en cas d'activité indépendante)

Application de la RFFA (sans marge de manœuvre)

Sur demande, une partie seulement des revenus provenant de brevets ou autres droits comparables est imposée. Les nouvelles règles concernant les personnes morales (art. 85a et 85b) s'appliquent par analogie aux personnes qui tirent des revenus d'une activité indépendante.

7.10 Article 24 (imposition partielle des revenus des participations faisant partie de la fortune privée)

Mise en œuvre de la RFFA (sans marge de manœuvre)

Le nouvel alinéa 1a règle l'imposition réduite des revenus dégagés par les participations faisant partie de la fortune privée. L'allègement s'effectue par réduction de la base d'imposition (procédure dite d'imposition partielle) et non plus par celle du taux d'imposition (procédure dite d'imposition au taux réduit). L'adoption de la procédure d'imposition partielle aligne le droit cantonal sur le droit fédéral, simplifiant ainsi la procédure. Elle rend superflue l'actuelle notice 11 expliquant la procédure d'imposition au taux réduit⁷⁹.

L'alinéa 1a définit les conditions, l'envergure et la méthode d'allègement des revenus dégagés par les participations faisant partie de la fortune privée. Les conditions sont reprises telles quelles de l'actuel article 42, alinéa 3 LI (cf. notice 11 mentionnée plus haut). Ce qui change, c'est la méthode d'allègement (par réduction de la base et non plus du taux d'imposition). L'actuelle réglementation de l'article 42, alinéa 3 LI peut ainsi être abrogée ; le renvoi à cet article qui figure à l'article 24, alinéa 1, lettre c LI est supprimé.

Le passage de la procédure d'imposition au taux réduit à la procédure d'imposition partielle est expressément prescrit par le Projet fiscal 17 / RFFA (cf. ch. 2.1.3.6).

7.11 Article 24 (remboursement d'apports de capital)

Mise en œuvre de la RFFA (sans marge de manœuvre)

Le remboursement d'apports de capital peut être exonéré d'impôt depuis le 1^{er} janvier 2011 (principe de l'apport de capital). Depuis, tous les apports de capital effectués par une entreprise après le 31 décembre 1996 le sont (art. 24, al. 3 LI).

Le remboursement exonéré d'impôt est désormais soumis à la condition que des dividendes (imposables) d'un montant au moins équivalent soient distribués (cf. explications au ch. 2.1.3.8.1). Cette nouvelle règle s'applique aux sociétés de capitaux et aux coopératives cotées dans une bourse suisse. Il est au plus possible d'imposer les autres réserves existantes et susceptibles d'être distribuées au sens du droit commercial (al. 4). Dans trois cas de figure spéciaux, les réserves provenant d'apports en capital font exception à cette nouvelle règle (cf. al. 5). Cette dernière vaut également pour les réserves provenant d'apports en capital affectées à la distribution d'actions gratuites et à des augmentations gratuites de la valeur nominale (al. 6). A l'inverse, en cas de restitution de droits de participation, la moitié au moins de l'excédent de liquidation perçu doit provenir des réserves d'apports en capital (al. 7).

⁷⁹ Notice 11 *Imposition des rendements de participations qualifiées – Procédure du taux réduit* (https://www.sv.fin.be.ch/sv_fin/fr/index/navi/index.html sous Infos pratiques > Publication, notices, guides et formulaires > Notices > Impôt sur le revenu et la fortune).

7.12 Article 24a (extension de la transposition)

Mise en œuvre de la RFFA (sans marge de manœuvre)

Selon les dispositions en vigueur, la transposition (c'est-à-dire la vente d'une participation à une société dominée par le vendeur lui-même) ne dégage un revenu provenant de la fortune mobilière qu'en cas de transfert d'une participation de cinq pour cent au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une coopérative. Afin d'éviter des avantages fiscaux indus, le taux de participation minimum est supprimé.

7.13 Article 28 (indemnités pour l'accueil de personnes à domicile)

Adaptation aux besoins pratiques

L'article 28 énumère les « autres revenus imposables ». Parmi eux figurent la pension et les indemnités pour soins versées au contribuable pour l'accueil à son domicile d'une personne nécessitant des soins (lit. *g*). Ces indemnités sont imposables, à l'exception de la part qui indemnise des frais. Celle-ci est fixée par le Conseil-exécutif (part de la pension exonérée d'impôt : CHF 9600 ; part de l'indemnité pour soins exonérée d'impôt : CHF 6000).

La personne accueillie doit nécessiter des soins, mais ne devra plus nécessairement être un parent âgé, comme le prescrit l'actuelle disposition. La fiscalité ne peut en effet différer ni selon le lien de parenté (« parents »), ni selon l'âge (« âgés ») de la personne nécessitant des soins. La restriction aux parents âgés nécessitant des soins est donc supprimée.

7.14 Article 29 (revenus exonérés)

Modification de l'imposition des gains réalisés à des jeux d'argent

Cette disposition définit les revenus exonérés d'impôt.

En vertu de la *lettre m*, les gains provenant des jeux de hasard exploités dans des maisons de jeu suisses sont exonérés. Cette disposition est modifiée principalement d'un point de vue rédactionnel ; elle vise désormais les jeux tels qu'ils sont définis par la loi fédérale sur les jeux d'argent. La loi fédérale du 18 décembre 1998 sur les jeux de hasard et les maisons de jeu (loi sur les maisons de jeu) sera abrogée au 1^{er} janvier 2020. L'exonération des gains réalisés dans des maisons de jeu ne change pas au fond. La seule différence est que les joueurs et joueuses (de poker) professionnels doivent également déclarer les gains qu'ils réalisent dans des maisons de jeu.

La *lettre n (nouvelle)* fixe un montant exonéré (abattement) d'un million de francs par gain réalisé à un jeu de grande envergure ou dans une maison de jeux exploitée en ligne. Seule la part de chaque gain excédant ce montant est imposée.

La *lettre o (nouvelle)* dispose que les (petits) gains réalisés à un jeu de petite envergure sont aussi exonérés d'impôt.

La *lettre p (nouvelle)* prévoit que tous les gains réalisés à un jeu d'adresse ou à une loterie destinés à promouvoir les ventes ne relevant pas soumis de la LJAr⁸⁰ sont exonérés d'impôt tant

⁸⁰ Les jeux d'argent suivants ne sont pas soumis à la loi fédérale sur les jeux d'argent :

1. les jeux d'adresse et les loteries destinés à promouvoir les ventes qui sont proposés pour une courte durée, qui ne présentent pas de risque de jeu excessif et auxquels la participation est exclusivement subordonnée à l'achat de produits ou de prestations de services dont les prix n'excèdent pas les prix maximaux du marché (art. 1, al. 2, lit. *d* LJAr) ;
2. les jeux d'adresse et les loteries destinés à promouvoir les ventes qui sont proposés pour une courte durée par des entreprises médiatiques, qui ne présentent pas de risque de jeu excessif et auxquels il est aussi possible d'accéder et de

qu'ils ne dépassent pas 1000 francs. Si le montant dépasse 1000 francs, le gain est imposé dans son intégralité.

Les gains réalisés à un jeu d'adresse ou à une loterie destinés à promouvoir les ventes relevant de la LJAr sont totalement exonérés (jeu de petite envergure au sens de la lit. o) ou imposés après l'abattement d'un million de francs (jeu de grande envergure au sens de la lit. n).

7.15 Article 30 (frais d'obtention du revenu)

Modification de l'imposition des gains réalisés à des jeux d'argent

Cette disposition régleme le calcul du revenu net.

Actuellement, il est possible de déduire cinq pour cent des gains de loterie à titre de mise. A l'avenir, cette règle s'appliquera à tous les gains réalisés à des jeux d'argent, pour autant qu'ils soient imposables. Comme pour l'impôt fédéral direct, cette déduction est toutefois limitée à 5000 francs (harmonisation verticale, simplification de la pratique).

Une réglementation spéciale s'applique aux gains réalisés dans les maisons de jeux exploitées en ligne visés à l'article 29, alinéa 1, lettre n. Dans ce cas, les mises débitées du compte en ligne du joueur ou de la joueuse au cours de l'année fiscale peuvent être déduites de chaque gain, dans la limite de 25 000 francs (comme pour l'impôt fédéral direct : harmonisation verticale, simplification de la pratique).

7.16 Article 32 (déduction des charges de recherche et de développement en cas d'activité lucrative indépendante)

Mise en œuvre de la RFFA (sans marge de manœuvre)

Cette disposition définit les déductions possibles sur le revenu d'une activité lucrative indépendante. Sur demande et à certaines conditions, les personnes morales peuvent déduire leurs charges de recherche et de développement à raison d'un montant dépassant de 50 pour cent les charges de recherche et de développement justifiées par l'usage commercial (cf. art. 90, al. 3 à 6). Cette nouvelle règle s'applique par analogie aux personnes qui tirent un revenu d'une activité lucrative indépendante (al. 4).

7.17 Article 33 (comptabilité simplifiée)

Adaptation rédactionnelle purement formelle

Depuis la révision du droit comptable, qui a pris effet le 1^{er} janvier 2013, le Code des obligations (CO) prévoit une « comptabilité simplifiée » pour certaines entreprises. Celles-ci ne tiennent dès lors que des livres des recettes, des dépenses et du patrimoine (art. 957, al. 2 CO).

Auparavant, le droit fiscal fédéral, comme celui des cantons, utilisaient dans ces cas l'expression « défaut de comptabilité tenue selon l'usage commercial ». Elle ne correspond plus à la réalité, de sorte qu'il faut la remplacer par le terme « comptabilité simplifiée ». Cette modification est faite aux articles 33 et 91 (amortissements), ainsi qu'à l'article 171 (annexes à la déclaration d'impôt).

participer gratuitement aux mêmes conditions que si une mise d'argent avait été engagée ou un acte juridique conclu (art. 1, al. 2, lit. e LJAr).

La LIFD et la LHID ont été adaptées de même au 1^{er} janvier 2016⁸¹. L'article 33, alinéa 1 LI correspond à l'article 28, alinéa 1 LIFD.

7.18 Article 36 (mesures d'économie d'énergie et frais de démolition en vue d'une construction de remplacement)

Adaptation rédactionnelle sans modification matérielle

Cette disposition régit les déductions possibles en matière d'immeubles. Les contribuables qui sont propriétaires d'immeubles faisant partie de leur fortune privée peuvent déduire les frais d'entretien et les primes d'assurances relatifs à ces immeubles, les taxes immobilières communales et les frais d'administration par des tiers.

Alinéa 1a (nouveau) : les contribuables qui sont propriétaires d'immeubles faisant partie de leur fortune privée peuvent déduire les frais d'entretien et les primes d'assurances relatifs à ces immeubles, les taxes immobilières communales et les frais d'administration par des tiers. Selon l'alinéa 4, le Conseil-exécutif peut assimiler aux frais d'entretien les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement. Le Conseil-exécutif a décidé d'adopter cette règle en modifiant l'ordonnance bernoise concernant la défalcation des frais d'entretien, d'exploitation et de gérance d'immeubles (OFI ; RSB 661.312.51) le 19 octobre 1994 (art. 1, al. 1, lit. f OFI). Cette règle étant fixée dans la loi sur les impôts, à l'article 36, alinéa 1a LI à l'occasion de la présente révision, la norme de délégation à l'alinéa 4 est abrogée.

Dans le cadre de la révision de la loi fédérale sur l'énergie du 30 septembre 2016⁸², les Chambres fédérales ont décidé d'opérer deux changements dans la loi sur l'harmonisation fiscale, qui entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Ils seront mis en œuvre par modification de l'OFI à la même date. Etant donné que la déductibilité fiscale des mesures d'économie d'énergie doit être inscrite dans la loi, ces deux nouveautés sont également introduites à l'article 36 :

- *L'alinéa 1a* assimile les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement aux frais d'entretien. Ainsi, les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement tout comme les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont exonérés d'impôt au même titre que les frais d'entretien.
- *L'alinéa 1b* dispose que la part des frais d'investissement au sens de l'alinéa 1a (investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement et frais de démolition en vue d'une construction de remplacement au sens de l'al. 1a) qui ne peut pas être prise en compte lors de la période fiscale concernée sera déductible les deux périodes fiscales suivantes.

Les modalités de déduction des frais de démolition en vue d'une construction de remplacement et de report des frais d'investissement seront réglées dans l'OFI. Ces nouvelles dispositions correspondent à celles de l'ordonnance fédérale sur les frais relatifs aux immeubles, qui a également été adaptée au 1^{er} janvier 2020 (ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct, ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles ; RS 642.116 ; voir communiqué de presse du 9 mars 2018⁸³). Les précisions fédérales et les nouveaux termes (p. ex. *frais de démolition* et *construction de remplacement*) sont

⁸¹ Cf. <https://www.admin.ch/opc/fr/official-compilation/2015/9.pdf> ; FF 2013 7549

⁸² Modification de l'article 9, alinéa 3, lettres a et 3^{bis} LHID ; RO 2017-6839 : <https://www.admin.ch/opc/fr/official-compilation/2017/6839.pdf> (cf. p. 6881).

⁸³ https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/die-estv/medien/nsb-news_list.msg-id-70048.html

repris tels quels. Pour les précisions, le Conseil-exécutif renvoie donc aux explications sur la révision totale de l'ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles⁸⁴.

7.19 Article 38 (déduction pour frais de garde des enfants par des tiers)

L'alinéa 1, lettre / prévoit que les frais de garde des enfants par des tiers peuvent être déduits jusqu'à 8000 francs au maximum. Ce plafond est relevé à 16 000 francs. La déduction continue à être accordée pour chaque enfant de moins de 14 ans vivant dans le ménage du contribuable qui assure son entretien, pour autant que ces frais aient un lien de causalité direct avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain du contribuable (cf. ch. 3.2).

7.20 Article 42, alinéa 3 (passage de la procédure d'imposition au taux réduit à l'imposition partielle)

Mise en œuvre de la RFFA (sans marge de manœuvre)

L'article 42, alinéa 3 LI fixe un taux réduit pour l'imposition des revenus dégagés par les participations qualifiées (procédure d'imposition au taux réduit). Le projet prévoit que cet allègement fiscal s'effectuera par réduction de la base d'imposition (procédure dite d'imposition partielle). Cette nouvelle méthode est définie aux articles 21b LI (participations faisant partie de la fortune commerciale) et 24, alinéa 1a LI (participations faisant partie de la fortune privée). L'alinéa 3 de l'article 42 peut ainsi être abrogé.

Le passage de la procédure d'imposition au taux réduit à la procédure d'imposition partielle est expressément prescrit par le Projet fiscal 17 / RFFA (cf. ch. 2.1.3.6).

7.21 Article 44, alinéa 1, lettre c (prestations en capital provenant de la prévoyance et prestations de même nature versées par l'employeur)

Adaptation aux besoins pratiques

Comme le projet de révision règle l'imposition du capital versé par l'employeur à l'article 20, alinéa 4 LI, la lettre c de l'article 44, alinéa 1 LI peut être abrogée (cf. commentaire de l'art. 20 LI et explications au ch. 6.3.1).

7.22 Article 45 (gains de loteries)

Modification de l'imposition des gains réalisés à des jeux d'argent

Cette disposition prévoit un taux spécial pour les gains de loteries.

Alinéa 1 : les gains de loteries sont chacun assujettis à l'impôt cantonal et à l'impôt communal au taux fixe de dix pour cent. L'éventuel impôt paroissial s'élève à huit pour cent de l'impôt cantonal (art. 11, al. 2 de la loi sur les impôts paroissiaux, RSB 415.0). Dans le cadre de l'imposition fédérale, les gains de loterie sont imposés avec les autres revenus au taux applicable à l'ensemble des revenus. Le taux d'imposition total des gains de loterie est donc de 32,5 pour cent au plus : dix pour cent pour l'impôt cantonal, dix pour cent pour l'impôt communal, environ un pour cent pour l'impôt paroissial et 11,5 pour cent au plus pour l'impôt fédéral direct.

Les gains de loterie sont soumis à l'impôt anticipé, dont le taux est de 35 pour cent. Cet impôt est remboursé aux personnes domiciliées en Suisse si elles déclarent leur capital et les revenus

⁸⁴ <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/51611.pdf>

qu'il dégage conformément à la vérité. Etant donné que l'impôt anticipé est plus élevé que l'impôt dû en cas de déclaration correcte, le contribuable a financièrement tout intérêt à déclarer ses gains.

La réglementation actuelle ayant fait ses preuves, ce taux spécial est maintenu pour l'imposition des gains réalisés à des jeux d'argent.

L'alinéa 2 fixe actuellement un seuil d'imposition de 5200 francs pour les gains de loterie. Etant donné qu'un montant exonéré (abattement) d'un million de francs est désormais appliqué sur les gains de loterie de grande envergure et que les autres (jeux de petite envergure) sont pour la plupart exonérés d'impôt, il n'est plus nécessaire de prévoir un seuil d'imposition. Seuls les gains réalisés dans une loterie ou à un jeu d'adresse destinés à promouvoir les ventes ne relevant pas de la LJA sont imposables. Le seuil d'imposition de ces gains est désormais de 1000 francs, par analogie à la LFID (cf. ch. 7.14).

L'alinéa 3 traite de l'imputation d'une perte provenant des autres éléments de revenus à un gain provenant de jeux d'argent. Il ne s'agit ici que d'une adaptation terminologique, le terme « gains de loterie » étant remplacé par « gains réalisés à des jeux d'argent » (cf. ch. 2.3.2).

7.23 Article 74 (indemnités pour soins)

Adaptation pour des besoins pratiques

La norme de délégation est adaptée aux dispositions régissant les indemnités pour soins, qui ont été précisées. L'expression « indemnités pour soins versées, pour des parents » est remplacée par « indemnités pour soins ».

7.24 Article 77 (assujettissement fiscal en cas de commerce d'immeubles sis dans le canton de Berne)

Adaptation rédactionnelle

Les personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective en Suisse au regard du droit fiscal sont assujetties à l'impôt en raison de leur rattachement économique si elles **font commerce** d'immeubles sis dans le canton de Berne (art. 77, al. 2, lit. *b* LI). Or, les personnes morales dont le siège ou l'administration effective est dans un autre canton et qui font commerce d'immeubles sis dans le canton de Berne sont elles aussi imposées dans le canton de Berne actuellement.

Pour des raisons de clarté, le commerce d'immeubles sis dans le canton de Berne est désormais réglementé à l'article 77, alinéa 1, lettre *c* LI (rattachement économique des personnes morales qui n'ont ni leur siège, ni leur administration effective dans le canton de Berne au regard du droit fiscal), et non plus à l'article 77, alinéa 2, lettre *b* LI (rattachement économique de personnes morales n'ayant ni leur siège ni leur administration effective en Suisse ; cf. ch. 6.2).

7.25 Article 79 (étendue de l'assujettissement)

Mise en œuvre de la RFFA (sans marge de manœuvre)

Les dispositions légales qui privilégient les revenus étrangers ne sont plus permises. Les normes dont relèvent actuellement les sociétés à régime fiscal particulier ainsi que la déduction au sens de l'article 79, alinéa 2 sont abrogées.

L'actuelle déduction dite pour établissements stables permet d'exonérer les revenus étrangers lorsque, au vu des circonstances, on peut admettre l'existence d'un établissement stable à l'étranger. Les personnes physiques (art. 7, al. 2) tout comme les personnes morales (art. 79, al.2) peuvent en bénéficier.

7.26 Article 85 (bénéfice net)

Mise en œuvre de la RFFA (sans marge de manœuvre)

Cette disposition définit le calcul du bénéfice net imposable. Ce dernier comprend notamment les bénéfices réalisés à la fin de l'assujettissement dans le cadre d'une liquidation (première phrase de l'art. 85, al. 2, lit. c). La deuxième phrase de l'article 85, alinéa 2, lettre c cite des cas de figure assimilés à une liquidation, à savoir le transfert à l'étranger d'un établissement stable, du siège ou de l'administration d'une entreprise. Ces cas de figure sont désormais réglementés à l'article 88b, qui traite de la dissolution de réserves latentes à la fin de l'assujettissement. La deuxième phrase de l'article 85, alinéa 2, lettre c peut donc être abrogée.

7.27 Article 85a (brevets et droits comparables : définitions)

Mise en œuvre de la RFFA (sans marge de manœuvre)

Si le contribuable en fait la demande, une partie seulement du bénéfice provenant de brevets et de droits comparables est imposée. L'article 85a définit les principales notions. Aux termes de l'alinéa 1, les brevets sont ceux que définit la Convention sur le brevet européen et de la loi fédérale sur les brevets d'invention (loi sur les brevets, LBI ; RS 232.14) ainsi que les brevets étrangers équivalents. L'alinéa 2 définit les droits comparables. L'énumération est expressément prescrite aux cantons par le droit fédéral.

Cette disposition correspond à l'article 24a LHID ; le présent rapport renvoie donc aux explications correspondantes du Conseil fédéral.

Explications du Conseil fédéral concernant l'article 24 LHID (message p. 60)

Article 24a Brevets et droits comparables : définitions

L'alinéa 1 définit les brevets éligibles à la patent box. Il s'agit en l'occurrence des brevets au sens de la Convention du 5 octobre 1973 sur le brevet dans sa version révisée du 29 novembre 2009 désignant la Suisse (let. a), des brevets au sens de la loi du 25 juin 1954 sur les brevets (let. b) et des brevets étrangers (let. c). Pour la catégorie citée en dernier lieu, on se fonde pour des raisons pratiques sur le droit des brevets du pays étranger concerné. Cela signifie notamment que les logiciels sont éligibles à la patent box suisse s'ils ont été brevetés de façon appropriée à l'étranger.

L'alinéa 2 définit les droits comparables éligibles à la patent box. Les lettres a à e décrivent les droits suisses qui sont comparables à des brevets en ce qui concerne l'ampleur de la protection

juridique ou le processus d'enregistrement. Il s'agit en l'occurrence des certificats complémentaires de protection au sens de la loi sur les brevets, des topographies protégées en vertu de la loi sur les topographies, des variétés végétales en vertu de la loi sur la protection des obtentions végétales, des données protégées en vertu de la loi sur les produits thérapeutiques et des rapports protégés en vertu de l'article 46, alinéa 2, lettre e, de l'ordonnance sur les produits phytosanitaires édictée sur la base de la loi sur l'agriculture. La définition de ces droits figure dans les lois concernées (voir aussi à ce sujet les renvois aux lois correspondantes au ch. 1.2.2.2). Les droits étrangers comparables sont aussi éligibles à la patent box. Pour des raisons pratiques, on se fonde ici aussi sur le droit des brevets du pays étranger concerné.

Les énumérations figurant dans ces deux alinéas sont exhaustives. Autrement dit, les inventions non brevetées des PME et les logiciels protégés par un droit d'auteur ne sont pas éligibles à la patent box.

Considérées du point de vue économique, les licences exclusives d'exploitation de brevets et droits comparables sur le territoire suisse sont également éligibles à la patent box.

7.28 Article 85b (imposition des brevets et des droits comparables)

Mise en œuvre de la RFFA (sans marge de manœuvre)

Si le contribuable en fait la demande, le bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables est pris en compte dans le calcul du bénéfice net imposable après réduction de 90 pour cent (on parle de « patent box »).

Marge de manœuvre : l'instauration d'une patent box est expressément prescrite aux cantons par le droit fédéral. Les cantons peuvent librement fixer le montant de la réduction, sachant qu'elle ne doit pas dépasser 90 pour cent (dernière phrase de l'art. 24b, al. 1 LHID). En conséquence, le montant maximum de la réduction est repris (cf. ch. 2.1.3.2).

Cette disposition explique le processus applicable. Lorsque le bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables est imposé pour la première fois de façon réduite, les charges de recherche et de développement qui ont déjà été prises en compte lors de périodes fiscales antérieures sont ajoutées au bénéfice net imposable, ce qui augmente le montant de l'impôt dû pour l'année fiscale en question.

Marge de manœuvre : pendant une période de cinq ans, les cantons peuvent garantir cette imposition d'une autre manière (dernière phrase de l'art. 24, al. 3 LHID). Un procédé immédiat est prévu sur le modèle de la réglementation du canton de Bâle-Ville. Le texte révisé qui a été adopté dans ce canton lors de la votation du 10 février 2019⁸⁵ dispose que les charges de recherche et de développement qui ont été déduites lors de périodes fiscales précédentes sont imposées à la date d'entrée dans la patent box⁸⁶. La part imposée est le montant qui pourrait échapper à l'impôt à l'avenir compte tenu de la réduction fiscale maximale. Dans le canton de Berne, la part imposée est égale à 70 pour cent. Comme pour l'imposition des réserves latentes existant à la disparition du régime fiscal particulier (dispositions transitoires de l'art. T7-1, al. 1 LI), le taux pour le calcul de l'impôt simple est de 0,5 pour cent. L'entrée dans la patent box

⁸⁵ Communiqué de presse du 26.02.2019 : <https://www.bs.ch/nm/2019-regierungsrat-setzt-basler-steuerkompromiss-in-kraft-rr.html> (en allemand)

⁸⁶ Cf. *Ratschlag und Bericht betreffend die Umsetzung der Steuervorlage 17 im Kanton Basel-Stadt* (bas de la page 88) : <http://www.grosserrat.bs.ch/dokumente/100387/000000387589.pdf> (en allemand)

peut ainsi se faire en une seule étape, ce qui est beaucoup plus simple pour les entreprises comme pour les autorités fiscales.

Le Conseil-exécutif édictera des dispositions d'exécution calquées sur les ordonnances du Conseil fédéral. Ce dernier établira des règles concernant :

- a. le calcul du bénéfice net imposable réduit provenant de brevets et de droits comparables, notamment concernant l'approche Nexus ;
- b. l'application de cette réglementation aux produits très peu différents les uns des autres et qui s'appuient sur les mêmes brevets ou droits comparables ;
- c. les obligations de documentation ;
- d. le début et la fin de l'imposition réduite ;
- e. le traitement des pertes provenant de brevets et de droits comparables.

Cette disposition correspond à l'article 24b LHID ; le présent rapport renvoie donc aux explications correspondantes du Conseil fédéral.

Explications du Conseil fédéral concernant l'article 24b (message p. 60 ss)

L'alinéa 1 définit le fonctionnement de la patent box. Ainsi, la part du bénéfice net total provenant de brevets et de droits comparables est imposée avec une réduction de 90 pour cent si le contribuable en fait la demande. Les cantons ont la possibilité de prévoir une réduction moindre.

La patent box est régie par l'approche Nexus modifiée de l'OCDE. Cette approche se fonde sur les activités de R&D sous-jacentes au brevet ou au droit comparable. Elle a pour effet que le bénéfice pouvant faire l'objet d'une imposition réduite est d'autant plus élevé que les activités en question imputables au contribuable lui-même sont importantes (dépenses de R&D éligibles). Par dépenses de R&D éligibles, on entend les dépenses inhérentes aux activités de R&D réalisées par le contribuable lui-même, exécutées par des tiers ou menées par des sociétés du groupe ayant leur siège en Suisse. Afin de compenser le financement et le contrôle des activités de R&D effectuées notamment par des sociétés du groupe ayant leur siège à l'étranger, une majoration (uplift) correspondant à 30 pour cent des dépenses de R&D éligibles est accordée lors du calcul du quotient Nexus, dans la mesure où la part de R&D réalisée à l'étranger équivaut effectivement à ce pourcentage. Le calcul du bénéfice faisant l'objet d'une imposition réduite dans la patent box ainsi que les modalités de l'approche Nexus modifiée seront réglés plus en détail dans une ordonnance du Conseil fédéral.

L'alinéa 2 règle les cas dans lesquels les brevets et droits comparables sont inclus dans un produit. Dans les situations de ce genre, le bénéfice provenant de brevets et de droits comparables est réalisé lors de la vente du produit. Pour l'utilisation de la patent box, le bénéfice net imposable aux brevets et droits comparables doit donc être séparé du reste du bénéfice du produit. On applique ici la méthode résiduelle (voir à ce sujet le ch. 1.2.2.2), selon laquelle le calcul est effectué à l'échelon du produit. Le bénéfice est réduit pour chaque produit d'un montant forfaitaire égal à 6 pour cent des « coûts attribués » totaux ainsi que de la rémunération de la marque. La première mesure vise à empêcher que notamment le bénéfice portant sur des fonctions de routine fasse aussi l'objet d'une imposition réduite ou, en d'autres termes, à garantir que, sur le bénéfice provenant d'un produit, seule fera l'objet d'une imposition réduite la part qui repose sur une innovation. Les coûts attribués comprennent aussi bien les coûts de revient que les frais de tiers. On assure ainsi une égalité de traitement des différents modes de production. La déduction de la rémunération de la marque sert à respecter la norme de l'OCDE qui dispose

que les marques ne sont pas éligibles au titre de la patent box. Toutes les parts de bénéfice exclues de la patent box en application de la méthode résiduelle sont imposées sans réduction. Au vu des difficultés pratiques posées par la séparation des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables, la méthode résiduelle se fonde forcément sur des approximations et comporte des valeurs forfaitaires.

L'alinéa 3 règle le traitement fiscal des brevets et des droits comparables lorsqu'ils seront soumis pour la première fois à l'imposition visée à l'art. 24b. Cette disposition vise à ce que, au bout du compte, seuls les bénéfices nets soient imposés de manière privilégiée. Si les dépenses de R&D pouvaient être entièrement déduites fiscalement alors que les revenus ne sont imposés que de façon réduite, il en résulterait au total une charge fiscale nettement trop basse. Lors de l'adhésion à la patent box, un décompte des dépenses de R&D déjà invoquées fiscalement pour les brevets, droits comparables ou produits est donc effectué. Cela permet de neutraliser la prise en compte fiscale dont ces dépenses ont déjà fait l'objet. On retiendra en l'occurrence que ces dépenses ne sont ajoutées au bénéfice imposable que dans la mesure où elles ont diminué le bénéfice imposable en Suisse lors de périodes fiscales antérieures.

C'est pourquoi notamment les dépenses mises à la charge d'établissements stables étrangers, d'entreprises étrangères, de branches étrangères de sociétés de domicile et de sociétés mixtes ainsi que de sociétés holding ne doivent pas être ajoutées au bénéfice imposable. De plus, il faut examiner si et dans quelle mesure ces dépenses font partie de la valeur pour l'impôt sur le bénéfice au moment du transfert. Si des dépenses de ce genre ont été activées au cours des périodes fiscales antérieures et amorties avec incidence sur l'impôt sur le bénéfice, les amortissements revendiqués doivent être traités de la même manière que les dépenses mises à la charge du compte de résultat. Si le total des dépenses est supérieur à la valeur vénale du brevet, du droit comparable ou du produit au moment du transfert, les dépenses ne sont imputées sur le résultat imposable que jusqu'à concurrence de cette valeur vénale. Il faut y être attentif, car l'art. 25a dispose que les déductions supplémentaires de R&D doivent aussi être prises en compte dans le calcul. Il faut constituer une réserve latente imposée à hauteur de cette adjonction. Les amortissements futurs diminuent le résultat visé aux al. 1 et 2.

Exemple : la valeur vénale d'un brevet se monte à 100, les dépenses de R&D engagées au cours des cinq dernières années se montent à 30. Les dépenses de R&D ont été entièrement faites en Suisse. D'après l'al. 3, on ajoute 30 au bénéfice imposable la première année où la patent box est appliquée.

Les cantons auront la possibilité de garantir cette imposition d'une autre manière dans les cinq ans suivant l'adhésion à la patent box, par exemple au moyen d'un échelonnement dans le temps.

L'alinéa 4 délègue la promulgation de règles complémentaires au Conseil fédéral. Il s'agira notamment de formuler concrètement la méthode résiduelle, l'approche Nexus modifiée, les obligations en matière de documentation, le début et la fin de l'imposition réduite dans la patent box ainsi que le traitement des pertes. La méthode résiduelle comprend également le calcul du bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables sur la base des familles de produits. Cette méthode de calcul doit être utilisée lorsque des produits ne présentent que de faibles différences entre eux et sont fondés sur les mêmes brevets et droits comparables. Les dispositions d'exécution contribuent à une utilisation uniforme de la patent box dans les cantons et à une mise en œuvre correcte de la norme de l'OCDE.

7.29 Article 88 (restructurations)

Mise en œuvre de la RFFA (sans marge de manœuvre)

Cette disposition régit les répercussions fiscales des restructurations. L'article 88, alinéa 3, lettre *b* et l'article 88, alinéa 5 traitent du transfert de valeurs patrimoniales à une société à régime fiscal particulier. L'abrogation de ce régime particulier rend ces règles caduques ; elles peuvent donc être abrogées.

7.30 Article 88a (déclaration de réserves latentes au début de l'assujettissement)

Mise en œuvre de la RFFA (sans marge de manœuvre)

Cette disposition régit les conséquences fiscales au début de l'assujettissement dans le canton de Berne. Si le contribuable déclare des réserves latentes au début de son assujettissement, elles ne sont pas soumises à l'impôt sur le bénéfice (art. 88a, al. 1).

L'assujettissement à l'impôt débute à la création d'une personne morale, mais aussi dans différents cas de figure de fin d'assujettissement fiscal à l'étranger (notamment en cas de transfert de valeurs patrimoniales, d'exploitations, de parties d'exploitation ou de fonctions de l'étranger à une entreprise ou un établissement stable bernois et en cas de déplacement du siège ou de l'administration effective de l'étranger dans le canton de Berne). Enfin, le terme d'une exonération d'impôt accordée en vertu de l'article 83 marque aussi le début de l'assujettissement fiscal.

Les réserves latentes déclarées doivent être amorties annuellement au taux prévu en droit fiscal pour les valeurs patrimoniales concernées. La plus-value créée par l'entreprise elle-même qui est déclarée doit être amortie sur dix ans.

7.31 Article 88b (déclaration de réserves latentes à la fin de l'assujettissement)

Mise en œuvre de la RFFA (sans marge de manœuvre)

Cette disposition régit les conséquences fiscales à la fin de l'assujettissement. Lorsque l'assujettissement prend fin, les réserves latentes existantes qui n'ont pas été imposées le sont à ce moment-là.

L'assujettissement à l'impôt cesse à l'issue de la liquidation, mais aussi à la date de transfert de valeurs patrimoniales, d'exploitations, de parties d'exploitation ou de fonctions à une entreprise ou un établissement stable étrangers, ou de déplacement du siège ou de l'administration effective à l'étranger. Enfin, le passage à une exonération accordée en vertu de l'article 83 marque aussi la fin de l'assujettissement fiscal.

7.32 Article 90 (déduction pour recherche et développement)

Mise en œuvre de la RFFA (avec marge de manœuvre)

Les charges justifiées par l'usage commercial comprennent notamment les coûts de recherche et de développement d'une entreprise. Si le contribuable en fait la demande, la déduction de certains coûts de recherche et de développement est désormais autorisée après majoration de

50 pour cent. Dans ce cas, la déduction équivaut donc à 150 pour cent des coûts effectivement engagés.

Marge de manœuvre : l'instauration d'une déduction majorée des coûts de recherche et de développement est facultative. Si une majoration est prévue, elle ne doit pas dépasser 50 pour cent (art. 25a, al. 1 LHID). En conséquence, la majoration proposée dans le canton de Berne s'élève 50 pour cent (cf. ch. 2.1.3.3).

Si le droit cantonal prévoit une déduction majorée pour les coûts de recherche et de développement, les prescriptions contraignantes du droit fédéral en déterminent les conditions. Les charges de recherche et de développement éligibles à la majoration sont celles que le contribuable a engagées en Suisse, lui-même ou par l'intermédiaire d'un tiers.

L'alinéa 4 définit la recherche et le développement. L'alinéa 5 explique le calcul (forfaitaire) des coûts correspondants :

- Sont considérées comme des coûts directement engagés par le contribuable les charges de personnel directement imputables à la recherche et au développement, majorées de 35 pour cent et dans la limite des charges totales effectives du contribuable.
- Sont considérées comme des coûts engagés par l'intermédiaire de tiers 80 pour cent des charges correspondant à des travaux de recherche et de développement facturés par des tiers.

Si le mandant des travaux de recherche et de développement a droit à la déduction, le mandataire ne peut pas y prétendre.

Cette disposition correspond à l'article 25a LHID ; le présent rapport renvoie donc aux explications correspondants du Conseil fédéral.

Explications du Conseil fédéral concernant l'article 25a LHID (message p. 62 ss)

Article 25a Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement

L'alinéa 1 autorise les cantons à prévoir pour les dépenses de R&D au sens des al. 2 et 3 une déduction supplémentaire d'au maximum 50 pour cent de la base de calcul de leur impôt sur le bénéfice. Sont éligibles aussi bien les travaux de R&D que le contribuable a effectués lui-même que la recherche sur mandat effectuée en Suisse (sociétés du groupe et tiers).

L'alinéa 2 précise que la définition de la recherche et du développement correspond à celle qui figure dans la LERI. Elle inclut la recherche fondamentale, mais aussi la recherche orientée vers les applications et l'innovation fondée sur la science.

L'alinéa 3 définit les dépenses donnant droit à une déduction supplémentaire. Sont en principe éligibles les dépenses de personnel directement imputables. Il s'agit notamment des salaires et des charges sociales. La précision « directement imputables » exclut donc les dépenses de personnel pour les employés qui n'exercent pas leur activité dans le domaine de la R&D, mais aussi les dépenses qui ne sont qu'indirectement liées au personnel. Le supplément de 35 pour cent compense de façon forfaitaire les autres dépenses de R&D (charges de biens et services, par ex.). La déduction supplémentaire de R&D ne peut en l'occurrence être plus élevée que les charges totales de l'entreprise. Selon la let. b, outre les dépenses concernant les activités de R&D exercées par le contribuable lui-même, les dépenses engagées pour des activités de R&D exercées par des tiers sur mandat de l'entreprise sont elles aussi éligibles pour la déduction

supplémentaire. La limitation à 80 pour cent garantit de façon forfaitaire qu'aucune déduction supplémentaire ne sera accordée sur la marge bénéficiaire facturée ni sur d'autres dépenses engagées dans le cadre du mandat. Cette approche vise à une égalité de traitement entre la propre R&D et la recherche sur mandat. En cas de recherche sur mandat au sein d'un groupe, il conviendra au préalable de vérifier si le montant facturé satisfait au principe du prix de pleine concurrence. En cas de correction fiscale de ce montant, c'est le montant ainsi rectifié qui sera déterminant.

Exemple : l'entreprise X fait état de dépenses de personnel de 100 pour la R&D. Les dépenses totales (dépenses de R&D et autres dépenses) se montent à 400. Le canton accorde une déduction supplémentaire de 50 pour cent au titre de la R&D. Dans ce cas, l'entreprise peut faire valoir 50 pour cent de 135 (effectif du personnel de 100 plus le supplément de 35 pour cent), autrement dit 67,5, en tant que déduction supplémentaire de R&D.

L'alinéa 4 empêche que, en cas de recherche sur mandat, les mêmes dépenses de R&D ne fassent l'objet d'une double déduction (chez le mandant et chez le mandataire), voire d'une déduction multiple (en présence de sous-mandataires). Dans ces cas-là, le droit à la déduction est attribué par principe au mandant. Les entreprises participantes n'ont pas le choix. L'attribution du droit à la déduction au mandant tient au fait que, à intensité d'encouragement identique, le mandant peut généralement profiter davantage de la déduction augmentée. Par contre, il se peut que le mandataire soit un institut de recherche qui n'est pas assujéti à l'impôt sur le bénéfice, par exemple une université. Même si le mandataire est une entreprise marchande dont les prestations sont rétribuées par le mandant sur la base d'une méthode du prix de revient majoré, la déduction pourrait être en grande partie inopérante faute d'un bénéfice suffisamment élevé. En revanche, si le mandant est imposable dans un canton qui n'utilise pas sa compétence d'encouragement, le mandataire a droit à la déduction s'il est domicilié dans un canton qui assume sa compétence d'encouragement.

7.33 Article 90a (limitation de la réduction fiscale)

Mise en œuvre de la RFFA (avec marge de manœuvre)

La fiscalité allégée de la patent box (art. 90, al. 3 ss LI) et la déduction majorée pour recherche et développement (art. 85b, al. 1 et 2 LI) réduisent le bénéfice net imposable. Cette réduction ne doit pas représenter plus de 70 pour cent du bénéfice imposable. Cette disposition garantit qu'au moins 30 pour cent du bénéfice soient imposés.

Marge de manœuvre : le plafonnement de cette réduction est expressément prescrit aux cantons par le droit fédéral. Les cantons ne peuvent pas prévoir une réduction supérieure à 70 pour cent (art. 25b, al. 2 LHID). En conséquence, une réduction maximale de 70 pour cent est prévue (cf. ch. 2.1.3.4).

Le plafonnement de cette réduction s'applique au bénéfice net, avant réduction. Le revenu net des participations et les reports de pertes ne sont pas considérés.

Ni les diverses réductions ni la réduction fiscale totale ne doivent entraîner de reports de pertes.

Cette disposition correspond à l'article 25b LHID ; le présent rapport renvoie donc aux explications correspondantes du Conseil fédéral.

Explications du Conseil fédéral concernant l'article 25b LHID (message p. 63)

Article 25b Limitation de la réduction fiscale

La limitation de la réduction fiscale sera obligatoire pour tous les cantons. Selon l'alinéa 1, son calcul intégrera l'imposition réduite dans la patent box et les déductions supplémentaires des dépenses de R&D. Le cas échéant, les amortissements résultant de la perte du statut particulier avant terme y seront également intégrés (voir le commentaire de l'art. 78g, al. 3). Conformément au présent article, au moins 30 pour cent du bénéfice devra à chaque fois rester imposable avant l'application de ces réglementations spéciales. Ce calcul exclut le rendement net des participations puisque celui-ci est indirectement exonéré par le biais de la réduction pour participation.

Exemple : une entreprise présente un bénéfice imposable de 100 avant l'application de la réglementation fiscale spéciale. Il n'y a ni report de pertes ni rendements de participations. Après application de la patent box et des déductions supplémentaires de R&D, l'entreprise présenterait encore un bénéfice imposable de 20. La limitation de la réduction fiscale a pour conséquence que le bénéfice imposable est corrigé à 30.

(Dans un souci de simplification, on a renoncé à prendre en compte la charge fiscale dans l'exemple.)

L'alinéa 2 prévoit la possibilité pour les cantons d'introduire une réglementation plus rigoureuse en limitant encore davantage la réduction fiscale.

L'alinéa 3 dispose que l'application des régimes spéciaux évoqués plus haut ne doit pas entraîner de reports de pertes. Cela vaut indépendamment du fait que la perte résulte de l'application d'une seule réglementation spéciale ou de la combinaison de plusieurs réglementations spéciales.

7.34 Article 91 (comptabilité simplifiée)

Adaptation rédactionnelle purement formelle

Voir le commentaire de l'article 33 LI. Le texte proposé pour l'article 91, alinéa 1 LI correspond à celui de l'article 62, alinéa 1 LIFD.

7.35 Article 97 (rendement net des participations)

Lorsqu'une société détient des participations significatives, l'impôt sur le bénéfice est réduit proportionnellement au rapport entre le rendement net des droits de participation et le bénéfice net total (art. 96 LI). Cela permet d'éviter une triple imposition des rendements de participation (aux chefs de la société mère, de la société elle-même et de l'actionnaire).

L'article 97 définit comment se calcule le rendement net des participations. Le nouvel alinéa 7 dispose que pour les sociétés mères de banques d'importance systémique, certains éléments ne sont pas comptés dans le rendement net des participations. La loi corrige le calcul de la réduction pour participation, afin que le montant de l'impôt sur le bénéfice de la société mère d'une banque d'importance systémique reste inchangé lorsqu'elle émet des instruments TBTF (p. ex. des bail-in).

7.36 Articles 98 et 99 (régime fiscal particulier)

Mise en œuvre de la « RFFA » (sans marge de manœuvre)

Les dispositions actuelles régissant les sociétés bénéficiant du régime fiscal particulier (art. 98 LI : sociétés holding ; art. 99 : société de domicile et sociétés mixtes) sont abrogées.

7.37 Article 106 (impôt sur le capital)

L'impôt simple sur le capital, actuellement de 0,3 pour mille, est abaissé à 0,05 pour mille.

Les dispositions relatives au barème applicable aux sociétés bénéficiant du régime fiscal particulier n'ont plus de raison d'être et sont donc abrogées (art. 106, al. 3 et al. 4, 2^e phrase).

7.38 Article 112 (personnes assujetties à l'impôt à la source)

Adaptation rédactionnelle

Les articles 112 à 115 règlent l'imposition à la source des **personnes domiciliées ou en séjour en Suisse au regard du droit fiscal**. Il s'agit principalement des travailleurs et travailleuses qui ne disposent pas du permis d'établissement. L'article 112 LI énonce les conditions d'imposition à la source et règle les effets d'un changement en cours d'année. La formulation de certains passages est alignée sur celle des dispositions fédérales correspondantes (LIFD, LHID), mais les dispositions restent inchangées sur le fond.

L'alinéa 1 ne mentionne plus les revenus acquis en compensation. Ceux-ci figurent désormais à l'article 113, alinéa 2, lettre *b* LI. L'alinéa énonce en outre que l'impôt n'est pas prélevé à la source sur les revenus imposés dans le cadre de la procédure simplifiée visée à l'article 115a.

A *l'alinéa 2*, le passage « sont imposés selon la procédure ordinaire » est remplacé par « ne sont pas assujettis à l'impôt à la source ».

L'alinéa 3 est abrogé. Le passage de l'imposition à la source à l'imposition ordinaire (et vice-versa) doit désormais être réglé par l'ordonnance bernoise sur l'imposition à la source (OImS ; RSB 661.711.1). La réglementation sera alignée sur l'article 12 de l'ordonnance fédérale sur l'impôt à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct, révisé au 1^{er} janvier 2021 (OIS ; RS 642.118.2).

Teneur de l'article 12 de l'OIS révisée :

Art. 12 Passage de l'imposition à la source à l'imposition ordinaire

¹ *Une personne soumise jusqu'alors à l'impôt à la source est imposée selon la procédure de taxation ordinaire pour l'ensemble de la période fiscale lorsqu'elle :*

- a. obtient un permis d'établissement ;
- b. épouse une personne de nationalité suisse ou au bénéfice d'un permis d'établissement.

² *L'impôt à la source n'est plus dû à compter du mois suivant l'octroi d'un permis d'établissement ou le mariage. L'impôt retenu jusqu'alors est imputé sans intérêts à l'impôt ordinaire.*

L'actuelle lettre *c* de l'alinéa 3 LI (changements au sein d'un couple) ne ferait que répéter l'alinéa 2, de sorte qu'elle peut être abrogée purement et simplement. Il n'est pas nécessaire de citer l'ordonnance. L'actuelle lettre *d* peut également être abrogée : aujourd'hui, une procédure

de taxation ordinaire est réalisée en cas d'acquisition d'un bien foncier dans le canton de Berne. A l'avenir, toute personne imposée à la source qui dispose d'une fortune ou de revenus qui ne sont pas imposés à la source fera obligatoirement l'objet d'une taxation ordinaire ultérieure (cf. art. 114, al. 1, lit. b LI).

7.39 Article 113 (prestations imposables)

Adaptation rédactionnelle

Cet article définit les prestations imposables. Sa formulation est alignée sur les dispositions fédérales correspondantes (LIFD, LHID), ce qui la simplifie. Il est inutile d'énoncer expressément que les revenus bruts englobent la somme des prestations en espèces et en nature, car cela est évident.

L'article 32, alinéa 4, lettre c LHID dispose que les prestations visées à l'article 18, alinéa 3 de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS) sont aussi imposables. Ces prestations constituent des remboursements aux personnes domiciliées à l'étranger. Comme c'est la Centrale de compensation (CdC) qui s'en charge et que son siège est à Genève, il est inutile d'introduire une disposition correspondante dans la loi bernoise sur les impôts.

7.40 Article 114 (calcul de l'impôt retenu à la source)

Adaptation rédactionnelle

Cette disposition définit comment calculer le montant de l'impôt à retenir à la source. Sa formulation est simplifiée et alignée sur les dispositions fédérales correspondantes (LIFD, LHID). Le nouveau titre de l'article est plus parlant : « Calcul de l'impôt retenu à la source » au lieu de « Barèmes fiscaux ».

L'alinéa 1 énonce désormais expressément que l'impôt retenu à la source comprend les impôts fédéral, cantonal et communal.

L'alinéa 2 précise que l'Intendance cantonale des impôts publie (d'ores et déjà) les forfaits appliqués.

Le nouvel *alinéa 2a* définit comment calculer le montant à retenir à la source pour les époux.

Le nouvel *alinéa 2b* signale le projet de réglementation de l'Administration fédérale des contributions (AFC). En concertation avec les cantons, l'AFC va régler par voie de circulaire certains aspects qui doivent être uniformisés dans toute la Suisse. Parmi eux figurent le traitement de certaines particularités professionnelles (13^e mois de salaire, gratifications, emploi irrégulier, salaire horaire et activité accessoire ou à temps partiel) et les éléments déterminant le taux d'imposition. Cette circulaire définira en outre comment procéder en cas de changement de barème, de modifications et corrections rétroactives de salaire, ainsi que de prestations versées avant le début et après le terme de l'engagement.

Les *alinéas 3 et 4* restent inchangés. L'impôt cantonal est calculé au moyen de la quotité de l'impôt de l'année précédente et l'impôt communal, au moyen de la moyenne pondérée des quotités d'impôt de l'année précédente des communes comptant des personnes imposées à la source sur leur territoire. En pratique, les personnes domiciliées dans une commune dont la quotité est faible seront désavantagées par rapport aux personnes taxées en procédure ordinaire. Inversement, les personnes vivant dans une commune dont la quotité est élevée seront

favorisées. Cette inégalité de traitement n'est pas levée. Cependant, les personnes qui se sentent défavorisées peuvent demander une taxation ordinaire ultérieure et bénéficier ainsi d'une quotité d'impôt plus faible.

L'aliéna 4 n'évoque certes que les impôts communaux, mais il s'applique aussi aux impôts paroissiaux (cf. 24 de la loi sur les impôts paroissiaux).

7.41 Article 114a (taxation ordinaire ultérieure obligatoire)

Réforme de l'imposition à la source

Cet article règle les conditions de taxation ordinaire ultérieure **obligatoire** des personnes fiscalement domiciliées ou en séjour en Suisse.

Toute personne de cette catégorie réalisant un revenu brut de plus 120 000 francs fait l'objet de cette procédure (cf. art. 9, al. 1 OIS). Ce seuil a été fixé par le Département fédéral des finances en collaboration avec les cantons. La taxation ordinaire ultérieure est également obligatoire pour les personnes de cette catégorie qui disposent d'une fortune ou de revenus qui ne sont pas assujettis à l'impôt à la source. C'est notamment le cas des personnes qui acquièrent des biens fonciers dans le canton de Berne (*al. 1 et 2*).

Les couples mariés sont obligatoirement taxés en procédure ordinaire ultérieure dès que l'un des époux en réunit les conditions (*al. 3*).

Alinéa 4 : toute personne qui dispose d'une fortune ou de revenus qui ne sont pas assujettis à l'impôt à la source doit se procurer les formulaires de déclaration d'impôt en temps utile (au plus tard le 31 mars de l'année suivante), au risque de perdre le droit au remboursement de l'impôt anticipé.

Toute personne qui fait l'objet d'une première taxation ordinaire ultérieure reste taxée selon cette procédure les années suivantes, jusqu'au terme de son assujettissement à l'impôt à la source (*al. 5*).

L'impôt retenu à la source est imputé à l'impôt arrêté en procédure ordinaire. Aucun intérêt n'est dû (*al. 6*).

7.42 Article 114b (taxation ordinaire ultérieure sur demande)

Réforme de l'imposition à la source

Cet article règle les conditions de taxation ordinaire ultérieure **sur demande** des personnes qui sont fiscalement domiciliées ou en séjour en Suisse.

Toute personne qui ne réunit pas les conditions de taxation ordinaire ultérieure obligatoire peut demander à être taxée selon la même procédure (*al. 1*).

Les couples mariés sont imposés en procédure de taxation ordinaire ultérieure dès que l'un des époux en fait la demande (*al. 2*).

La demande doit être déposée dans le délai prescrit (au plus tard le 31 mars de l'année suivante), faute de quoi l'impôt retenu à la source est définitif (*al. 3 et 4*).

Toute personne qui fait l'objet d'une première taxation ordinaire ultérieure reste taxée selon cette procédure les années suivantes, jusqu'au terme de son assujettissement à l'impôt à la source (*al.* 5).

L'impôt retenu à la source est imputé à l'impôt arrêté en procédure ordinaire. Aucun intérêt n'est dû (*al.* 6).

Les demandes en vue de bénéficier de déductions supplémentaires sur la base d'imposition (art. 116, al. 2 LI) n'existent plus. La « correction d'imposition » est remplacée par la possibilité de demander une taxation ordinaire ultérieure.

7.43 Article 115 (imposition selon la procédure ordinaire)

Réforme de l'imposition à la source

Les règles (restrictives) actuelles de réalisation d'une taxation ordinaire ultérieure sont caduques. Les règles applicables sont désormais définies aux articles 114a et 114b LI. Cet article est donc abrogé.

7.44 Titre de la section précédant l'article 116

Adaptation rédactionnelle

Le titre de la section précédant l'article 116 est précisé. Pour les personnes morales, on parle de « siège » et « d'administration effective » (et non de « domicile » ou de « séjour »).

Les articles 116 à 122a concernent donc les personnes physiques qui ne sont ni domiciliées, ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal et les personnes morales dont le siège ou l'administration effective n'est pas en Suisse. Cette clarification permet de supprimer la définition de l'article 123.

7.45 Article 116 (travailleurs et travailleuses)

Réforme de l'imposition à la source

Cet article règle l'imposition à la source des travailleurs et travailleuses sans domicile, ni séjour fiscal en Suisse.

L'alinéa 1 est aligné sur les dispositions fédérales correspondantes. L'impôt à la source n'est désormais plus nécessairement dû dans la localité du lieu de travail. La compétence territoriale est déterminée par l'article 38 LHID. Pour les résidents et résidentes à la semaine, l'impôt est perçu au lieu de séjour à la semaine par exemple.

L'alinéa 1a ^(nouveau) règle le prélèvement de l'impôt à la source dans le secteur des transports internationaux. L'actuelle réglementation de l'article 122 LI est abrogée.

L'actuel alinéa 2 confère aux personnes sans domicile ni séjour fiscal en Suisse le droit de demander à bénéficier de déductions légales particulières non prises en compte dans les barèmes fiscaux. Cette procédure, qui s'appelle une correction d'imposition, est remplacée par la taxation ordinaire ultérieure sur demande (art. 114b LI), à laquelle peuvent désormais également prétendre les personnes qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal, à condition d'être au moins « quasi-résidentes » (cf. 123b LI). L'alinéa 2 peut donc être abrogé.

L'actuel *alinéa* 3 règle les effets de la correction d'imposition et peut donc aussi être abrogé.

7.46 Article 117 (artistes, sportifs et sportives, conférenciers et conférencières)

Réforme de l'imposition à la source

Cet article règle le prélèvement de l'impôt à la source auprès des artistes, des sportifs et sportives et des conférenciers et conférencières domiciliés à l'étranger.

Les frais d'obtention du revenu déductibles sont désormais forfaitaires et se montent à 50 pour cent des revenus bruts pour les artistes et à 20 pour cent pour les sportifs et sportives, ainsi que les conférenciers et conférencières (al. 3). Il n'est plus possible de déduire les frais effectifs.

7.47 Article 118 (organes des personnes morales)

Réforme de l'imposition à la source

Cet article règle le prélèvement de l'impôt à la source auprès des membres du conseil d'administration, ou autre organe, d'une personne morale qui sont domiciliés à l'étranger.

Il dispose désormais que l'impôt est retenu à la source même si les prestations imposables sont versées à une tierce personne. Cela correspond à la règle actuelle applicable aux artistes, aux sportifs et sportives et aux conférenciers et conférencières (art. 117, al. 1, dernière phrase). L'introduction de cette règle à cet article crée l'égalité de traitement.

7.48 Article 122 (transports internationaux)

Adaptation rédactionnelle

Cette disposition règle le prélèvement de l'impôt à la source auprès des personnes travaillant dans les transports internationaux. Comme ces personnes sont des travailleurs et des travailleuses, cette réglementation est déplacée à l'article 116, alinéa 1a.

7.49 Article 123 (définition)

Adaptation rédactionnelle

Les articles 116 à 122a concernent les personnes qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal et les personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective en Suisse. Cela est désormais clairement exprimé grâce à la précision apportée au titre de la section précédant l'article 116 LI. L'actuelle définition de l'article 123 est donc superflue et peut être abrogée.

7.50 Article 123a (impôt pris en considération)

Réforme de l'imposition à la source

L'article 123a dispose que l'impôt à la source se substitue à l'impôt qui devrait sinon être arrêté en procédure ordinaire. A défaut de taxation ordinaire ultérieure, il est définitif. Aucune déduction supplémentaire n'est accordée (suppression de la correction d'imposition visée à l'actuel art. 116, al. 2 LI).

7.51 Article 123b (taxation ordinaire ultérieure sur demande)

Réforme de l'imposition à la source

Désormais, les travailleurs et travailleuses domiciliés à l'étranger peuvent aussi demander une taxation ordinaire ultérieure, à la condition de répondre à la définition de « quasi-résident » établie par la jurisprudence. Le statut de quasi-résident suppose au moins l'une des conditions suivantes :

- La majeure partie des revenus mondiaux est réalisée en Suisse (al. 1, lit. a). Aux termes de l'article 14 OIS, le statut de quasi-résident suppose que la personne déclare en Suisse au moins 90 pour cent de ces revenus mondiaux, ceux de son conjoint ou de sa conjointe compris. La réalité de cette condition est vérifiée en effectuant une répartition fiscale en procédure de taxation ;
- La situation de la personne imposée à la source est comparable à celle d'un résident (al. 1, lit. b). C'est notamment le cas lorsque le montant total de ses revenus est si peu élevé que les déductions prévues pour tenir compte de sa situation personnelle ne peuvent pas être prises en compte dans son Etat de domicile ;
- En outre, une taxation ordinaire ultérieure sur demande est également possible lorsqu'il n'y a aucun autre moyen de faire valoir des déductions prévues par une convention contre les doubles impositions (al. 1, lit. c), telles les cotisations à un système de prévoyance étranger.

La demande de taxation ordinaire ultérieure doit être déposée dans un certain délai (31 mars de l'année suivante au plus tard), à l'expiration duquel l'impôt retenu à la source est définitif. Une demande peut être déposée pour chaque année où les conditions en sont réunies. Cette taxation ordinaire ultérieure sur demande ne vaut que pour l'année fiscale considérée, contrairement à celle prévue à l'article 114 LI. Elle n'est donc pas automatiquement maintenue jusqu'au terme de l'assujettissement à l'impôt à la source.

Le montant de la retenue à la source est imputé à celui qui est arrêté en procédure ordinaire. Aucun intérêt n'est dû (al. 2).

7.52 Article 123c (taxation ordinaire ultérieure d'office)

Réforme de l'imposition à la source

Dans les cas de situation problématique manifeste, l'Intendance des impôts peut procéder d'office à une taxation ordinaire ultérieure. L'AFC circonscrira l'application de cette disposition dans une circulaire. A titre illustratif, l'article cite des forfaits manifestement inappropriés.

7.53 Article 124 (répartition du montant de l'impôt)

Adaptation rédactionnelle

Cet article n'est pas modifié sur le fond. Il s'agit simplement d'adapter le renvoi aux articles de la loi sur les impôts (suite à l'abrogation de l'art. 122 LI) et d'ajouter un renvoi vers l'article définissant les communes ayant droit à l'impôt (art. 251, al. 3 LI).

7.54 Article 125 (disposition d'exécution)

Adaptation rédactionnelle

Cet article confère au Conseil-exécutif le droit d'éditer les dispositions d'exécution nécessaires. A cet effet, le Conseil-exécutif a édicté l'ordonnance du 28 janvier 2009 sur les impôts à la

source (OImS ; RSB 661.711.1). Celle-ci sera mise en conformité avec la loi sur les impôts à la date de son entrée en vigueur, après révision.

Les nouveaux points à régler sont les conditions et la procédure de la taxation ordinaire ultérieure à la demande des personnes visées à l'article 116 (art. 123b) et celles de la taxation ordinaire ultérieure d'office en cas de situation problématique manifeste (art. 123c). En conséquence, les lettres *g* et *h* sont ajoutées à l'énumération.

En outre, une adaptation rédactionnelle est apportée concernant le pouvoir de réglementer : la lettre *b* est mise en conformité avec les dispositions modifiées de l'article 114. La lettre *d* est abrogée, vu que la procédure ordinaire ultérieure de l'article 115 disparaît. Enfin, le renvoi à l'article 124 (entre parenthèses) de la lettre *f* est biffé, car il est d'ores et déjà inapproprié.

7.55 Article 126 (assujettissement)

Cet article règle l'assujettissement à l'impôt sur les gains immobiliers.

Actuellement, le gain tiré de l'aliénation d'un bien-fonds sis dans un autre canton est assujéti à l'impôt dans le canton de Berne lorsque le bien aliéné avait été acheté en remplacement d'un bien-fonds sis dans le canton de Berne et que ce dernier avait différé l'imposition du gain (al. 1, lit. *d* LI). Cela n'est plus autorisé depuis l'arrêt du Tribunal fédéral du 28 septembre 2017 (ATF 2C 70/2017 ; en allemand). La lettre *d* est donc abrogée (voir aussi ch. 6.1 ci-avant).

7.56 Article 136 (imposition)

Cet article règle l'imposition des gains immobiliers ayant bénéficié d'un report de l'impôt.

L'*alinéa 3* dispose actuellement que seul le gain brut dont l'imposition a été différée peut être imposé lorsque l'immeuble de remplacement sis dans un autre canton est vendu. Vu que l'imposition des gains bruts dont l'imposition a été différée n'est plus autorisée depuis l'arrêt du Tribunal fédéral du 28 septembre (ATF 2C 70/2017 ; en allemand), cet alinéa est abrogé.

Inversement, cet arrêt du Tribunal fédéral signifie qu'en cas d'aliénation d'un logement sis dans un autre canton, assortie de l'acquisition simultanée d'un objet de remplacement dans le canton de Berne, le gain dont l'imposition avait été différée dans l'autre canton pourra être imposé dans le canton de Berne lorsque l'objet de remplacement sera vendu. Le droit d'imposer est réglé au *nouvel alinéa 4* (voir aussi ch. 6.1 ci-avant).

7.57 Article 140 (en cas d'aliénation après un report de l'impôt)

Cet article règle le calcul du gain immobilier tiré d'une aliénation subséquente à un report d'imposition.

Alinéa 4, lettre f : aux termes de l'arrêt du Tribunal fédéral du 28 septembre 2017 (ATF 2C 70/2017 ; en allemand), le canton de Berne peut, en cas de vente d'un bien-fonds sis sur son territoire, (co-)imposer le gain immobilier si son imposition avait été différée dans un autre canton. Le gain immobilier imposable est calculé en conséquence : le prix d'acquisition retenu correspond aux frais d'investissement, déduction faite du gain brut dont l'imposition a été différée dans un autre canton (voir aussi ch. 6.1).

Dans la version allemande de la loi, une adaptation rédactionnelle est en outre apportée à la lettre *e* en considération de l'obligation de formulation inclusive. Cette adaptation ne concerne que la version allemande.

7.58 Article 167 (obligations de coopérer)

Adaptation rédactionnelle purement formelle

L'article 167 LI soumet les contribuables à diverses obligations de coopérer en procédure de taxation cantonale et communale. Il contraint notamment les personnes morales et les personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante à conserver pendant dix ans tous les actes et justificatifs relatifs à leur activité.

La LIFD prévoit aussi cette obligation, en précisant que la conservation doit satisfaire aux modalités visées aux articles 957 à 958f CO. Comme l'Intendance cantonale des impôts arrête et perçoit à la fois l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux et communaux, l'obligation de conservation des actes doit répondre aux mêmes normes dans les deux cas. C'est pourquoi le projet aligne l'article 167, alinéa 3 LI sur les règles applicables en matière d'imposition fédérale.

7.59 Article 171 (comptabilité simplifiée)

Adaptation purement rédactionnelle

Voir le commentaire de l'article 33 LI. L'article 171, alinéa 2 LI correspond à l'article 125, alinéa 2 LIFD.

7.60 Article 171 (compte capital propre)

Cet article énumère les pièces qui doivent être jointes à la déclaration d'impôt. Un 3^e alinéa est introduit en raison des nouvelles règles en matière de remboursement de réserves issues d'apports en capital (cf. ch. 7.11 ci-avant). Il précise les obligations que cela entraîne pour les sociétés de capitaux et les coopératives, à savoir que les réserves issues d'apports en capital figurant au bilan commercial doivent être comprises dans le capital propre figurant au bilan.

7.61 Article 174 (taxation à l'aide d'informations émanant de l'étranger et alignement sur les adaptations apportées à la loi sur la remise de l'impôt)

Assistance administrative internationale

L'Intendance cantonale des impôts procède à la taxation sur la base de la déclaration d'impôt et des justificatifs fournis par le contribuable, et compte tenu du résultat de ses investigations. Les informations émanant de l'étranger ont gagné en importance ces dernières années. Jusqu'à présent, les administrations fiscales cantonales devaient faire une demande d'assistance administrative pour en obtenir. Désormais, elles en reçoivent **spontanément** par divers canaux :

- Toute autorité fiscale d'un pays signataire de la Convention concernant l'assistance administrative en matière fiscale doit spontanément fournir des renseignements à l'autorité fiscale d'un autre Etat signataire lorsque ces éléments sont vraisemblablement importants ou qu'ils présentent un intérêt pour elle (« échange spontané de renseignements »).
- De même, les banques doivent communiquer des renseignements sur les comptes en banque et dépôts de titres des contribuables (« échange automatique de renseignements »).
- Enfin, les multinationales fournissent des rapports par pays dans lesquels apparaît, entre autres indicateurs, la répartition mondiale de leur chiffre d'affaires et des impôts dont elles sont redevables (accord EDPP).

Les cantons doivent s'organiser pour pouvoir utiliser ces renseignements le plus efficacement possible. Par souci de transparence, le projet complète la disposition pour signaler l'utilisation de ces renseignements émanant de l'étranger.

Aux termes de l'article 7, alinéa 1 de l'ordonnance fédérale du 23 novembre 2016 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (OAAF ; RSB 651.11⁸⁷), les administrations fiscales cantonales désignent les unités organisationnelles compétentes en matière d'échange spontané de renseignements. L'ordonnance du 18 octobre 1995 sur l'organisation de la Direction des finances (OO FIN ; RSB 152.221.171⁸⁸ [art. 9]) doit donc également être adaptée le moment venu).

7.62 Article 186, alinéa 3 (obligations des débiteurs et des débitrices)

Réforme de l'imposition à la source

Cet article règle les obligations de tout débiteur ou débitrice de prestations imposables.

A l'*alinéa 1*, l'obligation de signaler toute personne taxée en procédure ordinaire ultérieure est abrogée. Les débiteurs ou débitrices des prestations imposables ne sont (d'ores et déjà) pas impliqués dans la procédure de taxation ordinaire ultérieure. Les conditions de la taxation ordinaire ultérieure obligatoire (art. 114a et 123c LI) sont définies par l'Intendance des impôts et c'est à la personne imposée à la source de faire valoir la taxation ordinaire ultérieure sur demande (art. 114b et 123b LI) dans le délai (31 mars de l'année suivante).

L'*alinéa 3* règle la commission que reçoivent les débiteurs et débitrices de prestations imposables pour leur collaboration au prélèvement de l'impôt. Cette commission leur est versée à condition qu'ils respectent les délais de dépôt des relevés d'impôt à la source et de versement des montants d'impôt retenus à la source, c'est-à-dire à la condition qu'ils remplissent leurs obligations de coopération. La LHID règlemente désormais certains aspects de la commission de perception : la commission de perception peut représenter un à deux pour cent du montant total de l'impôt retenu à la source. Celle qui est due pour l'impôt retenu sur des prestations en capital se monte désormais à un pour cent du montant de l'impôt retenu, dans la limite de 50 francs par année civile. La fixation du montant de cette commission reste du ressort du Conseil-exécutif, même si l'article 37, alinéa 3 LHID dispose qu'elle ressortit à l'Intendance des impôts.

7.63 Article 186b (représentation obligatoire)

Réforme de l'imposition à la source

Cet article règle l'obligation de se faire représenter faite aux personnes imposées à la source qui sont domiciliées à l'étranger.

Alinéa 1 : l'Intendance cantonale des impôts peut exiger d'un contribuable domicilié ou dont le siège est à l'étranger de désigner un représentant ou une représentante en Suisse. Il correspond à l'article 136a, alinéa 1 LIFD.

L'*alinéa 2* vise les personnes domiciliées à l'étranger qui demandent une taxation ordinaire ultérieure (art. 123b LI). L'obligation de fournir une adresse de notification faite aux personnes qui ne sont fiscalement ni domiciliées ni en séjour en Suisse est nécessaire, afin de pouvoir notifier

⁸⁷ <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20162380/index.html>

⁸⁸ <https://www.belex.sites.be.ch/frontend/versions/120>

la décision de taxation arrêtée en procédure de taxation ordinaire ultérieure. En vertu du principe de souveraineté, le droit international interdit de notifier des décisions à l'étranger. Etant donné que les quasi-résidents et quasi-résidentes sont taxés en procédure ordinaire ultérieure s'ils en font la demande, la taxation ordinaire ultérieure n'est pas réalisée s'ils ne satisfont pas à leur obligation d'indiquer une adresse de notification en Suisse après qu'un délai complémentaire approprié leur a été accordé. Cette réglementation correspond à l'article 136a, alinéa 2 LIFD.

7.64 Article 187 (décision)

Réforme de l'imposition à la source

Cet article règle le droit de la personne imposée à la source et du débiteur ou de la débitrice de prestations imposables d'obtenir une décision susceptible de recours s'ils contestent l'impôt retenu. Sur le modèle des dispositions de la LIFD et de la LHID, leur droit respectif fait l'objet d'un alinéa spécifique. La date limite pour demander une décision reste le 31 mars de l'année suivante.

7.65 Article 188 (paiement complémentaire et restitution d'impôt)

Réforme de l'imposition à la source

Cet article soumet les débiteurs et débitrices des prestations imposables à l'obligation de verser le complément à l'Intendance des impôts s'ils n'ont pas retenu suffisamment d'impôt à la source et à rembourser la personne imposée à la source s'ils ont retenu trop d'impôt à la source.

Le nouvel *alinéa 3* dispose que le contribuable peut être tenu de verser directement des montants restant dus si l'Intendance des impôts ne peut pas recouvrer ces sommes auprès du débiteur ou de la débitrice de la prestation imposable suite à sa faillite ou autre situation similaire.

7.66 Article 240c (motifs de rejet et d'irrecevabilité des demandes de remise)

Adaptation pour des besoins pratiques

L'article 240c énumère les motifs excluant d'emblée une remise d'impôt.

Aux termes de l'alinéa 1, lettre e, la remise de l'impôt peut être refusée lorsque le contribuable s'abstient de payer ou de mettre de l'argent de côté **à l'échéance de la créance fiscale** alors qu'il en a les moyens. Le projet complète cette disposition sur le modèle de l'article 167a, lettre b LIFD, en ajoutant la lettre h à l'article. Celle-ci dispose que la remise de l'impôt peut être refusée lorsque le contribuable, bien qu'il en ait eu les moyens, n'a pas mis d'argent de côté **à partir de la période fiscale** à laquelle se rapporte sa demande de remise.

Cette proposition de modification aligne les réglementations cantonale et fédérale en la matière. L'alinéa 1, lettre e LI fait simultanément l'objet d'une harmonisation linguistique : en allemand, le terme « Rückstellungen » (provisions au sens du droit commercial), qui ne rend pas le sens de cette disposition, est remplacé par le terme « Rücklagen » (dans le sens de réserves à constituer) alors qu'en français, « mettre de l'argent de côté » est remplacé par « constituer des réserves ».

Ne concerne que la version française

La teneur de la version française de l'alinéa 1, lettre g est également précisée : le terme « un avenir prévisible » est remplacé par « un avenir assez proche ».

7.67 Article 250 (calcul de l'impôt)

Mise en œuvre de la RFFA (sans marge de manœuvre) et de la stratégie fiscale

L'article 250 énonce les principes de calcul des impôts communaux. L'alinéa 2, lettre c est abrogé, car il concerne les sociétés à régime fiscal particulier, lui-même abrogé. L'article fait également l'objet d'une adaptation terminologique, le terme « gains de loterie » étant remplacé par « gains réalisés à des jeux d'argent » (cf. ch. 2.3.2).

Alinéa 3 : actuellement, la quotité de l'impôt est la même pour tous les genres d'impôt. Désormais, une quotité spécifique peut être fixée pour l'impôt sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales, sachant qu'elle peut s'écarter de 20 pour cent au plus de l'autre quotité (cf. explications au ch. 2.1.4).

7.68 Article 251 (commune compétente en matière d'impôt à la source)

Réforme de l'imposition à la source

Cet article définit quelles communes bernoises ont le pouvoir de lever l'impôt.

L'alinéa 1 règle les compétences pour les impôts directs (impôt sur le revenu et sur la fortune, impôt sur le bénéfice et sur le capital) et *l'alinéa 2*, pour l'impôt sur les gains immobiliers.

Un nouvel *alinéa 3* définit désormais la compétence en matière d'impôt à la source. Dans les relations intercantionales, les compétences des cantons sont définies à l'article 38 LHID (compétence territoriale) et à l'article 38a LHID (relations intercantionales) et s'imposent donc aux cantons. Ces règles doivent s'appliquer par analogie dans les relations intracantonales. L'Intendance cantonale des impôts définira en détail les compétences des communes dans ses publications.

Compétence territoriale dans les relations intercantionales

Dans les relations intercantionales, les débiteurs et débitrices de prestations imposables établissent les relevés d'impôt à la source (décomptes) conformément à la législation du canton compétent et verse les montants correspondants au canton compétent. Le canton compétent est en règle générale celui du domicile ou du séjour à la semaine de la personne imposée à la source à la date d'échéance. Dans le cas des personnes qui ne sont ni domiciliées, ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal, le canton compétent est celui du domicile, du séjour, du siège ou de l'administration effective du débiteur ou de la débitrice des prestations imposables. Dans le cas des artistes, des sportifs et sportives et des conférenciers et conférencières, le canton compétent est celui où la personne imposée à la source exerce son activité (art. 38, al. 1 à 3 LHID). Il n'est plus nécessaire de décompter l'impôt avec d'autres cantons.

Toutefois, si les conditions de taxation ordinaire ultérieure sont réunies, le canton compétent selon l'article 38, alinéa 4 LHID dépend de la situation au jour de référence. Le canton compétent est donc celui où la personne imposée à la source résidait à la semaine ou était fiscalement domiciliée ou en séjour à la fin de la période fiscale ou de son assujettissement à l'impôt (art. 38, al. 4 LHID). Si ce lieu change entre la date d'échéance de la prestation imposable (retenue de l'impôt à la source) et la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement à l'impôt (date de référence pour la taxation ordinaire ultérieure), les impôts à la source encaissés sont reversés au canton auquel ressortit la taxation ordinaire ultérieure. Celui-ci procède à la taxation ordinaire

ultérieure et détermine l'impôt dû. Il rembourse le trop-perçu à la personne imposée à la source ou lui réclame le paiement du reste à percevoir.

7.69 Art. T7-1 (disposition transitoire pour les holdings et les sociétés de domicile)

Mise en œuvre de la RFFA (avec marge de manœuvre)

Cette disposition règle les modalités d'imposition dont bénéficient les ex-sociétés à régime fiscal particulier durant une phase transitoire de cinq ans. Ces sociétés peuvent demander à l'Intendance des impôts d'établir par décision les réserves latentes dont elles disposent à la fin de l'imposition selon le régime fiscal particulier et qui n'auraient pas été imposables sous ce régime. Pendant les cinq années qui suivent, les réserves ainsi établies sont imposées séparément à la date de leur réalisation, au taux de 0,5 pour cent pour le calcul de l'impôt simple.

L'imposition selon le régime fiscal particulier cesse à l'entrée en vigueur de la RFFA, le 1^{er} janvier 2020. En cas de réalisation dans les cinq ans (entre 2020 et 2024), les réserves latentes établies par décision peuvent ainsi être imposées séparément.

Marge de manœuvre : les cantons fixent le taux d'imposition. Le taux de 0,5 pour cent apporte aux sociétés concernées la garantie d'une charge fiscale à peu près aussi élevée que sous l'ancienne législation durant tout le détail transitoire (cf. ch. 2.1.3.1).

Si au contraire les actifs réévalués sont amortis, les amortissements correspondants seront pris en compte pour calculer la limitation de la réduction fiscale de l'article 90a.

Ces règles s'appliquent par analogie aux sociétés qui opéraient jusqu'à présent la déduction pour établissement stable (art. 7, al. 2 et art. 79, al. 2 LI).

Complément d'information

Les cantons auraient la possibilité d'instaurer une imposition distincte des réserves latentes réévaluées avant même l'abrogation du régime fiscal particulier, de sorte à pouvoir en faire bénéficier les sociétés qui ont volontairement renoncé à ce régime par anticipation (cf. règles d'entrées en vigueur particulières de l'art. 72z, al. 3 et de art. 78g, al. 1 et 2 LHID). Cela n'était toutefois pas nécessaire dans le canton de Berne : **la pratique** autorise les sociétés qui renoncent (ou ont renoncé) à leur régime spécial avant l'entrée en vigueur de la présente révision (1^{er} janvier 2020) à déclarer leurs réserves latentes en franchise d'impôt. Les réserves latentes ainsi déclarées doivent alors être amorties chaque année au taux applicable aux actifs concernés. La durée d'amortissement est de dix ans pour la plus-value créée par la société elle-même. La pratique bernoise actuelle correspond aux nouvelles règles énoncées à l'article 88a LI, de sorte qu'il était inutile d'instaurer des règles particulières par anticipation.

Etant donné que les dispositions transitoires correspondent à l'article 78g LHID, le présent rapport renvoie aux explications du Conseil fédéral sur ce point.

Commentaire de l'article 78g LHID (message du Conseil fédéral, page 65 s.)

Art. 78g

Cet article règle les conséquences de la fin de l'imposition à titre de société à statut fiscal cantonal pour les entreprises concernées. D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, les cantons

disposent, selon le droit actuel, d'une marge de manœuvre considérable pour aménager la suppression d'un régime fiscal. À des fins de sécurité juridique, il est instauré ici un régime uniforme précisant comment les cantons traiteront fiscalement les réserves latentes existantes et la plus-value créée par le contribuable lui-même lors de leur réalisation en raison de la suppression des régimes fiscaux cantonaux.

L'alinéa 1 dispose que les réserves latentes et la plus-value créée par le contribuable lui-même devront, en cas de réalisation, être imposées séparément dans les cinq ans suivant l'abandon du régime fiscal cantonal, dans la mesure où elles n'auront pas été imposables jusqu'alors. La fin de l'imposition à titre de société à statut fiscal cantonal impliquera que les réserves latentes jusque-là non imposables, y compris la plus-value créée par le contribuable lui-même, seront désormais soumises à l'impôt, mais à un taux distinct afin d'éviter une surimposition. Les revenus de participations ne font pas l'objet de l'imposition au taux distinct; ils sont soumis à l'exonération indirecte au taux ordinaire. Le délai de cinq ans est calculé par rapport à l'entreprise individuelle. Ce fait revêt notamment de l'importance lorsqu'un canton met cette réglementation en vigueur de façon anticipée.

Alinéa 2 : la somme des réserves latentes existantes et de la plus-value créée par le contribuable lui-même sera fixée dans une décision susceptible de recours. Les cinq années suivantes, les réalisations (véritables, comptables ou découlant de la systématique fiscale) seront imposées séparément jusqu'à concurrence de la valeur fixée. Le terme « réalisation » englobe également l'imposition séparée du bénéfice courant des années suivantes et l'imposition, dans le cadre de la première imposition réduite dans la patent box, des dépenses de R&D consenties jusqu'alors. Dans la déclaration fiscale de la dernière période fondée sur l'ancien droit, les entreprises devront déclarer les réserves latentes, y compris la plus-value qu'elles ont elles-mêmes créée. Si l'entreprise ne fait pas état de réserves latentes, il n'y aura pas matière à décision. Tous les bénéfices réalisés ultérieurement seront imposables au taux ordinaire. S'il est fait état de réserves latentes, les autorités de taxation devront les vérifier et les fixer dans une décision. En l'occurrence, l'évaluation des réserves latentes devra se faire selon une méthode agréée. Si un canton introduit déjà cette mesure avant l'abrogation de l'art. 28, al. 2 à 4, et si une entreprise en fait usage, les réserves latentes sont déjà constatées de manière juridiquement contraignante à ce moment-là.

L'alinéa 3 dispose que les amortissements de réserves latentes, y compris de la plus-value créée par le contribuable lui-même, qui auront été déclarés dans le bilan fiscal à la fin de l'imposition fondée sur l'art. 28, al. 2 à 4, seront pris en compte dans le calcul de la limitation de la réduction fiscale visée à l'art. 25b. Cette disposition n'est pertinente que si un canton autorisait déjà une telle déclaration dans le bilan fiscal dans le droit en vigueur.

7.70 Modification de la loi sur les impôts paroissiaux : article 11

Mise en œuvre de la RFFA (sans marge de manœuvre)

Cet article règle les taux applicables pour l'impôt paroissial. Comme l'alinéa 3 fixe celui qui s'applique aux sociétés à régime fiscal particulier, il est abrogé. Les sociétés qui jouissaient du régime fiscal particulier relèvent désormais de la même réglementation que les autres personnes morales. L'impôt paroissial est égal à l'impôt cantonal simple multiplié par la quotité de la paroisse. Les éventuelles réductions fiscales (patent box, super-déduction pour recherche et développement, amortissements de réserves latentes, taux d'imposition spécial des réserves latentes établies par décision) se répercutent ainsi sur l'impôt paroissial exactement comme sur l'impôt cantonal et communal.

Une adaptation terminologique est en outre apportée à l'alinéa 2 : le terme « gains de loterie » est remplacé par « gains réalisés à des jeux d'argent ».

7.71 Modification de la loi sur la péréquation financière et la compensation des charges : article 8

Mise en œuvre de la RFFA (avec marge de manœuvre)

Le rendement fiscal harmonisé est la somme du rendement fiscal ordinaire harmonisé et du rendement de la taxe immobilière harmonisé de la commune. A compter de l'année fiscale 2021, les communes recevront une compensation financière (nouvel art. 2a LI). Cette compensation, qui représente la part communale à l'impôt fédéral direct, est une sorte de « substitut de de rentrée fiscale ». En conséquence, c'est une recette dont il faut tenir compte dans la péréquation financière pour calculer la capacité contributive, plus précisément l'indice de rendement fiscal harmonisé (IRH ; *al.* 1).

Dorénavant, les communes pourront prévoir une quotité d'impôt spécifique pour calculer l'impôt sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales (nouvel al. 3 de l'art. 250 LI). En conséquence, il faudra à l'avenir calculer le rendement fiscal ordinaire harmonisé séparément pour les personnes physiques et pour les personnes morales (*al.* 2, 2a et 3).

7.72 Entrée en vigueur

7.72.1 Dispositions qui entreront en vigueur le 1^{er} janvier 2020

La version envoyée en procédure de consultation prévoyait que toutes les dispositions révisées entreraient en vigueur le 1^{er} janvier 2021. Entre-temps, le Conseil fédéral a décidé que les dispositions de la RFFA entreraient en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Les cantons doivent donc adapter leur législation fiscale d'ici là.

Le législatif fédéral a décidé que les dispositions fiscales de la RFFA s'appliqueraient directement si cette réforme n'est pas en mise œuvre à temps et que le droit cantonal les contredit⁸⁹. Il est donc indiqué de faire entrer en vigueur les modifications concernant la RFFA le 1^{er} janvier 2020.

Dans le cas contraire, la plupart des dispositions fiscales de la RFFA s'appliqueraient directement en vertu du droit fédéral et le Conseil-exécutif devrait édicter les dispositions provisoires nécessaires. Il devrait par exemple définir le taux d'imposition applicable pendant la période de transition aux anciennes entreprises à régime fiscal particulier (années 2020 à 2024) ainsi que la part des communes à l'augmentation de la part à l'impôt fédéral direct.

Dans le cadre de la présente révision, les dispositions suivantes doivent entrer en vigueur rétroactivement au 1^{er} janvier 2020 :

- Le taux de 0,5 pour cent pour l'impôt simple sur le bénéfice des anciennes sociétés à régime particulier pendant les cinq années de transition (de 2020 à 2024)
- La déduction supplémentaire pour recherche et développement de 50 pour cent

⁸⁹ L'art. 72z LHID prévoit que :

¹ Les cantons adaptent leur législation au moment de l'entrée en vigueur finale de la modification du 28 septembre 2018 aux articles modifiés suivants : art. 7, al. 1, 3^e et 4^e phrases ; art. 7a, al. 1, lit. b ; 7b ; art. 8, al. 2quiquies ; art. 8a ; art. 10a ; art. 14, al. 3, 2^e phrase ; art. 24, al. 3bis, 1^{re} phrase et al. 3quater, 2^e phrase ; art. 24a à 24d ; art. 25a ; art. 25abis ; art. 25b ; art. 28, al. 2 à 5 ; art. 29, al. 2, lit. b et al. 3 ; art. 78g.

² A partir de ce moment, les dispositions énumérées à l'al. 1 s'appliqueront directement si elles sont en contradiction avec le droit fiscal cantonal. Dans ce cas, le gouvernement cantonal édictera les dispositions provisoires qui s'imposent.

- La part des communes à l'augmentation de la part à l'impôt fédéral direct, fixée à un tiers, et les modalités de répartition horizontale entre les communes
- La réduction du taux d'imposition du capital à 0,05 pour mille, contre 0,3 pour mille

Fixer l'entrée en vigueur de ces dispositions au 1^{er} janvier 2020 évite au Conseil-exécutif d'avoir à édicter une ordonnance. Cette rétroactivité est légale, car elle est avantageuse, d'intérêt public et ne donne lieu à aucune inégalité juridique choquante.

Les autres modifications de mise en œuvre du droit fédéral doivent elles aussi entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2020 :

- La loi fédérale sur les jeux d'argent est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019. Ses dispositions fiscales s'appliquent dans le canton de Berne en vertu du droit fédéral.
- La loi fédérale sur l'énergie entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Ses dispositions fiscales s'appliqueront dès cette date-là en vertu du droit fédéral.

Cela n'a aucun sens de fixer leur entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2021.

Cela vaut également pour les modifications qui ne font que clarifier la pratique en vigueur. Ici non plus, il n'y aucune raison de fixer leur entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2021.

La plupart des dispositions concernées par la présente révision entreront donc en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Etant donné que la délibération parlementaire finale aura lieu lors de la session de mars 2020, elles devront entrer en vigueur rétroactivement. Leur rétroactivité sera acquise soit dès que toute possibilité de référendum aura été écartée, soit après que le projet aura été adopté à l'occasion de la votation. Si le projet est rejeté, les dispositions n'entreront pas en vigueur. Dans ce cas, les nouvelles règles seront immédiatement applicables (ou continueront à l'être) en vertu du droit fédéral, et le Conseil-exécutif devra édicter les dispositions (provisoires) nécessaires.

7.72.2 Dispositions qui entreront en vigueur le 1^{er} janvier 2021

Comme prévu à la base, les dispositions suivantes entreront en vigueur le 1^{er} janvier 2021 :

- Les dispositions concernant **l'imposition à la source du revenu du travail**. La loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2021. Au niveau cantonal, elle ne peut donc pas être mise en œuvre plus tôt.
- **L'augmentation de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers** : si les dispositions en question entrent en vigueur rétroactivement, les taxations portant sur une période d'assujettissement fiscal inférieure à une année devront être suspendues pendant l'année fiscale 2020 jusqu'à ce qu'il soit sûr qu'aucun référendum ne sera saisi et que cette disposition ne sera pas rejetée. Il faut donc renoncer à faire entrer en vigueur rétroactivement cette disposition.
- **L'admission d'une quotité d'impôt différente pour les personnes morales** : en pratique, toute rétroactivité est exclue en l'espèce, car la quotité d'impôt (cantonale ou communale) est toujours fixée une année avant son application. Une quotité d'impôt propre aux personnes morales ne pourra donc être déterminée que lors de la session parlementaire de novembre 2020, pour 2021.

8 Conséquences financières

8.1 Vue d'ensemble

Le tableau ci-dessous récapitule les conséquences des mesures prévues (révision 2021 de la loi sur les impôts et baisse des quotités d'impôt pour les personnes physiques et pour les personnes morales en 2021 et 2022) sur les finances du canton, des communes et des paroisses.

Vue d'ensemble (en mio de CHF)

Dès 2020

Mesure	Canton	Communes	Paroisses
Révision 2021 de la loi sur les impôts			
Abrogation des régimes fiscaux particuliers	---	---	---
Hausse de la part cantonale à l'impôt fédéral direct (21,2%)	+43,9	+22,2	+2,9
Augmentation de la déduction pour recherche et développement (R + D) / patent box	-52,0	-26,3	-3,5
Réduction du taux d'imposition du capital des entreprises	-6,9	-3,5	-0,5
Total 2020	-15,0	-7,6	-1,1
Coût net dès 2020	-15,0	-7,6	-1,1

Dès 2021

Mesure	Canton	Communes	Paroisses
Révision 2021 de la loi sur les impôts			
Augmentation de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers	-3,2	-1,6	-0,2
Baisse de la quotité d'impôt cantonale (3,06) par le Grand Conseil			
Baisse à 3,0376 de la quotité d'impôt cantonale pour les personnes physiques	-30,0	0,0	0,0
Baisse à 2,82 de la quotité d'impôt cantonale pour les personnes morales	-40,8	0,0	0,0
Total 2021	-74,0	-1,6	-0,2
Report de 2020	-15,0	-7,6	-1,1
Coût net dès 2021	-89,0	-9,2	-1,3

Dès 2022

Mesure	Canton	Communes	Paroisses
Motion 171-2018			
Révision de la loi sur l'imposition des véhicules routiers (LIV)	+40,0	0,0	0,0
Baisse à 3,0 de la quotité d'impôt cantonale pour les personnes physiques	-40,0	0,0	0,0
Total 2022	0,0	0,0	0,0
Report de 2020	-15,0	-7,6	-1,1
Report de 2021	-74,0	-1,6	-0,2
Coût net dès 2022	-89,0	-9,2	-1,3

8.2 Abrogation des régimes fiscaux particuliers

Il est impossible de dire avec certitude si l'abrogation des régimes fiscaux particuliers augmentera ou diminuera les rentrées fiscales au bout du compte. Les bénéfices des sociétés qui jouissaient de ces régimes fiscaux particuliers cantonaux seront désormais imposés au taux ordinaire, ce qui augmentera fortement leur impôt (impôt maximum de 21,64% contre 8% à 12% actuellement, soit près du double). Il est probable que cela poussera de nombreuses sociétés à déplacer leurs activités à l'étranger ou dans un canton où la fiscalité est plus avantageuse. Le Conseil-exécutif pense que les différents effets opposés s'équilibreront à peu près.

Les sociétés au bénéfice du régime fiscal particulier dégagent près de 7,9 millions de francs par année de rentrées fiscales pour le canton (chiffres de l'année fiscale 2016). A cela s'ajoute la part à l'impôt fédéral direct, qui s'élève à 12 millions de francs par année environ, ce qui donne un total de 19,9 millions de francs. Ce chiffre ne comprend pas les rentrées fiscales dégagées par les sous-traitants de ces sociétés ni par les personnes domiciliées dans le canton de Berne qui travaillent pour ces sociétés.

Récapitulatif relatif aux sociétés à régime fiscal particulier dans le canton de Berne en 2016

Type de société	Nombre (2016)	Bénéfice assujetti à l'IFD	Produit de l'IFD (100%)	Part fédérale à l'IFD (83%)	Part cantonale à l'IFD (17%)	Produit de l'impôt cantonal	Rentrées fiscales totales du canton
Holdings	1197	5318	25,1	20,8	4,3	3,7	8,0
Sociétés de domicile	56	247	17,6	14,6	3,0	0,9	3,9
Sociétés mixtes	46	375	27,7	23,0	4,7	3,3	8,0
TOTAL (en mio de CHF)	1299	5940	70,4	58,4	12,0	7,9	19,9

Il est difficile de prévoir comment les sociétés bernoises à régime fiscal particulier vont réagir. Si au moins la moitié d'entre elles maintiennent leurs activités dans le canton de Berne, les deux

principaux effets (augmentation des rentrées fiscales en raison de la hausse du taux d'imposition et baisse des rentrées fiscales en raison du déplacement des activités à l'étranger ou dans un autre canton) s'équilibreront à peu près. Le relèvement de la part à l'impôt fédéral direct à 21,2%, contre 17% augmentera alors quelque peu les rentrées fiscales, tandis que les suppressions d'emploi et la diminution des contrats de sous-traitance dans le canton de Berne les réduiront. Il est impossible de prévoir l'évolution à long terme⁹⁰.

8.3 Déduction majorée pour recherche et développement / patent box

Le manque à gagner imputable à la déduction majorée pour recherche et développement (R+D) / patent box est la moyenne (10%) d'une estimation approximative : la Direction des finances pense en effet que le produit de l'impôt sur le bénéfice reculera de 5 à 15 pour cent par rapport à aujourd'hui. Il faut noter sur ce point que les sociétés ne pourront bénéficier de ces nouvelles déductions à plein qu'après avoir ajusté divers aspects de leur comportement. En s'approchant d'une utilisation optimale de ces déductions, elles augmenteront leur bénéfice, de sorte que les effets statiques devraient se compenser partiellement, voire s'équilibrer parfaitement.

Le Conseil fédéral a commenté les effets dynamiques de la RFFA au chapitre 3.1.5 de son message : alors que les effets statiques de la réforme sont pour la plupart chiffrables avec une grande précision, les effets dynamiques sont fonction de nombreux impondérables, dont il faut tenir compte par la « méthode de variation des constantes ». Le Conseil fédéral estime qu'en prenant des valeurs moyennes pour les paramètres, la RFFA augmentera les rentrées fiscales de tous les échelons de l'Etat par rapport au statu quo. Malgré ces estimations favorables, il reste un problème de financement transitoire, car les effets statiques causeront un manque à gagner dès l'entrée en vigueur de la réforme, alors que les effets dynamiques ne dégageront des rentrées supplémentaires que progressivement, sur plusieurs années.

8.4 Augmentation de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers (motion 050-2017)

Le manque à gagner qui résultera de la baisse de l'impôt sur les personnes physiques demandée par la motion 050-2017 doit être équivalent à l'augmentation des rentrées fiscales que dégagera l'évaluation générale (EG 2020). A l'aune de l'augmentation du produit de l'impôt cantonal sur la fortune, la baisse de l'impôt cantonal sur les personnes physiques (déduction pour frais de garde des enfants et baisse de la quotité d'impôt pour les PP) peut représenter 33,2 millions de francs (canton). Seule l'augmentation de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers, représentant 3,2 millions de francs (canton), peut être mise en œuvre dans le cadre de la révision 2021 de la loi sur les impôts.

Du côté des communes et des paroisses, la baisse de l'impôt due à l'augmentation de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers est de 1,6 million de francs pour les communes et de 0,2 million de francs pour les paroisses. L'évaluation générale 2020 entraînera une hausse du produit de l'impôt sur la fortune et du produit de la taxe immobilière pour les communes. Ces recettes supplémentaires, d'un total de 81,8 millions de francs, ne seront donc imputées qu'à raison de 1,6 million de francs en raison de la baisse de l'impôt sur les personnes physiques.

⁹⁰ Les effets sur la péréquation financière nationale n'ont pas non plus été établis pour le moment. Sur les moyen et long termes, une perte de substance fiscale dans le canton de Berne pourrait se traduire par une compensation financière plus élevée dans le cadre de la RPT.

Recettes supplémentaires dégagées par l'EG 2020

Rentrées fiscales (en mio CHF)	Canton	Communes	Paroisses
Impôt sur la fortune	33,6	17,8	2,1
Taxe immobilière	---	64	---
Total	33,6	81,8	2,1

Complément d'information : le conseil communal de la ville de Berne et un particulier ont formé recours auprès du Tribunal fédéral contre le décret sur l'évaluation générale des immeubles non agricoles et des forces hydrauliques. Ils estiment que la médiane cible fixée à 70 pour cent de la valeur vénale est contraire à la jurisprudence du Tribunal fédéral. Le Tribunal fédéral a admis le recours du particulier par arrêt du 9 août 2019 (publié le 23 août 2019)⁹¹. Dans cet arrêt, il ne s'est toutefois pas prononcé sur la légalité d'une médiane cible de 70 pour cent de la valeur vénale. Les conséquences de cet arrêt ne sont pas encore établies. Si la médiane cible était fixée à 77 pour cent, l'augmentation des rentrées fiscales cantonales et communales serait plus importante. Cela permettrait de baisser davantage la quotité d'impôt cantonale pour les personnes physiques.

Recettes supplémentaires dégagées par l'EG 2020 (médiane à 77% selon rapport du Conseil-exécutif relatif à l'EG 2020)

Rentrées fiscales (en mio CHF)	Canton	Communes	Paroisses
Impôt sur la fortune	48,2	25,5	3,0
Taxe immobilière	---	90	---
Total	48,2	115,5	3,0

8.5 Baisse de la quotité d'impôt cantonale (en dehors de la révision 2021 de la loi sur les impôts)

8.5.1 Baisse de l'impôt sur les personnes physiques en 2021 (motion 050-2017)

La motion 050-2017 est mise en œuvre avec effet en 2021 en augmentant la déduction pour les frais de garde des enfants par des tiers (ch. 8.4) mais aussi en baissant la quotité d'impôt cantonale pour les personnes physiques, pour un montant de 30 millions de francs. Les communes ne sont pas touchées par cette seconde mesure.

Le Grand Conseil fixe chaque année la quotité d'impôt au moment d'arrêter le budget. La décision concernant la baisse de la quotité d'impôt cantonale pour les personnes physiques devrait être prise pendant la session de novembre 2020.

8.5.2 Baisse de l'impôt sur les personnes morales en 2021

La quotité cantonale servant au calcul de l'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales doit être réduite à compter de 2021 pour un montant de 40,8 millions de francs.

⁹¹ Arrêt 2C_463/2017 du 9 août 2019 : https://www.bger.ch/ext/eurospider/live/de/php/aza/http/index.php?highlight_docid=aza%3A%2F%2F09-08-2019-2C_463-2017&lang=de&zoom=&type=show_document (en allemand)

La décision concernant la baisse de l'impôt sur les personnes morales devrait elle aussi être prise par le Grand Conseil lors de la session de novembre 2020, lorsqu'il déterminera le budget.

8.5.3 Baisse de l'impôt sur les personnes physiques en 2022 (motion 171-2018)

La motion 171-2018, qui a été adoptée, vise une baisse de l'impôt sur le revenu, compensée par une augmentation de l'impôt sur les véhicules routiers de 40 millions de francs. Cette deuxième baisse de la quotité d'impôt pour les personnes physiques doit s'accompagner d'une révision simultanée de la loi sur l'imposition des véhicules routiers (LIV, RBS 761.611). Cette motion a pour objectif la révision de l'impôt sur les véhicules routiers dans une perspective écologique, qui entraînerait des recettes supplémentaires d'environ 40 millions de francs. Celles-ci seront utilisées pour baisser l'impôt sur les personnes physiques.

Cette mesure a un effet neutre sur le budget cantonal. Selon le montant du revenu et de la fortune, une partie de la population ne bénéficiera d'aucun allègement fiscal, mais d'une restructuration de leur charge fiscale : les propriétaires d'un véhicule qui sera davantage taxé selon les critères fixés bénéficieront certes d'une réduction proportionnelle de l'impôt sur le revenu et la fortune (résultant de la baisse de la quotité d'impôt), mais leur véhicule sera davantage taxé.

La décision concernant la baisse de l'impôt sur les personnes physiques grâce à la réduction de la quotité d'impôt devrait être prise par le Grand Conseil lors de la session de novembre 2021. La révision de la LIV devrait pouvoir être présentée au Grand Conseil fin 2020 et début 2021.

9 Appréciation en termes de politique budgétaire

9.1 Canton

Les mesures proposées (révision 2021 de la loi sur les impôts et baisse des quotités d'impôt pour les personnes physiques et les personnes morales en 2021 et 2022) diminueront les rentrées fiscales du canton de 15 millions de francs net en 2020, puis de 90 millions de francs net chaque année à partir de 2021. Le plan intégré « mission-financement » 2021-2023 que le Conseil-exécutif a adopté le 23 août 2019 tient compte de ces pertes fiscales, à l'exception de celles que généreront les nouvelles baisses de l'impôt sur les personnes morales à compter de 2021, qui représentent 41 millions de francs.

Ce qui est encore flou à l'heure actuelle, c'est le montant des pertes fiscales que la mise en œuvre de la révision fiscale 2021 générera durant l'exercice budgétaire 2020. Le budget 2020 tient compte des 44 millions de francs d'augmentation de la part à l'impôt fédéral direct à partir de 2020, connus de longue date. En revanche, la version du projet de révision fiscale 2021 envoyée en procédure de consultation, arrêtée le 4 avril 2019, ne tenait pas encore compte de la décision du Conseil fédéral relative à l'entrée en vigueur de la RFFA, puisque celle-ci n'a été prise que plus tard, à savoir le 14 juin 2019. Suite à cette décision, les mesures que la révision fiscale 2021 prévoit pour les personnes morales agiront dès 2020, et non pas à partir de 2021. Elles représentent un manque à gagner de 59 millions de francs par an, dont le budget 2020 ne tient pas encore compte. Comme la révision 2021 de la loi sur les impôts entrera rétroactivement en vigueur au 1^{er} janvier 2020 (la seconde lecture du projet aura lieu lors de la session de mars 2020) et que les entreprises auront besoin de quelque temps pour étudier l'application des nouveaux instruments (notamment la patent box), le Conseil-exécutif estime toutefois que les pertes fiscales en 2020 seront bien moindres que les 59 millions de francs qui ont été estimés pour les années 2021 et suivantes.

Pour ce qui est des capacités de financement des mesures fiscales proposées, les perspectives financières sont plutôt favorables, surtout dans les années 2020 et 2021. Selon le budget 2020 et le plan intégré « mission-financement » 2021-2023 que le Conseil-exécutif a adopté le 23 août 2019, le compte de résultat sera bénéficiaire chaque année. En revanche, le Conseil-exécutif a dû s'accommoder d'un solde de financement négatif dans les années de planification 2022 et 2023 en raison de la forte hausse du besoin en investissements à partir de ce moment-là et du fait que la création d'un fonds (Fonds de financement des projets d'investissement stratégiques) n'a pas été prise en compte dans le chiffrage jusque-là. Sans ce fonds proposé par le Conseil-exécutif ou si le solde du compte de résultat ne s'améliore pas nettement, le Conseil-exécutif pense que le canton ne pourra pas autofinancer les projets d'investissement prévus sans accepter de creuser l'endettement.

En conséquence, si le Grand Conseil rejette le projet de loi instaurant le Fonds de financement de projets d'investissement stratégiques lors de sa session d'automne 2019 ou que les finances se dégradent considérablement dans les prochains mois par rapport à ce que prévoient le budget 2020 et le plan intégré « mission-financement » 2021-2023, le Conseil-exécutif se verra contraint, lors du processus de planification à venir, de dégager une marge de manœuvre financière pour financer les baisses d'impôt prévues, en particulier au vu des soldes de financements négatifs des années 2022 et 2023.

9.2 Communes

A partir de 2020, la révision 2021 de la loi sur les impôts creusera les rentrées fiscales communales de moins de 10 millions francs par année, dont 7,6 millions résultent des mesures de la RFFA et 1,6 million, de l'augmentation de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers (cf. ch. 8.1). Comparées à ce qui était prévu dans le projet mis en consultation, les pertes fiscales communales sont moins importantes que prévu ; 15 millions de francs ont pu être économisés en renonçant à l'augmentation de la déduction pour assurance. A ces 9,2 millions de pertes fiscales restantes font face les recettes supplémentaires dues à l'évaluation générale, qui s'élèvent à environ 82 millions de francs. Le poids de la révision 2021 de la loi sur les impôts sur le budget des communes est donc supportable.

Remarque : les montants indiqués au chiffre 8.1 correspondent aux pertes fiscales de l'année fiscale considérée. Lors de l'établissement de leur budget, les communes doivent tenir compte du fait que les changements en matière de flux de paiements n'interviennent que l'année suivante. A ce moment-là, elles seront confrontées à un double effet, en raison de la répercussion simultanée des décomptes finals et de la baisse des tranches d'impôt.

9.3 Paroisses

La révision 2021 de la loi sur les impôts se traduira par un recul des rentrées fiscales paroissiales d'environ 1,3 million de francs par année (cf. vue d'ensemble au ch. 8.1). Comme pour les communes, il est imputable à la mise en œuvre des mesures de la RFFA et à l'augmentation de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers.

10 Répercussions sur le personnel et l'organisation

La présente révision augmentera vraisemblablement un peu le travail de perception de l'impôt à la source. En effet, l'Intendance des impôts estime que le nombre de taxations ordinaires ultérieures progressera de 75 pour cent, ce qui nécessitera du personnel supplémentaire. En contrepartie, il y aura un peu moins de travail suite à la disparition de la correction d'imposition.

Il est encore trop tôt pour chiffrer les incidences précises avec exactitude. Elles dépendront notamment des modalités de calcul de l'impôt à la source (période fiscale d'un mois ou d'une année) qui doivent encore être arrêtées, mais aussi de la hausse du nombre de relevés d'impôt à la source qui seront établis en ligne. Nous pensons qu'elle sera significative étant donné que les débiteurs et débitrices de prestations imposables devront à terme envoyer leurs relevés d'impôt à la source directement au canton de domicile. La solution technique mise en place en la matière sera également décisive (p. ex. développement de la taxation automatisée et suppression des décisions mensuelles).

11 Répercussions sur les communes

Les répercussions financières sont exposées au chiffre 8.1. Il n'y en aura pas d'autres pour les communes, puisqu'à partir de 2020, l'Intendance des impôts s'occupera (de nouveau) des tâches d'imposition à la source dont se chargent aujourd'hui encore les villes de Berne, de Bienne et de Thoun.

12 Répercussions sur l'économie

L'objectif premier de la présente révision est de mettre en œuvre la RFFA en exploitant au maximum les outils dont disposent les cantons. En plus de cet objectif, elle prévoit une réduction modérée de l'impôt sur les personnes morales en baissant la quotité d'impôt cantonale. Une baisse supplémentaire de l'impôt sur les personnes morales devra être examinée à l'occasion de la prochaine révision de la loi sur les impôts ou lorsqu'il s'agira de fixer la quotité d'impôt pour 2021 et les années qui suivent, afin que le canton de Berne puisse rester un site d'implantation compétitif. L'abrogation du régime fiscal particulier se traduira par une charge fiscale nettement plus élevée pour les sociétés qui en bénéficiaient. Dans le canton de Berne, la charge fiscale des personnes morales est généralement très élevée par rapport aux autres cantons. Elle sera a priori supérieure de huit pour cent à la moyenne suisse si les autres cantons mettent en œuvre leur projet de baisse du taux d'imposition (cf. ch. 2.1.2).

La manière dont évoluera globalement l'économie bernoise dépendra essentiellement de la manière dont les entreprises bernoises réagiront à ces changements.

13 Résultat de la procédure de consultation

Ce projet de loi était en procédure de consultation du 4 avril au 21 juin 2019⁹². Près de 60 prises de position ont été remises dans ce cadre.

Voici l'image qui s'en dégage.

13.1 Remarques d'ordre général

Certains partis sont critiques.

L'UDC considère que cette révision fiscale ne peut être qu'une première étape vers l'optimisation du cadre fiscal cantonal et qu'elle doit être suivie d'autres mesures.

Pour le **PLR**, c'est un projet a minima. Il lui paraît surprenant et préoccupant que le Conseil-exécutif chamboule sa propre stratégie fiscale sans même avoir analysé la votation populaire

⁹² [Communiqué de presse du 4 avril 2019](#)

de novembre passé. Il estime qu'il serait possible de tirer maintenant les leçons du rejet du projet et de mettre tout en œuvre pour trouver une solution politique de compromis dans l'intérêt de l'économie cantonale.

Si le **PBD** est globalement d'accord avec le projet, il déplore que la baisse de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales en ait été retirée et qu'il ne prévoie pas d'alléger la fiscalité des personnes physiques au moyen d'une adaptation des barèmes d'imposition.

Comme dans leur prise de position sur la révision fiscale 2019, les **Vert'libéraux** préconisent une baisse des taux d'imposition des personnes morales, de sorte à positionner leur fiscalité dans la moyenne suisse. A plus long terme, ils plaident en faveur d'un réexamen des tâches publiques et d'une baisse de la fiscalité des personnes physiques. Ils estiment que l'augmentation de l'impôt sur les véhicules routiers constitue un moyen de financement idéal et soutenu par le parlement.

L'UDF n'a pas souhaité s'exprimer à cette occasion ; elle fera entendre sa voix lors des débats parlementaires.

Les **Verts** demandent le renvoi de la révision 2021 de la loi sur les impôts, afin qu'elle soit complétée par un financement dégagé par la révision à visée écologique de la loi sur l'impôt sur les véhicules routiers, d'un montant au moins équivalent aux pertes fiscales. Ils demandent en outre que le Conseil-exécutif agisse en faveur d'une harmonisation nationale de la fiscalité des entreprises.

Le **PS** souhaite que le bien des citoyens et citoyennes soit placé au cœur du projet. Il réclame donc l'abandon de toute baisse de l'impôt sur le bénéfice et appelle le Conseil-exécutif à agir en faveur d'une harmonisation nationale de l'impôt sur les sociétés.

Les **communes** saluent la possibilité de fixer une quotité d'impôt distincte pour l'impôt des personnes morales, sachant que certaines souhaitent que seule une quotité plus élevée soit admise. Cependant, les communes critiquent la révision en ce qu'elle réduit leurs rentrées fiscales. Elles considèrent que le fait d'affecter les rentrées fiscales supplémentaires que dégagera l'évaluation générale à des baisses d'impôt porte atteinte à leur autonomie financière. En outre, une partie d'entre elles se disent déçues par le dialogue avec le canton et souhaitent être plus étroitement associées aux prochains travaux.

Les **associations économiques** sont favorables à l'exploitation maximale des mesures de la RFFA, tout en regrettant que le projet ne prévoie pas de baisse de la fiscalité des entreprises par le biais d'une adaptation des barèmes d'imposition. Il est inacceptable à leurs yeux que le canton de Berne recule à la dernière place dans le classement intercantonal.

13.2 Exploitation maximale des mesures de la RFFA (diminution du taux d'imposition du capital comprise)

Le Conseil-exécutif souhaite aménager les nouvelles mesures de substitution, de sorte qu'elles soient le plus efficaces possible. La majorité des avis exprimés en procédure de consultation y est favorable.

L'UDC, le **PLR**, le **PBD** et les **Vert'libéraux** ainsi que les associations économiques **UCI**, **Fiduciaire Suisse** et **EXPERTsuisse** soutiennent cette volonté, tout comme **Employés Berne**, **La Mobilière**, **Fokus Bern** et les communes de **Langenthal**, **Münsingen**, **Thoune**, **Steffisbourg**

et **Interlaken**. De même, l'**Association bernoise des intendants et intendantes des impôts** défend l'exploitation maximale des mesures de la RFFA.

Le **PEV**, le **PS**, les **Verts** et l'**APEB**, les communes de **Berne**, **Bienne**, **Berthoud**, **Köniz**, **Saint-Imier** et **Courtelary**, ainsi que l'association **Jura bernois.Bienne** réclament certaines restrictions.

Le **PEV** souhaite que la réduction maximale soit abaissée à 50 pour cent (au lieu de 70%). Inversement, il propose que 70 pour cent des dividendes soient imposés (au lieu de 50%). Il demande que la phase transitoire pour les actuelles sociétés à régime fiscal particulier soit réduite à deux ans et que le taux spécial applicable soit supérieur à 0,5 pour cent. Le **PS** aimerait que seule la super-déduction pour recherche et développement soit instaurée. Les **Verts** préconisent l'aménagement a minima des mesures de substitution.

L'**Association du personnel de l'Etat de Berne** et plusieurs **communes** souhaitent que l'aménagement des mesures de substitution n'ait aucune incidence sur les coûts. **Berne**, **Bienne** et **St-Imier** proposent à cet effet de relever à 70 pour cent la part imposable des dividendes. **Bienne** suggère en plus de ne pas baisser le taux d'imposition du capital et souhaite que le projet garantisse l'impossibilité de cumuler les mesures de substitution de la RFFA avec des allègements fiscaux accordés en vertu de l'article 84 de la loi sur les impôts. Les **Verts** et **Berne** partagent ce point de vue. **Berne** réclame en outre toute une série de restrictions supplémentaires : abandon de la super-déduction pour recherche et développement ; allègement avec patent box et réduction fiscale maximale abaissés à 50 pour cent chacun (contre 90% pour le premier et 70% pour la seconde). Berne justifie ses propositions au motif qu'il sera nécessaire de baisser l'impôt sur le bénéfice à moyen terme, ce que la politique financière ne permettra pas si les mesures de substitution ont déjà été exploitées au maximum. Les communes de **Berthoud** et **Köniz** avancent en substance les mêmes arguments, en signalant qu'une mise en œuvre modérée permettrait de collecter de premières expériences. Ces prises de position ont toutes un point commun : la crainte qu'il soit impossible de revenir sur les baisses d'impôt une fois qu'elles auront été accordées.

Conclusion du Conseil-exécutif

Sur l'ensemble des prises de position remises, une majorité soutient l'exploitation maximale des mesures de la RFFA. Le Conseil-exécutif maintient donc cette proposition.

13.3 Aménagement de la part communale à l'augmentation de la part à l'impôt fédéral direct

La compensation financière fédérale a pour but de dédommager les cantons de la baisse du produit de l'impôt sur le bénéfice. Comme cette baisse affecte les communes proportionnellement au produit de l'impôt sur le bénéfice qu'elles encaissent, la compensation fédérale doit être redistribuée tant verticalement (du canton vers les communes) qu'horizontalement (répartition entre les communes) en fonction du montant du produit de cet impôt, calculé en moyenne de cinq années précédentes (années civiles n-6 à n-2).

Pour ce qui concerne la **redistribution verticale**, cela revient à reverser un tiers de la compensation fédérale aux communes, sachant que les **Vert'libéraux** proposent de ne rien reverser aux paroisses. Les communes ne sont pas toutes d'accord avec ces modalités de redistribution verticale.

- L'**Association des Communes Bernoises**, l'**Association bernoise des intendants et intendantes des impôts**, les **Cadres des communes bernoises**, les communes d'**Ittigen**,

Worb, Münsingen, Muri, Steffisbourg et Interlaken ainsi que les **Eglises réformées Bern-Jura-Soleure** y sont favorables. Elles estiment que cette proposition de redistribution aux communes (et aux paroisses) est adaptée et renoncent à réclamer une part plus importante.

- Par contre, les communes de **Berne, Bienne, Köniz, Berthoud, Saint-Imier, Langenthal**, et **Courtelary** demandent que 50 pour cent de la compensation fédérale soient redistribués aux communes. De même, les **Eglises catholiques nationales** romaine et chrétienne, ainsi que **Jura bernois.Bienne** souhaitent que la part des communes soit plus importante. Cette revendication ne s'appuie sur aucun argument objectif.

Conclusion du Conseil-exécutif quant à la redistribution verticale

Une majorité des avis soutient la proposition gouvernementale. Les modalités proposées tiennent correctement compte du degré auquel sont affectés le canton, ainsi que les communes et les paroisses, aussi bien dans leur ensemble qu'individuellement. Le Conseil-exécutif souhaite donc maintenir ces modalités.

Pour ce qui est de la **répartition horizontale**, les communes demandent la mise à l'étude des autres modalités envisageables suivantes :

- Plusieurs proposent de tenir compte de la **part du produit de l'impôt sur le bénéfice dans les rentrées fiscales totales** de chaque commune, sans toutefois préciser comment. La commune d'**Ittigen** signale même que les communes sont toutes affectées à des degrés très divers, selon la part que l'impôt des PM représente dans leurs rentrées fiscales totales. Elle indique qu'une commune pourrait tout à fait supporter un recul d'environ 2 à 3 pour cent de ses rentrées fiscales totales (PM et PP) sans bénéficier de compensation, ce qui permettrait de redistribuer davantage aux communes plus lourdement touchées. Elle défend une solution prévoyant un montant de base, associé à des modalités de répartition à composante sociale.
- L'**UDC** et l'**Association des Communes Bernoises** veulent que la part des communes à la compensation fédérale soit fixée en fonction du **rendement fiscal harmonisé des personnes morales** dans les communes.
- Il est en outre proposé de tenir compte des impôts sur le bénéfice « **facturés** » et non « encaissés ».
- La commune d'**Ittigen** critique le projet de répartition via NESKO. Elle estime que cette répartition est logique d'un point de vue technique, mais qu'elle nivellera encore les disparités, ce qui se soldera par un double inconvénient en termes financiers. Elle s'y oppose donc.
- Enfin, il est reproché au modèle proposé de créer une **double peine** : les mesures de la RFFA diminuent le produit de l'impôt sur le bénéfice des communes et c'est cela même qui leur vaut une moindre compensation.

Conclusion du Conseil-exécutif

Lors de la procédure de consultation, le souhait a été exprimé que d'autres modèles de répartition horizontale soient mis à l'étude. Ceux-ci sont présentés et brièvement évalués à la fin du chapitre 2.1.3.7.2. Les différents modèles ont été comparés et débattus lors de deux séances avec des représentants des communes, qui ont eu lieu les 30 juillet et 12 août 2019 (discussion

sur les impôts entre le canton et les communes). A cette occasion, tous on convenu que les communes qui sont fortement tributaires du produit de l'impôt sur les personnes morales sont tout particulièrement touchées par cette révision. En conséquence, il paraît justifié que la part des communes soit également fixée en tentant convenablement compte de la part que le produit de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital de chaque commune représente dans ses rentrées fiscales totales. La répartition doit donc se faire en fonction de deux facteurs : le montant du produit de l'impôt sur le bénéfice et la part de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital de chaque commune dans ses rentrées fiscales totales.

13.4 Instauration d'une quotité distincte pour l'impôt sur les personnes morales

A l'occasion de la révision 2019 de la loi sur les impôts, les communes avaient indiqué qu'elles souhaitent avoir plus de souplesse pour fixer leur quotité d'impôt. Définir une quotité spécifique au calcul de l'impôt sur les personnes morales leur permettrait de compenser un recul de leurs rentrées fiscales dû à une révision de la loi (adaptation des barèmes d'imposition, nouvelles déductions) en augmentant la quotité d'impôt communale correspondante. De la même manière, deux quotités d'impôt cantonales distinctes permettraient d'alléger la fiscalité des personnes morales par ce biais, sans grever les finances communales.

Cette proposition recueille une large adhésion. Elle est soutenue par l'**UDC** et les associations économiques **UCI**, **Fiduciaire Suisse** et **EXPERTsuisse**. De même, l'**Association des Communes Bernoises**, l'**Association bernoise des intendants et intendantes des impôts**, les **Cadres des communes bernoises**, les communes de **Worb**, **Berne**, **Berthoud**, **Langenthal**, **Muri**, **Steffisbourg**, **Interlaken** et **Courtelary** et **Jura bernois.Bienne** y sont favorables.

Le **PLR** trouve que l'idée mérite d'être discutée, tout en signalant le risque de renforcement de la concurrence fiscale. Pour la même raison, le **PS** et la commune de **Bienne** sont également critiques sur ce point. Ils proposent que la quotité spécifique à l'impôt sur les personnes morales soit toujours supérieure à celle pour les personnes physiques, ce qui permettrait d'éviter la concurrence fiscale.

Egalement par crainte d'accentuer la concurrence fiscale, le **PEV**, les **Verts**, **Employés Berne** et les communes de **Köniz**, **Thoune** et **Saint-Imier** s'opposent radicalement à deux quotités d'impôt distinctes.

Conclusion du Conseil-exécutif

L'instauration d'une quotité d'impôt spécifique au calcul de l'impôt sur les personnes morales recueille une large adhésion. Le Conseil-exécutif maintient donc cette proposition.

13.5 Baisse de la fiscalité des personnes physiques (déduction pour assurance et déduction pour frais de garde des enfants par des tiers)

La motion 050-2017, déposée par Schöni-Affolter et adoptée par le Grand Conseil, réclame une baisse ciblée de l'impôt sur les personnes physiques, par adaptation des barèmes d'imposition et au moins à concurrence des recettes que dégagera l'évaluation générale. Celle-ci augmentera le produit annuel de l'impôt cantonal et de l'impôt communal sur la fortune de respectivement 34 millions et 18 millions de francs environ. Le projet que le Conseil-exécutif a envoyé en procédure de consultation prévoyait d'augmenter la déduction pour assurance et la déduction des frais de garde des enfants par des tiers, de sorte à générer une baisse d'impôt d'un montant équivalent à ces rentrées supplémentaires. L'évaluation générale augmentera aussi le produit de la taxe immobilière de près de 64 millions de francs à partir de l'année fiscale 2020. Il

s'agit là de rentrées fiscales supplémentaires communales exclusivement, qu'il n'est pas prévu d'utiliser pour baisser la fiscalité des personnes physiques.

Les avis sont partagés concernant **l'augmentation de la déduction pour assurance**.

- **PME bernoises, Employés Berne, l'Association du personnel de l'Etat de Berne, Fiduciaire Suisse, Fokus Bern**, la commune de **Saint-Imier** et les **Eglises réformées Berne-Jura-Soleure** y sont favorables. L'**UDC**, l'**Association bernoise des intendants et intendantes des impôts** et les communes de **Muri, Steffisbourg, Interlaken, Münsingen** et **Thoune** préconisent même une augmentation plus importante, en renonçant en contrepartie à relever le plafond de la déduction des frais de garde des enfants par des tiers.
- Cependant, de nombreux partis y sont opposés : le **PS**, les **Verts**, le **PBD**, le **PEV** et le **PLR**. De même, l'**UCI**, l'**Union syndicale**, les communes d'**Ittigen, Berne, Bienne, Köniz, Berthoud** et **Saint-Imier**, ainsi que **Jura bernois**. **Bienne** y sont défavorables. Ils arguent qu'alléger la fiscalité par ce biais revient à faire du saupoudrage et qu'en raison de la progressivité de l'impôt, la mesure profitera essentiellement aux revenus moyens et élevés. Des mesures non fiscales (réduction des primes) leur paraissent plus efficaces pour favoriser les personnes aux revenus les plus bas. Le **PS** voit d'autres possibilités envisageables, comme des prestations complémentaires pour les familles ou l'exonération d'impôt des personnes à faible revenu. Pour le cas où l'augmentation des déductions serait maintenue, bien qu'elle la juge inadéquate, l'Union syndicale exige qu'un montant équivalent soit prévu pour aider les allocataires de prestations complémentaires.

Le **PBD** rejette la hausse de la déduction pour assurance, au motif qu'elle ne correspond pas à la volonté du Grand Conseil. La motion doit être mise en œuvre par adaptation du barème d'imposition du revenu. Le **PBD** propose d'affecter 60 millions de francs à une baisse de l'impôt sur les revenus inférieurs ou égaux à 108 000 francs, comme il l'a demandé en mars 2019 dans son postulat 067-2019⁹³ « 100 millions de francs pour la classe moyenne et l'artisanat, maintenant ! ». Selon lui, le canton de Berne ne remontera dans le classement fiscal intercantonal qu'en adaptant ses barèmes d'imposition.

- Parmi les autres partisans d'une adaptation du barème d'imposition du revenu (à la place d'augmentations de déductions) figurent l'**UDC** et le **PLR**, ainsi que les associations économiques. **Fiduciaire Suisse** demande à réduire l'impôt frappant les revenus supérieurs à 200 000 francs. **EXPERTsuisse** va dans le même sens, en proposant des baisses d'impôt pour les revenus moyens et élevés, ainsi que diverses autres mesures⁹⁴. Renvoyant aux deux motions adoptées, la M-171-2018 sur la révision de l'impôt sur les véhicules routiers, déposée par Trüssel, et la M-050-2017, déposée par Schöni-Affolter, l'**UCI** signale que leur mise en œuvre permettrait d'adapter le barème d'imposition, à concurrence d'un demi-dixième de quotité, comme l'avait proposé la minorité de la Commission des finances en première lecture du projet de révision fiscale 2019, sans grever le budget cantonal. Pour le **PEV**, la baisse de l'impôt sur les personnes physiques est une mesure démagog-

⁹³ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-f7019e48e24f4dcb8250fb9e01330f38.html>

⁹⁴ Imputation de l'impôt sur le revenu à l'impôt sur la fortune, allègement de la fiscalité des prestations en capital provenant de la prévoyance par adaptation du barème d'imposition, déductibilité intégrale des frais de formation et de formation continue, suppression du plafond (6700 CHF) de la déduction des frais de trajet domicile/travail, mise à l'étude de la possibilité de supprimer le caractère fiscalement désavantageux du mariage, en augmentant la déduction pour les couples disposant de deux revenus.

gique qu'il rejette. Il pense que la priorité actuelle est de réduire vraiment la fiscalité des personnes morales. Si l'impôt sur les personnes physiques doit néanmoins être allégé, il préconise d'y pourvoir par une adaptation ciblée du barème d'imposition, sachant que la capacité de financer cette mesure est primordiale pour lui. Pour l'obtenir, il demande que soit mise en œuvre la motion PEV (Kipfer) sur l'efficacité de l'administration, ainsi que certaines idées d'aménagement de l'imposition des véhicules routiers.

Le **PLR** s'oppose à l'augmentation de la déduction pour assurance, au motif qu'elle diminue le revenu imposable et, du même coup, le nombre d'ayants droit à une réduction de primes. Il estime que l'augmentation de la déduction pour assurance n'est pas une mesure adéquate étant donné que les personnes à faible revenu sont déjà peu imposées en comparaison intercantonale.

Les **Verts** n'accepteraient une baisse des impôts sur les personnes physiques qu'en l'absence de toute perte fiscale au final, ce qui n'est pas le cas. Si l'arrêt que le Tribunal fédéral doit encore rendre augmente les rentrées fiscales que dégagera l'évaluation générale, ils ne seraient toujours pas d'accord pour réduire l'impôt sur les personnes physiques à concurrence de ces rentrées supplémentaires.

Les communes de **Berne, Bienne, Köniz, Berthoud** et **Saint-Imier** sont contre le principe même d'utiliser les rentrées fiscales que dégagera l'évaluation générale pour baisser l'impôt sur les personnes physiques. Rappelant qu'aux termes de l'article 182 de la loi sur les impôts, ces rentrées fiscales supplémentaires reviennent aux communes, elles signalent que les utiliser pour baisser les impôts porte atteinte à l'autonomie des communes. La commune d'**Ittigen** demande que l'imposition soit allégée en réduisant la quotité d'impôt cantonale.

L'**augmentation de la déduction des frais de garde des enfants par des tiers** est plébiscitée.

- Le **PLR**, le **PBD** et les **Verts** du côté des partis, **PME bernoises**, l'**UCI**, **Employés Berne**, l'**Association du personnel de l'Etat de Berne**, **Fiduciaire Suisse** et **FOKUS Bern** pour les associations économiques, ainsi que les **Eglises réformées Berne-Jura-Soleure** sont favorables au relèvement du plafond de cette déduction. Tous soutiennent la volonté d'éliminer ainsi les effets dissuasifs à l'exercice d'une activité professionnelle, ce favorisera l'activité professionnelle des parents. Les **Verts** estiment toutefois que la déduction ne devrait pas dépasser 16 000 francs.
- L'augmentation de la déduction des frais de garde des enfants par des tiers est en revanche rejetée par le **PS** et le **PEV** ainsi que par l'**Union syndicale**, l'**Association bernoise des intendants et intendantes des impôts** et l'**ensemble des communes**. Cette opposition s'appuie, ici encore, sur l'idée qu'il s'agit de saupoudrage, qui favorise principalement les hauts revenus. Les opposants indiquent que des mesures non fiscales (subvention significative des bons de garde, augmentation générale des allocations pour enfants) seraient plus efficaces pour aider les revenus faibles et moyens.

Conclusion du Conseil-exécutif

Le Conseil-exécutif comprend l'inquiétude des communes face aux incidences sur leurs finances. Pour en tenir compte, il propose de réduire la quotité d'impôt cantonale pour un montant équivalent au lieu d'augmenter les déductions pour assurance. Le projet le rend possible

en découplant les quotités d'impôt cantonales pour l'impôt sur les personnes morales et pour celui sur personnes physiques. Cela ne changera pas le montant des pertes fiscales cantonales (CHF 30 mio). Les communes ne seront pas affectées par cette mesure.

13.6 Pas de baisse des taux d'imposition des personnes morales

Le Conseil-exécutif entend mettre en œuvre la RFFA avec efficacité et renonce par contre à baisser le taux d'imposition du bénéfice des personnes morales. Il estime en effet qu'en rejetant la révision fiscale 2019, le corps électoral bernois a montré qu'il était défavorable à une réduction de la fiscalité des entreprises. Il avait indiqué que la procédure de consultation serait surtout l'occasion de vérifier si ce point de vue est partagé.

L'analyse des prises de position montre qu'une majorité ne partage pas cette opinion et estime qu'il est nécessaire de baisser l'impôt sur les personnes morales en adaptant les barèmes d'imposition.

Les partisans d'un allègement de la fiscalité des personnes morales sont l'**UDC**, le **PLR**, les **Vert'libéraux**, le **PEV** et le **PBD** ainsi que les associations économiques **UCI**, **Fiduciaire Suisse** et **EXPERTsuisse**, mais aussi l'**Union cantonale des arts et métiers**, l'**Union patronale**, **La Mobilière**, **Fokus Bern**, les **communes de Langenthal**, **Münsingen**, **Muri**, **Steffisbourg** et **Interlaken**, ainsi que l'**Association bernoise des intendants et intendantes des impôts**.

- L'**UDC** estime qu'une baisse de l'impôt sur le bénéfice est impérative pour éviter que le canton de Berne affiche l'impôt le plus élevé de Suisse. Elle pense qu'il est préférable d'instaurer cette mesure tout de suite plutôt que d'attendre une prochaine révision, quitte à prévoir qu'elle prendra effet en 2023, par exemple.
- Le **PLR** ne comprend absolument pas que l'impôt sur le bénéfice ne soit pas réduit à l'occasion de la présente révision, d'autant moins que l'augmentation de la part à l'impôt fédéral direct est prévue exprès pour cela.
- Les **Vert'libéraux** estiment qu'une baisse de deux points du taux d'imposition maximal du bénéfice (de 21,64% actuellement) est nécessaire et qu'elle serait supportable. Cela le porterait au moins en dessous de la barre des 20 pour cent.
- Le **PBD** réclame une baisse de l'impôt sur le bénéfice, pour un montant de 40 millions de francs, dont bénéficieraient aussi les petites et moyennes entreprises. Il renvoie à la demande qu'il a formulée en mars 2019 dans son postulat 067-2019⁹⁵ intitulé « 100 millions de francs pour la classe moyenne et l'artisanat, maintenant ! ».
- Le **PEV** demande une baisse de l'impôt sur le bénéfice qui profiterait surtout aux petites et moyennes entreprises. Il renvoie aux propositions de baisse modérée des taux d'imposition du bénéfice qu'il avait formulées dans le cadre de la révision fiscale 2019. Compte tenu des mesures de la RFFA, il propose d'adapter le barème à trois tranches de la manière suivante : « L'impôt simple sur le bénéfice s'élève à : (a) 1,4 pour cent (contre 1,55) sur 25 pour cent du bénéfice net imposable (contre 20%), mais au moins à 25 000 francs (contre CHF 10 000), (b) 3,0 pour cent (contre 3,1%) sur les 100 000 francs suivants (contre les CHF 50 000 suivants), (c) 4,6 pour cent sur le reste du bénéfice net. »
- **PME bernoises** préconise de reprendre la première étape d'allègement de la fiscalité (rejetée en votation populaire le 25.11.2018) et la seconde (que le gouvernement avait déjà annoncée à l'époque) et de les réaménager de sorte qu'elles recueillent une majorité politique.

95

<https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-f7019e48e24f4dcb8250fb9e01330f38.html>

- **EXPERTsuisse** préconise de baisser toutes les tranches du barème, éventuellement en plusieurs étapes, afin que les PME voient aussi leur impôt reculer. L'association prône un taux d'imposition maximal du bénéfice aux alentours des 15 pour cent, mais préférerait toutefois que l'imposition proportionnelle soit instaurée. Pour que l'impôt des entreprises réalisant peu de bénéfices (et actuellement imposées à de faibles taux) n'augmente pas, elle suggère de fixer un montant exonéré d'impôt ou un seuil d'imposition (en dessous duquel une entreprise ne serait pas imposée).
- **La Mobilière** rappelle que la stratégie fiscale actuelle a pour objectif de placer le canton de Berne dans la moyenne pour ce qui concerne le niveau d'imposition des bénéfices. Elle préconise donc d'abaisser le taux maximal d'imposition à 16,37 pour cent dans le cadre de la présente révision. Pour atteindre le classement visé par le gouvernement, elle estime qu'il faudrait envisager une autre baisse à moyen terme en fonction des allègements effectifs mis en œuvre dans les autres cantons.
- **Fokus Bern** ne comprend vraiment pas que le Conseil-exécutif renonce à baisser l'impôt sur les entreprises malgré l'absolue nécessité de cette mesure. Il lui enjoint de le réduire modérément, en diminuant de deux points le taux d'imposition maximal du bénéfice. Le canton doit se positionner dans la moyenne suisse à moyen et long termes.
- **L'Association bernoise des intendants et intendantes des impôts** reconnaît la nécessité d'intervenir et soutient le gouvernement dans son intention d'attendre une prochaine révision pour baisser l'impôt sur le bénéfice par adaptation du barème d'imposition. Les communes d'**Ittigen**, **Muri**, **Steffisbourg** et **Interlaken** partagent son point de vue.
- Pour la commune de **Langenthal**, il est impératif de saisir l'occasion de la présente révision fiscale pour restaurer l'attrait fiscal, fortement diminué en raison du niveau d'imposition trop élevé. **Münsingen** demande que le taux d'imposition maximal du bénéfice soit abaissé à 18 pour cent. L'objectif de la révision fiscale 2021 doit être une baisse d'impôt modérée pour les personnes morales et significative pour les personnes physiques.

Le **PS** et les **Verts** sont contre une baisse de la fiscalité des personnes morales par adaptation des barèmes d'imposition. Le PS s'oppose à toute réduction de l'impôt sur les entreprises. A la place, il souhaite que le Conseil-exécutif agisse en faveur d'une harmonisation fiscale nationale. Les Verts sont défavorables à toute baisse de l'impôt sur le bénéfice tant que cette mesure n'est pas financée, notamment par la hausse de l'impôt sur les véhicules routiers. Ils refusent catégoriquement toute coupe dans les services publics.

Parmi les opposants aux baisses de l'impôt sur le bénéfice figurent aussi **l'Association du personnel de l'Etat de Berne** et **Employés Berne**, qui craignent également des réductions de prestations publiques. **L'Association des Communes Bernoises** et d'autres **communes** ne se sont pas explicitement prononcées sur le sujet, mais elles soulignent que les baisses d'imposition ne doivent pas être supportées par les communes. Elles préconisent donc de les réaliser en réduisant la quotité d'impôt cantonale. Elles ajoutent que s'il était décidé de baisser le taux d'imposition, il faudrait rectifier l'aménagement des mesures de substitution de la RFFA de sorte à ne pas augmenter les pertes fiscales.

Conclusion du Conseil-exécutif

L'analyse des prises de position montre qu'une majorité estime nécessaire de baisser au moins modérément les taux d'imposition du bénéfice à l'occasion de la présente révision. Cette majorité pense que l'électorat bernois reconnaît qu'il faut agir en la matière et elle estime qu'il serait favorable à une révision équilibrée, qui allègerait aussi la fiscalité des personnes physiques.

Contrairement à ce que prévoyait la révision fiscale 2019, les baisses devraient bénéficier à l'ensemble des personnes morales, c'est-à-dire aussi aux petites et moyennes entreprises.

Cela couperait court au reproche de cadeaux fiscaux aux grands groupes.

Pour que les communes ne soient pas affectées par la baisse de l'impôt sur les personnes morales, le Conseil-exécutif propose de la réaliser en réduisant la quotité d'impôt cantonale. Pour réduire de cinq pour cent l'impôt total sur le bénéfice (somme de l'impôt cantonal, communal et paroissial), il faudrait que le canton calcule la part des communes à cette baisse et qu'il la prenne à sa charge. En conséquence, il faudrait baisser la quotité d'impôt cantonale de près de 7,84 pour cent. Cela représente des pertes fiscales cantonales de 40,77 millions de francs par année. Les communes ne sont pas touchées par cette mesure.

13.7 Mise en œuvre de la motion 171-2018, déposée par Trüssel et intitulée « Révision de l'impôt sur les véhicules routiers »

La motion 171-2018, déposée par Trüssel (pvl) et intitulée « Révision de l'impôt sur les véhicules routiers », que le Grand Conseil a adoptée lors de la session de mars 2019, demande une révision de l'impôt sur les véhicules routiers dans une perspective écologique. Les recettes fiscales supplémentaires que cette modification entraînerait, évaluées à environ 40 millions de francs, doivent être utilisées pour baisser l'impôt sur les personnes physiques.

Le **pvl**, **Les Verts** et le **PEV** souhaitent que cette motion soit mise en œuvre dans le cadre de la présente révision. Les Verts demandent un renvoi de la révision 2021 de la loi sur les impôts avec pour demande d'augmenter l'impôt sur les véhicules routiers de sorte qu'il soit au moins égal aux pertes fiscales. Ils proposent une autre possibilité, qui est d'augmenter cet impôt d'environ 100 millions de francs.

Etant donné que seul le canton profiterait de ces recettes supplémentaires, il faudrait que l'éventuelle baisse de l'impôt sur les personnes physiques se fasse au moyen d'une réduction de la quotité cantonale de l'impôt. L'**UDC**, le **PEV**, l'**Association des communes bernoises**, les **Cadres des communes bernoises**, l'**Association bernoise des intendants et intendantes des impôts** et toutes les **communes** sont d'accord avec cette façon de procéder.

L'**ADP** estime que la mise en œuvre de cette motion ne doit pas être combinée avec la modification de la loi sur les impôts, car cette mise en relation lui paraît contestable.

Les **PME bernoises** sont contre l'augmentation de l'impôt sur les véhicules routiers. Vu que le projet populaire à ce sujet a été accepté il y a moins de dix ans, elles considèrent que l'augmentation de cet impôt n'est pas judicieuse et qu'elle ne respecte pas la volonté du peuple.

Conclusion du Conseil-exécutif

Le Conseil-exécutif est d'avis que la motion 171-2018, déposée par Trüssel (pvl) et intitulée « Révision de l'impôt sur les véhicules routiers » (adoptée), doit être mise en œuvre le plus rapidement possible dans le cadre d'une révision de la loi correspondante. Les recettes supplémentaires résultant de cette révision peuvent être utilisées pour baisser l'impôt sur les personnes

physiques par le biais de la quotité d'impôt cantonale aussi. Les budgets des communes ne sont pas concernés par cette mesure.

13.8 Mise en œuvre des dispositions restantes du droit fédéral

Aucune prise de position n'a été remise concernant la mise en œuvre des dispositions restantes du droit fédéral (loi sur les jeux d'argent, loi sur l'énergie, imposition à la source du revenu du travail).

Une réglementation spécifique sur **la réduction pour participation pour les banques d'importance systémique** a été ajoutée au projet. Le 14 décembre 2018, les Chambres fédérales ont adopté la loi fédérale sur le calcul de la réduction pour participation pour les banques d'importance systémique. Cette loi corrige le calcul de la réduction pour participation afin que la charge de l'impôt sur le bénéfice de la société mère d'une banque d'importance systémique reste inchangée si la société mère émet des instruments dans le cadre du régime des établissements financiers trop grands pour être mis en faillite (par exemple des bail-in). Comme cette nouvelle disposition doit obligatoirement être intégrée dans le droit de tous les cantons, elle l'a été après la fin de la procédure de consultation (cf. ch. 2.5).

La réglementation concernant **l'entrée dans la patent box** a également été modifiée. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts accorde une certaine marge de manœuvre aux cantons en la matière. Depuis l'élaboration du projet envoyé en procédure de consultation, la définition de la patent box a été affinée et on en sait davantage. A l'occasion de la révision de sa loi sur les impôts, le canton de Bâle-Ville a prévu un procédé immédiat facilitant l'entrée dans la patent box. Cette réglementation a été reprise dans le présent projet (cf. ch. 7.28).

13.9 Autres propositions non prises en compte

Plusieurs propositions concernent la déductibilité des mesures d'économie d'énergie.

SWISSOLAR, la **Société suisse pour l'énergie solaire** et l'**Association des producteurs d'énergie indépendants** sont en faveur d'un changement de système. L'idée serait de remplacer les déductions actuelles pour les mesures d'économie d'énergie par une promotion directe des investissements de cette nature, qui leur paraît plus équitable et efficace et également souhaitable en vue de l'éventuelle abolition de la valeur locative. Ce changement de système serait opéré sur le modèle de celui du canton des Grisons, selon lequel les revenus issus d'installations de production d'énergie ne sont imposés que s'ils excèdent les charges et les investissements correspondants. Cette procédure permettrait d'écarter les effets négatifs que l'on constate actuellement. Les propositions du **pvl** et des **Verts** vont dans le même sens, tandis que le **PBD** aimerait supprimer totalement l'imposition de ces revenus.

L'**UCI** n'est pas d'accord. Elle souhaiterait maintenir les déductions pour mesures d'économie d'énergie, même en cas de suppression de la valeur locative. L'avis contraire de la Conférence des directeurs cantonaux des finances l'agace.

En septembre 2018, l'Intendance des impôts a participé à des discussions avec des représentants de la Société suisse pour l'énergie solaire et de l'Association des producteurs d'énergie indépendants concernant la pratique actuelle en matière d'imposition des installations photovoltaïques. Elle remettra prochainement au gouvernement le rapport demandé par le [postulat 190-2016](#), intitulé « Installation de capteurs solaires et assainissements énergétiques : effets sur la fiscalité ». Toutefois, elle doit d'abord attendre que le Tribunal fédéral rende son jugement concernant l'imposition des installations rapportées au toit, comme on les appelle. Selon l'issue de

la procédure, la pratique en vigueur pourrait être modifiée (dans toute la Suisse). Dès qu'il aura adopté le rapport à l'intention du Grand Conseil, le Conseil-exécutif examinera s'il convient d'optimiser la promotion des mesures d'énergie en révisant la loi sur les impôts ou par d'autres biais.

Le **PS** a formulé les propositions suivantes :

- Il demande que la loi sur les impôts soit modifiée de sorte que les jeunes ne doivent déposer une déclaration d'impôt qu'à partir de l'âge de 18 ans. Actuellement, ils y sont tenus dès 16 ans, car c'est généralement à partir de cet âge-là qu'ils commencent à toucher un revenu du travail (imposable). Cette solution n'ayant pas fait ses preuves dans la pratique, l'Intendance des impôts prévoit de l'adapter. Une modification de la loi sur les impôts n'est toutefois pas nécessaire.
- Il prône également l'abrogation de l'imposition d'après la dépense. Etant donné que le corps électoral bernois a rejeté l'initiative populaire intitulée « Halte aux privilèges fiscaux des millionnaires (abolition des forfaits fiscaux) » par 56,1% des voix le 30 novembre 2014, le Conseil-exécutif estime qu'il n'y a aucune raison d'entrer en matière.
- Il propose enfin de généraliser l'imposition à la source dans le but de contrer les arriérés d'impôt élevés. Le 21 novembre 2016, le Grand Conseil a rejeté la motion [057-2016](#), déposée par Lüthi (PS) et intitulée « Prélèvement automatique des impôts directs sur le salaire ». Le Conseil-exécutif est d'avis que les inconvénients d'une telle imposition à la source seraient plus importants que ses avantages. Il recommande donc également de rejeter la motion [284-2018](#) PS-JS-PSA, intitulée « Pour un véritable salaire net », qui sera traitée pendant la session de septembre 2019.

Les **PME bernoises** plaident en faveur du maintien de l'exonération fiscale visée par la motion [170-2018](#), déposée par Trüssel (pvl) et intitulée « Maintenir l'exonération fiscale accordée aux expert-e-s de la formation professionnelle ». Dans sa réponse à cette motion adoptée, le Conseil-exécutif a expliqué pourquoi il fallait renoncer à la pratique actuelle. En adoptant la [motion 247-2018](#), déposée par Sommer (PLR) et intitulée « Revoir les indemnités versées aux experts et expertes de la formation professionnelle », le Grand Conseil a posé les bases pour un changement de la pratique, qui sera certainement modifiée en 2020.

L'évaluation générale, qui approche à grands pas, a suscité différentes prises de position. En vertu de l'article 182 LI, le Grand Conseil fixe la date déterminante et la période d'évaluation des évaluations générales. Dans le cadre de l'évaluation générale de 2020, le Grand Conseil a également arrêté l'ordre de grandeur des valeurs officielles dans le décret correspondant, fixant la médiane cible à 70 pour cent de la valeur vénale. Suite à un recours déposé par la ville de Berne, le Tribunal fédéral est appelé à déterminer si cela est légal. Le **PLR**, l'**UCI** et **EX-PERTSuisse** demandent que, selon l'issue de la procédure, la loi sur les impôts soit complétée.

Les Verts suggèrent d'examiner si les déductions pour les revenus modestes peuvent être augmentées, au motif que dans certains cas de figure, l'impôt perçu auprès des personnes qui bénéficient d'une rente les empêche de subvenir à leurs besoins de base (dépenses reconnues définies à l'art. 10 LPC). Dans sa réponse du 6 septembre 2018 à la motion [200-2018](#), déposée par Sancar (Verts) et intitulée « Revoir l'imposition des rentes de l'AVS et de l'AI pour prévenir la pauvreté parmi les personnes retraitées », le Conseil-exécutif s'est prononcé contre la mise en place d'une nouvelle déduction fiscale visant à diminuer l'impôt dû. La fiscalité des personnes physiques doit être allégée dans le cadre de la présente révision. Le gouvernement estime que c'est en matière de revenus moyens et élevés qu'il faut agir le plus urgemment en

comparaison intercantonale. La baisse de l'impôt sur les personnes physiques à revenus modestes n'est donc pas une priorité, d'après lui.

Les coopératives d'habitation Suisse, Berne-Soleure proposent que l'ordonnance cantonale sur les amortissements (OAm, RSB 661.312.59) soit adaptée. La modification d'ordonnances étant du ressort du gouvernement, la lettre des coopératives a été transmise à l'Intendance des impôts, qui se chargera de l'étudier et d'y répondre.

14 Conclusions du Conseil-exécutif

14.1 Approche globale : révision 2021 de la loi sur les impôts et réduction de la quotité d'impôt

Les prises de position remises indiquent que l'exploitation maximale des **mesures de la RFFA est majoritairement soutenue**. Grâce à la compensation que constitue l'augmentation de la part à l'impôt fédéral direct, cela ne grèvera quasiment pas les budgets du canton et des communes au final.

Le Conseil-exécutif souhaite toutefois prendre en compte deux revendications essentielles :

1. que le budget des communes soit moins grevé ;
2. que l'impôt sur les personnes morales soit baissé au moins modérément.

Le Conseil-exécutif propose de satisfaire à ces revendications en baissant la quotité cantonale pour réduire l'impôt sur les personnes physiques, plutôt qu'en adaptant le barème ou des déductions. Cette façon de procéder n'affecterait pas les communes ; le canton en supporterait seul les conséquences financières. Le gouvernement propose la même procédure pour baisser, au moins de manière modérée, l'impôt sur les personnes morales.

Ces différentes mesures sont présentées en détail ci-après.

Réduction de l'impôt grâce à la baisse de la quotité d'impôt⁹⁶

La quotité d'impôt du canton, fixée chaque année par le Grand Conseil au moment d'arrêter le budget, est actuellement de 3,06. Sa réduction toucherait tous les impôts directs (impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques, impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales, impôt sur les gains immobiliers), à l'exception de l'impôt sur les successions et donations.

Les barèmes, les éléments imposables et les éventuels allègements fiscaux en matière d'impôt cantonal valent également pour les impôts communaux. Les impôts communal et paroissial sont donc aussi concernés par une modification des barèmes ou des déductions. Une réduction de la quotité d'impôt cantonale n'influe par contre pas sur l'impôt communal (ni paroissial).

Dans le rapport concernant la stratégie fiscale, le Conseil-exécutif a déjà indiqué que la quotité d'impôt est le moyen le mieux adapté pour augmenter ou baisser les impôts cantonaux (cf. ch. 3.2.2 du rapport) :

- Une réduction de la charge fiscale en baissant la quotité d'impôt est particulièrement indiquée si l'objectif est un **allègement linéaire**. Ce dernier est approprié lorsque l'on ne veut pas modifier l'équilibre qui résulte des barèmes et des déductions en vigueur. Mais si l'on

⁹⁶ Pour plus d'informations, cf. Stratégie fiscale 2019 - 2022, ch. 3.2.2.

veut alléger (ou augmenter) l'impôt d'une catégorie spécifique de personnes, on ne peut le faire qu'en adaptant les barèmes fiscaux (ou les déductions).

- Une réduction de la charge fiscale en baissant la quotité d'impôt est également appropriée lorsque la charge fiscale doit rester pareille au niveau communal. Cette méthode permet de baisser l'impôt sans affecter les ressources fiscales des communes.

Si le Conseil-exécutif saisit l'occasion de la présente révision pour proposer une baisse de l'impôt en réduisant la quotité d'impôt cantonale, c'est que l'imposition résultant des déductions et des barèmes actuels est relativement bien équilibrée. La fiscalité bernoise, globalement trop élevée, peut être contrecarrée en baissant la quotité d'impôt. Cette façon de procéder se justifie également pour tenir compte du budget des communes.

14.2 Baisse de l'impôt sur les personnes physiques grâce à une réduction de la quotité cantonale plutôt qu'à l'augmentation des déductions pour assurance

Les prises de position remises indiquent qu'une augmentation des déductions pour assurance est rejetée, car, en raison de la progression, ce sont principalement les personnes aux revenus plus importants qui en bénéficieraient. Les communes critiquent également le manque à gagner qui en résulterait.

La présente révision permet de fixer une quotité différente pour l'impôt sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales à partir de 2021. En conséquence, une réduction de quotité d'impôt dont ne bénéficieraient presque que les personnes physiques⁹⁷ est aussi possible. Le Conseil-exécutif propose donc de baisser la quotité d'impôt cantonale pour les personnes physiques au lieu d'augmenter les déductions pour assurance. Le projet prévoit de l'abaisser à **3,0376** à compter de 2021 (contre de 3,06 actuellement). **Le manque à gagner du canton serait de 30 millions de francs, comme si les déductions pour assurance étaient augmentées.** La hausse de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers est maintenue.

Les communes ne sont pas concernées par la baisse de la quotité d'impôt. Leur manque à gagner dû à la révision 2021 de la loi sur les impôts serait ainsi réduit de 15 millions de francs au total, passant en dessous des 10 millions de francs.

14.3 Réduction modérée de la quotité d'impôt cantonale pour les personnes morales

Sur les prises de position remises, la majorité estime qu'une baisse, au moins modérée, des taux d'imposition du bénéfice s'impose. Elle pense que le corps électoral bernois est conscient du besoin d'agir et accepterait une révision équilibrée qui baisserait aussi l'impôt sur les personnes physiques. Contrairement à ce que prévoyait la révision fiscale 2019, elle estime que le projet doit baisser l'impôt de toutes les personnes morales, même des entreprises réalisant peu de bénéfices, ce qui couperait court au reproche de cadeaux fiscaux aux grands groupes (reproche formulé à l'occasion de la révision fiscale 2019).

Le Conseil-exécutif propose donc de baisser la quotité cantonale pour les impôts sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales, avec effet en 2021.

Une baisse de la quotité d'impôt à **2,82** (contre de 3,06, soit une réduction de 7,84%) permettrait de baisser de cinq pour cent la somme totale de l'impôt cantonal, communal et paroissial (sans l'impôt fédéral direct) sur les entreprises sises dans le canton de Berne. Afin d'y parvenir

⁹⁷ Il s'agit de la quotité servant au calcul de l'impôt sur le revenu et la fortune ainsi que de l'impôt sur les gains immobiliers. Les personnes morales sont également concernées par l'impôt sur les gains immobiliers.

sans affecter les communes et les paroisses, le canton doit supporter financièrement leur part ; la quotité cantonale doit donc être réduite de 7,84 pour cent (et non de 5%). Le taux d'imposition maximum actuel du bénéfice ne baisse que de 2,7 pour cent (de 21,64% à 21,05%), car l'impôt fédéral direct, qui est inclus, ne change pas.

Les pertes du canton seraient de 40,77 millions de francs (soit 7,84% de CHF 520 mio). Les communes n'étant pas concernées, elles n'auraient à supporter aucun manque à gagner.

14.4 Mise en œuvre de la motion Trüssel concernant la révision de l'impôt sur les véhicules routiers

Les prises de position remises sont favorables à la mise en œuvre de la motion 171-2018, déposée par Trüssel (pvl) et intitulée « Révision de l'impôt sur les véhicules routiers », qui a été adoptée lors de la session de mars 2019.

Le Conseil-exécutif propose donc d'entreprendre le plus rapidement possible la révision en question (avec effet en 2022) et de procéder à une nouvelle réduction de la quotité d'impôt cantonale pour les personnes physiques, pour un montant de 40 millions de francs, correspondant aux rentrées fiscales que dégagera cette révision. La quotité d'impôt cantonale pour les personnes physiques pourrait ainsi être baissée à **3,0** à partir de 2022. **Globalement, cela n'entraînerait ni recettes supplémentaires, ni pertes pour le canton.** Quant aux communes, elles ne sont pas concernées.

14.5 Répercussions financières

La proposition de modification du projet de révision 2021 de la loi sur les impôts permet de réduire de 15 millions de francs les pertes fiscales des communes. Leur manque à gagner sera donc inférieur à 10 millions de francs.

Du côté du canton, les pertes augmenteront de 40,77 millions de francs, ce qui correspond à la baisse modérée de l'impôt sur les personnes morales rendue possible par la réduction de la quotité d'impôt cantonale correspondante à partir de 2021. Le canton supportera seul cette baisse de fiscalité urgente.

La mise en œuvre de la motion Trüssel concernant la révision de l'impôt sur les véhicules routiers avec effet en 2022 n'aura pas de conséquences financières, ni pour le canton ni pour les communes (les recettes supplémentaires issues de cet impôt seront utilisées pour compenser le manque à gagner du canton dû à la baisse de la quotité d'impôt cantonale pour les personnes physiques). Les conséquences financières sont présentées au chapitre 8.

15 Avenir de la politique fiscale

Par mandat légal, le Conseil-exécutif fixe les objectifs de la politique fiscale cantonale dans le cadre de la stratégie fiscale, en indiquant comment et quand les atteindre (art. 3, al. 6 LI). Lors de sa session de novembre 2016, le Grand Conseil a délibéré de la stratégie fiscale 2019 - 2022^{98/99}, présentée par le gouvernement le 24 août 2016, et avait considéré à la majorité que

⁹⁸ Communiqué de presse du 25 août 2016 : https://www.be.ch/portal/fr/index/mediencenter/medienmitteilungen/suche.meldungNeu.html/portal/fr/meldungen/mm/2016/08/20160824_1437_deutliche_eintruebungderfinanzpolitischenperspektiven

⁹⁹ Stratégie fiscale du canton de Berne, Bases et objectifs à l'horizon 2022. Rapport du Conseil-exécutif au Grand Conseil : <https://www.be.ch/portal/fr/index/mediencenter/medienmitteilungen/suche.assetref/dam/documents/portal/Medienmitteilungen/fr/2016/08/2016-08-25-budget-steuerstrategie-fr.pdf>

son orientation (suppression de l'imposition très élevée du bénéfice des entreprises bernoises en comparaison intercantonale) était conforme aux objectifs.

Cette stratégie prévoyait de baisser l'impôt maximum sur le bénéfice à 18,71% dans un premier temps dans le cadre de la révision 2019 de la loi sur les impôts, puis à 16,37% dans le cadre de la révision 2021 de la loi sur les impôts. Le corps électoral bernois a rejeté la révision 2019 de la loi sur les impôts le 25 novembre 2018, par 53,6 pour cent des voix.

Dans le cadre de la présente révision, le Conseil-exécutif ne propose pas d'adaptation des barèmes ni d'augmentation des déductions (à l'exception de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers). A la place, il prévoit de baisser la quotité d'impôt cantonale, tant pour les personnes physiques que morales. Cette mesure permettrait de satisfaire aux deux principales exigences formulées lors de la procédure de consultation, à savoir ne pas grever le budget des communes et baisser modérément l'impôt sur les personnes morales. Ainsi, les conséquences financières de la révision 2021 de la loi sur les impôts pour le canton et les communes sont faibles. Outre la RFFA, seule l'augmentation de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers entraîne une baisse des rentrées fiscales. Globalement, la révision 2021 de la loi sur les impôts entraînera des pertes de seulement 18,2 millions de francs environ pour le canton (contre CHF 48,4 mio à la base), de 9,2 millions de francs pour les communes (contre CHF 24,5 mio à la base) et de 1,3 million de francs pour les paroisses (contre CHF 3,4 mio à la base).

Comme expliqué plus haut, la révision 2021 de la loi sur les impôts doit toutefois être considérée dans le contexte global des projets prévus jusqu'en 2022. En raison des modifications de la quotité d'impôt cantonale, c'est le canton qui supportera le gros des pertes résultant de la baisse jugée impérative de l'impôt sur les personnes physiques et de l'impôt sur les personnes morales, qui s'élèvent à environ 90 millions de francs. Le manque à gagner des communes et des paroisses, chiffré à environ 11 millions de francs, ne correspond pas à leur part dans les rentrées fiscales, ni à la part qu'elles prennent d'habitude dans les baisses de l'impôt.

En l'espèce, cette répartition unilatérale relève de la volonté politique et une modification de la quotité d'impôt en vue de baisser linéairement l'impôt est objectivement justifiée. Le Conseil-exécutif n'est cependant pas d'avis qu'à l'avenir, toutes les baisses d'impôt doivent être réalisées en réduisant la quotité cantonale. La loi sur les impôts en vigueur prévoit les mêmes règles de calcul de l'impôt simple pour le canton et les communes, qui doivent donc tous deux assumer les conséquences d'une fiscalité acceptable pour les citoyens et citoyennes et les entreprises du canton de Berne. Il n'est pas admissible que ce soit toujours le canton seul qui assume le besoin d'agir en matière d'impôts, reconnu de tous. A l'avenir, les baisses d'impôt doivent être supportées à la fois par le canton et les communes.

Juste après l'entrée en vigueur de la révision 2021 de la loi sur les impôts et les baisses annoncées de la quotité d'impôt cantonale, le Conseil-exécutif invitera donc les communes bernoises à participer à une nouvelle discussion. La mise à jour de la stratégie fiscale bernoise pourra aussi être entreprise après l'entrée en vigueur de la révision 2021 de la loi sur les impôts.

16 Proposition du Conseil-exécutif

Le Conseil-exécutif propose que la présente révision partielle de la loi sur les impôts entre rétroactivement en vigueur au 1^{er} janvier 2020 pour ce qui concerne les dispositions mettant en

œuvre la RFFA, la loi fédérale sur l'énergie, la loi fédérale sur les jeux d'argent et les modifications nécessaires pour des besoins pratiques. En ce qui concerne les autres dispositions, l'entrée en vigueur proposée est le 1^{er} janvier 2021.

Les quotités d'impôt distinctes doivent être baissées à la même date (année fiscale 2021), à savoir de 3,06 à 3,0376 pour les personnes physiques et de 3,06 à 2,82 pour les personnes morales. En 2022, celle des personnes physiques devra être abaissée une fois de plus, pour atteindre 3,0.

Berne, le 28 août 2019

Au nom du Conseil-exécutif,

le président : *Ammann*

le chancelier : *Auer*