

Projet du 4 avril 2019
envoyé en consultation



Révision 2021 de la loi sur les impôts

Direction des finances

Table des matières

1	Résumé	1
1.1	Introduction.....	1
1.2	Dispositions contraignantes de la loi sur l'harmonisation des impôts	2
1.3	Baisse de la fiscalité des personnes physiques (motion 050-2017)	3
1.4	Traitement des interventions parlementaires	3
1.5	Adaptations pour des besoins pratiques	4
1.6	Appréciation en matière de politique financière.....	5
2	Dispositions contraignantes de la loi sur l'harmonisation des impôts	6
2.1	RFFA.....	6
2.2	Imposition à la source du revenu du travail.....	20
2.3	Loi fédérale sur les jeux d'argent	22
2.4	Loi fédérale sur l'énergie.....	25
3	Baisse de la fiscalité des personnes physiques	26
3.1	Contexte	26
3.2	Relèvement de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers	27
3.3	Hausse de la déduction pour assurance	28
4	Traitement des interventions parlementaires	29
4.1	Motion 213-2016 « Plus de ressources imposables pour le canton de Berne » (adoptée sous forme de postulat)	29
4.2	Postulat 051-2017 « Création d'un impôt minimal compensatoire »	29
4.3	Postulat 190-2016 « Installation de capteurs solaires et assainissements énergétiques : effets sur la fiscalité »	30
4.4	Motion 069-2017 « Egalité et liberté de choix dans la déclaration d'impôt aussi »	30
4.5	Motion 170-2018 « Maintenir l'exonération fiscale accordée aux expert-e-s de la formation professionnelle »	30
5	Adaptations pour des besoins pratiques	31
5.1	For fiscal après report de l'imposition d'un gain immobilier	31
5.2	For fiscal en cas de commerce d'immeubles	32
5.3	Autres adaptations (reprises de la révision 2019 de la loi sur les impôts)	32
5.4	Pas de compensation de la progression à froid	35
6	Commentaires des modifications	37
6.1	Article 2 (impôt simple et quotité de l'impôt).....	37
6.2	Article 2a (compensation financière pour les communes et les paroisses).....	37

6.3	Articles 5 et 6 (assujettissement fiscal en cas de commerce d'immeubles sis dans le canton de Berne)	37
6.4	Article 7 (étendue de l'assujettissement).....	38
6.5	Article 16 (imposition d'après la dépense)	38
6.6	Article 20 (revenus provenant d'une activité lucrative dépendante).....	38
6.7	Article 20, alinéa 4 (prestations en capital provenant de la prévoyance et prestations de même nature versées par l'employeur).....	39
6.8	Article 21b (imposition partielle des revenus dégagés par les participations faisant partie de la fortune commerciale)	39
6.9	Article 21c (revenus provenant de brevets et d'autres droits comparables en cas d'activité indépendante).....	39
6.10	Article 24 (imposition partielle des revenus des participations faisant partie de la fortune privée)	40
6.11	Article 24 (remboursement d'apports de capital).....	40
6.12	Article 24a (extension de la transposition)	40
6.13	Article 28 (indemnités pour l'accueil de personnes à domicile)	41
6.14	Article 29 (revenus exonérés)	41
6.15	Article 30 (frais d'obtention du revenu).....	42
6.16	Article 32 (déduction des charges de recherche et de développement en cas d'activité lucrative indépendante).....	42
6.17	Article 33 (comptabilité simplifiée).....	42
6.18	Article 36 (mesures d'économie d'énergie et frais de démolition en vue d'une construction de remplacement).....	42
6.19	Article 38 (déduction pour assurance et pour frais de garde des enfants par des tiers)	43
6.20	Article 42, alinéa 3 (passage de la procédure d'imposition au taux réduit à l'imposition partielle)	44
6.21	Article 44, alinéa 1, lettre c (prestations en capital provenant de la prévoyance et prestations de même nature versées par l'employeur).....	44
6.22	Article 45 (gains de loteries)	45
6.23	Article 74 (indemnités pour soins).....	45
6.24	Article 77 (assujettissement fiscal en cas de commerce d'immeubles sis dans le canton de Berne)	45
6.25	Article 79 (étendue de l'assujettissement).....	46
6.26	Article 85 (bénéfice net)	46
6.27	Article 85a (brevets et droits comparables : définitions)	46
6.28	Article 85b (imposition des brevets et des droits comparables).....	47
6.29	Article 88 (restructurations).....	49
6.30	Article 88a (déclaration de réserves latentes au début de l'assujettissement).....	50

6.31	Article 88b (déclaration de réserves latentes à la fin de l'assujettissement)	50
6.32	Article 90 (déduction pour recherche et développement)	50
6.33	Article 90a (limitation de la réduction fiscale)	52
6.34	Article 91 (comptabilité simplifiée).....	53
6.35	Articles 98 et 99 (régime fiscal particulier).....	53
6.36	Article 106 (impôt sur le capital).....	53
6.37	Article 112 (personnes assujetties à l'impôt à la source).....	53
6.38	Article 113 (prestations imposables)	54
6.39	Article 114 (calcul de l'impôt retenu à la source).....	54
6.40	Article 114a (taxation ordinaire ultérieure obligatoire)	55
6.41	Article 114b (taxation ordinaire ultérieure sur demande)	56
6.42	Article 115 (imposition selon la procédure ordinaire).....	56
6.43	Titre de la section précédant l'article 116.....	56
6.44	Article 116 (travailleurs et travailleuses).....	57
6.45	Article 117 (artistes, sportifs et sportives, conférenciers et conférencières)	57
6.46	Article 118 (organes des personnes morales).....	57
6.47	Article 122 (transports internationaux)	57
6.48	Article 123 (définition)	58
6.49	Article 123a (impôt pris en considération)	58
6.50	Article 123b (taxation ordinaire ultérieure sur demande)	58
6.51	Article 123c (taxation ordinaire ultérieure d'office).....	59
6.52	Article 124 (répartition du montant de l'impôt).....	59
6.53	Article 125 (disposition d'exécution).....	59
6.54	Article 126 (assujettissement)	59
6.55	Article 136 (imposition)	59
6.56	Article 140 (en cas d'aliénation après un report de l'impôt)	60
6.57	Article 167 (obligations de coopérer).....	60
6.58	Article 171 (comptabilité simplifiée).....	60
6.59	Article 171 (compte capital propre)	60
6.60	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)	61
6.61	Article 186, alinéa 3 (obligations des débiteurs et des débitrices)	61
6.62	Article 186b (représentation obligatoire)	62
6.63	Article 187 (décision)	62
6.64	Article 188 (paiement complémentaire et restitution d'impôt)	62
6.65	Article 240c (motifs de rejet et d'irrecevabilité des demandes de remise)	63
6.66	Article 250 (calcul de l'impôt)	63

6.67	Article 251 (commune compétente en matière d'impôt à la source)	63
6.68	Art. T7-1 (disposition transitoire pour les holdings et les sociétés de domicile)	64
6.69	Modification de la loi sur les impôts paroissiaux : article 11	66
6.70	Modification de la loi sur la péréquation financière et la compensation des charges : article 8	66
7	Conséquences financières	67
7.1	Vue d'ensemble	67
7.2	Abrogation des régimes fiscaux particuliers	67
7.3	Déduction majorée pour recherche et développement / patent box	68
7.4	Baisse de l'impôt sur les personnes physiques (motion 050-2017)	69
8	Appréciation en termes de politique budgétaire	69
8.1	Canton	69
8.2	Communes	71
8.3	Paroisses	71
9	Incidences sur le personnel et l'organisation	71
10	Incidences sur les communes	72
11	Incidences économiques	72
12	Résultat de la procédure de consultation	72
13	Proposition du Conseil-exécutif	72

Rapport du 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 Résumé

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.

Le Conseil-exécutif est d'avis qu'un projet limité à ces principales mesures sera accepté par les milieux politiques et pourra entrer en force au 1^{er} janvier 2021. D'ici à la votation fédérale du 19 mai 2019 sur la loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA), les électeurs et électrices du canton de Berne seront informés de manière transparente des modalités de mise en œuvre prévues au niveau cantonal.

Contrairement à ce qui est prévu dans la stratégie fiscale cantonale 2019 - 2022, la présente révision partielle de la loi sur les impôts du 21 mai 2005 (LI ; RSB 661.11) ne réduit pas l'impôt sur le bénéfice des personnes morales. Le 25 novembre 2018, le corps électoral bernois s'est prononcé contre une baisse de l'impôt correspondante en rejetant la révision 2019 de la loi sur les impôts par environ 54 pour cent des voix. Le Conseil-exécutif accepte le fait que les Bernois et les Bernoises considèrent qu'il est moins urgent d'intervenir en matière d'imposition des entreprises bernoises.

Le Conseil-exécutif analysera en détail les avis remis en procédure de consultation à l'été 2019. Il s'attachera particulièrement à déterminer si les acteurs consultés adhèrent à la proposition de ne pas baisser l'impôt sur le bénéfice dans le cadre de la présente révision. Selon lui, il reste urgent de légiférer en matière d'imposition des entreprises dans le canton de Berne.

Selon l'évolution des finances cantonales, une baisse de la fiscalité des entreprises devra être réexaminée dans le cadre d'une prochaine révision. A cette occasion, il conviendrait aussi de se pencher sur 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 les véhicules routiers soit révisée dans

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

une perspective écologique et que les rentrées supplémentaires que dégagerait cette révision, chiffrées à près de 40 millions de francs, soient affectées à une baisse de la fiscalité des personnes physiques.

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 intitulé « Projet fiscal 17 » à l'origine, que le Parlement fédéral a regroupé avec des mesures sur le financement de l'AVS². 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.

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 lucrative³ 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, LJA ; RS 935.51)⁴ entraîne des modifications en matière d'imposition des gains provenant de jeux d'argent. Actuellement, l'imposition n'est 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

² Affaire n° 18.031 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefft?AffairId=20180031> (message, délibérations, synthèse, texte soumis au vote final, etc.)

³ RO 2018 1813 : <https://www.admin.ch/opc/fr/official-compilation/2018/1813.pdf>

⁴ RO 2018 5103 : <https://www.admin.ch/opc/fr/official-compilation/2018/5103.pdf>

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 sur l'énergie du 30 septembre 2016 (LEne, RS 730.0)⁵, deux modifications de la loi sur l'harmonisation des impôts, que doivent obligatoirement adopter les cantons.

Les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont désormais aussi déductibles, tout comme 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).

1.3 Baisse de la fiscalité des personnes physiques (motion 050-2017)

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-Affolter⁶ (Bremgarten, pvl) et intitulée « Enfin des mesures contraignantes en vue d'une baisse des impôts pour les particuliers ». 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.

Le Conseil-exécutif souhaite mettre en œuvre cette motion en augmentant la déduction pour primes d'assurance de 300 francs en moyenne et en relevant le plafond de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers à 25 000 francs. Cela se traduira par une baisse de l'impôt sur les personnes physiques représentant un montant total de 34 millions de francs (canton) et de 18 millions de francs (communes).

1.4 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 »

⁵ RO 2017 2839 : <https://www.admin.ch/opc/fr/official-compilation/2017/6839.pdf>

⁶ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaeff.gid-84cdcf5fefef431eb9c7e8127aec81a7.html>

- Motion 247-2018, déposée par Sommer Peter (Wynigen, PLR) et intitulée « Revoir les indemnités versées aux experts et expertes de la formation professionnelle »

1.5 Adaptations pour des besoins pratiques

1.5.1 For fiscal après le report d'imposition de gains immobiliers

Dans son arrêt du 28 septembre 2017 (2C_70/2017 ; en allemand), 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. 3).

1.5.2 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. 5.2).

1.5.3 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. 5.3).

1.5.4 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. 5.4).

Complément d'information concernant la stratégie fiscale du canton de Berne

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^{7/8}, présentée par le gouvernement le 24 août 2016, et de son orientation (suppression de l'imposition très élevée du bénéficiaire des entreprises bernoises en comparaison intercantonale)

⁷ 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

⁸ 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>

et l'a considérée comme efficace à la majorité. 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. Les électeurs et électrices bernois ont rejeté la révision 2019 de la loi sur les impôts le 25 novembre 2018, par 53,6 pour cent des voix.

Le Conseil-exécutif accepte que la majorité des électeurs et des électrices bernois évalue différemment le besoin d'agir en matière d'imposition des entreprises bernoises, reconnu par le gouvernement et le Parlement. La présente révision a donc pour principal objectif de parer au plus urgent, c'est-à-dire d'adapter la loi sur les impôts aux dispositions prescrites par la Confédération, en garantissant en particulier une mise en œuvre optimale de la RFFA. Elle ne baisse pas l'impôt sur le bénéfice des personnes morales.

Le Conseil-exécutif analysera en détail les avis remis en procédure de consultation à l'été 2019. Il s'attachera particulièrement à déterminer si les acteurs consultés adhèrent à la proposition de ne pas baisser l'impôt sur le bénéfice dans le cadre de la présente révision. Selon lui, il reste urgent de légiférer en matière d'imposition des entreprises dans le canton de Berne.

1.6 Appréciation en matière de politique financière

Selon le budget 2019 et le plan intégré mission-financement 2020 - 2022 (PIMF), adoptés par le Conseil-exécutif le 22 août 2018, le compte de résultat et le solde de financement seront positifs sur l'ensemble des années de planification.

Comme indiqué au chiffre 7, la révision 2021 de la loi sur les impôts entraînera, dès 2021, des pertes fiscales d'environ 50 millions de francs par année dans le canton de Berne. Ces pertes ne sont pas prises en compte dans le PIMF 2020 - 2022. En revanche, celui-ci tient toujours compte des pertes fiscales que devait générer la révision 2019 de la loi sur les impôts, rejetée par le peuple bernois, qui s'élèvent à 103 millions de francs par année. Il s'agit là d'une amélioration d'en tout cas 50 millions de francs par année par rapport au PIMF 2020 - 2022. Au vu de ces informations et des soldes de financement positifs prévus par le PIMF 2020 - 2022, la révision 2021 de la loi sur les impôts, en discussion, est déjà financée au niveau du canton.

En ce qui concerne 2020 et les années suivantes, le Conseil-exécutif se voit toutefois confronté à trois défis importants en matière de politique financière :

- La compensation du recul des ressources provenant de la péréquation financière fédérale (à partir de 2020)
- Le financement du besoin d'investissement en forte hausse (à partir de 2022)
- La compensation du recul des rentrées fiscales du fait de la révision 2021 de la loi sur les impôts et, plus généralement, de l'évolution de la politique financière. Dans sa vision « Engagement 2030 », le Conseil-exécutif s'est fixé pour objectif de rendre le canton de Berne plus attrayant, aussi bien pour les personnes physiques que pour les personnes morales.

Dans ces conditions, la latitude financière du canton de Berne reste restreinte, d'autant que ces trois défis sont en concurrence. A cette concurrence viennent s'ajouter les risques budgétaires. Si la conjoncture devait nettement ralentir, cela aggraverait encore la situation financière initiale déjà difficile à moyen terme. Il s'agit en outre de continuer à observer attentivement l'évolution des charges dans les différents domaines d'activité (cf. ch. 8.1).

En conclusion, une chose est d'ores et déjà claire pour le Conseil-exécutif : au vu des sommes en jeu, il sera extrêmement compliqué de compenser à la fois la baisse des versements issus de la péréquation financière fédérale et celle des rentrées fiscales due à la révision 2021 de la loi sur les impôts, tout en finançant l'augmentation massive des besoins d'investissement. Le Conseil-exécutif va examiner de très près ces défis dans le cadre de l'élaboration du budget 2020 et du PIMF 2021 - 2023.

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 projet⁹ qui était intitulé « Projet fiscal 17 » à l'origine et 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.

Nota bene

Le 19 mai 2019, le peuple suisse votera sur la RFFA.

Si ce projet est rejeté, la mise en œuvre des dispositions correspondantes sera abandonnée. Le chiffre 2.1 ainsi que toutes les modifications qui y sont décrites seront alors caduques.

Si le projet est accepté, le Conseil fédéral fixera sa date d'entrée en vigueur. Si la RFFA entre en vigueur au 1^{er} janvier 2020, comme prévu, les dispositions impératives de la loi sur l'harmonisation des impôts s'appliqueront immédiatement et le Conseil-exécutif édictera les dispositions provisoires nécessaires (art. 72z LHID et art. 88, al. 3 de la Constitution cantonale).

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 autofinancement¹⁰. 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 pro-

⁹ Affaire n° 18.031 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20180031> (message, délibérations, synthèse, texte soumis au vote final, etc.)

¹⁰ 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. 2.1.4.12). 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.

jet 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. Le projet est plus transparent, car les principales nouveautés sont décrites plus en détail et les dispositions d'exécution du Conseil fédéral ont déjà été élaborées. Il chiffre avec plus d'exactitude les répercussions financières étant donné que les projets des cantons pour mettre en œuvre la RFFA ont pu être pris en compte. Il est par ailleurs plus équilibré, car des mesures fortement critiquées ne peuvent être adoptées qu'à certaines conditions restrictives (impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts) et des mesures supplémentaires de financement ont été prises (renforcement de la limitation de la réduction fiscale, restrictions du principe de l'apport de capital).

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 charge fiscale 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. Pour qu'une société puisse bénéficier du régime fiscal particulier, plusieurs conditions doivent être remplies, 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 ss¹¹).

¹¹ <https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2018/2565.pdf>

Aperçu des projets cantonaux selon l'annexe au message¹²

Canton	Charge fiscale effective selon le droit en vigueur	Charge fiscale effective prévue	Plafonnement de la réduction fiscale	La pratique actuelle prévoit-elle une déclaration des réserves latentes en franchise d'impôt ?	Réduction maximale patent box	Super-déduction des charges de recherche et de développement
ZH	21,15%	18,19%	70%	Oui	90%	50%
BE	21,64%	21,64%	en suspens	Oui	en suspens	en suspens
LU	12,32%	12,32%	20% - 70%	Oui	10%	0%
UR	14,92%	12,51%	50%	Oui	30%	0%
SZ	15,19%	12,51% - 14,43%	70%	Oui	90%	50%
OW	12,66%	12,66%	70%	Oui	80%	50%
NW	12,66%	12,05% - 12,66%	70%	Oui	80%	en suspens
GL	15,70%	12,43%	aucune donnée	Oui	en suspens	0%
ZG	14,62%	12,03%	70%	Oui	90%	50%
FR	19,86%	13,91%	20%	Non	90%	50%
SO	21,38%	13,12% - 16,32%	50%	Oui	90%	50%
BS	22,18%	13,04%	40%	Oui	90%	0%
BL	20,70%	13,94%	50%	Oui	90%	20%
SH	15,82%	12,01%	60%	Non	90%	0%
AR	13,04%	13,04%	50%	Oui	30% - 50%	50%
AI	14,16%	12,66%	50%	Non	30%	0%
SG	17,40%	15,20%	50%	Non	50%	50%
GR	16,12%	14,02%	70%	Oui	70%	0%
AG	18,61%	18,17%	70%	Oui	90%	50%
TG	16,43%	13,40%	50%	Oui	40%	0%
TI	20,95%	17,01%	probablement 30 %	Oui	90%	50%
VD	21,37%	14,00%	en suspens	Non	en suspens	en suspens
VS	21,56%	16,00%	39%	Non	90%	50%
NE	15,61%	12,50% - 13,50%	10% - 20%	Non	10% - 20%	10% - 20%
GE	24,16%	13,49%	9%	Non	10%	50%
JU	20,66%	15,40% - 17,48%	60%	Oui	90%	50%

12

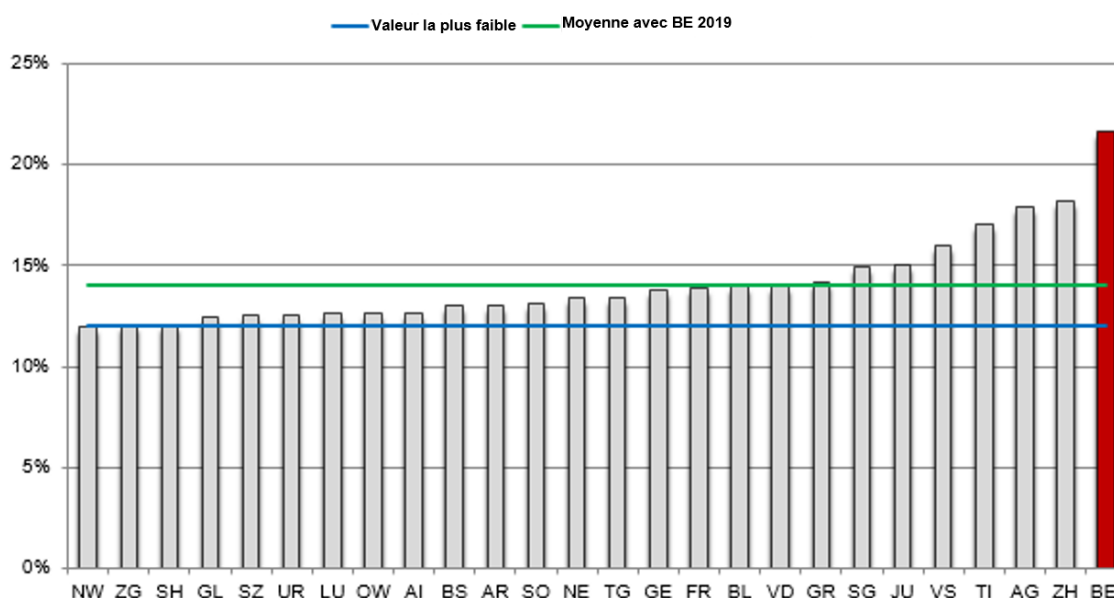
Le canton de Zoug a reporté les chiffres dans un tableau (annexe 4 de la procédure de consultation : <https://www.zg.ch/behoerden/finanzdirektion/steuerverwaltung/steuervorlage-17/unterlagen-vernehmlassung-zur-aenderung-steuergesetzes> (en allemand))

2.1.3 Mise en œuvre dans le canton de Berne

Dans le cadre de la 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 15.11.2017¹³).

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 tous 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)¹⁴



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 substitutives 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. 7).

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

¹³ <http://www.be.ch/communiques>

¹⁴ 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).

Le tableau ci-dessous présente globalement les modalités de mise en œuvre proposées par le Conseil-exécutif. La mise en œuvre de chaque mesure est présentée en détail plus bas.

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. 2.1.4.1)
2	Instauration obligatoire d'une patent box : réduction maximale de 90 pour cent	Instauration avec réduction de 90 pour cent (cf. ch. 2.1.4.2)
3	Super-déduction facultative pour recherche et développement : majoration maximale de 50 pour cent	Instauration avec majoration de 50 pour cent (cf. ch. 2.1.4.3)
4	Limitation obligatoire de la réduction fiscale : réduction maximale de 70 pour cent	Limitation de la réduction fiscale à 70 pour cent (cf. ch. 2.1.4.4)
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. 2.1.4.5)
6	Imposition minimale de 50 pour cent des dividendes	Maintien de l'imposition de 50 pour cent des dividendes (cf. ch. 2.1.4.6)
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. 2.1.4.7)

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. 2.1.4.8).

2.1.4 Les différentes mesures

2.1.4.1 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 à régime fiscal particulier sises en Suisse, à peine 1300 se situent 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 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. 2.1.4.4).

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 (80 pour cent) est imposée au taux spécial.

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

	2021 - 2025	Dès 2026
Charge fiscale de 80% du bénéfice (taux spécial de 0,5%¹⁵)	9,83%	-
Charge fiscale de 20% du bénéfice (taux ordinaire)	21,42%	-
Total de la charge fiscale du bénéfice	12,15%	21,42% ¹⁶

Cette mesure entraîne l'abrogation des articles 98 et 99 LI (cf. commentaire au ch. 6.35) et des adaptations rédactionnelles de plusieurs autres dispositions.

2.1.4.2 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.

¹⁵ 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 ($100 : 110,9 \times 10,9$).

¹⁶ 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. 2.1.4.4).

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 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.

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. 6.27 et 6.28).

2.1.4.3 Super-déduction facultative pour recherche et développement

Conformément au droit en vigueur, les entreprises peuvent d'ores et déjà faire valoir leurs charges pour 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 output 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 développement 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 secondaire¹⁷.
- 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

¹⁷ 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, qui 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.

l'incitation à l'innovation, pour autant qu'elles développent leur actuelle activité commerciale d'importance secondaire en Suisse¹⁸.

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 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. 6.32 et 6.16).

2.1.4.4 Limitation obligatoire de la réduction fiscale

La RFFA oblige les cantons à plafonner à 70 pour cent au plus la réduction fiscale 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 d'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 2021 (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 2020	Années fiscales dès 2021	
		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 %) ¹⁹	27,26	27,26	14,13
Impôt sur le bénéfice effectif (en%)²⁰	21,42	21,42	12,38

¹⁸ 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.

¹⁹ Taux d'imposition du bénéfice net après impôts.

²⁰ Impôt effectif sur le bénéfice net avant impôts.

Cette mesure entraîne l'introduction de l'article 90a LI et l'instauration de dispositions transitoires (T8-1) applicables aux actuelles sociétés à régime fiscal particulier (cf. commentaire aux ch. 6.33 et 6.68).

2.1.4.5 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 possibilité²¹. 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 leur impôt sur le capital. 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 5,7 mio de CHF), à 3,5 millions de francs pour les communes (contre 3 mio de CHF) et à 0,5 million de francs pour les paroisses (contre 0,4 mio de CHF, cf. ch. 7.1). 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. 6.36).

Cette mesure entraîne une modification de l'article 106 (cf. commentaire au ch. 6.36).

2.1.4.6 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 est déjà conforme à cette exigence, avec

²¹

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'application d'un taux d'imposition réduit de moitié. 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 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*²²). 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. 6.8 (imposition partielle de la fortune commerciale), 6.10 (imposition partielle de la fortune privée) et 6.20 (abrogation des dispositions régissant la procédure d'imposition au taux réduit, 6.33).

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 l'imposition des dividendes sur la base de la charge fiscale du bénéfice sur le 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

²²

https://www.sv.fin.be.ch/sv_fin/fr/index/navi/index/dokumente/merkblaetter/einkommens- und_vermoegenssteuer.html

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 pour cent).

2.1.4.7 Prise en compte des villes et des communes

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 communes²³.

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 4 pour cent aux paroisses. La participation des communes et des paroisses à la compensation financière doit donc être proportionnelle à ces pourcentages.

Répartition de la compensation financière 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%

Redistribution aux communes

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 2021.

La part cantonale à l'impôt fédéral n'augmente qu'à compter de l'année fiscale 2021. La part (actuelle) de 17 pour cent continue à s'appliquer aux années fiscales 2020 (et antérieures) et rien ne sera redistribué aux communes ces années-là.

La part redistribuée aux communes est calculée sur la base de tous les impôts fédéraux **encaissés** au cours d'une l'année civile donnée (années fiscales 2021 et suivantes). La date de facturation et celle de la décision sont donc 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

²³ 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.

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.

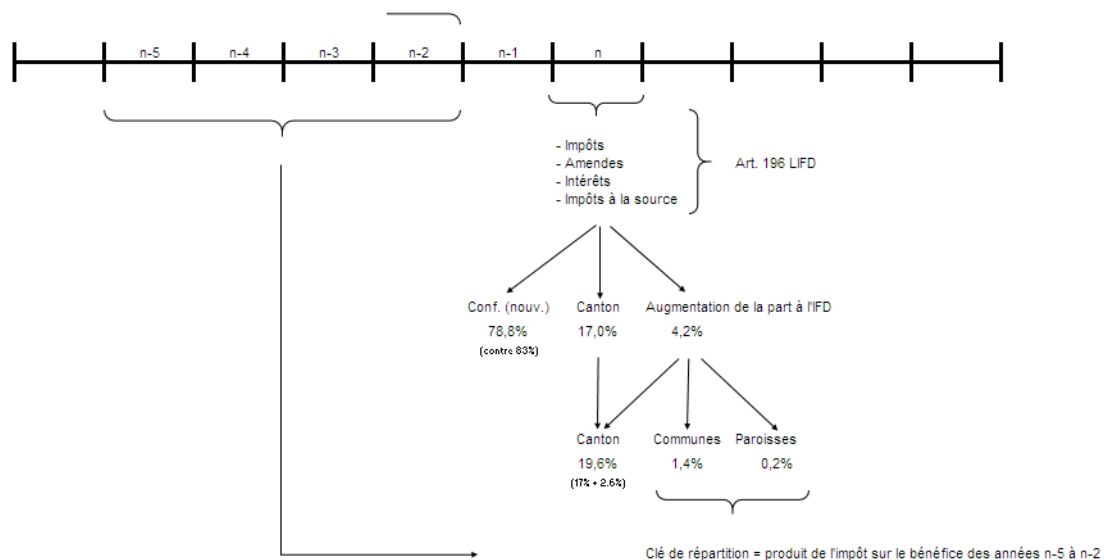
Cette compensation financière fédérale dédommage les cantons pour la baisse de leur impôt sur le bénéfice. Etant donné que les communes sont touchées par ces baisses en fonction de leur part dans le produit de cet impôt, le montant de la part de chaque commune dépend du produit de l'impôt communal sur le bénéfice²⁴. Il est calculé sur la base de la moyenne des quatre années fiscales précédentes (n-5 à n-2), compte tenu des paiements entre communes résultant des répartitions fiscales intercommunales de l'impôt²⁵.

Ces modalités de redistribution tiennent ainsi compte de l'évolution de l'impôt sur le bénéfice. La part à l'impôt fédéral direct augmente lorsque le produit de l'impôt sur le bénéfice est plus élevé suite à l'implantation d'une entreprise.

Redistribution aux paroisses

Cette procédure s'applique 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. 2021)



Cette mesure entraîne l'introduction de l'article 2a LI (cf. commentaire au ch. 6.2).

²⁴ Ces modalités tiennent compte de manière transparente et pratique de la manière dont est effectivement affectée chaque commune. Les autres modalités envisageables, comme la structure des entreprises situées sur le territoire communal (PME vs grands groupes) ou la part du produit de l'impôt sur le bénéfice dans le produit total des impôts communaux, sont écartées par souci de simplicité, de transparence et de faisabilité.

²⁵ 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.

2.1.4.8 Mesures sans marge de manœuvre

2.1.4.9 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 pour cent de 60 mio de CHF = 0,9 mio de CHF)²⁶. Etant donné leur faible montant, ces répercussions financières ne sont pas exposées dans la partie correspondante (ch. 7).

Cette mesure entraîne la modification des articles 24 et 171 (cf. commentaire aux ch. 6.11 et 6.59).

2.1.4.10 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 donc 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. La systématique fiscale impose en effet de n'imposer que les bénéfices imputables à la plus-value créée pendant l'assujettissement fiscal en Suisse. Lorsqu'une société 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. 6.30 et 6.31).

2.1.4.11 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

²⁶ 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 pour cent du montant total.

provenant de la fortune mobilière que dans le cas où la participation en question représente au moins 5 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 5 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. 6.12).

2.1.4.12 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.

2.1.5 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 immobiliers²⁷.

Certains cantons admettent, explicitement ou implicitement, des quotités (également appelées coefficients d'impôt) différentes pour les personnes physiques et les personnes morales²⁸. La loi sur les impôts du canton de Soleure (RS 614.11²⁹), 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 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 »³⁰, le Conseil-exécutif présente les avantages et les inconvénients de quotités d'impôt différentes :

²⁷ 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 ».

²⁸ 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>

²⁹ <https://bgs.so.ch/frontend/versions/461> (en allemand)

³⁰ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-ad30c1fb042647ee9e44048abc5f48d8.html>

- Le découplage de la quotité d'impôt des personnes morales pour le calcul de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital 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 aussi les finances des communes. 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 applicable 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 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. 6.1 et 6.66).

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 (ALCP³¹ ; ATF 136 II 241³²). 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 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)^{33/34} a été adoptée pour supprimer les inégalités de

³¹ RO 0.142.112.681 : <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19994648/index.html>

³² http://relevancy.bger.ch/php/clir/http/index.php?highlight_docid=atf%3A%2F%2F136-II-241%3Ade&lang=de&type=show_document

³³ RO 2018 1813 : <https://www.admin.ch/opc/fr/official-compilation/2018/1813.pdf>

³⁴ 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.)

traitement entre personnes imposées à la source et personnes imposées en procédure ordinaire et 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 bénéficier de 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 6. Par souci de clarté, celles qui sont purement rédactionnelles (amélioration, clarification et alignement sur la formulation des dispositions 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 661.711.1³⁵). 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 (OIS³⁶, RS 642.118.2), qui sont également mises en conformité avec les nouvelles dispositions de la LIFD (cf. communiqué de presse du DFF du 11.04.2018³⁷).

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)^{38/39}. 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.

Avec la loi 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**⁴⁰ 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. Il s'agit d'un abattement, c'est-à-dire que seule la part du gain qui excède cette somme est imposable.

³⁵ <https://www.belex.sites.be.ch/frontend/versions/209>

³⁶ <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19930311/index.html>

³⁷ https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/die-estv/medien/nsb-news_list.msg-id-70404.html

³⁸ RO 2018 5103 : <https://www.admin.ch/opc/fr/official-compilation/2018/5103.pdf>

³⁹ 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.)

⁴⁰ 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>)

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 imposables⁴¹. Pour limiter le travail administratif, la loi 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, 5 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 5 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.

2.3.2 Mise en œuvre dans le canton de Berne

La loi sur les jeux d'argent introduit des modifications dans la loi 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. 6.13

⁴¹ Art. 1, al. 2, lit. d et e LJAr.

et 0). 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**⁴², 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 5 pour cent des gains, dans la limite de 5000 francs. Le même forfait de 5 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. 6.15). 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. 0).

Le tableau ci-dessous 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.

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 1 mio de CHF (abattement)		Oui, intégralement		Oui, intégralement à partir d'un gain supérieur à 1000 francs (seuil d'imposition)
Déclaration fiscale – rubrique	« Revenus non imposables » ⁴³		« Assujetti à l'impôt anticipé »		« Non assujetti à l'impôt anticipé »		« Assujetti à l'impôt anticipé »
Déduction des	–		Mises effec-	Forfait de	Forfait de 5% du		Non ⁴⁴

⁴² L'imposition de la part du gain excédant 1 mio de CHF 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>)

⁴³ 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.

frais d'obtention		tives par année, dans la limite de 25 000 CHF	5% du gain, dans la limite de 5000 francs	gain, dans la limite de 5000 CHF	
-------------------	--	---	---	----------------------------------	--

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)⁴⁵. Il faut également adapter l'article 3, alinéa 1 de l'ordonnance sur le remboursement de l'impôt anticipé (ORI ; RSB 668.21)⁴⁶. 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 2018⁴⁷). Les nouvelles règles d'imposition des gains réalisés à des jeux d'argent s'appliquent donc dès l'année fiscale 2019, si bien que d'ici à ce que la présente révision de la loi sur les impôts entre en vigueur, la loi sur l'harmonisation des impôts s'applique directement (art. 72x LHID).

Aux termes des dispositions transitoires de la loi 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 arrêté une disposition (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 la LIFD. Pour les années fiscales 2019 et 2020, la déduction des frais d'obtention restera 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)^{48/49}. Les Chambres fédérales ont arrêté deux modifications de la loi 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.

⁴⁴ Il n'y a pas de frais d'obtention pour ces jeux-là, tout au moins pas significatifs (fondés sur des justificatifs).

⁴⁵ <https://www.belex.sites.be.ch/frontend/versions/197>

⁴⁶ <https://www.belex.sites.be.ch/frontend/versions/549>

⁴⁷ <https://www.ejpd.admin.ch/ejpd/fr/home/aktuell/news/2018/2018-11-08.html>

⁴⁸ RO 2017 6839 : <https://www.admin.ch/opc/fr/official-compilation/2017/6839.pdf>

⁴⁹ Affaire n° 13.074 (Stratégie énergétique 2050) : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefft?AffairId=20130074> (message, délibérations, synthèse, texte soumis au vote final, etc.)

- 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 2020⁵⁰. Pour les mettre en œuvre dans la législation cantonale, il faudra d'abord 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 (OFI⁵¹ ; RSB 661.312.51), qui règle la déductibilité fiscale des mesures d'économie d'énergie.

Par ailleurs, ces deux nouveautés sont introduites dans la loi sur les impôts à l'occasion de la présente révision (cf. commentaire de l'article 36, ch. 6.17).

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. 6.17).

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 2020⁵².

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 25 000 francs le plafond de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers (contre 8000 francs actuellement), conformément au projet que le Conseil fédéral a communiqué dans son message. D'autre part, il propose d'augmenter la déduction pour primes d'assurance de 300 francs en moyenne. Cette mesure bénéficierait à presque tous les contribuables. Le tableau ci-dessous montre les incidences financières de ces deux mesures.

⁵⁰ Communiqué de presse du DFF du 2 novembre 2017 :

<https://www.admin.ch/gov/fr/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-68637.html>

⁵¹ <https://www.belex.sites.be.ch/frontend/versions/201>

⁵² 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. 7.4).

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	-3,8	-1,9	-0,3
Hausse de la déduction pour assurance	-30,0	-15,0	-2,0
Total	-33,8	-16,9	-2,3

Recours pendant devant le Tribunal fédéral

Le conseil communal de la ville de Berne a formé recours contre le décret sur l'évaluation générale des immeubles non agricoles et des forces hydrauliques. Il estime que la médiane cible, fixée à 70 pour cent de la valeur vénale, est contraire (car trop faible) à la jurisprudence du Tribunal fédéral. Si ce dernier admet ce recours, le montant des rentrées fiscales supplémentaires pour le canton et les communes sera plus élevé : le produit cantonal et communal de l'impôt sur la fortune augmenterait de respectivement 48 millions et 25 millions de francs environ. Il faudrait alors revoir à la hausse le montant affecté à l'allègement de la fiscalité des personnes physiques dans le cadre de la mise en œuvre de la motion 050-2017⁵³.

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, RF 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 2018⁵⁴). 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 fédéral⁵⁵). 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 2 500 emplois à plein temps ; à plus long terme, elle devrait se financer elle-même grâce à ses effets positifs sur l'emploi.

⁵³ Le produit de la taxe immobilière s'établirait à 90 millions de francs, contre 64 millions de francs (cf. ch. 7.4).

⁵⁴ <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiqués.msg-id-70707.html>

⁵⁵ <https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2018/3145.pdf>

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

Le relèvement du plafond de la déduction cantonale à 25 000 francs, soit au même niveau que ce qui est prévu dans le cadre de l'imposition fédérale, présente l'intérêt de faciliter la taxation (harmonisation verticale ; cf. commentaire au ch. 6.19).

3.3 Hausse de la déduction pour assurance

La hausse de la déduction pour assurance fait régulièrement l'objet d'interventions parlementaires, la dernière étant la motion 230-2018 Knutti Thomas (Weissenburg, UDC), Josi Barbara (Wimmis, UDC)⁵⁶. Presque toutes les personnes physiques bénéficient de cette déduction et sa hausse sera vraisemblablement l'un des thèmes centraux du PS ces prochains temps (cf. son communiqué de presse du 2 décembre 2018 sur l'initiative vivant à alléger les primes⁵⁷).

L'évaluation générale se traduira par une augmentation du produit annuel de l'impôt cantonal et communal sur la fortune, qui est chiffrée à respectivement 34 millions et 18 millions de francs environ. Après relèvement de la déduction pour frais de garde des enfants, il reste environ 30 millions de francs de rentrées fiscales cantonales à affecter à la hausse de la déduction pour assurance. Le tableau ci-dessous indique les montants déductibles à ce titre, actuellement et après révision de la LI.

Hausse de la déduction pour assurance

⁵⁶ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-67d2a5af1a0847a2971a531a9ffba8a9.html>

⁵⁷ <https://www.sp-ps.ch/fr/publications/communiqués-de-presse/le-ps-dit-oui-au-lancement-de-linitiative-dallegement-des-primes>

Etat civil	Déductions	Aujourd'hui (CHF)	Hausse (CHF)	Nouveau (CHF)
Couple marié	Avec caisse de pension ou pilier 3a	4800	+500	5300
	Sans caisse de pension ni pilier 3a	7000 max.	+700	7700 max.
	Majoration par enfant	700	+100	800
Personne seule	Avec caisse de pension ou pilier 3a	2400	+250	2650
	Sans caisse de pension ni pilier 3a	3500 max.	+350	3850 max.
	Majoration par enfant	700	+100	800

4 Traitement des interventions parlementaires

4.1 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), 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 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.

4.2 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 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 be-

soin 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.

4.3 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 Vinzens (Zollikofen, PS), Masson (Langenthal, PS), 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 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 premier 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 des effets fiscaux pervers.

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 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. 2.3).

4.4 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), 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.

4.5 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), 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 experte-e-s. 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), 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 sur l'harmonisation des impôts et ne résisterait pas à un examen judiciaire.

5 Adaptations pour des besoins pratiques

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

Dans son arrêt du 28 septembre 2017 ([2C_70/2017](#) ; en allemand), 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 lettre *f* à l'art. 140, al. 1 LI).

5.2 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 2014⁵⁸. Le 17 mars 2017, le parlement fédéral a adapté les dispositions de la loi sur l'harmonisation des impôts définissant le lieu d'imposition des commissions de courtage⁵⁹. 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 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 2019⁶⁰.

La modification des règles de la loi 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 sur l'harmonisation des impôts relatives au **commerce d'immeubles** ont été **précisées** dans le cadre de la révision de la LHID. Elles disposent 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. 6.3 et 6.24).

5.3 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 aux besoins pratiques. Ces adaptations n'étaient pas contestées et doivent être reprises dans le présent projet de révision. Elles portent sur les points suivants :

⁵⁸ Affaire n° 13.3728 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20133728>

⁵⁹ Affaire n° 16.052 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20160052> (message, délibérations, synthèse, texte soumis au vote final, etc.)

⁶⁰ Communiqué de presse du DFF du 16 août 2017 : <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-67753.html>

1. Indemnités de départ versées par les employeurs : adaptation à la pratique (cf. ch. 5.3.1 et commentaire des articles 20 et 44 aux ch. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** et **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**)
2. Accueil à domicile de personnes nécessitant des soins : adaptation à la pratique (cf. ch. 5.3.2 et commentaire de l'article 28 au ch. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**)
3. Motifs de rejet des demandes de remise d'impôt : mise en conformité avec les règles applicables pour l'imposition fédérale (cf. ch. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** et commentaire de l'article 240c au ch. 6.65)

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'article 16 au ch. 6.5)
- Révision du droit de reddition des comptes : adaptations terminologiques (cf. commentaire des articles 33, al. 1, 91, al. 1 et 171, al. 1, aux ch. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**, 6.34 et 6.58)
- Obligations de coopérer : mise en conformité avec la réglementation applicable pour l'imposition fédérale (cf. commentaire de l'article 167 au ch. 6.57)

5.3.1 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 2002⁶¹. 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 et 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 ;
- 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

⁶¹ <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/bundessteuer/kreisschreiben/2003/W03-001.pdf.download.pdf/W03-001f.pdf>

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 qui servent 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.

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

Les personnes qui accueillent sous leur toit des personnes nécessitant des soins perçoivent une pension et des indemnités pour soins. Pour les imposer, il faut en retrancher la composante indemnisant des frais : les indemnisations 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.

5.3.3 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.

5.4 Pas de compensation de la progression à froid

5.4.1 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 2012⁶². 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 annuelle de la progression à froid, il 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.

⁶² ROB 11-099 : https://www.belex.sites.be.ch/frontend/change_documents/1131

5.4.2 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 2021⁶³.

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).

⁶³ 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.

6 Commentaires des modifications

6.1 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. 2.1.5).

6.2 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 2021, les cantons ne reverseront plus que 78,8 pour cent de l'impôt fédéral direct perçu à la Confédération. Ainsi, la part des cantons passera de 17 pour cent à 21,2 pour cent à compter de l'année fiscale 2021.

Ces ressources supplémentaires (4,2% du produit de l'impôt fédéral direct à partir de l'année fiscale 2021) 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 2021, 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 et paroisse dépendra de sa quote-part dans le montant total du produit de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales. Pour l'année civile n, c'est la moyenne des années n-5, n-4 et n-3 qui sert de base.

6.3 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 réglé à l'article 5 LI (rattachement économique de personnes physiques ni domiciliées ni en 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. ch. 5.2.

6.4 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 impôts⁶⁴. 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 morales (art. 79, al. 2) peuvent toutes deux en bénéficier.

6.5 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 2010⁶⁵. 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 charge⁶⁶.

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

6.6 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*⁶⁷. Ce changement doit également être effectué dans les autres documents concernés (sites Internet, guides, formulaires, etc.).

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.

⁶⁴ 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

⁶⁵ 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 ».

⁶⁶ 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>).

⁶⁷ <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)

6.7 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 (arrêt du Tribunal administratif du 12 décembre 2016 ; cf. ch. 5.3.1, recours en suspens au Tribunal fédéral).

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

6.8 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 réduit⁶⁸.

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 restent telles qu'elles sont actuellement 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. 2.1.4.6).

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

Application de la RFFA (sans marge de manœuvre)

⁶⁸ 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).

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.

6.10 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 réduit⁶⁹.

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. 2.1.4.6).

6.11 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. 2.1.4.8). Cette nouvelle règle s'applique aux sociétés de capitaux et aux coopératives cotées dans une bourse suisse. Il est possible d'imposer au plus 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).

6.12 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 mobi-

⁶⁹ 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).

lière 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.

6.13 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.

6.14 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 fondamentalement pas. 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 franc 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 LJAr⁷⁰ sont exonérés d'impôt tant qu'ils ne dépassent pas 1000 francs. Si le montant dépasse 1000 francs, le gain est imposé dans son intégralité.

⁷⁰

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 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).

Les gains réalisés à un jeu d'adresse ou à une loterie destinés à promouvoir les ventes relevant de la LJA^r 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).

6.15 Article 30 (frais d'obtention du revenu)

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

Cette disposition réglemeⁿte 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).

6.16 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).

6.17 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).

La LIFD et la LHID ont été adaptées de même au 1^{er} janvier 2016⁷¹. L'article 33, alinéa 1 LI correspond à l'article 28, alinéa 1 LIFD.

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

Adaptation rédactionnelle sans modification matérielle

⁷¹ Cf. <https://www.admin.ch/opc/fr/official-compilation/2015/9.pdf> ; FF 2013 7549

Cette disposition régleme 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 2016⁷², 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.

6.19 Article 38 (déduction pour assurance et pour frais de garde des enfants par des tiers)

Réductions fiscales pour les personnes physiques

Déduction pour assurance

L'alinéa 1, lettre g prévoit que les cotisations versées aux caisses maladie, à l'assurance-accidents, à l'assurance-invalidité, à la prévoyance individuelle vieillesse et survivants, à une assurance-vie ou autres assurances similaires, ainsi que les intérêts des capitaux d'épargne peuvent être déduits du revenu. Cette déduction s'élève actuellement à 2400 francs (4800 CHF pour les couples mariés). Les personnes contribuables qui ne versent pas de cotisations à des institutions de prévoyance professionnelle ou à des formes reconnues de la prévoyance individuelle liée peuvent bénéficier d'une déduction plus élevée. Ces montants sont en outre majorés pour chaque enfant. Les déductions pour assurance sont augmentées comme suit (cf. ch. 3.3).

⁷²

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).

Aperçu

		Déduction actuelle (CHF)	Hausse (CHF)	Nouvelle déduction (CHF)
Couple marié	Avec caisse de pension ou pilier 3a	4800	+ 500	5300
	Sans caisse de pension ni pilier 3a	jusqu'à 7000	+ 700	jusqu'à 7700
	Par enfant	700	+ 100	800
Personne seule	Avec caisse de pension ou pilier 3a	2400	+ 250	2650
	Sans caisse de pension ni pilier 3a	jusqu'à 3500	+ 350	jusqu'à 3850
	Par enfant	700	+ 100	800

Déduction des frais de garde des enfants par des tiers

L'alinéa 1, lettre *l* 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 25 000 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).

6.20 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 (cf. ch. 2.1.4.6).

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. 2.1.4.6).

6.21 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. 5.1).

6.22 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 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. 6.14).

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).

6.23 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 ».

6.24 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. 5.2).

6.25 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.

6.26 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.

6.27 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, sont réputés brevets les brevets au sens de 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 notam-

ment 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 chiffre 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.

6.28 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. 2.1.4.2).

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). Sur demande, l'ajout des charges de recherche et de développement est réparti proportionnellement sur cinq ans, afin d'éviter une imposition excessive.

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 imputable 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 chiffre 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.

6.29 Article 88 (restructurations)

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

Cette disposition régleme 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.

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

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

Cette disposition règle 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, la fin d'une exonération d'impôt 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.

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

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

Cette disposition règle 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 prévue par l'article 83 marque aussi la fin de l'assujettissement fiscal.

6.32 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. 2.1.4.3).

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.

6.33 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 soit imposé.

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. 2.1.4.4).

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.

6.34 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.

6.35 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.

6.36 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).

6.37 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).

6.38 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.

6.39 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'alinéa 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).

6.40 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*).

6.41 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 supplémentaire 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.

6.42 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.

6.43 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 domiciliée, 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.

6.44 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 par le biais d'une correction d'imposition. Or, cette institution 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.

6.45 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 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.

6.46 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 d'un 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.

6.47 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.

6.48 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.

6.49 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).

6.50 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 réalisant 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. Contrairement à la taxation ordinaire ultérieure sur demande visée à l'article 114 LI, celle-ci ne vaut que pour l'année fiscale considérée : 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*).

6.51 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 circonscrit l'application de cette disposition dans une circulaire. A titre illustratif, l'article cite des forfaits manifestement inappropriés.

6.52 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).

6.53 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 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.

6.54 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. 5.1 ci-avant).

6.55 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. 5.1 ci-avant).

6.56 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. 5.1).

Dans la version allemande de la loi, une adaptation rédactionnelle est en outre apportée à la lettre e, afin de la formuler de manière non sexiste. Cette adaptation ne concerne que la version allemande.

6.57 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.

6.58 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.

6.59 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. 6.11 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.

6.60 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, ainsi que sur la base 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 banques et dépôts de titres des contribuables (« échange automatique de renseignements »).
- Enfin, les multinationales fournissent des rapports par pays dans lesquels apparaît, entre autre 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 651.11⁷³), 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 152.221.171⁷⁴ [art. 9]) doit donc également être adaptée le moment venu).

6.61 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 des 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

⁷³ <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20162380/index.html>

⁷⁴ <https://www.belex.sites.be.ch/frontend/versions/120>

obligations de coopération. La LHID règle 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.

6.62 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 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 taxées 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.

6.63 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 à 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.

6.64 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.

6.65 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 ».

6.66 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 la quotité d'impôt usuelle (cf. explications au ch. 2.1.5).

6.67 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 intracantoniales. 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.

6.68 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 l'entrée en vigueur de la loi révisée et qui n'auraient pas été imposables sous l'ancien régime fiscal. 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.

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. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**).

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 bé-

néfice 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 2021) à déclarer leurs réserves latentes en franchise d'impôt. Les réserves latentes 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.

6.69 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. 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 ».

6.70 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 Conséquences financières

7.1 Vue d'ensemble

Le tableau ci-dessous récapitule les conséquences financières de la révision 2021 de la loi sur les impôts sur le canton, les communes et les paroisses.

Vue d'ensemble (en mio de CHF à partir de 2021)

	Mesure	Canton	Communes	Paroisses
RFFA	Abrogation des régimes fiscaux particuliers	---	---	---
	Hausse de la part cantonale à l'impôt fédéral direct (21,2%) ⁷⁵	+43,9	+22,2	+2,9
	Relèvement 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 I	-15,0	-7,6	-1,1
Baisse de l'impôt sur les PP (motion 050-2017)	Augmentation de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers	-3,8	-1,9	-0,3
	Augmentation de la déduction pour assurance	-30,0	-15,0	-2,0
	Total II	-33,8	-16,9	-2,3
	Manque à gagner net	-48,8	-24,5	-3,4

7.2 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 bénéficiaires des sociétés qui bénéficiaient 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). Par contre, 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 ces deux 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 personnes domiciliées dans le canton de Berne qui travaillent pour ces sociétés et par les sous-traitants de ces sociétés.

⁷⁵

Les restrictions apportées au principe de l'apport en capital dégagent des rentrées supplémentaires (cf. ch. 2.1.4.9), qui ne sont pas comptées compte tenu de leur faible montant.

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 can- tonale 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 do- micile	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 par avance 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 terme.

7.3 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.

7.4 Baisse de l'impôt sur les personnes physiques (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, communal et paroissial sur la fortune, la baisse de l'impôt sur les personnes physiques (déductions pour frais de garde des enfants et pour assurance) peut représenter 33,8 millions de francs (canton), 16,9 millions de francs (communes) et 2,3 millions de francs (paroisses). En outre, l'évaluation générale 2020 augmentera le produit de la taxe immobilière communale. Cette hausse ne sera cependant pas utilisée pour diminuer la baisse de l'impôt sur les personnes physiques.

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 a formé recours auprès du Tribunal fédéral contre le décret sur l'évaluation générale des immeubles non agricoles et des forces hydrauliques. Il estime que la médiane cible fixée à 70 pour cent de la valeur vénale est contraire à la jurisprudence du Tribunal fédéral. Si le Tribunal fédéral admet ce recours et que la médiane cible applicable est finalement fixée à 77 pour cent, le montant des rentrées fiscales supplémentaires pour le canton et les communes sera plus élevé.

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 Appréciation en termes de politique budgétaire

8.1 Canton

La révision 2021 de la loi sur les impôts réduira les rentrées fiscales du canton de Berne d'environ 50 millions de francs par année.

Dans le budget 2019 et le plan intégré mission-financement 2020 - 2022 (PIMF), adoptés par le Conseil-exécutif le 22 août 2018, le manque à gagner imputable à la mise en œuvre de la révision 2019 de la loi sur les impôts avait été chiffré à 45 millions de francs en 2019 et à 103 millions de francs à partir de 2020. Malgré cela, le compte de résultat et le solde de financement étaient tous deux équilibrés sur l'ensemble des années de planification, sachant que le solde de financement était tout juste au-dessus de zéro de 2019 à 2021.

Suite au rejet de la révision 2019 de la loi sur les impôts lors de la votation du 25 novembre 2018, le Grand Conseil a corrigé le budget 2019 de 45 millions de francs lors des débats parlementaires de la session de novembre 2018. Le PIMF n'a quant à lui pas été rectifié, il est toujours établi sur la base du manque à gagner résultant de la révision 2019 de la loi sur les impôts, chiffré à 103 millions de francs à partir de 2020.

Les baisses de rentrées fiscales qui résulteront de la révision 2021 de la loi sur les impôts n'ont pas encore été intégrées dans la planification. Chiffrées à environ 50 millions de francs (cf. ch. 7), elles sont donc environ deux fois moindres que celles qu'aurait engendré la révision 2019 de la loi sur les impôts, qui a été rejetée.

En conséquence, la révision 2021 de la loi sur les impôts est d'ores et déjà financée au niveau cantonal.

Cependant, le fait que le solde de financement planifié pour les années 2019 à 2021 soit à peine supérieur à zéro montre que l'équilibre budgétaire reste précaire malgré le programme d'allègement (PA 2018).

Suite aux efforts réalisés dans le cadre de ce programme et vu les perspectives conjoncturelles favorables jusqu'à présent, le budget bernois devrait certes se stabiliser à court terme. A partir de 2020, le Conseil-exécutif va néanmoins être confronté à trois défis budgétaires majeurs, à savoir :

- La compensation du recul des ressources fiscales provenant de la péréquation financière nationale (à partir de 2020) suite au troisième rapport du Conseil fédéral sur l'évaluation de l'efficacité de la péréquation financière entre la Confédération et les cantons ; ce recul pourra atteindre les 150 millions de francs.
- Le financement du besoin d'investissement en forte croissance (à partir de 2022), en raison de nombreux projets d'importance stratégique pour le développement du canton de Berne. Parmi ces projets figurent notamment le renforcement du site médical de Berne et les constructions que cela implique sur le site de l'Hôpital de l'Île, la création d'un campus de la Haute école spécialisée bernoise à Berne, le campus de Berthoud et le nouveau Centre de police de Berne à Niederwangen.
- La compensation des pertes fiscales résultant de la présente révision de la loi sur les impôts et, plus généralement, de l'évolution de la politique fiscale. Dans sa vision « Engagement 2030 », le Conseil-exécutif s'est fixé pour objectif de rendre le canton de Berne plus attrayant, tant pour les personnes morales que pour les personnes physiques.

Compte tenu de ces défis, la marge de manœuvre du canton reste limitée. Selon la planification actuelle, le solde de financement ne se chiffrera en dizaines de millions de francs qu'en 2022. Or cela ne suffira pas à financer les trois défis exposés ci-dessus, d'autant que les trois postes en question sont en concurrence.

A cette concurrence s'ajoutent les risques budgétaires. Tout net ralentissement conjoncturel aggraverait les difficultés financières déjà importantes à moyen terme. Parallèlement, le Conseil-exécutif et le Grand Conseil vont devoir continuer à surveiller de près l'évolution des dépenses publiques dans les différents secteurs d'activité, notamment en matière d'exécution des assurances sociales et d'évolution du domaine de la vieillesse, des affaires sociales, du handicap et de la santé.

Le Conseil-exécutif prendra ces défis à bras-le-corps dans le cadre de la poursuite de la politique financière. Vu les sommes en jeu, il ne fait toutefois aucun doute à ses yeux qu'il sera extrêmement difficile de relever les trois défis à la fois, c'est-à-dire de compenser le recul des sommes versées au titre de la péréquation financière nationale et les pertes fiscales résultant de l'évolution de la politique fiscale, tout en finançant le besoin d'investissement, en forte croissance.

8.2 Communes

La révision 2021 de la loi sur les impôts creusera les rentrées fiscales communales d'environ 25 millions francs par année à partir de 2021. Ce manque à gagner est principalement imputable à la mise en œuvre de la motion 050-2017 Schöni-Affolter, qui réclame que l'impôt sur les personnes physiques baisse au moins à concurrence des recettes supplémentaires que dégagera l'évaluation générale 2020. Les pertes fiscales imputables aux nouvelles mesures substitutives prévues par la RFFA (patent box, etc.) seront largement compensées par le relèvement de la part cantonale à l'impôt fédéral direct (cf. vue d'ensemble au ch. 7.1).

Rappel : les rentrées fiscales communales supplémentaires que dégagera l'EG 2020 s'élèveront à près de 82 millions de francs. Elles sont donc bien supérieures au manque à gagner de 16,9 millions de francs imputable à la baisse de l'impôt sur les personnes physiques (cf. ch. 7.1).

Les montants indiqués au chiffre 7.1 correspondent aux pertes fiscales par année fiscale. 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.

Si la RFFA est adoptée par le peuple à l'occasion de la votation du 19 mai 2019 et qu'elle entre en vigueur en 2020, le Conseil-exécutif appliquera les dispositions contraignantes du projet en 2020. Les incidences financières de la RFFA interviendront donc une année plus tôt.

8.3 Paroisses

La révision 2021 de la loi sur les impôts se traduira par un recul des rentrées fiscales paroissiales d'environ 3,4 millions de francs par année (cf. vue d'ensemble au ch. 7.1). Comme pour les communes, il est principalement imputable à la mise en œuvre de la motion 050-2017 Schöni-Affolter.

9 Incidences sur le personnel et l'organisation

La présente révision augmentera vraisemblablement un peu le coût 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).

10 Incidences sur les communes

Les répercussions financières sont exposées au chiffre 7. 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 Thoune.

11 Incidences économiques

L'objectif premier de la présente révision est de mettre en œuvre la RFFA en exploitant au maximum les outils dont disposent les cantons. Elle ne prévoit pas de baisser les taux d'imposition ; cette mesure devra toutefois être examinée à l'occasion de la prochaine révision de la loi sur les impôts, 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. Si ces derniers mettent en œuvre leur projet de baisse du taux d'imposition, elle sera a priori supérieure de 8 pour cent à la moyenne suisse (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.

12 Résultat de la procédure de consultation

Cette partie sera complétée à l'issue de la procédure de consultation.

13 Proposition du Conseil-exécutif

Le Conseil-exécutif propose de fixer l'entrée en vigueur de la loi sur les impôts conformément au présent projet de révision au 1^{er} janvier 2021.

Berne,

Au nom du Conseil-exécutif

le président :

le chancelier : *Auer*