



Rapport

Date de la séance du CE : 23 avril 2025
Direction : Direction des finances
N° d'affaire : 2023.FINSV.207
Classification : Non classifié

Révision 2027 de la loi sur les impôts

Table des matières

1.	Synthèse	3
2.	Mise en œuvre du droit fédéral.....	4
2.1	Vue d'ensemble	4
2.2	Modification de la loi fédérale sur les banques (LB).....	5
2.3	Loi fédérale sur l'imposition des rentes viagères et des formes de prévoyance similaires (mise en œuvre de la motion 12.3814 du groupe libéral-radical).....	5
2.4	Loi fédérale sur l'imposition du télétravail dans le contexte international	6
2.5	Loi fédérale sur l'échange international automatique de renseignements concernant les données salariales (LEADS)	7
2.6	Prise en compte des communes dans le produit brut de l'impôt complémentaire.....	8
3.	Mise en œuvre de la stratégie fiscale du canton de Berne	11
3.1	Vue d'ensemble	11
3.2	Adaptation de la progression fiscale pour les bas revenus (orientation 1.3)	12
3.3	« Pénalisation du mariage » dans le cadre de l'impôt sur la fortune (orientation 1.4)	24
3.4	Compensation de la progression à froid – adaptation à l'impôt fédéral direct (orientation 2.1)	26
3.5	Autres orientations (1.4 et 2.1)	29
4.	Interventions et déclarations de planification adoptées	30
4.1	Liste des institutions exonérées d'impôts – levée de la possibilité de blocage.....	30
4.2	Restriction de l'exonération fiscale des établissements communaux	31
4.3	Renonciation à l'augmentation de la déduction d'assurance	32
4.4	Renonciation au changement pour compenser la « progression à chaud »	33
4.5	Déclarations de planification adoptées par le Grand Conseil.....	34
5.	Adaptations aux besoins de la pratique	36
5.1	Impôt sur le capital sur les réserves latentes déclarées	36
5.2	Impôt sur le capital en cas d'usufruit	37
5.3	Imputation obligatoire des pertes dans le cadre de l'impôt sur les gains immobiliers	37
5.4	Droit à la commission de perception	38
5.5	Voie de recours en cas de décisions concernant des frais de sommation (art. 238, al. 1a).....	39
6.	Commentaires concernant les articles	40
6.1	Loi sur les impôts	40
6.2	Loi sur la péréquation financière et la compensation des charges	48
7.	Place du projet dans le programme gouvernemental de législature (programme législatif) et dans d'autres planifications importantes	48

8.	Répercussions financières	49
8.1	Vue d'ensemble	49
8.2	Nouvelle réglementation de l'imposition des rentes viagères	50
8.3	Atténuation de la progression fiscales pour les revenus modestes (adaptations du barème, déduction sociale)	50
8.4	Suppression de la « pénalisation du mariage » dans le cadre de l'impôt sur la fortune	51
8.5	Retrait de la suppression a posteriori de la commission de perception	51
8.6	Lien avec la planification financière actuelle	52
9.	Répercussions sur le personnel et l'organisation	52
10.	Répercussions sur les communes	52
11.	Répercussions sur l'économie	53
12.	Résultat de la procédure de consultation	53
12.1	Mise en œuvre du droit fédéral	53
12.2	Mise en œuvre de la stratégie fiscale	54
12.3	Interventions et déclarations de planification adoptées	57
12.4	Adaptations aux besoins de la pratique	58
12.5	Autres retours (remarques générales)	58
13.	Perspectives en matière de politique fiscale	59
14.	Proposition	60
Annexe 1 : Mesures relatives au barème d'impôt par rapport à l'état au 01.01.2025		61
Annexe 2 : Effet de l'extension de la déduction pour revenus modestes		63
Annexe 3 : Représentations sélectionnées de l'effet du lissage de la progression		66

1. Synthèse

La présente révision reprend différentes dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ; RS 642.14) dans la loi sur les impôts du canton de Berne (LI ; RSB 661.11) (chap. 2). La modification de la loi fédérale sur les banques au 1^{er} janvier 2023 entraîne une modification rédactionnelle concernant la réduction pour participation pour les banques d'importance systémique sans conséquences matérielles. La loi fédérale sur l'imposition des rentes viagères (entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2025) prévoit, par rapport à aujourd'hui, un calcul différencié de la part de rendement pour les revenus issus de rentes viagères. La loi fédérale sur l'imposition du télétravail dans le contexte international (entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2025) met en place une base d'imposition nationale pour certaines règles d'attribution dans les accords bilatéraux. Enfin, la prise en compte des communes dans l'impôt complémentaire de la Confédération, obligatoire en vertu de la Constitution (mise en œuvre de l'imposition minimale prévue par l'OCDE), doit être réglée au niveau de la loi.

La pièce maîtresse de cette révision réside néanmoins dans la mise en œuvre de diverses mesures issues de la stratégie fiscale applicable depuis 2023 du Conseil-exécutif (chap. 3). Ainsi, le Conseil-exécutif propose une atténuation de la progression fiscale pour les bas revenus en combinant des adaptations tarifaires et l'extension de la déduction applicable aux revenus modestes. En outre, la « pénalisation du mariage » dans le cadre de l'impôt sur la fortune doit être supprimée en relevant le seuil d'imposition pour les personnes mariées et les personnes liées par un partenariat enregistré. Enfin, pour adapter la progression à froid, des dispositions analogues à celles de l'impôt fédéral direct sont proposées pour le canton de Berne en termes de déroulement et de calendrier.

Différentes interventions adoptées par le Grand Conseil (chap. 4) doivent également être débattues. Celles-ci concernent la suppression du droit d'une personne exonérée d'impôts de ne pas figurer dans le registre public, la limitation des conditions d'exonération fiscale pour les entreprises d'approvisionnement en énergie organisées en entreprises communales et l'augmentation de la déduction fiscale des primes d'assurance-maladie. Les cinq déclarations de planification relatives à la stratégie fiscale qui ont été adoptées sont également traitées.

Enfin, la présente révision comprend d'autres adaptations selon les besoins pratiques (chap. 5). Ainsi, conformément à la pratique fiscale déjà en vigueur, l'impôt sur le capital est également prélevé sur les réserves latentes déclarées sans incidence fiscale. L'imputation obligatoire des pertes d'exploitation sur les gains immobiliers correspond également à une adaptation à la pratique existante. Enfin, une mesure d'allègement administratif est prévue pour les entreprises concernées par la commission de perception et la voie de recours en cas de décisions relatives aux frais de sommation pour non-paiement des dettes fiscales doit désormais déboucher sur une procédure de réclamation auprès de la Commission des recours en matière fiscale.

Après une explication de chaque article modifié (chap. 6), le présent document présente le rapport avec le programme gouvernemental de législature (chap. 7). Les conséquences du projet sont traitées aux chapitres 8 à 11. Après le résultat de la procédure de consultation (chap. 12), le présent rapport s'attarde sur les perspectives en matière de politique fiscale (chap. 13).

2. Mise en œuvre du droit fédéral

2.1 Vue d'ensemble

Les nouveautés suivantes du droit fédéral entraînent des adaptations de la loi sur les impôts du canton de Berne. Elles sont expliquées aux chiffres suivants :

<i>Modification de la législation</i>	<i>Entrée en vigueur</i>
Modification de la loi fédérale sur les banques (LB)	01.01.2023
Loi fédérale sur l'imposition des rentes viagères et des formes de prévoyance similaires (mise en œuvre de la motion 12.3814 du groupe libéral-radical)	01.01.2025
Loi fédérale sur l'imposition du télétravail dans le contexte international	01.01.2025

En outre, la réglementation relative à la prise en compte financière des communes au titre de l'impôt complémentaire (impôt national pour la mise en œuvre de l'imposition minimale prévue par l'OCDE) doit être transférée de la réglementation actuelle (niveau de l'ordonnance) au niveau de la loi, sans modification.

Les affaires suivantes de la Confédération ont des répercussions sur l'Intendance des impôts du canton de Berne, sans que la loi sur les impôts du canton de Berne ne s'en trouve modifiée.

<i>Modification de la législation</i>	<i>Entrée en vigueur</i>
Loi fédérale sur la lutte contre l'usage abusif de la faillite <i>Si des personnes morales ne remettent pas de comptes annuels signés, l'Intendance des impôts du canton de Berne doit informer l'Office du registre du commerce du canton de Berne afin d'examiner certaines conditions du droit commercial.</i>	01.01.2025
Ordonnance fédérale sur la statistique fédérale <i>Collecte complémentaire de données fiscales auprès de l'Intendance cantonale des impôts, notamment des données détaillées sur l'imposition du revenu et de la fortune des personnes physiques.</i>	01.01.2025

Par ailleurs, au niveau fédéral, un grand nombre d'affaires avec une entrée en vigueur possible « au plus tôt le 01.01.2025 » n'ont pas encore été décidées. Il s'agit notamment des projets suivants :

- Loi fédérale sur la prolongation du délai de compensation des pertes
- Imposition particulière des grands groupes d'entreprises – imposition pour les juridictions de marché (pilier 1 OCDE)
- Modification de l'ordonnance fédérale sur les déductions admises fiscalement pour les cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance (OPP 3)
- Loi fédérale relative au changement de système d'imposition de la propriété du logement
- Arrêté fédéral relatif à l'impôt immobilier cantonal sur les résidences secondaires
- Loi fédérale sur l'imposition individuelle
- Loi fédérale sur la transparence des personnes morales et l'identification des ayants droit économiques

L'Administration fédérale des contributions (AFC) publie en ligne une [liste des modifications des lois et ordonnances prévues et décidées au niveau fédéral](#).

2.2 Modification de la loi fédérale sur les banques (LB)

La modification de la loi fédérale sur les banques **au 1^{er} janvier 2023** (objet 20.059) entraîne également une modification de l'article 28, alinéa 1quater LHID. Il s'agit d'une modification rédactionnelle sans conséquences sur le contenu, qui n'a pas pu être intégrée dans la dernière révision 2024 de la loi sur les impôts.

La réduction pour participation entraîne une diminution de l'impôt sur le bénéfice dans la même proportion que le rendement brut, déduction faite des charges financières et administratives correspondantes. La réglementation *too big to fail*¹ impose aux banques certains instruments de financement destinés à les rendre plus stables. Cette réglementation ne devrait pas avoir de répercussion négative sur la réduction pour participation (réduction de l'ensemble des actifs et des charges de financement). Au chiffre 5.3.4 du [message concernant la modification de la loi sur les banques](#), il est dit à ce sujet :

*« La modification proposée vise principalement à mettre à jour les renvois à la LB et à garantir une formulation aussi uniforme que possible au sein de la législation fiscale. Elle permet également de faire concorder la définition fiscale avec celle qui figure dans le droit de la surveillance. **Les lois fiscales ne changent pas sur le fond.** En particulier, les bonds mentionnés et leur conversion dans le cadre d'un assainissement resteront soumis à l'approbation de la FINMA. Les instruments de dette au sens de l'article 30b, alinéa 6, P-LB seront mentionnés dans la liste des exceptions. Il est opportun que ces instruments soient intégrés dans la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct, la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes et la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé, car ils poursuivent les mêmes objectifs prudentiels que les instruments existants. »*

La disposition correspondante de la LHID est déjà applicable depuis 2023 et est désormais intégrée, sans modification, dans la loi sur les impôts du canton de Berne. Le législateur bernois ne dispose d'aucune marge de manœuvre.

2.3 Loi fédérale sur l'imposition des rentes viagères et des formes de prévoyance similaires (mise en œuvre de la motion 12.3814 du groupe libéral-radical)

Le 17 juin 2022, les Chambres fédérales ont adopté la loi fédérale sur l'imposition des rentes viagères et des formes de prévoyance similaires². Le Conseil fédéral fait entrer la loi en vigueur au 1^{er} janvier 2025.³

Pour les rentes viagères, seule une partie du montant est considérée comme rendement imposable, le reste constituant un remboursement de capital non imposable. Jusqu'à présent, une fraction forfaitaire de 40 % du montant était considérée comme revenu imposable (art. 27 LI). Au vu du contexte actuel des taux d'intérêt, cette fraction est trop élevée. La réglementation en vigueur à partir de 2025 prévoit donc une réglementation différenciée pour calculer la part de rendement des rentes issues d'assurances de rentes viagères selon la loi fédérale sur le contrat d'assurance (loi sur le contrat d'assurance, LCA ; RS 221.229.1) et des rentes viagères :

- **Assurances suisses de rentes viagères selon la LCA** : la part de rendement des « prestations garanties » est déterminée lors de la conclusion du contrat et *reste inchangée*. Pour les éventuelles

¹ P. ex. exigences relatives au volume et à la qualité des fonds propres : Réglementation *too big to fail* (TBTF) (admin.ch)

² RO 2023 38 – loi fédérale sur l'imposition des rentes viagères et des formes de prévoyance similaire | Fedlex (admin.ch)

³ Communiqué de presse du Conseil fédéral du 25.01.2023: Flexibilisation de l'imposition des rentes viagères à partir de 2025 (admin.ch)

« prestations excédentaires », cette part est fixée à 70 %. Les assureurs attestent aux assurés le montant de la part de rendement imposable.

- **Assurances de rentes viagères étrangères, rentes viagères selon le CO⁴ et rentes issues de contrats d'entretien viager** : la part de rendement est fixée *chaque année* en fonction du rendement des obligations de la Confédération. Les contribuables doivent déterminer eux-mêmes la part de rendement.

Cette modification aura pour conséquence qu'à partir de 2025, les contribuables ne devront plus déclarer comme jusqu'à présent 100 % de leur rente, mais directement la part de rendement. En complément, il a été décidé que les déclarations électroniques des assureurs seraient transmises aux autorités fiscales via l'AFC pour contrôler les déclarations. L'Intendance des impôts du canton de Berne a fourni des explications dans TaxInfo, qui expliquent spécifiquement comment calculer soi-même cette part pour les assurances non régies par la LCA.⁵

Les dispositions correspondantes de la LHID sont applicables directement à partir de 2025 et sont reprises telles quelles dans la loi sur les impôts du canton de Berne. Le législateur bernois ne dispose d'aucune marge de manœuvre.

2.4 Loi fédérale sur l'imposition du télétravail dans le contexte international⁶

Lors de sa séance du 1^{er} mars 2024, le Conseil fédéral a adopté le message relatif à la loi fédérale sur l'imposition du télétravail dans le contexte international.⁷ Lors de sa séance du 16 octobre 2024, il a fixé l'entrée en vigueur de cette loi au 1^{er} janvier 2025.⁸ Le projet vise à étendre le droit d'imposition de la Suisse aux revenus du travail des personnes salariées domiciliées à l'étranger et travaillant auprès d'employeurs suisses, même sans être physiquement présents en Suisse. Il s'agit ainsi d'apporter une réponse urgente à la crise du coronavirus et aux développements liés aux accords internationaux qui en découlent concernant les journées de télétravail. Le Conseil-exécutif a expressément approuvé la mise en place de bases d'imposition complètes dans sa procédure de consultation du 20 septembre 2023.⁹ La limitation du champ d'application de la disposition légale proposée¹⁰ aux États voisins, et donc aux États ayant conclu une convention contre les doubles impositions (CDI) avec la Suisse, correspond également à la remarque du Conseil-exécutif dans le cadre de la prise de position relative à cette procédure de consultation.

Le projet introduit désormais une base d'imposition nationale concernant l'imposition à la source pour les salariés domiciliés dans les pays voisins (Allemagne, France, Italie, Liechtenstein et Autriche), même si ceux-ci ne sont plus présents tous les jours physiquement dans les locaux de l'employeur suisse en raison du télétravail. Il convient de compléter les dispositions de la loi sur les impôts relatives au rattachement économique, à l'imposition à la source ainsi qu'aux obligations des employeurs de délivrer des attestations.

Les dispositions correspondantes de la LHID sont applicables directement à partir de 2025 et sont reprises telles quelles dans la loi sur les impôts du canton de Berne, à l'exception d'une formulation neutre en termes de genre. Le législateur bernois ne dispose d'aucune marge de manœuvre. Au 1^{er} janvier 2027, l'ordonnance bernoise sur l'imposition à la source (OImS ; RSB 661.711.1) sera adaptée à l'ordonnance du DFF sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct (ordonnance sur

⁴ Loi fédérale complétant le Code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations, CO ; RS 220).

⁵ Imposition des rentes viagères et de revenus provenant de contrats d'entretien viager à partir de l'année fiscale 2025 – TaxInfo – Canton de Berne.

⁶ Cette loi fédérale a été mise en consultation sous le titre « loi fédérale sur l'imposition du travail mobile dans le contexte international », mais a été renommée après la procédure de consultation en raison de la limitation de son champ d'application.

⁷ Le Conseil fédéral crée une base légale nationale pour l'imposition du télétravail des frontaliers (admin.ch).

⁸ Entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'imposition du télétravail dans le contexte international (admin.ch).

⁹ Consultation de la Confédération : loi fédérale sur l'imposition du télétravail dans le contexte international.

¹⁰ Voir chiffre 3.3 du message (admin.ch).

l'imposition à la source, OIS ; RS 642.118.2) et complétée par des prescriptions concrètes sur l'obligation de délivrer des attestations, à l'instar de l'OIS.

Concernant les conventions internationales :

- Le 27 juin 2023, la Suisse et la France ont signé une convention complémentaire à la CDI bilatérale qui permet, depuis le 1^{er} janvier 2023, de réaliser jusqu'à 40 % du temps de travail annuel sous forme de télétravail, sans incidence sur le droit d'imposition de l'État du lieu de travail. Le 22 novembre 2023, le Conseil fédéral a adopté un message relatif à l'approbation de la convention susmentionnée.
- Une solution similaire a également pu être trouvée avec l'Italie pour la période débutant à partir du 1^{er} janvier 2024 (jusqu'à 25 % du temps de travail peut être réalisé à domicile). Le 6 juin 2024, la Suisse et l'Italie ont signé le protocole d'amendement de l'accord existant relatif aux travailleurs frontaliers. Le canton de Berne n'est pas concerné par cette réglementation.

2.5 Loi fédérale sur l'échange international automatique de renseignements concernant les données salariales (LEADS)

Le 7 juin 2024, le Conseil fédéral a ouvert la procédure de consultation sur la LEADS.¹¹ Le projet vise à mettre en place les bases légales pour la mise en œuvre de l'échange d'informations pour les frontalières et frontaliers conformément aux conventions de double imposition (CDI) conclues avec l'Italie et la France. La première étape a déjà été fixée par la loi fédérale relative au télétravail (voir ch. 2.4 ci-dessus). Celle-ci a notamment inscrit de nouvelles obligations de délivrer des attestations et de communication pour les employeurs concernés. La LEADS instaure ainsi les bases légales pour l'échange d'informations nécessaire et réglemente les tâches de l'AFC et des administrations fiscales cantonales, l'utilisation du numéro AVS comme numéro d'identification fiscale par l'AFC et la protection des données.

L'article 4 LEADS dispose que les autorités fiscales cantonales sont tenues de transmettre à l'AFC les informations que les employeurs du canton de Berne doivent leur fournir en vertu de l'article 129, alinéa 1, lettre e de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD ; RS 642.11) au plus tard deux mois avant la date prévue par le traité applicable pour effectuer l'échange de renseignements (France : jusqu'au 30 septembre de l'année suivante). Les obligations de communication des employeurs sont désormais précisées à l'article 172 de la loi sur les impôts du canton de Berne (voir ch. 6.1.19). L'article 11 alinéa 2 LEADS dispose que les travailleurs concernés – qui sont concernés par les annonces – peuvent bénéficier des droits prévus par la loi sur la protection des données du canton de Berne (LCPD ; RSB 152.04 ; art. 20 ss.). L'article 11, alinéa 3 LEADS permet toutefois aux cantons de restreindre ces droits :

*³ Le droit cantonal peut prévoir que l'employé concerné ne peut faire valoir auprès de l'autorité fiscale cantonale que son **droit d'accès** et qu'il ne peut demander que la **rectification** de données inexactes **en raison d'une erreur de transmission**.*

Cela est objectivement judicieux dans la mesure où l'Intendance des impôts joue un rôle de transmetteur des déclarations et ne procède pas à un contrôle matériel des données. Cela serait d'ailleurs impossible, car seuls les employeurs déclarants disposent des informations concernées. Ceux-ci doivent collecter et déclarer correctement les informations à échanger. Par conséquent, une rectification plus poussée des données inexactes devrait être demandée à l'employeur. En revanche, vis-à-vis de l'Intendance des impôts du canton (et de l'AFC), seules les erreurs de transmission doivent pouvoir être contrôlées. Il convient donc d'intégrer une disposition correspondante dans la loi sur les impôts du canton de Berne.

¹¹ Ouverture d'une consultation : Département fédéral des finances ([admin.ch](https://www.admin.ch))

2.6 Prise en compte des communes dans le produit brut de l'impôt complémentaire

2.6.1 Remplacement de l'ordonnance d'introduction

Le 8 octobre 2021, l'« Inclusive Framework » (cadre inclusif) de l'OCDE a publié les valeurs clés de l'imposition future des grandes entreprises opérant à l'international.¹² Les nouvelles règles s'articulent autour de deux piliers : jusqu'à présent, le premier pilier n'a pas été mis en œuvre en Suisse. Il prévoit qu'une partie du rendement de ces entreprises soit reversée aux pays où elles vendent leurs produits ou fournissent leurs services. Le deuxième pilier (imposition minimale) a été mis en œuvre par la Confédération en 2024 au moyen d'une disposition constitutionnelle¹³ et d'une ordonnance sur l'imposition minimale des grands groupes d'entreprises (ordonnance sur l'imposition minimale, OIMin). Cette dernière sera remplacée ultérieurement par une loi qui prévoit un nouvel impôt fédéral appelé « impôt complémentaire ».¹⁴

Le produit brut de l'impôt complémentaire revient à raison de 75 % aux cantons et de 25 % à la Confédération. Le projet fédéral sur l'imposition minimale prescrit une « considération adéquate » des communes par les cantons. Les cantons peuvent décider eux-mêmes de la manière dont il convient de les prendre en compte. Comme les réglementations de la Confédération sont déjà entrées en vigueur en 2024, la prise en compte des communes au niveau cantonal a, dans un premier temps, également été définie au 1^{er} janvier 2024 au moyen d'une ordonnance d'introduction fondée sur l'article 88 alinéa 3 de la Constitution cantonale (ConstC ; RSB 101.1).¹⁵

Cette ordonnance est valable jusqu'à fin 2026 et est désormais remplacée par une disposition de la loi sur les impôts, conformément aux prescriptions de l'article 88, alinéa 3 ConstC.

2.6.2 Nature et étendue de la prise en compte des communes

L'impôt complémentaire est un impôt fédéral qui, pour l'essentiel, s'apparente à un impôt complémentaire sur le bénéfice. En principe, il convient ici de prendre en compte toutes les collectivités publiques du canton, qui prélèveraient également un impôt sur le bénéfice auprès des entités constitutives concernées par l'impôt complémentaire. Sont ici concernés le canton, les communes et les paroisses où l'entreprise a son siège ou le lieu où l'entreprise est administrée de manière effective.

La **répartition verticale entre le canton et les communes** est régie par une clé de répartition selon le partage des recettes des impôts sur le bénéfice et sur le capital entre les collectivités concernées. Introduite au 1^{er} janvier 2020, la part plus élevée des communes et des paroisses dans les recettes de l'impôt fédéral direct a également été répartie de manière analogue (art. 2a LI). Étant donné que la proportion des recettes des impôts sur le bénéfice et sur le capital entre les collectivités peut varier chaque année (p. ex. en cas de modification des quotités d'impôt), la clé de répartition est conçue de manière dynamique et recalculée chaque année. Pour garantir une certaine stabilité, on se fonde sur une moyenne annuelle sur cinq ans. Afin de fixer la proportion rapidement, l'année n tient compte des montants facturés au cours des années civiles $n - 6$ à $n - 2$ (p. ex. : pour la proportion de l'année fiscale 2028, on se basera sur la moyenne annuelle des années civiles 2022 à 2026. Pour l'année fiscale 2024, les chiffres suivants seraient pertinents :

¹² Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – 8 octobre 2021.

¹³ Article 129a ainsi que les dispositions transitoires y afférentes de l'article 197 chiffre 15 de la Constitution fédérale (Cst. ; RS 101).

¹⁴ Informations sur les deux piliers : Mise en œuvre du projet conjoint de l'OCDE et du G20 sur l'imposition de l'économie numérique – TaxInfo – canton de Berne.

¹⁵ Ordonnance portant introduction de l'imposition de l'économie numérique selon la solution à deux piliers de l'OCDE (OI solution à deux piliers de l'OCDE : RSB 668.31).

Année civile	Canton	Communes	Paroisses
2022	61,7 %	33,9 %	4,3 %
2021	61,6 %	34,0 %	4,3 %
2020	63,7 %	32,2 %	4,1 %
2019	63,5 %	32,3 %	4,2 %
2018	63,4 %	32,4 %	4,2 %
Moyenne pour l'année fiscale 2024	62,8 %	33,0 %	4,3 %

La **répartition horizontale entre les communes** s'inspire également de l'idée de base d'une répartition analogue à l'impôt sur le bénéfice. Pour la part des communes municipales, on se base donc sur le « bénéfice déterminant » selon la déclaration d'information GloBE (DIG). Ce chiffre clé doit de toute façon être communiqué par les entreprises concernées (« entités constitutives ») dans le cadre de la déclaration d'impôt dans le système « OMTax » de la Confédération, qui permet la taxation de l'impôt complémentaire par tous les cantons. Seul le revenu brut fait l'objet d'une répartition. L'indemnité retenue par le canton taxateur conformément à l'article 39 OIMin n'est pas répartie.

Exemple : les entités constitutives sont situées dans les communes A et B. Celle de la commune A affiche un bénéfice déterminant d'un million de francs et celle de la commune B de deux millions de francs. Ainsi, la commune A reçoit un tiers de la part des communes, la commune B deux tiers.

Répartition de la part totale entre la Confédération et le canton (en CHF)

Total impôt complémentaire	1 000 000
Dont Confédération	250 000
Dont part cantonale	750 000
Répartition de la part cantonale	750 000
L'indemnité pour la taxation reste au canton (2 % de la part cantonale, max. 100 000 francs)	15 000
Montant à répartir au sein du canton	735 000
Dont canton (actuellement 62 %)	455 700
Dont communes municipales (actuellement 33 %)	242 550
Dont paroisses (actuellement 5 %)	36 750

Commune concernée A (bénéfice déterminant : 1 million)

80 850

Commune concernée B (bénéfice déterminant : 2 millions)

161 700

Ce mécanisme de répartition permet une prise en compte efficace et simplifiée des communes municipales. Sont incluses dans ce mécanisme toutes les personnes morales (p. ex. les sociétés de capitaux) ainsi que les établissements commerciaux d'importance financière. Le recours aux entités constitutives répertoriées dans « OMTax » permet d'éviter une répartition fiscale qui, dans la pratique, serait parfois irréalisable jusqu'au niveau communal (en raison de l'absence d'informations sur les structures). Ne sont pas prises en considération les communes dont les établissements stables ne figurent pas dans « OMTax » en tant qu'entités constitutives (car non pertinentes pour la répartition nationale de l'impôt complémentaire), ni celles où les entités constitutives sont rattachées fiscalement uniquement en raison de la détention d'immeubles. La prise en compte des structures dans leur intégralité ne serait pas justifiée sur le plan de l'économie administrative : même les installations les plus modestes, telles que les distributeurs automatiques ou les stations-services, peuvent remplir les conditions pour être qualifiées d'établissements stables. Un tel niveau de détail conduirait à des répartitions et des recouvrements insignifiants, parfois limités à quelques centimes. Pour des raisons de faisabilité et de simplification, il convient d'accepter que certaines imprécisions mineures puissent survenir dans la prise en compte des communes. Si une répartition plus étendue devait être politiquement souhaitée au niveau des communes municipales, il serait nécessaire d'abandonner le calcul au cas par cas au profit d'une répartition forfaitaire analogue à celle prévue à l'article 2a LI. Cette approche consisterait à inclure toutes les communes en fonction de la part et de l'importance de l'impôt sur le bénéfice réalisé dans chacune d'elles. Bien que faisable, cette méthode serait toutefois moins adaptée.

Les **paroisses** des communes municipales concernées sont également prises en compte, et ce, dans la même proportion que pour l'impôt sur le bénéfice (nombre relatif de personnes par paroisse au sein de la commune selon l'article 19, alinéa 2 de la loi sur les impôts paroissiaux, LIP ; [RSB 415.0](#)).

L'Intendance des impôts publie sur son site Internet des exemples illustrant l'ensemble du mécanisme de répartition et mettra également à disposition, à l'avenir, les parts actualisées dans la répartition verticale.¹⁶

Remarque : mise en œuvre

L'OIMin prévoit que les montants facturés au titre de l'impôt complémentaire soient régularisés avec la Confédération et les cantons concernés avant la fin du mois suivant leur encaissement. En d'autres termes, la répartition prévue doit être clairement reflétée dans OMTax. Les impôts effectivement perçus doivent être « transférés » (versés) à la Confédération dans le même délai. Le canton de Berne applique une procédure analogue pour la répartition des montants revenant aux autres cantons. En revanche, les parts dues aux communes et aux paroisses ne sont pas transférées de manière continue. Elles sont regroupées et versées au moins une fois par an, sur la base des montants de l'impôt complémentaire *définitivement fixés et encaissés* (« livrés »). Les communes en sont informées en conséquence. Cette méthode permet d'éviter des procédures de remboursement complexes et coûteuses pour des montants parfois modestes, notamment en cas de recours.

¹⁶ Répartition de l'impôt complémentaire fédéral dans le canton de Berne - TaxInfo - Canton de Berne.

2.6.3 Répercussions sur la péréquation financière

La péréquation financière atténue les différences de capacité financière des communes. Les impôts complémentaires sont susceptibles d'accroître ces différences. En s'inspirant de l'idée de base de l'impôt complémentaire sur le bénéfice, il est donc objectivement approprié que les produits de l'impôt complémentaire des communes soient intégrés au rendement fiscal harmonisé, conformément à l'article 8 de la loi du 27 novembre 2000 sur la péréquation financière et la compensation des charges (LPFC ; [RSB 631.1](#)). La LPFC doit donc être adaptée avec une modification indirecte.

3. Mise en œuvre de la stratégie fiscale du canton de Berne

3.1 Vue d'ensemble

Depuis 2014, la LI dispose que le Conseil-exécutif doit définir les objectifs de la politique fiscale cantonale dans une stratégie fiscale. Le 15 novembre 2023, le Conseil-exécutif a mis à jour sa stratégie fiscale initiale du canton de Berne de 2016 sous le titre « Bases, objectifs et orientations à partir de 2023 » (ci-après « [stratégie fiscale](#) »). Le Conseil-exécutif a décidé des objectifs et orientations suivants :

Objectifs	Orientations
1. La charge fiscale générale sera alignée sur la moyenne suisse.	1.1. D'ici 2030, une enveloppe supplémentaire d'environ 200 millions de francs sera affectée à la réduction de la quotité d'impôt pour les personnes physiques.
	1.2. D'ici 2027, une enveloppe supplémentaire d'environ 100 millions de francs sera consacrée à la réduction de la quotité d'impôt pour les personnes morales.
	1.3. Dans le cadre de la révision 2027 de la loi sur les impôts, la progression fiscale bernoise, notablement marquée pour les bas revenus, sera réévaluée. Un montant de maximum 200 millions de francs (pour le canton) sera destiné à son ajustement. Les communes seraient également concernées à hauteur d'environ 100 millions de francs au maximum.
	1.4. Lors des prochaines révisions de la loi sur les impôts, le Conseil-exécutif s'efforcera de promouvoir : – la capacité à travailler et l'activité professionnelle – la conciliation entre la vie familiale et la vie professionnelle – l'égalité des genres et de toutes les personnes – le développement durable

Objectifs

Orientations

	– les entreprises innovantes
2. L'application de la loi sur les impôts se doit d'être continuellement simplifiée.	2.1. Les démarches automatisées et les interfaces électroniques seront favorisées autant que possible.

Les orientations 1.1 et 1.2 expriment le principe de politique financière du Conseil-exécutif selon lequel le niveau de la charge fiscale doit en principe être régulé par le biais de la quotité de l'impôt cantonale. Les réductions de la quotité de l'impôt ne doivent pas être fixées dans le cadre d'une révision de la loi sur les impôts, mais chaque année, dans l'arrêté sur le budget (art. 3 al. 1 LI). Les communes ne sont pas concernées. Dans la présente révision, les orientations 1.3, 1.4 et 2.1 doivent en revanche être traitées.

3.2 Adaptation de la progression fiscales pour les bas revenus (orientation 1.3)

3.2.1 Situation initiale et débat politique

La motion 016-2023 du groupe PS-JS « Un barème d'impôt plus juste mais rapportant les mêmes recettes pour soulager la classe moyenne ! » remet en question la progression (augmentation du pourcentage de la charge fiscale lorsque les revenus augmentent) de l'impôt sur le revenu dans le canton de Berne et demande une augmentation plus faible du taux d'imposition pour les revenus faibles et moyens, mais plus forte pour les revenus très élevés. Cette motion a été transformée en postulat lors de la session d'automne 2023 et rejetée (69 oui, 75 non). Le Conseil-exécutif et le Grand Conseil ont notamment rejeté la demande de progression plus forte pour les revenus très élevés.

Sur la base des conclusions et de la discussion au sein du Grand Conseil, le Conseil-exécutif a analysé la question au chapitre 4.2 de sa stratégie fiscale à partir de 2023 et parvient aux conclusions suivantes.

« Chiffre 7.2.4 : Atténuation de la forte progression fiscale pour les revenus modestes

Selon des analyses comparatives sur la progression fiscale, le canton de Berne connaît une très forte progression pour les revenus les plus modestes. Les classements défavorables pour certains types de ménages (écarts plus importants en pour cent au point 4.1) sont principalement attribuables à ces faibles revenus. Pour les bas revenus, le canton de Berne est l'un des moins bien classés par rapport aux autres cantons. Cette réalité va à l'encontre du principe énoncé à l'article 104 de la Constitution du canton de Berne, selon lequel les impôts des personnes physiques doivent être calculés de manière à préserver les citoyennes et citoyens économiquement vulnérables. Il est donc essentiel d'agir sur ce point, notamment pour des motifs de politique sociale. De surcroît, il paraît envisageable de réaliser des améliorations notables avec des pertes de recettes moindres que celles induites par une baisse des quotités d'impôt.

L'importance d'explorer cette constatation sous un nouveau prisme est soulignée : dans le cadre de la révision 2027 de la loi sur les impôts, l'attention se portera sur la progression particulièrement prononcée de la fiscalité bernoise pour les faibles revenus. Au besoin, une proposition de modification sera soumise au Grand Conseil. Une enveloppe d'environ 200 millions de francs au maximum sera allouée à cette fin, ce qui signifie qu'aucune compensation par une taxation renforcée des revenus supérieurs n'aura lieu.

Les communes, de leur côté, devront apporter une contribution supplémentaire d'environ 100 millions de francs au maximum, car elles sont aussi touchées par ces ajustements de barèmes. »

Cette conclusion repose sur des comparaisons intercantionales détaillées des charges fiscales de l'impôt sur le revenu, qui tendent à mettre en évidence des écarts d'autant plus importants par rapport à la moyenne des cantons que le revenu brut comparé est faible. Les comparaisons peuvent être consultées en détail sur le site Internet de l'Intendance des impôts du canton de Berne.¹⁷

Dans ce contexte, lors de la session de printemps 2024, le Grand Conseil a adopté la déclaration de planification 3 suivante (une déclaration de planification similaire a également été adoptée lors des débats budgétaires 2024 (point 10.1) :

« Les moyens utilisés pour abaisser la quotité des impôts concernant les personnes physiques doivent dépasser les moyens utilisés pour compenser la progression (les moyens cumulés du canton et des communes prévus pour l'abaissement servent de critères de comparaison en ce qui concerne les tarifs). Au niveau du calendrier, la modification de la quotité servant au calcul des impôts ne doit pas être effectuée après les modifications tarifaires. »

3.2.1.1 Montant des moyens à engager (déclarations de planification)

Conformément aux orientations de la stratégie fiscale, environ 200 millions de francs doivent être alloués au niveau cantonal à la quotité des impôts concernant les personnes physiques (orientation 1.1) et une enveloppe de 200 millions de francs au maximum doit être allouée à des allègements ciblés pour les bas revenus (orientation 1.3). Au niveau communal, il convient d'ajouter au maximum environ 100 millions de francs au titre des ajustements de barèmes, ce qui donne au total (canton et communes) un rapport de 200 millions de francs pour les baisses des quotités d'impôt et de 300 millions de francs pour les ajustements de barèmes. La déclaration de planification vise à définir :

- si moins de moyens doivent être alloués aux ajustements de barèmes
- ou si davantage de moyens doivent être alloués aux baisses des quotités d'impôt.

Le Conseil-exécutif estime qu'une adaptation de la progression pour les revenus modestes est prioritaire afin de réduire l'écart très important avec le niveau moyen de la charge fiscale. Il s'agit d'une correction des rapports des charges fiscales. Dès que celle-ci aura été réalisée, le Conseil-exécutif ne verra plus de nécessité d'adapter les barèmes ou les déductions et approuvera les déclarations de planification mentionnées ci-dessus sur le fait que les réductions de la charge fiscale (pilotage de la politique financière) doivent être effectuées par le biais de la quotité de l'impôt. Dans ce contexte, le Conseil-exécutif a présenté deux variantes pour la procédure de consultation.

1. Variante « 130 » (étendue de l'allègement selon la première phrase de la DP 3)

La somme de 130 millions de francs est affectée au canton (avec les communes, près de 200 millions de francs au total) dans l'optique de l'atténuation de la progression fiscale pour les revenus modestes. La première phrase de la DP 3 sera vraisemblablement mise en œuvre.

2. Variante « 190 » (étendue de l'allègement selon la stratégie fiscale)

La somme de 190 millions de francs est affectée au canton (avec les communes, près de 300 millions de francs au total) dans l'optique de l'atténuation de la progression fiscale pour les revenus modestes. La première phrase de la DP 3 ne sera vraisemblablement pas mise en œuvre.

¹⁷ Le canton de Berne dans la comparaison intercantonale des charges fiscales.

Après la procédure de consultation (chap. 12), la variante « 190 » a été écartée, et seule la variante « 130 » a été retenue.

Du point de vue du Conseil-exécutif, les baisses des quotités d'impôt doivent être évaluées chaque année dans le cadre du processus de planification, en tenant compte des perspectives de la politique budgétaire. Les déclarations de planification adoptées doivent cependant être mises en œuvre autant que possible en répartissant les mesures prévues (chap. 3.2.4 ci-après) sur les années fiscales 2027 et 2028. La mesure ayant l'impact budgétaire le plus limité (déduction sociale) entrera en vigueur en 2027, tandis que les mesures relatives aux barèmes suivront en 2028. L'aperçu ci-après illustre les baisses de recettes potentielles jusqu'en 2029 (les baisses de quotités d'impôt non encore décidées sont indiquées entre parenthèses à titre provisoire) :

Orientations	2024	2025	2026	2027	2028	2029	Total
Baisse de la quotité d'impôt PP (orientation 1.1)		80	80	(160)	(200)	(200)	200
Baisse de la quotité d'impôt PM (orientation 1.2)	40	40	40	40	40	(100)	100
Adaptation de la progression (orientation 1.3)				39	134	134	134
Autres mesures de la révision 2027 de la loi sur les impôts (suppression de la pénalisation du mariage dans le cadre de l'impôt sur la fortune / des rentes viagères)				10	10	10	10
Total	40	120	120	249	384	444	444

Remarque complémentaire : le Conseil-exécutif poursuit l'objectif, inscrit dans la stratégie fiscale, de mettre en œuvre d'ici à 2030 des allègements fiscaux d'un montant total de 500 millions de francs en faveur des personnes physiques et morales.

Remarque : limite maximale de l'écart de la quotité d'impôt des personnes morales

Jusqu'en 2020, il n'existait au niveau cantonal qu'une seule quotité d'impôt identique pour tous les impôts concernés. Ce n'est que depuis 2020 qu'il est possible d'adapter séparément la quotité d'impôt des personnes morales. La différence possible est toutefois limitée (art. 3a LI, deuxième phrase) :

« Une autre quotité d'impôt, s'en écartant de **20 pour cent au plus**, peut être arrêtée pour les impôts sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales. »

Cette modification a été introduite avec la révision 2021 de la loi sur les impôts. La limitation de cet écart a été justifiée comme suit ¹⁸

« 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. »

À partir de 2025¹⁹, les quotités d'impôts s'élèveront à 2,975 pour les personnes physiques et 2,62 pour les personnes morales. Conformément à l'écart maximal prescrit de 20 %, la quotité d'impôt pour les personnes morales pourrait être réduite à 2,38 au maximum. En termes de montant, cela correspondrait aux 60 millions de francs encore requis selon l'orientation 1.2 de la stratégie fiscale (avec la baisse de la quotité d'impôt de 40 millions de francs prévue en 2024, cela permettrait d'atteindre l'objectif des 100 millions de francs envisagés). Une réduction supérieure nécessiterait également une baisse de la quotité d'impôt pour les personnes physiques (selon la stratégie fiscale, 120 millions de francs supplémentaires sont prévus d'ici 2030), soit une augmentation de l'écart maximal possible dans le cadre d'une future révision de la loi sur les impôts.

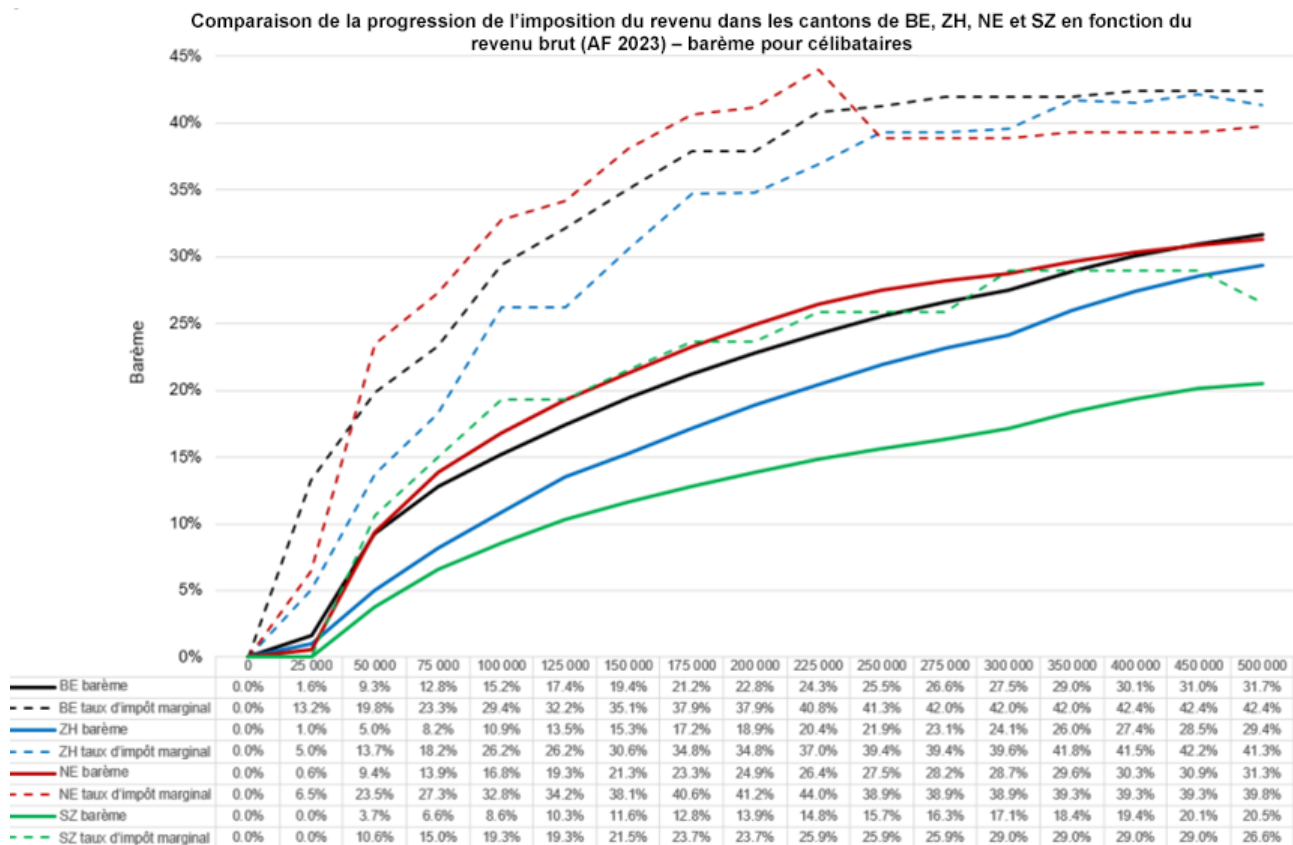
3.2.1.2 Vérification du besoin d'adaptation

Pour savoir s'il convient d'adapter la progression ou la charge fiscale (et pour qui), le Conseil-exécutif peut s'appuyer sur les débats politiques menés en réponse aux interventions traitées :

- La motion 016-2023 du groupe PS-JS « Un barème d'impôt plus juste mais rapportant les mêmes recettes pour soulager la classe moyenne ! » cite « l'exemple » du barème plus équitable du canton de Zurich. Suite à la publication de la stratégie fiscale, deux interventions sur le thème de la progression ont en outre été déposées :
- Déposée entre autres par Simon Buri (PVL, Konolfingen), l'interpellation 265-2023 « Effets d'une atténuation de la progressivité de l'impôt » exigeait également des chiffres complémentaires sur l'adaptation de la progression, et notamment un calcul des pertes de recettes en cas d'alignement de la courbe de la progressivité sur celle des cantons de Zurich et d'Argovie.
- Déposée entre autres par Tobias Vögeli (PVL, Frauenkappelen), la motion 268-2023 « Alléger l'imposition des personnes physiques en atténuant la progressivité de l'impôt » exigeait pour l'essentiel les mesures de l'orientation 1.3 de la stratégie fiscale, en soulageant non seulement les personnes à bas revenus, mais aussi les « classes moyennes » et le personnel exerçant des « emplois hautement qualifiés ». La motion 268-2023 a été retirée lors de la session d'été 2024 au motif que le gouvernement avait déjà laissé entrevoir le lissage de la progression souhaité avec la stratégie fiscale.

La présentation ci-après est extraite de l'annexe de la réponse à la motion 016-2023. On y voit que la progression pour les bas revenus est très forte par rapport à d'autres cantons. Une courbe marquée signifie une forte augmentation de la charge en cas de revenu supplémentaire (charge fiscale marginale).

¹⁹ Y compris la baisse de la quotité d'impôt prévue pour les personnes physiques conformément au budget 2025.



Ce constat est confirmé par les comparaisons des charges dans la stratégie fiscale : en termes relatifs, plus les revenus bruts comparés sont faibles, plus les écarts par rapport aux autres cantons sont importants. Le Conseil-exécutif se prononce donc en faveur de la réduction, en priorité, des plus grands écarts (écart en pourcentage par rapport à la médiane) dans la comparaison des charges fiscales concernant l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

Aperçu de la comparaison des charges fiscales concernant l'impôt sur le revenu des personnes physiques

Types de ménages	Revenu brut	Impôts cantonaux et communaux	Rang de BE en 2022	Différence en % par rapport au milieu du classement (16 ^e rang)	Différence en % par rapport au milieu du classement (13 ^e rang)
Célibataire, 0 enfant; 1 ^{er} quartile	43'000	3'065	26	37%	41%
Célibataire, 0 enfant; 2 ^e quartile	65'100	6'977	24	18%	28%
Célibataire, 0 enfant; 3 ^e quartile	85'000	10'461	23	14%	22%
Célibataire, 0 enfant; 95 ^e centile	125'000	18'460	22	6%	21%
Célibataire, 2 enfants; 1 ^{er} quartile	46'100	106	25	76%	91%
Célibataire, 2 enfants; 2 ^e quartile	70'000	2'942	26	53%	62%
Célibataire, 2 enfants; 3 ^e quartile	96'000	6'948	25	32%	42%
Célibataire, 2 enfants; 95 ^e centile	155'000	16'933	23	21%	26%
Mariés, deux revenus 40–60 %, 0 enfant; 1 ^{er} quartile	120'000	12'037	25	21%	31%
Mariés, deux revenus 40–60 %, 0 enfant; 2 ^e quartile	145'000	16'557	24	17%	27%
Mariés, deux revenus 40–60 %, 0 enfant; 3 ^e quartile	180'000	23'304	23	14%	24%
Mariés, deux revenus 40–60 %, 0 enfant; 95 ^e centile	249'900	38'269	22	10%	22%
Mariés, un revenu, 2 enfants; 1 ^{er} quartile	75'000	3'109	26	51%	58%
Mariés, un revenu, 2 enfants; 2 ^e quartile	105'000	7'798	25	30%	40%
Mariés, un revenu, 2 enfants; 3 ^e quartile	140'000	13'509	24	24%	30%
Mariés, un revenu, 2 enfants; 95 ^e centile	220'000	29'985	24	14%	25%
Mariés, deux revenus 40–60 %, 2 enfants; 1 ^{er} quartile	120'000	8'631	25	32%	36%
Mariés, deux revenus 40–60 %, 2 enfants; 2 ^e quartile	147'400	13'234	24	27%	29%
Mariés, deux revenus 40–60 %, 2 enfants; 3 ^e quartile	185'100	20'194	23	16%	27%
Mariés, deux revenus 40–60 %, 2 enfants; 95 ^e centile	270'100	38'082	23	13%	23%
Célibataire, retraité, 1 ^{er} quartile	23'000	1'459	26	46%	53%
Célibataire, retraité, 2 ^e quartile	30'000	2'724	26	37%	41%
Célibataire, retraité, 3 ^e quartile	49'000	6'550	24	18%	26%
Célibataire, retraité, 95 ^e centile	78'000	12'698	23	10%	21%
Mariés, retraités 70 %/30 %, 1 ^{er} quartile	65'000	7'121	25	30%	34%
Mariés, retraités 70 %/30 %, 2 ^e quartile	72'500	8'422	25	27%	31%
Mariés, retraités 70 %/30 %, 3 ^e quartile	80'000	9'858	25	26%	30%
Mariés, retraités 70 %/30 %, 95 ^e centile	110'000	16'003	24	16%	25%
En concubinage 50 %, 0 enfant; 1 ^{er} quartile	120'000	13'101	26	25%	35%
En concubinage 50 %, 0 enfant; 2 ^e quartile	145'000	17'529	26	21%	30%
En concubinage 50 %, 0 enfant; 3 ^e quartile	180'000	23'934	23	18%	26%
En concubinage 50 %, 0 enfant; 95 ^e centile	250'000	38'095	22	9%	23%
Moyenne 2022			24.3	25.3%	33.8%

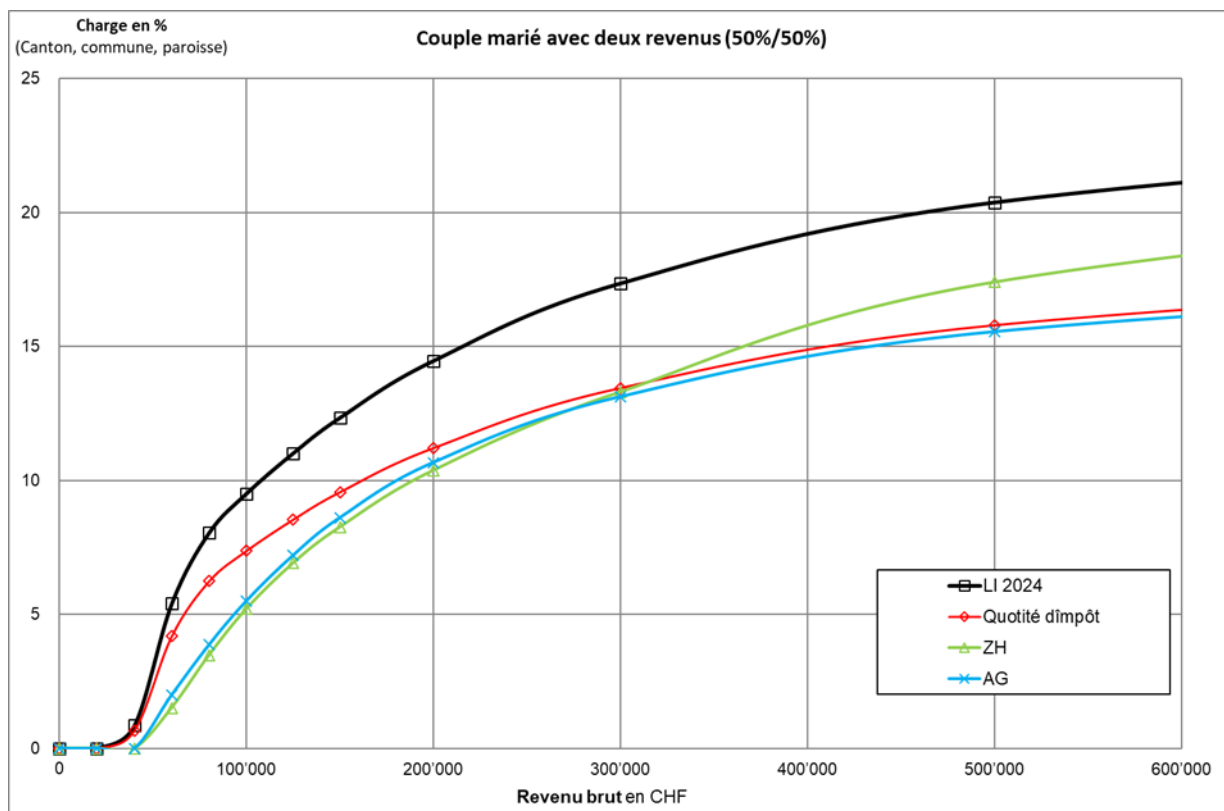
3.2.2 Définition des objectifs du Conseil-exécutif

Compte tenu des chiffres qui précèdent, le Conseil-exécutif a défini les lignes directrices suivantes dans la perspective de l'adaptation de la progression :

1. La charge fiscale doit être réduite en priorité pour les personnes du 1^{er} et du 2^e quartile, c'est-à-dire pour 25 à 50 % des personnes du canton de Berne. La moitié de la population touchant des revenus plus faibles (bas revenus et environ la moitié de la classe moyenne²⁰) profite ainsi des allègements.
2. Les allègements doivent cesser de s'appliquer aux revenus plus élevés.
3. Après les adaptations, les écarts très élevés (30 % et plus) ne doivent plus figurer dans les comparaisons des charges fiscales ou du moins être réduites au mieux.
4. Enfin, aucun groupe de personnes ne doit être soumis à des contraintes supplémentaires. Cela signifie que le taux d'imposition moyen doit baisser pour toutes les classes de revenus.

Après les adaptations de la politique fiscale au moyen de la révision 2027 de la loi sur les impôts, le canton de Berne devrait afficher une courbe de progression similaire à celle des cantons de Zurich ou d'Argovie uniquement par une adaptation ultérieure de la quotité d'impôt. Ce n'est pas le cas aujourd'hui, comme le montre la représentation suivante avec une diminution (irréaliste) de la quotité d'impôt de 3,025 (2024, courbe noire) à 2,0 (courbe rouge), soit une baisse d'environ un tiers. Cette mesure coûterait environ 1,4 milliard de francs et entraînerait un allègement linéaire d'environ 22,5 % pour tous les contribuables. À partir d'un revenu brut de 200 000 francs, la charge est comparable à celle du canton d'Argovie. En ce qui concerne les revenus plus bas – en particulier jusqu'à environ 100 000 francs –, on observe toutefois une hausse beaucoup plus forte de la progression dans le canton de Berne. Cela montre que les baisses des quotités d'impôts à elles seules sont insuffisantes pour atteindre l'objectif (même avec des investissements très importants).

²⁰ Pour connaître la définition de la « classe moyenne » en Suisse, il convient de consulter par exemple [l'évolution des groupes avec un revenu moyen 1998-2021 | Office fédéral de la statistique \(admin.ch\)](#) ; font ainsi partie de la classe moyenne les personnes issues de ménages dont le revenu brut équivalent se situe entre 70 % et 150 % du revenu brut équivalent médian. Au fil des ans, la part de la classe moyenne représente environ 50 à 60 % de la population. Dans le canton de Berne, cela pourrait par exemple concerner 50 % des personnes des 1^{er} au 3^e quartiles des comparaisons des charges fiscales.



Remarque : taux d'imposition marginal et taux d'imposition moyen

Le barème bernois de l'impôt sur le revenu est ce qu'on appelle un barème à tranches, tel qu'il s'applique également à l'impôt fédéral direct. En vertu de ce barème, le montant de l'impôt est fixé au moyen d'un taux d'imposition pour chaque tranche de revenus. Le montant de l'impôt simple est obtenu en additionnant les montants de l'impôt pour chaque tranche de revenus. Alors que le taux d'imposition marginal (augmentation de la charge fiscale en cas de revenu supplémentaire) peut être déduit directement du barème d'impôt, la charge moyenne sur le revenu (taux d'imposition moyen) doit être calculée séparément pour chaque niveau de revenu.

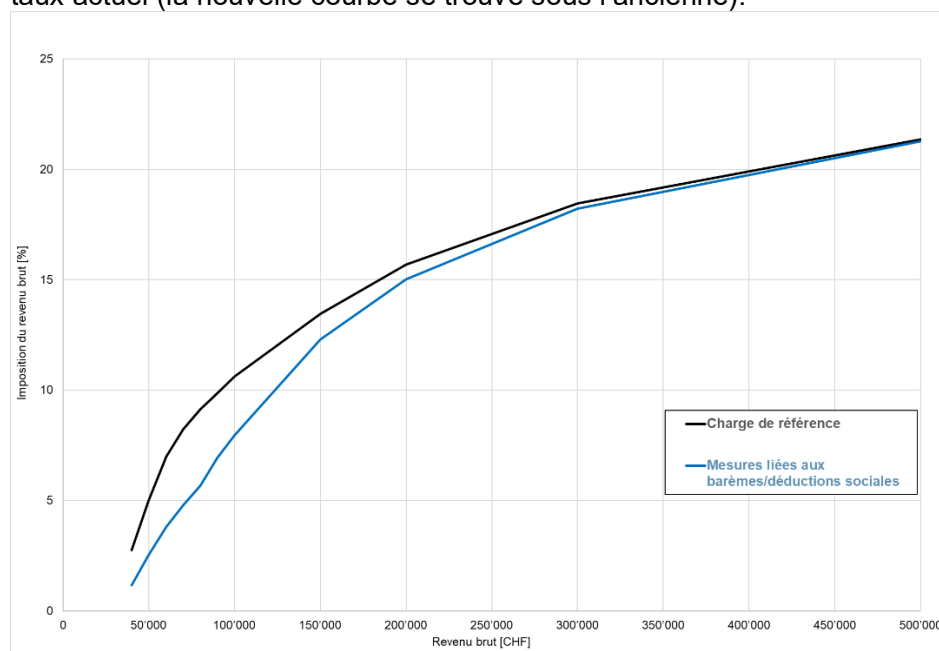
Aide à la lecture de l'exemple du barème pour les conjoints (extrait) :

En cas de revenu imposable compris **entre 59 100 et 85 800 francs**, **17,35 centimes d'impôt** sont dus sur chaque franc supplémentaire de revenu imposable (taux d'imposition marginal). Dans l'ensemble, la charge fiscale se situe toutefois en moyenne (seulement) **entre 15,32 et 16,66 %** (taux d'imposition moyen).

Paliers du barème	Revenu en CHF	Revenu cumulé	Impôt simple	Taux d'imposition (marginal) (canton et communes)	Montant de l'impôt	Augmentation du taux d'imposition marginal en %	Taux d'imposition moyen
1	3300	3300	1,55	7,08	233.50	7,08	7,08 %
2	3300	6600	1,65	7,53	482.06	0,46	7,30 %
3	9800	16 400	2,85	13,01	1757.07	5,48	10,71 %
4	16 000	32 400	3,65	16,66	4423.03	3,65	13,65 %
5	26 700	59 100	3,8	17,35	9054.68	0,68	15,32 %
6	26 700	85 800	4,3	19,63	14 295.75	2,28	16,66 %

Vous trouverez ci-après une courbe de progression possible après l'adaptation des mesures relatives au barème et aux déductions sociales (courbe bleue, en comparaison avec la charge de référence actuelle). La progression ou le taux d'imposition marginal est plus faible dans la tranche des premiers 100 000

francs de revenu brut, mais s'accroît par la suite. Le taux d'imposition moyen est partout inférieur au taux actuel (la nouvelle courbe se trouve sous l'ancienne).



3.2.3 Possibilités d'allègement

La marge de manœuvre du canton de Berne pour alléger la charge des contribuables bernois est limitée en raison de l'harmonisation fiscale au niveau fédéral. Il n'existe par exemple aucune marge de manœuvre cantonale pour les mesures suivantes :

- exonération de certains revenus de l'impôt sur le revenu au niveau cantonal (art. 7 LHID) ;
- mise en place de déductions générales plus étendues que celles prévues dans la LHID (art. 9 al. 4 LHID), à moins qu'il ne s'agisse de déductions pour enfants ou d'autres déductions sociales ;
- revenus considérés comme exonérés d'impôts par la LHID (art. 7, al. 4 LHID, p. ex. les gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune privée du contribuable ou les subsides provenant de fonds publics, comme les prestations complémentaires et l'aide sociale).

Sont notamment exclus de l'harmonisation les barèmes d'impôts, les taux d'imposition et les montants exonérés de l'impôt (art. 129 al. 2 Cst.). Les possibilités suivantes sont ainsi disponibles :

1. réduction de la quotité d'impôt ;
2. adaptation des barèmes d'impôts (paliers et taux d'imposition) ;
3. augmentation des déductions.

L'efficacité de ces mesures est variable. La **quotité d'impôt** doit être considérée en premier lieu comme une mesure de politique financière (« à quel niveau la courbe de la charge fiscale est-elle élevée ou basse ? »). Elle concerne toujours uniquement le budget cantonal, à l'exclusion des communes, et entraîne une réduction linéaire de la charge fiscale au niveau cantonal pour toutes les classes de revenus, p. ex. « de 5 % du montant de l'impôt ». Cette approche est appropriée si les barèmes et déductions existants sont équilibrés dans la proportion souhaitée ou si les communes ne doivent pas être encore mises à contribution. En revanche, un allègement spécifique, par exemple uniquement pour les revenus faibles ou élevés, n'est pas possible avec une baisse de la quotité d'impôt. Si les rapports des charges fiscales doivent être adaptés (« comment la courbe évolue-t-elle »), cela doit se faire par le biais de

l'évolution du barème et/ou d'une **adaptation des déductions**. Cela modifie l'impôt simple, qui est ensuite multiplié par les quotités d'impôts du canton et des communes. Cela entraîne donc toujours des modifications des recettes fiscales communales.

Les dispositions de la Constitution fédérale doivent être prises en compte dans toutes les adaptations. Le canton de Berne les a expressément inscrites et complétées dans sa Constitution cantonale (art. 104 ConstC).

- Le régime fiscal est aménagé sur la base des principes de l'universalité et de l'égalité de droit et tient compte de la capacité économique des contribuables (correspond dans une large mesure à l'art. 127 Cst.).
- Les impôts des personnes physiques sont calculés de manière à ménager les personnes économiquement faibles, à maintenir la volonté du particulier d'exercer une activité lucrative et à encourager la prévoyance individuelle.

Pour plus de détails, nous renvoyons aux chiffres 3.1 et 3.2 de la stratégie fiscale.

3.2.4 Mesures choisies

Le Conseil-exécutif prévoit de répartir les moyens à engager pour les allègements entre deux mesures :

- Une part plus importante des moyens doit être utilisée pour soulager les paliers inférieurs du barème (mesures relatives au barème).
- Une part moins importante des moyens sera utilisée pour développer la déduction pour les faibles revenus (déduction sociale).

Concrètement les moyens suivants (en millions de CHF) doivent être engagés :

	Baisse des recettes
Mesures relatives au barème	94,5
Déduction sociale	39,2
Total	133,7

Il convient de noter que l'estimation des mesures attendues relatives aux barèmes est relativement précise, tandis que l'impact de l'augmentation de la déduction sociale est plus difficile à évaluer en raison de son mode de fonctionnement (prise en compte de la fortune). On peut s'attendre à ce que la baisse des recettes liée à cette augmentation soit *moins* marquée. Dans l'ensemble, les pertes de recettes attendues ont donc été calculées de manière plutôt *restrictive*, et le montant de 130 millions de francs envisagé par le Conseil-exécutif ne devrait pas être dépassé.

3.2.4.1 Mesures relatives au barème

Les paliers du barème (pourcentages et niveaux de revenus) sont librement adaptables pour autant que les principes suivants soient respectés :²¹

- La progression doit être régulière. Une hausse trop brusque porterait atteinte à la régularité de l'imposition.

²¹ Voir à ce propos l'ATF 133 I 206 (décision relative au barème d'impôt du canton d'Obwald).

- Une évolution progressive de la courbe de la charge fiscale correspond à la capacité économique. Un aménagement dégressif des paliers supérieurs du barème est autorisé tant que les taux d'imposition moyens ne diminuent pas. Dans le cas de l'impôt fédéral direct, par exemple, le taux d'imposition du dernier palier est inférieur au précédent, mais le taux d'imposition moyen ne diminue pas.

Pour atténuer la charge fiscale sur les bas revenus, une adaptation échelonnée des paliers inférieurs s'impose. Il est ainsi possible de cibler les contribuables dont les revenus imposables doivent faire l'objet d'un allègement conformément à la définition des objectifs au chapitre 3.2.2. Pour les classes de revenus supérieures, il en résulte un « effet d'aubaine » échelonné, dans la mesure où celles-ci profitent également, bien que dans une moindre mesure, des ajustements des paliers inférieurs du barème. Cela est justifié et voulu dans la mesure où la « classe moyenne » doit également être soulagée. Les moyens disponibles d'environ 130 millions de francs seront toutefois assez rapidement épuisés en raison de cet effet d'aubaine. Pour y remédier et utiliser les moyens de manière plus ciblée, un ou deux paliers supérieurs seront légèrement relevés. L'effet d'aubaine s'en trouve certes réduit, mais la charge fiscale moyenne diminue, comme prévu, pour toutes les catégories de revenus.

Globalement, l'évolution est plus régulière que dans le système actuel, dans lequel le taux d'imposition marginal augmente très fortement jusqu'à un revenu imposable de 32 400 francs, puis ralentit sa progression. Dans l'**annexe 1**, les tableaux présentent la modification du barème, du taux d'imposition marginal, du taux d'imposition moyen et du montant de l'impôt pour les deux types de barèmes (personnes mariées et autres contribuables).

3.2.4.2 Augmentation de la déduction pour revenus modestes

Afin d'affiner encore ou de réduire davantage l'évolution du barème dans les classes de revenus les plus basses, les mesures relatives au barème sont complétées par une augmentation de la déduction destinée aux revenus modestes. Au vu de l'objectif du Conseil-exécutif, l'avantage par rapport aux mesures concernant le barème réside dans le fait que seules les personnes concernées par la déduction bénéficient de cette dernière. Il n'y a donc pas d'effet d'aubaine. En d'autres termes, les moyens engagés peuvent avoir un effet encore plus ciblé qu'avec de simples adaptations du barème.

Selon l'article 40, alinéas 6 et 7 LI, les personnes dont le revenu à prendre en compte n'excède pas 16 700 francs (célibataires) ou 22 300 francs (personnes mariées) peuvent prétendre à la déduction maximale pour revenus modestes. Le revenu à prendre en compte pour l'évaluation se compose du revenu imposable sans déduction et de 10 % de la fortune imposable. La prise en compte d'une partie de la fortune imposable a pour but d'éviter d'accorder des allègements « choquants », injustifiés objectivement parlant. Comme le revenu imposable est pris en compte pour l'évaluation, des déductions telles que l'entretien d'un immeuble ou les rachats dans la prévoyance professionnelle peuvent également entraîner un revenu « modeste ». Pour les propriétaires fonciers en particulier, la fortune imposable peut être négative (l'hypothèque est plus élevée que la valeur officielle). De même, les rachats dans la prévoyance peuvent entraîner une réduction de la fortune imposable, car les avoirs de prévoyance correspondants ne sont pas soumis à l'impôt sur la fortune. Toutefois, la réglementation actuelle empêche à juste titre l'octroi de la déduction pour les personnes disposant d'autres fortunes importantes.

La déduction maximale possible est actuellement de 1100 francs (célibataires) et de 2200 francs (personnes mariées). La déduction est majorée de 600 francs si le contribuable élève un enfant. Si le revenu à prendre en compte est dépassé, la déduction n'est pas entièrement supprimée, mais diminue de 150 ou 300 francs pour chaque revenu supplémentaire de 2000 francs (échelonnement). Elle décroît donc de manière progressive. Ainsi, la déduction s'applique par exemple à une personne seule sans enfants jusqu'à un revenu déterminant de 30 700 francs et même jusqu'à 62 700 francs avec quatre enfants.

Dans son article TaxInfo Déduction pour revenu modeste, l'Intendance des impôts publie un tableau présentant diverses situations de contribuables jusqu'à quatre enfants (le tableau figure également à l'**annexe 2**). La déduction est accordée d'office par le système de taxation et ne doit pas être demandée par la ou le contribuable.

La déduction pour revenus modestes a été intégrée sous sa forme actuelle dans le cadre de la révision totale 2001 de la loi sur les impôts du canton de Berne. Auparavant, elle n'était prévue que pour les bénéficiaires de rentes, les personnes âgées et infirmes (ce qui serait de toute façon interdit par la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes). À ce sujet, les explications relatives à la loi fiscale 2001 (p. 25) mentionnent notamment ce qui suit :

*« La nouvelle déduction permet d'abaisser à un niveau acceptable la charge pesant sur les petits revenus, qui est **supérieure à la moyenne dans le canton de Berne en comparaison inter-cantonale**.
(...)
Avec l'introduction de la déduction pour les revenus modestes, elle-même complétée par une baisse du barème, la charge fiscale des personnes exerçant une activité lucrative est alignée sur celle des retraités se trouvant dans les mêmes conditions économiques. La charge supplémentaire qui pèse actuellement sur les personnes exerçant une activité lucrative par rapport aux retraités connaissant les mêmes conditions économiques est ainsi nettement réduite. »*

Entre 2001 et 2023, la déduction n'a plus subi d'adaptation. Pour l'année fiscale 2024, les montants ont été adaptés au renchérissement. Les comparaisons des charges fiscales des années 2012, 2017 et 2022 dans la stratégie fiscale (ch. 4.2) montrent que l'imposition des faibles revenus, déjà supérieure à la moyenne en 2001 par rapport à d'autres cantons, s'est encore aggravée ces dernières années sous l'effet des adaptations d'autres cantons. L'écart par rapport à la médiane s'est donc encore creusé.

Le Conseil-exécutif prévoit donc une nette augmentation de la déduction de base :

	Déduction de base aujourd'hui	Nouvelle déduction de base
Barème célibataire	1100	2200
Barème personnes mariées	2200	4400

Cette adaptation entraîne à la fois une augmentation de la déduction pour les personnes qui en bénéficient déjà et un élargissement du cercle des ayants droit. Dans l'**annexe 2**, un tableau illustre l'efficacité de la déduction adaptée pour quatre enfants au maximum. Cette mesure permet d'affiner l'évolution du barème en complément des mesures relatives au barème prises en fonction des niveaux de revenus concernés – par exemple pour les personnes seules sans enfants, jusqu'à 44 700 francs au maximum.

L'extension est modérée par rapport à d'autres cantons. Certains cantons (AG, SH, TG, SZ, OW, FR) prévoient des déductions similaires, même si le montant de la déduction est parfois nettement plus élevé que dans le canton de Berne (p. ex. AG : CHF 12 000 ; SZ : montant basé sur le revenu net et pouvant se situer dans une fourchette moyenne à cinq chiffres). Une comparaison directe est trompeuse, car les rapports des charges fiscales résultent toujours d'une combinaison de mesures relatives au barème et de déductions sociales. En fonction de l'évolution du barème, il est possible qu'un canton prévienne néanmoins, *sans* une telle déduction, une charge fiscale plus faible pour les bas revenus qu'un canton *appliquant* une déduction au bénéfice des revenus modestes.

3.2.5 Effet attendu des mesures

Afin de mesurer la réalisation des objectifs du chapitre 3.2.2, une évaluation ex post de la loi (sous la forme d'une évaluation de son effet) doit être réalisée dans les années suivant son entrée en vigueur. En d'autres termes, il faudra vérifier, au cours des années fiscales qui suivront la modification de la loi, si les groupes de personnes souhaités bénéficieront grâce aux mesures d'un allègement fiscal dans l'ampleur souhaitée. L'Intendance des impôts dispose déjà de l'outil approprié à cet effet, sous la forme des comparaisons des charges fiscales avec d'autres cantons, mentionnées à plusieurs reprises, qui sont accessibles au public sur Internet et seront mises à jour chaque année à partir de 2025. Ces comparaisons indiqueront l'évolution du canton de Berne au fil des ans pour les classes de ménages mentionnées par rapport aux autres cantons. Quelques années après l'entrée en vigueur, il conviendra de vérifier si les objectifs ont été atteints ou si d'autres adaptations sont nécessaires (voir chap. 13 sur les perspectives de politique fiscale).

Mais aujourd'hui déjà, il est possible de prédire les effets attendus dans leurs grandes lignes. L'**annexe 3** comporte les éléments suivants :

- tableaux montrant la réduction attendue de la charge fiscale par rapport à la situation en 2024, en pourcentage et en francs, pour certains types de ménages en fonction du niveau de revenu ;
- évolution de la courbe de progression (extrait) par rapport à la situation actuelle dans le canton de Berne et dans les cantons d'Argovie et de Zurich pour les personnes seules et mariées ;
- modification projetée (progression dans le classement et – plus important – réduction des écarts par rapport à la médiane des cantons) au niveau des comparaisons des charges fiscales (statique ; les modifications des autres cantons au cours des prochaines années ne peuvent pas être prises en compte).

Les éléments présentés montrent que les mesures choisies permettront vraisemblablement d'atteindre l'objectif :

- La diminution de la charge fiscale est la plus forte pour les personnes du 1^{er} quartile des revenus, puis elle décroît.
- Il ne faut plus s'attendre à des écarts très importants par rapport à la médiane des cantons (30 % et plus).
- Il en résulte des économies d'impôts pour toutes les personnes.

3.3 « Pénalisation du mariage » dans le cadre de l'impôt sur la fortune (orientation 1.4)

Le seuil d'imposition de la fortune s'élève aujourd'hui à 100 000 francs. Pour les personnes mariées, une déduction sociale personnelle de 18 000 francs est en outre accordée. Par ailleurs, celles ayant des enfants peuvent également prétendre à la déduction pour enfants dans le cadre de l'impôt sur le revenu. Par ailleurs, aucune déduction n'est accordée dans le cadre de l'impôt sur la fortune. Un barème unique s'applique à l'ensemble des contribuables.

Une comparaison avec d'autres cantons montre que la plupart d'entre eux n'appliquent pas un tel seuil d'imposition. En lieu et place, ils appliquent une déduction sociale générale (élevée) de 50 000 à 100 000 francs, qui est doublée pour les personnes mariées.²²

²² Voir brochure fiscale de l'AFC : Imposition des personnes physiques : Impôt sur la fortune : déductions sociales – Minimums imposables.

Seuil d'imposition
(« minimum imposable »)
cf. Steuermäppchen / Brochures
fiscales de l'AFC

Seuls sept cantons appliquent ce seuil. Parmi eux, quatre cantons (BE, BL, JU, TI) accordent les mêmes montants aux contribuables imposés individuellement et à ceux imposés conjointement. Trois cantons (ZH, VD, NE) appliquent un montant doublé pour les contribuables imposés conjointement.

Déduction personnelle
cf. Steuermäppchen / Brochures
fiscales de AFC

21 cantons prévoient des déductions personnelles (plus élevées), qu'ils accordent en double (ou presque) aux contribuables imposés conjointement.
En revanche, le canton de ZH (qui applique un seuil d'imposition et un barème spécifique pour les couples mariés), ainsi que ceux de BE, du TI, de NE et de VD, ne prévoient pas de déductions personnelles.

La réglementation actuelle appliquée dans le canton de Berne entraîne certaines inégalités de traitement entre les personnes seules et les personnes mariées. Ainsi, dans le canton de Berne, l'impôt sur la fortune se caractérise par une « pénalisation du mariage » (toutefois minime en termes de montant), car le seuil d'imposition de 100 000 francs n'est pas accordé deux fois. En l'absence de ce doublement, l'addition des facteurs n'est pas suffisamment prise en compte dans certaines situations. Par exemple, deux personnes assujetties à une taxation séparée et possédant chacune une fortune de 90 000 francs ne paient pas d'impôt sur la fortune. En cas de mariage, la fortune nette fiscale s'élève à 80 000 francs (CHF 180 000 – 100 000). Les comparaisons des charges fiscales témoignent également de cette inégalité de traitement : le canton de Berne n'occupe que le 22^e rang pour les conjoints avec une fortune de 250 000 francs, alors qu'il occupe le 19^e rang pour les personnes non mariées.²³

C'est pourquoi le Conseil-exécutif a envisagé, dans sa stratégie fiscale, d'examiner la conversion du « montant exonéré d'impôt » en une déduction qui peut être appliquée deux fois pour les personnes mariées. Cela correspond exactement à la déclaration de planification 5 relative à la stratégie fiscale de la session de printemps 2024 :

« Transformer la somme exonérée de l'impôt sur la fortune en une déduction pouvant être accordée deux fois aux personnes mariées (conformément aux explications fournies au ch. 3.2.2.4 du rapport du Conseil-exécutif sur la stratégie fiscale du canton de Berne). Cette modification permettrait de contrecarrer la pénalisation du mariage dans le cadre de l'impôt sur la fortune. »

Lors de l'examen, il convient tout d'abord d'expliquer la différence entre un *seuil d'imposition* et un *montant exonéré d'impôt* (deux mesures concernant le barème) et une *déduction* :

- Un seuil d'imposition a pour effet qu'aucun impôt sur la fortune n'est prélevé jusqu'à un certain montant (en l'occurrence 100 000 francs). En cas de dépassement de ce seuil, la totalité du montant est prise en compte dans le calcul de l'impôt. Ces 100 000 francs de l'impôt sur la fortune constituent systématiquement un seuil et non un montant exonéré d'impôt (contrairement au libellé du titre et à l'utilisation dans la stratégie fiscale).
- Un montant exonéré d'impôt a également pour effet qu'aucun impôt sur la fortune n'est perçu jusqu'à un certain montant (en l'occurrence 100 000 francs). En cas de dépassement de cette limite, ce n'est toutefois pas la totalité du montant qui est pris en compte dans le calcul de l'impôt, mais seulement la fortune qui dépasse ce montant exonéré.

²³ Voir la comparaison des charges fiscales concernant l'impôt sur la fortune des personnes physiques.

- En revanche, une déduction réduit – indépendamment d'un montant limite ou du montant de la fortune – la fortune imposable dans la même mesure. Contrairement au seuil d'imposition et au montant exonéré d'impôt, il ne s'agit pas d'une mesure relevant du barème de l'impôt, mais d'une déduction appliquée au calcul de la fortune imposable.

Les exemples suivants montrent qu'il n'y a pas de différence dans le résultat pour une fortune nette inférieure à 100 000 francs, mais qu'en cas de fortune plus élevée, une déduction (ou un montant exonéré d'impôt) entraîne une diminution sensible de la fortune imposable :

Fortune nette avant prise en compte du montant exonéré d'impôt/de la déduction	Fortune imposable avec seuil d'imposition de 100 000 francs	Fortune imposable avec montant exonéré d'impôt de 100 000 francs	Fortune imposable avec déduction de 100 000 francs
90 000	0	0	0
190 000	190 000	90 000	90 000

La conversion du seuil d'imposition actuel en une déduction (montant exonéré d'impôt) entraînerait donc des pertes de recettes nettement plus importantes qu'un double octroi du seuil d'imposition, car il existe des effets d'aubaine : tous les contribuables qui disposent aujourd'hui d'une fortune imposable supérieure au seuil d'imposition bénéficieraient de la nouvelle déduction. Les coûts (en cas de double octroi) pour une déduction et pour le seuil d'imposition actuel sont indiqués ci-après :

Mesure	Conversion en déduction et double octroi	Maintien du seuil d'imposition avec double octroi
Diminution des recettes au niveau cantonal, sans les communes (en millions de CHF)	60,5	0,0

Afin d'éliminer la pénalisation du mariage dans le cadre de l'impôt sur la fortune, il n'est pas nécessaire d'opérer une conversion en déduction. Le seuil d'imposition existant peut également être accordé doublement pour les personnes assujetties à une taxation commune.

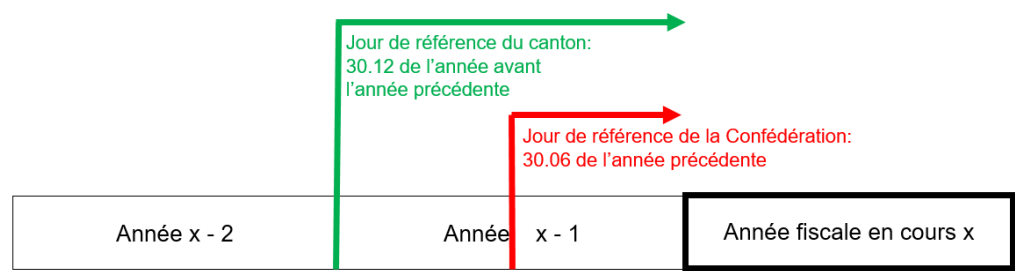
La déduction sociale actuelle pour les personnes taxées conjointement doit être maintenue afin d'éviter toute augmentation, même minime, de l'impôt pour celles dont la fortune dépasse le seuil d'imposition. Afin de garantir une égalité de traitement entre les personnes mariées et les personnes seules – les premières continuant de bénéficier d'une déduction de 18 000 francs sur leur fortune –, une déduction sociale équivalente de 9000 francs est également introduite pour les personnes seules.

3.4 Compensation de la progression à froid – adaptation à l'impôt fédéral direct (orientation 2.1)

Conformément à la stratégie fiscale, des simplifications sont également possibles pour compenser la progression à froid. Comme pour l'impôt fédéral direct, une compensation annuelle est prévue dans le canton de Berne. Contrairement à l'impôt fédéral direct, celle-ci n'est pas toujours effectuée de manière automatisée par le Conseil-exécutif ; le Conseil-exécutif et le Grand Conseil se partagent ici les compétences en vue de son application. Si le renchérissement cumulé est supérieur à 3 %, le Grand Conseil doit adopter un décret pour compenser la progression à froid. Cette démarche est compliquée et peu judicieuse. Il serait plus efficace que le Grand Conseil définisse dans la loi sur les impôts les conditions de

réalisation d'une compensation et sous quelle forme, puis qu'il en délègue la mise en œuvre au Conseil-exécutif, conformément aux adaptations actuelles des paliers du barème des impôts. En ce qui concerne la date de référence, il ne faudrait pas se baser, comme c'est le cas jusqu'à présent, sur la date du 31 décembre de l'avant-dernière année, mais plutôt sur celle (plus proche) du 30 juin de l'année précédente, comme c'est le cas pour l'impôt fédéral direct. Cela permet de garantir que les barèmes et déductions cantonaux évoluent au même rythme que l'impôt fédéral direct. La situation actuelle, avec des adaptations différées dans le temps, est difficilement compréhensible pour les contribuables.

Date de référence de la prise en compte du renchérissement jusqu'à présent :



Conformément aux prescriptions de la loi sur les impôts (ci-après), le Conseil-exécutif procèdera désormais automatiquement à la compensation totale de la progression à froid en se basant sur la date de référence du 30 juin de l'année précédente. À l'instar de l'impôt fédéral direct, tout renchérissement doit être compensé, et pas seulement comme jusqu'à présent (pour tous les paramètres à l'exception des barèmes de l'impôt sur le revenu) si le seuil nécessaire pour une adaptation de 3 % est dépassé.

Les autres paramètres doivent rester inchangés. Le Grand Conseil souhaite en particulier, comme cela a été fait la dernière fois en 2024 et auparavant en 2011, que la compensation intégrale de la progression soit appliquée à l'ensemble de la loi sur les impôts, et pas seulement à l'impôt sur le revenu, notamment en ce qui concerne les déductions sociales. C'est le seul moyen d'obtenir une compensation totale.²⁴

²⁴ Voir à ce sujet les informations fiscales de la Confédération « [Progression à froid](#) ».

Comparaison entre les autres paramètres en vigueur et ceux qui seront nouvellement introduits à partir de 2027 :

	Impôt fédéral direct	Impôts cantonaux et communaux
Date de référence	Le niveau de l'indice au 30 juin avant l'entrée en vigueur de l'adaptation est déterminant	Indice national de l'avant-dernier mois de décembre avant l'entrée en vigueur de l'adaptation. <i>À partir de 2027 :</i> <i>analogue à l'impôt fédéral direct</i>
Compétences	Automatiquement par le DFF	- Barèmes de l'impôt sur le revenu par le Conseil-exécutif - Autres déductions, barèmes et montants exonérés d'impôt par le Grand Conseil (décret) <i>À partir de 2027 :</i> <i>Déductions, barèmes et montants exonérés d'impôt par le Conseil-exécutif</i>
Conditions	Automatique à chaque renchérissement	- Barèmes de l'impôt sur le revenu à chaque renchérissement - Autres déductions, barèmes et montants exonérés d'impôt uniquement si renchérissement cumulé > 3 % <i>À partir de 2027 :</i> <i>Automatique à chaque renchérissement (plus de seuil en pourcentage)</i>
Étendue	Imposition sur le revenu uniquement ; compensation totale	- Tous les barèmes, déductions et montants exonérés d'impôt prévus par la loi sur les impôts (p. ex. aussi impôt sur le bénéfice et impôt sur les gains immobiliers) - Compensation totale

Si l'on se base désormais sur le système de l'impôt fédéral direct pour la date de référence à partir de l'année fiscale 2027, il est judicieux d'adapter une seule fois les déductions suivantes à l'impôt fédéral direct :

- Montant exonéré d'impôt, solde des sapeurs-pompiers de milice (art. 29, al. 1, lit. g LI)
- Montant exonéré d'impôt, gains provenant de la participation à un jeu de grande envergure (art. 29 al. 1 lit. n LI)
- Montant exonéré d'impôt, gains provenant d'un jeu d'adresse ou d'une loterie destinés à promouvoir les ventes (art. 29 al. 1 lit. p LI)

- Limite maximale des mises déductibles pour la participation à jeux d'argent (art. 30 al. 2 LI)
- Montant maximal de la déduction pour frais de formation et de formation continue professionnelles (art. 38, al. 1, lit. n LI)

Jusqu'à l'année fiscale 2022, le montant de ces déductions correspondait à celui de l'impôt fédéral direct. À partir de l'année fiscale 2023, elles ne divergent les uns des autres qu'en raison de la date de référence différente utilisée pour l'adaptation du renchérissement. À l'avenir également, elles seront compensées à un montant légèrement différent. Comme l'adaptation au niveau de l'impôt fédéral direct doit se faire attendre jusqu'en 2027, le Conseil-exécutif se voit attribuer la compétence d'augmenter exceptionnellement les déductions au niveau de l'impôt fédéral direct, sous la forme d'une réglementation transitoire relative à cette modification de la loi.

Remarque : progression « à chaud »

Pendant la session d'été, la motion 206-2023, déposée entre autres par Korab Rashiti (UDC, Gerolfin-gen), « Progression à chaud – ajustement annuel des limites des tranches d'imposition en fonction de la croissance du salaire nominal » a été adoptée comme postulat. Le Conseil-exécutif devait alors examiner si les limites des échelons des tranches d'imposition doivent être ajustées proportionnellement à la croissance du salaire nominal. Le Conseil-exécutif est opposé à cette adaptation ; les explications correspondantes figurent au chapitre 4.4.

3.5 Autres orientations (1.4 et 2.1)

Les autres orientations de la stratégie fiscale ne nécessitent aucune adaptation dans la présente révision :

L'orientation 1.4 prévoit d'encourager certains objectifs extrafiscaux dans la mesure où cela est possible en vertu de la marge de manœuvre prescrite par le droit fédéral. C'est ce qu'a fait le Conseil-exécutif, par exemple avec l'encouragement fiscal des mesures d'économie d'énergie dans le cadre de la révision 2024 de la loi sur les impôts. Actuellement, aucun autre thème n'est à l'ordre du jour.

L'orientation 2.1 exige des processus automatisés et des interfaces électroniques dans la mesure du possible. Pour ce faire, aucune adaptation de la loi sur les impôts n'est nécessaire et cette orientation fait l'objet d'un suivi permanent. On peut citer les exemples suivants :

- À l'échelle du canton, l'Intendance des impôts est souvent impliquée dans la création d'interfaces juridiquement admises et judicieuses, par exemple dans le cadre du nouveau système de gestion des cas des services sociaux du canton de Berne (NFFS).
- Le projet de développement d'un nouveau système d'évaluation officielle (« NewEO ») doit également conduire à une automatisation accrue dans ce domaine.²⁵
- Au sein de l'Intendance des impôts, les domaines thématiques suivants sont développés par exemple dans le cadre d'une organisation agile et en collaboration avec le développement de l'entreprise et le service Pilotage et controlling :
 - amélioration et accélération des processus de taxation au moyen d'une assistance technique (p. ex. automatisations basées sur des règles) ;
 - examen des possibilités d'un chatbot dans différents domaines d'application.

²⁵ Communiqué de presse de la Direction des finances du 25 avril 2023.

D'autres projets de numérisation sont certes prévus, mais ils ont été reportés en raison de ressources limitées.

4. Interventions et déclarations de planification adoptées

4.1 Liste des institutions exonérées d'impôts – levée de la possibilité de blocage

Le chiffre 1 de la motion 186-2022 Fuchs (Berne, UDC) « Publier la liste exhaustive des institutions exonérées d'impôt dans le canton de Berne » demande une adaptation de la loi sur les impôts.

« Le Conseil-exécutif est chargé de supprimer la phrase “ Toute personne morale concernée peut demander à ne pas y figurer en adressant un courrier à l'Intendance cantonale des impôts. ” de l'article 164, alinéa 2 de la loi sur les impôts. »

La publication d'une liste des institutions exonérées d'impôt qui poursuivent des buts publics ou d'utilité publique rompt le secret fiscal prévu par la loi (art. 153 LI). Cela ne doit donc se faire qu'avec le consentement de la personne morale concernée, dans un but de protection des données. Il est possible que certaines personnes morales qui ne sont pas tributaires de dons souhaitent, pour des raisons individuelles, être radiées de la liste. Dans la pratique, cela ne s'est **jamais produit** depuis l'introduction de la liste le 1^{er} janvier 2014 dans le canton de Berne. De manière générale, les institutions mentionnées trouvent un intérêt dans cette publication et sont de toute façon connues du grand public.

La suppression du droit au blocage de son propre nom semble donc défendable, compte tenu également de la législation sur la protection des données, et en particulier de l'article 13 alinéa 2 de la loi cantonale sur la protection des données (LCPD ; RSB 152.04).

Le chiffre 2 de la motion demande que la liste des institutions exonérées d'impôts soit complétée par diverses informations supplémentaires. Ce chiffre sera mis en œuvre comme suit en 2025 :

Information exigée selon le chiffre 2	État de la mise en œuvre
Nom de l'institution	Mis en œuvre. Le nom de l'institution est publié depuis l'introduction de la liste.
Siège (commune)	Sera mis en œuvre en 2025 avec la réserve suivante : l'Intendance des impôts du canton de Berne ne peut garantir en permanence l'exactitude du siège indiqué. Pour les institutions inscrites au registre du commerce, l'Intendance des impôts reçoit une annonce en cas de changement du siège. Pour les autres institutions, elle a besoin d'une annonce correspondante de l'institution.
Type d'exonération fiscale (« intégrale » ou « partielle »)	Mis en œuvre. Cette information est publiée depuis le lancement de la liste.
Année au cours de laquelle l'institution a été déclarée exonérée d'impôt.	Sera mis en œuvre en 2025 avec la réserve suivante : l'année au cours de laquelle le type actuel d'exonération a été accordé est toujours indiquée.

4.2 Restriction de l'exonération fiscale des établissements communaux

La motion 220-2022 Freudiger (Langenthal, UDC) « Privilèges fiscaux pour les établissements communaux : il est temps de mettre organisations de droit privé et établissements communaux sur un pied d'égalité » exige que les entreprises d'approvisionnement en énergie constituées sous la forme d'établissements communaux indépendants de droit public (entreprises communales au sens des articles 65 ss de la loi sur les communes, LCo ; RSB 170.11) soient soumises, en matière d'exemption des impôts cantonaux et communaux, aux mêmes dispositions que les autres personnes morales (en particulier les sociétés anonymes de droit privé) qui poursuivent des buts de service public ou de pure utilité publique (art. 83, al. 1, lit. g LI). En particulier, l'exonération de l'impôt sur le bénéfice ne doit plus être possible si les bénéfices de l'entreprise communale sont versés à la commune concernée.

Les sociétés de capitaux telles que les sociétés anonymes ne sont exonérées de l'impôt qu'à titre exceptionnel et lorsqu'elles poursuivent certains buts (publics p. ex.). En revanche, concernant l'exonération fiscale, la loi sur les impôts fait directement référence à la forme juridique des établissements communaux de droit public. En effet, en vertu de l'article 83, alinéa 1, lettre c LI, tous les établissements communaux sont exemptés dans la mesure où le bénéfice et la fortune nette sont affectés à des buts publics et où le bénéfice n'est pas réalisé en dehors du territoire communal ou en concurrence avec des entreprises privées. En ce qui concerne l'impôt fédéral direct, la norme en matière d'exonération telle que définie à l'article 56, lettre c LIFD va même plus loin : de manière générale, tous les établissements communaux sont exonérés de l'impôt sur le bénéfice. Comme l'expliquent à juste titre les auteurs de la motion, le fait que les entreprises d'approvisionnement en énergie constituées sous la forme d'un établissement communal de droit public réalisent des excédents et les versent à la commune concernée ne s'oppose donc pas à une exonération fiscale. Ces excédents peuvent ensuite être utilisés non seulement pour l'approvisionnement en énergie, mais aussi pour des buts communaux généraux. En revanche, les entreprises d'approvisionnement en énergie constituées sous la forme d'une société anonyme doivent définir si elles renoncent à leur exonération fiscale afin de pouvoir verser des dividendes aux collectivités concernées. En cas de renonciation à une exonération fiscale, un impôt sur le bénéfice est dû à tous les niveaux de l'État (Confédération, canton, communes).

Dans sa réponse à l'intervention, le Conseil-exécutif se montre compréhensif vis-à-vis de l'objectif d'une égalité de traitement fiscale dans ce domaine. Il a toutefois expliqué pourquoi, selon lui, une nouvelle restriction de l'exonération fiscale pour les établissements communaux de droit public n'était pas la bonne solution :

- Pour des raisons d'égalité de traitement, l'exonération fiscale peut être limitée **de manière générale uniquement pour les établissements communaux, et non spécifiquement pour les entreprises d'approvisionnement en énergie**. Ainsi, à l'avenir, tous les établissements communaux (quelle que soit l'activité qu'ils exercent) ne pourront être exonérés de l'impôt que si le bénéfice est exclusivement affecté à un but précis et n'est pas (ou n'est plus) affecté au budget communal général. Cela ne concerne pas seulement les entreprises d'approvisionnement en énergie telles qu'Energie Wasser Bern (ewb), mais aussi un grand nombre d'établissements (83 corporations de droit public du canton ou des communes sont mentionnées dans le système de taxation fiscale du canton). Cela pourrait entraîner des effets d'aubaine indésirables et la mesure provoquerait des pertes de recettes potentielles pour les communes, que le Conseil-exécutif ne peut pas évaluer avec précision. En outre, les communes et l'Intendance des impôts devront réaliser des travaux de contrôle et de mise en œuvre plus importants, car ces exonérations fiscales des établissements communaux doivent toutes être vérifiées et, le cas échéant, révoquées ou les structures correspondantes au sein des communes doivent être adaptées.

- Mais dans **une multitude de cas**, une adaptation du droit fiscal **ne permet justement pas d'atteindre l'égalité de traitement** souhaitée entre les entreprises d'approvisionnement en énergie. Selon les chiffres de la Direction de l'intérieur et de la justice (Office des affaires communales et de l'organisation du territoire), 38 des 338 communes municipales (11,24 %) disposaient de leur propre approvisionnement en électricité en 2022, c'est-à-dire qu'elles vendent de l'électricité et la fournissent à leur population et leur économie. La plupart de ces approvisionnements en électricité font l'objet d'un financement spécial au sein du budget communal. Ces entreprises d'approvisionnement en énergie ne sont pas concernées par l'adaptation souhaitée de la loi sur les impôts et peuvent continuer à effectuer des versements directs de bénéfices en faveur des communes.

Malgré ces réserves émises par le Conseil-exécutif, la motion a été adoptée par le Grand Conseil. Le Conseil-exécutif a donc examiné si la motion peut être mise en œuvre de manière plus judicieuse en adaptant le droit de l'énergie. La marge de manœuvre pour fixer les prix de l'électricité dans l'approvisionnement de base est très limitée, car les prescriptions du droit fédéral sont déterminantes et les prix sont contrôlés par la Commission fédérale de l'électricité (ElCom).²⁶ Les gestionnaires des réseaux de distribution doivent facturer les prestations sur la base des coûts aux clientes et clients captifs pour l'approvisionnement de base. Les grandes entreprises qui consomment beaucoup d'électricité (plus de 100 000 kWh par an) ont le choix entre le marché libre et l'approvisionnement de base. Compte tenu des objectifs et de l'objet de la législation sur l'énergie, le Conseil-exécutif ne voit aucune possibilité de mettre en œuvre la motion dans la législation sur l'énergie dans ce contexte. En particulier, une affectation des fonds serait hors sujet.

Le Conseil-exécutif mettra ainsi en œuvre l'intervention adoptée de telle sorte qu'une exonération fiscale ne puisse être accordée à toutes les entreprises communales que si leurs bénéfices restent exclusivement et durablement affectés aux buts des entreprises et ne sont pas versés dans le budget communal général. L'Intendance cantonale des impôts écrira aux entreprises communales concernées qu'elle connaît et les informera en conséquence.

4.3 Renonciation à l'augmentation de la déduction d'assurance

La motion 300-2022 déposée par Madeleine Amstutz (Sigriswil, UDC) « Augmenter la déduction fiscale pour les primes de caisse-maladie » demande une augmentation substantielle de la déduction d'assurance. Le Conseil-exécutif refuse l'augmentation proposée, car elle entraînerait vraisemblablement des pertes de recettes très importantes (environ 84 millions de francs pour le canton et la moitié pour les communes). L'auteure de la motion a proposé son adoption sous forme de postulat en renvoyant à des objets similaires au niveau fédéral :

*Dans le cadre d'une prochaine révision de la loi sur les impôts, il peut toutefois être possible de vérifier si une augmentation **nettement plus faible** des déductions des primes de caisse-maladie est appropriée.*

Le chiffre 3.2.1.3 de la stratégie fiscale montre qu'une augmentation de la déduction d'assurance de 100 francs entraînerait déjà des pertes de recettes de plus de dix millions de francs pour le canton et les communes. L'effet serait plus ou moins un allègement linéaire pour tous les contribuables qui paient un impôt sur le revenu. Dans sa stratégie fiscale, le Conseil-exécutif a proposé des réductions très coûteuses des quotités d'impôts ainsi que l'adaptation de la progression pour les bas revenus traitée au chapitre 3.2. Au total, des allègements fiscaux à hauteur de quelque 500 millions de francs sont donc attendus (cf. chap. 8). En l'état actuel des choses, ces pertes de recettes ne sont pas entièrement compensées. Le Conseil-exécutif considère qu'une augmentation de la déduction d'assurance n'est pas prioritaire pour le moment et qu'elle ne serait pas non plus supportable financièrement. Il serait plus important

²⁶ Voir réponse à la question 23 « Prix de l'électricité en hausse » de la session d'automne 2023.

et plus judicieux de s'attaquer aux causes de la hausse constante des primes des caisses-maladie. Il convient donc de renoncer à des mesures concernant la déduction de l'assurance.

4.4 Renonciation au changement pour compenser la « progression à chaud »

La motion 206-2023, déposée entre autres par Korab Rashiti (UDC, Gerolfingen) « Progression à chaud » – ajustement annuel des limites des tranches d'imposition en fonction de la croissance du salaire nominal » a été transformée en postulat lors de la session d'été et adoptée par 85 voix contre 53. Il convient donc d'examiner dans la loi sur les impôts une disposition selon laquelle les paliers du barème de l'impôt sur le revenu sont adaptés chaque année proportionnellement à la croissance du salaire nominal. Aujourd'hui, ces paliers sont adaptés proportionnellement au renchérissement (« compensation de la progression à froid », voir chap. 3.4 supra). Dans sa réponse à l'intervention, le Conseil-exécutif a expliqué que tous les cantons compensent la *progression à froid*, du moins en ce qui concerne l'impôt sur le revenu. Selon la volonté du législateur, la progression réelle ou « à chaud » doit en revanche être délibérément soumise à une progression plus forte et donc être imposée avec un pourcentage plus élevé. La compensation de la progression à froid correspond au principe de la capacité économique. La plupart des pays européens adaptent également leurs taux d'imposition au renchérissement et non à un indice des salaires.

Les débats au Grand Conseil ne font pas ressortir les clarifications que le Conseil-exécutif doit entreprendre concrètement au-delà des explications fournies dans la réponse à l'intervention :

- Le motionnaire Korab Rashiti présente tout d'abord un exemple chiffré qui, selon lui, illustre la baisse du pouvoir d'achat due aux barèmes de l'impôt sur le revenu. Dans sa réponse à l'intervention, le Conseil-exécutif a expliqué en détail que dans un système doté d'une adaptation du renchérissement, seule la hausse réelle des salaires (c'est-à-dire l'augmentation effective du pouvoir d'achat) est soumise à l'imposition. Une baisse du pouvoir d'achat n'est donc pas possible. Le Conseil-exécutif ne comprend pas l'exemple chiffré présenté oralement.
- Le député au Grand Conseil Tobias Vögeli évoque le déplacement de la charge fiscale proportionnelle des 5 % des citoyennes et citoyens ayant les revenus les plus élevés dans le canton de Berne au cours des dernières années. Dans sa réponse à l'intervention, le Conseil-exécutif a expliqué que l'adaptation automatique n'était pas l'instrument approprié pour établir des rapports des charges fiscales. Si nécessaire, ces rapports doivent être (re)définis dans le cadre du débat politique.
- Enfin, dans sa déclaration finale, le motionnaire Korab Rashiti souligne que les déductions adaptées dans le cadre de la compensation de la progression à froid ne profitent qu'à certaines catégories de personnes. Il ne s'agit pas d'un problème de compensation de la progression à froid et il en serait de même en cas de changement vers la compensation de la progression « à chaud », bien au contraire : le renchérissement touche toutes les personnes à des degrés divers (alimentation, logement), tandis que l'évolution des salaires est très hétérogène. De plus, la progression à froid n'est pas compensée unilatéralement sur les déductions. Les paliers du barème de l'impôt sont également adaptés à l'évolution de la valeur monétaire ; ceux de l'impôt sur le revenu sont même adaptés chaque année, sans valeur seuil.
- Différents votes évoquent une « nouvelle idée » ou que ce thème serait un « exercice de réflexion » pour le gouvernement, justifiant donc l'adoption du postulat. Le Conseil-exécutif est d'accord sur le fait que l'observation de l'évolution de la conjoncture est une tâche permanente. L'évolution du « renchérissement » et des « salaires nominaux » dans les années à venir n'est pas claire et on ignore également si les salaires nominaux augmenteront plus fortement que le renchérissement. Le **pou-**

voir d'achat a baissé en 2021²⁷, 2022²⁸ et 2023²⁹, car le renchérissement a augmenté plus fortement que les salaires nominaux. En 2021, l'indice des salaires nominaux était même négatif, et même les salaires effectifs ont reculé. Les prévisions pour 2024, année en cours,³⁰ tablent toujours sur une croissance de la Suisse nettement inférieure à la moyenne. Au vu de la conjoncture actuelle, le passage à un système de compensation des salaires nominaux ne tiendrait pas suffisamment compte de la capacité économique et ne soulagerait pas suffisamment les citoyennes et citoyens. En revanche, le système actuel de compensation de la progression à froid donne des résultats concrets, quelle que soit la situation conjoncturelle :

	Compensation de la progression à froid	Compensation de la progression à chaud
Croissance du salaire nominal > renchérissement	Le renchérissement est compensé, seule la croissance corrigée du renchérissement est concernée par la progression.	Allègement trop important, car le pouvoir d'achat effectif a augmenté.
Renchérissement > croissance du salaire nominal	Le renchérissement est compensé, seule la croissance corrigée du renchérissement est concernée par la progression.	La perte de pouvoir d'achat n'est pas entièrement compensée, l'allègement est trop faible.

En fin de compte, il appartient au législateur de décider sur la base de quelles évolutions économiques il souhaite adapter sa progression fiscale, que ce soit automatiquement ou dans le cadre d'une révision ordinaire de la loi sur les impôts. Le Conseil-exécutif estime que les informations nécessaires à ce sujet sont disponibles et souhaite maintenir la solution actuelle qui a fait ses preuves.

4.5 Déclarations de planification adoptées par le Grand Conseil

Le Grand Conseil a pris connaissance de la stratégie fiscale à partir de 2023 lors de la session de printemps 2024. Les cinq déclarations de planification suivantes relatives au rapport ont été adoptées, l'état d'avancement respectif de la mise en œuvre étant indiqué à droite dans le tableau :

Déclaration de planification	Avancement
1. CFin : prendre en compte pour la prochaine stratégie, et autant que possible lors de la mise en œuvre de la stratégie actuelle, y compris en comparaison intercantonale, l'ensemble des effets de seuil et des incitations à exercer une activité lucrative qui découlent de toute sorte de paiements de transfert.	Voir explications dans ce chapitre après le tableau.
2. CFin : globalement, ne pas augmenter la charge des impôts découlant de la valeur officielle à l'occasion de la nouvelle réglementation du processus en cours (projet NewEO), à l'exception des bases de calcul plus élevées en raison de l'évolution des prix de l'immobilier.	L'introduction du nouveau système d'évaluation officiel « NewEO » ne fait pas partie de la présente révision de la loi sur les impôts, la déclaration de planification 2 correspondante devra être prise en compte dans la prochaine révision de ladite loi. Pour le Conseil-exécutif, il va de

²⁷ Évolution des salaires en 2021 : indice suisse des salaires | Office fédéral de la statistique (admin.ch).
²⁸ En 2022, les salaires nominaux ont augmenté de 0,9 %, les salaires réels ont baissé de 1,9 % – Évolution des salaires 2022 | Communiqué de presse | Office fédéral de la statistique (admin.ch).
²⁹ Indice suisse des salaires | Office fédéral de la statistique (admin.ch).
³⁰ Prévisions conjoncturelles confirmées : la croissance de l'économie suisse sera inférieure à la moyenne en 2024 (admin.ch).

Déclaration de planification	Avancement
	soi qu'un nouveau système d'évaluation sans base de calcul modifiée ne doit globalement pas entraîner de recettes supplémentaires.
3. Majorité de la CFin : les moyens utilisés pour abaisser la quotité des impôts concernant les personnes physiques doivent dépasser les moyens utilisés pour compenser la progression (les moyens cumulés du canton et des communes prévus pour l'abaissement servent de critères de comparaison en ce qui concerne les tarifs). Au niveau du calendrier, la modification de la quotité servant au calcul des impôts ne doit pas être effectuée après les modifications tarifaires.	Les chapitres 3.2.1.1 et 8 apportent des explications sur le montant financier et la date des réductions d'impôts prévues. Une déclaration de planification similaire a également été adoptée lors des <u>débats budgétaires 2024</u> (point 10.1) :
4. Majorité de la CFin : en ce qui concerne le financement compensatoire des allègements fiscaux, prendre en compte dans la planification tous les scénarios évoqués au chiffre 6.2 de la stratégie fiscale.	Voir chapitre 8 sur le financement des réductions d'impôts prévues.
5. Majorité de la CFin : transformer la somme exonérée de l'impôt sur la fortune en une déduction pouvant être accordée deux fois aux personnes mariées (conformément aux explications fournies au ch. 3.2.2.4 du rapport du Conseil-exécutif sur la stratégie fiscale du canton de Berne). Cette modification permettrait de contrecarrer la pénalisation du mariage dans le cadre de l'impôt sur la fortune.	La déclaration de planification 5 est traitée dans la présente révision de la loi sur les impôts (chap. 3.4) et partiellement mise en œuvre.

La déclaration de planification 1 exige une réflexion « pour la prochaine stratégie, et autant que possible lors de la mise en œuvre de la stratégie actuelle » sur le thème des prestations de transfert et des effets de seuil. Ces deux notions relèvent du domaine de la sécurité sociale³¹ et ne sont pas utilisées en droit fiscal :

- Les **prestations sociales** englobent en premier lieu les aides sociales versées par l'État aux citoyennes et citoyens au sens large (prestations sans contrepartie).
- Un **effet de seuil** se produit lorsqu'une augmentation du revenu de l'activité lucrative entraîne une réduction disproportionnée des prestations sociales.

Le Conseil-exécutif considère que ces thèmes ne joueront qu'un rôle mineur dans une future stratégie fiscale et qu'ils devraient plutôt être traités dans le domaine de la sécurité sociale. Une stratégie fiscale est centrée en premier lieu sur la politique fiscale, mais pas sur l'ensemble des prestations de l'État. Il ne faut pas renoncer à des mesures de politique fiscale appropriées, au motif que d'autres prestations sont éventuellement concernées.

³¹ Voir par exemple le rapport de l'OFAS « Effets de seuil et effets pervers sur l'activité ».

En outre, la plupart des adaptations apportées au système fiscal n'ont de toute façon aucune incidence sur les prestations sociales. L'Intendance des impôts publie dans TaxInfo une liste de dispositions légales autorisant la fourniture de renseignements ou la procédure d'appel.³² Elle n'est autorisée à communiquer des données soumises au secret fiscal que s'il existe une base légale à cet effet.³³ Cela montre que la plupart des prestations (sociales) de l'État ne sont **pas** influencées par les déductions fiscales ou le montant de l'impôt :

- Il n'existe **aucune prestation** basée sur le **montant de l'impôt**.³⁴ C'est pourquoi une adaptation du montant de l'impôt (p. ex. au moyen de mesures concernant les barèmes) ne peut pas avoir d'incidences sur les prestations sociales.
- Seuls les **subsidés de formation octroyés aux personnes en formation**³⁵ se basent sur le **revenu imposable selon la LI**. Ainsi, des adaptations des déductions dans le canton de Berne peuvent avoir des répercussions sur les subsidés de formation.
- Seuls **l'aide sociale individuelle**³⁶ et les **paiements directs dans l'agriculture**³⁷ sont basés sur le **revenu imposable dans le cadre de l'impôt fédéral direct**. Ainsi, les adaptations des déductions *générales* (et non des *déductions sociales*) peuvent avoir des répercussions dans le canton de Berne.

Toutes les autres prestations sont uniquement basées sur les données de revenu figurant dans les documents fiscaux. Elles se basent soit sur un revenu net déjà corrigé (réduction des primes), soit sur les revenus nets avant déductions (p. ex. PC), soit sur les revenus bruts (p. ex. AVS, APG, etc.). Une modification de la charge fiscale n'entraîne donc guère d'effets de seuil. Cela est également correct, car les nombreuses déductions fausseraient en fin de compte le revenu effectivement disponible au sens de la sécurité sociale.

La mise en œuvre de la stratégie fiscale ne pourrait donc avoir des répercussions (minimales) qu'en augmentant la déduction pour revenus modestes, dans le sens d'une réduction des subsidés de formation versés aux personnes en formation. Sinon, **aucun effet sur les prestations sociales** n'est à escompter.

5. Adaptations aux besoins de la pratique

5.1 Impôt sur le capital sur les réserves latentes déclarées

Le capital propre d'une société est soumis à l'impôt sur le capital. Font partie du capital propre imposable des sociétés de capitaux et des coopératives, outre le capital de base versé (capital-actions p. ex.), les réserves ouvertes ainsi que les réserves latentes « imposées comme bénéfice » qui ne figurent pas dans le bilan commercial. Il peut par exemple s'agir d'amortissements non reconnus fiscalement qui ont été compensés fiscalement et donc imposés comme bénéfice.

Les articles 88a et 88b LI introduits dans le cadre de la révision 2021 de la loi sur les impôts et les articles 24c et 24d LHID réglementent la déclaration des réserves latentes au début et à la fin de l'assujettissement. Sont également considérés comme début de l'assujettissement fiscal d'une personne morale (outre la création), par exemple, le transfert de valeurs patrimoniales, d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ou de fonctions de l'étranger à une entreprise ou un établissement stable dans le

³² Accès au dossier d'une tierce personne – TaxInfo – Canton de Berne.

³³ Outre le consentement ou un intérêt public prépondérant avec l'autorisation de la Direction des finances.

³⁴ Éventuellement mais à l'avenir, voir la page Prise en compte des impôts dans le minimum vital (admin.ch).

³⁵ Article 15 ss de la loi sur l'octroi de subsidés de formation (LSF ; RSB 438.31) et article 13 ss de l'ordonnance sur l'octroi de subsidés de formation (OSF ; RSB 438.312).

³⁶ Ordonnance sur l'aide sociale (OASoc ; RSB 860.111).

³⁷ Ordonnance fédérale sur les paiements directs versés dans l'agriculture (ordonnance sur les paiements directs, OPD ; RS 910.13).

canton de Berne ainsi que la fin d'une exonération d'impôt en vertu de l'article 83 LI. Dans de tels cas, les réserves latentes peuvent être déclarées sans être soumises à l'impôt sur le bénéfice, car elles n'ont pas été constituées dans le cadre de l'assujettissement à l'impôt suisse. En contrepartie, le système fiscal prévoit qu'à la fin d'un assujettissement fiscal (en Suisse), les réserves latentes non encore taxées soient alors imposées, évitant ainsi toute perte de substrat fiscal.

La formulation « et les réserves latentes imposées comme bénéfice » correspond également à la LHID (art. 29, al. 2). Cette formulation ne s'applique précisément pas aux réserves latentes déclarées au début d'un assujettissement, qui ont justement pu être déclarées sans incidence fiscale et n'ont donc jamais été « imposées comme bénéfice ». Selon la doctrine, cette formulation constitue une lacune au sens propre, c'est-à-dire que le législateur aurait dû et voulu également prendre en compte les réserves latentes découvertes sans incidence sur l'impôt sur le bénéfice, mais cela a été oublié.³⁸ Dans la pratique du canton de Berne et d'autres cantons (p. ex. ZH et ZG), la disposition est déjà appliquée avec ce contenu élargi. La formulation de l'article 102, alinéa 2 LI est adaptée à cette pratique.

Les associations, fondations et autres personnes morales sont également soumises à l'impôt sur le capital conformément à l'article 105 LI. Toutefois, le capital imposable de ces personnes morales n'est pas calculé en additionnant les postes de capitaux propres (passif du bilan), comme c'est le cas pour les sociétés de capitaux et les coopératives, mais à l'aide de l'actif (fortune nette), comme c'est le cas pour la fortune commerciale des personnes physiques. Les valeurs comptables déterminantes pour l'impôt sur le revenu doivent en principe être prises en compte. Comme les réserves déclarées conformément à l'article 88a LI peuvent ou doivent faire l'objet d'un amortissement déterminant sur le plan fiscal, elles doivent également être prises en compte lors de la détermination du capital imposable. Il n'est donc pas nécessaire de compléter l'article 105 LI. Il en va de même pour les sociétés en liquidation au sens de l'article 104 LI.

5.2 Impôt sur le capital en cas d'usufruit

La disposition de l'article 102, alinéa 3 LI relative à la prise en compte de l'usufruit dans le cadre de l'impôt sur le capital renvoie aux « dispositions applicables à la fortune commerciale des personnes physiques » selon l'article 51. Cet article a été modifié en 2010, raison pour laquelle le renvoi est en partie vide de sens. Depuis lors, il est fait référence aux « valeurs comptables déterminantes ». En cas d'octroi d'un usufruit sur la fortune privée, il n'existe toutefois aucune valeur comptable sur laquelle l'Intendance des impôts pourrait s'appuyer. Dans la pratique, les titres en usufruit sont donc pris en compte à la valeur fiscale selon l'article 49 pour le calcul de l'impôt sur le capital. Jusqu'en 2010, l'article 51 y faisait également référence.

Étant donné que l'octroi d'un usufruit sur la fortune privée à une personne morale est fréquent dans la pratique, le renvoi dans la loi doit être corrigé. Cela ne change rien dans la pratique.

5.3 Imputation obligatoire des pertes dans le cadre de l'impôt sur les gains immobiliers

Il appartient aux cantons de décider s'ils tiennent compte d'une situation de perte selon le droit commercial dans le cadre de la taxation fiscale des gains immobiliers et s'ils compensent ainsi une perte d'exploitation avec un gain immobilier. La loi sur les impôts du canton de Berne prévoit cette possibilité à l'article 143, alinéa 2.

³⁸ Voir à ce sujet : ALBERTO LISSI/MARCO E. VITALI, dans : Zweifel/Beusch (éd.), Art. 29 LHID n 30.

Depuis l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_230/2017 du 26 janvier 2018, il est clair qu'une perte *doit* toujours être imputée, du moins dans le contexte intercantonal. Le bénéfice et la perte sont répartis entre les cantons concernés dans le cadre de la répartition des impôts. Selon l'arrêt 2C_230/2017, le canton concerné (en plus de celui de Berne) ne doit pas prendre en charge la perte (d'exploitation) plus élevée qui en résulte :

*(consid. 3.1.2) « Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, cette situation s'inscrit dans les prescriptions du droit de l'harmonisation et le principe de déterminance. Le canton du siège principal se base alors sur le **bénéfice déterminant selon le droit commercial** (bénéfice comptable et plus-value). Dans un premier temps, **toutes les plus-values sont intégralement prises en compte dans la répartition fiscale, ce qui permet d'aboutir à des situations comparables, bien que les deux cantons appliquent des systèmes différents**. En outre, on tient compte du fait que le canton de situation de l'immeuble doit (aussi) supporter une éventuelle perte d'exploitation. (trad.)*

(...)

*(consid. 3.1.3) En conséquence, pour déterminer le résultat global déterminant pour le taux et la **répartition fiscale** qui en découle, il faut se baser sur le résultat commercial déterminant pour l'impôt sur le bénéfice, et non sur le gain immobilier déterminé par le canton de situation de l'immeuble sur la base de la valeur vénale il y a vingt ans. » (trad.)*

Si le canton de Berne, en tant que canton de situation de l'immeuble, ne prévoyait pas de prise en compte des pertes et qu'il en résultait par exemple un report des pertes, l'autre canton concerné ne l'accepterait pas. Il en résulterait une double imposition qui devrait finalement être corrigée dans le canton de Berne. Dans le cas d'une répartition fiscale intercantonale, le canton de Berne ne pourrait donc pas imposer l'absence d'imputation des pertes. La formulation actuelle « peut être déduit » est donc utilisée dans la pratique depuis 2018 comme disposition impérative, ce qui est désormais reflété dans le texte de loi.

5.4 Droit à la commission de perception

Dans le cadre de la taxation de l'impôt à la source, les débiteurs de la prestation imposable (DPI, généralement l'employeur) ont diverses obligations. Ils sont notamment tenus de procéder dans les délais à un décompte des impôts à la source auprès de l'Intendance des impôts. Le DPI a alors droit à une commission de perception de 2 % des montants décomptés et versés.

Dans la plupart des cantons, le DPI a droit, conformément à l'information fiscale de la CSI sur l'impôt à la source³⁹, à la commission de perception dès qu'il a effectué à temps le décompte de l'impôt à la source. Seuls quelques cantons (BE, SH, VD, JU, VS) n'octroient la commission de perception que si l'impôt à la source a non seulement été décompté à temps, mais aussi payé dans le délai imparti, et ce au vu du fait que le versement est également une obligation du DPI et qu'il s'agit de dettes fiscales de ses employés et non de l'argent de l'employeur.

Dans le processus actuellement applicable dans le canton de Berne, la commission de perception est réglée de manière à ce que la division Impôt à la source l'octroie sur réception du décompte et la déduise de la facture adressée au DPI. S'il s'avère a posteriori que le décompte n'a pas été fourni ou n'a pas eu lieu dans les délais, le remboursement de la commission de perception est réclamé a posteriori sur une nouvelle facture. Cela complique et mélange les tâches liées à l'impôt à la source et celles de l'encaissement, ce que de nombreux DPI déplorent. Il serait correct d'accorder en premier lieu la commission de perception après l'établissement du décompte en temps utile et de garantir le versement de l'impôt à la source séparément par l'encaissement, sans lien avec le droit à la commission de perception.

³⁹ L'imposition à la source (état de la législation : 1^{er} janvier 2009), chiffre 53.

C'est pourquoi la commission de perception doit désormais être octroyée directement et définitivement si le décompte est établi dans les délais. La question de savoir si et quand l'impôt à la source est payé n'a plus d'influence sur le droit à la commission de perception pour le DPI. Bien entendu, les DPI restent responsables du paiement de l'impôt à la source, des mesures de recouvrement étant prises (poursuite p. ex.) en cas d'absence de paiement.

Ce changement de méthode entraîne des pertes de recettes annuelles d'environ 200 000 à 300 000 francs, car la « suppression a posteriori » de la commission de perception disparaît. Cela est acceptable lorsqu'on considère que les DPI satisfont à leurs obligations en procédant à un décompte dans les délais. En contrepartie, le DPI est déchargé, le système ne comporte plus de doublons et correspond à celui de la plupart des autres cantons.

5.5 Voie de recours en cas de décisions concernant des frais de sommation (art. 238, al. 1a)

Lorsque les impôts, les émoluments ou les amendes passés en force ne sont pas acquittés après la sommation, une procédure de poursuite est introduite. Jusqu'à présent, les frais de sommation (60 francs) étaient mis en poursuite avec le montant de l'impôt dû, sans décision distincte. Cela concerne environ 100 000 cas par an, il s'agit donc d'affaires traitées en grand nombre.

Dans son arrêt 5A_825/2021, le Tribunal fédéral a considéré que des frais de sommation doivent faire l'objet d'une décision formelle pour qu'une mainlevée puisse être accordée (continuation de la poursuite en cas d'opposition au commandement de payer). Depuis début 2023, l'Intendance des impôts du canton de Berne ordonne donc systématiquement les frais de sommation par voie de décision en même temps que la créance découlant d'un rappel de paiement non respecté.

Selon l'article 62 de la loi sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA ; RSB 155.21), la Direction compétente en la matière connaît des recours formés contre des décisions rendues par un office qui lui est subordonné, pour autant que la législation ne prévoit pas un moyen de droit permettant de saisir directement une autre instance de recours. En droit fiscal, cette voie de recours « ordinaire » est toutefois rompue dans la plupart des cas (notamment pour les taxations fiscales) en vertu de l'article 189 LI :

*Les **décisions rendues selon la présente loi** peuvent faire l'objet d'une réclamation, à moins que la loi n'en dispose autrement.*

Conformément à l'article 195 LI, les décisions sur réclamation peuvent faire l'objet d'un recours adressé à la Commission des recours en matière fiscale, indépendante de l'administration. Comme la décision relative aux frais de sommation n'est pas déterminée dans la loi fiscale, les nouvelles décisions (séparées) relatives à ces frais sont adressées directement à la Direction des finances par voie de recours.

La voie de recours contre les décisions de mise en demeure doit désormais être alignée sur celle applicable aux décisions de taxation : tout d'abord, une réclamation est adressée à l'Intendance des impôts, puis le recours est possible auprès de la Commission des recours en matière fiscale. Les procédures de réclamation sont surtout judicieuses lorsque, comme dans le domaine de l'administration de masse, de nombreuses décisions standardisées doivent être rendues. De tels actes administratifs accomplis en grand nombre sont plus sujets aux erreurs que les décisions individuelles. Dans de tels cas, il est justifié de donner une nouvelle fois à l'autorité émettrice la possibilité de vérifier sa décision. La décision relative aux émoluments de sommation est clairement aussi une décision rendue en grand nombre, bien que le nombre de procédures reste limité (le service juridique de la Direction des finances a néanmoins enregistré 30 réclamations en 2024).

Il est également judicieux de s'adresser ensuite à la Commission des recours en matière fiscale à la place de la Direction des finances. La Commission des recours en matière fiscale est un *tribunal spécialisé dans les affaires fiscales*, qui dispose de nettement plus de ressources en personnel (équivalents plein temps) que le modeste service juridique de la Direction des finances. De plus, la Commission des recours en matière fiscale est habituée à traiter les décisions rendues en grand nombre. Enfin, elle rend aujourd'hui déjà des décisions sur certains « frais de sommation », notamment ceux qui sont dus pour la remise tardive de la déclaration d'impôt et facturés dans le décompte final susceptible de recours.

6. Commentaires concernant les articles

6.1 Loi sur les impôts

6.1.1 Article 2b (nouveau) (éligibilité des communes municipales à la participation au produit brut de l'impôt complémentaire ; chap. 2.6)

Cet article reprend la réglementation relative à la « prise en compte appropriée » des communes municipales, telle qu'elle a été introduite provisoirement par le Conseil-exécutif le 1^{er} janvier 2024 au moyen de l'ordonnance d'introduction. L'adaptation opérée prévoit que la part des communes municipales ne soit plus fixe, mais recalculée chaque année.

L'alinéa 1 établit le principe selon lequel les communes participent aux impôts complémentaires effectivement perçus par le canton.

L'alinéa 2 fixe la part des communes (répartition verticale) à l'impôt complémentaire. Ce montant se rapporte à l'impôt complémentaire perçu par le canton, à savoir sur le produit brut après déduction de la part de la Confédération ainsi que d'une éventuelle indemnité due ou encaissée par le canton de Berne selon l'article 39 OI Min. Le calcul de cette part pour une année fiscale donnée repose sur le rapport entre les recettes des impôts sur le bénéfice et sur le capital facturées par l'ensemble des communes municipales et les recettes totales des impôts cantonaux sur le bénéfice et sur le capital. L'évaluation est fondée sur les années civiles : pour l'année fiscale n , la moyenne des cinq années civiles $n - 6$ à $n - 2$ est prise en compte. Le résultat est arrondi à un chiffre après la virgule.

Les alinéas 3 et 4 définissent les communes qui doivent être prises en compte. Ce faisant, il ne faut pas tenir compte de toutes les communes municipales du canton de Berne, mais seulement de celles dans lesquelles les entités constitutives soumises à l'impôt complémentaire ont des points de rattachement fiscaux. S'il s'agit de plusieurs communes municipales l'alinéa 3 se base sur une valeur tirée du système de taxation de la Confédération « OMTax », à savoir le bénéfice déterminant par entité constitutive.

6.1.2 Article 2c (nouveau) (éligibilité des paroisses à la participation au produit brut de l'impôt complémentaire ; chap. 2.6)

Cet article reprend la réglementation relative à la « prise en compte appropriée » des paroisses telle qu'elle a été introduite provisoirement par le Conseil-exécutif le 1^{er} janvier 2024 au moyen de l'ordonnance d'introduction. L'adaptation opérée prévoit que la part des communes municipales ne soit plus fixe, mais recalculée chaque année.

L'alinéa 1 établit le principe selon lequel les paroisses participent aux impôts complémentaires effectivement perçus par le canton.

L'alinéa 2 fixe la part des paroisses (répartition verticale) à l'impôt complémentaire à 5 %.

Ce montant se rapporte à l'impôt complémentaire perçu par le canton, à savoir sur le produit brut après déduction de la part de la Confédération ainsi que d'une éventuelle indemnité due ou encaissée par le canton de Berne selon l'article 39 OIMin. Le calcul de cette part pour une année fiscale donnée repose sur le rapport entre les recettes des impôts sur le bénéfice et sur le capital de l'ensemble des paroisses et les recettes totales des impôts cantonaux sur le bénéfice et sur le capital. L'évaluation est fondée sur les années civiles : pour l'année fiscale n , la moyenne des cinq années civiles $n - 6$ à $n - 2$ est prise en compte. Le résultat est arrondi à un chiffre après la virgule.

L'alinéa 3 renvoie à la réglementation horizontale concernant la répartition des communes et la déclare applicable par analogie. Concrètement, cela signifie que les paroisses des communes concernées sont prises en compte, et ce, dans la même proportion que pour l'impôt sur le bénéfice (nombre relatif de personnes par paroisse au sein de la commune selon l'art. 19 al. 2 LIP).

6.1.3 Article 3 (compétences ; chap. 3.4)

Cet article règle diverses compétences du Grand Conseil et du Conseil-exécutif.

Jusqu'à présent, l'alinéa 3 déterminait la compétence du Grand Conseil (par décret) pour compenser les autres paliers du barème, les déductions et les montants exonérés d'impôt. En revanche, l'alinéa 4 définissait la compétence du Conseil-exécutif concernant l'adaptation annuelle des paliers du barème de l'impôt sur le revenu.

Ces compétences seront désormais toutes du ressort du Conseil-exécutif. Il est justifié, notamment pour des raisons de lisibilité, d'abroger les alinéas correspondants et de ne retenir dans le nouvel alinéa 7 que la compétence générale du Conseil-exécutif. Le système et les conditions de compensation de la progression à froid sont réglementés dans le nouvel article 3a.

6.1.4 Article 3a (nouveau) (compensation de la progression à froid ; chap. 3.4)

L'alinéa 1 du nouvel article dispose que le renchérissement doit être compensé chaque année par le Conseil-exécutif. De plus, à l'instar des deux dernières compensations de la progression à froid décidées par le Grand Conseil, une compensation complète est obligatoire (pas seulement pour l'impôt sur le revenu et les déductions sociales qui le concernent). Le Conseil-exécutif doit ici jouer uniquement un rôle d'exécutant ; la marge de manœuvre actuelle du Grand Conseil (compensation totale ou partielle) ne lui est pas transférée. Le seuil d'adaptation actuel de 3 % pour l'adaptation de tous les autres montants de la loi sur les impôts est supprimé, c'est-à-dire qu'il n'est plus mentionné.

L'alinéa 2 dispose que le calcul du renchérissement n'est plus basé sur le niveau de l'indice de l'avant-dernier mois de décembre, mais sur le niveau de l'indice au 30 juin précédant l'entrée en vigueur de l'adaptation (p. ex. le 30 juin 2026 pour une adaptation au 1^{er} janvier 2027).

L'alinéa 3 reprend la procédure à suivre en cas de renchérissement négatif, comme jusqu'à présent. Dans ce cas, il n'y a pas de compensation négative (diminution des montants en cas de renchérissement négatif), mais plutôt un « compte témoin ». Les montants sont maintenus sur le plan arithmétique à partir

de la dernière compensation. Cela a pour effet qu'un renchérissement ne doit être compensé que lorsqu'il dépasse le renchérissement négatif des années précédentes.

Enfin, l'alinéa 4 fixe les règles d'arrondi, inchangées sur le fond. La formulation de l'alinéa a été révisée. De plus, le bénéfice net, le gain immobilier et le capital sont explicitement mentionnés.

6.1.5 Article 6 (rattachement économique en cas de télétravail ; chap. 2.4)

L'article 6 définit les cas dans lesquels le canton de Berne dispose du droit d'imposition, bien que ces personnes ne disposent pas de domicile ou de lieu de séjour en Suisse au regard du droit fiscal. Ce « rattachement économique » est désormais étendu, à l'alinéa 1 lettre a1, aux travailleurs domiciliés dans des États voisins et travaillant pour un employeur suisse, même sans qu'ils soient physiquement présents en Suisse. Pour ce faire, la Suisse doit également disposer du droit d'imposition conformément aux conventions de double imposition applicables. Par ailleurs, la formulation des lettres a, e et g a été adaptée.

La modification est prescrite par la LHID et il n'existe aucune marge de manœuvre cantonale. Seule la forme féminine (« Arbeitgeberin » pour « employeuse ») a été ajoutée dans la version allemande.

6.1.6 Article 27 (revenus provenant de l'assurance ; chap. 2.3)

Cet article régit l'imposition des rentes viagères et des revenus provenant de contrats d'entretien viager. Ceux-ci ne sont désormais plus imposables à un pourcentage fixe, mais selon une part variable des revenus. L'article doit désormais s'intituler « Revenus provenant de rentes viagères et de contrats d'entretien viager », car l'ancien titre « Revenus provenant de l'assurance » ne couvre pas tous les cas réglementés, et notamment pas les revenus provenant de rentes viagères et de contrats d'entretien viager au sens du Code des obligations (CO, RS 220). La modification est prescrite par la LHID et il n'existe aucune marge de manœuvre cantonale.

La lettre a réglemente les assurances de rente viagère selon la LCA. Celles-ci sont déterminées selon une formule en fonction d'un taux d'intérêt technique (m). Seul un taux d'intérêt supérieur à zéro donne lieu à une part de revenu. Pour des raisons techniques, la formule mathématique est présentée dans un alinéa 2 séparé, qui diffère de la présentation de la LHID.

La lettre b définit l'imposition des prestations excédentaires des assurances de rente viagère selon la LCA.

Pour les prestations provenant d'assurances de rente viagère étrangères ou de contrats de rente viagère et d'entretien viager, un calcul séparé de la part des revenus est prévu, qui est représenté à la lettre c et qui se base sur le rendement annualisé des obligations de la Confédération à dix ans (r), augmenté de 0,5 point de pourcentage. Ici aussi, on observe une part de revenus uniquement si le rendement est supérieur à zéro. Pour des raisons techniques, la formule mathématique est présentée dans un alinéa 3 séparé, qui diffère de la présentation de la LHID.

6.1.7 Article 38 (déduction des rentes viagères versées ; chap. 2.3)

En contrepartie de l'assujettissement de la part de revenu, l'article 38 complète l'article 27 en fixant la déductibilité des charges durables et de la part de revenu de ces prestations. La personne qui paie ces

montants peut déduire la part imposable du bénéficiaire conformément à l'article 27. Jusqu'à présent, 40 % étaient déductibles de manière fixe.

La modification est prescrite par la LHID et il n'existe aucune marge de manœuvre cantonale.

6.1.8 Article 40 (déduction pour revenus modestes ; chap. 3.2)

La déduction pour revenus modestes est adaptée afin d'affiner l'évolution du barème pour les classes de revenus les plus basses et d'alléger davantage ces revenus. L'augmentation de cette déduction soulage de manière ciblée les classes de revenus les plus basses, sans effet d'aubaine pour les classes de revenus plus élevés. Les augmentations suivantes de la déduction sont prévues :

	LI 2025	LI 2027
Pour les personnes assujetties à une taxation individuelle	1100	2200
Pour les personnes assujetties à une taxation commune	2200	4400

Les autres montants et formulations restent inchangés.

6.1.9 Article 42 (barèmes de l'impôt sur le revenu ; chap. 3.2)

La courbe des barèmes en vigueur augmente fortement jusqu'à un revenu de 32 400 francs (état au 1^{er} janvier 2025), puis cette hausse s'atténue. Les cinq paliers inférieurs du barème sont adaptés de manière à ce que la courbe soit plus équilibrée :

Barème célibataire (al. 2)

Palier du barème par revenu en francs	Charge fiscale de référence LI 2025 en pourcentage	LI 2027
Pour les 3300 premiers francs	1,95	1,40
Pour les 3300 francs suivants	2,90	2,30
Pour les 9800 francs suivants	3,60	3,20
Pour les 16 000 francs suivants	4,15	4,20
Pour les 26 700 francs suivants	4,45	4,50
Pour les 26 700 francs suivants	5,00	5,00

Barème personnes mariées (al. 1)

Palier du barème par revenu en francs	Charge fiscale de référence LI 2025 en pourcentage	LI 2027
---------------------------------------	--	---------

Pour les 3300 premiers francs	1,55	1,00
Pour les 3300 francs suivants	1,65	1,10
Pour les 9800 francs suivants	2,85	2,60
Pour les 16 000 francs suivants	3,65	3,50
Pour les 26 700 francs suivants	3,80	4,00
Pour les 26 700 francs suivants	4,30	4,30

Les autres paliers restent inchangés.

Cette mesure permet d'alléger directement et plus fortement (de manière proportionnelle) les revenus imposables les plus bas. Pour les classes de revenus supérieures, il en résulte un « effet d'aubaine » échelonné, dans la mesure où celles-ci profitent également, bien que dans une moindre mesure, des ajustements des paliers inférieurs du barème. La charge fiscale moyenne diminue pour toutes les classes de revenus (voir annexe 1).

6.1.10 Article 64 (déduction de la fortune pour les personnes seules ; chap. 3.3)

Le doublement du montant exonéré d'impôt (art. 65) met un terme à la pénalité liée au mariage.

Pour les couples mariés, la déduction reste fixée à 18 000 francs (al. 1, lit. a).

Afin de garantir une égalité de traitement avec les personnes seules, une déduction sur la fortune est également introduite pour ces dernières. Étant donné que la déduction pour les couples mariés est de 18 000 francs, celle des personnes seules s'élève à 9000 francs, soit la moitié (lit. c).

6.1.11 Article 65 (montant non imposable pour l'impôt sur la fortune ; chap. 3.3)

Dans le titre, la désignation incorrecte « montant non imposable » est remplacée par la formulation « seuil d'imposition ».

Jusqu'à présent, le seuil d'imposition de 100 000 francs (al. 3) n'est accordé qu'une seule fois, qu'il s'agisse d'une imposition indépendante ou d'une imposition commune. Afin d'éliminer la « pénalisation du mariage » qui en résulte, le seuil est doublé, passant de 100 000 francs à 200 000 francs pour les époux vivant en ménage commun assujettis à une imposition commune. Pour des raisons de lisibilité, l'alinéa comporte une énumération (lit. a et b).

6.1.12 Article 83 (exonération de l'impôt pour les entreprises communales ; chap. 4.2)

L'alinéa 1, lettre c, qui demeure inchangé, traite des communes municipales bernoises et de leurs différentes formes d'organisation de manière générale. Désormais, seule la forme juridique des entreprises communales au sens de l'article 65 de la loi sur les communes doit faire l'objet d'une exception, raison pour laquelle la nouvelle lettre c1 est insérée.

Cette disposition stipule que les entreprises communales autonomes sur le plan juridique et organisationnel doivent remplir les autres conditions énoncées à la lettre c et appliquer l'affectation exclusive et irrévocable de leurs moyens pour bénéficier d'une exonération fiscale. Ces entreprises doivent donc intégrer dans leurs règlements les dispositions correspondantes (à l'instar des personnes morales selon

l'art. 83, al. 1, lit. g, qui intègrent ces éléments dans leurs statuts), faute de quoi elles ne peuvent pas ou ne pourront plus bénéficier d'une exonération fiscale.

En outre, l'alinéa 1, lettres b et e, et l'alinéa 2 sont adaptés sur le plan rédactionnel en allemand (la signification n'en est pas modifiée).

6.1.13 Article 97 (rendement net des participations ; chap. 2.2)

Cet article règle le calcul de la déduction pour participation de l'article 96. L'alinéa 7 modifié fixe l'exception (actuelle) concernant divers instruments de financement pour les banques d'importance systémique. L'article n'est adapté qu'au niveau rédactionnel (autre structure et renvois adaptés à la LB). La modification est prescrite par la LHID et il n'existe aucune marge de manœuvre cantonale.

6.1.14 Article 102 (impôt sur le capital sur les réserves latentes déclarées et en cas d'usufruit ; chap. 5.1 et 5.2)

La formulation de l'alinéa 2 ne comprend jusqu'à présent que les réserves latentes « imposées », mais pas celles qui peuvent être revalorisées sans incidence sur l'impôt sur le bénéfice au début de l'assujettissement fiscal. Cette lacune du texte de loi doit être comblée par la mention complémentaire des réserves latentes « déclarées au début de l'assujettissement fiscal ». Il est renvoyé à cet égard à l'article 88a qui réglemente la déclaration des réserves latentes au début de l'assujettissement. En revanche, les réserves latentes déjà amorties sur le plan fiscal ne sont plus soumises à l'impôt sur le capital.

L'alinéa 3 règle la détermination du capital propre imposable en cas d'usufruit. Désormais, il n'est plus fait référence à l'article 51, mais à l'article 48, qui réglemente la détermination de la fortune nette des personnes physiques. Grâce à cette correction, un usufruit issu de la fortune privée peut dans tous les cas être pris en compte de manière appropriée dans le cadre de l'impôt sur le capital.

Ces deux adaptations correspondent à la pratique fiscale déjà en vigueur.

6.1.15 Article 116 (travailleurs et travailleuses ; chap. 2.4)

L'alinéa 1 est apuré en regroupant les catégories de travailleuses et travailleurs précédemment citées séparément (personnes au bénéfice d'une autorisation de séjour de courte durée, frontalière ou frontalier ou résident à la semaine) dans la catégorie générique « travailleuses et travailleurs ».

Le nouvel alinéa 4 fixe l'imposition à la source des travailleuses et travailleurs domiciliés dans des États voisins, exerçant leur activité pour un employeur suisse et qui ne sont physiquement présents en Suisse. Le droit d'imposition nouvellement introduit à l'article 6, alinéa 1, lettre a1 est ainsi mis en œuvre au moyen d'une imposition à la source.

La modification est prescrite par la LHID et il n'existe aucune marge de manœuvre cantonale.

6.1.16 Article 143 alinéa 2 (imputation obligatoire des pertes dans le cadre de l'impôt sur les gains immobiliers ; chap. 5.3)

La disposition potestative actuelle concernant l'imputation des pertes commerciales sur le bénéfice immobilier imposable au cours de la même période d'évaluation est remplacée par une disposition obligatoire. Cela reflète la pratique fiscale déjà appliquée, selon laquelle il n'existe pas de droit d'option.

6.1.17 Article 164, alinéa 2 (registre d'impôts ; chap. 4.1)

Cet article régit les compétences et les renseignements concernant le registre d'impôts. L'alinéa 2 précise que l'Intendance cantonale des impôts tient un registre des personnes morales exonérées d'impôts pour buts de service public ou de pure utilité publique. Jusqu'à présent, les personnes morales concernées pouvaient demander le blocage de leur inscription au registre et donc le secret de l'exonération fiscale. Cela n'est désormais plus possible, la dernière phrase correspondante est supprimée de l'alinéa.

6.1.18 Article 168 (attestation de tiers ; chap. 2.4)

L'article 168 définit certaines obligations d'attestation de tiers *vis-à-vis de la personne contribuable*, par exemple l'obligation des employeurs d'attester les salaires et autres prestations qu'ils versent. Le nouvel alinéa 4 crée les bases de la mise en œuvre de la loi fédérale sur l'imposition du télétravail dans le contexte international en cas de changement d'employeur en cours d'année (sortie en cours d'année). Dans de tels cas, l'employeur précédent doit, sur demande, attester du nombre de jours de télétravail déjà effectués et fournir les autres informations nécessaires. Les ordonnances sur l'imposition à la source de la Confédération et du canton de Berne règlent en détail les informations qui doivent être fournies (p. ex. voyages d'affaires dans le pays de résidence).

La modification est prescrite par la LHID et il n'existe aucune marge de manœuvre cantonale. Seules les formes féminines ont été ajoutées (« employeuse » en allemand et « travailleuse » en français et en allemand), y compris à l'alinéa 1, lettre a.

6.1.19 Article 172 (informations de tiers ; chap. 2.4 et 2.5)

L'article 172 fixe les obligations d'annoncer à l'*Intendance des impôts*, par exemple la remise du certificat de salaire à l'alinéa 1, lettre d. La nouvelle lettre f garantit que les justificatifs (concernant p. ex. le taux de télétravail ou le nombre de jours de télétravail) sont fournis conformément aux conventions internationales en vigueur dans le domaine fiscal.

La modification est prescrite par la LHID et il n'existe aucune marge de manœuvre cantonale. Seules les formes féminines ont été ajoutées (« employeuse » en allemand et « travailleuse » en français et en allemand).

L'alinéa 1, lettre e, et l'alinéa 2 ont fait l'objet d'une adaptation rédactionnelle minime (la signification n'en est pas modifiée).

En outre, un nouvel alinéa 2a est ajouté. Il limite les droits en matière de protection des données des travailleuses et travailleurs conformément à l'article 11, alinéa 2 LEADS au droit d'accès prévu par la LCPD et au droit de rectifier les erreurs de transmission (voir ch. 2.5).

En raison de l'insertion du nouvel alinéa 2a, un renvoi aux alinéas 1 et 2 est désormais prévu à l'alinéa 3.

6.1.20 Article 186, alinéa 3 (droit à la commission de perception ; chap. 5.4)

Aujourd'hui, l'article exige le décompte *et le versement* de l'impôt à la source en temps utile afin qu'une commission de perception puisse être accordée. Désormais, seul le décompte sera exigé explicitement.

6.1.21 Article 215 (dispositions d'exécution ; chap. 2.4)

Par souci d'exhaustivité, la nouvelle lettre i confère au Conseil-exécutif la compétence de réglementer en détail, au niveau de l'ordonnance, les nouvelles obligations d'attester (art. 168) et d'informer (art. 172) en vue de la mise en œuvre de la loi fédérale sur l'imposition du télétravail dans le contexte international.

Si le Conseil-exécutif doit être habilité par la loi à édicter des dispositions d'ordonnance se substituant à la loi ou complétant cette dernière, il convient de démontrer la compatibilité de la délégation avec l'article 69, alinéa 4 ConstC. La norme de délégation ne concerne que les modalités détaillées d'une obligation d'attester et d'informer déjà prescrite par le droit fédéral. La délégation est ainsi clairement limitée et le contenu est déjà encadré par la norme légale. Il ne s'agit pas d'une règle de droit fondamentale et importante au sens de l'article 69, alinéa 4 ConstC. En ce qui concerne l'impôt fédéral direct, cette compétence est attribuée au Département fédéral des finances.

6.1.22 Article 238, alinéa 1a (nouveau) (décision relative aux frais de sommation ; chap. 5.5)

L'article 238 régit l'exécution forcée de montants d'impôts, d'émoluments ou d'amendes entrés en force. Le nouvel alinéa 1a dispose que les frais de sommation sont notifiés par voie de décision. Les personnes concernées ont ainsi la possibilité de les contester si elles ne sont pas d'accord. Dans le même temps, cela permet de déposer une réclamation auprès de l'Intendance des impôts (art. 189) puis un recours auprès de la Commission des recours en matière fiscale (art. 195) et donc de ne plus utiliser la voie de recours directe auprès de la Direction des finances.

À l'alinéa 3, la référence à la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP ; RS 281.1) est corrigée sur le plan rédactionnel, tout comme aux alinéas 1 et 3 de l'article 243.

6.1.23 Disposition transitoire T8-1 (alignement de certaines déductions sur l'impôt fédéral direct ; chap. 3.4)

L'alinéa 1 contient une norme de délégation au Conseil-exécutif concernant l'article 3, alinéa 3 modifié (compensation de la progression à froid). Désormais, la date de référence pour le calcul du renchérissement est la même que pour l'impôt fédéral direct. Lors de la première application de cette disposition, le Conseil-exécutif pourra adapter une seule fois les déductions suivantes au montant de l'impôt fédéral direct qui sera alors en vigueur :

- Montant exonéré d'impôt, solde des sapeurs-pompiers de milice (art. 29, al. 1, lit. g LI)
- Montant exonéré d'impôt, gains provenant de la participation à un jeu de grande envergure (art. 29 al. 1 lit. n LI)
- Montant exonéré d'impôt, gains provenant d'un jeu d'adresse ou d'une loterie destinés à promouvoir les ventes (art. 29 al. 1 lit. p LI)
- Limite maximale des mises déductibles pour la participation à des jeux d'argent (art. 30 al. 2 LI)
- Montant maximal de la déduction pour frais de formation et de formation continue professionnelles (art. 38, al. 1, lit. n LI)

L'alinéa 2 dispose que le Conseil-exécutif n'a cette compétence que pour les déductions qui n'ont pas fait l'objet d'adaptations en matière de politique fiscale. L'objectif est d'éviter la compensation des différences non liées au renchérissement entre les montants des déductions prévues par la loi sur les impôts du canton de Berne et l'impôt fédéral direct. Ainsi, les augmentations motivées par des considérations politiques, qui seront décidées après l'entrée en vigueur de la présente modification à la suite d'une intervention au niveau fédéral, ne pourront pas être reprises par le Conseil-exécutif dans la loi cantonale sur les impôts. Ces adaptations (politiques) doivent toujours être décidées par le Grand Conseil.

Pour cette disposition également, la compatibilité de la délégation avec l'article 69, alinéa 4 ConstC doit être démontrée par analogie avec l'article 215 (chap. 6.1.19). La norme de délégation est clairement limitée tant sur le plan du contenu que dans le temps. Le Conseil-exécutif n'a donc ici aucune marge de manœuvre. L'adaptation des montants est prescrite de manière définitive par le droit fédéral et l'indice de renchérissement. Il ne s'agit donc pas d'une règle de droit fondamentale et importante au sens de l'article 69, alinéa 4 ConstC.

6.1.24 Disposition transitoire T8-2 (dispositions applicables à partir de 2028 ; chap. 3.2.1.1)

L'adaptation des barèmes prévue à l'article 42 LI ne prendra effet qu'au 1^{er} janvier 2028. Toutes les autres dispositions entreront en vigueur normalement dès le 1^{er} janvier 2027.

6.2 Loi sur la péréquation financière et la compensation des charges

6.2.1 Article 8 (rendement fiscal harmonisé ; chap. 3.4)

Seules les communes dont une entité constitutive concernée par l'impôt complémentaire présente un point de rattachement fiscal ont une part dans le produit brut de l'impôt complémentaire fédéral selon le nouvel article 2b. Il est donc pertinent que les éventuelles recettes des communes provenant de l'impôt complémentaire fédéral soient intégrées au rendement fiscal harmonisé et se répercutent ainsi sur la péréquation financière et la compensation des charges.

7. Place du projet dans le programme gouvernemental de législature (programme législatif) et dans d'autres planifications importantes

Le programme de législature 2023 – 2026 indique, sous le mot-clé, « Pôle d'innovation et d'investissement », les éléments suivants :

« Des latitudes financières sont ménagées et utilisées pour renforcer la vigueur économique du canton au moyen de baisses d'impôts pour les personnes physiques et morales »

Dans la section « Réduction de la charge fiscale », nous trouvons la formulation suivante :

« Dans le cadre du processus annuel de planification relatif au budget et au plan intégré "mission-financement", des marges de manœuvre sont créées pour une baisse de la charge fiscale. Les allègements fiscaux prennent la forme d'une réduction de la quotité d'impôt cantonale pour les personnes physiques et morales. »

L'atténuation de la progression fiscale pour les bas revenus selon l'orientation 1.3 de la stratégie fiscale (chap. 3.1) correspond en principe au programme gouvernemental de législature. La présente révision

permet de procéder à tous les allègements qui doivent être effectués au moyen de la révision de la loi sur les impôts et non dans le cadre du processus de planification annuel. Les orientations 1.1 et 1.2 (allègements fiscaux des personnes physiques et morales) restent inchangées dans l'optique de leur mise en œuvre dans les processus de planification des années à venir.

8. Répercussions financières

8.1 Vue d'ensemble

Les répercussions financières annuelles récurrentes des mesures prévues pour le canton, les communes et les paroisses sont résumées ci-après. L'adaptation du barème de l'impôt sur le revenu n'entrera en vigueur qu'en 2028, les autres modifications dès 2027.

Aperçu global (baisse des recettes en millions de francs) :

Mesures à partir de 2027	Total	Canton	Communes	Paroisses
Rentes viagères	-3,90	-2,48	-1,32	-0,10
Revenus modestes	-61,66	-39,20	-20,89	-1,57
Pénalisation du mariage	-10,85	-6,90	-3,68	-0,28
Commission de perception	-0,24	-0,16	-0,08	-0,01
Total en 2027	-76,66	-48,74	-25,98	-1,95
Mesures à partir de 2028				
Adaptation du barème d'imposition	-148,65	-94,50	-50,37	-3,78
Total en 2028	-148,65	-94,50	-50,37	-3,78
Total général	-225,31	-143,24	-76,34	-5,73

L'adaptation unique de certains montants à ceux de l'impôt fédéral direct conformément aux dispositions transitoires (compensation de la progression à froid, changement de système, chap. 3.4) est négligeable sur le plan financier. Il s'agit de légères augmentations (montants à trois chiffres) de déductions, qui n'ont guère de répercussions financières (voir également le tableau au ch. 3.2.1.3 de la stratégie fiscale ; une augmentation de 100 francs de la déduction pour frais de formation et de formation continue professionnelles entraîne des pertes de recettes d'environ 10 000 francs). De plus, ces adaptations permettront uniquement de « rattraper » le renchérissement par rapport à la Confédération, ce qui serait de toute façon légalement contraignant avec un décalage dans le temps.

Remarque : recettes supplémentaires provenant de l'impôt complémentaire de la Confédération

L'impôt complémentaire de la Confédération sera prélevé indépendamment de la présente révision et ne doit donc pas être pris en compte dans les répercussions financières. Du point de vue du Conseil-exécutif, il est aujourd'hui impossible d'estimer de manière fiable le montant de l'impôt complémentaire dû au canton de Berne. Il est donc impossible de savoir quelles entités constitutives verseront finalement un impôt complémentaire dans le canton de Berne, ni à combien cet impôt s'élèvera. Seule une étude de BSS Volkswirtschaftliche Beratung AG du 22 juillet 2022⁴⁰ peut donc donner un ordre de grandeur. L'impôt complémentaire de la Confédération pourrait donc entraîner, pour le canton de Berne, des impôts complémentaires annuels d'un montant de 43,3 millions de francs (y compris la part fédérale de 25 %).

⁴⁰ Schlussbericht OECD-Mindeststeuer, (rapport final de BSS Volkswirtschaftliche Beratung AG sur l'imposition minimale prévue par l'OCDE), en allemand, p. 4.

Par conséquent, les collectivités publiques en profiteraient comme suit (chiffres arrondis fournissant un ordre de grandeur) :

Total	100 %	CHF 44 millions
Confédération	25 %	CHF 11 millions
Canton	46,5 % (62 % de 75 %)	CHF 20 millions
Communes municipales	24,75 % (33 % de 75 %)	CHF 11 millions
Paroisses	3,75 % (5 % de 75 %)	CHF 2 millions

8.2 Nouvelle réglementation de l'imposition des rentes viagères

À l'avenir, la part de rendement imposable issu de rentes viagères sera fixée de manière variable et tendra à être inférieure à la précédente solution forfaitaire de 40 %. Il faut donc s'attendre à de faibles pertes de recettes. Chaque année, quelque 8000 à 9000 rentes viagères sont déclarées dans le canton de Berne pour un montant d'environ 100 millions de francs. Si l'on part du principe que le taux d'imposition de 40 % est divisé par deux en moyenne, on peut s'attendre approximativement, avec un taux d'imposition moyen d'environ 20 %, à une baisse des recettes fiscales de 4 millions de francs au maximum (20 au lieu de 40 % de 100 millions). Il est impossible de tenir compte des répercussions des changements de comportement, comme une augmentation des modèles de rentes viagères, car la nouvelle réglementation est plus attrayante. Cette diminution des recettes doit être acceptée par le canton de Berne, car il s'agit d'une adaptation impérative du droit fédéral.

8.3 Atténuation de la progression fiscales pour les revenus modestes (adaptations du barème, déduction sociale)

La diminution des recettes (en millions de CHF) et la répartition sont déjà présentées comme suit au chapitre 3.2.4 :

	Diminution des recettes
Mesures relatives au barème	94,5
Déduction sociale	39,2
Total	133,7

La répartition des pertes de recettes entre les collectivités publiques est présentée au chapitre 8.1.

L'allègement entraîne, à l'échelle cantonale, une réduction de l'impôt sur le revenu d'environ 3 %. Au niveau des communes municipales, le pourcentage varie en fonction de la structure des revenus : dans les communes où le revenu moyen est relativement bas, le lissage de la progression a un effet plus marqué (allègement plus important et, par conséquent, baisse plus prononcée des recettes) que dans celles où le revenu moyen est plus élevé. La grande majorité des communes municipales enregistrent une diminution de leurs recettes fiscales comprise entre 2 % et 6 % par rapport à la situation actuelle (sans tenir compte de la croissance future des recettes fiscales jusqu'en 2027 et 2028). Dans cinq communes municipales, la perte dépasse 7 % des recettes de l'impôt sur le revenu. Il s'agit principalement de communes faiblement peuplées (la plupart comptant moins de cent habitants). Dès lors, des situations particulières

peuvent provoquer d'importantes distorsions (p. ex. des déductions pour pensions alimentaires une année donnée ou le départ/l'arrivée d'une personne fortunée), ce qui relativise la portée de ces chiffres. En revanche, dans onze communes, la baisse des recettes provenant de l'impôt sur le revenu est inférieure à 2 %.

L'Intendance des impôts publie sur son site Internet un aperçu détaillé de l'impact sur chaque commune municipale.⁴¹

8.4 Suppression de la « pénalisation du mariage » dans le cadre de l'impôt sur la fortune

Un doublement du seuil d'imposition, passant de 100 000 à 200 000 francs pour les contribuables taxés conjointement, tout en maintenant la déduction actuelle de 18 000 francs pour les couples mariés, entraînerait une diminution des recettes d'environ 6,6 millions de francs.

	Canton	Communes	Paroisses	Total
Pertes de recettes	-4,2	-2,2	-0,2	-6,6

Pour garantir l'égalité de traitement, une déduction sociale correspondante de 9000 francs est également introduite pour les personnes seules. La baisse de recettes s'élève ainsi à près de 10,9 millions de francs :

	Canton	Communes	Paroisses	Total
Pertes de recettes	-6,9	-3,7	-0,3	-10,9

Si, en revanche, le seuil d'imposition pour les personnes soumises à une taxation commune était doublé et la déduction sociale supprimée, ces deux mesures s'annuleraient financièrement l'une l'autre :

	Canton	Communes	Paroisses	Total
Pertes de recettes	-0,0	-0,0	-0,0	-0,0

8.5 Retrait de la suppression a posteriori de la commission de perception

La commission de perception est supprimée a posteriori pour environ 4000 à 5000 cas par an, parce que l'impôt à la source est versé trop tard, voire (dans de rares cas) pas du tout. De ce fait, environ 200 000 à 300 000 francs de commissions de perception sont supprimés :

Période de décompte	Nombre de cas	Montant de la commission supprimée
2021	4301	249 397
2022	5467	317 896
2023	4382	229 208

⁴¹ Révision 2027 de la loi sur les impôts - TaxInfo - Canton de Berne, chiffre 4.

Période de décompte	Nombre de cas	Montant de la commission supprimée
Moyenne sur trois ans	4717	265 500

Cette suppression devrait entraîner des futures pertes de recettes (ou des dépenses plus importantes) de l'ordre de 250 000 francs. Elle viendrait s'opposer à certains gains d'efficacité dans le domaine de l'impôt à la source et de l'encaissement de l'Intendance des impôts, qui ne déboucheraient toutefois pas sur des économies concrètes.

8.6 Lien avec la planification financière actuelle

Le plan intégré mission-financement 2026-2028 prévoit, à compter de 2027, une diminution des recettes de 130 millions de francs en lien avec la mise en œuvre de la stratégie fiscale. Par ailleurs, une « enveloppe indicative » de 120 millions de francs est réservée, au titre de l'exercice 2028, pour anticiper de futures baisses de quotités d'impôt.

Les mesures de politique fiscale présentées au chapitre 3.2.1.1 (mise en œuvre nouvellement échelonnée de la stratégie fiscale et baisses des quotités d'impôt réparties sur les années 2027 et 2028, y c. perte de recettes induite par la suppression de la pénalisation du mariage dans le cadre de l'impôt sur la fortune et des rentes viagères) s'inscrivent, pour 2027, dans le cadre des baisses de recettes déjà prises en compte dans le plan intégré mission-financement 2027. En revanche, à compter de 2028, il faut s'attendre à une baisse des recettes supérieure d'environ 15 millions de francs par rapport aux prévisions initiales du plan intégré mission-financement 2028. Cette évolution devra impérativement être intégrée au processus de planification financière en cours pour 2025, et la planification actualisée en conséquence, en tenant compte des orientations futures en matière de politique budgétaire.

9. Répercussions sur le personnel et l'organisation

Du fait de l'introduction d'une procédure de réclamation pour les décisions relatives aux frais de sommation, un surcroît de travail est prévisible pour l'encaissement de l'Intendance des impôts et, dans une moindre mesure, pour la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne. La Direction des finances est, elle, donc déchargée. Par ailleurs, les documents doivent être adaptés en conséquence et une procédure de réclamation doit désormais être effectuée auprès du service d'encaissement de l'Intendance des impôts, ce qui allonge les processus pour ces collaboratrices et collaborateurs.

Le retrait de la suppression a posteriori de la commission de perception laisse entrevoir certains gains d'efficacité dans le domaine des impôts à la source et de l'encaissement de l'Intendance des impôts ainsi qu'au sein de la division Impôt à la source. Toutefois, ces gains devraient rester marginaux face à la baisse des recettes.

Dans l'ensemble, la révision n'a que très peu de répercussions sur le personnel et l'organisation.

10. Répercussions sur les communes

Les répercussions financières sont décrites au chapitre 8. Aucune autre répercussion sur les communes n'est perceptible. En particulier, la part de l'impôt complémentaire des communes est calculée et répartie par l'Intendance des impôts du canton de Berne, sans charge de travail pour les communes.

11. Répercussions sur l'économie

Le nouveau calcul de la part de rendement imposable issu de rentes viagères peut entraîner une augmentation des rentes viagères selon la LCA pour des raisons de planification fiscale. Les répercussions devraient être négligeables.

L'atténuation de la forte progression fiscale pour les revenus modestes a pour effet que les personnes concernées disposent d'un revenu supérieur, qui peut ensuite être réinjecté dans l'économie nationale. Il ne faut pas s'attendre à des effets de seuil concernant les subsides de formation versés aux personnes en formation (ou seulement dans une mesure minime) dans la mesure où ces personnes bénéficient de la déduction pour revenus modestes (cf. chap. 4.5).

En résumé, l'évaluation fondée sur la check-list pour l'analyse d'impact de la réglementation^[1] a révélé que le projet n'a pas d'impact significatif sur la charge administrative ou financière des entreprises, ni sur l'économie dans son ensemble.

12. Résultat de la procédure de consultation

12.1 Mise en œuvre du droit fédéral

Il y a eu très peu de réactions concernant la transposition des dispositions du droit fédéral, pour la plupart impératives, dans le droit cantonal.

12.1.1 Éligibilité des communes municipales à la participation au produit brut de l'impôt complémentaire de la Confédération (chap. 2.6)

Le transfert dans la loi sur les impôts du canton de Berne des règles relatives à l'éligibilité des communes municipales à la participation au produit brut de l'impôt complémentaire de la Confédération, actuellement fixées au niveau d'une ordonnance, est explicitement salué par Le Centre, Expert Suisse, les VERT·E·S, l'UCI, l'Union suisse des fiduciaires ainsi que par les villes de Berne et de Thoun.

La commune de Lyss, la ville de Thoun et l'Association bernoise des intendants des impôts (VBSS) demandent une réévaluation périodique de la clé de répartition, fondée sur les recettes effectives de l'impôt sur le bénéfice pour les collectivités publiques, plutôt que sur la base des pourcentages fixes actuellement en vigueur. Le Conseil-exécutif tient compte de cette demande en ajustant directement chaque année la répartition en fonction des données réelles de l'exercice précédent.

Le PS souhaite une augmentation de la part de l'impôt complémentaire attribuée aux communes, au-delà des 33% prévus. Cette proposition est jugée inappropriée par le Conseil-exécutif. De leur côté, les VERT·E·S sollicitent des explications supplémentaires sur ce sujet complexe.

^[1] Cf. N° d'ACE 1464 du 15 décembre 2021

12.2 Mise en œuvre de la stratégie fiscale

12.2.1 Adaptation de la progression pour les bas revenus (orientation 1.3, chap. 3.2)

Les participantes et participants à la procédure de consultation suivants se déclarent explicitement ou en principe favorables aux adaptations prévues :

Partis	Le Centre, UDF, PEV, PVL, UDC
Communes municipales et associations	Belp, Berthoud, Conseil du Jura bernois (CJB), Lyss, Münsingen, Conférence régionale de l'Emmental, ville de Thoun, Association bernoise des intendants des impôts (VBSS) et Worb
Église nationale	Église nationale réformée évangélique du canton de Berne
Associations et autres	Commission de l'égalité du canton de Berne, Union suisse des fiduciaires

Les partisans du projet fondent leurs arguments principalement sur la nécessité impérieuse d'agir et sur l'effet ciblé de la proposition. L'UDC suggère, à titre d'alternative, d'affecter la moitié des fonds à l'augmentation de la déduction des primes d'assurance-maladie. Le Conseil-exécutif considère toutefois que cette approche manque de pertinence (cf. chap. 4.3).

Pour les VERT·E·S suisses et le PS, une baisse d'impôt n'est acceptable que si elle est compensée de manière neutre, notamment par une augmentation de l'impôt sur le revenu pour les hauts revenus ou par une extension de l'impôt sur les successions. Par ailleurs, ils insistent sur la nécessité d'allouer des ressources supplémentaires aux communes, soit par une majoration de la taxe immobilière, soit par une redistribution plus avantageuse des recettes issues de l'impôt complémentaire de la Confédération. Les VERT·E·S suisses demandent, en outre, de renoncer à toute diminution de la quotité d'impôt. Le Conseil-exécutif a démontré de manière détaillée que les augmentations fiscales visant les hauts revenus n'ont aucune chance d'aboutir sur le plan politique.

La proposition est dès lors refusée ou rejetée fondamentalement par les participantes et participants suivants :

Partis	PLR
Communes municipales et associations	Ville de Berne, ville de Bienne, Ostermundigen et Association Jura bernois.Bienne (Jb.B)
Associations et autres	Expert Suisse, Union cantonale des arts et métiers PME Bernoises, Union du Commerce et de l'Industrie (UCI) et Association du personnel de l'État de Berne (APEB).

Le PLR et les associations économiques souhaitent mettre davantage l'accent sur l'attractivité du site et préconisent une réduction des impôts pour toutes les catégories de la population ainsi que pour les entreprises. Les communes municipales mentionnées ainsi que l'APEB s'opposent principalement à la diminution des recettes et aux réductions de moyens qui en découleraient pour d'autres objectifs de l'État.

En ce qui concerne les deux variantes mises en consultation, voici les préférences des participantes et participants (en partie aussi de celles et ceux qui sont fondamentalement opposés à la modification) :

	« Variante 130 »	« Variante 190 »
Partis	Le Centre, UDF, PVL, UDC	VERT·E·S suisses, PEV, PS
Communes municipales et associations	Jb.B, CJB, Lyss, Conférence régionale de l'Emmental, Worb, Ville de Thoune	Belp, Münsingen, Association bernoise des intendants des impôts (VBSS)
Église nationale	Église nationale réformée évangélique du canton de Berne	
Associations et autres	Union suisse des fiduciaires	Commission de l'égalité du canton de Berne

La ville de Berthoud renonce à se prononcer. Pour l'immense majorité des partisans et partisanes de la « variante 130 », l'élément déterminant réside dans les faibles coûts, notamment pour les communes et l'Église réformée évangélique. Aux yeux de la plupart des partis – ainsi que pour la ville de Thoune et l'Union suisse des fiduciaires – cette variante offre déjà un allègement sensible et suffisant de la charge fiscale pesant sur les petits et moyens revenus. Les fonds résiduels devraient être affectés à la réduction de la quotité de l'impôt. L'UDC insiste tout particulièrement sur l'urgence de diminuer la quotité à court terme, d'un montant égal ou supérieur à celui proposé, en se référant aux déclarations de planification qui ont été adoptées. Le Conseil-exécutif s'aligne sur cette argumentation et poursuit la mise en œuvre de la « variante 130 ».

Les partisans et partisanes de la « variante 190 » considèrent, quant à eux, qu'une intervention plus ambitieuse est nécessaire pour alléger la charge fiscale des petits et moyens revenus. Pour les VERT·E·S suisses et le PS, seule cette variante garantit des allègements réellement significatifs.

12.2.2 « Pénalisation du mariage » dans le cadre de l'impôt sur la fortune (orientation 1.4)

Une large majorité des avis exprimés soutient clairement l'adaptation prévue :

Partis	Le Centre, UDF, PEV, PLR, PVL, PS, UDC
Communes municipales et associations	Lyss, Association bernoise des intendants des impôts (VBSS)
Paroisses et associations	Église nationale réformée évangélique du canton de Berne
Associations et autres	Expert Suisse, Commission de l'égalité du canton de Berne, Union cantonale des arts et métiers PME Bernoises, UCI, Union suisse des fiduciaires

L'UDF, les Vert·libéraux (PVL), l'UDC ainsi que les associations économiques préconisent le maintien de la déduction sociale actuelle, estimant qu'en son absence, les fortunes imposables supérieures à 200 000 francs seraient soumises à une légère augmentation de l'imposition. Le Conseil-exécutif recon-

naît la légitimité de cette préoccupation et renonce, en conséquence, à la suppression de ladite déduction. Afin de garantir l'égalité de traitement, une déduction correspondante, à hauteur de la moitié, est par ailleurs introduite pour les personnes seules.

Le PS du canton de Berne exige que cette adaptation soit réalisée à coût budgétaire neutre⁴². Il propose, à cet effet, de compenser la baisse des recettes par une modification des valeurs seuils. La ville de Berne est la seule à s'opposer à la révision envisagée, arguant que la situation financière actuelle de la ville et du canton ne permet pas d'accorder une réduction fiscale.

12.2.3 Compensation de la progression à froid – adaptation à l'impôt fédéral direct (orientation 2.1)

Les participantes et participants suivants se prononcent explicitement en faveur de cette modification :

Partis	Le Centre, UDF, PEV, UDC
Communes municipales et associations	Lyss, ville de Berne, Association bernoise des intendants des impôts (VBSS)
Associations et autres	Expert Suisse, UCI, Union Suisse des Fiduciaires

Ces protagonistes saluent la simplification et la meilleure lisibilité du mécanisme qui en découle.

Les VERT·E·S suisses et le PS, en revanche, s'opposent à cette adaptation. Les VERT·E·S suisses estiment qu'un débat au sein du Grand Conseil sur la compensation de la progression à froid serait pertinent, car il permettrait de tenir compte de la situation financière globale. Le PS, quant à lui, préfère maintenir la limite actuelle de 3 % pour l'ajustement des autres barèmes et déductions, car cela limite l'application aux modifications significatives. Par ailleurs, il est également demandé que l'inflation négative soit compensée.

12.2.4 Autres orientations (1.4 et 2.1)

- L'UDC souhaite obtenir davantage de précisions sur des objectifs tels que la « promotion du développement durable » ou les « entreprises innovantes ».
- La commune de Lyss préconise une numérisation accrue des processus entre la tenue des registres (base de données des services des habitants) et le registre fiscal, jusqu'à une prise en charge complète par l'Intendance cantonale des impôts.
- Pour la commune de Münsingen, il est essentiel que l'automatisation s'accompagne d'une politique des ressources humaines anticipative, permettant à des spécialistes et expertes et experts fiscaux expérimentés de réaliser les taxations. Elle salue par ailleurs le « dialogue fiscal » instauré entre la Direction des finances, à savoir l'Intendance des impôts, et les communes, et souhaite qu'il soit renforcé par des échanges structurés et réguliers.
- L'Association bernoise des intendants des impôts (VBSS), la commune d'Ostermundigen et la ville de Berthoud, soulignent également l'importance d'un échange avec l'Intendance des impôts et souhaitent être impliquées suffisamment tôt dans les projets de numérisation.

⁴² La version soumise à consultation mentionnait à tort une perte de recettes de 3,6 millions de francs, alors qu'elle aurait dû afficher une neutralité budgétaire.

12.3 Interventions et déclarations de planification adoptées

De manière générale, les interventions et déclarations de planification adoptées ont suscité peu de réactions.

12.3.1 Liste des institutions exonérées d'impôts – levée de la possibilité de blocage

Le PEV, la ville de Berne, Expert Suisse, l'UCI et l'Union des fiduciaires approuvent cette modification, notamment parce qu'aucun blocage n'a jamais été appliqué jusqu'à présent. De plus, selon Expert Suisse et l'UCI, cette suppression favorise la transparence. L'UDC rejette en revanche la modification proposée, estimant qu'elle porte atteinte au principe du secret fiscal.

12.3.2 Restriction de l'exonération fiscale des établissements communaux

Le Centre, le PEV et l'Union suisse des fiduciaires se déclarent explicitement favorables à une adaptation visant à instaurer une égalité de traitement entre toutes les entreprises. Cependant, à l'instar des réserves émises par le Conseil-exécutif, l'Union suisse des fiduciaires s'interroge sur l'opportunité et la proportionnalité de cette mesure.

À l'inverse, Jb.B, Energie Wasser Bern, les VERT·E·S suisses, le PS ainsi que les villes de Berne et de Bienne expriment une opposition résolue à cette adaptation. Selon eux, loin d'assurer une harmonisation, elle risquerait de générer de nouvelles inégalités de traitement. Par ailleurs, ils soulignent que cette mesure affaiblirait l'autonomie des communes dans le choix de la forme juridique de leurs établissements publics. La ville de Berne considère qu'il ne s'agit en réalité que d'un transfert de ressources financières vers les échelons supérieurs de l'État.

12.3.3 Renonciation à l'augmentation de la déduction d'assurance

Le Centre se rallie aux explications du gouvernement. La commune de Lyss peut également suivre les arguments relatifs à l'effet non ciblé d'une telle augmentation, mais estime que la renonciation est difficilement compréhensible du point de vue des citoyennes et citoyens. Cela pourrait donc représenter un risque en cas de vote référendaire. L'UDC propose de répartir les fonds issus du mécanisme de lissage de la progression en faveur d'une augmentation de la déduction d'assurance. Pour l'Association bernoise des intendants des impôts (VBSS), une augmentation serait pertinente, compte tenu du montant déjà insuffisant de la déduction actuelle et de la hausse continue des primes d'assurance-maladie. Le Conseil-exécutif, pour sa part, souhaite s'en tenir à sa stratégie actuelle.

12.3.4 Renonciation au changement pour compenser la « progression à chaud »

Le Centre ainsi que l'Association bernoise des intendants des impôts (VBSS) approuvent les conclusions du mandat d'examen confié au gouvernement.

12.3.5 Déclarations de planification adoptées par le Grand Conseil

Les communes de Lyss, Münsingen, Ostermundigen, la ville de Berthoud ainsi que l'Association bernoise des intendants des impôts (VBSS) expriment des positions largement convergentes sur le projet « NewEO ». Elles rappellent, en particulier, que l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_418/2020 du 21 décembre

2021, qui a jugé contraire au droit fédéral la fixation d'une valeur médiane cible de 70 %, doit être strictement appliqué. Par ailleurs, elles insistent sur la nécessité d'accélérer la transformation numérique, de supprimer le stockage physique des dossiers au niveau communal et d'associer les communes en amont du projet de mise en œuvre. Enfin, il importe que la taxe immobilière continue à être gérée par les communes via le logiciel de l'Intendance cantonale des impôts. Pour la ville de Berthoud, il est essentiel de garantir l'allocation de ressources suffisantes afin d'assurer la maintenance du système actuel jusqu'à la mise en place du nouveau dispositif.

12.4 Adaptations aux besoins de la pratique

Seules quelques prises de position ont été émises concernant les adaptations envisagées aux besoins de la pratique. Le Centre, l'UCI, Expert Suisse, l'Union suisse des fiduciaires, la ville de Berne et l'Association bernoise des intendants des impôts (VBSS) se déclarent, dans l'ensemble, favorables aux modifications proposées.

Le PVL exprime toutefois des réserves quant à la révision projetée de la voie de recours pour les décisions relatives aux frais de sommation. Ses objections reposent sur les arguments suivants :

- La Commission des recours en matière fiscale n'est pas compétente sur le plan matériel.
- Les procédures concernent des objets différents.
- La Direction des finances est mieux placée pour traiter ces cas, car elle pourrait se dispenser d'une procédure d'instruction lourde.
- La voie de recours actuellement en vigueur a fait ses preuves, ce qui rend toute modification superflue.

Par ailleurs, plusieurs remarques ont été formulées sur des aspects spécifiques :

- L'UDC s'oppose à l'extension de l'impôt sur le capital aux réserves latentes déclarées, estimant qu'elle pourrait restreindre la liberté d'entreprendre.
- Expert Suisse met en garde contre le risque de « dilution » de la compensation des pertes en cas de combinaison d'une déduction importante liée à la durée de possession et d'une obligation de compenser les pertes sur les gains immobiliers.
- L'Association des notaires bernois (ANB) propose deux ajustements supplémentaires inspirés de la pratique notariale en matière d'impôt sur les gains immobiliers :
 - o le paiement de l'impôt devrait pouvoir s'effectuer de manière simplifiée et rapide sur la base d'une déclaration sommaire et d'une taxation provisoire établie par l'Intendance des impôts (formulation potestative).
 - o l'ajournement de l'imposition pour les logements occupés par leur propriétaire devrait être expressément mentionné dans le registre foncier.

12.5 Autres retours (remarques générales)

Les demandes suivantes, qui dépassent le cadre des modifications prévues, ont été formulées, mais ne seront pas poursuivies pour l'instant par le Conseil-exécutif :

- L'UDF sollicite
 - o la prise en compte de l'occupation d'un bien immobilier par sa ou son propriétaire, à savoir l'exclusion de la valeur locative du mécanisme de frein à l'impôt sur la fortune ;
 - o la réduction de la déduction pour frais de garde d'enfants à 12 000 francs.
- Expert Suisse souhaite
 - o l'introduction d'une réglementation des cas de rigueur pour la valeur locative en cas d'échec de l'abolition de son imposition ;

- la prise en compte de l'occupation d'un bien immobilier par sa ou son propriétaire, à savoir l'exclusion de la valeur locative dans le cadre du frein à l'impôt sur la fortune ;
 - la déductibilité totale de la plus-value résultant de mesures d'aménagement pour l'impôt sur les gains immobiliers ;
 - l'abaissement du taux d'imposition maximal des bénéfices à 15 % ;
 - la suppression du barème progressif à trois niveaux pour l'impôt sur les bénéfices et son remplacement par un barème proportionnel avec un taux unique ;
 - l'imputation de l'impôt sur le revenu à l'impôt sur la fortune ;
 - la réduction du taux d'imposition des prestations en capital issues de la prévoyance ;
 - la déductibilité totale des frais liés à la formation et au perfectionnement professionnel ;
 - la suppression de la limite cantonale de 6700 francs pour les frais de déplacement ;
 - l'examen de la possibilité d'atténuer la « pénalité pour les couples mariés » par une augmentation de la déduction pour les ménages à deux revenus ;
 - des allègements en matière d'impôt sur le revenu pour les revenus moyens et élevés, éventuellement accompagnés d'une réduction de l'impôt sur la fortune ;
 - l'intégration des communes qui n'ont pas réduit la taxe immobilière dans le cadre de l'adaptation de l'évaluation officielle des biens immobiliers.
- Le PLR déplore l'absence de mesures pour remédier au manque d'attractivité économique et la non-implication des communes dans la responsabilité de réduire les impôts. Il formule plusieurs revendications :
 - une stratégie fiscale globale comprenant des baisses pour tous les paliers du barème ;
 - l'implication des communes dans les mesures de réduction d'impôts ;
 - la suppression des « procès-verbaux de scellés » ;
 - la déductibilité totale de la plus-value résultant de mesures d'aménagement pour l'impôt sur les gains immobiliers.
 - Les associations économiques reprennent plusieurs préoccupations déjà évoquées :
 - L'UCI et l'Association des propriétaires fonciers (HEV) soutiennent également l'instauration d'une réglementation des cas de rigueur pour la valeur locative en cas d'échec de l'abolition de son imposition, ainsi que l'exclusion de la valeur locative dans le cadre du frein à l'impôt sur la fortune pour les biens occupés par leur propriétaire ;
 - L'Union patronale suisse et l'UCI réclament également la déductibilité intégrale de la plus-value résultant de mesures d'aménagement pour l'impôt sur les gains immobiliers ;
 - L'Association des propriétaires fonciers (HEV) propose une solution analogue à celle de l'ANB concernant le paiement de l'impôt sur les gains immobiliers sur la base d'une déclaration sommaire.
 - Le PS insiste sur l'urgence d'intervenir en matière de crédits d'impôt et de taxe immobilière.

13. Perspectives en matière de politique fiscale

La présente révision de la loi sur les impôts met en œuvre les mesures envisagées dans la stratégie fiscale (cf. ch. 8 de la stratégie fiscale). Les allègements fiscaux jusqu'en 2030, qui doivent être décidés chaque année dans le cadre du processus de planification, restent néanmoins en suspens. En outre, une révision future distincte de la loi sur les impôts prévoit l'introduction d'un nouveau modèle d'évaluation officiel, développé dans le cadre du projet « NewEO ». Au niveau fédéral, il convient de prendre des décisions importantes concernant l'adaptation du droit fiscal (imposition pour les juridictions de marché selon le pilier 1 OCDE, imposition individuelle, changement de système d'imposition de la valeur locative, etc., voir chap. 2.1).

En ce qui concerne l'actualisation future de la stratégie fiscale, le rapport indique les éléments suivants au chiffre 8 :

*« Une prochaine adaptation aura lieu dès que les circonstances (en particulier le chapitre 3 ou 6) auront changé de manière décisive. Les comparaisons intercantionales des charges, mentionnées au chiffre 4, sont également disponibles sur www.taxme.ch > À propos > Aperçu > Stratégie fiscale du canton de Berne et sont actualisées tous les ans. Étant donné que les objectifs et orientations définis **s'étendent jusqu'en 2030, il serait judicieux de les évaluer à ce moment-là pour déterminer s'ils ont été atteints, puis d'ajuster ou de poursuivre les orientations en fonction des résultats.** »*

Dans ce contexte, le Conseil-exécutif prévoit une nouvelle révision de la loi sur les impôts, au plus tôt en 2030, afin de mettre en œuvre un éventuel droit fédéral impératif. D'ici 2030, il s'agira de vérifier si et comment le canton de Berne connaît une amélioration par rapport aux autres cantons à l'aide des comparaisons intercantionales des charges fiscales. Sur cette base, les objectifs et orientations pourront être confirmés ou éventuellement adaptés dans un rapport succinct adressé au Grand Conseil (p. ex. en 2031). Si des mesures sont indiquées, elles pourraient ensuite être mises en œuvre en 2034 car le processus législatif, avec une procédure de consultation et deux sessions du Grand Conseil, dure environ deux ans et demi.

14. Proposition

Le Conseil-exécutif propose que la présente révision partielle de la loi sur les impôts entre en vigueur le 1^{er} janvier 2027.

Annexes

- Mesures relatives au barème d'impôt par rapport à l'état au 01.01.2025
- Effet de l'extension de la déduction pour revenus modestes
- Représentations sélectionnées de l'effet du lissage de la progression



Annexe 1 : Mesures relatives au barème d'impôt par rapport à l'état au 01.01.2025

montants réduits / montants augmentés

Barème célibataire			Quotité d'impôt canton		Quotité d'impôt commune					
			3,025		1,54					
Paliers du barème	Classes de revenus	Revenu cumulé	Barème 2025	Barème 2027	Taux d'imposition 2025	Taux d'imposition 2027	Montant d'impôt 2025	Montant d'impôt 2027	Taux d'imposition moyen 2025	Taux d'imposition moyen 2027
1	3 300	3 300	1,95	1,40	8,90	6,39	293,76	210,90	8,90%	6,39%
2	3 300	6 600	2,90	2,30	13,24	10,50	730,63	557,39	11,07%	8,45%
3	9 800	16 400	3,60	3,20	16,43	14,61	2 341,16	1 988,97	14,28%	12,13%
4	16 000	32 400	4,15	4,20	18,94	19,17	5 372,32	5 056,65	16,58%	15,61%
5	26 700	59 100	4,45	4,50	20,31	20,54	10 796,23	10 541,50	18,27%	17,84%
6	26 700	85 800	5,00	5,00	22,83	22,83	16 890,50	16 635,77	19,69%	19,39%
7	26 700	112 500	5,60	5,60	25,56	25,56	23 716,09	23 461,36	21,08%	20,85%
8	26 700	139 200	5,75	5,75	26,25	26,25	30 724,50	30 469,78	22,07%	21,89%
9	26 700	165 900	5,90	5,90	26,93	26,93	37 915,75	37 661,02	22,85%	22,70%
10	26 700	192 600	6,05	6,05	27,62	27,62	45 289,82	45 035,09	23,51%	23,38%
11	37 400	230 000	6,15	6,15	28,07	28,07	55 789,78	55 535,05	24,26%	24,15%
12	86 400	316 400	6,30	6,30	28,76	28,76	80 637,99	80 383,26	25,49%	25,41%
13	151 200	467 600	6,40	6,40	29,22	29,22	124 812,58	124 557,85	26,69%	26,64%
14		467 600	6,50	6,50	29,67	29,67	124 812,58	124 557,85	26,69%	26,64%

montants réduits / montants augmentés

Barème pour couple marié			Quotité d'impôt canton		Quotité d'impôt commune					
			3.025		1.54					
Paliers du barème	Classes de revenus	Revenu cumulé	Barème 2025	Barème 2027	Taux d'imposition 2025	Taux d'imposition 2027	Montant d'impôt 2025	Montant d'impôt 2027	Taux d'imposition moyen 2025	Taux d'imposition moyen 2027
1	3'300	3'300	1.55	1.00	7.08	4.57	233.50	150.65	7.08%	4.57%
2	3'300	6'600	1.65	1.10	7.53	5.02	482.06	316.35	7.30%	4.79%
3	9'800	16'400	2.85	2.60	13.01	11.87	1'757.07	1'479.52	10.71%	9.02%
4	16'000	32'400	3.65	3.50	16.66	15.98	4'423.03	4'035.92	13.65%	12.46%
5	26'700	59'100	3.80	4.00	17.35	18.26	9'054.68	8'911.34	15.32%	15.08%
6	26'700	85'800	4.30	4.30	19.63	19.63	14'295.75	14'152.41	16.66%	16.49%
7	26'700	112'500	4.85	4.85	22.14	22.14	20'207.20	20'063.86	17.96%	17.83%
8	26'700	139'200	5.20	5.20	23.74	23.74	26'545.25	26'401.91	19.07%	18.97%
9	41'400	180'600	5.70	5.70	26.02	26.02	37'317.73	37'174.39	20.66%	20.58%
10	54'000	234'600	5.85	5.85	26.71	26.71	51'738.57	51'595.23	22.05%	21.99%
11	54'000	288'600	5.95	5.95	27.16	27.16	66'405.91	66'262.57	23.01%	22.96%
12	54'000	342'600	6.20	6.20	28.30	28.30	81'689.53	81'546.19	23.84%	23.80%
13	140'400	483'000	6.40	6.40	29.22	29.22	122'708.80	122'565.46	25.41%	25.38%
14		483'000	6.50	6.50	29.67	29.67	122'708.80	122'565.46	25.41%	25.38%



Annexe 2 : Effet de l'extension de la déduction pour revenus modestes

Légende :

- « Déduction max. » = déduction maximale possible
- « Départ » = montant du revenu à prendre en compte
(jusque-là, la déduction maximale possible est accordée)
- « Échelonnement » = montant du revenu supplémentaire à partir duquel la déduction est réduite
- « Montant réduction » = réduction de la déduction par unité d'échelonnement
- « Déduction supplémentaire par enfant » = montant de la déduction par enfant

Déduction revenu modeste

Situation au 01.01.2025

Barème pour couple marié

Déduction max	2 200
Départ	22 300
Échelonnement	2 000
Montant réduction	300
Déduction supplémentaire par enfant	600

Revenus		Nombre d'enfants					
De...	à...	0	1	2	3	4	
0	22 300	2200	2800	3400	4000	4600	
22 301	24 300	1900	2500	3100	3700	4300	
24 301	26 300	1600	2200	2800	3400	4000	
26 301	28 300	1300	1900	2500	3100	3700	
28 301	30 300	1000	1600	2200	2800	3400	
30 301	32 300	700	1300	1900	2500	3100	
32 301	34 300	400	1000	1600	2200	2800	
34 301	36 300	100	700	1300	1900	2500	
36 301	38 300	0	400	1000	1600	2200	
38 301	40 300	0	100	700	1300	1900	
40 301	42 300	0	0	400	1000	1600	
42 301	44 300	0	0	100	700	1300	
44 301	46 300	0	0	0	400	1000	
46 301	48 300	0	0	0	100	700	
48 301	50 300	0	0	0	0	400	
50 301	52 300	0	0	0	0	100	
52 301	54 300	0	0	0	0	0	
54 301	56 300	0	0	0	0	0	
56 301	58 300	0	0	0	0	0	
58 301	60 300	0	0	0	0	0	
60 301	62 300	0	0	0	0	0	
62 301	64 300	0	0	0	0	0	
64 301	66 300	0	0	0	0	0	
66 301	68 300	0	0	0	0	0	
68 301	70 300	0	0	0	0	0	
70 301	72 300	0	0	0	0	0	
72 301	74 300	0	0	0	0	0	
74 301	76 300	0	0	0	0	0	
76 301	78 300	0	0	0	0	0	
78 301	80 300	0	0	0	0	0	
80 301	82 300	0	0	0	0	0	
82 301	84 300	0	0	0	0	0	
84 301	86 300	0	0	0	0	0	
86 301	88 300	0	0	0	0	0	
88 301	90 300	0	0	0	0	0	
90 301	92 300	0	0	0	0	0	
92 301	94 300	0	0	0	0	0	
94 301	96 300	0	0	0	0	0	
96 301	98 300	0	0	0	0	0	
98 301	100 300	0	0	0	0	0	

Barème célibataire

Déduction max	1 100
Départ	16 700
Échelonnement	2 000
Montant réduction	150
Déduction supplémentaire par enfant	600

Revenus		Nombre d'enfants					
De...	à...	0	1	2	3	4	
0	16 700	1100	1700	2300	2900	3500	
16 701	18 700	950	1550	2150	2750	3350	
18 701	20 700	800	1400	2000	2600	3200	
20 701	22 700	650	1250	1850	2450	3050	
22 701	24 700	500	1100	1700	2300	2900	
24 701	26 700	350	950	1550	2150	2750	
26 701	28 700	200	800	1400	2000	2600	
28 701	30 700	50	650	1250	1850	2450	
30 701	32 700	0	500	1100	1700	2300	
32 701	34 700	0	350	950	1550	2150	
34 701	36 700	0	200	800	1400	2000	
36 701	38 700	0	50	650	1250	1850	
38 701	40 700	0	0	500	1100	1700	
40 701	42 700	0	0	350	950	1550	
42 701	44 700	0	0	200	800	1400	
44 701	46 700	0	0	50	650	1250	
46 701	48 700	0	0	0	500	1100	
48 701	50 700	0	0	0	350	950	
50 701	52 700	0	0	0	200	800	
52 701	54 700	0	0	0	50	650	
54 701	56 700	0	0	0	0	500	
56 701	58 700	0	0	0	0	350	
58 701	60 700	0	0	0	0	200	
60 701	62 700	0	0	0	0	50	
62 701	64 700	0	0	0	0	0	
64 701	66 700	0	0	0	0	0	
66 701	68 700	0	0	0	0	0	

Déduction revenu modeste

Situation au 01.01.2027

Barème pour couple marié

Déduction max	4 400
Départ	22 300
Échelonnement	2 000
Montant réduction	300
Montant réduction supplémentaire par enfant	600

Revenus		Nombre d'enfants					
De...	à...	0	1	2	3	4	
0	22 300	4400	5000	5600	6200	6800	
22 301	24 300	4100	4700	5300	5900	6500	
24 301	26 300	3800	4400	5000	5600	6200	
26 301	28 300	3500	4100	4700	5300	5900	
28 301	30 300	3200	3800	4400	5000	5600	
30 301	32 300	2900	3500	4100	4700	5300	
32 301	34 300	2600	3200	3800	4400	5000	
34 301	36 300	2300	2900	3500	4100	4700	
36 301	38 300	2000	2600	3200	3800	4400	
38 301	40 300	1700	2300	2900	3500	4100	
40 301	42 300	1400	2000	2600	3200	3800	
42 301	44 300	1100	1700	2300	2900	3500	
44 301	46 300	800	1400	2000	2600	3200	
46 301	48 300	500	1100	1700	2300	2900	
48 301	50 300	200	800	1400	2000	2600	
50 301	52 300	0	500	1100	1700	2300	
52 301	54 300	0	200	800	1400	2000	
54 301	56 300	0	0	500	1100	1700	
56 301	58 300	0	0	200	800	1400	
58 301	60 300	0	0	0	500	1100	
60 301	62 300	0	0	0	200	800	
62 301	64 300	0	0	0	0	500	
64 301	66 300	0	0	0	0	200	
66 301	68 300	0	0	0	0	0	
68 301	70 300	0	0	0	0	0	
70 301	72 300	0	0	0	0	0	
72 301	74 300	0	0	0	0	0	
74 301	76 300	0	0	0	0	0	
76 301	78 300	0	0	0	0	0	
78 301	80 300	0	0	0	0	0	
80 301	82 300	0	0	0	0	0	
82 301	84 300	0	0	0	0	0	
84 301	86 300	0	0	0	0	0	
86 301	88 300	0	0	0	0	0	
88 301	90 300	0	0	0	0	0	
90 301	92 300	0	0	0	0	0	
92 301	94 300	0	0	0	0	0	
94 301	96 300	0	0	0	0	0	
96 301	98 300	0	0	0	0	0	
98 301	100 300	0	0	0	0	0	

Barème célibataire

Déduction max	2 200
Départ	16 700
Échelonnement	2 000
Montant réduction	150
Montant réduction supplémentaire par enfant	600

Revenus		Nombre d'enfants					
De...	à...	0	1	2	3	4	
0	16 700	2200	2800	3400	4000	4600	
16 701	18 700	2050	2650	3250	3850	4450	
18 701	20 700	1900	2500	3100	3700	4300	
20 701	22 700	1750	2350	2950	3550	4150	
22 701	24 700	1600	2200	2800	3400	4000	
24 701	26 700	1450	2050	2650	3250	3850	
26 701	28 700	1300	1900	2500	3100	3700	
28 701	30 700	1150	1750	2350	2950	3550	
30 701	32 700	1000	1600	2200	2800	3400	
32 701	34 700	850	1450	2050	2650	3250	
34 701	36 700	700	1300	1900	2500	3100	
36 701	38 700	550	1150	1750	2350	2950	
38 701	40 700	400	1000	1600	2200	2800	
40 701	42 700	250	850	1450	2050	2650	
42 701	44 700	100	700	1300	1900	2500	
44 701	46 700	0	550	1150	1750	2350	
46 701	48 700	0	400	1000	1600	2200	
48 701	50 700	0	250	850	1450	2050	
50 701	52 700	0	100	700	1300	1900	
52 701	54 700	0	0	550	1150	1750	
54 701	56 700	0	0	400	1000	1600	
56 701	58 700	0	0	250	850	1450	
58 701	60 700	0	0	100	700	1300	
60 701	62 700	0	0	0	550	1150	
62 701	64 700	0	0	0	400	1000	
64 701	66 700	0	0	0	250	850	
66 701	68 700	0	0	0	100	700	
68 701	70 700	0	0	0	0	550	
70 701	72 700	0	0	0	0	400	
72 701	74 700	0	0	0	0	250	
74 701	76 700	0	0	0	0	100	
76 701	78 700	0	0	0	0	0	

Annexe 3 : Représentations sélectionnées de l'effet du lissage de la progression

Comparaison de la charge fiscale totale et en pourcentage du salaire brut avec la charge fiscale appliquée conformément à la loi sur les impôts du canton de Berne au 1^{er} janvier 2024.

Retraité, célibataire

Revenus de l'AVS et de la caisse de pension

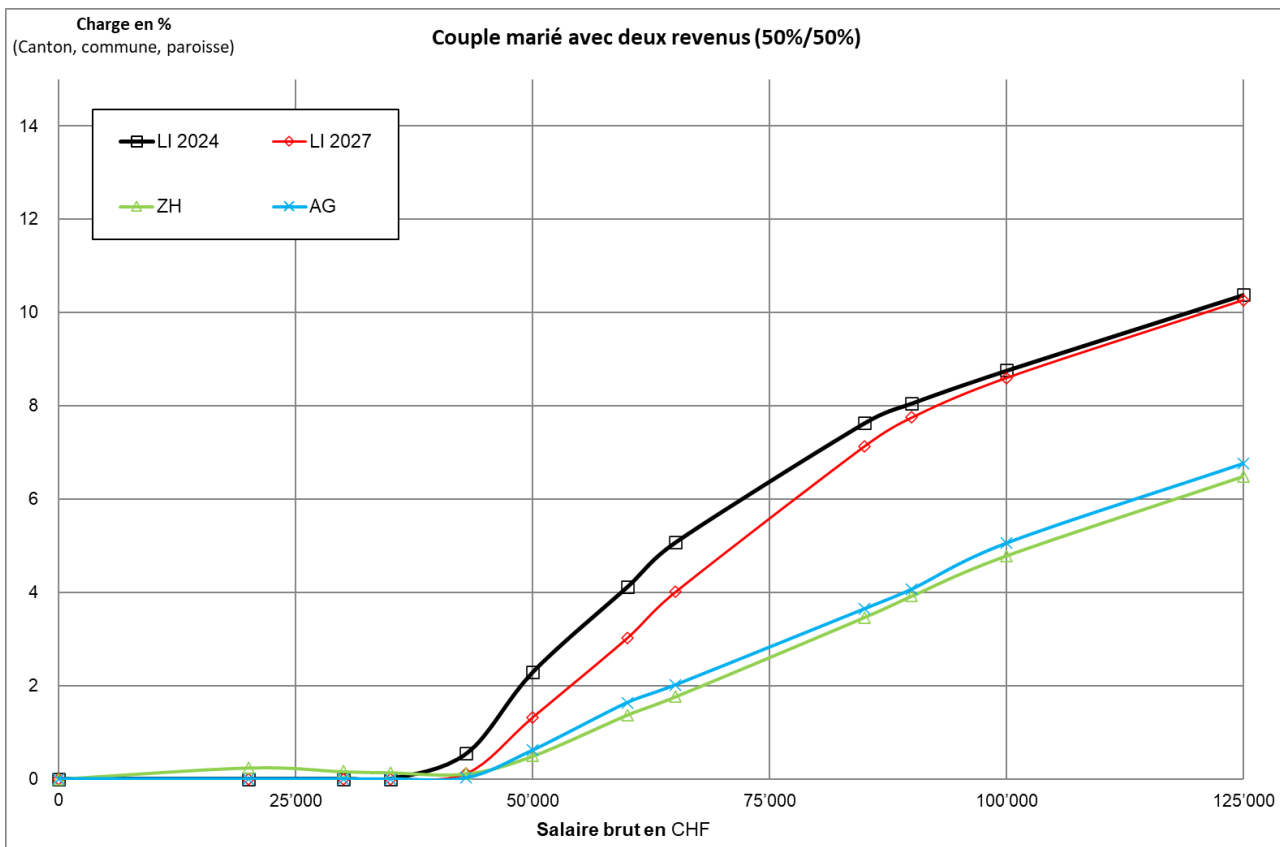
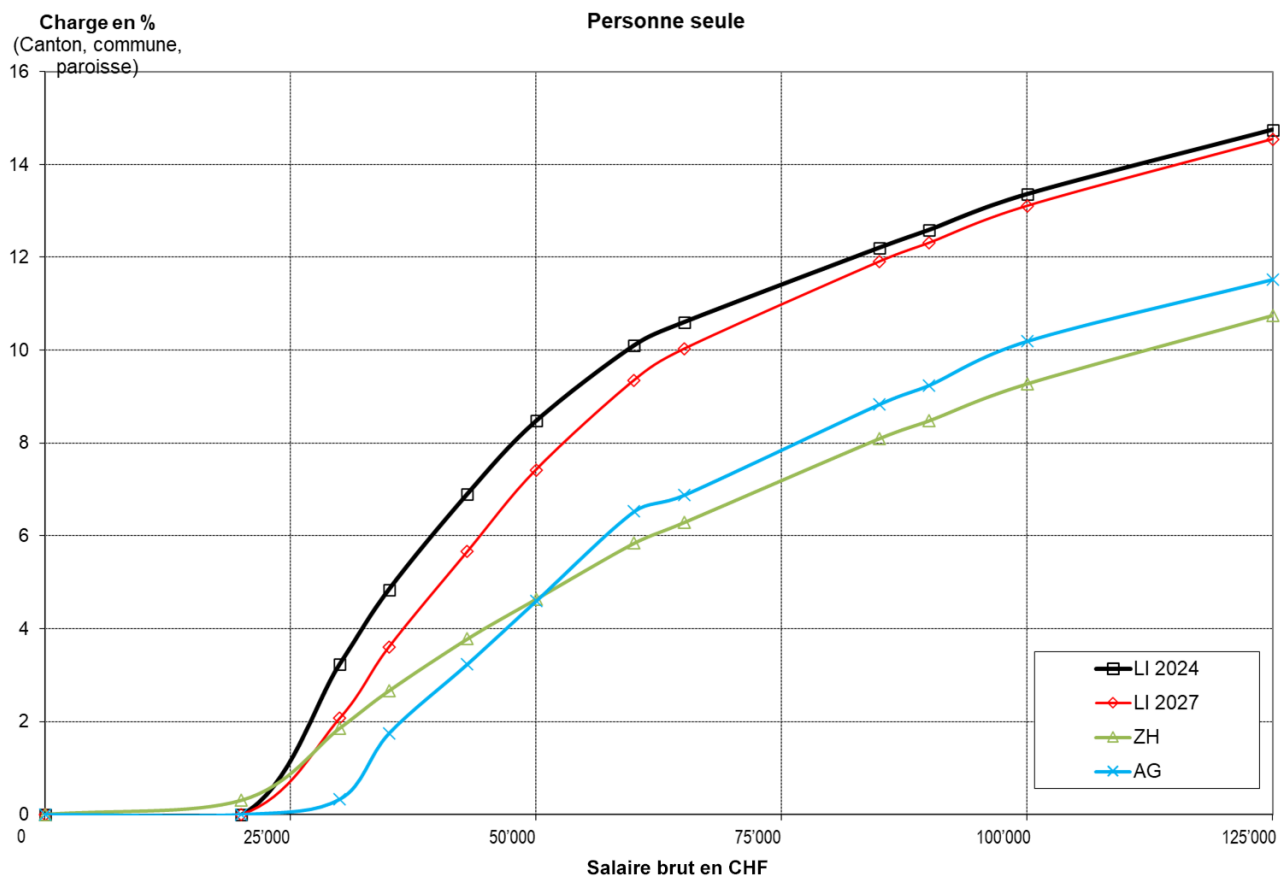
Quotité d'impôt canton 3.025, commune 1.54, paroisse 0.000

		LI 2024		LI 2027		Différence	
Rente	revenu imposable	Impôt	en %	Impôt	en %	Impôt	en %
20'000	7'600	895	4.5	547	2.7	-348	-38.9
30'000	17'700	2'587	8.6	2'027	6.8	-560	-21.6
40'000	28'500	4'634	11.6	4'098	10.2	-536	-11.6
50'000	38'700	6'652	13.3	6'228	12.5	-424	-6.4
60'000	48'700	8'684	14.5	8'405	14.0	-279	-3.2
80'000	68'700	12'987	16.2	12'733	15.9	-254	-2.0
100'000	88'700	17'632	17.6	17'377	17.4	-255	-1.4
150'000	138'700	30'593	20.4	30'339	20.2	-254	-0.8
200'000	188'700	44'213	22.1	43'958	22.0	-255	-0.6
300'000	288'700	72'672	24.2	72'417	24.1	-255	-0.4
500'000	488'700	131'074	26.2	130'819	26.2	-255	-0.2
1'000'000	988'700	279'436	27.9	279'181	27.9	-255	-0.1

Couple marié avec deux revenus, sans enfant
 Activité lucrative dépendante

Répartition du revenu 50 : 50							
		LI 2024		LI 2027		Différence	
Salaire brut	Revenu imposable	Impôt	en %	Impôt	en %	Impôt	en %
-	0	0	0.0	0	0.0	0	0.0
20 000	0	0	0.0	0	0.0	0	0.0
30 000	0	0	0.0	0	0.0	0	0.0
35 000	0	0	0.0	0	0.0	0	0.0
43 000	3300	234	0.5	50	0.1	-184	-78.6
50 000	11 700	1146	2.3	661	1.3	-485	-42.3
60 000	20 700	2474	4.1	1815	3.0	-659	-26.6
65 000	25 700	3307	5.1	2614	4.0	-693	-21.0
85 000	44 300	6487	7.6	6063	7.1	-424	-6.5
90 000	48 700	7251	8.1	6976	7.8	-275	-3.8
100 000	57 400	8760	8.8	8601	8.6	-159	-1.8
125 000	79 100	12 981	10.4	12 837	10.3	-144	-1.1

Représentation de la courbe modifiée de la progression (en rouge) dans le canton de Berne :





Évolution de la comparaison des charges fiscales pour l'impôt sur le revenu concernant le rang, le montant de l'impôt et la différence en pourcentage par rapport au milieu du classement :

Types de ménage	Revenu brut	Impôts cantonaux et communaux	Rang BE en 2022	Diff. par rapp. au milieu du classement (16 ^e rang)	Diff. en % par rapport au milieu du classement (16 ^e rang)	Diff. en % par rapport au milieu du classement (13 ^e rang)
Célibataire, 0 enfant; 1 ^{er} quartile	43 000	3 065	26	1 139	37,2%	41,2%
Célibataire, 0 enfant; 2 ^e quartile	65 100	6 977	24	1 261	18,1%	27,8%
Célibataire, 0 enfant; 3 ^e quartile	85 000	10 461	23	1 462	14,0%	21,6%
Célibataire, 0 enfant; 95 ^e centile	125 000	18 460	22	1 168	6,3%	20,6%
Célibataire, 2 enfants; 1 ^{er} quartile	46 100	106	25	81	76,4%	90,6%
Célibataire, 2 enfants; 2 ^e quartile	70 000	2 942	26	1 547	52,6%	62,1%
Célibataire, 2 enfants; 3 ^e quartile	96 000	6 948	25	2 206	31,8%	42,4%
Célibataire, 2 enfants; 95 ^e centile	155 000	16 933	23	3 483	20,6%	26,1%
Mariés, deux revenus 40-60%, 0 enfant; 1 ^{er} quartile	120 000	12 037	25	2 565	21,3%	31,5%
Mariés, deux revenus 40-60%, 0 enfant; 2 ^e quartile	145 000	16 557	24	2 765	16,7%	27,4%
Mariés, deux revenus 40-60%, 0 enfant; 3 ^e quartile	180 000	23 304	23	3 223	13,8%	24,3%
Mariés, deux revenus 40-60%, 0 enfant; 95 ^e centile	249 900	38 269	22	3 730	9,7%	22,4%
Mariés, un revenu, 2 enfants; 1 ^{er} quartile	75 000	3 109	26	1 571	50,5%	58,3%
Mariés, un revenu, 2 enfants; 2 ^e quartile	105 000	7 798	25	2 330	29,9%	40,3%
Mariés, un revenu, 2 enfants; 3 ^e quartile	140 000	13 509	24	3 183	23,6%	30,3%
Mariés, un revenu, 2 enfants; 95 ^e centile	220 000	29 985	24	4 253	14,2%	25,3%
Mariés, deux revenus 40-60%, 2 enfant; 1 ^{er} quartile	120 000	8 631	25	2 758	32,0%	35,8%
Mariés, deux revenus 40-60%, 2 enfant; 2 ^e quartile	147 400	13 234	24	3 537	26,7%	28,9%
Mariés, deux revenus 40-60%, 2 enfant; 3 ^e quartile	185 100	20 194	23	3 330	16,5%	26,9%
Mariés, deux revenus 40-60%, 2 enfant; 95 ^e centile	270 100	38 082	23	4 793	12,6%	23,1%
Célibataire, retraité, 1 ^{er} quartile	23 000	1 459	26	675	46,3%	52,6%
Célibataire, retraité, 2 ^e quartile	30 000	2 724	26	1 014	37,2%	40,7%
Célibataire, retraité, 3 ^e quartile	49 000	6 550	24	1 192	18,2%	25,8%
Célibataire, retraité, 95 ^e centile	78 000	12 698	23	1 210	9,5%	21,3%
Mariés, retraités 70/30%, 1 ^{er} quartile	65 000	7 121	25	2 162	30,4%	34,0%
Mariés, retraités 70/30%, 2 ^e quartile	72 500	8 422	25	2 289	27,2%	31,0%
Mariés, retraités 70/30%, 3 ^e quartile	80 000	9 858	25	2 553	25,9%	29,9%
Mariés, retraités 70/30%, 95 ^e centile	110 000	16 003	24	2 513	15,7%	25,0%
En concubinage 50%, 0 enfant; 1 ^{er} quartile	120 000	13 101	26	3 285	25,1%	35,3%
En concubinage 50%, 0 enfant; 2 ^e quartile	145 000	17 529	26	3 765	21,5%	29,6%
En concubinage 50%, 0 enfant; 3 ^e quartile	180 000	23 934	23	4 219	17,6%	25,6%
En concubinage 50%, 0 enfant; 95 ^e centile	250 000	38 095	22	3 556	9,3%	23,1%
Valeur moyenne 2022			24,3		25,3%	33,8%

Rang 2027	Δ Rang par rapport	Impôts cantonaux et communaux	Réduction du montant d'impôt par	Diff. en % par rapport au milieu du classement (16 ^e rang)	Diff. en % par rapport au milieu du classement (13 ^e rang)
24	-2	2 513	-18,0%	588	19,2%
24	0	6 599	-5,4%	884	12,7%
23	0	10 208	-2,4%	1 210	11,6%
21	-1	18 211	-1,3%	919	5,0%
1	-24	0	-100,0%	-24	-22,6%
26	0	2 419	-17,8%	1 024	34,8%
25	0	6 520	-6,2%	1 778	25,6%
22	-1	16 793	-0,8%	3 343	19,7%
24	-1	11 913	-1,0%	2 441	20,3%
24	0	16 430	-0,8%	2 639	15,9%
23	0	23 177	-0,5%	3 096	13,3%
22	0	38 141	-0,3%	3 602	9,4%
25	-1	2 383	-23,4%	845	27,2%
25	0	7 455	-4,4%	1 987	25,5%
24	0	13 370	-1,0%	3 044	22,5%
24	0	29 845	-0,5%	4 113	13,7%
25	0	8 430	-2,3%	2 558	29,6%
23	-1	13 092	-1,1%	3 394	25,6%
23	0	20 053	-0,7%	3 189	15,8%
23	0	37 942	-0,4%	4 653	12,2%
23	-3	1 031	-29,3%	248	17,0%
22	-4	2 134	-21,6%	424	15,6%
24	0	6 117	-6,6%	758	11,6%
20	-3	12 439	-2,0%	951	7,5%
25	0	6 772	-4,9%	1 812	25,4%
25	0	8 236	-2,2%	2 103	25,0%
25	0	9 712	-1,5%	2 407	24,4%
24	0	15 856	-0,9%	2 366	14,8%
26	0	12 296	-6,1%	1 240	9,5%
24	-2	16 980	-3,1%	1 608	9,2%
23	0	23 432	-2,1%	1 858	7,8%
22	0	37 597	-1,3%	1 529	4,0%
22,9	-1,3				15,9%