



Stratégie fiscale du canton de Berne

Bases, objectifs et orientations à partir de 2023

Rapport du Conseil-exécutif au Grand Conseil

Date de la séance du CE : 15 novembre 2023
Direction : Direction des finances
N° d'affaire : 2018.FINSV.1978
Classification : Non classifié

Table des matières

1	Résumé	4
2	Introduction	5
2.1	Stratégie fiscale : « Bases et objectifs à l'horizon 2022 »	5
2.2	Révision globale 2024 de la loi sur les impôts	5
2.3	Actualisation de la stratégie fiscale à partir de 2023	6
2.4	Prise de connaissance par le Grand Conseil	8
3	Partie générale.....	8
3.1	Généralités	8
3.1.1	Fondements constitutionnels.....	8
3.1.2	Bases légales	9
3.1.3	Impôts communaux et paroissiaux	9
3.1.4	Ampleur et importance des impôts pour la politique financière.....	10
3.1.5	Possibilités d'allègement des impôts cantonaux	11
3.1.6	Compensation de la progression à froid	14
3.1.7	Baisses successives des impôts cantonaux depuis 2001.....	15
3.2	Imposition des personnes physiques.....	16
3.2.1	Impôt sur le revenu	16
3.2.2	Impôt sur la fortune	23
3.2.3	Impôt sur les gains immobiliers	25
3.2.4	Impôt sur les successions et donations	27
3.3	Imposition des personnes morales	28
3.3.1	Impôt sur le bénéfice	28
3.3.2	Impôt sur le capital.....	31
3.4	Évolution du droit fiscal suisse	32
3.4.1	Imposition individuelle.....	32
3.4.2	Imposition de la valeur locative	33
3.4.3	Fiscalité de l'économie numérique/fiscalité minimale prévue par l'OCDE	33
3.5	Autres facteurs d'influence.....	34
3.5.1	Évolution démographique	34
3.5.2	Constatations relatives à la pénurie de main-d'œuvre qualifiée.....	36
3.5.3	Conséquences de la pandémie de coronavirus	37
3.5.4	Effets du changement climatique	37
3.5.5	Numérisation/amélioration de l'efficacité	38
3.5.6	Engagement 2030 – Programme gouvernemental de législature 2023 - 2026	39
3.5.7	Stratégie économique du Conseil-exécutif.....	40
3.5.8	Stratégie de mobilité globale	40
3.5.9	Rapport sur le développement durable 2022	41
3.5.10	Évaluation de la durabilité de la stratégie fiscale	42
3.5.11	Indice 2023 de l'exploitation du potentiel fiscal	42
4	Charge fiscale.....	43
4.1	Importance des comparaisons de charges fiscales	43
4.2	Impôt sur le revenu des personnes physiques	43
4.3	Prestations en capital issues de la prévoyance	49
4.4	Impôt sur la fortune des personnes physiques.....	51
4.5	Impôt sur le bénéfice des personnes morales.....	52
4.6	Impôt sur le capital des personnes morales.....	54
4.7	Impôts sur les gains immobiliers	56
4.8	Impôt sur les successions et donations	56
4.9	Nécessité d'agir	57
5	Interventions parlementaires adoptées	58
5.1	Interventions liquidées	58
5.2	Demandes issues d'interventions parlementaires en suspens	59
6	Marge de manœuvre en matière de politique financière	61
6.1	Cadre de la politique financière	61
6.2	Financement compensatoire des allègements fiscaux	62
6.3	Dimensions financières des allègements et de leur potentiel	63

7	Objectifs et orientations de la stratégie fiscale	64
7.1	Objectifs	64
7.1.1	Réduction globale de la charge fiscale	64
7.1.2	La mise en œuvre de la loi sur les impôts doit être davantage simplifiée	65
7.2	Orientations	65
7.2.1	Réduction des quotités d'impôt pour les personnes physiques	65
7.2.2	Réduction des quotités d'impôt pour les personnes morales	66
7.2.3	Atténuation de la forte progression fiscale pour les revenus modestes	66
7.2.4	Allègements ciblés dans certains domaines partiels	67
7.3	Tableau synoptique	68
8	Suite de la procédure et prochaine mise à jour	69
9	Proposition au Grand Conseil	69

1 Résumé

Dans le domaine de la fiscalité, le canton de Berne se distingue par des charges fiscales nettement supérieures à celles des autres cantons. Cette situation touche tant l'impôt sur le revenu des particuliers que l'impôt sur les bénéfices des entreprises. Il est donc impératif d'agir : le canton de Berne se doit de trouver ou de créer des leviers d'action en matière de politique financière pour alléger le fardeau fiscal qui pèse sur les personnes physiques et morales. L'ambition n'est pas (encore) d'instaurer un « taux de dumping », mais de permettre aux particuliers et aux entreprises d'avoir une charge fiscale qui se situe dans la moyenne suisse.

Après une introduction (chiffre 2), les conclusions présentées sont soigneusement déduites des fondements du système fiscal bernois et suisse (chiffre 3), d'analyses comparatives intercantionales en matière de fiscalité (chiffre 4) et des mesures prises ces dernières années (chiffre 5). Ces conclusions sont ensuite mises en perspective avec la latitude dont dispose la politique financière (chiffre 6). Il est à noter que l'Intendance des impôts publie et met à jour chaque année, sur son site Internet, les comparaisons d'imposition présentées au chiffre 4. Les **orientations et objectifs** suivants de la politique fiscale cantonale découlent des constatations mentionnées (chiffre 7) :

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, l'accentuation de la progression fiscale bernoise pour les bas revenus sera revue. Une somme de maximum 200 millions de francs (provenant du canton) sera utilisée pour l'harmoniser. Les communes pourraient être sollicitées 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 : <ul style="list-style-type: none">– la capacité à travailler et l'activité professionnelle– la conciliation entre la vie familiale et la vie professionnelle– l'égalité entre les sexes et toutes les personnes– le développement durable– le soutien aux entreprises innovantes
2. La mise en application de la loi sur les impôts doit être constamment simplifiée.	2.1. Les démarches automatisées et les interfaces électroniques seront favorisées autant que possible.

La suite de la procédure ainsi qu'une future mise à jour de la stratégie fiscale sont traitées au point 8.

2 Introduction

2.1 Stratégie fiscale : « Bases et objectifs à l'horizon 2022 »

Depuis 2014, la **loi bernoise sur les impôts** (LI, RSB 661.11) charge le Conseil-exécutif de doter le canton d'une stratégie fiscale et de la porter à la connaissance du Grand Conseil. Cette stratégie doit définir les objectifs en la matière et montrer comment et dans quels délais les atteindre (art. 3, al. 6 LI).

Le premier **rapport exposant la stratégie fiscale**, intitulé « Bases et objectifs à l'horizon 2022 » (de 2019 à 2022), a été adopté le 24 août 2016 par le Conseil-exécutif, qui l'a porté à la connaissance du Grand Conseil. Ce rapport décrivait en détail les marges de manœuvre et la situation fiscale actuelle des personnes physiques et morales et fixait les objectifs de la politique fiscale cantonale de 2019 à 2022 (« Stratégie fiscale 2019 - 2022 »). Le Grand Conseil a pris connaissance de ce rapport et l'a approuvé à une large majorité lors de sa session de novembre 2016.

Il était prévu de mettre cette stratégie en œuvre par le biais de deux **révisions successives de la loi sur les impôts**, qui devaient respectivement prendre effet **en 2019 et en 2021**. Cet objectif n'a malheureusement pas pu être réalisé, car le projet de révision 2019 a été attaqué par référendum et rejeté par le peuple.

Dans le cadre de la **révision 2021 de la LI**, l'impôt sur les sociétés n'a, par conséquent, pas été diminué autant que le prévoyait la stratégie fiscale 2019 - 2022. Le projet fédéral de RFFA a néanmoins été mis en œuvre, et ce, en donnant l'effet maximum autorisé aux mesures en faveur des personnes morales dans le canton de Berne. En outre, elle s'est inscrite dans une **approche fiscale globale**, qui diminuait la fiscalité des personnes physiques et des personnes morales via une réduction de la quotité de l'impôt cantonale.

- Lors de la session d'hiver 2020, le Grand Conseil avait décidé de réduire **la quotité d'impôt cantonale** des personnes physiques de 45 millions de francs à partir de 2021, et celle des personnes morales de 40,8 millions de francs à partir de 2021. La quotité cantonale était jusqu'à présent de 3,06. Depuis l'année fiscale 2021, elle est de 3,025 pour les personnes physiques et de 2,820 pour les personnes morales.
- Une **nouvelle baisse de la quotité d'impôt cantonale** des personnes physiques était prévue pour 2022, voire 2023, en corrélation avec une réforme de l'impôt sur les véhicules à moteur. L'augmentation de l'impôt sur les véhicules lourds et des véhicules très polluants aurait généré des recettes supplémentaires avoisinant les 40 millions de francs, qui auraient dû être compensées par une baisse de la quotité d'impôt des personnes physiques. Cependant, la réforme de l'impôt sur les véhicules lourds a été rejetée par l'électorat bernois le 13 février 2022.

2.2 Révision globale 2024 de la loi sur les impôts

Lors de la session d'automne 2023, le Grand Conseil a adopté en première lecture une révision partielle de la loi sur les impôts (n° de l'affaire 2020.FINSV.1754). Le projet gouvernemental de révision 2024 de la loi cantonale sur les impôts a pour but d'uniformiser la fiscalité des installations solaires et de renforcer son effet incitatif. Il met également en œuvre diverses nouvelles dispositions contraignantes du droit fédéral et prévoit d'augmenter la déduction maximale pour les frais de garde d'enfants par des tiers de 12 000 à 16 000 francs (rapport du Conseil-exécutif du 4 mai 2022 sur la révision 2024 de la loi sur les impôts).

Le Grand Conseil a délibérément renoncé à des ajustements de barèmes, car les allègements futurs devront principalement être réalisés par le biais d'une baisse des quotités cantonales. Dans cette optique, la révision 2024 de la loi sur les impôts s'inscrit également dans une **approche fiscale globale**. Le budget 2023 et plan intégré mission-financement 2024 à 2026

(chiffre 2.5) du canton de Berne précise que les résultats favorables de la planification permettent de prévoir des **réductions des quotités cantonales en deux étapes à partir de 2024** :

1. Le Conseil-exécutif a prévu d'abaisser les quotités d'impôt dans les résultats de la planification, dans le plan intégré mission-financement à partir de 2024. Cet abaissement représente 0,5 dixième pour les personnes physiques et 2 dixièmes pour les personnes morales.
2. Dans un deuxième temps, le Conseil-exécutif souhaite poursuivre la diminution de la quotité d'impôt pour les particuliers et les entreprises dans le cadre de la planification 2023, en prenant en considération l'état actuel de la situation financière. La décision devra être prise en tenant compte des indicateurs économiques clés tels que la croissance du PIB, l'inflation, des bénéfices distribués par la BNS et des prévisions ajustées de la RPT à partir de 2024.

Dans un contexte financier en mutation, marqué par l'incertitude quant à la distribution des bénéfices de la BNS pour l'exercice 2023, ainsi que par des besoins croissants dans différents secteurs et, en particulier, une augmentation de l'inflation, le Conseil-exécutif a dû réexaminer la baisse des quotités d'impôt envisagée pour 2024. Après analyse, il est apparu que toutes les mesures initialement prévues ne pourraient pas être mises en œuvre dès l'année prochaine. C'est pourquoi le Conseil-exécutif propose au Grand Conseil de maintenir la baisse des quotités d'impôt pour les personnes morales en 2024, étant donné l'urgence dans ce domaine. Cependant, compte tenu du contexte financier, il suggère de reporter la baisse des quotités d'impôt pour les personnes physiques à 2025. Néanmoins, si la BNS décidait de doubler (au moins) ses bénéfices pour 2023, le Conseil-exécutif serait disposé à réinstaurer cette baisse dès 2024

2.3 Actualisation de la stratégie fiscale à partir de 2023

La loi bernoise sur les impôts charge le Conseil-exécutif de réexaminer régulièrement la stratégie fiscale et sa mise en œuvre et de l'adapter si nécessaire (art. 3, al. 6 LI). Comme le premier rapport exposant la stratégie fiscale couvrait explicitement les années 2019 à 2022, le canton n'a plus d'objectifs à partir de 2023. La stratégie fiscale pour le canton de Berne doit être actualisée en conséquence.

Dans son premier rapport, le Conseil-exécutif a circonscrit la stratégie fiscale aux mesures les plus pressantes en matière d'imposition des entreprises (RIE III et RFFA), établissant « dans un premier temps des objectifs à moyen terme » sur une période de quatre ans (cf. p. 5 du rapport). Dans le cadre de la procédure de consultation, certains ont reproché à la stratégie fiscale du Conseil-exécutif de n'être qu'une réaction aux défis découlant de la RIE III et la RFFA et qu'il manquait une vision à long terme, des objectifs d'intérêt supérieur et un large catalogue de mesures possibles (point 12 du rapport).

Ainsi, la révision actuelle de la stratégie fiscale doit non seulement établir des objectifs à court terme, mais également déterminer des buts à moyen et à long terme, qui seront intégrés en tant que lignes directrices lors des prochaines révisions de la législation fiscale. Par conséquent, une mise à jour supplémentaire de la stratégie fiscale ne sera requise que si la redéfinition des objectifs fiscaux s'avère nécessaire.

Le troisième ensemble de mesures, adopté en mai 2018 par le Conseil-exécutif pour concrétiser la Stratégie économique 2025, stipule que la prochaine révision de la stratégie fiscale se focalisera sur l'imposition des particuliers. Cette démarche vise à renforcer l'attrait du canton de Berne en tant que lieu de résidence, générant ainsi indirectement un impact positif sur l'établissement des entreprises et la création d'emplois.

Comme les réductions significatives envisagées pour les personnes morales dans la stratégie fiscale 2019-2022 n'ont pas été concrétisées suite au rejet de la révision 2019 de la loi sur les impôts par les électeurs, l'exigence d'une réduction d'impôts persiste, s'adressant tant aux personnes physiques qu'aux personnes morales.

Il convient également de prendre en considération les allègements déjà effectués dans le cadre des révisions 2021 et 2024 de la loi sur les impôts (RFFA, impôt sur le capital, déduction pour frais de garde des enfants par des tiers, etc.), ainsi que les baisses des quotités d'impôt appliquées en 2021 et prévues pour 2024 et au-delà (cf. chiffre précédent)

Dans son rapport relatif à la stratégie fiscale 2019-2022, le Conseil-exécutif avait soulevé les questions suivantes, qui devaient être examinées de manière concrète lors de l'actualisation de la stratégie fiscale :

1. Dispose-t-on d'une marge de manœuvre budgétaire pour alléger l'impôt en baissant la quotité ou en réaménageant les barèmes d'imposition ?
2. L'équilibre des déductions fiscales appliquées dans le canton de Berne, que la législation sur l'harmonisation permet d'aménager, est-il satisfaisant ?
3. L'aménagement de l'impôt sur la fortune du canton de Berne règle-t-il correctement le problème de la « pénalisation du mariage » ? Un alignement sur les systèmes d'autres cantons se justifie-t-il ?
4. En ce qui concerne l'impôt sur les gains immobiliers, le système moniste appliqué dans le canton de Berne est-il globalement plus avantageux que le système dualiste ou vaudrait-il la peine de changer ? Quelles seraient les conséquences financières de ce changement ?
5. Faut-il modifier l'impôt sur les successions et donations ou le système actuel est-il satisfaisant ?
6. Est-il nécessaire de légiférer dans d'autres domaines fiscaux (p. ex. nouvelles prescriptions fédérales) ?

Le présent rapport abordera les questions soulevées en examinant d'abord les allègements fiscaux et en identifiant les contribuables (personnes physiques et morales) pour lesquels une action est la plus urgente.¹

Quant à la marge de manœuvre en matière de politique financière, il est également pertinent de déterminer dans quelle mesure les communes et les paroisses soutiennent ces allègements. Les mesures relatives aux barèmes et aux déductions influencent la charge fiscale en matière d'impôts communaux et paroissiaux, tandis que les baisses des quotités ne concernent que les impôts cantonaux (voir chapitre 3.5 ci-après).

Le présent rapport sur la stratégie fiscale se compose de deux parties :

- La **première partie** de ce rapport (chapitres 3 à 6) explore le régime fiscal en vigueur dans le canton de Berne. Elle met en évidence ses points forts et ses faiblesses par rapport à celui d'autres cantons et évalue sa marge de manœuvre en matière de politique financière. Nous avons pris en compte les évolutions législatives fiscales depuis le rapport sur la stratégie fiscale 2019-2022 et actualisé les comparaisons intercantionales en matière d'imposition. Les comparaisons de barèmes sont également disponibles en ligne, sur www.taxme.ch > À propos > Stratégie fiscale du canton de Berne, et sont actualisées chaque année.
- La **deuxième partie** de l'ouvrage (chapitres 7 et 8) comprend la stratégie à proprement parler. Elle vient compléter les conclusions des précédents chapitres en proposant des objectifs à long terme et des orientations à moyen terme (objectifs intermédiaires). La mise en œuvre de ces mesures est conditionnée par les décisions futures du gouvernement et du Grand Conseil lors des révisions de la loi sur les impôts et du débat annuel sur les finances, pour lesquels la stratégie fixe des lignes directrices.

¹ L'impératif d'agir se trouve également renforcé par les récentes conclusions du dernier Baromètre fiscal bernois : <https://www.bern-cci.ch/fr/points-forts/baisser-les-imp%C3%B4ts/barom%C3%A8tre-fiscal-bernois>.

2.4 Prise de connaissance par le Grand Conseil

Les rapports du Conseil-exécutif sont soumis au Grand Conseil pour qu'il en prenne connaissance si la loi le prévoit (art. 52 de la loi sur le Grand Conseil ; LGC, [RSB 151.21](#)). La loi sur les impôts du canton de Berne (LI) stipule à l'article 3, alinéa 6, que le Conseil-exécutif doit définir les buts de la politique fiscale du canton dans la stratégie fiscale, qu'il doit présenter au Grand Conseil pour information.

Le présent rapport du Conseil-exécutif sur la stratégie fiscale sera porté à la connaissance du Grand Conseil, qui l'examinera lors de la session de printemps 2024. La prise de connaissance d'un rapport peut être entière ou partielle. En outre, le Grand Conseil peut également renvoyer un rapport, entièrement ou partiellement, et la prise de connaissance peut être assortie de déclarations de planification (art. 52 LGC).

La législation ne prévoit pas de procédure de consultation pour les rapports qui doivent simplement être portés à la connaissance du Grand Conseil (art. 5 de l'ordonnance sur les procédures de consultation et de corapport ; OPC, [RSB 152.025](#)). Pour cette raison, et étant donné que le présent rapport n'est qu'une déclaration d'intention de la part du Conseil-exécutif, aucune procédure de consultation n'est mise en place. Toutefois, avant son adoption, le Conseil-exécutif a spécifiquement sollicité l'avis des parties suivantes :

- La Commission des finances a été préalablement informée des grandes lignes lors de sa visite annuelle à l'Intendance des impôts en juin 2023. De plus, une version préliminaire du rapport lui a été présentée lors d'une consultation en août 2023. Lors de la séance de la Commission des finances du 21 septembre 2023, la stratégie a été examinée de manière informelle. Dans sa prise de position du 25 septembre 2023, la Commission des finances s'est prononcée en faveur du projet de stratégie et a proposé certains ajouts et corrections, dont la majorité a été mise en œuvre.

La Direction des finances organise régulièrement des tables rondes sur la fiscalité avec les principales communes, abordant des sujets qui les concernent directement, comme la stratégie fiscale actuelle. La dernière table ronde a eu lieu en juin 2023. Les communes ont pris note de l'intention du Conseil-exécutif, le percevant comme une mise à jour sur le processus en cours.

3 Partie générale

3.1 Généralités

3.1.1 Fondements constitutionnels

La Constitution fédérale (Cst. ; [RS 101](#)) règle les compétences et les principes fiscaux : la Confédération ne peut lever que les impôts à la perception desquels la Constitution fédérale l'habilite expressément. Les cantons sont libres de choisir les impôts qu'ils lèvent, tant que la Constitution fédérale ne l'exclut pas ou ne les réserve pas à la Confédération (art. 134 Cst.).

La législation fédérale assure l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. Le législateur fédéral a défini les principes de cette harmonisation dans la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (loi sur l'harmonisation des impôts, LHID ; [RS 642.14](#)). La loi sur l'harmonisation des impôts détermine les impôts directs des cantons et définit les principes d'aménagement de la législation fiscale cantonale. La liberté du législateur cantonal en matière d'aménagement de la fiscalité cantonale et communale se limite à ce qui n'est pas réglementé par la LHID. Les barèmes d'imposition sont toujours de la compétence des cantons. L'harmonisation s'étend à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale. Les barèmes,

les taux et les montants exonérés de l'impôt, notamment, ne sont pas soumis à l'harmonisation fiscale (art. 129 Cst.).

Les principes généraux régissant le régime fiscal sont définis par la loi. Dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (art. 127 Cst.).

La Constitution cantonale bernoise (ConstC ; RSB 101.1) énonce à l'article 103 les impôts à lever. Il dispose que le canton lève des impôts sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques, des impôts sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales, un impôt sur les gains de fortune (impôt sur les gains immobiliers) et un impôt sur les successions et donations ainsi que, dans la mesure où la législation le prévoit, d'autres impôts sur des dépenses ou des transactions. Les impôts bernois sur les dépenses et les transactions sont l'impôt sur les véhicules à moteur et l'impôt sur les mutations.

L'article 104 ConstC définit les principes d'imposition :

- 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 (analogue 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.
- Les impôts des personnes morales sont calculés de manière à préserver leur compétitivité et en prenant en considération les prestations sociales qu'elles versent et les efforts qu'elles entreprennent pour garantir le plein emploi.
- La soustraction d'impôt et l'escroquerie fiscale seront réprimées avec efficacité.

3.1.2 Bases légales

Les impôts levés dans le canton de Berne sont régis par les lois ci-dessous :

La **loi sur les impôts** (LI ; RSB 661.11) régit les impôts sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques, les impôts sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales et l'impôt sur les gains immobiliers. Comme elle doit être conforme aux dispositions de la loi sur l'harmonisation des impôts, la marge de manœuvre est relativement faible. Les cantons sont libres uniquement en ce qui concerne l'aménagement des barèmes d'imposition, c'est-à-dire la fixation des déductions sociales, des tranches et des taux d'imposition. L'impôt sur le revenu est celui que les citoyens connaissent le mieux. C'est aussi celui dont le produit est le plus élevé.

La **loi concernant l'impôt sur les successions et donations** (LISD ; RSB 662.1) définit la fiscalité des successions et des donations. Sous le régime juridique actuel, les cantons définissent seuls si, et selon quelles règles, ils lèvent un impôt sur les successions et donations.

La **loi concernant les impôts sur les mutations** (LIMu ; RSB 215.326.2) régit l'impôt dû par la personne qui acquiert un immeuble.

La **loi sur l'imposition des véhicules routiers** (LIV ; RSB 761.611) régit le prélèvement et la perception des taxes cantonales sur la circulation routière.

3.1.3 Impôts communaux et paroissiaux

Les **communes municipales** prélèvent des impôts sur le revenu et la fortune, sur le bénéfice et le capital ainsi que sur les gains de fortune, en se fondant sur l'assiette des impôts cantonaux

(impôts communaux obligatoires) et participent à l'impôt cantonal sur les successions et les donations (art. 113 Cst.) :

- La loi sur les impôts définit le mode de calcul de l'impôt simple sur le revenu et la fortune, sur le bénéfice et le capital ainsi que sur les gains immobiliers, qui, multiplié par la quotité d'impôt communale, donne l'impôt communal. Depuis le 1^{er} janvier 2021, les communes peuvent arrêter une quotité différente pour les impôts sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales, s'écartant de 20% au plus de l'autre quotité (art. 250, al. 3 LI).
- La part des communes à l'impôt sur les successions et les donations se calcule selon une quote-part fixe de 20% du montant total de l'impôt sur les successions et les donations dû (art. 33 LISD).

Conformément à l'article 113 de la Constitution bernoise, les communes municipales peuvent prélever d'autres impôts pour autant que la loi le prévoit (impôts communaux facultatifs) :

- Les communes peuvent aussi lever la taxe immobilière, qui est assise sur la valeur officielle du bien et dont le taux ne peut pas être supérieur à 1,5 pour mille de la valeur officielle (art. 258 ss LI).
- Les communes peuvent aussi lever une taxe de séjour (art. 263 LI), une taxe pour la promotion du tourisme (art. 264 LI), un impôt sur les résidences secondaires (art. 265a LI), ainsi que d'autres éventuels impôts prévus par des lois spéciales.

Les communes fixent chaque année leur quotité d'impôt et le taux de leur taxe immobilière en arrêtant leur budget.

Les **paroisses** ont également le droit de percevoir des impôts (art. 125, al. 3 Cst.). Elles prélèvent des impôts sur le revenu et la fortune, sur le bénéfice et le capital ainsi que sur les gains immobiliers. La perception des impôts paroissiaux est réglée dans la loi sur les impôts paroissiaux (LIP ; RSB 415.0). Les impôts paroissiaux se calculent également en multipliant l'impôt simple par la quotité d'impôt paroissial.

3.1.4 Ampleur et importance des impôts pour la politique financière

Le canton de Berne et ses communes² prélèvent les impôts suivants (exercice 2021) :

	Impôt cantonal ³ (en mio de CHF)	en % ⁴	Impôt des communes ⁵ (en mio de CHF)	en % ⁴
Impôts directs :				
Impôt sur le revenu (personnes physiques, impôts à la source et taxations spéciales compris)	3878	66%	2041	68%
Impôt sur la fortune (personnes physiques)	416	7%	216	7%
Impôt sur le bénéfice (personnes morales)	571	10%	301	10%
Impôt sur le capital (personnes morales)	7	0%	4	0%
Impôt sur les gains immobiliers (personnes physiques et personnes morales)	146	3%	76	3%
Impôt sur les successions et les donations (personnes physiques et personnes morales)	122	2%	30	1%
Impôts supplémentaires et répressifs (personnes physiques et personnes morales)	16	0%	8	0%

² Les communes municipales, les communes mixtes et leurs sections peuvent prélever des impôts communaux (art. 247, al. 1 LI). Par souci de simplicité, on utilisera le terme « communes » ci-après.

³ Le canton lève en plus une taxe d'hébergement en vertu de la loi sur le développement du tourisme (LDT; RSB 935.211).

⁴ Pourcentages arrondis.

⁵ Les communes peuvent en outre lever une taxe de séjour (art. 263 LI), une taxe pour la promotion du tourisme (art. 264 LI) et un impôt sur les résidences secondaires (art. 265a LI).

Part à l'impôt fédéral direct et impôt anticipé	320	5%	21	1%
Taxe immobilière	-	-	293	10%
Impôts indirects :				
Impôt sur les mutations	111	2%	---	---
Impôt sur les véhicules à moteur ⁶	278	5%	---	---
TOTAL	5865	100%	2990	100%

D'après les données présentées dans ce tableau, il apparaît que les impôts sur le revenu constituent environ les deux tiers des recettes fiscales du canton et des communes. Par ailleurs, les impôts sur la fortune et les impôts sur les bénéfices sont particulièrement significatifs. En revanche, les autres types d'impôts ne représentent qu'environ un sixième de l'ensemble des recettes fiscales, leur impact sur la politique financière est donc relativement limité.

L'exercice présenté ici correspond à l'année 2021 et se distingue de celui présenté dans la stratégie fiscale 2019-2022 (moyenne des exercices comptables de 2012 à 2014, [chiffre 3.1](#)) par une nette augmentation des recettes fiscales. Les recettes de l'impôt sur le revenu ont connu une forte hausse, bien que les proportions en pourcentage demeurent sensiblement les mêmes. Au total, les recettes supplémentaires pour l'ensemble des impôts atteignent approximativement 900 millions de francs au niveau cantonal et 500 millions de francs au niveau communal.

3.1.5 Possibilités d'allègement des impôts cantonaux

3.1.5.1 Aperçu

Dans le système fiscal bernois, les mêmes règles de calcul s'appliquent aux divers genres d'impôt. Les explications ci-dessous valent donc pour tous les genres d'impôt. Il y a trois moyens d'alléger l'impôt des contribuables bernois :

1. Réduire la quotité de l'impôt
2. Adapter les barèmes fiscaux (tranches et taux)
3. Augmenter les déductions

Une réduction de la quotité d'impôt cantonale n'a aucune conséquence pour les communes et les paroisses. Celles-ci arrêtent elles-mêmes leur quotité dans le cadre de leur autonomie financière et fiscale, indépendamment du canton. Depuis le 1^{er} janvier 2021, les communes peuvent arrêter une quotité différente pour les impôts sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales, s'écartant de 20 pour cent au plus de l'autre quotité (art. 250, al. 3 LI).

En revanche, une adaptation des barèmes d'imposition et des déductions entraîne toujours une réduction de l'impôt simple, et donc une diminution des recettes au niveau des communes.

Ces différentes possibilités sont commentées ci-après.

3.1.5.2 Réduction de la quotité d'impôt

Le premier outil à disposition pour agir sur le montant des impôts cantonaux est la quotité d'impôt cantonale. Sa fixation relève de la compétence du Grand Conseil, qui l'arrête chaque année en adoptant le budget. Depuis, le 1^{er} janvier 2021, une quotité spécifique peut être fixée pour l'impôt sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales, sachant qu'elle peut s'écarter de 20 pour cent au plus de l'autre quotité (art. 2, al. 3a LI). La charge fiscale des personnes physiques et

⁶ Impôt sur la navigation compris.

celle des personnes morales peuvent, globalement, être modifiées indépendamment l'une de l'autre.

Pour l'année fiscale 2020, la quotité de l'impôt du canton de Berne était de 3,06 (valeur uniforme).

- Lors de la session d'hiver 2020, le Grand Conseil avait décidé de réduire la quotité cantonale des personnes physiques de 45 millions de francs à partir de 2021 et celle des personnes morales de 40,8 millions de francs à partir de 2021. Depuis l'année fiscale 2021, cette quotité est de 3,025 pour le calcul des impôts des personnes physiques et de 2,820 pour les personnes morales.
- Le Conseil-exécutif a prévu d'abaisser les quotités d'impôt dans les résultats de la planification à partir de 2024. Cet abaissement représente 2 dixièmes pour les personnes morales. La diminution des recettes s'élève à environ 40 millions de francs.
- À partir de 2025 (voire de 2024), une nouvelle baisse de 0,5 dixième est prévue pour les personnes physiques, entraînant une diminution des recettes d'environ 79 millions de francs.

Le tableau suivant illustre les pertes fiscales engendrées par les réductions de quotités pour l'année fiscale 2021, ainsi que pour la période à partir de 2024.

Aperçu des pertes fiscales en cas de réduction de la quotité chez les personnes physiques (PP) :

Année fiscale	Quotité d'impôt PP	Pertes fiscales en mio de CHF
2020	3,06	0
2021	3,025	45,0
2025	2,975	79,0

Aperçu des pertes fiscales en cas de réduction de la quotité chez les personnes morales (PM) :

Année fiscale	Quotité d'impôt PM	Pertes fiscales en mio de CHF
2020	3,06	0
2021	2,82	40,8
2024	2,62	40,0

Une réduction de la quotité d'impôt cantonale n'a aucun effet sur les impôts communaux et les impôts paroissiaux.

Une réduction spécifique de la charge fiscale, par exemple visant uniquement les bas, moyens ou hauts revenus, n'est pas possible avec une baisse des quotités. Un allègement linéaire est approprié lorsque l'on ne veut pas modifier l'équilibre qui résulte des barèmes et des déductions en vigueur ou lorsque les communes ne doivent pas être mises à contribution.

Mais si l'on veut alléger (ou augmenter) l'impôt d'une catégorie spécifique de personnes, on ne peut le faire qu'en adaptant les barèmes fiscaux (ou les déductions) (cf. chapitre suivant).

3.1.5.3 Adaptation du barème d'imposition (tranches et taux d'imposition)

Contrairement à une baisse de la quotité, l'adaptation du barème d'imposition cible uniquement le genre d'impôt considéré (p. ex. uniquement pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou uniquement pour l'impôt sur le capital des personnes morales).

Il est là aussi possible d'adapter le barème, soit de manière linéaire, soit en ciblant les allègements en fonction du montant des éléments imposables. Si l'impôt sur le revenu est adapté de manière linéaire, tous les niveaux de revenus bénéficieront du même pourcentage d'allègement fiscal, de la même manière qu'en cas de réduction de la quotité. Toutefois, si l'on souhaite que les allègements fiscaux profitent différemment aux bas, moyens ou hauts revenus, il est possible d'adapter les taux d'imposition de certaines tranches du barème.

Il en va de même pour les autres genres d'impôt (fortune des personnes physiques, bénéfice et capital des personnes morales, gains immobiliers). Là encore, des ajustements peuvent être apportés au barème, avec des allègements linéaires ou ciblés en fonction du montant des valeurs imposables.

3.1.5.4 Augmentation des déductions

Il est également possible d'alléger l'impôt en augmentant certaines déductions, car celles-ci diminuent l'assiette de l'impôt.

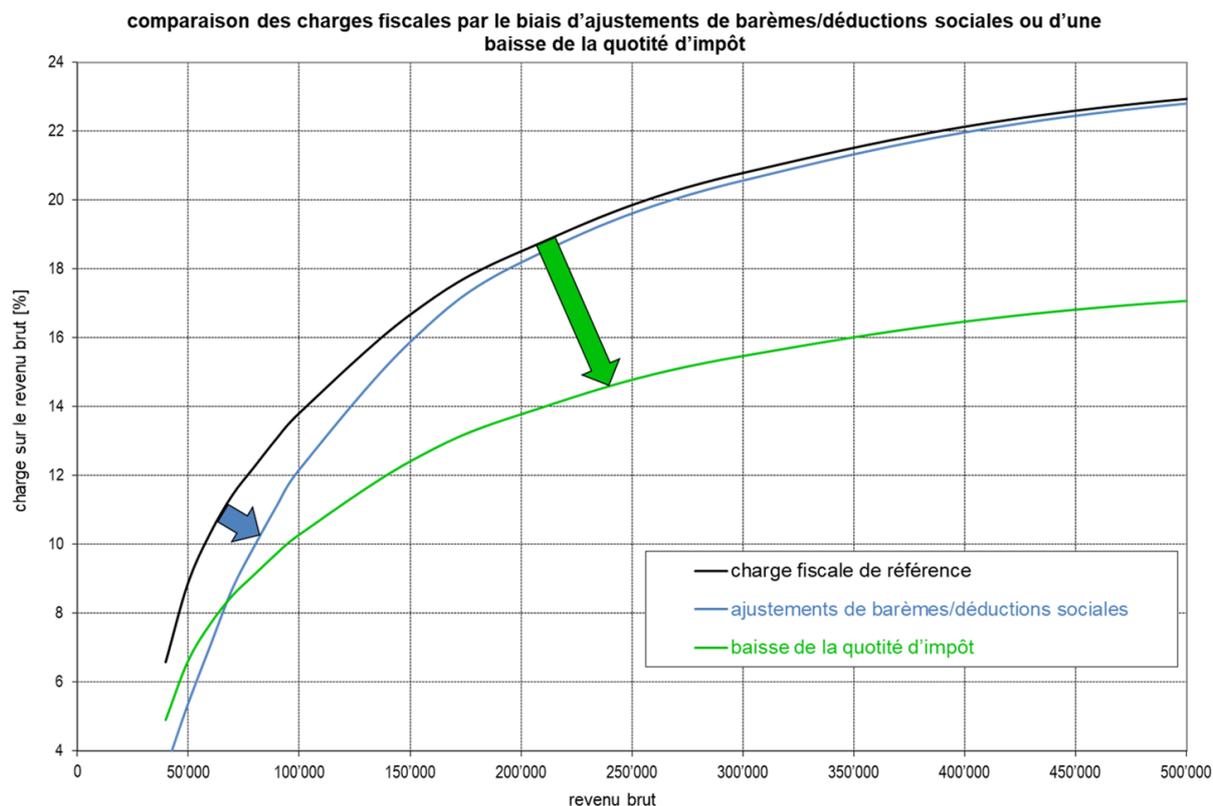
Cependant, il convient de souligner que la possibilité d'augmenter les déductions fiscales est limitée aux domaines où la loi sur l'harmonisation fiscale laisse une marge de manœuvre aux cantons. Cette latitude varie en fonction du type d'impôt concerné.

La plupart des déductions concernent l'impôt sur le revenu, car elles permettent de tenir compte des conditions de vie des contribuables. Pour déterminer la nature et la portée des allègements, le législateur cantonal doit répondre à certaines questions d'appréciation. Il faut toutefois signaler que l'imposition qui résulte des déductions est actuellement largement « équilibrée en termes de politique fiscale » (les rapports entre les différentes déductions correspondent à ce qui est politiquement souhaité). Il faut donc impérativement veiller à ne pas bouleverser la structure d'ensemble en augmentant certaines déductions. Avant d'augmenter une déduction (p. ex. celle des frais de garde des enfants par des tiers), il faut donc toujours examiner si des déductions apparentées (p. ex. la déduction pour enfants) pourraient être réduites ou adaptées de manière judicieuse ou si les allègements souhaités pourraient être obtenus de manière plus judicieuse.

Le montant des pertes fiscales dépendra alors du nombre de contribuables ayant droit à ces déductions (voir tableau au chapitre 3.2.1.3).

3.1.5.5 Comparaison des effets

De manière simplifiée, les effets des ajustements ou des allègements fiscaux, qu'ils soient réalisés par des mesures liées aux barèmes et des déductions sociales ou par une baisse des quotités, peuvent être illustrés en prenant l'exemple de l'imposition sur le revenu :



3.1.6 Compensation de la progression à froid

La loi sur les impôts prévoit des taux d'imposition plus importants (en pourcentage) pour les revenus plus élevés, ce qui signifie que les personnes aux revenus plus élevés paient proportionnellement plus d'impôts. Cette méthode est conçue pour garantir que les impôts correspondent à la capacité économique des contribuables. Cependant, lorsque les revenus augmentent simplement en raison de l'inflation, cela ne se traduit pas par une augmentation des rentrées réelles, et une imposition plus élevée peut sembler injuste. Pour éviter ce qu'on appelle la « progression à froid », il est possible d'ajuster les barèmes et les déductions fiscales en fonction de l'inflation.

L'article 3 de la loi sur les impôts du canton de Berne règle la compensation de la progression à froid, avec un partage des compétences :

- Les barèmes de l'impôt sur le revenu (art. 42 et 44 LI) sont adaptés chaque année par le Conseil-exécutif à la nouvelle valeur de l'argent (art. 3, al. 4 LI). La dernière compensation de la progression à froid sur les barèmes de l'impôt sur le revenu a eu lieu le 1^{er} janvier 2012. De décembre 2010, qui sert de référence, à décembre 2022, l'inflation cumulée a atteint 2,5%. Le Conseil-exécutif a adapté les barèmes de l'impôt sur le revenu pour l'année fiscale 2024 par voie d'ordonnance (modification de la loi sur les impôts).
- Les autres paliers du barème, déductions et montants exonérés d'impôt de la loi sur les impôts sont adaptés par le Grand Conseil lorsque l'indice suisse des prix à la consommation a subi une modification d'au moins 3% (art. 3, al. 3 LI). Lors de la session d'automne 2023, le Grand Conseil a procédé par décret à l'ajustement des autres barèmes, déductions et montants exonérés d'impôt pour l'année fiscale 2024 (modification de la loi sur les impôts).

Depuis le 1^{er} janvier 2011, les conséquences de la progression à froid sont automatiquement compensées dans le cadre de l'impôt fédéral direct. Le DFF adapte **chaque année** les barèmes

et les déductions à l'indice suisse des prix à la consommation. Le niveau de l'indice au 30 juin précédant le début de la période fiscale est déterminant.

Si le canton de Berne optait également pour une compensation annuelle, il serait alors envisageable de prendre en compte le niveau de l'indice en milieu d'année. D'autres cantons, notamment Lucerne, Uri, Zoug et Bâle-Ville, connaissent déjà une compensation annuelle de la progression à froid. Pour un aperçu des mesures de compensation des effets de la progression à froid dans les cantons, se référer au document « Aperçu des mesures en vue de l'élimination ou de l'atténuation des effets de la progression à froid » du 16 décembre 2022 (brochures fiscales).

3.1.7 Baisses successives des impôts cantonaux depuis 2001

Selon les données présentées au chapitre 3.1.4, les recettes fiscales ont connu une augmentation considérable au cours des dernières années, s'élevant à environ 900 millions de francs pour les impôts cantonaux et à 500 millions de francs pour les impôts communaux entre 2012/2014 et 2021. Les allègements fiscaux pour la même période sont nettement moins importants. Le tableau suivant donne un aperçu global des allègements et des augmentations de charge pour les personnes physiques (PP) et les personnes morales (PM) depuis 2001.

Aperçu des allègements et des augmentations de charges décidés depuis 2001 en millions de francs⁷ :

Année	Allègements décidés (+) et augmentation des charges (-)	PP	MP
2005	Barème applicable à la prévoyance	23,0	0
2006	Exonération de l'impôt sur les successions et donations des descendants	11,0	0
2009	Barème d'imposition du revenu pour la classe moyenne et déductions (compensation à froid 90 mio)	96,0	0
	Augmentation de la déduction pour enfant ⁸ , déduction des frais de garde des enfants par des tiers ⁹	30,0	0
	Barème d'imposition de la fortune	14,0	0
	Double imposition des dividendes	16,0	0
2011	Barème d'imposition du revenu, déductions (compensation à froid 60,0 mio)	60,0	0
	Barème applicable à la prévoyance (compensation à froid 1,7 mio)	12,0	0
	Impôt sur la fortune (compensation à froid 3,0 mio)	21,5	0
	Frein à l'impôt sur la fortune	15,0	0
	Imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital	0	20,0
2012	Barème d'imposition du revenu pour la classe moyenne	65,0	0
	Augmentation de la déduction pour enfant ¹⁰	9,0	0
2013	Augmentation de la déduction pour enfant ¹¹	18,0	0
	Diminution de l'impôt sur les véhicules à moteur	115,0	0
2014	Suppression de la déduction forfaitaire des frais professionnels	-41,0	0
2015	Exonération des droits de mutation (pour l'acquisition d'un logement d'une valeur de 800 000 francs) ¹²	25,0	0
2016	Plafonnement de la déduction des frais de déplacement	-20,0	0
	Augmentation de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers ¹³	5,8	0
2020	Augmentation de la déduction pour recherche et développement/patent box	0	52,0
2020	Réduction du taux d'imposition du capital des entreprises	0	6,9

⁷ À cela s'ajoutent des allègements ou des charges supplémentaires à hauteur d'environ 50% des montants indiqués pour les impôts communaux.

⁸ De CHF 4400 à CHF 6300

⁹ De CHF 1500 à CHF 3000

¹⁰ De CHF 6500 à CHF 7000

¹¹ De CHF 7000 à CHF 8000

¹² Cf. communiqué de presse du 25 avril 2014 (www.be.ch/communiqués).

¹³ De CHF 3100 à 8000

2021	Augmentation de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers à 12 000 francs ¹⁴	2,2	0
2024	Augmentation de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers à 16 000 francs	1,0	0
2024	Uniformisation de l'imposition des mesures d'économie d'énergie	1,4	0
2024	Compensation à froid des barèmes de l'impôt sur le revenu	35,0	0
2024	Compensation à froid des autres barèmes, déductions et montants exonérés d'impôt ¹⁵	35,0	0
Total		549,9	78,9

À la baisse des barèmes d'imposition s'ajoutent les allègements susmentionnés via des réductions de quotités en 2021, 2024 et probablement en 2025. Les allègements des impôts cantonaux s'élèvent ainsi plus de 800 millions de francs au total depuis 2001.

Aperçu général des baisses des impôts cantonaux depuis 2001

Mesures	PP	PM
Adaptation de barèmes entre 2001 et 2024	549,9	78,9
Baisse de la quotité d'impôt en 2021	45,0	40,8
Baisse de la quotité d'impôt pour les PM en 2024	0,0	40,0
Baisse de la quotité d'impôt pour les PP en 2025	79,0	0,0
Total	673,9	159,7

La tendance à la hausse du marché immobilier a également entraîné des allègements temporaires. En effet, les augmentations de valeur des biens immobiliers bernois ne sont prises en compte dans le cadre de l'impôt sur la fortune qu'avec un certain décalage, c'est-à-dire lors d'une évaluation générale. La dernière évaluation générale a été réalisée en 2020, et la prochaine est prévue pour 2029 (voir chapitre 3.2.2.3, NewEO).

3.2 Imposition des personnes physiques

3.2.1 Impôt sur le revenu

3.2.1.1 Prescriptions de la législation fédérale

En principe, tous les revenus sont assujettis à l'impôt sur le revenu. Les exceptions autorisées sont énumérées de manière exhaustive dans la loi sur l'harmonisation fiscale ; il n'y a pas de marge de manœuvre au niveau cantonal.

Le revenu et la fortune des époux et des partenaires enregistrés vivant en ménage commun s'additionnent et sont imposés ensemble. En droit fiscal, le partenariat enregistré est assimilé au mariage. Par conséquent, lorsque le texte ci-après parle de conjoints, les partenaires enregistrés sont implicitement inclus.¹⁶

Divers éléments sont déductibles des revenus bruts :

- D'abord, les dépenses nécessaires à l'acquisition des revenus (frais d'obtention). Elles sont déductibles de la somme des revenus pour obtenir le revenu imposable¹⁷. Il s'agit là de déductions dites organiques, qui sont normalement intégralement déductibles (c'est-à-dire à raison

¹⁴ De CHF 8000 à CHF 12 000 (au lieu des CHF 16 000 initialement demandé par le Conseil-exécutif)

¹⁵ Les PM représentent une part relativement faible, qui n'a pas fait l'objet d'une évaluation séparée.

¹⁶ Précision : au niveau fédéral, des efforts sont consentis pour passer à l'imposition dite « individuelle », afin de corriger certaines faiblesses de l'actuel système d'imposition des couples mariés. En effet, ce dernier engendre une pénalisation du mariage en matière d'impôt fédéral direct et a un effet dissuasif pour les personnes gagnant le revenu secondaire (voir ch. 3.4.1.)

¹⁷ Art. 9, al. 1 et 3 LHID.

de leur montant effectif). Parmi ces dépenses figurent les frais professionnels¹⁸ et les frais d'entretien immobilier.

- Ensuite, certaines déductions générales¹⁹. Celles-ci servent à tenir compte de la situation personnelle des contribuables et des coûts correspondants. Comme cela peut être une question d'appréciation, les cantons ont une certaine latitude pour définir les déductions admises et leur montant.
- Enfin, les déductions pour enfant et autres déductions sociales²⁰. Les cantons sont libres en matière de fixation des déductions sociales, dans une certaine limite (cf. chiffre 3.2.1.2 ci-dessous).

Après déduction de ces éléments, on obtient le revenu imposable. L'application des barèmes des articles 42 et 44 LI au revenu imposable donne l'impôt simple. On obtient l'impôt dû en multipliant l'impôt simple par la quotité de l'impôt du canton et celle de la commune considérée.

Exemple de calcul de l'impôt sur le revenu d'une personne seule	
Hypothèses :	
Revenu imposable = 54 200 francs	
Quotités d'impôt : canton = 3,025; commune = 1,74; paroisse = 0,2	
Impôt simple résultant du barème de l'article 42, alinéa 2 LI = 2160,25 francs	
Calcul de l'impôt dû sur le revenu en CHF :	
Impôt cantonal (impôt simple 2160,25 francs × 3,025)	6534.75
Impôt communal (impôt simple 2160,25 francs × 1,74)	3758.85
Impôt paroissial (impôt simple 2160,25 francs × 0,2)	432.05
Total	<u>10 725.65</u>

3.2.1.2 Marge de manœuvre des cantons

3.2.1.2.1 Aperçu

Selon la loi sur l'harmonisation des impôts directs (LHID), la marge de manœuvre est restreinte dans la définition des dispositions matérielles. L'autonomie des cantons se limite à l'aménagement du barème (déductions sociales, tranches et taux du barème). De plus, les cantons peuvent déterminer le montant de certaines déductions. En résumé, les cantons déterminent librement :

- des tranches et des taux du barème (donnant l'impôt simple),
- du montant de la quotité de l'impôt (donnant l'impôt cantonal),
- de l'introduction et du montant des déductions sociales qui ne leur sont pas imposées (p. ex. déduction pour enfant)²¹ et des déductions favorisant la protection de l'environnement, les économies d'énergie et la conservation des monuments historiques²²,
- du plafond de la déduction maximale des frais de déplacement (depuis 2016²³),
- du montant de certaines déductions générales (primes d'assurance, frais de maladie et d'accident, dons, couples à deux revenus, dons à des partis politiques, frais de garde des enfants

¹⁸ Comprennent les frais de transport entre le domicile et le lieu de travail, dits frais de déplacement dans la LI. De ce point de vue, le plafonnement de la déduction des frais de déplacement (dans le cadre du « Financement et aménagement de l'infrastructure ferroviaire » [FAIF]) est atypique.

¹⁹ Art. 9, al. 2 LHID.

²⁰ Art. 9, al. 4 LHID.

²¹ Article 9, alinéa 4 LIFD.

²² Article 9, alinéa 3 LIFD.

²³ D'un point de vue technique, les frais de déplacement sont des frais organiques, qui sont d'ordinaire intégralement déductibles des revenus. Depuis l'entrée en vigueur du projet FAIF le 1^{er} janvier 2016, la LHID dispose que la déduction de ces frais peut être plafonnée.

par des tiers, mises des gains de loterie²⁴ et, depuis 2016, déduction des frais de formation et de perfectionnement professionnels).

Les communes et les paroisses du canton de Berne ont encore moins d'autonomie. Elles fixent (uniquement) leur quotité (donnant l'impôt communal).

3.2.1.2.2 Tranches et taux du barème

En principe, les cantons sont libres de définir les barèmes et les taux d'imposition, à condition de respecter les fondements constitutionnels :

- Afin de tenir compte du principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique, les barèmes d'imposition du revenu doivent être progressifs, c'est-à-dire que le taux d'imposition doit augmenter avec le revenu.
- Les barèmes dégressifs sont ceux avec lesquels le taux d'imposition baisse avec l'augmentation du revenu. Ils sont absolument prohibés. Ils sont anticonstitutionnels, car contraires au principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité contributive (cf. ATF 133 I 206 en la cause S. H. contre le canton d'Obwald ; en allemand avec résumé en français).
- Étant donné que les époux sont imposés sur la somme de leurs revenus respectifs, la progressivité de l'impôt les désavantage, ce qui est illégal. Il est donc nécessaire que l'impôt des époux vivant en ménage commun bénéficie d'une réduction adéquate par rapport à celui des personnes seules (art. 11, al. 1 LHID). Les cantons peuvent librement choisir la manière d'éviter ce désavantage fiscal aux couples mariés. Ils peuvent le faire en leur accordant des déductions supplémentaires, en réduisant le taux d'imposition applicable (méthode dite du « splitting ») ou en appliquant un barème spécifique (BE : barème spécifique).
- Les cantons sont également libres de la manière dont ils tiennent compte de la capacité contributive restreinte d'un parent élevant seul ses enfants. Ils peuvent le faire au moyen de déductions spécifiques ou en appliquant à ces personnes le barème pour personnes mariées, plus doux (BE : système combinant déduction pour parent élevant seul ses enfants et barème pour personnes mariées).
- Si les revenus se composent d'une indemnité en capital qui remplace des prestations périodiques, c'est le montant de la prestation périodique correspondante qui est compté dans le revenu déterminant le taux d'imposition de l'ensemble des revenus (art. 1, al. 2 LHID).
- Imposition séparée des prestations de prévoyance en capital, ainsi que des sommes versées en suite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé (art. 11, al. 3 LHID)

L'impôt sur le revenu tient compte à maints égards de la situation de chacun (montant du revenu, frais d'obtention, conditions de vie). En ce sens, c'est un impôt sur mesure, qui tient compte de manière prononcée de la capacité contributive de tout un chacun. Les prestations de prévoyance bénéficient d'un barème d'imposition plus avantageux (art. 44 LI). De même, les gains de loterie relèvent d'un barème d'imposition particulier (art. 45 LI).

²⁴ Article 9, alinéa 2 LIFD.

3.2.1.2.3 Déductions sociales et montant de certaines déductions générales

Étant donné que les cantons disposent d'une marge de manœuvre limitée aux déductions sociales, il est essentiel de les distinguer d'autres déductions qui sont du ressort de la Confédération.²⁵ Les déductions sociales mises en place par les cantons doivent uniquement prendre en compte les différences dans la capacité financière subjective et personnelle d'un groupe de personnes donné. Par conséquent, elles devraient toujours être incorporées dans un barème d'imposition. En revanche, la Confédération est la seule habilitée à établir des déductions inorganiques, reflétant des dépenses réelles telles que les primes d'assurance-maladie ou les coûts des installations photovoltaïques. Elle devrait les insérer dans la LHID et ainsi transférer cette responsabilité réglementaire aux cantons, afin que ceux-ci conservent une marge de manœuvre. En résumé, l'objectif premier des déductions fiscales devrait être de représenter la capacité financière. Tout objectif secondaire va à l'encontre du droit fédéral et altère ce dessein initial.

Les déductions sociales du canton de Berne sont énumérées à l'article 40 LI. Elles comprennent une « déduction générale » personnelle, une déduction pour les ménages composés d'une personne seule, une déduction pour enfant, une déduction pour personne à charge et une déduction pour bas revenus. Au niveau fédéral, on trouve une déduction pour enfant, une déduction pour personne à charge et une déduction pour les personnes mariées. La plupart des autres cantons ont des déductions sociales similaires. Certaines de ces déductions ne s'appliquent toutefois pas aux revenus modestes²⁶, tandis que d'autres sont structurées différemment, comme une « déduction pour les personnes retraitées », par exemple.

Du point de vue technique, il convient en outre de toujours faire preuve de retenue lors de l'introduction ou de l'augmentation de déductions fiscales :

- Les déductions fiscales sont utiles dans la mesure où elles permettent de prendre en compte les coûts occasionnés par l'acquisition du revenu (déductions organiques ou frais d'obtention du revenu). Elles sont par ailleurs justifiées par le fait qu'elles permettent de tenir compte de certains frais impératifs d'entretien courant, qui entraînent une diminution inévitable de la capacité économique (déductions générales, p. ex. pour les primes d'assurance).
- Du point de vue de la théorie fiscale, il est préférable d'éviter autant que possible les déductions fiscales visant à encourager un comportement particulier qui n'est pas directement lié à l'objectif réel de l'imposition. En effet, ces déductions peuvent entraîner des effets d'aubaine, réduisant ainsi les recettes fiscales de la partie de la population qui aurait de toute façon adopté le comportement souhaité. Par conséquent, il est souvent plus efficace de recourir à des subventions et à d'autres mesures d'encouragement plus ciblées. De plus, il est important de noter que ce type de déduction ignore ou dénature parfois le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique.

Lors de l'introduction de déductions, il convient en outre de tenir compte des effets sur la progression des barèmes. Il ressort d'une étude du canton de Zoug du 21 février 2011²⁷ que les déductions fiscales entraînent la plus grande économie d'impôt en pourcentage pour les bas revenus. Dans l'ensemble, les déductions fiscales renforcent la progression existante des barèmes, en particulier pour les revenus élevés (étude p. 6 et p.7). Bien que les revenus élevés en bénéficient davantage en termes de montant absolu (en francs), leur effet réel (en pourcentage) est plus faible.

Dans ce contexte, il est à noter que les déductions et les tranches demeurent un sujet très prisé sur la scène politique. Elles font l'objet, à maintes reprises, d'interventions et de propositions :

²⁵ Un article récent de Peter Locher a été publié sur le sujet : « Systematisierung der Abzüge im Recht der direkten Steuern, Die Problematik ausserfiskalischer Ziele im Steuerrecht », in : SteuerRevue 6/2023, p. 430 et suivantes

²⁶ Une telle déduction est superflue dans certains cantons, car les allègements correspondants sont directement intégrés dans les barèmes.

²⁷ Steuerabzüge: Wer profitiert? Einblicke in die Steuerabzüge des Kantons Zug für das Jahr 2007: http://www.alexandria.admin.ch/Steuerabzuege_Zug.pdf (uniquement en allemand)

- La déduction maximale pour les frais de garde d'enfants par des tiers a récemment été augmentée de 12 000 à 16 000 francs dans le cadre de la révision 2024 de la loi sur les impôts. Étant donné que de nombreux parents ne font pas valoir la déduction maximale, les pertes fiscales résultant de l'augmentation (1 million de francs pour le canton, 0,5 million de francs pour les communes) sont comparativement faibles.
- Déduction des primes d'assurance : la déduction des primes d'assurance ne permet plus de couvrir les coûts réels des primes d'assurance-maladie depuis plusieurs années. En réponse à la motion 122-2020 Speiser-Niess (UDC, Zweisimmen), intitulée « Diminution indirecte des primes d'assurance-maladie pendant la pandémie de COVID-19 », le Conseil-exécutif a recommandé de ne pas augmenter la déduction. Dans ce contexte, on peut se demander si une telle augmentation serait pertinente, compte tenu de l'instrument de réduction des primes déjà existant. Il convient également de noter que lors de la révision de la loi sur les impôts au 1^{er} janvier 2024, une proposition visant à augmenter la déduction a été rejetée par le Grand Conseil.²⁸
- La motion 016-2023 PS-JUSO « Un barème d'impôt plus juste mais rapportant les mêmes recettes pour soulager la classe moyenne ! » questionne la progressivité de l'impôt sur le revenu dans le canton de Berne. Elle préconise une augmentation plus modérée pour les bas et moyens revenus, tout en renforçant la progressivité pour les revenus très élevés. Cette motion a été adoptée sous forme de postulat lors de la session d'automne de 2023 et rejetée par 75 contre 69 voix. Si la progressivité plus marquée demandée pour les revenus très élevés a été particulièrement critiquée au cours du débat, l'objet principal de la motion a été en grande partie soutenu.

3.2.1.3 Conséquences financières des déductions fiscales

Il est possible d'alléger la charge fiscale des personnes physiques en augmentant les déductions. Le montant des pertes fiscales dépend alors du nombre de contribuables ayant droit à ces déductions.

Le tableau ci-dessous donne, pour chaque élément déductible du revenu que le canton de Berne peut librement déterminer, les pertes fiscales qui résulteraient d'une augmentation de 100 francs du montant déductible correspondant. Il est important de noter que ce tableau ne donne qu'une estimation.

²⁸ [https://www.rqr-service.apps.be.ch/api/gr/documents/document/3fc35fca71b147eb9b6fb88f22270264-332/16/Traktandum_65%20-%20Antrag%20Gesetzgebung%20-%20Version%205%20-%20Steuergesetz%20\(StG\)%20\(%C3%84nderung\).pdf](https://www.rqr-service.apps.be.ch/api/gr/documents/document/3fc35fca71b147eb9b6fb88f22270264-332/16/Traktandum_65%20-%20Antrag%20Gesetzgebung%20-%20Version%205%20-%20Steuergesetz%20(StG)%20(%C3%84nderung).pdf)

Liste de déductions et pertes fiscales pour une hausse de 100 francs :

Déduction ²⁹	Article LI	Montant 2024 (fixe, plafond, etc.)	Pertes fiscales (pour une hausse de 100 CHF, en mio de CHF)	
			Can-ton	Com-munes
Déduction pour assurance : - Célibataires (avec/sans LPP) - Mariés (avec/sans LPP)	38.1.g 38.1.g	2450/3600 4900/7200	6,92	3,64
Majoration par enfant de la déduction pour assurance	38.1.g.4	900	2,25	1,18
Déduction pour les frais de garde par des tiers (par enfant)	38.1.k	max. 16 000	0,23	0,12
Déduction générale	40.1	5300	6,92	3,64
Déduction pour ménage indépendant	40.2	2400	2,22	1,17
Déduction pour enfant	40.3.a	8300	2,26	1,19
Déduction pour frais de formation en dehors du domicile (par enfant)	40.3.b	max. 6400	0,37	0,19
Majoration de la déduction pour enfant pour parent élevant seul ses enfants (déduction pour ménage indépendant)	40.3.c	1300	0,18	0,09
Déduction pour aide	40.5	4800	0,12	0,06
Déduction pour don à un parti politique	38.1.m	max. 5300	0,00	0,00
Déduction des frais de formation et de perfectionnement professionnels	38.1.n	max. 12 500	0,01	0,01
Plafond de la déduction des frais de déplacement	31.1	max. 7000	0,70	0,37

Le tableau suivant montre l'importance des déductions pour la politique financière en présentant le montant total des déductions revendiquées ainsi que les pertes fiscales résultantes, au niveau cantonal.³⁰

Importance des déductions en matière de politique financière pour l'impôt sur le revenu :

Déduction	Montant (CHF)	Somme de toutes les déductions (CHF)	Pertes fiscales cantonales (CHF)
Déduction générale	5200.–	3 219 231 594	294 111 044
Déduction pour personnes mariées	5200.–	1 064 003 810	97 208 064
Pilier 3a	selon les cas	1 480 273 507	135 238 728
Déduction pour personne seule tenant ménage indépendant	2400.–	438 910 674	40 099 158
Majoration par enfant	1200.–	25 394 096	2 320 021
Déduction pour époux exerçant tous deux une activité lucrative	2% du revenu global, max. 9300.–	285 689 368	26 100 762
Déduction pour enfant	8000.–	1 542 763 208	140 947 827
Déduction par enfant pour frais de garde par des tiers	jusqu'à 8000.–	147 100 072	13 439 156
Déduction pour frais de formation en dehors du domicile	jusqu'à 6200.–	185 793 145	16 974 180

²⁹ Figurent dans ce tableau tous les éléments dont le montant déductible est plafonné. Il existe d'autres éléments déductibles dans la limite d'un certain pourcentage de revenu qu'ils représentent (dons, frais de maladie et d'accident). Les limites sont à peu près les mêmes dans la plupart des cantons. Les montants forfaitaires déductibles au titre des frais professionnels, que le Conseil-exécutif a fixés dans l'ordonnance sur les frais professionnels, ne sont pas abordés dans cette stratégie fiscale. Ces montants forfaitaires sont alignés sur les forfaits valables pour l'imposition fédérale.

³⁰ Source : réponse commune du Conseil-exécutif à la motion 070-2022 Riesen (ES, La Neuveville) « Effet des déductions sur l'imposition : pour plus de transparence ! » et à la motion 071-2022 Rüfenacht (PS, Berthoud) « État des lieux des déductions fiscales pour les personnes physiques dans le canton de Berne »

Déduction	Montant (CHF)	Somme de toutes les déductions (CHF)	Pertes fiscales cantonales (CHF)
Déduction pour assurance	selon les cas	2 406 891 857	219 895 169
Cotisations d'adhésion et libéralités versées à des partis politiques	jusqu'à 5200.–	13 656 302	1 247 648
Déduction pour aide	4600.–	42 984 442	3 927 086
Défalcation des dons	min. 100.–, max. 20% du revenu net	318 072 333	29 059 290
Frais de maladie et d'accident à charge	effectif, si plus de 5% du revenu net	240 822 713	22 001 716
Frais à charge liés à un handicap	Dépenses effectives	588'066 528	53 726 132
Frais de déplacement	max. 6700.–	1 200 778 468	109 703 884
Repas pris au dehors	selon les cas	935 251 712	85 445 191
Frais de repas en cas de séjour hebdomadaire hors du domicile	selon les cas	48 218 363	4 405 260
Autres frais professionnels	3%, 2000. – min., 4000– max.	1 204 965 991	110 086 459
Frais professionnels pour activité accessoire	20%, min. 800. – max. 2400. –	39 235 130	3 584 546
Frais de formation et de perfectionnement professionnels	max. 12 000.–	149 764 598	13 682 589
Coûts immobiliers (entretien, exploitation, administration)	coûts effectifs et/ou forfait	3 032 372 034	277 039 436
Déduction spéciale selon l'article 41 LI	revenu fixé à zéro	88 949 396	8 126 473
Déduction pour revenu modique à moyen	selon les cas	197 582 609	18 051 273
Total		18 896 771 950	1 726 421 092

3.2.1.4 Imposition d'après la dépense

Les cantons peuvent accorder aux personnes physiques le droit d'être imposées d'après la dépense au lieu de verser l'impôt sur le revenu et sur la fortune si elles remplissent toutes les conditions suivantes :

- elles n'ont pas la nationalité suisse,
- elles sont assujetties à titre illimité pour la première fois ou après une absence d'au moins dix an, et
- elles n'exercent aucune activité lucrative en Suisse.

En cas d'imposition d'après la dépense (parfois aussi appelée *imposition à forfait* par souci de simplicité, bien que cette désignation puisse prêter à confusion), les barèmes ordinaires de l'impôt sur le revenu et sur la fortune sont appliqués. Ce ne sont toutefois pas la fortune et les revenus effectifs de la ou du contribuable qui servent de bases de calcul, mais un montant défini en fonction des frais d'entretien courant de cette personne et de sa famille (d'où l'expression *imposition d'après la dépense*).³¹

Comme dans la plupart des cantons, l'imposition d'après la dépense, régie par l'article 16 LI, continue à être appliquée dans le canton de Berne. Le contenu de cet article s'appuie fortement sur

³¹ À titre de comparaison, on retient une valeur égale à sept fois la valeur locative ou à sept fois le loyer annuel, ou le forfait minimal de 400 000 francs. Le montant de l'impôt est ensuite calculé sur la base du montant le plus élevé.

celui qui concerne l'impôt fédéral direct (art. 14 LIFD). L'imposition d'après la dépense est fréquemment remise en question par les milieux politiques. Il y a quelques années, le Conseil fédéral s'est donc prononcé en faveur d'un durcissement de cette réglementation, afin que cette forme d'imposition soit mieux acceptée. Le 29 juin 2011, il a adopté un message relatif à la modification de l'imposition d'après la dépense. Les modifications de loi sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2014 (modification de la LHID) et le 1^{er} janvier 2016 (modification de la LIFD). L'ancienne législation a continué à s'appliquer jusqu'au 31 décembre 2020 aux personnes qui étaient imposées d'après la dépense au moment où la réforme est entrée en vigueur. Le canton de Berne a également intégré ce durcissement de la réglementation dans le droit cantonal.³² Jusqu'à l'année fiscale 2018, la Conférence des directeurs et directrices cantonaux des finances (CDF) a publié un aperçu national de l'imposition d'après la dépense, qui indique le nombre de personnes concernées et les recettes fiscales par canton.³³ En 2018, tous les cantons, à part ceux de ZH, BS, BL, SH et AR, appliquaient encore l'imposition d'après la dépense. Ces derniers l'ont supprimé à partir de 2010.

L'Intendance des impôts du canton de Berne continue à enregistrer les chiffres pour le canton de Berne depuis 2018. Ceux-ci indiquent que pendant l'année fiscale 2020, 175 personnes imposées d'après la dépense ont généré des recettes fiscales (impôts cantonaux et communaux, et impôt fédéral direct) s'élevant à 42 797 834 francs. Si le nombre de personnes imposées d'après la dépense a baissé par rapport à 2018, les recettes fiscales ont nettement augmenté.

Au niveau cantonal, l'abandon de l'imposition d'après la dépense a été demandé dans le cadre de la révision 2021 de la loi sur les impôts³⁴ par le groupe PS-JS-PSA (Marti) ainsi que dans la motion 067-2020 Marti (PS, Berne), intitulée « Il faut supprimer l'imposition d'après la dépense, injuste et dépassée »³⁵. Le parlement bernois a approuvé ce type d'imposition en traitant ces affaires lors des sessions en question.

3.2.2 Impôt sur la fortune

3.2.2.1 Prescriptions de la législation fédérale

Tous les biens sont assujettis à l'impôt sur la fortune, à l'exception du mobilier de ménage et des objets personnels d'usage courant.³⁶

La valeur retenue pour leur imposition est en principe leur valeur vénale. La fortune nette est égale à la fortune brute moins les dettes. La loi sur l'harmonisation des impôts ne prévoit aucune autre déduction. En matière d'imposition de la fortune, les cantons sont donc dans une tout autre situation qu'en matière d'imposition des revenus, où le législateur cantonal doit régler un grand nombre de déductions.

L'aménagement du barème est du ressort des cantons. Ils peuvent fixer les déductions pour enfant et d'éventuelles déductions sociales, ainsi que les taux et les tranches de barème. Ils peuvent également fixer des seuils d'imposition (« minimum non imposable »), c'est-à-dire un certain montant de fortune imposable en dessous duquel l'impôt n'est pas dû.

³² Cf. article TaxInfo à ce sujet : Imposition d'après la dépense - TaxInfo - Canton de Berne.

³³ https://www.fdk-cdf.ch/-/media/FDK_CDF/Dokumente/Themen/Steuerpolitik/Aufwandbesteuerung/190607_AufwBest_MM_FDK_DEF_F.pdf?la=fr-CH

³⁴ Disponible à l'adresse suivante : https://www.rgr-service.apps.be.ch/api/gr/documents/document/2f2a4cb4863348799b03596bc42a42ef-332/19/Rueckweisungsantraege_-_%20Antrag%20Gesetzgebung%20-%20Wintersession-2019%20-%20de.pdf

³⁵ <https://www.gr.be.ch/fr/start/geschaefte/geschaeftsuche/geschaeftsdetail.html?quid=c25eef804e254622989cd50399a0e37f>

³⁶ Art. 13, al. 4 LHID.

3.2.2.2 Marge de manœuvre des cantons

Le législateur cantonal a beaucoup moins de déductions à régler pour l'imposition de la fortune que pour celle du revenu. Il a donc encore moins de marge de manœuvre. L'autonomie des cantons se limite à l'aménagement du barème (déductions sociales, tranches et taux du barème, seuils d'imposition).

En résumé, les cantons décident librement :

- des déductions pour enfant et autres déductions sociales³⁷
- des tranches et taux du barème (donnant l'impôt simple)
- des seuils d'imposition
- du montant de la quotité de l'impôt (donnant l'impôt cantonal)

Les communes et les paroisses ont encore moins d'autonomie. Elles fixent (uniquement) leur quotité (donnant l'impôt communal).

3.2.2.3 Simplification de l'évaluation officielle

La [motion 222-2020 Arn](#) (Muri b. Bern, PLR), intitulée « Simplifier l'évaluation officielle », a été adoptée sous forme de postulat lors de la session parlementaire d'été de 2021. Elle charge le Conseil-exécutif de simplifier le système, compliqué et coûteux, de l'évaluation officielle. Une autre motion avait déjà été adoptée sur le même sujet lors de la session précédente (printemps 2021) : la [motion 284-2020 Schwarz](#) (Adelboden, UDF), intitulée « Équité dans la fixation des valeurs officielles ». Celle-ci demande également une révision des critères d'évaluation pour la prochaine évaluation générale.

Un projet correspondant a été initié en 2022. La phase de conception pourrait être terminée en 2024 ; d'éventuelles adaptations de la loi sur les impôts pourraient ainsi être lancées à partir de cette date. Compte tenu de la durée du processus législatif, les éventuelles modifications de la loi sur les impôts pourraient entrer en vigueur en 2027, et une évaluation selon le nouveau système pourrait débuter en 2028 ou en 2029.

À ce titre, il convient de tenir compte des considérations du Tribunal fédéral dans son arrêt du 21 décembre 2021 (2C_418/2020). Le Tribunal fédéral a admis le recours formé contre la réglementation du Décret sur l'évaluation générale. La réglementation en cause, selon laquelle la valeur cible à atteindre pour fixer les valeurs officielles est une médiane de 70% des valeurs vénales, violerait la loi sur l'harmonisation fiscale, car la valeur cible serait trop basse. Une telle réglementation ne pourrait donc pas être mise en œuvre de manière conforme au droit fédéral.

3.2.2.4 Pénalisation du mariage dans le cadre de l'impôt sur la fortune

Le seuil d'imposition de la fortune (minimum non imposable) est actuellement de 97 000 francs. Les couples mariés ont en outre droit à une déduction sociale de 18 000 francs. Si l'on compare le canton de Berne avec les autres cantons, on s'aperçoit que la plupart n'appliquent pas de seuil d'imposition. À la place, ils octroient une déduction sociale générale (élevée) variant entre 50 000 et 100 000 francs selon les cantons et accordée deux fois aux couples mariés (cf. brochures fiscales de l'AFC : [imposition des personnes physiques : impôt sur la fortune : déductions sociales - minimums imposables](#)).

Dans le canton de Berne, les couples mariés sont pénalisés, car ils n'ont pas droit au double du seuil d'imposition de 97 000 francs. De ce fait, l'effet du cumul des éléments imposables n'est pas suffisamment compensé. Cela se ressent dans le classement du canton de Berne au niveau

³⁷ Art. 9, al. 4 LHID.

des patrimoines de 250 000 francs : il est à la 22^e place si l'on considère l'impôt des couples mariés et à la 19^e pour celui des personnes seules.

Une future révision de la loi sur les impôts pourrait envisager la transformation de la somme actuellement exonérée d'impôt en une déduction pouvant être accordée deux fois aux personnes mariées. Toutefois, ces modifications deviendraient obsolètes si la législation fédérale optait pour une imposition individuelle (voir ch. 3.4.1).

3.2.2.5 Conséquences financières des déductions fiscales

Le tableau ci-dessous donne, pour chaque élément déductible de la fortune que le canton de Berne peut librement déterminer, les pertes fiscales qui résulteraient d'une augmentation de 100 francs du montant déductible correspondant.

Impôt sur la fortune : liste de déductions et pertes fiscales pour une hausse de 100 francs

Déduction	Article de la LI	Montant (fixe, plafond, limites relatives en CHF)	Pertes fiscales (pour une hausse de 100 CHF, en CHF)	
			Canton	Communes
Déduction pour enfant	64	18 000 par enfant	130 000	65 000
Déduction pour couple marié	64	18 000	250 000	125 000

Pour ne pas pénaliser les patrimoines à faible rendement, le barème bernois a la particularité de limiter l'impôt sur la fortune à 25% du rendement de fortune, sachant qu'il doit au moins être égal à 2,4‰ de la fortune imposable (ce que l'on appelle le frein à l'impôt sur la fortune, cf. art. 66 LI). Instaurée en 2001 dans le canton de Berne, cette disposition y a attiré des personnes ayant un patrimoine très important et est donc un atout majeur de ce canton dans la concurrence fiscale intercantonale.

3.2.3 Impôt sur les gains immobiliers

3.2.3.1 Prescriptions de la législation fédérale

L'impôt sur les gains immobiliers est réglementé dans la loi sur l'harmonisation des impôts. Il est prélevé sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'un immeuble agricole, sylvicole ou appartenant à la fortune privée, ou de parts à ces objets, lorsque le produit de l'aliénation est supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou valeur de remplacement, augmenté des impenses). Chaque aliénation d'un bien immobilier fonde l'assujettissement à l'impôt. La loi sur l'harmonisation des impôts énumère les faits générateurs assimilés à une aliénation et définit les cas de figure dans lesquels l'imposition est reportée. Une majoration pour spéculation est systématiquement appliquée en cas de réalisation d'un gain peu après l'acquisition³⁸.

3.2.3.2 Marge de manœuvre des cantons

Les cantons ont peu de marge de manœuvre sur le fond. Ils peuvent notamment fixer librement les éventuelles déductions pour durée de possession (déduction pour longue durée de possession) et la configuration des majorations pour spéculation qui leur sont imposées (majoration pour courte durée de possession).

³⁸ Art. 12 LHID.

Les cantons peuvent également lever l'impôt sur les gains provenant de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale du contribuable. Le canton de Berne est l'un des rares cantons à faire usage de cette compétence (système dit moniste, cf. art. 21, al. 4 et art. 85, al. 4 LI). Dans le système moniste, les gains provenant de l'aliénation d'immeubles (ci-après : gains immobiliers) sont toujours assujettis à l'impôt sur les gains immobiliers. Dans le système dualiste, on distingue par contre les gains immobiliers issus de la fortune privée de ceux qui sont issus de la fortune commerciale. Seuls les gains dégagés par l'aliénation d'immeubles appartenant à la fortune privée sont assujettis à l'impôt sur les gains immobiliers. Quant aux plus-values dégagées par l'aliénation d'immeubles commerciaux, elles sont assujetties, avec les autres bénéfices commerciaux, à l'impôt sur le bénéfice si le contribuable est une société, ou à l'impôt sur le revenu s'il exerce une activité indépendante.

Une enquête menée par l'Intendance des impôts a conclu qu'il n'était pas recommandé de mettre en place un système dualiste (voir ci-dessous chiffre 3.2.3.4).

3.2.3.3 Mise en œuvre et particularités du droit fiscal bernois

Aux termes de la loi sur les impôts du canton de Berne, l'impôt sur les gains immobiliers est également perçu sur les gains dégagés par l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale. La plupart des autres cantons n'ont pas opté pour le système moniste, mais pour le dualiste.

3.2.3.4 Changement de système pour l'impôt sur les gains immobiliers ?

Dans le cadre de la « Stratégie fiscale 2019-2022 », le Conseil-exécutif a examiné la marge de manœuvre en matière d'impôt sur les gains immobiliers (chapitre 4.3) et s'est interrogé sur la pertinence d'une transition du système moniste au système dualiste.

Un groupe de travail, mandaté par l'Intendance des impôts le 3 décembre 2018, a étudié les avantages et les inconvénients des deux systèmes. Bien que le système dualiste présente quelques avantages, ils ne sont que légèrement supérieurs à ceux du système moniste. Le système dualiste est un peu plus avantageux, car tous les bénéfices des entreprises sont imposés de la même manière, ce qui simplifie la taxation, notamment dans les situations intercantonales. Cependant, en ce qui concerne les immeubles faisant partie de la fortune commerciale des personnes physiques, le système dualiste entraînerait, dans la pratique, des difficultés supplémentaires et nécessiterait une coordination importante en raison de nouveaux cas de réalisation.

De manière générale, le groupe de travail a conclu que les coûts liés au personnel diminueraient d'environ 50% (à long terme). Cependant, au cours de la phase de transition, qui durerait environ 5 ans, le surcroît de travail serait au moins aussi important. Il est peu probable qu'un gain d'efficacité soit réalisable au cours de ces cinq premières années.

En adoptant un système dualiste, la charge fiscale moyenne en matière de gains immobiliers appartenant à la fortune commerciale des personnes physiques doublerait, générant un surplus de recettes estimé à environ 22 millions de francs pour les finances cantonales. Cependant, cela ne serait pas avantageux pour les citoyens, ce qui risquerait de réduire l'acceptation politique de la mesure. Pour atténuer cet impact, des dispositions transitoires pourraient être édictées, permettant un droit d'option entre l'impôt sur les gains immobiliers, l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur le bénéfice pendant un certain temps. Cependant, cela complexifierait la taxation et engendrerait un surcroît de travail administratif.

Le groupe de travail s'est donc opposé à un changement de système et, en conséquence, le comité de direction de l'Intendance des impôts a décidé, le 12 juin 2019, de ne pas poursuivre ce projet.

3.2.4 Impôt sur les successions et donations

3.2.4.1 Absence de réglementation contraignante en droit fédéral

L'impôt sur les successions et donations frappe l'acquisition de biens à titre gratuit. Il n'y a aucune disposition fédérale régissant l'aménagement de cet impôt (LISD ; [RSB 662.1](#)). La Confédération ne lève pas d'impôt sur les successions et donations.

3.2.4.2 Mise en œuvre et particularités du droit fiscal bernois

Les successions et donations sont imposées dans le canton de Berne lorsque le de cujus ou le donateur y était ou est domicilié ou, s'il s'agit d'immeubles, lorsque ces biens se trouvent sur le territoire cantonal. Le barème d'imposition dépend du lien de parenté entre les parties.

Les libéralités entre **époux ou partenaires enregistrés** et en faveur des enfants ne sont pas imposables.

Les successions et les donations en faveur d'**autres personnes** sont imposables, après un abattement de 12 000 francs (montant non imposable). Les personnes qui reçoivent plusieurs libéralités de la même personne en l'espace de cinq ans n'ont droit qu'une seule fois à cet abattement. Les montants supérieurs à 12 000 francs sont en revanche imposables. La personne assujettie à l'impôt est toujours le bénéficiaire. Le barème d'imposition va d'un taux unitaire de 1% sur la première tranche de 110 600 francs, à un taux unitaire de 2,5% sur la dernière tranche, soit au-delà de 663 600 francs. Pour calculer l'impôt dû, il faut multiplier ces taux unitaires par un coefficient variant selon le lien de parenté : 6 pour les parents, grands-parents, membres de la fratrie et concubins vivant en ménage commun depuis un certain temps, 11 pour certains autres membres de la famille et 16 pour les personnes sans lien de parenté. Cela entraîne une charge fiscale de 6% à 40%.

L'impôt dû peut être déterminé à l'aide du calculateur de l'Intendance cantonale des impôts : [Calcul en ligne de l'impôt sur les successions et donations](#).

3.2.4.3 Nécessité d'agir en matière d'impôt sur les successions et donations ?

Lors de la session de printemps 2023, le Grand Conseil a rejeté la [motion 125-2022 Fuchs](#) (UDC, Berne), Schneider (UDC, Bienne) « Impôt successoral : généralisation de la franchise sur la fortune », qui visait à modifier l'impôt sur les successions et donations. En outre, aucune proposition n'a été déposée pour optimiser les dispositions de la loi sur cet impôt depuis plusieurs années. Par conséquent, il n'est pas nécessaire d'entreprendre une action immédiate.

3.3 Imposition des personnes morales

3.3.1 Impôt sur le bénéfice

3.3.1.1 Prescriptions de la législation fédérale

La loi sur l'harmonisation des impôts règle exhaustivement le calcul du bénéfice imposable. Elle impose aux cantons les revenus³⁹ constituant le bénéfice net et les éléments qui en sont déductibles⁴⁰ (charges justifiées par l'usage commercial, pertes des années précédentes, déduction pour participation).

Le bénéfice imposable est établi en application du principe d'autorité du bilan. Il équivaut en conséquence en général au bénéfice enregistré conformément aux règles du droit commercial, sous réserve des normes rectificatives explicites des lois fiscales. Le principal avantage du principe d'autorité du bilan réside en ce qu'il facilite extrêmement les travaux administratifs de calcul du bénéfice imposable et, par voie de conséquence, d'établissement de la déclaration d'impôt par rapport aux travaux nécessaires dans les États dont le calcul du bénéfice se fait selon d'autres normes que celles du droit commercial.

Jusqu'à la fin de l'année 2019, certaines entreprises telles que les holdings, les sociétés de domicile et les sociétés mixtes bénéficiaient d'exceptions au principe d'autorité du bilan. Cependant, ces normes spéciales ont été abrogées dans le cadre de la révision 2021 de la loi sur les impôts, car elles n'étaient pas acceptées au niveau international. Des mesures de substitution, accessibles à toutes les entreprises, ont alors été mises en place. Il s'agit notamment de la « patent box » selon les articles 85a et 85b LI, ainsi que de la super-déduction pour la recherche et développement selon l'article 90 LI. Cette révision se fonde sur la loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS du 28 septembre 2018 (RFFA), qui a été adoptée suite à la votation du 19 mai 2019 (objet 18.031).

La décision de l'OCDE et des pays du G20 concernant l'instauration d'un **impôt minimum pour certaines entreprises** n'affecte pas directement l'impôt sur les bénéfices des personnes morales. Cependant, le Conseil fédéral a choisi de se conformer à cette imposition minimale, en introduisant un impôt complémentaire. Ce dernier s'appliquera en priorité aux cantons présentant des taux d'imposition avantageux pour les grandes entreprises (objet 22.036). Il est à noter que cette mesure ne modifie pas directement la législation cantonale sur l'imposition des personnes morales.

3.3.1.2 Marge de manœuvre des cantons

Le calcul du bénéfice imposable est en grande partie réglé de manière exhaustive dans la loi sur l'harmonisation des impôts.

La LHID impose aux cantons les revenus constituant le bénéfice net et les éléments qui en sont déductibles (charges justifiées par l'usage commercial, pertes des années précédentes, déduction pour participation).

Le législateur cantonal ne peut aménager que certaines déductions :

- **Déduction pour don** : les libéralités en espèces ou sous forme d'autres valeurs patrimoniales, jusqu'à concurrence du montant prévu par le droit cantonal (BE : max. du bénéfice net).⁴¹ Selon l'article 90, alinéa 1, lettre c de la loi sur les impôts en vigueur dans le canton de

³⁹ Art. 24 LHID.

⁴⁰ Art. 25 LHID.

⁴¹ Art. 25, al. 1, lit. c LHID.

Berne, les contribuables sont autorisés à déduire jusqu'à 20% de leur bénéfice net, dans la limite maximale prévue par ladite disposition.

- **Réduction pour participation** : les cantons peuvent étendre la réduction (obligatoire) aux bénéfices en capital provenant de participations.⁴² Le canton de Berne a introduit cette possibilité dans l'article 97, alinéa 4 LI.

La RFFA a apporté de nouvelles possibilités d'aménagement pour le calcul du bénéfice imposable⁴³ :

- **Patent box** : les cantons ont l'obligation d'instaurer la patent box. Il est possible de bénéficier d'un allègement fiscal allant jusqu'à 90%, mais ce pourcentage peut varier en fonction des cantons⁴⁴. En vertu de l'article 85b LI, un allègement fiscal de 90% est prévu dans le canton de Berne.
- **Super-déduction pour recherche et développement** : l'instauration de déductions plus élevées pour la recherche et le développement (charges de R&D) est facultative pour les cantons. Ces derniers déterminent eux-mêmes le montant de la super-déduction jusqu'à un maximum de 50%⁴⁵, à l'instar du canton de Berne (art. 90 LI).
- **Limitation de la réduction fiscale** : la réduction fiscale totale résultant de ces mesures ne doit pas dépasser 70% du bénéfice imposable avant compensation des pertes⁴⁶, à l'exclusion du rendement net des participations, qui est déjà exonéré (réduction pour participation). Au final, ni les diverses réductions ni la réduction fiscale totale ne doivent entraîner de reports de pertes. Le canton de Berne exploite déjà les 70% prévus par l'article 90a LI.

La principale marge de manœuvre dont disposent les cantons reste au niveau de la fixation du taux d'imposition du bénéfice. Parallèlement, les cantons peuvent, par la voie législative, alléger l'impôt des entreprises nouvellement fondées ayant un intérêt économique pour le canton, et ce, l'année de leur fondation et au maximum les neuf années suivantes.⁴⁷ La loi bernoise sur les impôts prévoit la possibilité de tels allègements fiscaux aux articles 18 et 84 LI.

3.3.1.3 Mise en œuvre et particularités du droit fiscal bernois

Le canton de Berne est le seul à appliquer un barème à trois tranches. Les cantons de Zoug, Fribourg, Soleure, Bâle-Campagne, Argovie, Bâle-Ville et du Valais appliquent des barèmes à deux tranches. Les autres cantons prévoient des barèmes à une tranche.⁴⁸

Dans le barème bernois à trois tranches, jusqu'à **trois** tranches sont appliquées en fonction du montant du bénéfice imposable :

- 1,55% sur 20% du bénéfice, mais sur 10 000 francs au moins (1^{re} tranche)
- 3,10% sur les 50 000 francs suivants (2^e tranche)
- 4,60% sur le reste du bénéfice (3^e tranche)

Il s'agit d'un barème découpant le bénéfice en trois tranches, si bien que les entreprises faisant de gros bénéfices profitent elles aussi des deux taux les moins élevés sur les deux premières

⁴² Art. 28, al. 1^{bis} LHID.

⁴³ Cf. aussi www.taxinfo.ch --> Chercher « Mise en œuvre de la RFFA dans le canton de Berne ».

⁴⁴ Art. 24a et 24b LHID.

⁴⁵ Art. 25a LHID.

⁴⁶ Art. 25b LHID.

⁴⁷ Art. 23, al. 3 LHID.

⁴⁸ Cf. Brochure fiscale 2015 « Impôts sur le bénéfice et le capital » de l'AFC : <https://www.estv.admin.ch> (rubrique Documentation, Publications, Autres publications).

tranches (20% du bénéfice ou 10 000 francs pour la première, et les 50 000 suivants pour la deuxième). Le taux le plus élevé ne s'applique que sur le bénéfice.

Ce barème d'imposition donne l'impôt simple, qui doit encore être multiplié par les quotités d'impôt du canton, de la commune du siège de la société et de la paroisse. À cela s'ajoutent encore 8,5% d'impôt fédéral sur le bénéfice (après impôt), ce qui donne un impôt sur le bénéfice maximum de 21,04% avant impôts pour la commune de Berne. Mais l'impôt des sociétés dont les bénéfices ne dépassent pas 10 000 francs est seulement de 13,46%.

À l'heure actuelle, deux tiers des entreprises du canton de Berne font des bénéfices de moins de 10 000 francs. Le tableau ci-après montre la participation des entreprises au produit de l'impôt sur le bénéfice en fonction du montant de leurs bénéfices nets (valeurs moyennes des années fiscales 2018 à 2020). Il apparaît clairement qu'environ 77% des 40 400 entreprises basées dans le canton de Berne font très peu de bénéfices et profitent donc majoritairement du taux le plus faible du barème. Ce sont les entreprises faisant de gros bénéfices qui génèrent la plus grosse part du produit de l'impôt sur le bénéfice : 3% des entreprises génèrent près de 79% du produit de l'impôt.

Produit de l'impôt sur le bénéfice en fonction du bénéfice net (valeurs moyennes années fiscales 2018 à 2020)

	Bénéfice net		Pourcentage de PM	Part au produit de l'impôt	Produit de l'impôt (en mio de CHF)
	de	à			
Entreprises dégageant très peu de bénéfices	0	35 000	77,3%	1,3%	7,7
Entreprises dégageant peu de bénéfices	36 000	200 000	14,6%	8,0%	45,5
Entreprises dégageant des bénéfices moyens	201 000	700 000	5,1%	12,1%	69,3
Entreprises dégageant de gros bénéfices	701 000	ouvert	3,0%	78,6%	449,5
Total			100%	100%	572,0

Le tableau suivant montre l'évolution, par année civile⁴⁹, du produit de l'impôt sur le bénéfice⁵⁰ dans le canton de Berne, prévisions des années 2023 et suivantes comprises :

Année civile	Imposition du bénéfice en mio de CHF	Remarques
2008	417	Compte
2009	445	Compte
2010	423	Compte
2011	414	Compte
2012	415	Compte
2013	553	Compte
2014	558	Compte
2015	548	Compte
2016	552	Compte
2017	543	Compte

⁴⁹ La prise en compte des flux monétaires par année civile permet de consolider les produits et les remboursements d'années fiscales différentes. Ce qui donne un résultat différent que si l'on considère uniquement l'année fiscale.

⁵⁰ Sociétés anonymes et Sàrl, sans les coopératives et autres personnes morales.

2018	600	Compte
2019	547	Compte
2020	591	Compte
2021	555	Compte
2022	630	Compte
2023	543	<i>Budget 2023</i>
2024	569	<i>Budget 2024</i>
2025	576	<i>PMF 2025 - 2027</i>
2026	583	<i>PMF 2025 - 2027</i>

À partir de 2021, les impôts sur le bénéfice ont diminué en raison de deux facteurs principaux. Tout d'abord, la réduction de la quotité d'impôt pour les personnes morales a entraîné des pertes estimées à environ 40,8 millions de francs. Ensuite, l'introduction des mesures de la RFFA lors de la révision 2021 de la loi sur les impôts a également entraîné des pertes estimées à environ 52 millions de francs.

À titre de comparaison, les impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques s'élèvent à environ 3700 millions de francs par an dans le canton de Berne (cf. chapitre 3.1.4). Le produit des impôts sur le capital et le bénéfice ne représente en moyenne qu'environ dix pour cent environ des rentrées fiscales totales du canton de Berne (impôts directs et indirects ; cf. tableau sous chiffre 3.1.4), ce qui est très peu par rapport aux autres cantons, où cet impôt représentait en moyenne 17% environ des rentrées fiscales totales en 2013, et même 34% dans le canton de Zoug.⁵¹

3.3.2 Impôt sur le capital

3.3.2.1 Prescriptions de la législation fédérale

En application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts, les cantons sont tenus de lever un impôt sur le capital, qui est assis sur le capital propre imposable. Pour les sociétés de capitaux et les coopératives, le capital propre imposable se compose du capital-actions pour les premières et du capital social libéré pour les secondes, ainsi que des réserves ouvertes et des réserves latentes constituées à partir des bénéfices imposés.⁵²

Les cantons peuvent fixer librement le barème. Depuis l'adoption de la deuxième réforme de l'imposition des entreprises, ils peuvent imputer l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital⁵³, possibilité qu'a saisie le canton de Berne⁵⁴. Dans ce cas, l'impôt sur le bénéfice est retranché de l'impôt sur le capital et seul l'éventuel solde est dû au titre de l'impôt sur le capital. Voici quelques exemples illustratifs.

Impôt sur le capital AVANT imputation (en CHF)	Impôt sur le bénéfice (en CHF)	Impôt sur le capital APRÈS imputation (en CHF)
10 000	0	10 000
10 000	5000	5000
10 000	10 000	0
10 000	20 000	0

⁵¹ Rapport Finances publiques suisses de 2013 à 2015 de l'administration fédérale des finances AFF, calculé au moyen de tableaux réguliers « Ensemble des cantons » dans modèle SF : <http://www.efv.admin.ch/d/dokumentation/finanzstatistik/index.php>.

⁵² Art. 29, al. 2 LHID.

⁵³ Art. 30, al. 2 LHID.

⁵⁴ Au mois d'avril 2014, les cantons de BE, SZ, SO, BL, AI, SG, AG, TG, VD, NE et GE appliquaient ce système.

3.3.2.2 Marge de manœuvre des cantons

Jusqu'à présent, les cantons n'avaient aucune marge de manœuvre pour déterminer le capital imposable. Aux termes de la RFFA, les cantons peuvent alléger l'impôt sur le capital propre en lien avec des patentes et des droits comparables, ou avec des participations.⁵⁵ La loi sur les impôts du canton de Berne ne prévoit pas d'allègement correspondant. Dans le cadre de la révision 2021 de la loi sur les impôts, le taux d'imposition du capital a été réduit de 0,3‰ à 0,05 ‰. L'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital est toujours autorisée.

La principale marge de manœuvre dont disposent les cantons reste au niveau de la fixation du taux d'imposition.⁵⁶ L'impôt sur le capital ne joue pas un grand rôle jusqu'à présent pour la compétitivité fiscale que se livrent les cantons pour attirer les entreprises.

3.3.2.3 Mise en œuvre et particularités du droit fiscal bernois

Depuis le 1^{er} janvier 2020, le canton de Berne prélève un impôt simple de 0,5‰ sur le capital propre imposable. L'impôt sur le bénéfice (si un bénéfice est réalisé) est imputé à l'impôt sur le capital.

3.4 Évolution du droit fiscal suisse

3.4.1 Imposition individuelle

Actuellement, au niveau fédéral, des efforts sont déployés pour adopter un système d'imposition individuelle, afin de pallier les insuffisances de l'imposition actuelle appliquée aux couples mariés. Cette dernière entraîne une « pénalisation du mariage » dans le cadre de l'impôt fédéral. De plus, elle décourage souvent les conjoints qui génèrent un revenu secondaire au sein du couple d'exercer une activité professionnelle.

En été 2022, une initiative populaire en ce sens avait déjà abouti.⁵⁷ Déjà en 2020, le Parlement avait inclus l'élaboration d'un message sur ce sujet dans le programme de la législature 2019-2023. Le Conseil fédéral a ensuite examiné les différents modèles d'imposition individuelle⁵⁸, tels que l'imposition individuelle pure, l'imposition individuelle modifiée et le modèle Ecoplan, et a chargé le Département des finances (DFF) d'élaborer un message à ce sujet.

Lors de sa séance du 2 décembre 2022, le Conseil fédéral a lancé la procédure de consultation concernant l'imposition individuelle. Déjà à la fin de l'année 2020, le Conseil-exécutif avait été encouragé à soutenir l'introduction de l'imposition individuelle, à travers la motion 314-2020, présentée par Hässig (Zollikofen, PS) et intitulée « Il est temps de mettre en œuvre l'imposition individuelle des couples mariés ».

Le Conseil-exécutif appuie les efforts visant à abolir rapidement la pratique de « pénalisation du mariage » dans le cadre de l'impôt fédéral direct. À cet effet, il a donné son approbation au projet dans le cadre de la procédure de consultation. Toutefois, afin de respecter le principe constitutionnel d'imposition selon la capacité économique, le Conseil-exécutif demande de considérer d'autres aménagements possibles (cf. ACE 260/2023 du 8 mars 2023).

⁵⁵ Art. 29, al. 3 LHID.

⁵⁶ Parallèlement, les cantons peuvent, par la voie législative, alléger l'impôt des entreprises nouvellement fondées ayant un intérêt économique pour le canton, et ce l'année de leur fondation et les neuf années suivantes (art. 23, al. 3 LHID).

⁵⁷ https://www.individualbesteuerung.ch/_files/ugd/dd4b33_5c79cd96bc9247279be37cedc7a25837.pdf (en allemand)

⁵⁸ <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/71566.pdf>

Conclusions concernant la stratégie fiscale : les efforts visant à passer à l'imposition individuelle devraient se poursuivre. Si la législation fiscale bernoise est adaptée, il convient de prendre en compte la possibilité que la pratique de cumuler les éléments imposables pour les époux et les partenaires enregistrés puisse être modifiée ou abandonnée dans les années à venir.

3.4.2 Imposition de la valeur locative

Actuellement, des discussions sont en cours au niveau fédéral pour déterminer si la valeur locative doit toujours être considérée comme un revenu.

L'initiative parlementaire « Imposition du logement. Changement de système » (objet n° 17.400⁵⁹) est actuellement en débat au Parlement fédéral. Si l'on décide de renoncer à l'imposition de la valeur locative, de nombreuses questions fiscales se posent : comment taxer les intérêts passifs, les frais d'acquisition tels que les frais d'entretien, les frais de remise en état des immeubles nouvellement acquis, les primes d'assurance et les frais de gestion par des tiers. Qu'en est-il des déductions pour les économies d'énergie, la protection de l'environnement et la démolition, ainsi que des déductions pour les travaux de conservation des monuments historiques ? La question de la gestion des résidences secondaires se pose aussi, ainsi que celle de l'introduction d'une déduction pour le premier acquéreur au lieu de la déduction des intérêts passifs. Les cantons ont exprimé leur opposition à la modification proposée.⁶⁰

Conclusions concernant la stratégie fiscale : les efforts visant à abolir la valeur locative devraient se poursuivre. Lors de futures adaptations de la législation fiscale bernoise, il convient de prendre en considération que l'imposition de la valeur locative pourrait être remise en question à moyen et à long terme.

3.4.3 Fiscalité de l'économie numérique/fiscalité minimale prévue par l'OCDE

Le Cadre inclusif de l'OCDE, regroupant plus de 140 États membres (y compris la Suisse), a publié, en octobre 2021, des lignes directrices en vue d'une future imposition des grandes multinationales. Ce projet se compose de deux piliers :

- Le **pilier 1** a pour objectif d'adapter les réglementations fiscales internationales en vigueur concernant l'attribution des bénéfices des grands groupes d'entreprises, les soumettant à une **imposition dans les juridictions** où elles réalisent leurs ventes. Ce pilier s'applique aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 20 milliards d'euros et dont la marge bénéficiaire est supérieure à 10%.
- Le **pilier 2** vise à instaurer un **taux d'imposition minimum** de 15% pour les bénéfices des groupes d'entreprises opérant à l'échelle internationale et dont le chiffre d'affaires atteint le seuil de 750 millions d'euros.

Jusqu'à présent, les discussions ont surtout porté sur la mise en œuvre du pilier 2. Compte tenu des contraintes de temps, le Conseil fédéral a choisi de procéder par étapes. Dans un premier temps, une nouvelle norme constitutionnelle sera adoptée, afin d'habiliter la Confédération à mettre en œuvre le projet de l'OCDE et du G20. Puis, dans un deuxième temps, le Conseil fédéral prévoit de régler l'imposition minimale par le biais d'une ordonnance temporaire, élaborée en deux étapes et soumise à consultation. Enfin, une loi fédérale remplacera cette ordonnance.⁶¹ Le 13 décembre 2022, le Parlement fédéral a adopté l'arrêté fédéral portant sur l'imposition spéciale des grands groupes d'entreprises dans le cadre de la mise en œuvre du projet OCDE/G20 sur la

⁵⁹ <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20170400>

⁶⁰ Cf. la prise de position du 29 août 2022 des directrices et directeurs cantonaux des finances : https://www.fdk-cdf.ch/-/media/FDK_CDF/Dokumente/Themen/Steuerpolitik/Wohneigentumsbesteuerung/220829_EMW_palv_17400_Stn_FDK_an_NR_DEF_UZ.pdf (en allemand)

⁶¹ Communiqué du Conseil fédéral du 23 juin 2022 : la Confédération règle la mise en œuvre en Suisse de l'imposition minimale de l'OCDE et du G20 ([admin.ch](https://www.admin.ch))

taxation de l'économie numérique (objet n° 22.063⁶²). Conformément à cet arrêté, 75% des recettes supplémentaires générées seront attribuées aux cantons d'implantation des entreprises concernées, tandis que les 25% restants iront à la Confédération. Dans sa prise de position⁶³, le Conseil-exécutif s'était prononcé en faveur d'une part de la Confédération analogue à celle de l'impôt fédéral direct, soit 78,8%.

La mise en place en Suisse d'un impôt minimum de 15% pour les entreprises à haut revenu, conformément aux recommandations de l'OCDE, apporte certes une légère augmentation des fonds RPT pour le canton de Berne. En effet, les recettes fiscales accrues augmentent la dotation minimale à atteindre pour les autres cantons. Cependant, cela pourrait intensifier la concurrence fiscale au détriment du canton de Berne, étant donné que d'autres cantons pourraient bénéficier de recettes considérables grâce à l'impôt complémentaire. Le Conseil-exécutif soutient cette révision et examinera si, et dans quelle mesure, l'imposition minimale engendrera des recettes supplémentaires⁶⁴ pour le canton de Berne. Ces recettes pourraient, par exemple, être utilisées pour des baisses générales d'impôt. Il est également important que les communes participent de manière équitable à ces recettes additionnelles. Les effets sur la nouvelle péréquation financière (RPT) doivent être étudiés de manière approfondie. Il est à noter qu'en raison des périodes de calcul de la RPT, ces effets ne se manifesteront qu'avec un certain décalage temporel.

En ce qui concerne l'imposition des juridictions de marché (pilier 1), la signature d'un accord multilatéral est prévue d'ici la fin de 2023 avec une entrée en vigueur en 2025⁶⁵. Par la suite, la base de l'imposition sera intégrée au droit national.

Conclusions concernant la stratégie fiscale : l'accroissement de la charge fiscale des personnes morales au sein des cantons fiscalement avantageux se traduit, pour le canton de Berne, par une meilleure position, par rapport aux autres cantons, en matière de charges pour les entreprises touchées par les régulations récemment instaurées. La base d'imposition du pilier 1 devra être intégrée à la loi sur les impôts lors d'une prochaine révision.

3.5 Autres facteurs d'influence

Ce chapitre présente plusieurs autres paramètres essentiels à considérer lors de l'élaboration d'une stratégie fiscale.

3.5.1 Évolution démographique

Lors de la séance du gouvernement du 1^{er} juin 2022, le rapport intitulé « Évolution démographique dans le canton de Berne, rapport sur la mise en œuvre du postulat 184-2019 déposé par la Commission des institutions politiques et des relations extérieures (CIRE) » a été approuvé. Par ailleurs, le gouvernement a pris connaissance du rapport d'IC Infraconsult AG intitulé « Évolution démographique du canton de Berne. Analyse des bases cantonales existantes ainsi que défis, synthèse et recommandations interdirectionnelles ». ⁶⁶ Le Conseil-exécutif avait jugé inopportun de mener des études approfondies concernant l'impact de l'évolution démographique sur les finances publiques et la fiscalité du canton de Berne. En effet, un rapport fédéral, complet et à jour, datant de 2016⁶⁷, aborde déjà de manière exhaustive cette problématique, y compris pour le

⁶² <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaef?AffairId=20220036>

⁶³ Cf. communiqué du 7 avril 2022 : consultation de la Confédération relative à la mise en œuvre du projet de l'OCDE et du G20 sur l'imposition minimale

⁶⁴ L'analyse effectuée par le cabinet de conseil BSS évalue ce montant aux alentours de 30 millions de francs. Cependant, il convient de souligner que ces estimations sont actuellement très incertaines.

⁶⁵ Communication du SIF du 12.7.2023 : Nouvelle étape dans la mise en œuvre de la solution à deux piliers de l'OCDE/G20 en matière de fiscalité des entreprises

⁶⁶ Les deux rapports peuvent être consultés ici : <https://www.rr.be.ch/fr/start/beschluesse/suche/geschaeftsdetail.html?quid=864ed188567c4ce3b29a6c615e7c6149>

⁶⁷ Demografischer Wandel in der Schweiz. Bericht des Bundesrates

canton concerné. Néanmoins, la Direction des finances a évoqué la possibilité d'étudier un volet relatif à l'évolution démographique lors de la prochaine actualisation de la stratégie fiscale.

Dans le document rédigé par Infraconsult, une analyse comparative de l'évolution démographique entre le canton de Berne et l'ensemble de la Suisse a été effectuée (voir chiffre 3.3). Les observations révèlent que :

« Selon les scénarios, la population du canton de Berne augmente de 2% à 17% d'ici à 2050 pour atteindre environ 1,1 à 1,2 million. Cette croissance est à peu près moitié moins forte que la moyenne suisse (croissance de 10% à 30 %). (...) Selon les scénarios moyen et bas, le nombre de personnes en âge d'exercer une activité lucrative diminue dans une fourchette de 15 000 à 50 000. (...) Il faut s'attendre à une hausse du nombre de personnes très âgées (80 ans+) de 70 000 à 90 000 personnes selon les scénarios. À l'échelle de la Suisse, l'augmentation est encore plus forte en pourcentage que dans le canton de Berne. »

Selon le scénario moyen proposé⁶⁸, les tranches d'âge ayant une pertinence fiscale, à savoir les jeunes (0 à 19 ans), les actifs (20 à 64 ans) et les 65 ans et plus, connaîtront les évolutions suivantes d'ici à 2050 :

Âge	Personnes dans le canton de Berne en 2021 ⁶⁹		Augmentation en %	Personnes dans le canton de Berne en 2050	
	Nombre	%		Nombre	%
0 – 19 ans	200 067	19%	+15%	230 077	20%
20 – 64 ans	621 151	59%	+0%	621 151	54%
65 +	226 254	22%	+33%	300 918	26%
Total	1 047 473	100%	+10%	1 152 146	100%

Les parts des trois groupes d'âge au revenu imposable, à la fortune imposable et aux impôts cantonaux (impôts sur le revenu et sur les donations) ainsi que les valeurs moyennes par personne⁷⁰ en 2021 se présentent comme suit :

Année fiscale / tranche d'âge	Part du	Part de la	Part de	ø revenu imposable	ø fortune imposable	ø impôt cantonal
	revenu imposable	fortune imposable	l'impôt cantonal			
2021	100.00%	100.00%	100.00%	36 248	257 921	4870
0_00-19 ans	0,16%	0,11%	0,11%	2669	12 757	250
1_20-64 ans	73,87%	48,75%	70,92%	37 917	178 028	4891
2_65 ans et +	25,97%	51,15%	28,96%	34 571	484 511	5181

Ces chiffres permettent de tirer les conclusions suivantes :

- Les jeunes ne constituent pas un élément essentiel du socle fiscal. En effet, ils ne génèrent guère de recettes fiscales, étant donné qu'ils ne sont imposables qu'à partir de 18 ans, et perçoivent généralement des rémunérations liées à leur formation.
- La proportion d'individus actifs au sein de la population totale connaîtra une baisse, tandis que celle des personnes âgées de 65 ans et plus augmentera.

⁶⁸ Hypothèse : 10% d'augmentation totale avec 0% pour les actifs et 15% pour les jeunes, ce qui, en appliquant une règle de proportion, entraîne une augmentation de 33% pour les personnes âgées de 65 ans et plus.

⁶⁹ Selon les chiffres clés 2021 de la Direction des finances : <https://www.fin.be.ch/fr/start/themen/OeffentlicheStatistik/bevoelkerungsstatistik/bevoelkerung--die-wichtigsten-zahlen.html>

⁷⁰ Pour les personnes mariées ou en partenariat enregistré, les revenus et la fortune ont été répartis par moitié.

- Bien que les personnes actives aient généralement un revenu imposable légèrement supérieur à celui des personnes âgées de 65 ans et plus, leur niveau de fortune est souvent inférieur.

Plusieurs observations peuvent être tirées de cette analyse : tout d'abord, les recettes fiscales totales augmenteront en valeur absolue. Cependant, lorsqu'on considère la croissance de la population, la hausse des recettes provenant de l'impôt sur le revenu sera moins prononcée, car le groupe d'âge des 65 ans et plus a un revenu moyen moins élevé que les actifs. En revanche, les recettes provenant de l'impôt sur la fortune augmenteront davantage, étant donné que ce groupe d'âge possède une fortune moyenne plus élevée. Comme l'impôt sur la fortune est généralement moins élevé que l'impôt sur le revenu, cela pourrait entraîner une légère baisse des recettes fiscales par personne. En somme, il est possible de conclure que :

- L'**augmentation de la population** entraîne une **augmentation des recettes fiscales** en valeur absolue. Cela s'accompagne toutefois également d'une hausse des dépenses publiques.
- À l'inverse, le **vieillessement de la population** peut entraîner une **diminution des recettes fiscales** par personne, tout en augmentant évidemment les dépenses, telles que celles liées à la santé.

Ces affirmations peuvent uniquement être considérées comme valables si les conditions qui les sous-tendent (telles que la structure de l'emploi, le système fiscal, etc.) restent stables. Cependant, il est peu réaliste de supposer que la répartition des revenus et de la fortune, ainsi que l'approche sociale des structures d'âge (comme l'âge de la retraite et les comportements d'épargne) resteront inchangées dans les décennies à venir. Le canton de Schaffhouse l'a souligné, à juste titre, dans sa « Stratégie démographique », publiée le 24 janvier 2017⁷¹ :

« À l'heure actuelle, on peut se demander si le niveau de fortune des personnes âgées sera maintenu à l'avenir, compte tenu du vieillissement de la population et de la pression exercée sur le système social. De plus, on constate déjà une réduction de l'épargne au sein de la population actuelle. Par conséquent, il est probable que les recettes issues de l'impôt sur la fortune soient plutôt faibles à l'avenir. En effet, l'augmentation prévue de la démographie ne pourra pas combler la diminution de l'épargne, ce qui impliquera une réduction des recettes fiscales. »

Conclusions concernant la stratégie fiscale : l'évolution démographique est un phénomène marqué par de nombreuses incertitudes et, inévitablement, par des changements. Une approche récurrente dans les rapports de la Confédération ainsi que des cantons de Berne et de Schaffhouse est de promouvoir une participation maximale à la vie active des femmes et des personnes plus âgées qui exercent une activité lucrative.

3.5.2 Constatations relatives à la pénurie de main-d'œuvre qualifiée

Le 19 septembre 2016, le SECO a publié en un rapport intitulé « Pénurie de main-d'œuvre qualifiée en Suisse - Système d'indicateurs pour évaluer la demande en personnel qualifié », qui dresse un état des lieux de la situation de la main-d'œuvre qualifiée dans différents secteurs professionnels en Suisse. Selon ce rapport, la pénurie de main-d'œuvre qualifiée varie en fonction des métiers et peut être plus ou moins prononcée.

L'indice général de carence en personnel compétent fluctue entre 3,8 (indiquant une faible pénurie) et 7,4 (révélant un manque considérable) sur 10 points d'indice. Les professions confrontées à une pénurie significative de main-d'œuvre qualifiée sont majoritairement celles de l'ingénierie,

⁷¹ <https://sh.ch/CMS/Webseite/Kanton-Schaffhausen/Beh-rde/Parlament/Der-Kantonsrat/Ratsbetrieb/Vorlagen-Regierung-1676737-DE.html> (en allemand)

de la technicité, de la gestion, du droit, de la santé, de l'informatique, de la publicité et du tourisme, de l'éducation et de l'enseignement, ainsi que des sciences sociales, humaines et naturelles. Ces domaines professionnels connaissent une expansion supérieure à la moyenne et requièrent des compétences de haut niveau. L'ampleur de la pénurie en personnel qualifié varie toutefois aussi au sein de ces champs d'expertise. Les facteurs clés influençant cette carence comprennent le vieillissement de la population active, l'absence de relève, l'évolution démographique (voir également le point 3.5.1 du présent rapport) et la pénurie de main-d'œuvre étrangère.

Diverses stratégies peuvent être mises en œuvre afin de pallier le manque de main-d'œuvre qualifiée. L'un des aspects essentiels réside dans la promotion de l'égalité entre les femmes et les hommes. En encourageant activement cette parité, on peut favoriser l'implication accrue des femmes dans les métiers spécialisés et, par conséquent, atténuer la carence en personnel compétent.

Conclusions concernant la stratégie fiscale : toutes les mesures (fiscales) favorisant l'accroissement de l'emploi sont judicieuses. Le Conseil-exécutif appuie fermement les initiatives de la Confédération visant à stimuler la participation active au marché du travail, notamment en tenant compte des dépenses liées à l'acquisition du revenu, telles que les frais professionnels. Dans cette optique, le Conseil-exécutif se positionnera en conséquence lors des prochaines consultations menées par la Confédération.

3.5.3 Conséquences de la pandémie de coronavirus

La pandémie de coronavirus a fortement bouleversé l'économie dans le monde entier, y compris dans le canton de Berne. Tandis que certains domaines, tels que la vente au détail et la restauration, ont enduré des contraintes drastiques, entraînant une chute vertigineuse de leur chiffre d'affaires, d'autres secteurs, comme l'industrie pharmaceutique et le commerce numérique, ont su tirer parti des conséquences de la crise. Globalement, la pandémie de coronavirus a provoqué une contraction temporaire du produit intérieur brut et une hausse du taux de chômage. Désormais, les répercussions négatives sont toutefois à peine perceptibles. Le taux de chômage a atteint un niveau historiquement bas dans le canton de Berne (communiqué de presse de la Direction de l'économie, de l'énergie et de l'environnement du 7 octobre 2022).

Conclusions concernant la stratégie fiscale : aucune mesure particulière n'est indiquée.

3.5.4 Effets du changement climatique

Le changement climatique représente un enjeu majeur pour les générations à venir.

Le 1^{er} janvier 2023, le canton de Berne a mis en application l'ordonnance et la loi cantonales sur l'énergie révisées. Cette législation renouvelée appuie les ambitions de la stratégie énergétique et de l'article constitutionnel relatif à la protection du climat (communiqué de presse du Conseil-exécutif du 22 novembre 2022).

Dans le contexte de la révision 2024 de la loi sur les impôts, le Conseil-exécutif a également manifesté son soutien en faveur d'un renforcement de la promotion des énergies renouvelables à partir de l'exercice fiscal 2024 (chiffre 3.1 du rapport du 4 mai 2022 du Conseil-exécutif sur la révision 2024 de la loi sur les impôts). À cette occasion, les ajustements suivants ont été déterminés :

1. Désormais, plus aucune installation solaire, qu'elle soit photovoltaïque ou thermique, ne sera incluse dans l'évaluation officielle (cette exclusion s'appliquait jusqu'à présent seulement aux panneaux photovoltaïques rapportés).

2. La présence de panneaux solaires, photovoltaïques ou thermiques, n'a plus d'impact significatif sur la valeur locative des biens immobiliers où ils sont installés (actuellement, cette règle ne vaut que pour les installations photovoltaïques).
3. Les recettes générées par la vente d'électricité autoproduite sont désormais exonérées d'impôt dans la mesure où elles couvrent les besoins de consommation personnelle (principe dit de l'imposition sur la valeur nette).
4. Les coûts d'investissement liés aux installations photovoltaïques et solaires thermiques sur les nouveaux bâtiments sont désormais déductibles de l'impôt sur le revenu.

Conclusions concernant la stratégie fiscale : les changements évoqués encouragent vivement les mesures respectueuses du climat en matière d'économie d'énergie, en les rendant fiscalement plus avantageuses que d'autres coûts immobiliers. En outre, les futures révisions devront également prendre en compte les aspects de politique climatique, qui, bien que normalement sans incidence fiscale, devront être considérés dans le cadre des dispositions fédérales.

3.5.5 Numérisation/amélioration de l'efficacité

Depuis la fin de l'année 2022, les Bernoises et les Bernois peuvent réaliser l'ensemble des démarches liées aux impôts périodiques entièrement en ligne. L'Intendance des impôts du canton de Berne a franchi une étape décisive en matière de numérisation en permettant le dépôt entièrement dématérialisé des déclarations d'impôt des communautés d'héritiers et de copropriétaires, des sociétés en nom collectif, des sociétés en commandite et des sociétés simples.

Le projet de numérisation à l'Intendance des impôts englobe également la gestion des impôts sur les gains immobiliers, incluant l'établissement numérique de la déclaration d'impôt et le dépôt en ligne des justificatifs relatifs à l'impôt sur les gains immobiliers. Les travaux correspondants ont débuté en 2023.

Afin de répondre aux défis futurs, l'Intendance des impôts a défini cinq axes stratégiques et a établi des mesures et des objectifs concrets (cf. [communiqué de presse du 25 janvier 2023](#) : « L'Intendance des impôts progresse sur la voie du numérique »).

La poursuite de la numérisation constitue aussi un élément central des axes établis. Elle s'accompagne des mesures et des objectifs suivants :

- Clarification des besoins en modernisation des applications fiscales
- Amélioration et simplification des services numériques en matière de fiscalité
- Amélioration de la convivialité des applications fiscales
- Exploitation du potentiel d'automatisation des processus
- Développement de la taxation automatisée
- Passage au traitement en temps réel

Les solutions numériques de l'Intendance des impôts visent à simplifier le travail des utilisatrices et utilisateurs internes et externes, en leur offrant un soutien intuitif et adapté à chaque contexte fiscal ou professionnel. Cela permet de réduire considérablement l'effort requis tant de la part des contribuables que des membres du personnel de l'Intendance des impôts, que ce soit en matière d'explications sur l'utilisation des services en ligne ou pour répondre aux questions techniques. Ces solutions numériques sont conçues et adaptées pour garantir une utilisation sans discrimination. Dans cette optique, l'Intendance des impôts met au point des solutions techniques, tout en exploitant et en utilisant les données existantes.

La numérisation ne se limite toutefois pas à l'Intendance des impôts. En effet, le Conseil-exécutif souhaite intégrer la communication juridique électronique au sein de l'administration cantonale tout entière. Il souhaite notamment instaurer les conditions nécessaires pour que l'administration cantonale puisse traiter les requêtes et les recours en ligne. À cet effet, une modification de la loi

sur la procédure administrative a été soumise à consultation jusqu'au 27 janvier 2023 (communiqué de presse du 28 octobre 2022).

Le 7 mars 2022, le Grand Conseil du canton de Berne a adopté la loi sur l'administration numérique (LAN ; RSB 109.1). Ce texte établit le cadre légal essentiel pour mener à bien une transformation numérique aussi exhaustive que possible des administrations publiques cantonale et communales. La loi préconise notamment le principe de la primauté numérique, selon lequel le canton et les communes privilégient l'action et la communication numérique. Ainsi, les autorités, les entreprises, ainsi que les utilisatrices et utilisateurs professionnels sont tenus d'interagir avec l'État par voie numérique. Les autres personnes ont toujours la possibilité de communiquer avec les autorités par le biais de documents papier, bien qu'elles soient encouragées à adopter les moyens de communication informatiques. L'ordonnance d'exécution (OAN ; RSB 109.11) prévoit entre autres des délais transitoires pour la mise en œuvre des principes de la LAN. Les deux actes législatifs sont entrés en vigueur le 1^{er} mars 2023.

Conclusions concernant la stratégie fiscale : dans les révisions à venir, il sera essentiel de considérer non seulement les enjeux pratiques, mais également les conséquences de la numérisation. Il conviendra d'opter, dans la mesure du possible, pour des régulations qui facilitent l'exploitation des données numériques préexistantes. Cette approche facilitera la taxation et renforcera l'équité fiscale, tout en rendant le processus de déclaration d'impôt plus agréable.

3.5.6 Engagement 2030 – Programme gouvernemental de législature 2023 - 2026

Au commencement de chaque législature quadriennale, le Conseil-exécutif établit les priorités politiques, dont les plus récentes ont été définies en janvier 2023 dans le programme de législature 2023 - 2026⁷². Comme lors de la précédente législature, le Conseil-exécutif veut accroître le potentiel de ressources et la capacité économique du canton, mais aussi améliorer la qualité de vie de la population et renforcer la cohésion sociale. Le gouvernement souhaite en outre que le canton joue un rôle moteur dans le domaine de l'environnement. Le gouvernement du canton de Berne a décidé de conserver la vision qui avait été définie dans le précédent programme de législature (communiqué du 18 janvier 2023) :

1. Économie : le canton de Berne accroît son potentiel de ressources et sa capacité économique.
2. Société : le canton de Berne améliore la qualité de vie de la population et renforce la cohésion sociale.
3. Environnement : le canton de Berne joue un rôle moteur pour relever les défis dans le domaine de l'environnement.

Le programme 2023-2026 énonce de nouveau cinq objectifs, comme lors de la précédente législature, ainsi que des axes de développement pour les atteindre.

1. Le canton de Berne renforce son attractivité en tant que pôle d'innovation et d'investissement.
2. Le canton de Berne exploite la transformation numérique pour fournir des services de haute qualité efficaces et efficients.
3. Le canton favorise la cohésion sociale, la sécurité publique et l'intégration.
4. Le canton de Berne nourrit sa diversité et exploite le potentiel du bilinguisme.
5. Le canton de Berne pose les bases d'un développement durable effectif.

Afin d'accroître l'attrait en tant que pôle d'innovation et d'investissement, il convient de dégager une marge de manœuvre permettant de diminuer la charge fiscale dans le cadre du processus annuel de planification relatif au budget et au plan intégré « mission-financement ». Les allègements fiscaux devront être mis en œuvre par le biais d'une réduction des quotités cantonales, et ce, tant pour les personnes physiques que morales.

⁷² <https://www.rr.be.ch/fr/start/engagement-2030-regierungsrichtlinien.html>

Conclusions concernant la stratégie fiscale : il convient d'optimiser la puissance économique du canton de Berne avec une approche à la fois efficiente et efficace, tout en réduisant la charge fiscale.

3.5.7 Stratégie économique du Conseil-exécutif

Le canton de Berne s'investit activement dans la promotion d'un cadre de vie et d'un environnement économique attrayants, tout en veillant à leur développement durable.⁷³ La stratégie économique 2025, adoptée le 22 juin 2011, met en exergue des initiatives innovantes et valorise les atouts spécifiques de chaque région. Les principes de la stratégie économique 2025 sont les suivants :

1. elle renforce le développement durable ;
2. elle favorise le développement d'une économie cantonale dynamique et porteuse d'avenir ;
3. elle mise sur les atouts existants ;
4. elle concerne l'ensemble du canton et toute sa population ;
5. elle est harmonisée avec la stratégie économique fédérale et forme un système cohérent avec d'autres stratégies cantonales.

Le rapport révèle que, pour les revenus moyens et élevés, la charge fiscale des particuliers dépasse la moyenne suisse, tandis qu'elle est inférieure à cette moyenne pour les bas revenus (page 56 de la stratégie économique). Les comparaisons de charges fiscales présentées ci-après (chiffre 4.1) démontrent que cette observation n'est plus valable, étant donné que le classement du canton de Berne s'est considérablement détérioré dans tous les domaines.

Le rapport indique également (page 56 de la stratégie économique) que si le potentiel économique et le taux d'exploitation du potentiel fiscal restent stables, il est possible de modifier la répartition des charges fiscales sans réduire les dépenses publiques, mais non de baisser les impôts. Cette observation est toujours d'actualité.

Conclusions concernant la stratégie fiscale : la charge fiscale doit être réduite de façon significative. Néanmoins, le canton de Berne doit relever le défi de financer les allègements fiscaux correspondants.

3.5.8 Stratégie de mobilité globale

La stratégie de mobilité globale du canton de Berne 2022 (stratégie de mobilité globale ; SMG) établit les fondements d'une vision à long terme pour la politique de mobilité cantonale. Elle vise à créer un système de transport efficient, sûr et durable pour le canton.

À cet effet, la stratégie de mobilité globale du canton de Berne 2022 présente diverses stratégies et orientations. Concernant la fiscalité, les orientations peuvent être résumées comme suit :

Renforcement de l'incitation écologique de l'impôt sur les véhicules motorisés : favoriser fiscalement les véhicules énergétiquement efficaces et respectueux du climat grâce à des modèles d'incitations positives et négatives.

Conclusions concernant la stratégie fiscale : bien que la SMG 2022 se concentre uniquement sur les impôts liés aux véhicules à moteur et non sur les impôts directs du canton et des communes, elle confirme et soutient la pertinence d'une approche durable de la fiscalité. Cette conception doit être mise en œuvre dans la mesure du possible, conformément aux dispositions du droit fédéral (LHID).

⁷³ <https://www.weu.be.ch/fr/start/themen/wirtschaft-und-arbeit/wirtschaftsstandort/wirtschaftsstrategie.html>

3.5.9 Rapport sur le développement durable 2022

Le 25 mai 2022, le Conseil-exécutif du canton de Berne a approuvé le rapport sur le développement durable (disponible en allemand avec un résumé en français). Depuis 2010, le Conseil-exécutif fournit régulièrement des mises à jour sur l'avancement du canton de Berne dans sa quête en matière de développement durable, au travers de ses rapports dédiés :

1. Le rapport sur le développement durable met en lumière les forces, les points faibles et les tendances en matière de développement.
2. Mis à jour tous les quatre ans (dernière actualisation début 2022), il constitue un point de départ pour la législature suivante du Conseil-exécutif.
3. L'Office de l'environnement et de l'énergie (OEE) collabore étroitement avec les services de toutes les directions cantonales lors de l'élaboration du rapport.
4. Les « indicateurs centraux pour le développement durable » forment la base de données du rapport sur le développement durable du canton de Berne.
5. Les trente indicateurs sont déterminés par le « Cercle Indicateurs », un groupe de travail composé de représentants des villes, des cantons, de l'Office fédéral du développement territorial et de l'Office fédéral de la statistique.
6. Le canton de Berne contribue activement au développement des indicateurs centraux et participe au benchmarking cantonal, régulièrement organisé.

Concernant le système économique et financier, le rapport indique au chiffre 2.6 :

- L'innovation et la compétitivité économiques génèrent des emplois et garantissent une prospérité durable.
- Un système économique et financier durable vise des objectifs écologiques et sociaux, favorise la cohésion sociale et prévient la pauvreté et les inégalités socio-économiques croissantes.
- La résilience et la résistance aux crises d'un système économique et financier reposent sur un équilibre sectoriel approprié et une combinaison harmonieuse d'entreprises de toutes tailles.
- Les investissements sont essentiels pour l'élaboration et l'exploitation de technologies propres et efficaces, ainsi que pour l'exploration de nouveaux marchés.
- Dans un système financier durable, les considérations environnementales, sociales et de gouvernance sont aussi importantes que la rentabilité.
- L'économie et le système financier forment un réseau complexe et interconnecté à l'échelle mondiale.
- La politique fiscale et financière est un outil clé de l'État, nécessitant une surveillance attentive du rapport entre recettes et dépenses.
- La fiscalité n'est pas le seul critère de compétitivité entre les sites ; des facteurs qualitatifs, tels que l'offre de formation et de loisirs, jouent également un rôle crucial.

Conclusions concernant la stratégie fiscale : le système fiscal doit en premier lieu tenir compte de la capacité économique des contribuables. Lorsque des objectifs extrafiscaux sont poursuivis, il est essentiel d'évaluer leur impact sur les trois dimensions interdépendantes que sont l'économie, l'environnement et la société. En ce qui concerne la charge fiscale, il convient de veiller sur le rapport entre les recettes et les dépenses.

3.5.10 Évaluation de la durabilité de la stratégie fiscale

Aux termes de l'ACE n° 1872 du 22 décembre 2010⁷⁴, il faut évaluer la durabilité de toute planification ou projet stratégique important du canton de Berne. Une évaluation de la durabilité (ED) sert à évaluer l'impact d'un projet dans le contexte du développement durable (DD). Elle est généralement effectuée avant la réalisation d'un projet. Vous trouverez ici des informations et des outils pour planifier et mettre en œuvre une ED. (site web / source : [évaluation de la durabilité](#)).

Il est obligatoire de procéder à une ED pour les affaires ou les projets cantonaux lorsque l'affaire :

- est soumise à un arrêté du Conseil-exécutif ;
- concerne l'ensemble du canton ;
- est orientée vers l'avenir ;
- a un effet en dehors de l'administration ;
- est nouvelle ou a fait l'objet d'une refonte importante (p. ex. stratégies et planifications cantonales).

Une évaluation de la durabilité (ED) peut servir de base de décision à la fois aux autorités cantonales et aux communes.

Conclusions concernant la stratégie fiscale : dans le cadre du présent rapport, aucune action concrète n'est prévue à ce stade. Les mesures spécifiques seront déterminées et mises en œuvre lors des prochaines révisions de la législation fiscale. Ainsi, une évaluation de la durabilité n'est pas requise pour le moment. Pour consulter l'évaluation de la durabilité dans le contexte de la stratégie fiscale 2019 - 2022, veuillez vous référer au [chiffre 6.4 du rapport](#).

3.5.11 Indice 2023 de l'exploitation du potentiel fiscal

En Suisse, les impôts grèvent en moyenne près d'un quart du potentiel de ressources des cantons et des communes. L'indice de l'exploitation du potentiel fiscal pour l'année de référence 2023, calculé par l'Administration fédérale des finances (AFF), a baissé pour la neuvième fois consécutive.

Le [rapport du 5 janvier 2023](#) indique le taux d'exploitation du potentiel fiscal de chaque canton pour l'année de référence 2023, qui se fonde sur la moyenne de l'assiette fiscale agrégée (AFA) des années 2017 à 2019. Selon ce calcul, en moyenne suisse, le potentiel de ressources a été grevé de redevances fiscales cantonales ou communales à hauteur de 24,3%.

Le classement cantonal montre que l'exploitation du potentiel fiscal reste largement inférieure à la moyenne suisse dans les cantons de Zoug, de Nidwald et de Schwyz, en Suisse centrale. Le canton de Zoug n'exploite que 11,1% de son potentiel fiscal, ce qui représente un taux inférieur de moitié à la moyenne de tous les cantons. Zurich, le canton le plus peuplé, présente, lui aussi, un taux d'exploitation du potentiel fiscal inférieur à la moyenne suisse.

Les cantons romands de Genève, de Neuchâtel et de Vaud figurent, quant à eux, en haut de l'échelle. Avec un taux de 33,7%, le canton de Genève se situe en tête du classement. Les cantons à la plus grande superficie, soit les Grisons (25,7%), Berne (27,4%) et le Valais (29,3%), affichent également un taux supérieur à la moyenne suisse.

L'Administration fédérale des finances a un [site Internet interactif](#), qui montre l'évolution des paiements compensatoires nets par habitant et en fonction du potentiel de ressources.

⁷⁴ <https://www.rr.be.ch/fr/start/beschluesse/suche/geschaeftsdetail.html?guid=06c17482753d45c8a1df8b01d20feddf>

Conclusions concernant la stratégie fiscale : le facteur d'exploitation fiscale met en évidence la lourde charge fiscale dans le canton de Berne et souligne la nécessité d'envisager des mesures d'allègement.

4 Charge fiscale

4.1 Importance des comparaisons de charges fiscales

Les classements par canton pour chaque type d'impôt sont présentés ci-dessous. Pour une représentation détaillée de la charge fiscale dans différentes situations et pour les tranches de revenus, rendez-vous sur www.taxme.ch > À propos > Aperçu > Stratégie fiscale du canton de Berne. Les données y sont mises à jour annuellement.

Les contribuables qui prennent en considération la fiscalité pour choisir leur domicile ou leur siège social ont souvent recours à ces classements pour évaluer les avantages fiscaux potentiels. Le classement intercantonal est un critère simple et pratique pour déterminer un lieu de résidence fiscalement avantageux, et c'est pourquoi il est souvent utilisé comme critère lors de la révision des lois fiscales et dans le cadre de la présente stratégie fiscale.

Les variations réelles de la charge fiscale entre deux cantons, mesurées en francs et en pourcentage, sont plus significatives que le simple classement. Il est possible qu'il y ait une différence (en francs) relativement faible entre deux cantons éloignés l'un de l'autre dans le classement, mais une différence très importante entre deux cantons voisins dans le classement. Par conséquent, pour obtenir une comparaison précise des charges fiscales entre les cantons, il est important de considérer la charge fiscale effective dans les comparaisons intercantionales.

4.2 Impôt sur le revenu des personnes physiques

Pour donner une image de la charge que représente l'impôt sur le revenu, il faut distinguer différents types de ménages et niveaux de revenu. En raison des différents barèmes et déductions, on peut distinguer les différents types de ménages au moyen des critères suivants :

- État civil (célibataire ou marié)
- Tête de famille (un ou plusieurs adultes), part du revenu brut revenant au conjoint (50%/50% ou un seul revenu, valeurs approximatives⁷⁵)
- Nombre d'enfants à charge
- Répartition du revenu entre les conjoints

Les différents niveaux de revenus sont représentés par des catégories distinctes, allant du plus bas au plus élevé. Ainsi, le premier quartile est associé à un revenu faible, le deuxième à un revenu moyen et le troisième à un revenu élevé, tandis que le 95^e centile correspond à un revenu très élevé. En d'autres termes, cela signifie que :

- Premier quartile : 25% des revenus sont inférieurs
- Deuxième quartile : 50% des revenus sont inférieurs
- Troisième quartile : 75% des revenus sont inférieurs
- 95^e centile : 95% des revenus sont inférieurs

Les quartiles ont été établis en fonction des chiffres effectifs des revenus bruts de la taxation relative à l'année fiscale 2021. Les lignes des tableaux indiquent le type de ménage concerné pour un quartile donné et les colonnes 2 à 6 fournissent les informations suivantes :

⁷⁵ Une fourchette de +/- 10% a été choisie ; concrètement, 50/50 comprend l'écart entre 40% et 60%, et on estime qu'un couple n'a qu'un revenu si au moins 90% du revenu commun provient d'une même personne.

- Le montant du revenu brut pour ce percentile
- Le montant des impôts cantonaux et communaux dus
- La position du canton de Berne dans le classement intercantonal pour l'année fiscale concernée
- L'écart (en %) par rapport à la médiane, montrant la différence avec les positions supérieure (16^e rang) et inférieure (13^e rang) de la fourchette. Cette différence illustre l'ajustement nécessaire de la charge fiscale (aux niveaux cantonal et communal) pour atteindre le rang visé. Si cette réduction devait être assumée entièrement par le canton (par exemple via la quotité d'impôt), cet écart augmenterait d'environ 50%.

Classement intercantonal des impôts cantonaux et communaux 2022 :

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	37.2%	41.2%
Célibataire, 0 enfant ; 2 ^e quartile	65'100	6'977	24	18.1%	27.8%
Célibataire, 0 enfant ; 3 ^e quartile	85'000	10'461	23	14.0%	21.6%
Célibataire, 0 enfant ; 95 ^e centile	125'000	18'460	22	6.3%	20.6%
Célibataire, 2 enfants ; 1 ^{er} quartile	46'100	106	25	76.4%	90.6%
Célibataire, 2 enfants ; 2 ^e quartile	70'000	2'942	26	52.6%	62.1%
Célibataire, 2 enfants ; 3 ^e quartile	96'000	6'948	25	31.8%	42.4%
Célibataire, 2 enfants ; 95 ^e centile	155'000	16'933	23	20.6%	26.1%
Mariés, deux revenus 40-60%, 0 enfant ; 1 ^{er} quartile	120'000	12'037	25	21.3%	31.5%
Mariés, deux revenus 40-60%, 0 enfant ; 2 ^e quartile	145'000	16'557	24	16.7%	27.4%
Mariés, deux revenus 40-60%, 0 enfant ; 3 ^e quartile	180'000	23'304	23	13.8%	24.3%
Mariés, deux revenus 40-60%, 0 enfant ; 95 ^e centile	249'900	38'269	22	9.7%	22.4%
Mariés, un revenu, 2 enfants ; 1 ^{er} quartile	75'000	3'109	26	50.5%	58.3%
Mariés, un revenu, 2 enfants ; 2 ^e quartile	105'000	7'798	25	29.9%	40.3%
Mariés, un revenu, 2 enfants ; 3 ^e quartile	140'000	13'509	24	23.6%	30.3%
Mariés, un revenu, 2 enfants ; 95 ^e centile	220'000	29'985	24	14.2%	25.3%
Mariés, deux revenus 40-60%, 2 enfants ; 1 ^{er} quartile	120'000	8'631	25	32.0%	35.8%
Mariés, deux revenus 40-60%, 2 enfants ; 2 ^e quartile	147'400	13'234	24	26.7%	28.9%
Mariés, deux revenus 40-60%, 2 enfants ; 3 ^e quartile	185'100	20'194	23	16.5%	26.9%
Mariés, deux revenus 40-60%, 2 enfants ; 95 ^e centile	270'100	38'082	23	12.6%	23.1%
Célibataire, retraité, 1 ^{er} quartile	23'000	1'459	26	46.3%	52.6%
Célibataire, retraité, 2 ^e quartile	30'000	2'724	26	37.2%	40.7%
Célibataire, retraité, 3 ^e quartile	49'000	6'550	24	18.2%	25.8%
Célibataire, retraité, 95 ^e centile	78'000	12'698	23	9.5%	21.3%
Mariés, retraités 70%/30%, 1 ^{er} quartile	65'000	7'121	25	30.4%	34.0%
Mariés, retraités 70%/30%, 2 ^e quartile	72'500	8'422	25	27.2%	31.0%
Mariés, retraités 70%/30%, 3 ^e quartile	80'000	9'858	25	25.9%	29.9%
Mariés, retraités 70%/30%, 95 ^e centile	110'000	16'003	24	15.7%	25.0%
En concubinage 50%, 0 enfant ; 1 ^{er} quartile	120'000	13'101	26	25.1%	35.3%
En concubinage 50%, 0 enfant ; 2 ^e quartile	145'000	17'529	26	21.5%	29.6%
En concubinage 50%, 0 enfant ; 3 ^e quartile	180'000	23'934	23	17.6%	25.6%
En concubinage 50%, 0 enfant ; 95 ^e centile	250'000	38'095	22	9.3%	23.1%
Moyenne 2022			24.3	25.3%	33.8%

Classement intercantonal des impôts cantonaux et communaux 2017 :

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	3'088	26	33.6%	37.3%
Célibataire, 0 enfant ; 2 ^e quartile	65'100	7'031	24	19.8%	25.2%
Célibataire, 0 enfant ; 3 ^e quartile	85'000	10'541	22	15.7%	19.3%
Célibataire, 0 enfant ; 95 ^e centile	125'000	18'601	20	4.7%	14.8%
Célibataire, 2 enfants ; 1 ^{er} quartile	46'100	107	24	62.6%	76.6%
Célibataire, 2 enfants ; 2 ^e quartile	70'000	2'965	26	46.9%	56.2%
Célibataire, 2 enfants ; 3 ^e quartile	96'000	7'001	24	34.7%	38.0%
Célibataire, 2 enfants ; 95 ^e centile	155'000	17'063	22	15.4%	23.5%
Mariés, deux revenus 40-60%, 0 enfant ; 1 ^{er} quartile	120'000	12'129	24	23.0%	28.0%
Mariés, deux revenus 40-60%, 0 enfant ; 2 ^e quartile	145'000	16'684	23	18.5%	25.8%
Mariés, deux revenus 40-60%, 0 enfant ; 3 ^e quartile	180'000	23'483	23	15.6%	18.8%
Mariés, deux revenus 40-60%, 0 enfant ; 95 ^e centile	249'900	38'563	22	8.3%	15.7%
Mariés, un revenu, 2 enfants ; 1 ^{er} quartile	75'000	3'133	26	43.4%	54.2%
Mariés, un revenu, 2 enfants ; 2 ^e quartile	105'000	7'858	25	31.4%	34.1%
Mariés, un revenu, 2 enfants ; 3 ^e quartile	140'000	13'613	23	18.7%	26.5%
Mariés, un revenu, 2 enfants ; 95 ^e centile	220'000	30'215	22	11.8%	18.4%
Mariés, deux revenus 40-60%, 2 enfants ; 1 ^{er} quartile	120'000	8'697	24	29.7%	33.1%
Mariés, deux revenus 40-60%, 2 enfants ; 2 ^e quartile	147'400	13'336	22	18.0%	25.6%
Mariés, deux revenus 40-60%, 2 enfants ; 3 ^e quartile	185'100	20'349	21	12.2%	24.4%
Mariés, deux revenus 40-60%, 2 enfants ; 95 ^e centile	270'100	38'374	21	13.3%	14.9%
Célibataire, retraité, 1 ^{er} quartile	23'000	1'470	25	39.6%	46.5%
Célibataire, retraité, 2 ^e quartile	30'000	2'745	26	29.9%	35.1%
Célibataire, retraité, 3 ^e quartile	49'000	6'601	24	18.8%	23.3%
Célibataire, retraité, 95 ^e centile	78'000	12'795	20	10.2%	16.0%
Mariés, retraités 70%/30%, 1 ^{er} quartile	65'000	7'176	25	29.1%	32.7%
Mariés, retraités 70%/30%, 2 ^e quartile	72'500	8'487	24	26.5%	31.1%
Mariés, retraités 70%/30%, 3 ^e quartile	80'000	9'934	24	25.6%	30.2%
Mariés, retraités 70%/30%, 95 ^e centile	110'000	16'126	23	16.3%	22.7%
En concubinage 50%, 0 enfant ; 1 ^{er} quartile	120'000	13'201	26	26.5%	33.1%
En concubinage 50%, 0 enfant ; 2 ^e quartile	145'000	17'663	24	23.1%	26.5%
En concubinage 50%, 0 enfant ; 3 ^e quartile	180'000	24'118	23	18.3%	22.2%
En concubinage 50%, 0 enfant ; 95 ^e centile	250'000	38'387	21	7.8%	17.6%
Moyenne 2017			23.4	23.4%	29.6%

Classement intercantonal des impôts cantonaux et communaux 2012 :

Types de ménages	Revenu brut	Impôts cantonaux et communaux	Rang 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	2'066	18	1.7%	4.3%
Célibataire, 0 enfant ; 2 ^e quartile	65'100	5'966	18	7.3%	13.1%
Célibataire, 0 enfant ; 3 ^e quartile	85'000	9'528	17	3.1%	10.8%
Célibataire, 0 enfant ; 95 ^e centile	125'000	17'596	16	0.0%	12.4%
Célibataire, 2 enfants ; 1 ^{er} quartile	46'100	0	1	0.0%	100.0%
Célibataire, 2 enfants ; 2 ^e quartile	70'000	2'394	23	31.6%	36.6%
Célibataire, 2 enfants ; 3 ^e quartile	96'000	6'547	22	32.2%	33.8%
Célibataire, 2 enfants ; 95 ^e centile	155'000	16'795	21	17.3%	22.4%
Mariés, deux revenus 40-60%, 0 enfant ; 1 ^{er} quartile	120'000	10'072	19	9.8%	15.6%
Mariés, deux revenus 40-60%, 0 enfant ; 2 ^e quartile	145'000	14'363	17	7.9%	13.3%
Mariés, deux revenus 40-60%, 0 enfant ; 3 ^e quartile	180'000	21'163	17	7.0%	9.9%
Mariés, deux revenus 40-60%, 0 enfant ; 95 ^e centile	249'900	36'464	18	3.2%	13.3%
Mariés, un revenu, 2 enfants ; 1 ^{er} quartile	75'000	2'495	21	27.6%	37.5%
Mariés, un revenu, 2 enfants ; 2 ^e quartile	105'000	7'421	22	27.1%	31.5%
Mariés, un revenu, 2 enfants ; 3 ^e quartile	140'000	13'316	21	18.9%	23.3%
Mariés, un revenu, 2 enfants ; 95 ^e centile	220'000	29'900	22	13.4%	17.6%
Mariés, deux revenus 40-60%, 2 enfants ; 1 ^{er} quartile	120'000	7'229	22	15.1%	18.5%
Mariés, deux revenus 40-60%, 2 enfants ; 2 ^e quartile	147'400	11'674	20	9.9%	14.9%
Mariés, deux revenus 40-60%, 2 enfants ; 3 ^e quartile	185'100	18'602	18	7.1%	12.7%
Mariés, deux revenus 40-60%, 2 enfants ; 95 ^e centile	270'100	36'948	19	10.1%	12.4%
Célibataire, retraité, 1 ^{er} quartile	23'000	1'470	25	40.7%	46.0%
Célibataire, retraité, 2 ^e quartile	30'000	2'745	25	29.9%	32.9%
Célibataire, retraité, 3 ^e quartile	49'000	6'601	22	18.5%	25.7%
Célibataire, retraité, 95 ^e centile	78'000	12'795	21	7.5%	16.4%
Mariés, retraités 70/30%, 1 ^{er} quartile	65'000	7'176	24	30.3%	32.8%
Mariés, retraités 70/30%, 2 ^e quartile	72'500	8'487	23	27.7%	32.1%
Mariés, retraités 70/30%, 3 ^e quartile	80'000	9'934	23	26.9%	29.0%
Mariés, retraités 70/30%, 95 ^e centile	110'000	16'126	22	15.8%	23.6%
En concubinage 50%, 0 enfant ; 1 ^{er} quartile	120'000	11'072	22	14.8%	19.6%
En concubinage 50%, 0 enfant ; 2 ^e quartile	145'000	15'535	20	11.7%	18.3%
En concubinage 50%, 0 enfant ; 3 ^e quartile	180'000	21'910	18	6.7%	14.3%
En concubinage 50%, 0 enfant ; 95 ^e centile	250'000	36'378	19	2.8%	15.4%
Moyenne 2012			19.9	15.1%	23.7%

En 2022, la moyenne du classement s'établit à 24.3, ce qui représente une nette détérioration par rapport au 19.9^e rang (en 2012) et au 23.4^e rang (en 2017). Cette évolution s'explique principale-

ment par les allègements fiscaux nettement plus importants dans d'autres cantons, qui ont conduit à une réduction de la charge fiscale. Elle s'explique également par la suppression du forfait global pour les frais professionnels à partir de l'année fiscale 2014, qui a entraîné une diminution générale des déductions liées à ces frais.

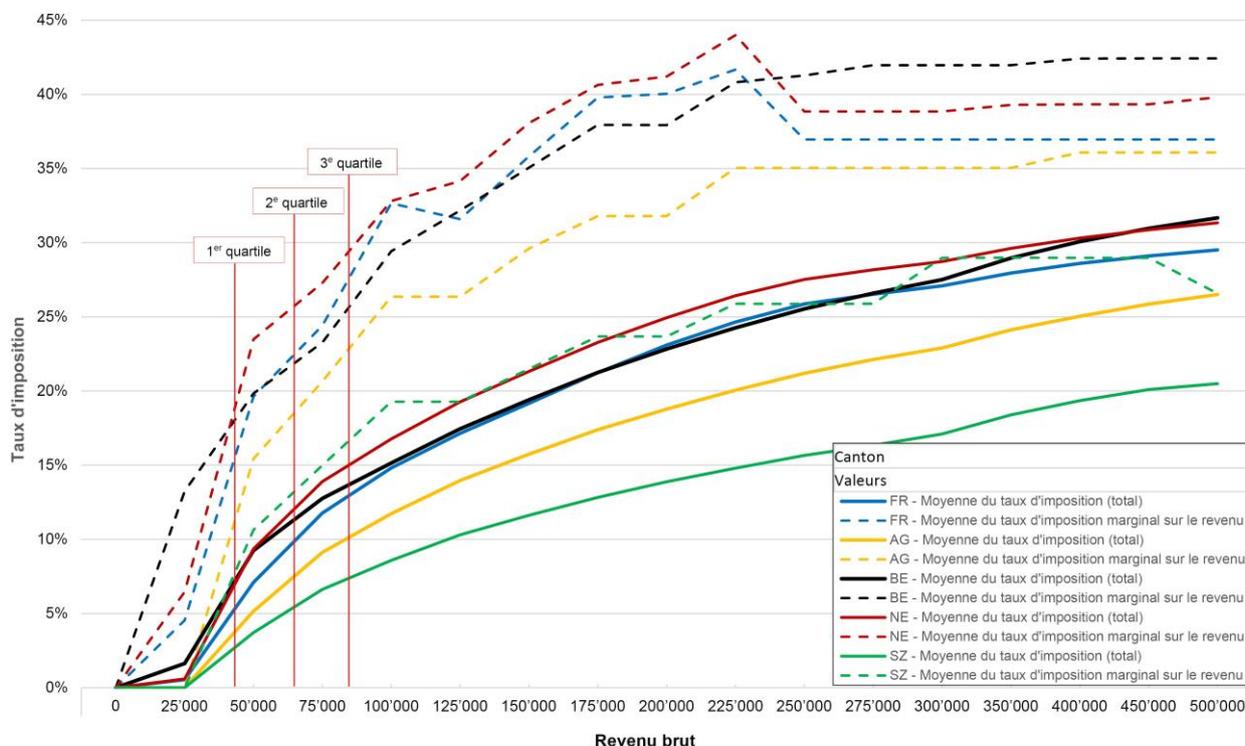
Ce qui ressort des comparaisons intercantionales, c'est, d'une part, que le canton de Berne obtient un classement peu favorable pour tous les types de ménages et toutes les tranches de revenus. D'autre part, on peut également constater que l'écart en pourcentage par rapport à la médiane du classement (qui s'avère finalement plus déterminant que le classement en lui-même) diminue à mesure que les revenus augmentent. Cette tendance pourrait s'expliquer par le fait que le canton de Berne présente une progressivité très marquée par rapport aux autres cantons pour les bas revenus, laquelle s'atténue ensuite pour les tranches de revenus supérieures.

La progression est illustrée graphiquement ci-dessous à l'aide de deux exemples de ménages (les quartiles des tableaux ci-dessus sont indiqués). Les autres cantons représentés ont été sélectionnés de la manière suivante :

- Neuchâtel affiche une progression encore plus marquée que Berne dans certaines tranches de revenus, enregistrant ainsi la progression la plus prononcée.
- En revanche, Schwyz présente la progression la plus faible.
- Les cantons d'Argovie et de Fribourg étant deux cantons voisins, ils sont particulièrement pertinents en tant que points de comparaison.

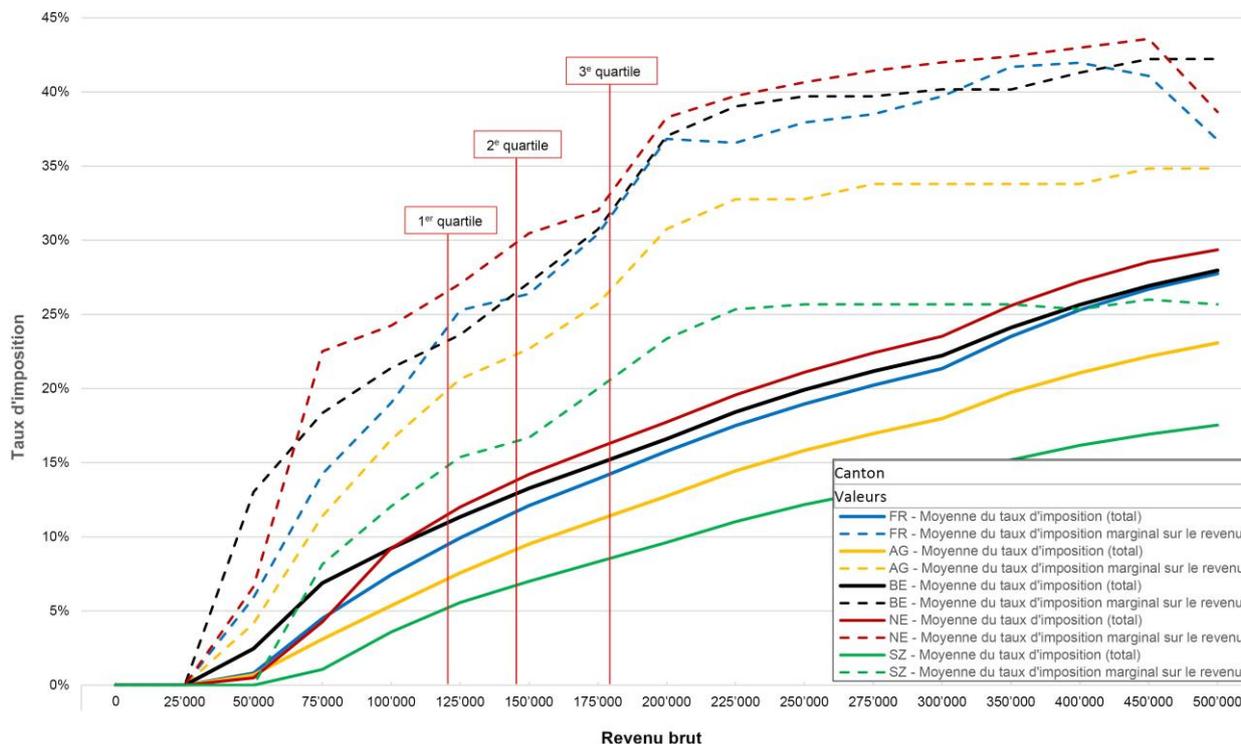
Légende : lignes continues = taux de l'impôt, lignes pointillées = taux d'imposition marginal supérieur

Comparaison intercantonale Taux unique et marginal Revenu (personnes seules sans enfant, année fiscale 2023)



La situation est similaire en ce qui concerne le barème pour les personnes mariées, la majorité de la population se répartissant dans des classes de revenus plus élevées en raison du cumul d'éléments imposables. Ici, l'écart entre le canton de Berne et les autres cantons est moins marqué.

Comparaison intercantonale Taux unique et marginal Revenu (personnes mariées sans enfant, 50%, année fiscale 2023)



4.3 Prestations en capital issues de la prévoyance

Les prestations en capital issues de la prévoyance constituent également un revenu. Ces ressources sont soumises à une imposition distincte.

Pour donner une image de la charge fiscale, il faut distinguer différents types de ménages et niveaux de revenu. On peut distinguer les différents types de ménages au moyen des critères suivants :

- État civil (célibataire ou marié)
- Tête de famille (un ou plusieurs adultes)

Les différents niveaux de revenus sont représentés par des catégories distinctes, allant du plus bas au plus élevé. Ainsi, le premier quartile est associé à un revenu faible, le deuxième à un revenu moyen et le troisième à un revenu élevé, tandis que le 95^e centile correspond à un revenu très élevé. En d'autres termes, cela signifie que :

- Premier quartile : 25% des revenus sont inférieurs
- Deuxième quartile : 50% des revenus sont inférieurs
- Troisième quartile : 75% des revenus sont inférieurs
- 95^e centile : 95% des revenus sont inférieurs

La charge fiscale des prestations de prévoyance en capital selon le canton est également présentée dans le tableau suivant :

Classement intercantonal des prestations en capital, impôts cantonaux et communaux 2012 à 2022 :

Types de ménages	Prestation en capital	Impôt 2012	Rang 2012	Impôt 2017	Rang 2017	Impôt 2022	Rang 2022
Célibataire, 1 ^{er} quartile	27 000	812	9	812	9	806	12
Célibataire, 2 ^e quartile	48 000	1633	7	1633	8	1621	12
Célibataire, 3 ^e quartile	94 000	3903	10	3903	10	3873	12
Célibataire, 95 ^e centile	330 000	18 451	14	18 451	12	18 311	17
Marié, 1 ^{er} quartile	35 000	1047	10	1047	10	1039	12
Marié, 2 ^e quartile	55 000	1670	10	1670	10	1657	12
Marié, 3 ^e quartile	100 000	3533	8	3533	9	3506	12
Marié, 95 ^e centile	1 750 000	137 315	18	137 315	21	136 270	20

Le tableau illustre une stabilité de la charge fiscale depuis 2012. À partir de l'année fiscale 2021, un allègement minime est observé, résultant d'une réduction de la quotité d'impôt pour les personnes physiques (passant de 3,07 à 3,025).

Toutefois, le classement intercantonal s'est détérioré depuis 2012, car d'autres cantons ont visiblement mis en œuvre des allègements fiscaux plus importants. Le canton de Berne se situe toutefois toujours dans la moyenne, avec une détérioration uniquement pour les prestations en capital très élevées. La charge dans les cantons pour 2022 ne varie toutefois que très peu en pourcentage, à quelques exceptions près :

Canton	Chef-lieu	Prestation en capital	Impôt cantonal et communal sur le revenu	Charge de la prestation en capital	Rang
ZH	Zurich	1 750 000	251 028.80	14.3%	26
BE	Berne	1 750 000	137 315.10	7.8%	21
LU	Lucerne	1 750 000	112 700.00	6.4%	15
UR	Altdorf	1 750 000	64 837.50	3.7%	2
SZ	Schwyz	1 750 000	172 812.50	9.9%	22
OW	Sarnen	1 750 000	89 586.00	5.1%	7
NW	Stans	1 750 000	98 367.50	5.6%	10
GL	Glaris	1 750 000	82 600.00	4.7%	5
ZG	Zoug	1 750 000	77 255.10	4.4%	4
FR	Fribourg	1 750 000	182 144.80	10.4%	23
SO	Soleure	1 750 000	99 225.00	5.7%	11
BS	Bâle	1 750 000	136 750.00	7.8%	19
BL	Liestal	1 750 000	129 937.50	7.4%	18
SH	Schaffhouse	1 750 000	72 765.00	4.2%	3
AR	Herisau	1 750 000	120 450.00	6.9%	17
AI	Appenzell	1 750 000	58 450.00	3.3%	1
SG	Saint-Gall	1 750 000	90 650.00	5.2%	8

GR	Coire	1 750 000	85 540.00	4.9%	6
AG	Aarau	1 750 000	112 306.70	6.4%	14
TG	Frauenfeld	1 750 000	92 050.00	5.3%	9
TI	Bellinzone	1 750 000	209 588.90	12.0%	25
VD	Lausanne	1 750 000	197 689.10	11.3%	24
VS	Sion	1 750 000	137 200.00	7.8%	20
NE	Neuchâtel	1 750 000	116 033.40	6.6%	16
GE	Genève	1 750 000	107 506.10	6.1%	13
JU	Delémont	1 750 000	106 569.10	6.1%	12

4.4 Impôt sur la fortune des personnes physiques

Pour donner une image de la charge que représente l'impôt sur la fortune, il faut distinguer différents types de ménages et niveaux de fortune. On peut distinguer les différents types de ménages au moyen des critères suivants :

- État civil (célibataire ou marié)
- Nombre d'enfants

Le classement du canton de Berne est présenté dans les tableaux suivants.

Classement intercantonal de l'impôt sur la fortune, impôts cantonaux et communaux 2012 à 2022:

Types de ménage	Fortune nette	Impôt 2012	Rang 2012	Impôt 2017	Rang 2017	Impôt 2022	Rang 2022
Célibataire, 1 ^{er} quartile	160 000	347	19	347	19	345	20
Célibataire, 2 ^e quartile	280 000	766	19	766	18	760	20
Célibataire, 3 ^e quartile	560 000	1921	17	1921	17	1906	17
Célibataire, 95 ^e centile	1 750 000	8480	18	8480	18	8416	19
Mariés, 1 ^{er} quartile	200 000	418	22	418	22	415	23
Mariés, 2 ^e quartile	400 000	1141	22	1141	22	1133	23
Mariés, 3 ^e quartile	800 000	2942	18	2942	18	2919	19
Mariés, 95 ^e centile	2 600 000	13 456	18	13 456	18	13 353	20
Mariés, 2 enfants, 1 ^{er} quartile	200 000	302	22	302	22	300	23
Mariés, 2 enfants, 2 ^e quartile	400 000	1009	22	1009	22	1001	23
Mariés, 2 enfants, 3 ^e quartile	800 000	2776	19	2776	19	2755	19
Mariés, 2 enfants, 95 ^e centile	2 600 000	13 240	18	13 240	18	13 140	20

Le tableau montre que la charge fiscale est demeurée constante depuis 2012. Toutefois, à compter de l'exercice fiscal 2021, on observe un léger assouplissement, découlant de la diminution de la quotité d'impôt pour les personnes physiques (passant de 3,07 à 3,025).

En raison d'allègements plus substantiels dans d'autres cantons, le canton de Berne a également reculé d'un à deux rangs depuis 2012 en matière d'impôt sur la fortune. Ainsi, le canton de Berne demeure encore dans le dernier tiers des cantons en termes de classement.

Le seuil d'imposition de la fortune (minimum non imposable) est actuellement de 97 000 francs.⁷⁶ Les personnes mariées bénéficient en outre d'une déduction sociale de 18 000 francs. Si l'on compare avec les autres cantons, on s'aperçoit que la plupart n'appliquent pas de seuil d'imposition. À la place, ils octroient une déduction sociale générale (élevée), variant entre 50 000 et 100 000 francs selon les cantons et accordée deux fois aux couples mariés (cf. Brochures fiscales de l'AFC du 16.12.2022 : impôt sur la fortune – déduction personnelle). Dans le canton de Berne, les couples mariés sont pénalisés, dans la mesure où ils n'ont pas droit au double du seuil d'imposition de 97 000 francs. De ce fait, l'effet du cumul des éléments imposables n'est pas suffisamment compensé. Cela se ressent dans le classement du canton de Berne au niveau de la fortune du 2^e quartile (respectivement 280 000 et 400 000 francs) ; il est à la 23^e place si l'on considère l'impôt des couples mariés, et à la 20^e pour celui des personnes seules.

4.5 Impôt sur le bénéfice des personnes morales

Pour faire des comparaisons intercantionales, il faut se baser sur le taux maximum de l'impôt sur le bénéfice⁷⁷, qui s'obtient en comptant l'impôt cantonal, l'impôt communal, l'impôt paroissial et l'impôt fédéral direct (8,5%). Comme les communes n'ont pas toutes la même quotité d'impôt, le taux maximum de l'impôt peut varier d'une commune à l'autre. La quotité d'impôt de la ville de Berne est proche de la quotité communale moyenne, et il est en outre usuel de se référer à l'imposition dans le chef-lieu du canton pour faire des comparaisons intercantionales et internationales. Dans la ville de Berne, le taux maximum de l'impôt sur le bénéfice est aujourd'hui de 21,04% environ.

Les taux les plus élevés de l'impôt sur le bénéfice avant déduction des impôts pour l'année fiscale 2022 sont illustrés de manière visuelle dans le baromètre fiscal bernois de KPMG, du 20 octobre 2022 :



Source : KPMG – baromètre fiscal bernois (2022)⁷⁸ (graphique uniquement en allemand)

⁷⁶ Le barème a été réaménagé à l'occasion de la révision 2001 de la loi sur les impôts : la déduction générale de 17 000 francs a été intégrée au barème, et la première tranche de fortune a été assujettie au taux de 0 pour cent. Comme la base d'imposition a augmenté suite à l'intégration de la déduction générale de 17 000 francs dans le barème, le seuil d'imposition a été augmenté d'un montant équivalent et porté ainsi à 97 000 francs.

⁷⁷ Par souci de simplicité et de clarté, on parle dans tout ce rapport de taux effectif de l'impôt sur le bénéfice, qui représente un pourcentage du « bénéfice avant déduction des impôts ». Il y a aussi le taux de l'impôt après impôts, que l'on peut négliger dans le présent contexte.

⁷⁸ <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ch/pdf/berner-steuermonitor-2022.pdf> (en allemand)

Au cours des dernières années, un certain nombre de cantons ont procédé à des réductions significatives de leur taux d'imposition sur les bénéfices. Le tableau ci-après illustre comment le canton de Berne a progressivement perdu sa place avantageuse dans la compétition fiscale intercantonale au fil du temps.

Classement de l'impôt sur le bénéfice selon le montant du bénéfice net :

	Bénéfice net	Capital	2007	2012	2017	2022
Entreprises dégageant très peu de bénéfices	20 000	100 000	8	12	14	20
Entreprises dégageant peu de bénéfices	50 000	100 000	12	18	19	24
Entreprises dégageant des bénéfices moyens	400 000	2 000 000	13	20	20	26
Entreprises dégageant de gros bénéfices	1 000 000	2 000 000	15	21	24	26

Source : Taxware au 20 mars 2023

Le baromètre fiscal bernois met en lumière, en diapositive 12, une analyse comparative de la charge fiscale en tenant compte d'autres États.

La loi fédérale sur la réforme fiscale et le financement de l'AVS (RFFA ; FF 2018 6077) a instauré de nouvelles possibilités d'aménagement pour les cantons, à la suite de l'élimination des avantages fiscaux cantonaux, tels que la patent box, les déductions supplémentaires pour la recherche et le développement, ainsi que la liquidation des réserves latentes. Le canton de Berne a exploité au maximum les mesures offertes par la RFFA, à l'instar de huit autres cantons dont la charge fiscale est comparativement élevée.

Cela entraîne pour ces entreprises une charge fiscale significativement plus faible que le taux d'imposition habituel. La représentation ci-après dépeint le classement intercantonal du canton de Berne en comparaison avec les taux d'imposition ordinaires sur les bénéfices. En outre, elle présente les mesures d'allégement instaurées par les cantons et les taux d'imposition (réduits) sur les bénéfices qui en découlent, dont bénéficient les entreprises profitant pleinement des nouveaux dispositifs.

Aperçu des taux d'imposition des bénéfices et des mesures RFFA pour l'année fiscale 2022^{79,80}

Canton	Taux d'imposition ordinaire du bénéfice (%)	Exploitation des mesures de la RFFA			Taux d'imposition des bénéfices (%) avec exploitation maximale des mesures de la RFFA ⁸¹
		Patent box (max. 90%)	R+D (max. 50%)	Réduction maximale (max. 70%)	
ZG	11,85	90%	50%	70%	9,08
NW	11,97	90%	-	70%	9,12
LU	12,20	10%	-	20%	9,19
GL	12,31	10%	-	10%	11,88
UR	12,63	30%	-	50%	10,30
AI	12,66	50%	50%	50%	10,31
OW	12,74	90%	50%	70%	9,36
BS	13,04	90%	-	40%	11,03
AR	13,04	50%	50%	50%	10,51
TG	13,21	40%	30%	50%	10,60
NE	13,57	20%	50%	40%	11,36
SH	13,80	90%	-	70%	9,71
FR	13,87	90%	50%	20%	12,72

⁷⁹ Brochure fiscale pour la période fiscale 2022 - imposition des personnes morales (AFC)

⁸⁰ Baromètre fiscal bernois de KPMG du 20 octobre 2022 (en allemand)

⁸¹ Taux effectif maximal avant impôts fédéral/cantonaux/communaux, par chef-lieu.

Canton	Taux d'imposition ordinaire du bénéficiaire (%)	Exploitation des mesures de la RFFA			Taux d'imposition des bénéficiaires (%) avec exploitation maximale des mesures de la RFFA ⁸¹
		Patent box (max. 90%)	R+D (max. 50%)	Réduction maximale (max. 70%)	
VD	14,00	60%	50%	50%	11,02
GE	14,00	10%	50%	9%	13,48
SZ	14,06	90%	50%	70%	9,79
SG	14,40	50%	40%	40%	11,89
GR	14,77	90%	50%	55%	11,09
SO	15,29	90%	50%	70%	10,20
JU	16,00	90%	50%	70%	10,45
VS	17,12	90%	50%	50%	12,72
AG	17,42	90%	50%	70%	10,94
BL	17,97	90%	20%	50%	13,19
TI	19,16	90%	50%	70%	11,55
ZH	19,65	90%	50%	70%	11,73
BE	21,04	90%	50%	70%	12,24

Concernant les mesures de la RFFA, la révision de 2021 de la loi sur les impôts est entrée en vigueur avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2020. Les entreprises profitant de ces mesures jouissent d'une charge fiscale relativement modeste. La différence avec les cantons pratiquant une imposition réduite est moins marquée que celle observée pour les taux d'imposition habituels des bénéficiaires. L'écart avec les cantons à faible imposition est nettement moins important que pour les taux d'imposition ordinaires des bénéficiaires. Le canton de Berne se positionne devant les cantons de Bâle-Campagne, du Valais, de Genève et de Fribourg.

Il ressort des évaluations de l'Intendance des impôts qu'environ 200 entreprises ont demandé une réduction RFFA dans le canton de Berne. Compte tenu de l'avancement de la taxation, des évaluations fiables et détaillées pour les différentes mesures seront probablement disponibles vers la fin de l'année 2023.

4.6 Impôt sur le capital des personnes morales

Dans le cadre de la révision 2021 de la loi sur les impôts, le canton de Berne a diminué l'impôt sur le capital de 3‰ à 0,5‰. Cette modification a engendré une amélioration significative au sein du classement.

Comparaison intercantonale pour un capital de 10 millions de CHF (années fiscales 2012, 2017 et 2022) :

Rang	Canton	Impôt sur le capital Total 2012
1	UR	97
2	NW	984
3	AI	4918
4	SG	6500
5	AR	7000
6	VD	7005
7	ZG	7441

Rang	Canton	Impôt sur le capital Total 2017
1	UR	94
2	NW	986
3	AI	4931
4	SG	6700
5	VD	7005
6	AR	7200
7	ZG	7479

Rang	Canton	Impôt sur le capital Total 2022
1	SH	475
2	OW	500
3	UR	500
4	NW	986
5	SZ	1209
6	BE	2274
7	TG	4035

8	TG	8370	8	TG	8370	8	AR	4745
9	SZ	13 720	9	BE	14 376	9	AI	4931
10	BE	14 376	10	SZ	16 925	10	SG	5940
11	ZH	17 216	11	ZH	17 176	11	ZG	7068
12	LU	17 500	12	SO	17 517	12	BS	10 000
13	SO	18 020	13	LU	18 500	13	AG	12 600
14	OW	20 000	14	OW	20 000	14	VD	14 010
15	AG	20 500	15	SH	21 000	15	BL	15 781
16	SH	21 000	16	AG	21 125	16	ZH	17 101
17	GL	24 894	17	GL	25 294	17	SO	17 122
18	TI	29 250	18	TI	29 250	18	LU	18 000
19	FR	29 968	19	FR	30 656	19	JU	18 678
20	JU	37 113	20	JU	37 356	20	FR	19 000
21	BL	37 377	21	BL	37 480	21	GL	24 600
22	GE	43 830	22	GE	43 910	22	TI	28 500
23	NE	49 180	23	GR	46 566	23	GE	39 535
24	VS	49 228	24	VS	49 228	24	GR	46 811
25	GR	49 958	25	NE	49 315	25	VS	49 228
26	BS	52 500	26	BS	52 500	26	NE	49 315

Le tableau suivant donne un aperçu de la charge fiscale sur le capital, en fonction du montant du capital.

Charge fiscale, impôts cantonaux, communaux et paroissiaux en 2022 en fonction du montant du capital (en millions de CHF⁸²)

Can- ton	0,1	0,5	1	5	10	50	100
AG	840	840	1260	6300	12 600	63 000	126 000
AI	493	493	493	2466	4931	24 658	49 315
AR	900	900	900	2373	4745	23 725	47 450
BE	23	114	227	1137	2274	11 371	22 743
BL	473	789	1578	7890	15 781	78 904	157 808
BS	100	500	1000	5000	10 000	50 000	100 000
FR	190	950	1900	9500	19 000	95 000	190 000
GE	395	1977	3954	19 768	39 535	197 677	395 355
GL	247	1234	2469	12 344	24 600	123 435	246 870
GR	452	2258	4515	22 575	46 811	243 111	488 486
JU	187	934	1868	9339	18 678	93 391	186 782
LU	500	925	1850	9250	18 000	92 500	185 000
NE	493	2466	4932	24 658	49 315	246 575	493 151
NW	493	493	493	493	986	4932	9863
OW	500	500	500	500	500	500	1000
SG	302	302	604	3020	5940	30 200	60 400
SH	390	390	390	390	475	2438	4875
SO	428	856	1712	8561	17 122	85 611	171 222
SZ	403	403	403	605	1209	6045	12 090
TG	554	554	554	2078	4035	20 775	41 550

⁸² Source : Impôts sur le bénéfice net et sur le capital 2021 (AFC) (dernière page)

TI	285	1425	2850	14 250	28 500	142 500	285 000
UR	500	500	500	500	500	500	937
VD	140	701	1401	7005	14 010	70 050	140 100
VS	303	1015	3553	23 853	49 228	252 228	505 978
ZG	353	353	707	3534	7068	35 338	70 676
ZH	172	859	1718	8588	17 101	85 879	171 758

En matière d'impôt sur le capital, le canton de Berne se place dans le premier tiers des cantons. Après imputation de l'impôt sur le bénéfice, l'impôt sur le capital est encore plus faible. Cette particularité existe seulement dans la moitié des cantons.

Une analyse plus approfondie de l'impôt sur le capital au sein des différents cantons se trouve dans la [brochure fiscale](#) pour la période fiscale 2022.

4.7 Impôts sur les gains immobiliers

Le montant de l'impôt sur les gains immobiliers dépend de divers facteurs : le montant du gain réalisé (différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissement), la durée de possession et les précédents transferts de propriété (avec gain ou perte). Il est difficile de faire une comparaison intercantonale en la matière, car les résultats peuvent être très différents selon l'hypothèse de départ, et les cantons ne tiennent pas compte de la même manière de la durée de possession. Enfin, dans les cantons qui appliquent le système dualiste, l'imposition des gains résultant de l'aliénation d'immeubles commerciaux dépend du montant des autres bénéfices commerciaux, ce qui rend toute comparaison parlante impossible.

4.8 Impôt sur les successions et donations

Presque tous les cantons prélèvent un impôt sur les successions et donations. Les modalités de cet impôt dans les cantons sont indiquées dans le document [Impôts sur les successions et les donations \(AFC/CNS\)](#) du 1^{er} janvier 2020. Dans le canton de Berne, comme dans la plupart des cantons, les conjoints et les descendants sont exonérés d'impôt (cf. chiffre 6.3 du document susmentionné).

Dans presque tous les cantons, un impôt est prélevé sur les successions et les donations. Les modalités de cet impôt au sein des cantons sont détaillées dans le document intitulé « [Impôts sur les successions et les donations \(AFC/CSI\)](#) » daté du 1^{er} janvier 2020. À l'instar du canton de Berne, la majorité des cantons exonère d'impôt les conjoints et les descendants (voir section 6.3 du document mentionné).

Le tableau ci-après présente la charge fiscale comparée entre les cantons pour les personnes n'ayant pas de lien de parenté.

Comparaison de la charge fiscale en 2023 : héritage de 0,5 million à une personne non apparentée

Canton	Commune	Montant net	Total impôts	Rang
OW	Sarnen	500 000	0	1
SZ	Schwyz	500 000	0	1
ZG	Zoug	500 000	70 900	3
NW	Stans	480 000	72 000	4
AI	Appenzell	495 000	99 000	5
GL	Glaris	490 000	102 900	6
AG	Aarau	500 000	109 200	7

BE	Berne	488 000	111 920	8
UR	Altdorf	485 000	116 400	9
VS	Sion	500 000	125 000	10
TG	Frauenfeld	500 000	140 000	11
ZH	Zurich	500 000	140 400	12
BL	Liestal	490 000	147 000	13
SG	Saint-Gall	490 000	147 000	13
SO	Soleure	500 000	154 000	15
BS	Bâle	498 000	156 870	16
AR	Herisau	495 000	158 400	17
GR	Coire	500 000	172 375	18
JU	Delémont	500 000	175 000	19
SH	Schaffhouse	490 000	176 500	20
TI	Bellinzone	500 000	179 753	21
FR	Fribourg	495 000	185 130	22
LU	Lucerne	500 000	190 000	23
NE	Neuchâtel	500 000	225 000	24
VD	Lausanne	500 000	250 000	25
GE	Genève	500 000	268 296	26

Ici aussi, le canton de Berne se situe tout juste dans le premier tiers.

4.9 Nécessité d'agir

Les analyses comparatives de la charge fiscale entre les cantons révèlent une détérioration notable de la situation du canton de Berne, en particulier en matière d'impôts sur le revenu et sur les bénéfices. Qu'il s'agisse de l'imposition des revenus des particuliers ou des bénéfices des entreprises, le canton de Berne se positionne, selon les scénarios examinés, parmi les derniers rangs.

L'examen des charges fiscales associées aux **impôts sur le revenu** révèle une augmentation de la charge fiscale entre 2012 et 2017 pour les individus exerçant une activité lucrative. Cette évolution s'explique par les allègements fiscaux nettement plus importants dans d'autres cantons, qui ont conduit à une réduction de la charge fiscale, ainsi que par la suppression du forfait global pour les frais professionnels dès l'année fiscale 2014, qui a entraîné une diminution générale des déductions liées à ces frais dans le canton de Berne. Cela explique sans doute pourquoi ce canton a connu une nette détérioration de son rang dans le classement intercantonal depuis 2012. Cependant, cette situation résulte également des allègements fiscaux bien plus conséquents accordés par d'autres cantons, menant à une charge fiscale moindre en comparaison. Pour parvenir à la 16^e ou même à la 13^e position dans le classement intercantonal, il serait nécessaire d'adopter des mesures d'allègement pour les impôts cantonaux et communaux d'une ampleur totale de 20% à 30%.

Dans sa stratégie fiscale actuelle, le Conseil-exécutif a souligné que, de son point de vue, les déductions et les barèmes est actuellement largement « équilibrées en termes de politique fiscale ». ⁸³ Une baisse d'impôt doit donc, en premier lieu, profiter à tous les contribuables et résulter d'une baisse linéaire de la charge fiscale obtenue en adaptant la quotité d'impôt. Cette appréciation est fondamentalement confirmée par les comparaisons de charges fiscales.

Cependant, les illustrations et les comparaisons de la progressivité de l'impôt révèlent que le canton de Berne présente une progressivité très marquée pour les revenus modestes. Cela laisse

⁸³ Stratégie fiscale du canton de Berne, Bases et objectifs à l'horizon 2022, chiffre 3.2.4.

entendre que les classements les moins favorables pour certains types de ménages (comparaisons au ch. 4.2) sont en partie attribuables à la structure tarifaire, étant donné qu'ils concernent en grande partie des revenus relativement modestes.

Les analyses comparatives des charges fiscales liées aux **impôts sur les bénéficiés** mettent en lumière la perte d'attrait qu'a connue le canton de Berne, en raison de la réduction drastique des taux d'imposition sur les bénéficiés adoptée par plusieurs autres cantons. En tirant pleinement parti des dispositions de la RFFA, la charge fiscale des entreprises qui en bénéficient est significativement inférieure au taux d'imposition standard, réduisant ainsi l'écart par rapport aux charges fiscales des autres cantons.

5 Interventions parlementaires adoptées

5.1 Interventions liquidées

Le 11 janvier 2023, le Conseil-exécutif a demandé le classement des interventions parlementaires transmises suivantes :

Intervention	Mise en œuvre
Motion 194-2018 PS-JS-PSA (Zryd, Magglingen) du 5.9.2018 Des détectives pour lutter contre les infractions fiscales	La motion a été examinée dans le cadre de la <u>révision 2024 de la loi sur les impôts</u> (ouverture de la procédure de consultation le 25 octobre 2021, 1 ^{re} lecture en automne 2022 et 2 ^e lecture au printemps 2023).
Motion 284-2018 PS-JS-PSA (Zryd, Magglingen) du 28.11.2018 Pour un véritable salaire net	La motion a été examinée dans le cadre de la <u>révision 2024 de la loi sur les impôts</u> (affaire 2020.FINSV.1754). Suivant la proposition motivée du Conseil-exécutif (rapport du 4 mai 2022, chiffre 3.3), le Grand Conseil a renoncé à instaurer un impôt à la source optionnel sur le revenu salarial.
Motion financière 259-2019 CFin (Bichsel, Zollikofen) du 22.10.2019 Révision de la loi sur les impôts : abaissement de la quotité d'impôt pour les particuliers et les entreprises	Le Conseil-exécutif a mis en œuvre la motion financière 259-2019 en établissant le budget 2021 et le PIMF 2022 à 2024.
Motion 063-2020 Von Arx (Köniz, pvl) du 26.11.2020 Assouplissement de la taxe immobilière à des fins écologiques	La motion a été examinée dans le cadre de la <u>révision 2024 de la loi sur les impôts</u> (affaire 2020.FINSV.1754). Suivant la proposition motivée du Conseil-exécutif (rapport du 4 mai 2022, chiffre 3.4), le Grand Conseil a renoncé à l'assouplissement de la taxe immobilière qui était demandé.
Motion 297-2020 Hässig Vinzens (Zollikofen, PS) du 1.12.2020 Pour une taxation harmonisée de l'énergie solaire et la fin des désavantages fiscaux lors du remplacement des chauffages à énergie fossile par des chauffages à énergie renouvelable.	La motion a été examinée et mise en œuvre dans le cadre de la <u>révision 2024 de la loi sur les impôts</u> (affaire n° 2020.FINSV.1754). Les dispositions modifiées entreront en vigueur le 1 ^{er} janvier 2024. Le 20 mars 2017, le Grand Conseil a adopté le postulat 190-2016 Hässig (PS, Zollikofen), intitulé « Installation de capteurs solaires et assainissements énergétiques : effets sur la fiscalité ». Pour mettre en œuvre le postulat, le Conseil-exécutif a répondu à ce mandat le 16 décembre 2020 en adoptant son rapport « Impact fiscal des mesures d'économie d'énergie » et a proposé, par le biais de la révision partielle 2024 de la loi

Intervention	Mise en œuvre
	sur les impôts, une série de mesures visant à encourager les installations photovoltaïques et solaires thermiques.

5.2 Demandes issues d'interventions parlementaires en suspens

Les interventions suivantes sont encore en cours de réalisation :

Intervention	État actuel de la mise en œuvre
Motion 016-2020 Amstutz (Sigriswil, UDC) du 14.2.2020 Établissement rapide du relevé de l'impôt à la source	L'Intendance des impôts a pris des mesures pour réduire les retards dans le traitement des dossiers. Étant donné que la révision 2021 de la loi sur les impôts a entraîné de nombreuses nouveautés en matière d'impôt à la source et que les ajustements requis du système informatique ont également nécessité beaucoup de travail, de nouveaux retards de traitement se sont accumulés, conduisant ainsi à la mise en œuvre de mesures complémentaires.
Motion 290-2019 Rappa (Berthoud, PBD) du 27.11.2019 Numérisation à l'Intendance des impôts aussi	Le domaine <i>Impôt sur les gains immobiliers</i> s'inscrit dans le cadre du projet de développement de la numérisation de l'Intendance des impôts. Il est prévu de dématérialiser la déclaration fiscale des gains immobiliers et le dépôt des justificatifs. En raison des ressources limitées et des autres projets prévus, les travaux de réalisation de ce projet ne débiteront qu'en 2023.
Motion 184-2020 Schindler (Berne, PS) du 10.6.2020 Libre choix du titulaire du dossier fiscal en cas de mariage ou d'enregistrement d'un partenariat	La mise en œuvre de la <u>motion 184-2020</u> est en cours. En 2022, l'égalité des droits concernant l'exportation des données à la dissolution d'un mariage a été instaurée. Les documents de l'Intendance des impôts subissent des actualisations régulières dans un souci d'égalité de traitement. De plus, à la fin de 2023, il est prévu d'autoriser les prolongations de délai en utilisant l'un ou l'autre des numéros GCP dans le portail BE-Login. Quant à la possibilité pour chaque conjoint de s'inscrire individuellement avec son propre numéro GCP sur BE-Login, la date exacte de cette mise en place demeure, pour l'instant, indéterminée.
Motion 204-2020 Knutti (Weissenburg, UDC) du 28.8.2020 Traitement correct lors de l'évaluation générale 2020	Le chiffre 3 de l'intervention exige un traitement correct des réclamations contre l'évaluation générale 2020 (EG20). Les réclamations pendantes sont traitées conformément aux prescriptions légales.
Motion 260-2020 Schär (Schönried, PLR) du 16.10.2020 Mise en œuvre correcte du décret du Grand Conseil sur l'évaluation générale des immeubles non agricoles et des forces hydrauliques (DEG)	Le chiffre 1 de l'intervention exige une mise en œuvre correcte de l'évaluation générale 2020 (EG20). Dans l'intervalle, la majeure partie des évaluations ont été réalisées. Les réclamations pendantes sont traitées conformément aux prescriptions légales.
Motion 284-2020 Schwarz (Adelboden, UDF) du 23.11.2020 Équité dans la fixation des valeurs officielles	L'intervention demande, à l'instar de la motion 222-2020, une révision de l'évaluation officielle. Le sujet est en cours d'examen auprès de l'Intendance des impôts. Un projet correspondant a été initialisé en 2022 (voir chiffre 3.2.2.3).

Motion 222-2020 Arn (Muri b. Bern, PLR) du 2.9.2020 Simplifier l'évaluation officielle	L'intervention demande, à l'instar de la motion 284-2020, une révision de l'évaluation officielle. Le sujet est en cours d'examen auprès de l'Intendance des impôts. Un projet correspondant a été initialisé en 2022 (voir chiffre 3.2.2.3).
Motion 314-2020 Hässig Vinzens (Zollikofen, PS) du 3.12.2020 Il est temps de mettre en œuvre l'imposition individuelle des couples mariés	Dans le cadre de la procédure de consultation (ACE 260/2023), le Conseil-exécutif a exprimé son soutien en faveur d'une imposition individuelle révisée. Cependant, il a demandé l'examen d'autres modalités fiscales qui respecteraient mieux le principe constitutionnel de taxation en fonction de la capacité économique.
Motion 028-2022 Wandfluh (Kandergrund, UDC) du 7.3.2022 Le canton ne doit pas s'enrichir sur le dos de la population de Mitholz	En contact étroit avec le DDPS concernant l'imposition des gains immobiliers en cas d'aliénation d'immeubles, l'Intendance des impôts examine, dans le cadre de la taxation, les conséquences fiscales dans diverses situations.
Motion 066-2022 von Arx (Schliern b. Köniz, PVL) du 15.3.2022 Déduction fiscale de l'infrastructure pour la recharge bidirectionnelle des voitures électriques	Cette intervention a été adoptée durant la session d'hiver de 2022. L'Intendance des impôts demandera à la Conférence suisse des impôts (CSI) d'examiner l'admissibilité de la déduction demandée et plaidera en faveur d'une pratique nationale la plus uniforme possible.
Motion 157-2022 Reinhard (Thoune, PLR) du 4.9.2022 Édiction d'un décret visant à compenser la progression à froid	L'intervention a été transmise sous forme de postulat lors de la session d'hiver 2022. Le Conseil-exécutif a adapté pour 2024 les barèmes, les déductions et les montants exonérés d'impôt de la loi sur les impôts en fonction du renchérissement ou a proposé au Grand Conseil de les adapter par voie de décret.
Motion 186-2022 Fuchs (Berne, UDC) du 5.9.2022 Publier la liste exhaustive des institutions exonérées d'impôt dans le canton de Berne	Cette intervention a été adoptée pendant la session d'été 2023. Elle demande une adaptation dans le cadre de la prochaine révision de la loi sur les impôts, qui entrera probablement en vigueur en 2027, ainsi qu'une liste exhaustive des institutions exonérées d'impôt.
Motion 220-2022 Freudiger (Langenthal, UDC) du 14.9.2022 Privilèges fiscaux pour les établissements communaux : il est temps de mettre organisations de droit privé et établissements communaux sur un pied d'égalité	Cette intervention a été adoptée pendant la session d'été 2023. Elle demande une adaptation dans le cadre de la prochaine révision de la loi sur les impôts, qui entrera probablement en vigueur en 2027.
Motion 300-2022 Amstutz (Sigriswil, UDC) du 8.12.2022 Augmenter la déduction fiscale pour les primes de caisse-maladie	Cette intervention a été adoptée sous forme de postulat pendant la session d'automne 2023. Elle sera examinée dans le cadre de la prochaine révision de la loi sur les impôts, qui entrera probablement en vigueur en 2027, et sera comparée à d'autres mesures possibles.

Au cours des débats de la session d'hiver, il est apparu que la mise à jour des données et des statistiques relatives à la stratégie fiscale 2019 - 2022 pourrait favoriser la transparence recherchée en ce qui concerne les déductions fiscales. Ainsi, le présent rapport aborde également des sujets découlant des deux motions non transmises sur les répercussions des déductions fiscales :

- Motion 070-2022, Riesen (La Neuveville, ES) « Effet des déductions sur l'imposition : pour plus de transparence ! »

- Motion 071-2022, Rüfenacht (Berthoud, PS) « État des lieux des déductions fiscales pour les personnes physiques dans le canton de Berne »

Les interventions transmises et mentionnées ci-dessus portent sur des thèmes clés :

- Simplification de l'évaluation officielle (la simplification et la modernisation font déjà l'objet du projet NewEO en cours)
- Pas d'inégalité de traitement entre les sexes : pénalisation du mariage et pénalisation des couples biactifs (concerne surtout l'impôt fédéral direct), processus de déclaration d'impôt
- Prise en compte des aspects écologiques (promotion des énergies renouvelables et lutte contre le changement climatique)
- Exploitation du potentiel de la numérisation dans le domaine fiscal

6 Marge de manœuvre en matière de politique financière

6.1 Cadre de la politique financière

L'évolution financière du canton de Berne a connu une trajectoire globalement positive ces dernières années. Si l'on examine le bilan de la dernière décennie, seules les années 2017 et 2021 n'ont pas affiché d'excédents. La tendance est similaire pour le solde de financement. Mis à part les années 2020 et 2021, marquées par la pandémie de coronavirus, des excédents ont été constamment enregistrés.

L'évolution esquissée ci-dessus s'est concrétisée en dernier lieu dans les comptes annuels de 2022. Ces derniers affichent un excédent de recettes de 358 millions de francs et un surplus de financement de 327 millions de francs. De plus, un excédent de bilan de 86,3 millions de francs a été enregistré pour la première fois depuis le début des années 1990. Grâce au bon résultat comptable et à la récupération des avoirs de l'impôt anticipé auprès de la Confédération, les dettes (dette brute II) ont été diminuées de près de 1,0 milliard de francs. En parallèle, d'importants progrès en politique du personnel ont été réalisés ces dernières années, tant pour le personnel cantonal que pour les enseignantes et enseignants, notamment en matière de mesures salariales.

Bien que cette évolution soit globalement réjouissante, il convient de souligner que les résultats positifs du budget financier sont largement dus à une charge fiscale toujours supérieure à la moyenne, aux versements de la péréquation financière fédérale, et aux distributions de bénéfices exceptionnellement élevées de la Banque nationale suisse en 2021 et en 2022. Concernant l'amélioration de l'endettement, il faut noter qu'elle résulte en grande partie du faible niveau d'investissement observé ces dernières années. Cette situation a vraisemblablement entraîné une augmentation significative des besoins d'investissement, annonçant ainsi une intensification des investissements dans les années à venir, avec les conséquences financières que cela implique.

Globalement, la capacité économique et financière du canton de Berne demeure inférieure d'environ un quart à celle de la moyenne nationale (2024 : 87,2 points d'indice selon la péréquation des ressources⁸⁴). En parallèle, les coûts associés à la prestation des services publics sont relativement en ligne avec la moyenne suisse.⁸⁵ Aussi, si le cadre de la politique financière demeure inchangé, le financement d'un service « standard » nécessitera, à l'avenir, une charge fiscale dépassant celle de la moyenne nationale.

⁸⁴ Cf. communiqué de presse du 13 juin 2023 de la Confédération concernant les paiements compensatoires pour l'année 2024

⁸⁵ Cf. rapport du Conseil-exécutif du 28 juin 2017 à l'intention du Grand Conseil sur le programme d'allègement 2018, Conclusions principales de l'analyse comparative intercantonale au niveau de l'ensemble du canton, p. 16

6.2 Financement compensatoire des allègements fiscaux

Le premier rapport sur la stratégie fiscale a détaillé que les allègements fiscaux ne peuvent pas s'autofinancer au sein même du système fiscal. Selon le rapport d'experts alors établi⁸⁶ (annexe 1 à la « Stratégie fiscale 2019 - 2022 »), les mesures d'allègement fiscal pour les personnes physiques engendrent des pertes de recettes pratiquement équivalentes.⁸⁷ Face à ce contexte, comment envisager le financement de futurs allègements fiscaux ? Les allègements fiscaux peuvent en effet entrer en contradiction avec d'autres objectifs cantonaux, tels que la poursuite de la réduction de la dette, la garantie de conditions d'emploi compétitives pour le personnel cantonal et les enseignantes et enseignants, la préservation ou l'amélioration d'un niveau de services publics adéquat (incluant, par exemple, les fonds nécessaires à la mise en œuvre de priorités politiques conformément aux directives gouvernementales) ou encore le financement croissant des besoins en investissement. Afin de compenser les allègements fiscaux, certaines options sont envisagées en théorie :

- Adaptation de l'offre de services publics, par exemple en limitant la croissance des dépenses ou en réduisant les charges)
- Stratégies relatives au personnel : cela peut inclure une réduction des effectifs ou une révision à la baisse, voire une suppression des augmentations salariales initialement prévues. À noter que toute réduction du personnel aurait probablement un impact sur l'offre de services publics.
- Abandon ou ajustement de projets d'investissement afin de soulager le bilan d'investissement et de minimiser le risque d'endettement supplémentaire. Cette démarche permettrait également d'alléger le compte de résultat, grâce à des amortissements et des coûts d'exploitation réduits.
- Acceptation d'un déficit ou d'une nouvelle dette, dans la limite autorisée par les dispositions constitutionnelles relatives aux deux freins à l'endettement
- Optimisation des possibilités dans le cadre du processus de planification habituel, comme une capitalisation systématique des recettes accrues de la péréquation financière fédérale, ou l'adaptation à des coûts revus à la baisse suite à de nouvelles estimations dans divers secteurs étatiques, le tout au profit d'initiatives fiscales

Mis à part l'optimisation des possibilités dans le cadre du processus de planification habituel, le Conseil-exécutif considère que presque toutes les autres avenues envisagées pour financer des allègements fiscaux pourraient rencontrer une vive opposition politique. Il est par exemple peu réaliste d'envisager un train de mesures économiques afin de financer des allègements fiscaux. Les deux derniers trains de mesures d'allègement, en 2014 (« Examen des offres et des structures (EOS 2014) ») et en 2018 (« Programme d'allègement 2018 [PA 2018] »), ont déjà suscité de vifs débats politiques. Cependant, leur objectif premier n'était pas de financer des allègements fiscaux, mais plutôt de respecter les deux règles relatives au frein à l'endettement. La conception d'un paquet d'allègements destiné uniquement à financer des réductions fiscales serait donc perçue encore plus sévèrement. Il semble improbable de trouver une majorité politique en faveur d'une telle initiative. D'autant plus que les groupes d'intérêt concernés ressentiraient assez rapidement les effets des mesures d'économie visant à compenser d'importants allègements fiscaux. Il convient de noter qu'en vertu de la décision du Conseil-exécutif, BAK Economics AG (Bâle) effectuera une analyse comparative intercantonale, en collaboration avec les directions et la Chancellerie d'État. Les résultats de cette analyse devraient être présentés au Conseil-exécutif fin avril 2024. Les mesures concernant la politique du personnel, les projets d'investissement, ou celles

⁸⁶ Stratégie fiscale du canton de Berne : rapport d'experts concernant les analyses économétriques dans le domaine des personnes physiques (en allemand).

⁸⁷ « Stratégie fiscale du canton de Berne. Principes et objectifs jusqu'en 2022 ».

engendrant des déficits ou un nouvel endettement en raison d'allègements fiscaux, devraient susciter des débats tout aussi vifs.

En conclusion, dans le contexte de la poursuite de la politique financière, le Conseil-exécutif ne voit pas de possibilité concrète de donner la primauté à la politique fiscale. Ainsi, les efforts pour proposer des allègements fiscaux devraient principalement se focaliser sur les solutions possibles du processus annuel de planification, comme c'est le cas actuellement. Cependant, pour envisager des allègements fiscaux lors de la planification annuelle, il est impératif que les différentes Directions et la Chancellerie d'État planifient leurs dépenses avec beaucoup de rigueur et de retenue. Sinon, les perspectives de dégager des potentiels financiers significatifs pour des réductions d'impôt seraient minces. S'ajoutent à cette situation de nombreux risques politico-financiers, qui, s'ils se matérialisaient, pourraient rapidement réduire les marges de manœuvre fiscale et financière. Par exemple, dans les secteurs gouvernementaux particulièrement influencés par les tendances démographiques au niveau cantonal (notamment la santé et l'éducation), une hausse continue des coûts est à prévoir. À court et moyen terme, une situation tendue est également à anticiper concernant l'évolution de l'inflation. Enfin, il est à noter que le canton est également sujet aux décisions prises au niveau fédéral, où sa marge d'action est limitée, comme c'est le cas avec la gestion politique de l'initiative visant à alléger les primes et les conséquences financières que cela implique pour les cantons.

6.3 Dimensions financières des allègements et de leur potentiel

Pour prendre une décision sur des allègements concrets, il est essentiel de connaître leur ampleur et de les mettre en perspective avec les options de financement disponibles. Les estimations financières ci-dessous, qui ne tiennent pas compte des adaptations éventuelles pour d'autres cantons, fournissent une vue d'ensemble.

Amélioration de cinq rangs

- Personnes physiques (passant en moyenne du 23^e au 18^e rang) : diminution des recettes d'environ 600 millions de francs pour le canton et de 320 millions de francs pour les communes
- Personnes morales (passant du 26^e au 21^e rang) : diminution des recettes d'environ 250 millions de francs pour le canton et de 135 millions de francs pour les communes

Atteinte du 16^e rang

- Personnes physiques : diminution des recettes d'environ 800 millions de francs pour le canton et de 425 millions de francs pour les communes
- Personnes morales : diminution des recettes d'environ 335 millions de francs pour le canton et de 185 millions de francs pour les communes

Cinq rangs coûtent environ 850 millions de francs au canton, et 455 millions aux communes, tandis qu'une place dans la moyenne supérieure représente un coût de 1,135 milliard pour le canton et de 610 millions pour les communes. Cela suppose que les communes y contribuent également. Si ce n'est pas le cas et que la réduction est effectuée uniquement par le biais de la quotité cantonale, alors le canton supporterait l'intégralité des coûts ou des manques à gagner.⁸⁸

⁸⁸ Pour pallier cette perte, il serait nécessaire, par exemple, d'accueillir dans le canton de Berne plus de 20 000 contribuables disposant d'un revenu imposable supérieur à 250 000 francs, ou encore environ 4400 individus percevant plus d'un million. Cela entraînerait une croissance dans ces tranches de revenu d'un facteur 5 (avec actuellement environ 4200 contribuables dans le canton de Berne disposant d'un revenu imposable au-delà de 250 000 francs) ou d'un facteur 18 (pour le canton de Berne comptant actuellement près de 250 contribuables avec un revenu dépassant le million de francs). À titre de comparaison : la Suisse (canton de Berne inclus) compte seulement quelque 100 000 contribuables ayant un revenu imposable dépassant les 250 000 francs.

En contraste, les options de financement suivantes sont envisagées selon le chiffre 6.2 :

- D'après une prévision annuelle de BAK Economics AG (Bâle) relative à l'évolution de la péréquation financière fédérale, les versements au canton de Berne devraient continuer à augmenter d'ici à 2029, s'élevant à plusieurs centaines de millions de francs par rapport à 2024. Il est également à noter que les retombées à moyen et à long terme de la réforme fiscale de l'OCDE, qui s'avèrent positives pour Berne, n'ont pas encore été intégrées aux estimations de BAK Economics AG (voir deux points suivants).
- Le point 3.1.4 de la présente stratégie fiscale montre une hausse des impôts cantonaux de près de 800 millions de francs entre 2014 et 2021. Ainsi, une augmentation continue de ces impôts, se chiffrant en centaines de millions, est anticipée pour la période 2024-2030.
- Selon une étude réalisée par BSS Volkswirtschaftliche Beratung AG le 22 juillet 2022⁸⁹, le canton de Berne bénéficie d'impôts supplémentaires s'élevant à 43,3 millions de francs par année (incluant la part fédérale de 25%) grâce à l'impôt complémentaire de la Confédération. De plus, à partir de 2027, on s'attend à une augmentation des paiements compensatoires PFN, approximativement de 65 millions de francs. Cependant, ces estimations restent sujettes à des incertitudes, tant en termes de calendrier qu'en termes de montants.
- Si la BNS devait régulariser ses distributions de bénéfiques à l'avenir (avec une mise à jour prévue de la convention actuelle pour l'exercice 2026), ces fonds pourraient servir à financer des allègements fiscaux.

7 Objectifs et orientations de la stratégie fiscale

7.1 Objectifs

7.1.1 Réduction globale de la charge fiscale

Dans le domaine de la fiscalité, le canton de Berne présente des charges nettement plus élevées que les autres cantons. Cette situation touche tant l'impôt sur le revenu des personnes physiques que l'impôt sur les bénéfiques des personnes morales. Il est donc essentiel d'agir et de diminuer la charge fiscale à moyen et à long terme, en tenant compte des possibilités offertes par la politique financière.

Suite aux observations précédentes, le Conseil-exécutif estime que les objectifs fixés dans la stratégie fiscale doivent demeurer à la fois **réalistes et réalisables d'un point de vue politique**. Les données présentées au chiffre 6.3 suggèrent qu'anticiper des gains de rang stables de cette ampleur n'est pas vraiment envisageable à moyen terme. Cependant, le Conseil-exécutif a pour ambition de **réduire significativement l'écart avec le milieu du classement**. Plus que les gains de rang, c'est bien l'écart réel avec le milieu du classement qui importe. Ainsi, le but est que les écarts les plus importants (en pour cent) indiqués au chiffre 4.1 s'atténuent et disparaissent progressivement à moyen terme lors de la comparaison avec le 16^e rang.

Le Conseil-exécutif envisage, au vu de l'évolution des recettes, d'allouer un montant d'**environ 500 millions de francs à des baisses d'impôt pour la période 2024-2030**. Si les réductions des quotités prévues pour 2024 et 2025, respectivement de 40 millions pour les personnes morales et de 79 millions pour les personnes physiques, sont mises en œuvre, elles seraient incluses dans l'objectif de 500 millions de francs. Ne seront toutefois pas prises en compte :

- La baisse des recettes liée à la compensation de la progression à froid (Précisons qu'il ne s'agit pas, une fois corrigée de l'inflation, d'une réduction d'impôt.)

⁸⁹ Rapport final sur l'imposition minimale de l'OCDE, p. 4.

- D'éventuelles pertes de revenus découlant de projets de révision fédéraux, tels que l'introduction de l'imposition individuelle ou la suppression de la valeur locative.

Cet objectif pour la période 2024-2030 est ambitieux. Sur une durée de 22 ans, de 2001 à 2023, seuls des allègements fiscaux d'environ 520 millions de francs pour les personnes physiques et de 120 millions pour les personnes morales ont pu être réalisés.

7.1.2 La mise en œuvre de la loi sur les impôts doit être davantage simplifiée

La simplification continue de la mise en œuvre de la loi sur les impôts demeure une mission constante pour l'État (art. 101, al. 4 de la Constitution du canton de Berne). Malgré les contraintes imposées par les directives fédérales, de multiples possibilités existent pour simplifier et moderniser davantage son application. Les projets suivants sont en cours ou seront envisagés lors de la prochaine révision de la loi sur les impôts :

- Les efforts pour simplifier et moderniser l'évaluation officielle sont en bonne voie et devraient être ratifiés par le Grand Conseil dans le cadre de la mise à jour de la loi sur les impôts prévue pour 2027 (voir point 3.2.2.3).
- Des initiatives de numérisation sont imminentes dans le secteur de l'impôt sur les gains immobiliers (changements appliqués à l'interne par l'Intendance des impôts, sans nécessité de modifier la loi existante).

Des améliorations peuvent également être envisagées concernant la compensation de la progression à froid. Par exemple, à l'instar de l'impôt fédéral direct, une compensation annuelle pourrait être prévue pour tous les barèmes, montants exonérés et déductions. De plus, il serait envisageable de simplifier la structure de compétence en attribuant la responsabilité exclusive au Conseil-exécutif, supprimant ainsi la répartition entre ce dernier et le Grand Conseil (cf. chiffre 3.1.6). Ces propositions devraient aussi être prises en compte dans la révision 2027 de la loi sur les impôts.

7.2 Orientations

7.2.1 Réduction des quotités d'impôt pour les personnes physiques

Dans le contexte intercantonal, le canton de Berne est généralement en retrait. Ainsi, il est impératif d'envisager les allègements fiscaux principalement par le biais de la quotité cantonale. Le Conseil-exécutif a d'ores et déjà communiqué ses ambitions à moyen terme, jusqu'en 2025 (voir détails au point 2.2 ci-dessus).

D'ici à 2030, une enveloppe d'environ 200 millions de francs sera allouée à la réduction des quotités pour les personnes physiques. Si la réduction envisagée est adoptée pour 2025, il y aura encore des allègements de plus de 121 millions de francs à prévoir pour les années suivantes.

Période	Mesure	Diminution des recettes
2025	Réduction de la quotité de 0,5 dixième (de 3,025 à 2,975)	env. 79 mio de CHF
D'ici à 2030	Réduction de la quotité de XX, p. ex. à 2,900	env. 121 mio de CHF

Contrairement aux ajustements des barèmes et des déductions, les communes ne sont pas concernées par les réductions de la quotité cantonale. Cependant, le Conseil-exécutif espère que les communes s'impliquent dans ces allègements et envisagent, dans la mesure du possible, de diminuer également leurs quotités. C'est ainsi que la charge fiscale des résidentes et résidents du canton de Berne pourra réellement être allégée.

7.2.2 Réduction des quotités d'impôt pour les personnes morales

D'ici à 2027, environ 100 millions de francs seront alloués à des réductions de quotités pour les personnes morales. Si 40 millions de francs sont effectivement mobilisés, comme prévu, d'ici à 2024, il restera un montant de 60 millions de francs à attribuer :

Période	Mesure	Diminution des recettes
2024	Réduction de la quotité de 2,0 dixièmes (de 2,82 à 2,62)	env. 40 mio de CHF
D'ici à 2027	Réduction de la quotité de XX, p. ex. à 2,38 ⁹⁰	env. 60 mio de CHF

Contrairement aux ajustements des barèmes et des déductions, les communes ne sont pas impactées par les réductions de la quotité cantonale.

7.2.3 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.

⁹⁰ Il convient de tenir compte de l'article 2, alinéa 3a LI, selon lequel une autre quotité d'impôt, s'écartant de 20 pour cent au plus de la quotité d'impôt standard, peut être arrêtée pour les impôts sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales (cf. ch. 3.1.5.2). Actuellement, la quotité pourrait probablement être réduite à 2,38 au maximum, ce qui entraînerait des pertes d'environ 52 millions de francs.

7.2.4 Allégements ciblés dans certains domaines partiels

Pour obtenir certains résultats de manière efficace et pertinente, des allégements fiscaux ciblés peuvent être envisagés. À ce titre, il convient de tenir compte des points suivants :

- Comme les impôts communaux sont également concernés par ces allégements ciblés, cela renforce l'impact de ces derniers. Du point de vue des communes, il en résulte toutefois une diminution des recettes.
- La poursuite d'objectifs extrafiscaux dans le domaine fiscal entraîne souvent une mise à mal de l'imposition selon la capacité économique. Elle n'est envisageable que si la LHID offre aux cantons une latitude appropriée (cf. chiffre 3.2.1.2).

Dans cette perspective, les thèmes suivants seront abordés :

- Encourager la capacité de gain et l'activité professionnelle par des incitations fiscales, telles que les déductions pour frais de formation continue et frais professionnels. En raison de l'évolution démographique, la proportion d'individus en âge de travailler ne manquera pas de décliner au fil des trois décennies à venir. Il est donc d'autant plus important d'appuyer ces personnes dans l'accomplissement d'une activité professionnelle.
- Continuer à promouvoir l'équilibre entre vie familiale et vie professionnelle. L'accroissement de la déduction pour frais de garde d'enfants par des tiers, portée à 16 000 francs, a d'ores et déjà contribué à optimiser la rentabilité d'un revenu complémentaire pour les conjoints.
- Promouvoir l'égalité de traitement entre les sexes et entre toutes les personnes, quel que soit leur état civil, en examinant comment abolir la « pénalisation du mariage » dans le cadre de l'impôt sur la fortune lors d'une prochaine révision de la loi sur les impôts
- Le développement durable doit être encouragé de manière générale, à l'instar de la promotion des énergies renouvelables dans le cadre de la révision 2024 de la loi sur les impôts ou de la limitation des déductions liées aux frais de déplacement en 2016.
- Les entreprises innovantes doivent continuer à être encouragées, comme cela a été le cas avec les mesures RFFA pleinement mises en œuvre.

7.3 Tableau synoptique

Objectif	Orientations	Explication
1. La charge fiscale générale est allé- gée pour tendre vers le niveau moyen des can- tons.	1.1 D'ici 2030, une enveloppe d'environ 200 millions de francs sera allouée à la réduction des quotités d'impôts pour les personnes physiques.	Cela entraînera une baisse de la charge fiscale générale au niveau cantonal de près de 4% pour toutes les personnes physiques (ajustement de la courbe de progression vers le bas). Tous les contribuables bénéficieront de cet allègement, bien que l'impact varie selon la progressivité de l'impôt. Les communes ne sont pas affectées par cette mesure.
	1.2 D'ici à 2027, une enveloppe d'environ 100 millions de francs sera allouée à la réduction des quotités d'impôts pour les personnes morales.	Cela permettra de réduire la charge fiscale générale liée à l'impôt cantonal de près de 16% pour ces entités. Les communes ne sont pas affectées par cette mesure.
	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 d'environ 200 millions de francs au maximum (pour le canton) sera destiné à son ajustement.	Cette modification entraînera un léger décalage de la courbe de progression fiscale vers la droite et vers le bas, selon la combinaison des ajustements tarifaires et des déductions sociales. Les spécificités seront définies et arrêtées lors de la révision 2027 de la loi sur les impôts. Cette approche génère moins de pertes de revenus que les réductions des quotités d'impôts, puisque les tranches de hauts revenus reçoivent peu ou pas de réduction. Les communes seront également touchées à hauteur d'environ 100 millions de francs à cause de ces ajustements tarifaires. En conséquence, la charge fiscale pour les contribuables serait réduite d'environ 300 millions de francs au total.
	1.4 Dans le cadre des futures révisions de la loi sur les impôts, le Conseil-exécutif encouragera autant que possible :	Objectifs non-fiscaux (externes), auxquels on peut on ne doit que recourir dans les limites définies par le droit fédéral. Cela entraîne des allègements potentiels pour des types de ménages spécifiques. Les communes sont également concernées par cette mesure. <ul style="list-style-type: none">• la capacité à travailler et à gagner sa vie• la conciliation entre vie familiale et professionnelle• l'égalité des sexes et de toutes les personnes• le développement durable• les entreprises innovantes

- | | | | | |
|----|---|-----|---|--|
| 2. | L'application de la loi sur les impôts se doit d'être continuellement simplifiée. | 2.1 | Autant que faire se peut, il convient de soutenir les processus automatisés et de favoriser l'utilisation d'interfaces électroniques. | Mots-clés : automatisation de la taxation, intelligence artificielle, etc. |
|----|---|-----|---|--|
-

8 Suite de la procédure et prochaine mise à jour

Chaque année, le Grand Conseil fixe la quotité lors de l'adoption du budget et le Conseil-exécutif examine si le contexte politico-financier permet les réductions précédemment évoquées, avant de les soumettre à approbation.

Par ailleurs, les sujets suivants seront traités indépendamment du processus de planification lors de la prochaine révision de la loi sur les impôts, prévue pour 2027 :

- Vérification et atténuation de la forte progression fiscale pour les revenus modestes (ch. 4.2, orientation 1.3)
- Simplification de l'évaluation officielle (ch. 3.2.2.3, orientation 2.1)
- Simplification du système de compensation de la progression à froid (ch. 3.1.6, orientation 2.1)

En outre, toutes les éventuelles déclarations de planification du Grand Conseil concernant le présent rapport pourront être prises en compte lors de la révision 2027 de la loi sur les impôts.

La loi sur les impôts dispose que le Conseil-exécutif réexamine et adapte régulièrement la stratégie fiscale. 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.

9 Proposition au Grand Conseil

Le Conseil-exécutif propose au Grand Conseil de prendre connaissance du présent rapport.