



Stratégie fiscale du canton de Berne

Bases et objectifs à l'horizon 2022

Rapport du Conseil-exécutif au Grand Conseil

Date de la séance du CE: 24 août 2016

N° d'affaire:

Direction: Direction des finances

Classification: Non classifié

Table des matières

1	Résumé	5
2	Introduction	8
2.1	Contenu de ce rapport.....	8
2.2	Du mandat légal au présent rapport	10
3	Bases	11
3.1	Rappel et importance budgétaire des impôts cantonaux	11
3.2	Possibilités d'allégement des impôts cantonaux.....	13
3.2.1	Aperçu.....	13
3.2.2	Réduction de la quotité de l'impôt.....	14
3.2.3	Adaptation du barème d'imposition (tranches et taux d'imposition)	15
3.2.4	Augmentation des déductions	15
3.3	Baisses successives des impôts cantonaux depuis 2001	15
3.4	Classement intercantonal	17
4	Impôts des personnes physiques	18
4.1	Impôt sur le revenu.....	18
4.1.1	Prescriptions de la législation fédérale	18
4.1.2	Marges de manœuvre des cantons	20
4.1.3	Mise en œuvre et particularités du droit fiscal bernois	20
4.1.4	Comparaison intercantonale.....	22
4.1.4.1	Charge fiscale des différents types de ménages et catégories de revenus	22
4.1.4.2	Charge fiscale des prestations de prévoyance en capital	23
4.2	Impôt sur la fortune	23
4.2.1	Prescriptions de la législation fédérale	23
4.2.2	Marges de manœuvre des cantons	24
4.2.3	Mise en œuvre et particularités du droit fiscal bernois	24
4.2.4	Comparaison intercantonale.....	25
4.3	Impôt sur les gains immobiliers	25
4.3.1	Prescriptions de la législation fédérale	25
4.3.2	Marges de manœuvre des cantons	26
4.3.3	Mise en œuvre et particularités du droit fiscal bernois	26
4.3.4	Comparaison intercantonale.....	26
4.4	Impôt sur les successions et donations	26
4.4.1	Absence de réglementation contraignante en droit fédéral	26
4.4.2	Mise en œuvre et particularités du droit fiscal bernois	27
4.4.3	Comparaison intercantonale.....	27
5	Imposition des entreprises – impôts des personnes morales	27
5.1	Impôt sur le bénéfice	27

5.1.1	Prescriptions de la législation fédérale	27
5.1.2	Marges de manœuvre des cantons	29
5.1.3	Mise en œuvre et particularités du droit fiscal bernois	30
5.1.4	Comparaison intercantonale.....	32
5.2	Impôt sur le capital	34
5.2.1	Prescriptions de la législation fédérale	34
5.2.2	Marge de manœuvre des cantons.....	35
5.2.3	Mise en œuvre et particularités du droit fiscal bernois	35
5.2.4	Comparaison intercantonale.....	36
6	Facteurs d'influence de la stratégie fiscale.....	37
6.1	Politique fiscale du canton de Berne	37
6.1.1	Conclusions tirées de l'analyse de l'état des lieux	37
6.1.2	Orientation donnée à la législation fiscale bernoise depuis 2001	37
6.1.3	Stratégie économique du Conseil-exécutif	38
6.1.4	Objectifs gouvernementaux de la législature 2015 à 2018.....	39
6.1.5	Interventions parlementaires et mandats du Grand Conseil	39
6.2	Actuels sujets de réflexion fédérale en matière de fiscalité.....	41
6.2.1	Fortes retombées de la RIE III sur les cantons	41
6.2.2	Lutte contre la pénurie de main-d'œuvre qualifiée	44
6.3	Marge de manœuvre budgétaire	46
6.3.1	Situation budgétaire actuelle	46
6.3.2	Conclusions des études de l'équipe de spécialistes	48
6.4	Evaluation de la durabilité	49
6.5	Récapitulatif des facteurs d'influence	50
7	Définition des objectifs.....	52
7.1	Maintien de l'attrait du canton vis-à-vis des entreprises.....	52
7.2	Baisse du taux d'imposition du bénéfice.....	52
7.3	Adaptation du barème d'imposition du capital	53
7.4	Relèvement du plafond de la déduction des frais de garde des enfants par des tiers.....	54
7.4.1	Explications préalables.....	54
7.4.2	Accroître, à moindre coût, la disponibilité de personnel qualifié.....	55
8	Mesures concrètes d'ici 2022.....	56
8.1	Baisse de l'impôt sur le bénéfice en quatre étapes.....	56
8.1.1	Proposition du Conseil-exécutif	56
8.1.2	Mise en œuvre dans le barème à trois tranches: suppression de la troisième tranche et baisse du taux de la deuxième tranche	60
8.1.3	Réalisation progressive sur quatre ans.....	61
8.2	Baisse de l'impôt simple sur le capital	61
8.3	Augmentation des frais de garde déductibles.....	61

9.	Financement	62
9.1	Pertes fiscales escomptées	62
9.2	Recettes supplémentaires escomptées	63
9.2.1	Compensations versées aux cantons dans le cadre de la RIE III	63
9.2.2	Pas de modification de l'impôt sur les véhicules à moteur	63
9.3	Coût net	64
9.4	Appréciation de la stratégie fiscale en termes de politique financière	65
9.4.1	Nouveaux budget et plan financier compte tenu du coût net de la stratégie fiscale	65
9.4.2	Bilan intermédiaire de la stratégie fiscale par rapport à la politique financière	65
10	Calendrier de mise en œuvre	67
11	Projection de l'actualisation régulière de la stratégie fiscale	68
12	Résultat de la procédure de consultation	69
12.1	Généralités.....	69
12.2	Quant à la baisse du taux d'imposition du bénéfice en quatre étapes	69
12.3	Quant à la baisse de l'impôt ordinaire sur le capital.....	71
12.4	Quant au relèvement du plafond de la déduction des frais de garde des enfants par des tiers	72
12.5	Quant à l'adaptation de l'impôt sur les véhicules à moteur	72
12.6	Quant à l'évaluation générale.....	73
12.7	Autres mesures proposées.....	73
12.8	Conclusions du Conseil-exécutif.....	73
13	Proposition au Grand Conseil	74

1 Résumé

L'article 3, alinéa 6 de la loi sur les impôts (LI; [RSB 661.11](#)) charge le Conseil-exécutif de concevoir la stratégie fiscale du canton de Berne et de la soumettre au Grand Conseil. Il s'agit pour le Conseil-exécutif de définir les buts de la politique fiscale du canton et de montrer comment et dans quels délais ils seront atteints.

Le mandat légal de conception d'une stratégie fiscale par le Conseil-exécutif est en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2014.

Le Conseil-exécutif a défini la stratégie fiscale en considération des constats ci-dessous:

1. **Charge fiscale actuelle élevée:** par rapport aux autres cantons, Berne est à la traîne au niveau de la plupart des impôts, en particulier de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Il en va de même en matière d'imposition des sociétés, notamment en ce qui concerne l'impôt sur le bénéfice (chiffres 4 et 5).
2. **Importance budgétaire de l'impôt sur le revenu:** l'impôt sur le revenu représente 68 pour cent de l'ensemble des rentrées fiscales du canton de Berne, ce qui en fait le genre d'impôt dégageant le plus de recettes, suivi de l'impôt sur le bénéfice, qui en représente dix pour cent (chiffre 3.1).
3. **Différents moyens de réduire la charge fiscale:** en baissant la quotité de l'impôt, on réduit l'ensemble des impôts cantonaux directs des personnes physiques et des personnes morales de manière équivalente, à l'exception de l'impôt sur les successions et donations. L'adaptation des barèmes d'imposition et des déductions permet en revanche de cibler les allègements. Les législateurs cantonaux disposent d'une marge de manœuvre pour fixer la quotité de l'impôt, pour définir les barèmes d'imposition et, notamment en matière d'imposition des revenus, pour fixer le montant de certaines déductions (chiffre 3.2 et parties traitant des genres d'impôt en question, soit les chiffres 4 et 5).
4. **Allègements fiscaux successifs des personnes physiques:** depuis la révision totale de la loi sur les impôts de 2001, l'impôt des personnes physiques a déjà été effectivement allégé (hors compensation de la progression à froid) pour la somme (annuelle) de près de 180 millions de francs, sachant que la cible de ces allègements était les familles et la classe moyenne. A cela se sont ajoutées des réductions significatives des impôts sur les véhicules à moteur et des impôts sur les mutations (chiffre 3.3).
5. **Marge de manœuvre financière restreinte:** compte tenu de l'importance financière des impôts des personnes physiques, tout allègement significatif engendrerait une diminution très élevée des rentrées fiscales, contrairement à un allègement de la fiscalité des sociétés. L'ampleur de ces pertes fiscales est incompatible avec la politique financière actuelle (chiffres 6.3 et 9.4).
6. **Les spécialistes n'ont pas trouvé de «low-hanging fruits»:** l'étude pointue commanditée par la Direction des finances et censée établir le rapport entre la charge fiscale des personnes physiques et le produit des impôts correspondants a montré que toute baisse d'impôt se traduit par des pertes fiscales à peu près équivalentes à la somme que représenteraient les allègements. Tout allègement fiscal des personnes physiques n'est donc possible que moyennant un financement soit par des recettes, soit par une baisse des dépenses d'un montant équivalent, voire les deux, ce qui signifie nécessairement une nouvelle réduction des services publics (chiffre 6).

Dans ces circonstances, la stratégie fiscale doit se contenter de parer au plus pressé et, dans un premier temps, formuler des objectifs à moyen terme qui ont un certain impact en termes de compétitivité intercantonale et qui sont compatibles avec la politique financière.

Pour le Conseil-exécutif, le plus important à l'heure actuelle est d'intervenir sur la fiscalité des sociétés et de favoriser les moyens de concilier vie professionnelle et vie familiale (chiffre 6):

- Avec la RIE III, la fiscalité des entreprises sera davantage encore soumise à la concurrence intercantonale. Mais même sans cela, il apparaît indiqué de l'alléger, d'autant que le canton de Berne peut ainsi sensiblement améliorer sa position dans la concurrence intercantonale et internationale en perdant relativement peu de rentrées fiscales.
- La lutte contre la pénurie de personnel qualifié constitue ensuite un enjeu majeur de la Stratégie économique 2025 du canton de Berne, mais est aussi une préoccupation actuelle au plan fédéral; dans ce cadre, il est donc urgent de prendre des mesures favorisant la conciliation entre vie professionnelle et vie familiale.

Dans ces conditions, le Conseil-exécutif se focalise jusqu'en 2022 sur les **trois objectifs** ci-dessous (chiffre 7):

Mesures sur la fiscalité des personnes morales

1. Baisse progressive, de 2019 à 2022, de la charge fiscale maximale sur le bénéfice, qui passerait du taux actuel de 21,6 pour cent du bénéfice à 16,37 pour cent
2. Baisse, à partir de 2019, du taux d'imposition ordinaire du capital, actuellement de 0,3 pour mille, pour le porter à 0,1 pour mille

Mesure sur la fiscalité des personnes physiques

3. Relèvement du plafond de la déduction des frais de garde des enfants par des tiers de 8 000 francs à 10 100 francs à compter de 2019

Pour que Berne reste compétitif par rapport aux autres cantons, la charge fiscale maximale sur le bénéfice doit passer de 21,6 pour cent actuellement à 16,37 pour cent du bénéfice. D'autant plus que le nombre de cantons ayant annoncé ou arrêté une baisse significative de leur impôt sur le bénéfice va croissant.

La stratégie fiscale entraînera des **pertes fiscales** annuelles croissantes à partir de 2019, qui, au final, s'établiront en 2022 à 213 millions de francs pour le canton et à 106 millions pour les communes.

Ces pertes fiscales seront contrebalancées à hauteur de 64 millions de francs (43 mio de CHF pour le canton et 21 pour les communes) par les **recettes supplémentaires** provenant des versements compensatoires de la Confédération prévus dans le cadre de la RIE III¹. A cela s'ajouteraient 32 millions de recettes annuelles supplémentaires pour le canton et 17 millions pour les communes, que devrait dégager l'impôt sur la fortune suite à l'évaluation générale des immeubles non agricoles et des forces hydrauliques. Les communes pourraient en outre

¹ D'après les données actuelles du plan financier de la Confédération, extrapolées pour 2019, en cas d'augmentation de 17 à 21,2 pour cent de la part des cantons au produit de l'impôt fédéral direct.

tabler sur une augmentation des recettes de la taxe immobilière de 60 millions de francs par an.

Evaluation générale des immeubles non agricoles et des forces hydrauliques

Depuis la dernière évaluation générale au 1^{er} janvier 1999, les valeurs vénales et les valeurs de rendement ont en effet significativement évolué dans tout le canton. Le Conseil-exécutif avait déjà annoncé cette évaluation générale dans le cadre de l'examen des offres et des structures (EOS 2014). En septembre 2015, le Conseil-exécutif a adopté, à l'intention du Grand Conseil, son projet d'évaluation générale au 31 décembre 2019.

Le Grand Conseil a examiné le projet d'évaluation générale lors de sa session de janvier 2016. Les interventions des membres du Grand Conseil pendant la délibération montrent que le principe de l'évaluation générale n'est pas contesté. Toutefois, le parlement souhaite examiner ce projet en même temps que la prochaine révision de la loi sur les impôts en vue de la mise en œuvre de la stratégie fiscale et l'a donc renvoyé au Conseil-exécutif par 74 voix contre 68. Il est prévu de délibérer à nouveau sur le décret sur l'évaluation générale au cours de l'année 2017. L'évaluation générale ne dégagera pas de rentrées fiscales avant 2020 au plus tôt.

Toutes ces mesures seront introduites à l'occasion d'une seule et même révision partielle de la loi sur les impôts, qui prendra effet le 1^{er} janvier 2019 (révision 2019 de la loi sur les impôts; chiffre 10). Cette révision sera également l'occasion de mettre en œuvre la RIE III telle qu'elle a été adoptée par l'Assemblée fédérale (ex: patent box) le 17 juin 2016. La mise en œuvre des mesures qui résulteront directement de la RIE III n'est pas l'objet du présent rapport. Le Conseil exécutif prendra position à ce sujet à une autre occasion.

En résumé, il apparaît à ce jour que les perspectives financières du canton de Berne se sont nettement assombries du fait de l'augmentation de plusieurs charges et de la diminution de diverses recettes. Compte tenu de la situation actuelle, il semble encore plus évident que le financement de la stratégie fiscale, mais aussi celui des autres allègements fiscaux réclamés sont limités par des contraintes financières ou, plus précisément, sont en concurrence avec le financement de services publics de qualité et quantité équivalentes, un niveau d'endettement finançable à long terme, un volume d'investissements propice au développement de l'économie bernoise et la compétitivité des conditions d'engagement du personnel et du corps enseignant du canton.

En outre, le fait que la stratégie fiscale ne déploiera pleinement ses effets sur les finances du canton qu'à partir de 2022 assombrit encore ces perspectives financières. En raison de ce calendrier, les charges financières inhérentes à la stratégie fiscale n'apparaissent pas toutes dans le plan intégré mission-financement 2018-2020, adopté par le Conseil-exécutif le 24 août 2016. Enfin, les conséquences financières directes de la troisième réforme de l'imposition des entreprises ne sont pas encore connues à ce jour.

Dans ces conditions, la stratégie fiscale du Conseil-exécutif n'est pas financée durablement à l'heure actuelle. Elle prévoit certes deux sources de financement, l'évaluation générale des immeubles non agricoles et des forces hydrauliques et les versements compensatoires de la Confédération dans le cadre de la RIE III, mais ces recettes ne suffiront pas pour absorber les pertes fiscales à long terme. L'évaluation générale est par ailleurs contestée politiquement.

Pour résumer, il ne fait aucun doute pour le Conseil-exécutif que les responsables politiques du canton de Berne devront répondre au final à une question de fond sur le plan politique, à savoir s'ils sont prêts à financer des baisses d'impôt au prix de suppressions de prestations et tâches publiques et, du même coup, de réductions de personnel.

Lors de la session de novembre 2016, le Grand Conseil aura l'occasion d'examiner, sur la base des nouvelles perspectives financières, le rapport du Conseil-exécutif relatif à la stratégie fiscale en même temps que le budget 2017 et le plan intégré mission-financement 2018-2020 et de décider des pistes politiques à donner au Conseil-exécutif en vue de la poursuite de sa politique financière et fiscale.

Malgré ce contexte difficile, le Conseil-exécutif reste acquis à la teneur de la stratégie fiscale. Il pense en particulier qu'il est important de baisser l'impôt sur le bénéfice pour assurer à long terme la compétitivité du canton de Berne en tant que site d'implantation. Entendant maintenir le cap dans la conduite de sa politique financière, il a toutefois toujours souligné qu'il ne s'engagerait pas dans des expériences en politique financière et fiscale au détriment des générations futures.

Il est prévu de réexaminer la stratégie fiscale dès les prochaines années et de la réactualiser à l'horizon 2022. L'évolution de la politique financière étant encore incertaine aujourd'hui, il conviendra d'examiner le moment venu s'il est réaliste de prévoir des mesures concentrées sur la fiscalité des personnes physiques (chiffre 11).

Lors de la consultation, la majorité a approuvé l'orientation que le Conseil-exécutif a donnée à la stratégie fiscale.

2 Introduction

2.1 Contenu de ce rapport

L'article 3, alinéa 6 LI définit ce que doit contenir la stratégie fiscale:

«Le Conseil-exécutif définit les buts de la politique fiscale du canton dans la stratégie fiscale et montre comment et dans quels délais ils seront atteints. Il examine périodiquement la stratégie fiscale quant au fond, ainsi que sa mise en œuvre et l'adapte si nécessaire. Il la présente au Grand Conseil pour information.»

Le présent rapport sur la stratégie fiscale s'articule en deux parties. La première expose le régime fiscal actuel du canton de Berne et montre sommairement quelles sont ses forces et ses faiblesses par rapport à ceux d'autres cantons. La seconde définit les premiers objectifs de politique fiscale à atteindre d'ici 2022. Ainsi, seule une partie de ce rapport aborde les objectifs et leur plan de mise en œuvre. La plus grande partie dresse un état des lieux, en le comparant parfois à la situation dans d'autres cantons et Etats.

Ce rapport a été élaboré selon les prémisses ci-après:

- *Se fixer des objectifs réalistes*

Le but de ce rapport est d'identifier des moyens d'action et de définir des objectifs réalistes. Comme le précise l'article 3, alinéa 6 LI, la stratégie fiscale doit être adaptée à la situation actuelle et périodiquement révisée. Par voie de conséquence, ce rapport est un instantané de la situation actuelle, définissant des objectifs répondant aux besoins de

changement actuels et réalisables avec les moyens financiers actuels. La situation devra être réévaluée à partir de 2022.

- *Ne pas extrapoler la stratégie aux communes bernoises*
Les communes fixent elles-mêmes leur quotité d'impôt et le Conseil-exécutif respecte leur autonomie. Il est évident que l'état des lieux et les objectifs présentés dans ce rapport ont aussi une incidence sur les communes, mais aucun objectif ne leur est fixé. Toutefois, plusieurs passages de ce rapport sont encadrés et portent spécifiquement sur elles. Ces passages valent en substance aussi pour les paroisses. S'agissant de l'aspect financier de la stratégie, ce rapport présente les pertes fiscales des communes et en tient bien évidemment compte.
- *Ne pas rédiger un manuel de droit fiscal*
Si ce rapport rappelle les caractéristiques des différents genres d'impôt, l'idée est avant tout de présenter la marge de manœuvre des cantons (autonomie) et les objectifs qu'ils sont en mesure de se donner et de mettre en œuvre dans cette limite.
- *Ne pas se positionner sur la mise en œuvre de la RIE III*
La mise en œuvre des mesures qui résulteront directement de la RIE III (ex: patent box) n'est pas l'objet du présent rapport. Le Conseil exécutif prendra position à ce sujet à une autre occasion. La RIE III sera mise en œuvre en même temps que les mesures tirées de ce rapport, à l'occasion d'une seule et même révision de la loi sur les impôts, qui prendra effet le 1^{er} janvier 2019 (cf. chiffre 10).

Ce rapport commence par un récapitulatif des conclusions, avant de développer la vaste analyse de l'état des lieux.

Il dresse tout d'abord un tableau de tous les impôts levés par le canton et de leur importance budgétaire, ce qui permet d'esquisser une estimation de l'incidence des différentes mesures sur le budget cantonal.

Suivent des explications générales sur les possibilités d'allègement envisageables, ainsi qu'une présentation des allègements déjà introduits dans la loi bernoise sur les impôts depuis 2001.

La présentation des différents genres d'impôt des personnes physiques et des personnes morales constitue une partie importante de ce rapport:

- dispositions légales fédérales (harmonisation fiscale verticale)
- marges de manœuvre du législateur bernois qui en découlent (autonomie), mise en œuvre et particularités du droit fiscal bernois
- comparaisons avec d'autres cantons et Etats, avec classement du canton de Berne

A partir des données acquises, notamment celles présentées dans le rapport du professeur Urs Müller et de son équipe, et compte tenu des autres facteurs influençant la stratégie fiscale, ce rapport présente ensuite le besoin de changement le plus urgent et, sur cette base, définit et commente les objectifs de la politique fiscale bernoise. La dernière partie est consacrée aux mesures précises envisagées, au financement, ainsi qu'au calendrier et à la procédure formelle de mise en œuvre, et termine par une esquisse des futures actualisations de la stratégie fiscale.

2.2 Du mandat légal au présent rapport

L'article 3, alinéa 6 LI (LI; [RSB 661.11](#)) charge le Conseil-exécutif de concevoir la stratégie fiscale du canton de Berne et de la soumettre au Grand Conseil. Il s'agit pour le Conseil-exécutif de définir les buts de la politique fiscale du canton et de montrer comment et dans quels délais ils seront atteints.

Le mandat légal de conception d'une stratégie fiscale par le Conseil-exécutif est en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2014. Début 2014, la Direction des finances a mis sur pied une équipe de spécialistes externes, placée sous la direction du professeur Urs Müller, pour établir les bases scientifiques de cette stratégie fiscale. Cette équipe a réalisé de vastes études économétriques relatives à la fiscalité des personnes physiques. Pour ce faire, elle s'est basée sur les données extraites, sur une période de onze ans, des près de 600 000 déclarations d'impôt annuelles déposées dans le canton de Berne. Dans une perspective de réflexion stratégique, l'équipe était chargée d'analyser le rapport entre la charge fiscale et le produit de l'impôt, afin d'établir s'il y aurait des mesures susceptibles d'alléger l'impôt des personnes physiques tout en ayant un effet général positif sur les rentrées fiscales au final, notamment en favorisant l'installation dans le canton de nouveaux contribuables à revenus élevés. En gros, il s'agissait de déterminer s'il est possible d'augmenter les rentrées fiscales tout en baissant l'impôt. Aucune étude de ce type n'avait jamais été réalisée en Suisse jusque-là. L'équipe de spécialistes a présenté au Conseil-exécutif les conclusions de ses études économétriques en janvier 2015.

Pour ce qui concerne la fiscalité des personnes morales, il était nécessaire de coordonner la stratégie fiscale avec les résultats de la consultation relative à la RIE III. Le Conseil-exécutif s'est penché sur ce projet de loi ambitieux et complexe à plusieurs reprises en 2014. Il a adopté son avis sur la RIE III lors de sa séance du 28 janvier 2015.

Depuis mi-2014, le Conseil-exécutif a réfléchi à plusieurs occasions à la «stratégie fiscale du canton de Berne», lors de séances de réflexion et de concertations, ainsi que dans le cadre de certaines affaires i. Il a arrêté son orientation de principe en mars 2015, puis a mené d'autres discussions aux mois de mai et juin suivants pour définir les étapes suivantes. Compte tenu de l'importance de la stratégie fiscale et pour favoriser la formation de l'opinion politique, le Conseil-exécutif a mis le présent rapport en consultation en automne 2015. Les résultats de la procédure de consultation sont présentés sous chiffre 12 ci-après.

Achevée en 2015, la révision partielle de la loi sur les impôts entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016 a été réalisée indépendamment des débats sur la stratégie fiscale, puisqu'elle consistait uniquement à adapter au droit fiscal fédéral la teneur d'articles de la loi qui devaient entrer en vigueur dès 2016. Toutefois, parmi les propositions faites à l'occasion de la délibération parlementaire du projet de loi, certaines sont traitées dans la présente stratégie fiscale, notamment la proposition de réduction de l'impôt sur le bénéfice (rejetée par le Grand Conseil), ainsi que plusieurs propositions d'augmentation du plafond de la déduction des frais de garde des enfants par des tiers de 3 100 à 8 000 francs (adoptée).

En mars 2016, le Conseil-exécutif a décidé de ne soumettre le présent rapport finalisé, c'est-à-dire après introduction des résultats de la procédure de consultation, qu'en novembre 2016 au Grand Conseil. Cette démarche a été reportée pour permettre au parlement d'examiner l'affaire en même temps que le budget 2017 et le plan intégré mission-financement 2018-2020, afin qu'il puisse se faire une idée globale de la politique fiscale et financière. Ainsi, le Grand Conseil pourra encore tenir compte de la position du Conseil-exécutif sur la mise en

œuvre des mesures qui résulteront directement de la RIE III (ex: patent box). Le Conseil exécutif prendra position à ce sujet à une autre occasion.

3 Bases

3.1 Rappel et importance budgétaire des impôts cantonaux

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.

Le canton de Berne et ses communes² peuvent prélever les impôts suivants³:

	Impôt cantonal ⁴ (en mio de CHF)	en % ⁵	Impôt des communes ⁶ (en mio de CHF)	en % ⁴
Impôts directs				
Impôt sur le revenu (personnes physiques, impôts à la source et taxations spéciales compris)	3 420	69%	1 780	72%
Impôt sur la fortune (personnes physiques)	320	6%	162	7%
Impôt sur le bénéfice (personnes morales)	520	11%	260	10%
Impôt sur le capital (personnes morales)	15	0%	8	0%
Impôt sur les gains immobiliers (personnes physiques et personnes morales)	100	2%	52	2%
Impôt sur les successions (personnes physiques et personnes morales)	45	1%	11	0%
Impôt sur les donations (personnes physiques et personnes morales)	7	0%	2	0%
Part de 17% à l'impôt fédéral direct	205	4%	---	---
Taxe immobilière	-	-	217	9%
Impôts indirects				
Impôt sur les mutations	122	2%	---	---
Impôt sur les véhicules à moteur ⁷	243	5%	---	---
TOTAL	4 997	100%	2 492	100%

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

La loi sur les impôts (LI; [RSB 661.11](#))

Elle 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 totalement libres uniquement en ce qui concerne l'aménagement des barèmes d'imposition, c'est-à-dire la fixation des déductions

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 Les montants indiqués sont des moyennes des exercices 2012 à 2014, sauf pour l'impôt sur les véhicules à moteur, où il s'agit d'une moyenne des seuls exercices 2013 à 2014, car le taux de l'impôt a considérablement baissé au 1^{er} janvier 2013 (cf. chiffre 9), et pour la taxe immobilière, où le montant est celui de 2013.

⁴ Le canton lève en plus une taxe d'hébergement en vertu de la loi sur le développement du tourisme (LDT; [RSB 935.211](#)).

⁵ Pourcentages arrondis.

⁶ Les communes peuvent en outre lever une taxe de séjour (art. 263 LI) et une taxe pour la promotion du tourisme (art. 264 LI).

⁷ Impôt sur la navigation compris.

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](#))

Elle 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](#))

Elle régit l'impôt dû par la personne qui acquiert un immeuble.

La loi sur l'imposition des véhicules routiers (LIV; [RSB 761.611](#))

Elle régleme le prélèvement et la perception des taxes cantonales sur la circulation routière.

Zoom sur les communes et les paroisses

Les **communes bernoises** lèvent en partie les mêmes impôts que le canton. 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 et sur les gains immobiliers, qui, multiplié par la quotité d'impôt communale, donne l'impôt communal. En revanche, la part de l'impôt sur les successions et donations revenant aux communes est fixe et correspond à 20 pour cent du montant total de l'impôt cantonal (art. 33 LISD). 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 fixent chaque année leur quotité d'impôt et le taux de leur taxe immobilière en arrêtant leur budget. Elles peuvent aussi lever une taxe de séjour (art. 263 LI) et une taxe pour la promotion du tourisme (art. 264 LI).

Les **paroisses** lèvent des impôts sur le revenu et la fortune, le bénéfice et le capital et 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. Les impôts paroissiaux sur les gains de loterie et sur les bénéfices des sociétés holding et des sociétés de domicile sont réglés par des dispositions particulières (art. 11 LIP).

3.2 Possibilités d'allègement des impôts cantonaux

3.2.1 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:

- réduire la quotité de l'impôt
- adapter les barèmes fiscaux (tranches et taux)
- augmenter les déductions

Ces trois moyens sont commentés ci-après.

Zoom sur les communes et les paroisses

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. Par contre, toute adaptation des barèmes d'imposition et des déductions réduit l'impôt simple et donc les rentrées fiscales des communes.

3.2.2 Réduction de la quotité de l'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. La quotité d'impôt cantonale s'élève actuellement à 3,06. Sa réduction aurait un impact sur tous les impôts (revenu et fortune des personnes physiques, bénéfice et capital des personnes morales, gains immobiliers), à l'exception de l'impôt sur les successions et donations.

Pertes fiscales en cas de baisse de la quotité d'impôt cantonale

Quotité	Pertes (en mio de CHF)		
	Canton	Communes	Paroisses
3,06 (inchangée)	0	0	0
2,96	140	0	0
2,86	280	0	0
2,76	420	0	0

Une baisse d'un dixième de la quotité (soit de 3,06 à 2,96) entraînerait des pertes de 140 millions de francs. Tous les contribuables bénéficieraient d'un allègement linéaire de tous les impôts cantonaux. Les impôts cantonaux directs (revenu et fortune des personnes physiques, bénéfice et capital des personnes morales et gains immobiliers) diminueraient d'environ un trentième, soit de 3,25 pour cent. Concrètement, celui qui payait 3 000 francs d'impôt cantonal sur le revenu n'en paierait plus que 2 900, celui qui en payait 30 000, n'en paierait plus que 29 000. Tous les impôts directs baisseraient de 3,25 pour cent.

Une réduction de la quotité d'impôt cantonale n'a aucun effet sur les impôts communaux et les impôts paroissiaux. Sur la somme que constituent ensemble l'impôt cantonal et l'impôt communal, la baisse d'impôt serait donc inférieure à 3,25 pour cent pour une réduction d'un dixième de la quotité cantonale. A titre illustratif, l'impôt (cantonal et communal) d'une personne imposée dans la commune de Berne baisserait d'environ 2,2 pour cent.

Il est impossible de cibler un impôt spécifique, par exemple l'impôt sur le revenu, en baissant la quotité de l'impôt. Une baisse linéaire de la charge fiscale est donc appropriée lorsque l'on ne veut pas modifier l'équilibre qui résulte des barèmes et des déductions en vigueur. 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.

3.2.3 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. Pour baisser l'impôt sur le revenu, on peut adapter le barème d'imposition du revenu par exemple.

Une adaptation linéaire bénéficierait proportionnellement de la même manière à toutes les catégories de revenu. Mais pour alléger différemment les revenus modestes, moyens et élevés, on peut ne changer que les taux de certaines tranches de revenu.

Il en va de même pour les autres genres d'impôt (fortune des personnes physiques, bénéfice et capital des personnes morales, gains immobiliers). Il est là aussi possible d'adapter le barème d'imposition, soit de manière linéaire, soit en ciblant les allègements en fonction du montant des éléments imposables.

3.2.4 Augmentation des déductions

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

Il n'est possible d'augmenter des déductions que dans les domaines où la loi sur l'harmonisation des impôts en laisse la liberté aux cantons. Cela varie selon le genre d'impôt.

C'est en matière d'impôt sur le revenu que les cantons ont la plus grande marge manœuvre, car différentes déductions sont utilisées dans ce cadre pour tenir compte de la situation personnelle 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 et des barèmes est actuellement largement «équilibrée en termes de politique fiscale». Il faut donc impérativement veiller à ne pas bouleverser la structure d'ensemble en augmentant certaines déductions. Avant d'augmenter une déduction (par exemple celle des frais de garde des enfants par des tiers), il faut donc systématiquement regarder s'il ne serait pas judicieux de réduire parallèlement une déduction apparentée (ex: la déduction pour enfant).

Le montant des pertes fiscales dépend du nombre de personnes concernées par la déduction augmentée.

3.3 Baisses successives des impôts cantonaux depuis 2001

La loi bernoise sur les impôts a été totalement révisée au 1^{er} janvier 2001. Elle a ensuite subi plusieurs révisions partielles, qui ont été l'occasion de compenser régulièrement la progression à froid, mais aussi de baisser effectivement les impôts.

La quasi-totalité des allègements de **416,3 millions de francs** (sauf 20 mio de CHF) a exclusivement bénéficié aux personnes physiques. La **majeure partie** de cette somme est constituée par des allègements ciblés de la **classe moyenne** (révisions 2008 et 2012) et **des familles avec enfants** (révisions 2008, 2012, 2013 et 2016). Les personnes aux revenus élevés n'ont bénéficié d'aucun allègement fiscal.

Le tableau ci-dessous récapitule les allègements intervenus depuis 2001 (en mio de CHF par an).

Révision	Mesures	Compensation de la progression à froid	Allègements effectifs	Total
2005	Barème applicable à la prévoyance		23,0	23,0
2006	Exonération de l'impôt sur les successions et donations des descendants		11,0	11,0
2008/2009 ⁸	• Barème d'imposition du revenu pour la classe moyenne et déductions	90,0	6,0	96,0
	• Augmentation de la déduction pour enfant ⁹ et de la déduction des frais de garde des enfants par des tiers ¹⁰	-	30,0	30,0
	• Barème d'imposition de la fortune (art. 65 et 66 LI)	-	14,0	14,0
	• Double imposition des dividendes	-	16,0	16,0
2011/2012	A partir de 2011			
	• Adaptation du barème d'imposition du revenu et des déductions (compensation de la progression à froid 3%)	60,0	-	60,0
	• Barème applicable à la prévoyance (art. 44 LI)	1,7	10,3	12,0
	• Impôt sur la fortune (art. 64 et 65 LI)	3,0	18,5	21,5
	• Frein à l'impôt sur la fortune (art. 66 LI)	-	15,0	15,0
• Imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital (art. 106 LI)	-	20,0	20,0	
	A partir de 2012			
	• Barème d'imposition du revenu pour la classe moyenne (art. 42 LI)	-	65,0	65,0
	• Déduction pour enfant (6 500 → 7 000; art. 40, al. 3 LI)	-	9,0	9,0
Initiative «Des impôts équitables» 2013	A partir de 2013			
	• Déduction pour enfant (7 000 → 8 000; art. 40, al. 3 LI)		18,0	18,0

⁸ Globalement tous les allègements ont pris effet en 2009, sauf «l'abattement sur l'impôt cantonal» qui a été accordé sur la période fiscale 2008 en lieu et place de la compensation de la progression à froid pour l'impôt cantonal. Egalement sur la période fiscale 2008, réduction rétroactive unique de la quotité de l'impôt, compte tenu des bons résultats des comptes 2008.

⁹ 4 400 → 6 300, art. 40, al. 3 LI.

¹⁰ 1 500 → 3 000, art. 38, al. 1, lit. I LI.

2016	Augmentation de la déduction des frais de garde des enfants par des tiers (3 100 → 8 000; art. 38, al. 1, lit. / LI)		5,8	5,8
TOTAL		154,7	261,6	416,3

L'effet des allègements intervenus depuis 2001 sur le classement intercantonal du canton de Berne en termes de charge fiscale des différents types de ménages est présenté sous chiffre 4.1.4.1 ci-après.

D'autres adaptations apportées à la loi sur les impôts augmentent de leur côté la charge fiscale, et ce pour un montant de 61 millions de francs, de sorte que le montant net des allègements fiscaux s'élève à 200,6 millions de francs.

Voici les deux mesures concrètes qui ont augmenté la charge fiscale (en mio de CHF):

Révision	Mesures	Augmentation de la charge fiscale
2014	Suppression de la déduction forfaitaire des frais professionnels	41,0
2016	Plafonnement de la déduction des frais de déplacement	20,0
TOTAL		61,0

Par souci d'exhaustivité, il faut signaler que d'autres impôts, non régis par la loi sur les impôts, ont également été allégés, significativement pour certains. Le tableau ci-dessous en donne un aperçu.

Révision	Mesures	Allègement (en mio de CHF)
2013	Impôt sur les véhicules routiers: réduction d'un tiers de la taxe de base au kilogramme calculé sur le poids du véhicule	115
2015	Impôt sur les mutations: exonération de 800 000 CHF lorsque la propriété acquise sert de domicile principal	25¹¹
TOTAL		140

3.4 Classement intercantonal

L'appendice regroupe un ensemble de tableaux montrant comment a évolué le classement du canton de Berne ces dernières années face aux autres cantons en fonction des différents genres d'impôt (à l'exception de l'impôt sur les gains immobiliers, cf. chiffre 4.3.4). Ceux qui tiennent compte de la fiscalité pour choisir leur siège ou leur domicile se réfèrent souvent au

¹¹ Cf. communiqué du 25 avril 2014 (www.be.ch/communiqués).

classement intercantonal. Pour les contribuables, c'est un outil facile d'utilisation pour choisir un domicile à la fiscalité avantageuse. Il est donc également utilisé comme critère décisionnel dans le cadre des révisions fiscales et, en l'occurrence, de l'élaboration de cette stratégie fiscale.

L'inconvénient des classements intercantonaux réside en ce qu'ils ne disent rien sur les différences de charge fiscale. Or, cet écart (en francs) peut être relativement faible entre deux cantons éloignés l'un de l'autre dans le classement, alors qu'il peut être très élevé entre deux cantons qui se suivent dans le classement.

4 Impôts des personnes physiques

4.1 Impôt sur le revenu

4.1.1 Prescriptions de la législation fédérale

A l'unique exception de ceux qui sont énumérés dans la loi sur l'harmonisation des impôts, tous les revenus sont assujettis à l'impôt sur le revenu. 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.

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 imposable¹². Il s'agit là de déductions dites organiques qui sont normalement intégralement déductibles (c'est-à-dire à raison de leur montant effectif). Parmi ces dépenses figurent les frais professionnels¹³ et les frais d'entretien immobilier.
- Ensuite certaines déductions générales¹⁴. 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 sociales¹⁵. Les cantons sont libres en matière de fixation des déductions sociales.

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.

¹² Article 9, alinéas 1 et 3 LHID.

¹³ 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.

¹⁴ Article 9, alinéa 2 LHID.

¹⁵ Article 9, alinéa 4 LHID.

Exemple de calcul de l'impôt sur le revenu d'une personne seule

Hypothèses

Revenu imposable = 54 200 francs

Quotités d'impôt: canton = 3,06; commune = 1,74; paroisse = 0,2

Impôt simple résultant du barème de l'article 42, alinéa 2 LI = 2 160,25 francs

Calcul de l'impôt dû sur le revenu en CHF

Impôt cantonal (impôt simple 2 160,25 CHF × 3,06)	6 610,35
Impôt communal (impôt simple 2 160,25 CHF × 1,74)	3 758,85
Impôt paroissial (impôt simple 2 160,25 CHF × 0,2)	432,05
Total	<u>10 801,25</u>

Les cantons peuvent fixer librement les tranches et les taux d'imposition, à l'intérieur du cadre ci-après:

- **Interdiction des barèmes dégressifs**
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).
- **Capacité contributive**
L'imposition doit tenir compte de la capacité contributive. Les barèmes d'imposition du revenu doivent donc être progressifs, c'est-à-dire que le taux d'imposition doit augmenter avec le revenu.
- **Compensation du désavantage fiscal des couples mariés**
Etant 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).
- **Capacité contributive du parent élevant seul ses enfants**
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).
- **Imposition des indemnités en capital versées à la place de prestations périodiques**
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 ensuite 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).

4.1.2 Marges de manœuvre des cantons

Les cantons n'ont pratiquement aucune liberté sur le fond. Leur autonomie se limite à l'aménagement des barèmes (déductions sociales, tranches et taux des barèmes d'imposition). Les cantons peuvent aussi fixer le montant de certaines déductions.

En résumé, les cantons décident librement

- de l'instauration des déductions qui ne leur sont pas imposées (déduction favorisant la protection de l'environnement, les économies d'énergie, la conservation des monuments historiques¹⁶) et de leur montant,
- du plafond de la déduction des frais de déplacement (depuis 2016¹⁷),
- du montant de certaines déductions générales (déduction des primes d'assurance, des frais de maladie et d'accident, des dons, pour couple à deux revenus, des dons à des partis politiques, des frais de garde des enfants par des tiers, déduction des mises des gains de loterie¹⁸ et, depuis 2016, déduction des frais de formation et de perfectionnement professionnels),
- des déductions pour enfant et des autres déductions sociales¹⁹,
- des tranches et taux du barème d'imposition (donnant l'impôt simple),
- du niveau de la quotité de l'impôt (donnant l'impôt cantonal).

Zoom sur les communes et les paroisses

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

4.1.3 Mise en œuvre et particularités du droit fiscal bernois

Les différents moyens de réduire la charge fiscale qui ont été présentés sous chiffre 3.2 valent aussi et particulièrement pour l'impôt sur le revenu. Pour alléger l'impôt sur le revenu, on peut procéder à une adaptation linéaire du barème d'imposition des revenus (donnant l'impôt simple). Pour alléger différemment les revenus faibles, moyens et élevés, on peut changer le taux d'imposition des différentes tranches de revenu du barème, selon le résultat souhaité. Pour réduire l'impôt des personnes physiques, on peut également augmenter certaines dé-

¹⁶ Article 9, alinéa 3 LHID.

¹⁷ 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.

¹⁸ Article 9, alinéa 2 LHID.

¹⁹ Article 9, alinéa 4 LHID.

ductions. Le montant des pertes fiscales dépendra 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. Les chiffres sont approximatifs; ce tableau ne donne qu'une idée très générale.

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

Déduction ²⁰	Article de la LI	Montant (fixe, plafond, limites relatives en CHF)	Pertes fiscales (pour une hausse de 100 CHF, en mio de CHF)	
			Canton	Communes
Déduction pour assurance	38.1.g	2 400 / pers. (avec LPP) 3 500 / pers. (sans LPP)	9,5	5,0
Majoration par enfant de la déduction pour assurance	38.1.g.4	700 par enfant	1,8	0,9
Déduction pour garde des enfants par des tiers	38.1.k	max. 8 000 par enfant	0,1	0,05
Déduction générale	40.1	5 200 / pers.	9,5	5,0
Déduction pour ménage indépendant	40.2	2 400 / pers.	1,7	0,9
Déduction pour enfant	40.3.a	8 000 par enfant	1,8	0,9
Déduction pour formation à l'extérieur	40.3.b	max. 6 200 par enfant	0,3	0,2
Majoration de la déduction pour enfant pour parent élevant seul ses enfants (déduction pour ménage indépendant)	40.3.c	1 200 par enfant	0,3	0,1
Déduction pour aide	40.5	4 600 / pers.	0,1	0,04
Déduction de base pour revenu modeste	40.6/7	max. 1 000 / pers.	2,6	1,4
Majoration par enfant de la déduction pour revenu modeste	40.6/7	500 par enfant	0,4	0,18
Déduction pour don à un parti politique	38.1.m	max. 5 200	0 ²¹	0

²⁰ 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.

²¹ Très petit nombre de personnes concernées.

Déduction des frais de formation et de perfectionnement professionnels (depuis 2016)	38.1.n	max. 12 000	0 ²²	0
Plafond de la déduction des frais de déplacement	31.1	max. 6 700 (depuis 2016 ²³)	0,55	0,3

4.1.4 Comparaison intercantonale

4.1.4.1 Charge fiscale des différents types de ménages et catégories de revenus

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

- Etat civil (célibataire ou marié [= lié par partenariat enregistré])
- Tête de famille (un seul ou plusieurs adultes)
- Nombre d'enfants à charge
- Genres de revenus (revenus d'activité, rentes, etc.)

Le classement du canton de Berne depuis 2007 face aux autres cantons en fonction des principaux types de ménages est présenté en appendice. Les tableaux montrent

- que la charge fiscale des ménages bernois avec enfants de la catégorie des revenus les plus faibles est la moins élevée de Suisse;
- que l'impôt sur le revenu de tous les autres types de ménages est supérieur à la moyenne suisse dans le canton de Berne. Le canton se classe de la 17^e à la 26^e place.

Les allègements évoqués sous chiffre 3.3 ont légèrement amélioré le classement du canton de Berne au niveau des familles de la classe moyenne, mais cette amélioration est à peine perceptible dans le classement intercantonal général, non que les impôts aient augmenté dans le canton de Berne, mais plutôt du fait que les autres cantons ont réduit plus fortement les leurs.

Le taux maximum d'imposition s'applique aux ménages de la catégorie des revenus élevés, soit à partir de 460 000 francs environ. Le canton de Berne est mal classé par rapport aux autres cantons concernant cette catégorie de contribuables (20^e à 22^e places; cf. charge fiscale de différents types de ménages en appendice).

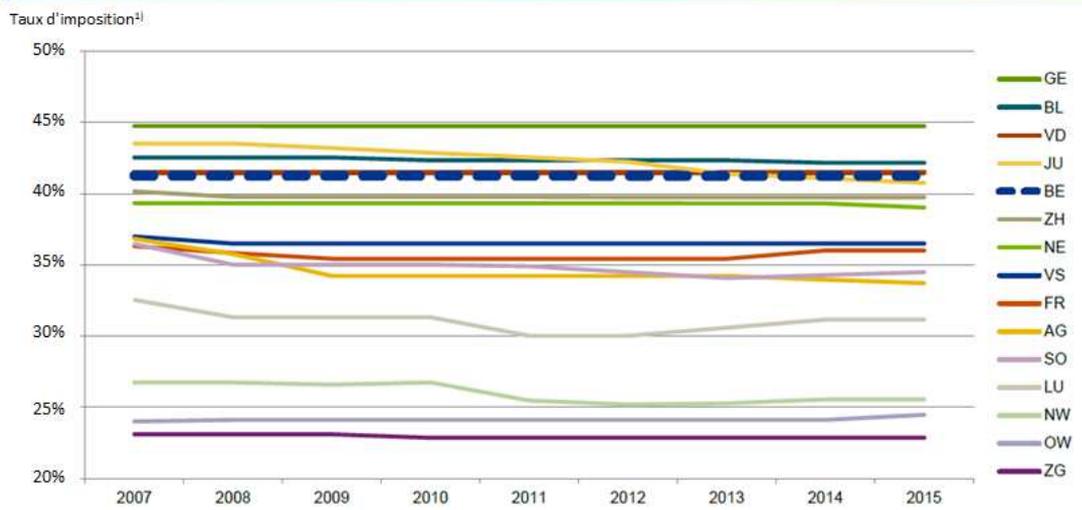
Si l'on compare l'évolution du taux maximum d'imposition du revenu des cantons depuis 2006, on constate que la charge fiscale des hauts revenus est restée élevée dans le canton de Berne. Il n'y a qu'en 2008 qu'elle a été légèrement moindre (ne se voit pas dans le graphique ci-dessous). Cette baisse passagère s'explique par la baisse rétroactive de la quotité de l'impôt après les bons résultats comptables de 2008.

²² Très petit nombre de personnes concernées.

²³ Selon révision partielle 2016 de la loi sur les impôts.

Le graphique ci-dessous retrace cette évolution.

Evolution des taux d'imposition du revenu de 2007 à 2015 Imposition individuelle – Impôts sur le revenu



Source: KPMG Surveillance fiscale pour le canton de Berne (2015)²⁴

4.1.4.2 Charge fiscale des prestations de prévoyance en capital

Le capital de prévoyance est imposé séparément. La charge fiscale des prestations de prévoyance en capital selon le canton est également présentée en appendice.

S'agissant de la charge fiscale des prestations en capital d'un montant inférieur ou égal à 250 000 francs, le canton se classe de la 9^e à la 11^e place; pour les prestations plus élevées, il se place entre la 15^e et la 20^e place.

4.2 Impôt sur la fortune

4.2.1 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 courant²⁵.

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 toute 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 tranches et taux du 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.

²⁴ <https://www.kpmg.com/ch/de/library/articles-publications/documents/tax/ch-pub-20151006-bern-tax-monitor-2015-de.pdf> (en allemand uniquement)

²⁵ Article 13, alinéa 4 LHID.

4.2.2 Marges 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 sociales²⁶
- 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)

Zoom sur les communes et les paroisses

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

4.2.3 Mise en œuvre et particularités du droit fiscal bernois

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

L'article 56, alinéa 1, lettre *d* LI dispose que la valeur des immeubles doit être évaluée de sorte à favoriser la prévoyance et l'accès à la propriété.

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

²⁶ Article 9, alinéa 4 LHID.

Le seuil d'imposition de la fortune (minimum non imposable) est actuellement de 97 000 francs²⁷. Les couples mariés ont en outre droit à 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. A 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](#)²⁸). 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 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.

4.2.4 Comparaison intercantonale

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

- Etat civil (célibataire ou marié [= lié par partenariat enregistré])
- Nombre d'enfants à charge

Le classement du canton de Berne depuis 2007 face aux autres cantons en fonction des principaux types de ménages est présenté en appendice. On remarque que la charge fiscale est restée aussi élevée par rapport aux autres cantons. Le canton de Berne se classe de la 16^e à la 22^e place.

L'impôt sur la fortune a été réduit de douze pour cent en moyenne au 1^{er} janvier 2008. Depuis, le taux marginal d'imposition pour l'impôt simple est de 1,3 pour mille (contre 1,55‰ auparavant). Ça n'a rien changé en termes de classement intercantonal, car les autres cantons ont procédé à des allègements plus importants.

4.3 Impôt sur les gains immobiliers

4.3.1 Prescriptions de la législation fédérale

L'impôt sur les gains immobiliers figure dans la loi sur l'harmonisation des impôts. Il a pour objet les gains provenant de l'aliénation d'un immeuble privé, agricole ou sylvicole, 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'acquisition²⁹.

²⁷ 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.

²⁸ https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/steuermaepchen/2015/2015_Steuermaepchen_Teil_1.pdf.download.pdf/2015_Steuermaepchen_Teil_1_f.pdf

²⁹ Article 12 LHID.

4.3.2 Marges 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 les majorations pour spéculation qui leur sont imposées (majoration pour courte durée de possession).

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 selon qu'ils sont réalisés sur la fortune privée ou sur la fortune commerciale. Seuls les gains dégagés par l'aliénation d'immeubles privés sont assujettis à l'impôt sur les gains immobiliers. Les plus-values dégagées par l'aliénation d'immeubles commerciaux sont quant à elles 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.

4.3.3 Mise en œuvre et particularités du droit fiscal bernois

Aux termes de la loi fiscale bernoise, l'impôt sur les gains immobiliers est également levé 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. Il serait théoriquement possible de passer du système moniste au système dualiste, mais il faudrait préalablement en analyser de plus près les conséquences financières.

4.3.4 Comparaison intercantonale

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 que 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.

L'article «Steuerharmonisierungsbedarf bei der Übertragung von Grundstücken im Fusionsgesetz» [Besoin d'harmonisation fiscale en cas de transfert d'immeubles selon la loi sur la fusion] (Erwin R. Griesshammer/Peter Hettich, Revue fiscale 2003, p. 270 ss.) fournit la liste des taux d'imposition cantonaux. Ils peuvent aller jusqu'à 60 pour cent. Abstraction faite des autres facteurs évoqués ci-dessus, Berne fait partie des cantons les plus avantageux avec un taux d'imposition ne dépassant jamais 13,77 pour cent.

4.4 Impôt sur les successions et donations

4.4.1 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. La Confédération ne lève pas d'impôt sur les successions et donations.

4.4.2 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 y 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.

Le barème d'imposition va d'un taux unitaire de 1 pour cent sur la première tranche de 110 600 francs, à un taux unitaire de 2,5 pour cent 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.

4.4.3 Comparaison intercantonale

A l'exception du canton de Schwytz, tous les cantons lèvent un impôt sur les successions et tous, sauf Schwytz et Lucerne, en lèvent un sur les donations. Le droit d'imposer appartient au canton de domicile du de cujus ou du donateur, sauf pour les libéralités composées d'immeubles.

Les différents taux de l'impôt selon les cantons sont présentés en appendice. Le canton de Berne se place respectivement en 7^e et 8^e positions pour l'imposition des successions et des donations d'un montant inférieur ou égal à 500 000 francs et entre la 14^e et la 20^e place pour l'imposition des successions et des donations d'un montant plus élevé.

5 Imposition des entreprises – impôts des personnes morales

5.1 Impôt sur le bénéfice

5.1.1 Prescriptions de la législation fédérale

La loi sur l'harmonisation des impôts règle exhaustivement le calcul du bénéfice imposable. Elle impose aux cantons les revenus constituant le bénéfice net³⁰ et les éléments qui en sont déductibles³¹ (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 Etats dont le calcul du bénéfice se fait selon d'autres normes que celles du droit commercial. La principale dérogation au principe d'autorité du bilan est constituée par les normes spécifiques relatives aux holdings, aux socié-

³⁰ Article 24 LHID.

³¹ Article 25 LHID.

tés de domicile et aux sociétés mixtes³². Ces règles doivent être supprimées à l'occasion de la RIE III³³.

Rappel des modifications prévues par la RIE III

La mise en œuvre des mesures qui résulteront directement de la RIE III n'est pas l'objet du présent rapport. Le Conseil exécutif prendra position sur ces mesures à une autre occasion; elles ne sont évoquées ci-après que pour faciliter la compréhension.

A la place des règles particulières relatives aux sociétés évoquées ci-avant, la RIE III prévoit de nouvelles réglementations pour les revenus mobiles, correspondant aux normes internationales et acceptées par la communauté internationale. Elle laisse les cantons, au moins en partie, libres quant à l'aménagement concret de ces nouvelles dispositions.

Le projet de loi adopté le 17 juin 2016 par l'Assemblée fédérale³⁴ prévoit tout d'abord **trois mesures clés** pour les revenus mobiles:

1. **Patent box**: instauration à l'échelon cantonal de la «patent box» (imposition privilégiée des produits dégagés par les patentes et par des droits comparables) sur le modèle des dispositions internationales (OCDE, UE). La «patent box» suisse sera obligatoire à l'échelon cantonal. L'allègement se fera via un dégrèvement sur la base d'imposition et ne pourra pas dépasser 90 pour cent. Les cantons peuvent prévoir un allègement moindre dans leur législation fiscale.
2. **Relèvement des charges de recherche et développement (R&D) déductibles**: la loi permettra aux cantons d'introduire des déductions supplémentaires de 150 pour cent au plus pour les charges de recherche et de développement supérieures aux charges effectives.
3. **Impôt sur le bénéficiaire corrigé des intérêts**: les cantons sont autorisés à introduire une déduction des intérêts notionnels sur le capital propre de sécurité, à la condition toutefois que les rendements de participations faisant partie de la fortune privée soient imposés à 60 pour cent au moins. Cette déduction est aussi possible pour l'impôt fédéral direct.

Ensemble, ces trois mesures clés peuvent aboutir à une réduction fiscale de 80 pour cent au plus. Le but de cette restriction est d'empêcher que des entreprises ne paient pas du tout d'impôt, voire déclarent des pertes comptables.

Voici les **autres mesures** qui ont été adoptées:

- **Déclaration des réserves latentes**: la disparition des régimes fiscaux cantonaux particuliers générera un impôt latent sur les réserves latentes de l'entreprise. Il faut que les entreprises puissent déclarer ces réserves latentes. Le projet RIE III prévoit une réglementation uniforme garantissant la sécurité juridique.
- **Adaptations de l'impôt sur le capital**: les cantons peuvent autoriser des allègements de l'impôt sur le capital en prévoyant un allègement pour le capital propre lié à des pa-

³² Article 28, alinéa 2 LHID.

³³ Stade actuel des délibérations sur www.parlement.ch ([affaire 15.049](#))

³⁴ Texte pour le vote final:

<https://www.parlament.ch/centers/eparl/curia/2015/20150049/Texte%20pour%20le%20vote%20final%201%20NS%20F.pdf>

tentes, des droits comparables et des participations.

- Relèvement de la part cantonale à l'impôt fédéral direct de 17 à 21,2 pour cent: ces ressources financières supplémentaires augmenteront la marge de manœuvre des cantons en matière d'aménagement de leurs barèmes.

Diverses mesures qui figuraient encore dans le projet mis en consultation ont été rejetées par le Parlement et ne font donc plus partie du projet³⁵. Celui-ci s'en trouve épuré et la réforme du droit fiscal actuel moins large.

Le 25 juin 2016, les délégués et déléguées du PS ont décidé de lancer le référendum contre ce projet, qui sera soumis à votation lors du premier semestre 2017. Si le peuple adopte le projet, le Conseil fédéral en fixera la date d'entrée en vigueur. Ça ne sera sans doute pas avant le 1^{er} janvier 2019. En conséquence, les cantons devront avoir adapté leurs législations au 1^{er} janvier 2019 au plus tard.

La suppression du droit de timbre d'émission et l'instauration de la taxe au tonnage initialement prévues ne figurent plus dans le projet actuel. Elles font désormais l'objet d'un projet distinct, qui a été reporté après la votation sur le référendum relatif à la RIE III à venir.

5.1.2 Marges de manœuvre des cantons

La loi sur l'harmonisation des impôts règle largement le calcul du bénéfice imposable. En principe, la RIE III n'y changera rien.

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 cantonal³⁶ (BE: max. 20% du bénéfice net).
- **Réduction pour participation:** les cantons peuvent étendre la réduction (obligatoire) aux bénéfices en capital provenant de participations³⁷. Le canton de Berne a introduit cette possibilité dans sa législation.

En matière de calcul du bénéfice imposable, la RIE III apportera toutefois trois nouvelles possibilités d'aménagement:

- **Patent box:** les cantons ont l'obligation d'instaurer la patent box. L'allègement ne doit pas dépasser 90 pour cent, mais les cantons peuvent cependant en prévoir un moindre.
- **Déductions plus élevées pour les charges de R&D:** l'instauration de déductions plus élevées pour la recherche et le développement (charges de R&D) est facultative pour les cantons.

³⁵ Il s'agit des mesures suivantes: réaménagement de la compensation des pertes, adaptation de la déduction pour participation, instauration d'un impôt sur les gains en capital des particuliers, et imposition des particuliers en cas de départ à l'étranger.

³⁶ Article 25, alinéa 1, lit. c LHID.

³⁷ Article 28, alinéa 1^{bis} LHID.

- **Impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts:** les cantons sont autorisés à introduire une déduction des intérêts notionnels sur le capital propre de sécurité. Cette déduction est aussi possible pour l'impôt fédéral direct.

Avec la RIE III, les cantons auront dorénavant aussi la possibilité d'aménager le calcul du bénéfice imposable:

- **Adaptations de l'impôt sur le capital:** les cantons peuvent alléger spécifiquement l'impôt sur le capital propre lié à des patentes, des droits comparables et des participations.

Même avec la RIE III, c'est au niveau de la fixation du barème d'imposition des bénéfices que les cantons disposent de la plus grande marge de manœuvre³⁸. Il est d'un intérêt capital dans la politique cantonale de compétitivité en tant que site d'implantation. Le barème d'imposition du canton de Berne et les comparaisons intercantionales et internationales en la matière sont en conséquence présentés en détail ci-après.

5.1.3 Mise en œuvre et particularités du droit fiscal bernois

La fiscalité bernoise des personnes morales présente sur ce point une spécificité: le barème d'imposition à trois tranches.

L'imposition du bénéfice est proportionnelle dans 18 cantons (un seul taux, quel que soit le montant des bénéfices); le reste des cantons appliquent un barème à deux tranches (cantons de Zoug, Fribourg, Soleure, Bâle-Campagne, Argovie, Valais et Bâle-Ville³⁹). Le canton de Berne est le seul à appliquer un **barème à trois tranches**, qui avantage les petits bénéficiaires, grâce aux deux premières tranches soumises aux taux les plus faibles, le taux de la troisième tranche est ensuite plus élevé (art. 95 LI):

1^{ère} tranche	1,55 pour cent	sur 20 pour cent du bénéfice, mais sur 10 000 francs au moins
2^e tranche	3,10 pour cent	sur les 50 000 francs suivants
3^e tranche	4,60 pour cent	sur le reste du bénéfice

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 tranches (20% du bénéfice ou 10 000 CHF pour la première et les 50 000 suivants pour la deuxième). Le taux le plus élevé ne s'applique que sur le reste du 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. A cela s'ajoutent encore 8,5 pour cent d'impôt fédéral sur le bénéfice (après impôt), ce qui donne un impôt sur le bénéfice maximum de 21,6 pour cent avant impôts pour la commune de Berne. Mais l'impôt des sociétés dont les bénéfices ne dépassent pas 10 000 francs est seulement de 13,7 pour cent. Deux tiers des entreprises du canton de Berne font des bénéfices de moins de 10 000 francs à l'heure actuelle.

³⁸ Parallèlement, les cantons peuvent, par la voie législative, alléger l'impôt des entreprises nouvellement fondées servant les intérêts économiques du canton, et ce l'année de leur fondation et les neuf années suivantes (art. 23, al. 3 LHID). Ces allègements fiscaux sont réglés aux articles 18 et 84 LI.

³⁹ Cf. Brochure fiscale 2015 «Impôts sur le bénéfice et le capital» de l'AFC: <https://www.estv.admin.ch> (rubrique Généralités, Documentation, Publications, Autres publications).

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 2011 à 2013). Il apparaît clairement qu'environ 80 pour cent des 33 800 entreprises basées dans le canton de Berne font très peu de bénéfices et qu'elles 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 pour cent des entreprises génèrent près de 78 pour cent du produit de l'impôt sur le bénéfice.

	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	79,5%	4,3%	22,4
Entreprises dégageant peu de bénéfices	36 000	200 000	13,0%	7,2%	37,4
Entreprises dégageant des bénéfices moyens	201 000	700 000	4,5%	11,3%	58,8
Entreprises dégageant de gros bénéfices	701 000	à déterminer	3,0%	77,2%	401,4
Total			100%	100%	520,0

Le tableau suivant montre l'évolution, par année civile⁴⁰, du produit de l'impôt sur le bénéfice dans le canton de Berne depuis 2008, prévisions des années 2016 et suivantes comprises:

Année	Produit de l'impôt sur le bénéfice en millions de francs	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	498	<i>selon budget 2016</i>
2017	503	<i>selon budget 2017</i>
2018	508	<i>selon plan intégré mission-financement 2018-2020</i>
2019	450	<i>selon plan intégré mission-financement 2018-2020</i>

⁴⁰ 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.

2020	401	selon plan intégré mission-financement 2018-2020
------	-----	--

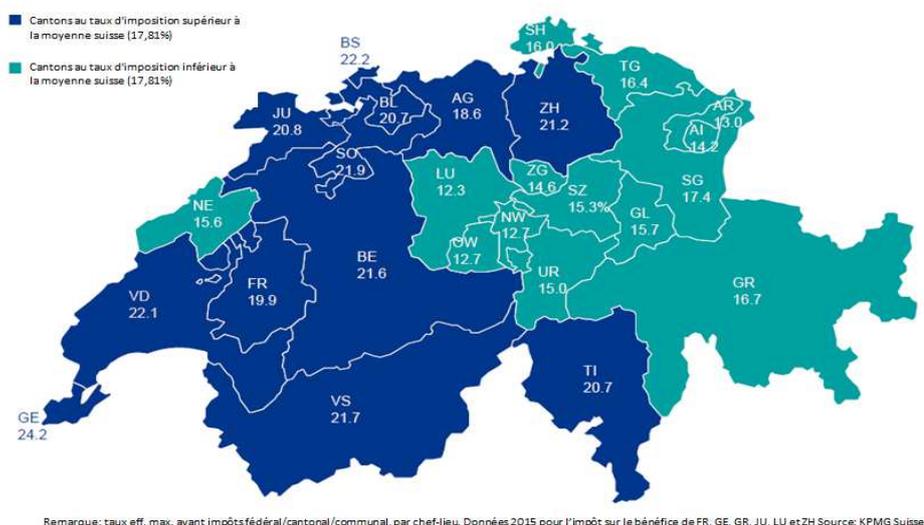
A titre comparatif: le produit des impôts sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques se monte à environ 3,7 milliards de francs par an dans le canton de Berne. Le produit des impôts sur le capital et le bénéfice ne représente en moyenne que dix pour cent environ des rentrées fiscales totales du canton de Berne (impôts directs et indirects; cf. tableau sous chiffre 3.1), ce qui est très peu par rapport aux autres cantons, où cet impôt représentait en moyenne 17 pour cent environ des rentrées fiscales totales en 2013, et même 34 pour cent dans le canton de Zoug⁴¹.

5.1.4 Comparaison intercantonale

Pour faire des comparaisons intercantionales, il faut se baser sur le taux maximum de l'impôt sur le bénéfice⁴², 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 21,6 pour cent environ.

Le graphique ci-dessous montre le taux de l'impôt sur le bénéfice avant impôts en 2016 selon les cantons (impôt fédéral direct de 8,5% compris; source Swiss Tax Report 2016 de KPMG⁴³).

Taux cantonaux d'imposition du bénéfice



⁴¹ 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.evf.admin.ch/f/dokumentation/finanzstatistik/index.php>.

⁴² 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.

⁴³ Conférence de presse du 5 mai 2016: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/ch-swiss-tax-report-2016-conference.pdf> (uniquement en allemand ou en anglais).

Divers cantons ont significativement baissé leur impôt sur le bénéfice ces dernières années. Le tableau ci-dessous est un classement international et intercantonal en termes de compétitivité fiscale (année fiscale 2016)⁴⁴. En 2016, il n'y a plus que 4 cantons présentant un taux de l'impôt sur le bénéfice supérieur à celui du canton de Berne.

Place	Canton/ Etat	Charge totale <u>avant</u> impôts (impôt fédéral compris)
1	LU	12,3%
-	Irlande	12,5%
2	NW	12,7%
3	OW	12,7%
4	AR	13,0%
5	AI	14,2%
6	ZG	14,5%
7	SZ	15,3%
8	UR	15,0%
9	GL	15,7%
10	SH	16,0%
11	TG	16,4%
-	Hongkong	16,5%
12	GR	16,7%
-	Singapour	17,0%
13	NE	15,6%
14	SG	17,4%
15	AG	18,6%
16	FR	19,9%
17	BL	20,7%
18	TI	20,7%
19	JU	20,8%
20	ZH	21,1%
21	VS	21,7%
22	BE	21,6%
23	SO	21,8%
24	BS	22,2%
25	VD	22,1%
26	GE	24,2%

⁴⁴ Remarque: taux effectif maximal avant impôts fédéral/cantonal/communal, par chef-lieu. Source: KPMG Suisse.

Remarques sur le tableau ci-dessus:

- L'Irlande, Hongkong et Singapour sont intégrés dans le classement, parce que ce sont des sites d'implantation que considèrent souvent les entreprises très mobiles. Il faut prendre la place de ces pays dans le classement avec des pincettes, car leur système de calcul du bénéfice imposable peut être très différent de celui de la Suisse (pas de principe d'autorité du bilan).
- Divers pays d'Europe de l'est imposent également très peu les bénéficiés. Mais ce sont rarement des concurrents directs de la Suisse aux yeux des entreprises, car d'autres facteurs importants les rendent nettement moins attractifs que la Suisse.
- Dans les autres pays de l'UE, le taux officiel de l'impôt sur le bénéfice a tendance à être bien supérieur à 20 pour cent.

Le tableau ci-après montre qu'au cours des huit dernières années le canton de Berne a perdu la bonne place qu'il avait au départ dans le classement intercantonal en termes de compétitivité fiscale sans même avoir augmenté ses impôts, mais du simple fait que de nombreux cantons ont baissé, parfois considérablement, leur impôt sur le bénéfice sur la période.

	Bénéfice net	Capital	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Entreprises dégageant très peu de bénéfices	20 000	100 000	9	11	15	16	11	12	12	12	12	13
Entreprises dégageant peu de bénéfices	50 000	100 000	13	15	18	19	19	19	19	19	19	19
Entreprises dégageant des bénéfices moyens	400 000	2 000 000	14	17	18	18	18	20	20	20	20	20
Entreprises dégageant de gros bénéfices	1 000 000	2 000 000	16	18	20	21	21	23	23	23	23	23

Source: TaxWare au 22 juin 2016

5.2 Impôt sur le capital

5.2.1 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 imposés⁴⁵.

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 capital⁴⁶, possibilité qu'a saisie le canton de Berne⁴⁷. 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 APRES imputation (en CHF)
10 000	0	10 000
10 000	5 000	5 000
10 000	10 000	0
10 000	20 000	0

5.2.2 Marge de manœuvre des cantons

Jusqu'à présent, les cantons n'avaient aucune marge de manœuvre pour déterminer le capital imposable. Le projet RIE III énonce qu'ils peuvent (facultatif) alléger spécifiquement l'impôt sur le capital propre lié à des patentes et droits comparables ou à des participations. Mais la loi sur l'harmonisation des impôts autorise toujours l'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital.

La principale marge de manœuvre dont disposent les cantons reste au niveau de la fixation du taux d'imposition⁴⁸. 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.

5.2.3 Mise en œuvre et particularités du droit fiscal bernois

Le canton de Berne lève un impôt simple de 0,3 pour mille sur le capital propre imposable. La loi sur l'harmonisation des impôts autorise l'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital. Le canton de Berne a instauré cet allègement, de sorte que l'impôt sur le bénéfice (pour autant qu'une entreprise fasse des bénéfices) est retranché de l'impôt sur le capital.

Pour l'instant, seules les holdings et les sociétés de domicile ne bénéficient pas de cette imputation. Ces sociétés, qui bénéficient actuellement encore d'un régime particulier, sont imposées selon le barème dégressif à quatre tranches suivant:

0,20 pour mille sur le capital propre inférieur ou égal à 1 million de francs

0,15 pour mille sur les 10 millions de francs suivants

0,10 pour mille sur les 100 millions de francs suivants

0,05 pour mille sur le reste du capital propre

⁴⁵ Article 29, alinéa 2 LHID.

⁴⁶ Article 30, alinéa 2 LHID.

⁴⁷ Au mois d'avril 2014, les cantons de BE, SZ, SO, BL, AI, SG, AG, TG, VD, NE et GE appliquaient ce système.

⁴⁸ 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).

L'imposition avantageuse des holdings et des sociétés de domicile doit être abrogée avec la RIE III. Le canton de Berne lèvera alors un impôt proportionnel sur le capital, au taux de 0,3 pour mille du capital propre imposable. Les holdings et les sociétés de domicile paieront donc beaucoup plus d'impôts qu'aujourd'hui.

5.2.4 Comparaison intercantonale

Une comparaison intercantonale (année fiscale 2014) donne le classement suivant⁴⁹:

Place	Canton	Impôt sur le capital en CHF (pour un capital de 10 mio)
1	UR	100
2	NW	1 000
3	AI	5 000
4	SG	6 700
5	VD	7 005
6	AR	7 200
7	ZG	7 480
8	TG	8 370
9	BE	14 376
10	SZ	14 526
11	ZH	17 176
12	SO	18 320
13	LU	18 500
14	OW	20 000
15	AG	20 500
16	SH	21 000
17	GL	25 341
18	TI	29 250
19	FR	30 656
20	JU	37 731
21	BL	38 000
22	GE	40 104
23	VS	49 228
24	GR	49 957
25	NE	50 000
26	BS	52 500

En matière d'impôt sur le capital, le canton 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; comme l'imputation de l'impôt sur le bénéfice n'est pas possible dans tous les cantons, c'est un atout du canton de Berne pour attirer les entreprises, ce dont ne rend pas compte ce classement.

⁴⁹ Hypothèse: capital propre imposable de 10 millions de francs, imposition au chef-lieu du canton, année fiscale 2014. Source: AFC (Statistiques fiscales / [Charge fiscale dans les chefs-lieux cantonaux en 2014](#), p. 66).

Cependant, il est probable que le barème d'imposition soit également l'objet de réflexion dans le cadre de la mise en œuvre de la RIE III, et que les cantons envisagent de l'adapter.

6 Facteurs d'influence de la stratégie fiscale

6.1 Politique fiscale du canton de Berne

6.1.1 Conclusions tirées de l'analyse de l'état des lieux

Les divers genres d'impôt n'ont pas tous le même poids dans les finances cantonales. Les impôts sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales représentent à peine dix pour cent des rentrées fiscales du canton de Berne, quand les impôts sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques en constituent la majeure partie, soit 74 pour cent.

S'agissant de la charge fiscale, la situation est la suivante:

- Le canton de Berne est globalement compétitif face aux autres cantons en matière d'imposition du capital (9^e place), d'imposition des prestations en capital provenant de la prévoyance (9^e à 20^e places) et d'imposition des successions et donations (7^e à 20^e places).
- S'agissant de l'imposition du revenu et du bénéfice, les éléments générant le plus de rentrées fiscales, le canton de Berne se classe aux derniers rangs, avec la plus forte charge fiscale. S'agissant du revenu, c'est le cas quel que soit le type de ménages (17^e à 25^e places), à l'exception des salariés avec enfants et un revenu brut inférieur ou égal à 40 000 francs, dont la charge fiscale est la plus basse de toute la Suisse. S'agissant du bénéfice, le canton de Berne est à la 23^e place pour les entreprises les plus significatives pour sa politique financière, soit celles dégageant de gros bénéfices; ce n'est que pour les entreprises dégageant très peu de bénéfices, qu'il se place en milieu de classement (13^e place). Pour ces deux genres d'impôt, il manque donc de loin sa cible, qui est d'avoir une charge fiscale équivalente à la moyenne suisse.
La charge fiscale de la fortune est également légèrement supérieure à la moyenne suisse dans le canton de Berne, mais elle peut passer nettement en dessous avec le frein à l'impôt sur la fortune.
Il est impossible de faire des comparaisons parlantes en matière d'impôt sur les gains immobiliers.

Résumé

En termes de charge fiscale, le canton de Berne est à la traîne par rapport aux autres cantons pour la plupart des genres d'impôt, en particulier l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le bénéfice, qui représentent ensemble 78 pour cent, autant dire une grosse part, des rentrées fiscales.

6.1.2 Orientation donnée à la législation fiscale bernoise depuis 2001

Diverses baisses successives des impôts cantonaux ont été évoquées sous chiffre 3.3:

- Les familles avec enfants ont bénéficié de baisses d'impôt, représentant la somme globale de 69 millions de francs, à la suite des quatre dernières révisions de la loi sur les impôts (2009, 2012, 2013 et 2016).

- La classe moyenne a également bénéficié d'allègements représentant la somme de 71 millions de francs (2009 et 2012).

Si l'on regarde le classement du canton de Berne en termes de charge fiscale des familles de la classe moyenne avec enfants entre 2007 et 2009 et entre 2011 et 2013 (cf. appendice), on constate de légères améliorations. Il s'agit là des seuls progrès perceptibles depuis 2007 en matière d'imposition du revenu. Mais le tableau montre aussi que le canton de Berne se classait dans les derniers, sinon à la dernière place.

Résumé

Bien que des baisses d'impôt sur le revenu soient opportunes, elles n'ont proportionnellement que peu d'influence sur le classement intercantonal du canton, alors même qu'elles entraînent une diminution très importante des rentrées fiscales.

6.1.3 Stratégie économique du Conseil-exécutif

«Comment le canton de Berne peut-il influencer sa croissance économique dans un monde globalisé?» Le Conseil-exécutif a élaboré sa Stratégie économique 2025 en tentant de répondre à cette question⁵⁰. Au moment de l'adoption de cette stratégie en 2011, le canton de Berne était déjà dans le bas du classement en termes de charge fiscale des personnes morales et dans les derniers en termes de charge fiscale des personnes physiques. Depuis, il a encore reculé sur le front de l'impôt sur le bénéficiaire, car d'autres cantons ont baissé le leur. Le Conseil-exécutif veut contrecarrer cette évolution grâce à la Stratégie économique 2025:

«Ces dernières années, suite aux baisses d'impôts décidées par d'autres cantons, il [le canton de Berne] a notamment perdu la bonne position qu'il occupait dans le domaine de l'imposition des personnes morales. Le canton aimerait par ailleurs se doter de la marge de manœuvre en politique financière nécessaire pour réduire également la charge fiscale des personnes physiques: cet élément est primordial pour rehausser l'attractivité d'un site économique et influencer l'immigration. Abaisser la charge fiscale au-dessous de la moyenne suisse paraît toutefois irréaliste⁵¹. L'objectif est que le canton de Berne progresse dans le classement des cantons les plus attractifs au plan fiscal⁵².

Pour contrecarrer cette évolution, la Stratégie économique fixe notamment les deux objectifs suivants: adapter les offres de formation et de perfectionnement aux besoins du marché de l'emploi et poursuivre les mesures favorisant la conciliation entre la vie professionnelle et la vie familiale⁵³.

Le Conseil-exécutif est toutefois conscient que cela nécessite de créer d'abord la marge de manœuvre budgétaire. «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 impôts⁵⁴.»

⁵⁰ Disponible sur Internet à l'adresse http://www.vol.be.ch/vol/fr/index/wirtschaft/wirtschaftspolitik/beco-wirtschaftspolitik-ws.assetref/dam/documents/VOL/BECO/fr/Wirtschaft/Wirtschaftspolitik/Wirtschaftsstrategie/beco-wirtschaft-ws-2025-bericht_FR.pdf.

⁵¹ Stratégie économique 2025, p. 20.

⁵² Stratégie économique 2025, p. 21.

⁵³ Stratégie économique 2025, p. 19.

⁵⁴ Stratégie économique 2025, p. 56.

Résumé

Dans sa Stratégie économique 2025, le Conseil-exécutif préconise une baisse de la forte charge fiscale des personnes physiques et des personnes morales, en veillant tout particulièrement à répondre aux besoins du marché du travail, notamment à favoriser la conciliation entre vie professionnelle et vie familiale.

6.1.4 Objectifs gouvernementaux de la législature 2015 à 2018

Le Conseil-exécutif définit ses objectifs de législature des prochaines années dans le programme gouvernemental de législature 2015 à 2018 du 29 octobre 2014⁵⁵. Il aborde là encore la fiscalité, en pages 12 et 13, en ces termes.

«Alors que le canton de Berne a de nombreux et remarquables atouts dans la course aux implantations, la fiscalité constitue un point faible. C'est pourquoi la Stratégie économique 2025 place l'élaboration d'une stratégie fiscale cantonale parmi les priorités. Des mesures concrètes vont devoir être intégrées dans une stratégie fiscale globale. Il s'agira de déterminer s'il est possible d'améliorer la fiscalité des personnes physiques et des personnes morales, de trouver un financement pérenne pour ces allègements et de définir les priorités. Pour améliorer le revenu fiscal du canton, il faut attirer des entreprises et de riches contribuables. Simultanément, de bonnes perspectives de développement doivent être offertes aux entreprises établies dans le canton, compte tenu également du contexte international. La politique financière ne laissant que peu de marge de manœuvre, la stratégie devra dire quels allègements fiscaux présentent le meilleur rapport coût-utilité pour améliorer la capacité économique et quelles sont les mesures les plus urgentes. La stratégie devra également tenir compte des objectifs politiques en concurrence, par exemple la réduction de la dette et les projets d'investissement importants pour l'économie et la politique d'implantation.»

Résumé

Selon ses objectifs de législature, les allègements à mettre en place sont ceux qui sont les plus urgents, qui sont susceptibles d'accroître la capacité économique et qui ne pèsent pas trop lourd sur les finances cantonales.

6.1.5 Interventions parlementaires et mandats du Grand Conseil

Les interventions parlementaires ci-dessous ont été déposées en 2015 et 2016:

N°	Auteur	Titre
M 003-2015	Etter (Treiten, PBD)	Troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III): répercussions pour le canton de Berne
I 012-2015	Schnegg (Champoz, UDC)	Efficacité de l'Intendance des impôts du canton de Berne et des différentes régions?
I 045-2015	Muntwyler (Berne, Les Verts)	Les recettes fiscales perdues du canton de Berne

⁵⁵ http://www.rr.be.ch/rr/fr/index/der_regierungsrat/der_regierungsrat/regierungsrichtlinien.assetref/dam/documents/RR/Regierungsrat/fr/2013.RRGR.802-Beilage-Richtlinien_regierungspolitik-fr-def.pdf.

M 046-2015	Müller (Berne, PLR)	Atténuer les inconvénients dont souffrent les mères qui travaillent
P 047-2015	Müller (Berne, PLR)	Atténuer les inconvénients dont souffrent les mères qui travaillent
M 050-2015	Muntwyler (Berne, Les Verts)	Audit indépendant des affaires offshore de sociétés établies dans le canton de Berne
I 061-2015	Berger (Aeschi, UDC)	Intérêts sur l'impôt payé d'avance
M 098-2015	Brand (Münchenbuchsee, UDC)	Evaluation des immeubles: respecter la jurisprudence du Tribunal administratif
M 161-2015	Zryd (Macolin, PS-JS)	Halte à la soustraction d'impôt
I 182-2015	PS-JS-PSA (Stucki, Berne)	Manque à gagner suite aux réductions d'impôt
P 189-2015	Köpfli (Berne, pvl)	Baisser la quotité d'impôt plutôt qu'augmenter les déductions: qui en profiterait?
M 209-2015	Krähenbühl (UDC, Unterlangenegg), Guggisberg (UDC, Kirchlindach)	Baisse immédiate des impôts des personnes morales
I 231-2015	Rudin (pvl, Lyss)	Encaissement du canton de Berne
I 258-2015	Hirschi (PSA, Moutier)	Mandats confiés par l'administration cantonale à de mauvais payeurs
M 012-2016	PLR (motion de groupe), Haas (PLR, Berne), Kohler (PLR, Spiegel b. Bern), Müller (PLR, Berne)	Motion financière: Baisse des impôts des personnes physiques et des personnes morales
M 033-2016	Wenger (PEV, Spiez)	Déductions fiscales pour les entreprises employant des personnes déficientes
M 057-2016	Lüthi (PS, Berthoud)	Prélèvement automatique des impôts directs sur le salaire
M 061-2016	Krähenbühl (UDC, Unterlangenegg)	Exonérer les mandataires privés de l'impôt sur le revenu
I 087-2016	Zuber (Moutier, PSA)	«Panama Papers»: le canton de Berne est-il aussi concerné?
M 102-2016	PS-JS-PSA (Marti, Berne)	Panama-Papers: appliquer le droit fiscal et pénal suisse
M 128-2016	Wenger (PEV, Spiez)	Introduction d'une taxe écologique sur la mise en circulation des véhicules à moteur
M 131-2016	Bhend (PS, Steffisburg)	Suppression des déductions fiscales automatiques injustifiées
I 134-2016	Marti (PS, Berne), Stucki (PS, Berne)	Répercussions des récentes décisions des Chambres fédérales concernant la réforme de l'imposition des entreprises III sur les communes et le canton

Les propositions suivantes ont été formulées lors des débats parlementaires sur la révision 2016 de la loi sur les impôts⁵⁶:

- Divers: relèvement du plafond de la déduction des frais de garde des enfants par des tiers à 8 000 CHF (adopté)
- PLR: baisse du taux maximum d'imposition du bénéfice de 4,6 pour cent aujourd'hui à 4 pour cent (rejetée)

La proposition du PLR de baisser l'impôt sur le bénéfice a été rejetée à une courte majorité de 77 voix contre 73 (et une abstention) lors de la seconde lecture de septembre 2015.

Lors de sa session de mars 2016, le Grand Conseil a adopté la motion financière du PLR 012-2016 «Baisse des impôts des personnes physiques et des personnes morales», en indiquant que le plan intégré mission-financement 2018-2020 devait prévoir une baisse de la quotité d'impôt de 0,5 de dixième d'impôt.

Lors de la session de juin, le Grand Conseil a examiné la motion Krähenbühl 209-2015 (Unterlangenegg, UDC) «Baisse immédiate des impôts des personnes morales»: le chiffre 2 de la motion (baisse des dépenses, faire usage de la marge de manœuvre ainsi dégagée pour baisser les impôts) a été retiré. Le chiffre 1 (utiliser, dans le plan intégré «mission-financement» 2017-2019 la latitude dégagée par les excédents attendus pour baisser les impôts) a été adopté sous forme de postulat par 95 voix contre 42 et 10 abstentions.

Résumé

Hormis celles qui portent sur des questions spécifiques (ex: la pratique bernoise en matière de rulings [renseignements juridiques contraignants]), de nombreuses interventions et propositions de ces deux dernières années portent soit sur des points de la politique fiscale actuelle, soit sur l'imposition des entreprises ou la conciliation entre vie professionnelle et vie familiale.

6.2 Actuels sujets de réflexion fédérale en matière de fiscalité

6.2.1 Fortes retombées de la RIE III sur les cantons

Comme indiqué plus haut, le Conseil-exécutif ne se positionne pas dans le présent rapport sur les mesures découlant directement de la RIE III (ex: patent box). Néanmoins, la disparition des statuts fiscaux particuliers aura indirectement d'importantes conséquences pour les cantons. Celles-ci sont exposées en détail ci-après.

Les explications techniques relatives à la RIE III ont déjà été exposées dans un encadré sous chiffre 5.1.1. Pour résumer, rappelons que la principale marge de manœuvre des cantons en politique fiscale reste l'aménagement du barème d'imposition du bénéfice. Le message concernant la RIE III⁵⁷ évoque explicitement des baisses de l'impôt sur le bénéfice à l'échelon cantonal comme un élément de la réforme, alors que ce n'en est pas une mesure directe⁵⁸.

«(...) une stratégie fiscale constituée des trois éléments suivants se révèle opportune pour atteindre les buts visés:

⁵⁶ Les propositions ayant été retirées ne sont pas indiquées.

⁵⁷ Disponible sur Internet à l'adresse <https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2015/4613.pdf>

⁵⁸ Message concernant la RIE III, p. 4615, 4632, 4634, 4636 et 4671.

- *introduction de nouvelles réglementations applicables aux revenus mobiles correspondant aux normes internationales;*
- *abaissement des taux cantonaux de l'impôt sur le bénéfice;*
- *mesures supplémentaires visant à améliorer la systématique du régime.»*

Voici ce que dit encore le message concernant la RIE III sur ce point en page 4676:

«Les baisses des taux de l'impôt cantonal sur le bénéfice, qui ne font certes pas partie formellement de la troisième réforme de l'imposition des entreprises mais qui font toutefois partie de la stratégie, servent elles aussi à renforcer l'attrait de la place économique suisse. Elles n'entraînent aucun coût administratif supplémentaire pour les entreprises concernées.»

Dans l'avis qu'il a remis à la Confédération le 28 janvier 2015 à l'occasion de la consultation, le canton de Berne a déjà fait observer que les cantons ne pourront pas couper à une réduction des taux, ceci en raison de la disparition du statut fiscal cantonal particulier. La fonction de ce statut est avant tout de garantir aux entreprises exerçant des activités mobiles précises une charge fiscale compétitive par rapport aux autres pays. La charge fiscale effective d'une entreprise au bénéfice de ce régime varie, selon le cas, entre 7,8 et 12 pour cent environ (impôt fédéral et un impôt cantonal faible, voire nul). Les statuts fiscaux cantonaux permettent donc à l'ensemble des cantons, y compris ceux, comme Berne, où le taux d'imposition ordinaire du bénéfice est plutôt élevé, de rester attractifs pour ces entreprises face à la concurrence internationale.

Si ces statuts sont supprimés comme le prévoit la RIE III, l'impôt sur les bénéfices des sociétés imposées normalement restera stable, alors que celui des sociétés jusque-là privilégiées augmentera énormément. Dans le canton de Berne par exemple, la charge fiscale effective de ces sociétés augmenterait de 177 pour cent. L'impôt ordinaire sur le bénéfice, dont le niveau varie énormément, regagnerait ainsi en importance dans la concurrence fiscale intercantonale, ce qui pousserait les cantons à baisser ledit impôt.

En conséquence, de nombreux cantons annoncent ou envisagent une baisse de leur taux d'imposition, en examinent l'opportunité ou, comme Vaud, l'ont déjà décidée. Et la liste va encore s'allonger. Voici une estimation (situation en juillet 2016)⁵⁹ du niveau des baisses de l'impôt sur le bénéfice attendues (hors canton de Berne).

	Taux effectif de l'impôt sur le bénéfice en 2016	Taux effectif de l'impôt sur le bénéfice prévu à partir de 2019
LU	12,3%	12,3%
NW	12,7%	12,7%
OW	12,7%	12,7%
AR	13,0%	13,0%
AI	14,2%	14,2%
ZG	14,5%	12,0%
SZ	15,3%	15,3%

⁵⁹ Diverses sources (Swiss Tax Report 2016 de KPMG présenté aux médias le 5 mai 2016 et divers communiqués de presse).

UR	15,0%	15,0%
GL	15,7%	15,7%
SH	16,0%	12,0%
TG	16,4%	16,4%
GR	16,7%	16,7%
NE	15,6%	15,6%
SG	17,4%	en dessous de 15%
AG	18,6%	18,6%
FR	19,9%	13,7%
BL	20,7%	15,0%
TI	20,7%	17,5%
JU	20,8%	20,8%
ZH	21,1%	18,2%
VS	21,7%	21,7%
SO	21,8%	21,8%*
BS	22,2%	13,0%
VD	22,1	13,8%
GE	24,2%	13,0%
Moyenne	17,7%	15,4%
Médiane	17,1%	15,0%

* prévu à partir de 2017

L'impôt moyen sur le bénéfice devrait donc prochainement descendre nettement en dessous de 16 pour cent, sachant qu'il serait de 15 pour cent ou moins dans la moitié des cantons.

Le message sur la RIE III expose, en page 4650, l'élément clé de la politique financière pour les cantons:

«La question centrale est de connaître l'ampleur des baisses cantonales de l'impôt ordinaire sur le bénéfice afin de retenir le substrat fiscal mobile. Ces baisses provoquent pour leur part une diminution des recettes provenant des entreprises soumises jusqu'alors à l'impôt ordinaire sur le bénéfice. Vu la mobilité des sociétés bénéficiant actuellement d'une imposition favorable, il y a aussi une diminution des recettes si le canton décide de renoncer à des baisses d'impôts. Les cantons font donc face à un dilemme pour ce qui est du rendement de l'impôt: abaisser ou ne pas abaisser leur impôt sur le bénéfice, car l'un et l'autre mènent au même résultat, à savoir que leurs recettes fiscales tendront à diminuer. L'acuité de ce dilemme dépend de la charge fiscale sur les bénéficiaires imposés au taux ordinaire et de la part des sociétés à régime fiscal cantonal à la base fiscale globale de l'impôt sur le bénéfice dans le statu quo:

- *Plus le taux de l'impôt sur le bénéfice ordinaire est élevé dans un canton, plus l'ampleur de la baisse de ce taux doit être grande. Plus la réduction de la charge fiscale est forte, plus la diminution des recettes est forte, car les bénéfices imposés auparavant au taux ordinaire sont imposés maintenant à un taux plus bas. Les cantons qui appliquent un taux d'imposition élevé sont confrontés à des diminutions plus importantes de leurs recettes, toutes choses demeurant égales par ailleurs, s'ils abaissent leur taux d'imposition à un niveau compétitif au plan*

international. Si un canton à taux d'imposition élevé ne l'abaisse pas, la suppression des régimes fiscaux cantonaux provoque une forte hausse de la charge fiscale des sociétés concernées et, par conséquent, une émigration plus forte. En revanche, si les taux de l'impôt ordinaire sur le bénéfice sont bas, la suppression de ces régimes provoque aussi une émigration et une baisse des recettes, mais dans une moindre mesure que dans un canton à taux d'imposition élevé.

Dans l'esprit des explications fournies aux chiffres précédents, les caractéristiques de l'imposition des entreprises dans le canton de Berne sont les suivantes:

- Faible pourcentage de sociétés bénéficiant du statut fiscal particulier (environ 6%)
- Très forte imposition des bénéfices par rapport aux autres cantons
- Faible part de l'impôt sur les bénéfices dans les rentrées fiscales totales du canton (environ 10%)

La RIE III touche fortement le canton de Berne, non pas en raison des sociétés à statut particulier elles-mêmes, mais du fait que l'impôt ordinaire sur le bénéfice y est élevé. Dans ce contexte, le fait que l'impôt sur le bénéfice représente une part relativement faible de ses rentrées fiscales constitue un atout, car les effets d'aubaine d'une baisse de cet impôt se traduiraient par des pertes fiscales relativement moindres. Le Crédit Suisse le souligne dans une étude de février 2016⁶⁰:

«À l'inverse, le canton de Berne, par exemple, perçoit nettement plus d'impôts directs des personnes physiques (seulement 11% pour les sociétés). Même si aujourd'hui les cantons de Berne et Zurich appliquent un taux ordinaire comparable d'imposition des bénéfices, le manque à gagner sera moindre pour Berne en cas de fixation d'un taux attractif.»

Résumé

La baisse de l'impôt sur le bénéfice des cantons est un élément central de la RIE III. Compte tenu de l'autonomie fiscale des cantons, chacun définira la stratégie qui lui convient. Comme les taux d'imposition du bénéfice sont élevés dans le canton de Berne, celui-ci a intérêt à les baisser. La plupart des entreprises bernoises sont imposées selon le barème ordinaire, si bien qu'une baisse de l'impôt sur le bénéfice se traduira par une baisse proportionnellement assez importante des rentrées fiscales, vu que les bénéfices qui étaient imposés au barème ordinaire seront ensuite soumis, comme les autres, au nouveau barème, plus avantageux.

6.2.2 Lutte contre la pénurie de main-d'œuvre qualifiée

Le 19 juin 2015, le Conseil fédéral a approuvé le rapport du Secrétariat d'Etat à l'économie (SECO) intitulé «Initiative visant à combattre la pénurie de personnel qualifié – état de la mise en œuvre et voie à suivre»⁶¹. Lancée en 2011, l'initiative sur le personnel qualifié (FKI) réclame des mesures de lutte contre la pénurie de personnel qualifié. Cette initiative a encore gagné en importance depuis l'adoption de l'initiative sur l'immigration de masse.

Les quatre axes d'intervention prioritaires pour atteindre cet objectif sont:

⁶⁰ «Imposition des entreprises: Vaud et Genève sous pression», rapport disponible sur Internet à l'adresse

<http://publications.credit-suisse.com/tasks/render/file/index.cfm?fileid=E7C78C90-D489-7E3C-F31E2EE3BC86786B>

⁶¹ Rapport disponible sur Internet à l'adresse <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/39970.pdf>

- l'amélioration de la capacité de concilier vie professionnelle et vie de famille
- l'allongement de la vie professionnelle des seniors
- l'accroissement du niveau de qualification
- l'innovation

Pour améliorer la capacité de concilier vie professionnelle et vie de famille, le rapport indique qu'il est essentiel de supprimer les désavantages financiers qui dissuadent de travailler, car l'exploitation du potentiel de main-d'œuvre qualifiée dépend fortement des incitations fiscales⁶². En points de mire se trouvent ce que l'on appelle «la pénalisation du mariage» en matière d'imposition fédérale, mais aussi la fiscalité des frais de garde des enfants par des tiers.

- L'expression «pénalisation du mariage» désigne le fait que les couples mariés sont fiscalement désavantagés par rapport aux couples de concubins en matière d'imposition fédérale du revenu⁶³. Ce problème doit être traité à l'échelon fédéral, car les cantons ont depuis longtemps écarté cette discrimination de leur législation. La suppression de la législation fédérale pourrait néanmoins indirectement les affecter: dans le rapport sur la «discrimination des couples mariés par rapport aux concubins dans le cadre de l'impôt fédéral direct et l'imposition des frais de garde des enfants par des tiers»⁶⁴, également publié le 19 juin 2015, divers modèles ont été examinés pour supprimer la «pénalisation du mariage». L'un des principaux moyens étudiés est le passage de l'imposition conjointe actuelle à l'imposition individuelle. Le Département fédéral des finances (DFF) pense que cette mesure devrait aussi être appliquée à l'échelon cantonal dans le cadre de l'harmonisation fiscale verticale et qu'elle implique la disparition du modèle d'imposition conjointe dans les cantons⁶⁵. A ce sujet, le Conseil fédéral a publié le rapport «Conséquences de l'introduction d'une imposition individuelle» le 24 juin 2015⁶⁶.
- Les frais de garde des enfants par des tiers sont des frais inévitables pour les familles monoparentales et celles où les deux parents travaillent sans moyen de garde gratuite. Le fait que ces frais ne sont pas entièrement déductibles des revenus (au niveau fédéral et dans tous les cantons, à l'exception d'Uri) dissuade clairement certains parents de travailler, si bien que le DFF fait des études approfondies sur le sujet. Il va examiner et lancer un débat politique sur l'opportunité de considérer les frais de garde des enfants par des tiers comme des frais d'obtention du revenu (qui seraient alors entièrement déductibles du revenu) ou de relever le plafond fédéral de la déduction de ces frais, qui s'élève actuellement à 10 100 francs (cf. chiffre 8.3 pour des explications sur la déduction des frais de garde des enfants par des tiers⁶⁷).

Le peuple a rejeté l'initiative populaire «Pour le couple et la famille - Non à la pénalisation du mariage» au printemps 2016. Un projet fédéral d'imposition des couples mariés conforme à la Constitution doit être élaboré et soumis au Conseil fédéral dans les six mois, soit à l'automne

⁶² Rapport relatif à l'initiative sur le personnel qualifié, p. 59.

⁶³ Rapport relatif à l'initiative sur le personnel qualifié, p. 84.

⁶⁴ Rapport disponible sur Internet à l'adresse <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/39968.pdf>.

⁶⁵ Rapport relatif à l'initiative sur le personnel qualifié, p. 34.

⁶⁶ Rapport disponible sur Internet à l'adresse <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/40051.pdf>.

⁶⁷ Rapport relatif à l'initiative sur le personnel qualifié, p. 87.

2016. A cette même date, les études sur la déduction des frais de garde des enfants par des tiers doivent être terminées⁶⁸.

Résumé

Le canton de Berne doit attendre pour savoir si l'initiative sur le personnel qualifié le contraindra à faire certaines modifications.

6.3 Marge de manœuvre budgétaire

6.3.1 Situation budgétaire actuelle

Depuis 1998, le budget cantonal a toujours affiché des excédents, sauf en 2012 (déficit et insuffisance de financement). Parallèlement à une évolution conjoncturelle favorable, sur laquelle il n'a en principe qu'une influence moindre, le canton doit cette réussite de sa politique financière à ses efforts redoublés d'économies ces dernières années (notamment ESPP, planification prévisionnelle 2009, train de mesures 2010, EOS 2014).

Le budget 2016 et le plan intégré mission-financement 2017-2019 (PIMF 2017-2019), que le Grand Conseil a adoptés lors de la session de novembre 2015, affichent également des excédents sur toute la période de planification (compte de fonctionnement et solde de financement). Simultanément, le solde du compte 2015 est à nouveau positif.

Grâce à la révision de la loi sur le personnel et de la loi sur le statut du corps enseignant, les conditions de salaire du personnel cantonal et du corps enseignant se sont aussi nettement améliorées. Dans l'ensemble, le canton a également pu maintenir son taux d'investissement à un niveau acceptable du point de vue économique, cela malgré les mesures d'allègements et les coupes répétées arrêtées par le Grand Conseil.

Dans ce contexte et compte tenu des allègements financiers significatifs arrêtés en 2013 et issus de l'examen des offres et des structures 2014 (EOS 2014), le monde politique considère pour une grande part que le budget bernois est équilibré à l'heure actuelle.

L'un ou l'autre parti a toutefois souligné à plusieurs reprises la croissance parfois élevée des dépenses de certains services publics (notamment dans les secteurs des transports publics, des personnes âgées ou handicapées, de la santé et des prestations complémentaires et de l'application des assurances sociales), l'augmentation à nouveau flagrante de l'endettement brut dû à l'assainissement des deux caisses de pension cantonales CPB et CACEB, ainsi que la charge fiscale du canton, qui reste supérieure à la moyenne en comparaison avec les autres cantons.

Au vu des résultats du budget 2017 et du PIMF 2018-2020, adoptés par le Conseil-exécutif à l'intention du Grand Conseil le 24 août 2016 et qui se soldent par des excédents de charges pour le compte de résultats à partir de 2019 et une augmentation de la dette à partir de 2018, la politique financière est en échec pour la première fois depuis la mise en œuvre, en 2013, des mesures d'allègements issues de l'EOS 2014 (budget 2014 / PIMF 2016-2018).

Ont notamment contribué à la détérioration du budget 2017 par rapport au PIMF 2017-2019 l'augmentation des réductions de primes, la réduction de moitié du budget des distributions de bénéfice de la Banque nationale suisse (BNS), ainsi que les recettes moindres prévues en

⁶⁸ Rapport relatif l'initiative sur le personnel qualifié, p. 60.

matière d'impôts et de paiements aux cantons au titre de la péréquation financière fédérale. En revanche, des améliorations budgétaires ont aussi été enregistrées dans le processus de planification relatif à l'élaboration du budget 2017 et du PIMF 2018-2020 (notamment réduction des biens, services et marchandises, diminution de l'amortissement nécessaire, des charges de prestations complémentaires et des intérêts passifs). Mais, au total, les postes contribuant à la détérioration du budget sont majoritaires dans le budget 2017 et le PIMF 2018-2020, ce qui, en fin de compte, a fortement assombri les perspectives financières.

Cette dégradation généralisée de la situation financière est renforcée par le ralentissement net de la conjoncture après la suppression du cours plancher du franc face à l'euro par la Banque nationale le 15 janvier 2015. L'actualisation des prévisions fiscales au cours du processus de planification de cette année reflète par ailleurs ces perspectives économiques et entraîne une détérioration majeure du budget par rapport aux chiffres figurant dans la planification.

En outre, d'autres risques pèsent sur le budget du canton uniquement du point de vue de la politique financière. Ainsi, au plan national, le débat sur les aspects financiers et fiscaux des projets de réforme de l'imposition des entreprises III et de programme de stabilisation 2017-2019 de la Confédération devrait se poursuivre. A ce jour, les conséquences financières de ces deux projets pour le canton de Berne ne sont pas encore connues dans toutes leurs dimensions.

Les cantons contributeurs à la RPT devraient également accentuer leur pression politique pour obtenir des adaptations de la péréquation financière fédérale à moyen terme, c'est-à-dire à partir de 2020. Cela, en particulier dans la perspective de l'élaboration du troisième rapport sur l'efficacité 2016-2019 et des efforts d'économies entrepris actuellement dans nombre de ces cantons. Ces efforts sont toutefois aussi la conséquence (du moins en partie) de baisses d'impôts décidées ces dernières années sans être toutes financées durablement.

Enfin, la croissance des charges de certaines tâches publiques va rester élevée, notamment en raison de l'évolution démographique. Selon les «Perspectives à long terme des finances publiques en Suisse» du Département fédéral des finances, les conséquences financières du changement démographique vont avoir, à long terme, un impact très important sur les budgets cantonaux.

Résumé

En résumé, il apparaît que les difficultés à surmonter en matière de politique financière ont augmenté. Au vu de la situation exposée ci-avant, il est encore plus évident que le financement de la stratégie fiscale, mais aussi celui des autres allègements fiscaux réclamés sont limités par des contraintes financières ou, plus précisément, sont en concurrence avec le financement de services publics de qualité et quantité équivalentes pour la population bernoise, un niveau d'endettement finançable à long terme, un volume d'investissements propice au développement de l'économie bernoise et la compétitivité des conditions d'engagement du personnel et du corps enseignant du canton.

6.3.2 Conclusions des études de l'équipe de spécialistes

Remarque

Le rapport d'experts relatif aux études économétriques sur la fiscalité des personnes physiques (uniquement en allemand) est la deuxième annexe du présent rapport. Les méthodes et conclusions exactes de ces études sont présentées dans leur rapport. Seul un récapitulatif des conclusions de ces études sera présenté ici, sachant que sa brièveté ne rend absolument pas compte de l'ampleur de ces études et du temps qui leur a été consacré. Les travaux ont duré toute l'année 2014, et il a fallu encore du temps pour mettre les résultats en forme. Les conclusions de ces études sont clairement à la base des objectifs définis ici par le Conseil-exécutif.

Le rapport relatif aux études économétriques sur la fiscalité des personnes physiques en annexe est une version condensée. Le rapport complet, qui compte 139 pages, est disponible auprès de la Direction des finances du canton de Berne, sur demande adressée par courriel à info.fin@fin.be.ch.

Cette stratégie fiscale a été élaborée sur l'idée de base que la situation financière générale restreint fortement la capacité du canton de Berne d'alléger la fiscalité. Comme expliqué sous chiffre 2.2, une équipe de spécialistes, composée des professeurs Urs Müller, Marius Brülhart, Dominik Egli et Kurt Schmidheiny, a d'abord été chargée d'étudier les données fiscales des personnes physiques domiciliées dans le canton de Berne sur la période 2001 à 2011. Leurs analyses devaient permettre d'établir comment modifier l'imposition des personnes physiques, de sorte à obtenir une imposition plus modérée tout en augmentant l'assiette de l'impôt. Pour simplifier, il s'agissait de rechercher dans le système fiscal suisse ce que l'on appelle les «low-hanging fruits» grâce auxquels des baisses d'impôt génèrent autant de matière fiscale en plus qu'il en faut pour augmenter les rentrées fiscales (en un mot: attirer de nouveaux contribuables) ou compenser tout au moins une grande partie des pertes fiscales.

Pour ce faire, les auteurs ont établi empiriquement si le canton de Berne se trouvait à gauche ou à droite de la courbe de Laffer en matière d'imposition des personnes physiques. La courbe de Laffer est une représentation graphique du rapport entre le taux d'imposition et les recettes de l'Etat. Dans le cas d'un Etat qui se trouve du côté gauche de la courbe de Laffer, c'est l'effet du taux d'imposition qui est plus fort: une baisse du taux d'imposition entraîne une baisse des rentrées fiscales. Dans le cas d'un Etat qui se trouve du côté droit de la courbe de Laffer, c'est l'effet comportemental qui prend le dessus: une baisse du taux d'imposition augmente les rentrées fiscales.

Les spécialistes ont conclu que le canton de Berne se trouve du côté gauche de la courbe de Laffer. Cela signifie qu'un allègement de la fiscalité des personnes physiques entraînerait en moyenne des pertes fiscales à peu près équivalentes en pourcentage. Une baisse du taux d'imposition de 1 pour cent par exemple se traduirait par un recul des rentrées fiscales de 0,64 pour cent par habitant, hors péréquation financière nationale (RPT). Il apparaît que la RPT finit par compenser 53 pour cent de l'effet comportemental positif (en l'espèce $1 - 0,64 = 0,36\%$). Via la RPT et la réduction des paiements de transfert, le canton de Berne perdrait donc une bonne moitié de l'effet comportemental positif.

Cela signifie que pour une baisse du taux d'imposition de 1 pour cent, les recettes (rentrées fiscales et paiements au titre de la RPT) baisseraient également de près de 1 pour cent. Même des allègements réservés à certaines catégories de la population (en fonction de l'état civil ou du revenu) auraient systématiquement un effet global négatif.

En résumé, baisser de manière générale l'impôt des personnes physiques domiciliées dans le canton de Berne détériorerait considérablement la situation financière du canton. En tenant compte de la RPT, la situation financière cantonale se détériorerait même si l'on baissait l'impôt de certaines catégories de foyers seulement ou que l'on adaptait spécifiquement certaines déductions. L'allègement de l'impôt des personnes physiques, qui se justifierait en soi, n'est en conséquence possible que s'il est financé par une augmentation correspondante des recettes ou une baisse des dépenses, ce qui impliquerait une nouvelle réduction des services publics. Le rapport final conclut en page 14 en ces termes clairs:

«Cela ne signifie pas que le canton ne peut absolument rien faire pour atteindre ces objectifs (solution du problème financier [note du rédacteur]), mais simplement que le système fiscal (barème d'imposition et déductions) n'est pas l'instrument adéquat pour y parvenir.» [trad.]

Résumé

D'après l'étude réalisée par les spécialistes, l'allègement de la fiscalité des personnes physiques entraînerait des pertes fiscales d'un montant à peu près équivalent.

Zoom sur les communes bernoises

Comme la méthode utilisée pour l'étude se base pour l'essentiel sur les mouvements migratoires des contribuables entre les communes bernoises, les conclusions sont aussi intéressantes pour les communes bernoises qui, comme il a déjà été dit, fixent elles-mêmes leur quotité d'impôt. Principales conclusions du rapport intéressant les communes bernoises:

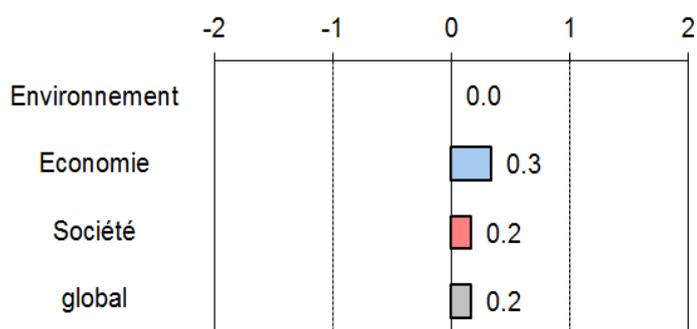
- En général, la mobilité est plus forte d'une commune à une autre que d'un canton à un autre.
- Cela est vrai pour toutes les communes; il n'y a pas de différence systématique (grandes et petites communes, frontalières ou au centre du canton, dans l'agglomération bernoise ou non).
- Plus la charge fiscale est élevée dans une commune par rapport aux communes environnantes, plus ses habitants sont sensibles aux variations de la charge fiscale. Cela signifie qu'en termes politiques ce sont les quotités d'impôt des communes voisines qui sont importantes.

6.4 Evaluation de la durabilité

Aux termes de l'ACE n° 1872 du 22 décembre 2010, il faut évaluer la durabilité de toute planification ou projet stratégique important du canton de Berne. Cette évaluation dégage les avantages et les inconvénients de la stratégie envisagée en termes de développement durable. Il existe plusieurs méthodes d'évaluation des effets. En l'occurrence, c'est celle de la «Boussole bernoise du développement durable» qui a été utilisée: elle répertorie douze champs thématiques pour chacun des domaines de l'environnement, de l'économie et de la société.

Les trois mesures suivantes ont été évaluées: la «baisse du taux maximum d'imposition du bénéfice», la «baisse du barème d'imposition ordinaire du capital» et le «relèvement du plafond de la déduction des frais de garde par des tiers». Voici les conclusions tirées à partir de ces trois mesures:

- **Environnement:** aucune des trois mesures de stratégie fiscale n'a d'impact sur l'environnement.
- **Economie:** les trois mesures devraient principalement avoir des effets positifs sur l'économie. La charge fiscale des entreprises du canton de Berne sera allégée de manière ciblée et l'amélioration de la situation des actifs ayant des enfants permettra de réduire la pénurie de main d'œuvre qualifiée. Le projet a un effet négatif sur les finances publiques (diminution des recettes).
- **Société:** couplés aux allègements prévus pour les entreprises, les allègements ciblés en faveur des actifs ayant des enfants créeront une certaine sécurité de l'emploi et une augmentation de l'égalité des chances.



D'après l'évaluation de la durabilité de la stratégie fiscale, celle-ci aura un impact nettement positif, qui dépend toutefois au final en grande partie de la mesure dans laquelle il est possible de financer les baisses d'impôt sans effets sur le budget cantonal.

6.5 Récapitulatif des facteurs d'influence

Les facteurs d'influence mis au jour donnent le tableau général suivant:

- Dans le canton de Berne, la charge fiscale que représente la plupart des genres d'impôt n'est pas équivalente à la moyenne suisse; elle est le plus souvent nettement supérieure. Le canton se classe dans les derniers, en particulier sur le plan des genres d'impôt les plus importants, à savoir l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le bénéfice.
- Le produit de l'impôt sur le revenu est égal à plusieurs fois le produit de l'impôt sur le bénéfice.
- Dans le canton de Berne, l'imposition des entreprises et la conciliation entre vie professionnelle et vie de famille sont des éléments de la Stratégie économique 2025 du Conseil-exécutif et ont fait l'objet de diverses interventions parlementaires et propositions.
- A l'échelon fédéral, la mise en œuvre de la RIE III a un intérêt fiscal majeur. La baisse de l'impôt sur le bénéfice dans les cantons est un élément explicite de la stratégie fédérale et constitue une nécessité en raison de la disparition du statut fiscal particulier. Parallèlement, la lutte contre la pénurie de personnel qualifié passe par la suppression de certains

désavantages fiscaux, notamment ce que l'on appelle la «pénalisation du mariage» en matière d'imposition fédérale du revenu, et par l'examen du plafond actuel des déductions des frais de garde des enfants par des tiers.

- Les perspectives financières du canton de Berne se sont nettement assombries. Toute diminution des rentrées fiscales n'est possible qu'en réduisant les services publics ou en augmentant d'une autre manière les recettes publiques.
- Les spécialistes n'ont malheureusement pas confirmé l'espoir selon lequel des baisses d'impôt ciblées des personnes physiques permettraient d'augmenter suffisamment l'assiette de l'impôt pour générer une hausse de rentrées fiscales. Toute baisse d'impôt des personnes physiques se traduirait sans exception par d'importantes pertes fiscales.

Dans ces circonstances, les trois aspects ci-dessous doivent présider à la fixation des objectifs de la stratégie fiscale:

- Urgence de l'action dans ce domaine
- Opportunité en termes de compétitivité fiscale intercantonale
- Capacité de financement

En conséquence, il est presque impossible de baisser significativement l'impôt sur le revenu. Pour devenir compétitif par rapport au gros des autres cantons en matière d'imposition du revenu, le canton devrait accepter d'importantes pertes fiscales:

- Une baisse de 30 pour cent de la quotité de l'impôt, ce qui rendrait le canton compétitif par rapport au gros des autres cantons en matière d'impôts cantonaux directs, se traduirait, pour le canton de Berne, par une baisse des rentrées fiscales de l'ordre de 1,4 milliard de francs. Selon le rapport d'experts, l'effet comportemental (nouveaux contribuables) permettrait de récupérer à peine 238 millions de francs de rentrées fiscales⁶⁹, et encore, pas immédiatement.
- Une augmentation de 30 pour cent de la déduction générale appliquée sur le revenu, qui la ferait passer de 5 200 francs à 6 760 francs par personne, coûterait déjà près de 140 millions de francs au canton de Berne.

Ces chiffres montrent clairement qu'une baisse de l'impôt sur le revenu entraînerait très vite des pertes fiscales très élevées.

Le Conseil-exécutif a néanmoins réfléchi aux domaines où il serait souhaitable de baisser l'impôt des personnes physiques, et quand cela devra être réalisé (cf. chiffre 11 ci-après).

Résumé

Compte tenu des sombres perspectives financières, la stratégie fiscale doit actuellement cibler des mesures répondant à des besoins urgents, opportunes en termes de compétitivité fiscale intercantonale et finançables, le tout avec le moins de pertes fiscales possible. Aucune baisse générale de l'impôt sur le revenu n'est possible dans ces conditions.

⁶⁹ 17 pour cent de 1,4 milliard de francs, élasticité de +0,83, cf. chiffre 6.3.2.

7 Définition des objectifs

7.1 Maintien de l'attrait du canton vis-à-vis des entreprises

Compte tenu du synopsis présenté ci-avant et en considération du fait que la RIE III va accroître la concurrence fiscale intercantonale, le Conseil-exécutif se fixe l'objectif de maintenir l'attrait du canton vis-à-vis des entreprises. Il compte y parvenir d'ici 2022 grâce à trois mesures, dont deux concernent l'imposition des personnes morales. La troisième concerne l'imposition des personnes physiques, sachant qu'elle renforcera aussi, indirectement, l'attrait du canton vis-à-vis des sociétés:

Personnes morales

- Baisse du taux d'imposition du bénéfice, de sorte à atteindre le niveau d'imposition suisse moyen.
- Adaptation du barème d'imposition du capital, pour compenser la disparition du barème spécial dans le cadre de la RIE III

Personnes physiques

- Suppression des effets pernicioseux, afin d'augmenter la disponibilité de personnel qualifié, en relevant le plafond de la déduction des frais de garde des enfants par des tiers

Chacune de ces mesures est présentée ci-après sur la base des conditions exposées plus haut.

7.2 Baisse du taux d'imposition du bénéfice

Urgence de l'action: le canton de Berne n'est pas compétitif en termes d'imposition du bénéfice, ni en Suisse, ni face au reste du monde. Avec la RIE III, les cantons dans lesquels le taux de l'impôt sur le bénéfice n'est pas déjà faible seront contraints de le réduire considérablement. Le canton de Berne court non seulement le risque que plus aucune entreprise ne vienne s'installer ou ne soit créée sur son territoire, mais également que celles qui s'y trouvent s'en aillent. C'est une préoccupation qui a aussi été exprimée dans des interventions parlementaires et des propositions du Grand Conseil actuelles et qui fait indirectement écho à une certaine dynamique internationale, comme la lutte contre l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfice des multinationales (Base Erosion and Profit Shifting, ci-après BEPS) de l'OCDE⁷⁰.

Opportunité: par rapport à des mesures concernant les personnes physiques, comme la baisse de la quotité de l'impôt, une baisse de l'impôt sur le bénéfice aura un effet nettement plus important à coût équivalent.

Ex: une baisse de la quotité d'impôt de 3,06 à 2,96 réduirait tous les impôts directs de près de 3 pour cent. Les pertes fiscales se monteraient à 140 millions de francs. En diminuant le taux d'imposition du bénéfice de 4,6 pour cent à 3 pour cent, on réduirait l'impôt de 35 pour cent pour des pertes fiscales à peu près équivalentes (147 mio de CHF).

⁷⁰ Message relatif à la RIE III, p. 4621.

Capacité de financement: comme indiqué sous chiffre 3.1, le produit de l'impôt sur le bénéfice représente seulement (mais tout même) dix pour cent des rentrées fiscales totales du canton de Berne. En d'autres termes, si l'on réduisait de moitié l'impôt sur le bénéfice, les rentrées fiscales du canton de Berne (hors communes) diminueraient de 260 millions de francs. Bien qu'il soit relativement élevé en valeur absolue, ce montant est sans commune mesure avec la perte maximale de 1,71 milliard de francs qu'enregistrerait le canton de Berne (hors communes) si l'on réduisait de moitié l'impôt sur le revenu.

Cela montre que le canton de Berne peut transformer une faiblesse structurelle (faible part du produit de l'impôt sur les personnes morales dans les rentrées fiscales totales) en atout: une baisse de l'impôt sur les bénéfices se traduirait par des pertes fiscales relativement faibles en comparaison avec les cantons où le produit de l'impôt sur les personnes morales représente une part importante des rentrées fiscales.

7.3 Adaptation du barème d'imposition du capital

Urgence de l'action: en matière d'impôt simple sur le capital, le canton de Berne se place en tête du milieu de tableau dans le classement intercantonal. Toutefois, le barème spécifique aux sociétés au statut particulier va disparaître à terme avec la RIE III. Cela peut multiplier par six le montant de l'impôt sur le capital de ces sociétés. Il peut donc être utile de baisser cet impôt pour qu'elles restent dans le canton de Berne. Une baisse du taux de l'impôt simple, qui est actuellement de 0,3 pour mille, est judicieuse si l'on considère les grandes holdings, dont le capital propre est important. Cela permettrait d'éviter aux holdings et aux sociétés de domicile de payer plus d'impôt sur le capital, ou en limiterait tout au moins la hausse. Les personnes morales relevant du régime d'imposition ordinaire bénéficieraient quant à elles d'une baisse significative de leur impôt sur le capital. Au final, une baisse de l'impôt sur le capital signifierait que les entreprises jusque-là privilégiées paieraient seulement un peu plus d'impôt sur le capital, tandis que les autres en paieraient moins.

Opportunité: aux termes du projet RIE III, les cantons peuvent alléger l'impôt sur le capital propre en lien avec des patentes et des droits comparables ou avec des participations. Ils ne sont pas obligés de le faire. Une baisse de l'impôt, telle qu'elle est proposée ici, est plus claire, plus simple et plus transparente. En baissant l'impôt sur le capital, le canton de Berne peut se positionner en tête dans le classement intercantonal en termes de compétitivité fiscale et, en baissant en plus l'impôt sur le bénéfice, envoyer un message clair: les entreprises ne sont pas trop imposées dans le canton de Berne. Par rapport à l'allègement complexe que prévoit la RIE III, cette proposition sert la transparence de la législation fiscale, en évitant de la compliquer inutilement.

Capacité de financement: comparé à l'impôt sur le bénéfice, l'impôt sur le capital est pratiquement négligeable financièrement. Il ne rapporte qu'environ 15 millions de francs par an au canton (environ 8 mio de CHF aux communes), contre près de 520 millions de francs de recettes cantonales avec l'impôt sur le bénéfice (260 mio de CHF pour les communes). Ce faible rendement peut aussi devenir un atout. Une baisse du taux d'imposition de 0,3 à 0,1 pour mille donnerait l'un dans l'autre des pertes fiscales de 5,7 millions de francs.

7.4 Relèvement du plafond de la déduction des frais de garde des enfants par des tiers

7.4.1 Explications préalables

Par arrêté du 19 septembre 2014 sur l'initiative sur la pénurie de personnel qualifié, le Conseil fédéral a remis à l'ordre du jour les effets pervers de la fiscalité de la garde extrafamiliale des enfants sur l'activité lucrative des parents. Il a chargé le DFF d'étudier de manière approfondie dans quelle mesure il serait possible de réduire ces effets en modifiant la fiscalité des frais de garde des enfants par des tiers (ci-après frais de garde), tant à l'échelon fédéral qu'à l'échelon cantonal (cf. chiffre 5.2.2., lettre c du rapport du Conseil fédéral «Politique familiale: Etat des lieux et possibilités d'action de la Confédération»⁷¹).

Les frais de garde représentent un gros budget pour les familles. Si l'on y ajoute le surplus d'impôt dû à un second revenu, le parent qui s'occupe le plus des enfants n'a bien souvent pas intérêt à travailler d'un point de vue strictement financier. De multiples études ont démontré la corrélation de cet élément avec le travail de celui des parents qui s'occupe le plus des enfants. Lors de la réforme de 2011, le législateur fédéral a fixé à 10 100 francs le plafond des frais de garde déductibles des revenus soumis à l'impôt fédéral direct. La déduction est possible pour chaque enfant de moins de 14 ans gardé par un tiers parce que ses parents travaillent, sont en formation ou sont incapables d'exercer une activité professionnelle.

La déductibilité de ces frais est imposée aux cantons. Mais comme l'actuelle législation les considère comme des frais anorganiques, et non comme des frais professionnels, les cantons sont libres d'en fixer le montant déductible. Dans la plupart des cantons, le maximum déductible à ce titre varie entre 5 000 et 10 000 francs, le montant moyen s'établissant à environ 7 500 francs et le montant médian, légèrement en dessous. Le canton de Neuchâtel applique le plafond le plus élevé en Suisse (19 200 francs), tandis que, dans le canton d'Uri, ces frais sont déductibles intégralement et sans limite, sur présentation de justificatifs. Dans le canton de Berne, le plafond déductible était de 3 100 francs (art. 38, al. 1, lit. / LI) jusqu'à fin 2015, ce qui le plaçait en queue des cantons, juste devant le Valais. La nécessité d'intervenir sur ce point a été reconnue lors de la révision partielle de la loi sur les impôts du 9 septembre 2015 et le plafond déductible a été **relevé à 8 000 francs** à compter du 1^{er} janvier 2016 conformément à une proposition issue des rangs du Grand Conseil.

Voici le classement des cantons en la matière pour l'année fiscale 2015 (Brochure fiscale «Impôts sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques» de l'AFC⁷²):

Déductions cantonales des frais de garde des enfants par des tiers (2015)

Place	Canton	Plafond de la déduction en CHF
1	UR	Frais effectifs
2	NE	19 200
3	ZH	10 100
4	GR	10 000

⁷¹ Rapport disponible sur Internet à l'adresse <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/39439.pdf>.

⁷² Lien sur <https://www.estv.admin.ch> (rubrique Généralités, Documentation, Publications, Autres publications).

5	GL	10 000
6	AR	10 000
7	OW	10 000
8	AG	10 000
9	BS	10 000
10	TI	10 000
11	SH	9 400
12	BE	8 000
13	NW	7 900
14	SG	7 500
15	VD	7 100
16	LU	6 700
17	FR	6 000
18	SZ	6 000
19	SO	6 000
20	ZG	6 000
21	AI	6 000
22	BL	5 500
23	TG	4 000
24	GE	4 031
25	JU	3 200
26	VS	3 000
13	Moyenne	7 770
14	Médiane	7 300

7.4.2 Accroître, à moindre coût, la disponibilité de personnel qualifié

Urgence de l'action: augmenter la déduction des frais de garde liés à l'exercice d'une activité professionnelle est un moyen relativement efficace et facile à mettre en place pour éliminer, à peu de frais, les facteurs dissuadant les parents de travailler. C'est aussi une mesure d'intérêt économique (si l'on pense à la pénurie de personnel qualifié), qui augmentera l'intérêt de travailler à temps partiel ou d'augmenter son temps de travail pour les personnes qui s'occupent de leurs enfants. En ce sens, il y a une corrélation évidente entre cette mesure et les conditions dont bénéficient les entreprises.

Comme la déduction pour enfant est déjà élevée dans le canton de Berne, celui-ci pourrait se positionner parmi les cantons les plus favorables aux familles avec enfants s'il augmentait encore les frais de garde déductibles au niveau du plafond fédéral de 10 100 francs. Ce serait aussi le moyen de donner une impulsion face aux difficultés que va poser l'évolution de sa démographie. Celle-ci est en effet une préoccupation majeure du canton de Berne, qui a connu une croissance démographique inférieure à la moyenne ces dernières années et dont la pyramide des âges témoigne d'un vieillissement de la population supérieur à la moyenne. A cela s'ajoute que son solde de pendulaires est positif, ce qui signifie qu'il y a beaucoup plus de personnes d'autres cantons qui viennent travailler dans le canton de Berne que le contraire; or ces personnes paient leurs impôts dans leur canton de domicile, et non dans le canton de Berne. Cette mesure bénéficie aux personnes physiques et aux entreprises.

L'augmentation du plafond de la déduction atténuera les effets dissuasifs du système fiscal expliqués plus haut. Ce sujet est actuellement débattu aux échelons fédéral et cantonal. C'est un moyen de favoriser davantage la conciliation entre vie professionnelle et vie familiale, ce qui a du même coup un intérêt pour les entreprises du canton de Berne, car il y aura plus de personnel qualifié prêt à travailler plus ou à reprendre une activité professionnelle.

Opportunité: actuellement, le canton est à la 12^e place dans le classement comparant le montant des frais de garde déductibles. S'il augmentait le plafond de la déduction au niveau du plafond fédéral par exemple (10 100 CHF), il se classerait à la 4^e place, avec le canton de Zurich.

Capacité de financement: les frais de garde déductibles peuvent encore être augmentés à relativement moindre coût au niveau du plafond fédéral de 10 100 francs puisque relever le plafond de 8 000 à 10 100 francs coûterait un peu moins de 2,6 millions de francs au canton.

8 Mesures concrètes d'ici 2022

8.1 Baisse de l'impôt sur le bénéfice en quatre étapes

8.1.1 Proposition du Conseil-exécutif

Dans le message sur la RIE III, la Confédération admet que les taux moyens d'imposition du bénéfice (avant impôts) pourraient à terme se stabiliser autour de 16 pour cent, la fourchette prévue allant de 13 à 20 pour cent. D'une manière générale, on peut dire qu'un taux d'imposition situé entre 12 et 14 pour cent des bénéfices est parmi les plus faibles, ou en tout cas très compétitif par rapport au reste du monde; selon les hypothèses fédérales déjà évoquées, la même compétitivité est atteinte face aux autres cantons avec un taux d'imposition des bénéfices d'environ 16 pour cent (futur placement au centre du classement intercantonal). Les estimations fédérales sont un peu trop élevées, comme le montrent les taux d'imposition probables présentés sous chiffre 6.2.1. Le taux d'imposition moyen se situera probablement nettement en dessous de 16 pour cent.

Classement prévu des cantons (selon chiffre 6.2.1):

	Canton	Taux de l'impôt sur le bénéfice attendu à partir de 2019
1.	ZG	12,0%
2.	SH	12,0%
3.	LU	12,3%
4.	NW	12,7%
5.	OW	12,7%
6.	AR	13,0%
7.	BS	13,0%
8.	GE	13,0%
9.	FR	13,7%
10.	VD	13,8%
11.	AI	14,2%
12.	UR	15,0%
13.	SG	15,0%

14.	BL	15,0%
15.	SZ	15,3%
16.	NE	15,6%
17.	GL	15,7%
18.	TG	16,4%
19.	GR	16,7%
20.	TI	17,5%
21.	ZH	18,2%
22.	AG	18,6%
23.	JU	20,8%
24.	VS	21,7%
25.	SO	21,8%

Compte tenu de la situation actuelle et de l'évolution qu'elle devrait suivre, le Conseil-exécutif a l'intention de réduire l'imposition des bénéfiques en quatre étapes à partir de l'année fiscale 2019 pour la porter à 16,37 pour cent.

Il présentera au Grand Conseil une proposition en ce sens dans le cadre de la mise en œuvre de cette mesure lors de la révision 2019 de la loi sur les impôts (cf. chiffre 10):

- **Proposition du Conseil-exécutif dans le cadre de la révision 2019 de la loi sur les impôts**

Le canton de Berne abaisse à 2,50 pour cent le taux maximum du barème d'imposition des bénéfiques, donc le taux effectif de l'impôt bernois sur le bénéfice de 21,42 à 16,37 pour cent.

Le Conseil-exécutif s'est basé sur le tableau ci-dessous pour le débat sur la hauteur de la baisse prévue⁷³:

Taux d'imposition maximum	Taux effectif de l'impôt	Classement 2022	Pertes fiscales en 2022 (en mio de CHF)		Tranches actuelles du barème
			Canton	Communes	
4,60%	21,42% ⁷⁴	24	---	---	3^e tranche
4,50%	21,15%	24	9,1	4,6	
4,40%	20,92%	24	18,1	9,1	
4,30%	20,70%	23	27,2	13,6	
4,20%	20,48%	23	36,2	18,1	
4,10%	20,26%	23	45,2	22,6	
4,00%	20,03%	23	54,3	27,2	
3,90%	19,81%	23	63,4	31,7	
3,80%	19,58%	23	72,4	36,2	
3,70%	19,35%	23	81,5	40,8	

⁷³ Ce tableau contient une projection du classement intercantonal pour l'année fiscale 2022, c'est-à-dire qu'il tient compte des baisses fiscales des autres cantons qui sont déjà connues. Dès que des cantons connaissent des taux d'imposition élevés décideront de (nouvelles) baisses de leur barème, le canton de Berne peut reculer dans le classement.

⁷⁴ Dans cet exemple (bénéfice de 1 mio de CHF, capital de 2 mio de CHF), l'imposition maximale de 21,6 pour cent n'est pas encore tout à fait atteinte dans la ville de Berne. Cela n'a toutefois pas d'incidence sur les données du reste du tableau.

3,60%	19,12%	23	90,5	45,3	
3,50%	18,88%	23	99,6	49,8	
3,40%	18,65%	23	108,6	54,3	
3,30%	18,42%	22	117,7	58,9	
3,20%	18,18%	21	126,7	63,4	
3,10%	17,95%	21	135,8	67,9	2^e tranche
3,00%	17,69%	21	147,4	73,7	
2,90%	17,42%	20	158,9	79,5	
2,80%	17,16%	20	163,3	81,6	
2,70%	16,90%	20	181,9	90,9	
2,60%	16,63%	19	193,5	96,7	
2,50%	16,37%	18	205,0	102,5	Proposition CE
2,40%	16,10%	18	216,5	108,3	
2,30%	15,82%	18	228,0	114,0	
2,20%	15,55%	16	239,6	119,8	
2,10%	15,28%	15	251,1	125,5	
2,00%	15,00%	12	262,6	131,3	
1,90%	14,73%	12	274,1	137,1	
1,80%	14,45%	12	285,6	142,8	
1,70%	14,16%	11	297,1	148,6	
1,60%	13,88%	11	308,7	154,3	
1,55%	13,74%	10	314,8	157,4	1^{ère} tranche
1,50%	13,56%	9	322,4	161,2	

Les pertes fiscales indiquées dans ce tableau n'interviendront qu'à partir de 2022, car les recettes ne diminueront pas en une seule fois, mais sur quatre ans (cf. chiffre 8.1.3 ci-après).

	Taux maximum du barème d'imposition des bénéficiaires du canton de Berne	Imposition maximale effective	Classement intercantonal après baisse	Pertes fiscales (en mio de CHF)	
				Canton	Communes
Actuellement	4,6%	21,42%	24	0	0
Proposition CE	2,5%	16,37%	13	205,0	102,5

Pour diverses raisons présentées ci-après, il n'est pas souhaitable de baisser davantage l'impôt (et d'avoir du même coup une fiscalité des personnes morales parmi les plus compétitives en Suisse et à l'étranger), ni de le baisser moins.

Voici les arguments contre une baisse plus importante:

- La baisse du taux d'imposition du bénéfice à 16,7 pour cent qui est proposée ne permettra probablement pas au canton de Berne de se retrouver en milieu de classement. Il faut s'attendre à ce qu'il se retrouve à la 18^e place. Au plan national, ce n'est toutefois pas tant le classement qui importe que l'écart effectif de charge fiscale entre cantons. Le fait est que l'écart actuel par rapport au canton le plus favorable en matière d'imposition des bénéfices, qui est aujourd'hui d'environ 9 points (LU 12,3% / BE 21,6%), devra être réduit de quelques points pour le rendre acceptable en termes de compétitivité fiscale. Si le taux de l'impôt bernois sur le bénéfice est abaissé à 16,7 pour cent, l'écart par rapport au canton le plus favorable en matière d'imposition des bénéfices selon les prévisions (12%) serait ramené de 9,6 à 4,4 pour cent. L'écart par rapport à la moyenne suisse (17,7% actuellement et probablement autour de 15% à l'avenir) diminuerait également nettement, en passant de 3,9 à 1,4 pour cent. Cela peut être un critère de choix décisif: en effet, les entreprises ne tiennent pas uniquement compte d'une petite différence de taux d'imposition des bénéfices pour choisir leur lieu d'implantation. D'autres facteurs pèsent davantage dans la balance⁷⁵.
- La RIE III entraînera une baisse des taux moyens d'imposition du bénéfice, qui se rapprocheront. Alors qu'en 2016 le taux d'imposition effectif se situe entre 15 et 20,80 pour cent (écart de 5,8%) dans la moitié des cantons, il se situera probablement entre 13 et 16,7 pour cent (écart de 3,6%, cf. tableau sous chiffre 6.2.1) en 2019. Avec le taux proposé par le Conseil-exécutif, le canton de Berne se situe dans cette fourchette.
- Le canton de Berne doit en première ligne se fixer l'objectif de retenir les entreprises actuellement basées sur son territoire. L'implantation de nouvelles entreprises est sans nul doute souhaitable, mais n'est qu'un objectif secondaire.
- Le canton de Berne n'a aucun intérêt à attiser la concurrence intercantonale en matière d'imposition des entreprises. Rappelons ici que les cantons contributeurs en matière de péréquation financière ont, par le passé, vertement critiqué les cantons bénéficiaires de la RPT, comme Lucerne, Obwald ou Uri, qui avaient (significativement) baissé leur impôt sur le bénéfice.
- Les pertes fiscales significatives du canton sont enfin le dernier argument, mais non des moindres, contre une baisse plus étendue de l'impôt sur le bénéfice.

Le Conseil-exécutif pense qu'une baisse de l'impôt sur le bénéfice moins importante ne serait pas tenable à long terme. Avec les baisses d'impôt annoncées (cf. chiffre 6.2.1), la moyenne suisse passera nettement en dessous des 16 pour cent pronostiqués par le Conseil fédéral. L'écart resterait trop important et ne justifierait pas les pertes fiscales enregistrées. D'autant que la moitié des cantons visent même une charge fiscale du bénéfice de 15 pour cent, voire moins, ce qui pourrait contraindre les cantons où la charge fiscale dépasse 20 pour cent (JU, VS, SO) à réduire davantage encore leur impôt sur le bénéfice.

Zoom sur les communes bernoises

Pour compléter, précisons que le taux de l'impôt sur le bénéfice est donné pour la ville de Berne selon sa quotité actuelle. A quotités de l'impôt communal inchangées, l'imposition du

⁷⁵ Exemple: avec un bénéfice net (avant impôts) d'un million de francs, une entreprise devrait payer 150 000 francs d'impôts cantonaux en moyenne. Dans le canton de Berne, cette somme se monterait à 163 700 francs avec un taux d'imposition de 16.37 pour cent. Cette différence de 13 700 francs serait relativement moindre face à un bénéfice net de un million de francs.

bénéfice sera encore plus faible dans les communes dont la quotité de l'impôt est moins élevée (ex: Muri, Ittigen).

8.1.2 Mise en œuvre dans le barème à trois tranches: suppression de la troisième tranche et baisse du taux de la deuxième tranche

Pour baisser l'impôt sur le bénéfice des personnes morales, il faut tenir compte du barème à trois tranches, et coordonner les baisses des taux correspondants. A l'occasion de la révision 2011/2012 de la loi sur les impôts, le Conseil-exécutif avait proposé d'adopter un barème proportionnel, en augmentant la première tranche et en baissant la troisième. Cette proposition n'a pas été retenue par le Grand Conseil, car elle se serait traduite par une augmentation d'impôt de très nombreuses petites entreprises réalisant peu de bénéfices. Ces augmentations auraient certes été modestes, quelques centaines de francs au plus, mais, une fois encore, étendues à un grand nombre d'entreprises. L'impôt sur le bénéfice doit donc être diminué en évitant d'augmenter le taux de la première tranche. Les explications figurant sous chiffre 5.1.3 montrent que le taux effectif de l'impôt des sociétés dont les bénéfices ne dépassent pas 10 000 francs est seulement de 13,7 pour cent, ce qui en fait un taux parfaitement compétitif.

Voici donc comment il est prévu de mettre en œuvre la baisse de l'impôt sur le bénéfice: le taux de la troisième tranche sera d'abord baissé petit à petit jusqu'à ce qu'il arrive au niveau du taux de la deuxième tranche. Le taux de la deuxième tranche sera ensuite baissé pour le rapprocher de celui de la première tranche. Au final, le barème ne compterait plus que deux tranches:

1^{ère} tranche **1,55 pour cent** sur 20 pour cent du bénéfice, mais sur 10 000 francs au moins

2^e tranche **2,50 pour cent** sur le reste du bénéfice

Ainsi, le barème à trois tranches sera remplacé par un barème à deux tranches.

L'aménagement d'un barème à deux tranches a pour effet que les taux des deux tranches s'appliquent toujours à partir de 10 000 francs de bénéfice.

A partir de 50 000 francs de bénéfice, le taux de la première tranche s'applique toujours à 20% du bénéfice et le taux de la deuxième tranche sur le reste du bénéfice. Cela signifie qu'un taux fixe de 2,31 pour cent ($0,2 \times 1,55\% + 0,8 \times 2,5\% = 2,31\%$) s'applique en fin de compte à partir de 50 000 francs de bénéfice pour calculer l'impôt simple. A l'avenir, les bénéfices seront donc imposés selon un barème proportionnel à partir de 50 000 francs.

Voici l'effet d'un barème à deux tranches:

Bénéfice net	Calcul de l'impôt simple	Impôt simple	Taux
5 000	5 000 x 1,55%	77,50	1,55%
10 000	10 000 x 1,55%	155,00	1,55%
20 000	10 000 x 1,55% + 10 000 x 2,5%	405,00	2,03%
30 000	10 000 x 1,55% + 20 000 x 2,5%	655,00	2,18%
40 000	10 000 x 1,55% + 30 000 x 2,5%	905,00	2,26%
50 000	10 000 x 1,55% + 40 000 x 2,5%	1 155,00	2,31%
60 000	12 000 x 1,55% + 48 000 x 2,5%	1 386,00	2,31%

80 000	16 000 x 1,55% + 64 000 x 2,5%	1 848,00	2,31%
100 000	20 000 x 1,55% + 80 000 x 2,5%	2 310,00	2,31%
1 000 000	200 000 x 1,55% + 800 000 x 2,5%	23 100,00	2,31%

8.1.3 Réalisation progressive sur quatre ans

Aménager de la sorte le barème d'imposition du bénéfice en un an serait financièrement intenable. Cet aménagement doit se faire par un abaissement progressif du taux de la troisième tranche à celui de la deuxième tranche, suivi d'une baisse du taux de la deuxième tranche.

Pour les entreprises, c'est surtout la sécurité en termes de planification qui compte et non pas tant la rapidité avec laquelle les baisses seront effectives. Concrètement, que les décisions en la matière soient prises et arrêtées dans la loi de façon à être juridiquement contraignantes.

Le tableau suivant montre les baisses concrètes d'impôt au 1^{er} janvier des années 2019 à 2022:

Proposition du Conseil-exécutif

Taux maximum du barème d'imposition des bénéfices	Taux effectif de l'impôt	Classement	Pertes fiscales (en mio de CHF)		Tranches de 2019 à 2022
			Canton	Communes	
4,60%	21,42%	24	---	---	actuellement
4,00%	20,03%	23	54,3	27,2	2019
3,40%	18,65%		108,6	54,3	2020
2,80%	17,16%	20	163,3	81,6	2021
2,50%	16,37%	18	205,0	102,5	2022

8.2 Baisse de l'impôt simple sur le capital

La RIE III prendra vraisemblablement effet le 1^{er} janvier 2019. Par voie de conséquence, les taux d'imposition du capital applicables actuellement aux sociétés bernoises bénéficiant du régime particulier seront abrogés. Ainsi, l'impôt sur le capital de ces sociétés serait également de 0,3 pour mille du capital propre imposable, comme pour toutes les autres entreprises.

C'est pourquoi le taux de l'impôt sur le capital, qui est actuellement de 0,3 pour mille, doit être abaissé à 0,1 pour mille du capital propre imposable pour toutes les entreprises à compter de 2019. L'impôt sur le bénéfice doit rester imputable à l'impôt sur le capital. Sauf changements dans les autres cantons, cela devrait permettre au canton de Berne de se positionner en tête du premier quartile des cantons pour ce qui concerne le taux d'imposition du capital.

Réflexions et explications complémentaires sous chiffres 5.2 et 7.3 ci-avant.

8.3 Augmentation des frais de garde déductibles

Le tableau ci-dessous présente les pertes fiscales et la place du canton dans le classement intercantonal selon le montant des frais de garde déductibles (les pertes sont calculées sur la base de l'actuel plafond de 8 000 CHF):

Plafond (en CHF)	Classement (intercantonal)	Pertes fiscales (en mio de CHF)	
		cantoniales	communales
(actuel) 8 000	12	0	0
10 100	4 (avec ZH)	2,6	1,3

Le Conseil-exécutif propose de relever le plafond de la déduction des frais de garde à 10 100 francs au 1^{er} janvier 2019, comme en droit fiscal fédéral. Cela représentera des pertes fiscales annuelles d'environ 2,6 millions de francs pour le canton et de près de 1,3 million de francs pour les communes.

Avec un plafond de 10 100 francs, le canton de Berne fera partie du quartile des cantons les plus favorables en matière de déduction des frais de garde: la moyenne nationale est de 7 561 francs⁷⁶. Cette augmentation sera nettement perceptible pour les personnes concernées, puisque la déduction sera trois fois plus élevée par rapport à 2015 (plafonnée à 3 000 CHF en 2015, à 8 000 CHF en 2016 et ensuite à 10 100 CHF en 2019). L'alignement sur le plafond fédéral constitue en outre une simplification tant pour les contribuables que pour les autorités fiscales, puisqu'il n'y aura plus qu'un seul montant à prendre en compte.

9. Financement

9.1 Pertes fiscales escomptées

Compte tenu de l'échelonnement de la baisse de l'impôt sur le bénéfice, le montant des pertes fiscales augmentera continuellement jusqu'en 2022. Voici une estimation des pertes fiscales:

Pertes fiscales cantonales

	Pertes fiscales cantonales en millions de CHF			
	2019	2020	2021	2022
Abaissement à 2,5% du taux maximum du barème d'imposition du bénéfice	54,3	108,6	163,3	205,0
Relèvement à 10 100 francs des frais de garde déductibles	2,6	2,6	2,6	2,6
Adaptation de l'impôt sur le capital	5,7	5,7	5,7	5,7
Total	62,6	116,9	171,6	213,3

⁷⁶ Hors canton d'Uri, où la déduction n'est pas plafonnée.

Pertes fiscales communales

	Pertes fiscales communales en millions de CHF			
	2019	2020	2021	2022
Abaissement à 2,5% du taux maximum du barème d'imposition du bénéfice	27,2	54,3	81,6	102,5
Relèvement à 10 100 francs des frais de garde déductibles	1,3	1,3	1,3	1,3
Adaptation de l'impôt sur le capital	3,0	3,0	3,0	3,0
Total	31,5	58,6	85,9	106,8

9.2 Recettes supplémentaires escomptées

9.2.1 Compensations versées aux cantons dans le cadre de la RIE III

Dans le cadre de la RIE III, la Confédération va verser une compensation aux cantons en augmentant de 17 à 21,2 pour cent leur part au produit de l'impôt fédéral direct. Pour le canton de Berne, cela représente globalement environ 64 millions de francs de rentrées supplémentaires à compter de 2019 (canton, communes et paroisses, sachant que la somme est répartie entre le canton, les communes et les paroisses selon le degré auquel chacune de ces collectivités est concernée). Ces versements sont censés compenser une partie des baisses d'impôt sur le bénéfice des cantons, mais aussi toutes les autres mesures inhérentes à la RIE III (comme l'instauration d'une patent box) qui se traduiront par des pertes fiscales. Cependant, il est difficile de chiffrer les pertes fiscales globales aujourd'hui.

9.2.2 Pas de modification de l'impôt sur les véhicules à moteur

Dans le projet du présent rapport soumis à consultation le 17 septembre 2015, le Conseil-exécutif proposait encore une augmentation de l'impôt sur les véhicules à moteur. Il fondait cette proposition sur la constatation que l'imposition des véhicules à moteur dans le canton de Berne est nettement inférieure à l'imposition moyenne que visait l'initiative populaire en 2012, à savoir environ 13 pour cent globalement. Une augmentation de cet impôt aurait permis de dégager des ressources déterminantes pour financer les baisses de l'impôt sur le bénéfice prévues. Les rentrées fiscales supplémentaires auraient été d'environ 40 millions de francs par an pour le canton.

L'augmentation proposée a toutefois suscité les critiques de la majorité des partis et associations consultés. Certains ont en particulier déploré que celle-ci soit contraire à la volonté exprimée récemment par le peuple (votation du 23 septembre 2012 relative à la loi sur l'imposition des véhicules routiers), si bien qu'elle leur semblait antidémocratique.

Le Conseil-exécutif accepte les réserves exprimées et en tient compte en retirant cette mesure de financement du présent rapport. Toutefois, comme une minorité significative des partis et associations consultés a considéré comme opportunes les réflexions en termes de politique financière et de transport qui sous-tendent la proposition initiale du gouvernement, les explications présentées alors sur l'adaptation de l'impôt sur les véhicules à moteur (cf. chiffre 9.2.2 de la version mise en consultation) et le rapport de l'Office de la circulation routière et de la navigation (OCRN) sont annexés au présent rapport.

Rappel concernant l'exécution de l'évaluation générale en 2020 seulement

En septembre 2015, le Conseil-exécutif a adopté, à l'intention du Grand Conseil, son projet d'évaluation générale des immeubles non agricoles et des forces hydrauliques au 31 décembre 2019. Cette évaluation générale augmenterait a priori le produit cantonal et communal annuel de l'impôt sur la fortune de respectivement 32 et 17 millions de francs environ. Les communes pourraient en outre tabler sur une augmentation d'environ 60 millions de francs du produit de la taxe immobilière; elles tireraient donc un plus grand avantage de l'évaluation générale.

L'évaluation générale devrait être réalisée même si aucune stratégie fiscale n'était à l'ordre du jour, car les conditions légales en sont réunies: depuis la dernière évaluation générale au 1^{er} janvier 1999, les valeurs vénales et les valeurs de rendement ont en effet significativement évolué dans tout le canton. Le Conseil-exécutif avait déjà annoncé une évaluation générale 2019 dans le cadre de l'examen des offres et des structures (EOS 2014). C'est donc indépendamment des travaux relatifs à la stratégie fiscale que l'Intendance des impôts a élaboré ces derniers mois les bases fondant la décision d'une évaluation générale à l'intention du Conseil-exécutif et du Grand Conseil.

Le Grand Conseil a examiné le projet d'évaluation générale lors de sa session de janvier 2016 et a décidé, à une très courte majorité, de le renvoyer au Conseil-exécutif. Il estime qu'il est trop tôt pour procéder à une évaluation générale et souhaite que le gouvernement lui soumette à nouveau ce projet en 2017. Cette décision repousse d'un an l'application de l'évaluation générale (2020 au lieu de 2019). Si elle est exécutée en 2020, les 32 millions de francs qu'elle dégagera ne seront encaissés que l'année suivante, en 2021. L'évaluation aurait de ce fait un double effet cette année-là, si bien que les rentrées fiscales s'élèveraient à 64 millions de francs. Sur ce point, l'Intendance des impôts prévoit toutefois de procéder à une régularisation comptable en 2020, pour rattacher les 32 millions de rentrées fiscales aux comptes de l'année 2020..

NB: l'évaluation générale n'est évoquée dans ce rapport sur la stratégie fiscale que parce qu'elle est d'une importance budgétaire considérable, surtout pour les communes. Elle n'a aucun lien avec la stratégie fiscale.

9.3 Coût net

Les tableaux ci-après montrent comment les pertes fiscales se répartiront a priori entre le canton et les communes de 2019 à 2022. Les rentrées fiscales supplémentaires déjà connues que dégageront les compensations verticales de la Confédération (RIE III) et l'évaluation générale sont indiquées, ce qui fait apparaître le coût net probable.

Canton

En millions de CHF	2019	2020	2021	2022
Proposition du Conseil-exécutif				
Stratégie fiscale	-62,6	-116,9	-171,6	-213,3
Evaluation générale	0	32	32	32
Versements compensatoires RIE III	43	43	43	43
Coût net	-19,6	-41,9	-96,6	-138,3

Communes bernoises

En millions de CHF	2019	2020	2021	2022
Proposition du Conseil-exécutif				
Stratégie fiscale	-31,5	-58,6	-85,9	-106,8
Evaluation générale	0	77	77	77
Versements compensatoires RIE III	21	21	21	21
Coût net	-10,5	-39,4	-12,1	-8,8

9.4 Appréciation de la stratégie fiscale en termes de politique financière

9.4.1 Nouveaux budget et plan financier compte tenu du coût net de la stratégie fiscale

Le budget 2017 et le PIMF 2018-2020, adoptés par le Conseil-exécutif à l'intention du Grand Conseil le 24 août 2016, présentent les valeurs repères suivantes:

en millions CHF	Budget	plan financier		
	2017	2018	2019	2020
Compte de résultats				
Charges	10'841	10'930	11'051	11'172
Revenus	10'939	10'948	10'957	11'084
Résultat global du compte de résultats	99	18	-95	-88
Investissement net	456	483	472	469
Solde de financement	8	-103	-180	-153

Le budget du canton affiche des excédents de revenus aux comptes de résultats 2017 et 2018. En revanche, des excédents de charges sont prévus pour les deux années suivantes (2019 et 2020). Les dettes augmentent de plus de 400 millions de francs sur la période de planification 2017-2020.

Au vu de ces résultats, les perspectives financières du canton se sont nettement assombries par rapport à celles que présageait le PIMF 2017-2019, adopté le 24 novembre 2015: celui-ci affichait encore des excédents de revenus dans le compte de résultats sur toute la période de planification; il prévoyait en outre une réduction de la dette de plus de 300 millions de francs pour toute la période de planification 2016-2019.

Les chiffres ci-dessus rendent compte des conséquences financières de la stratégie fiscale, c'est-à-dire de la charge nette qui lui est liée (cf. chiffre 9.3). Toutefois, les chiffres du dernier exercice du plan intégré mission-financement 2018-2020 englobent encore les recettes supplémentaires de 40 millions de francs dégagées par l'impôt sur les véhicules à moteur. Ces recettes supplémentaires figuraient encore dans le concept initial de stratégie fiscale (cf. chiffre 9.2.2). Faute de temps, il n'était cependant plus possible de les supprimer. Le Conseil-exécutif corrigera les chiffres en conséquence lors du prochain processus de planification, ce qui, avec une perte de 40 millions de francs, aggravera la situation financière par rapport à celle communiquée ci-dessus à partir de l'année de planification 2020.

9.4.2 Bilan intermédiaire de la stratégie fiscale par rapport à la politique financière

Les chiffres du budget 2017 et le PIMF 2018-2020 révèlent clairement que l'équilibre budgétaire du canton est menacé à moyen terme même sans les charges supplémentaires induites

par la stratégie fiscale. Donc, il faut envisager de toute façon (du moins si la situation financière ne change pas) des mesures d'allégement du budget, à moyen et long termes, cela même sans les charges financières de la stratégie fiscale.

En outre, cette situation est aggravée du fait que la stratégie fiscale ne déploiera ses effets sur les finances du canton qu'à partir de 2022. C'est pour cela que le PIMF actuel 2018-2020 ne rend pas encore entièrement compte des charges financières inhérentes à la stratégie fiscale.

Dans ces conditions, la stratégie fiscale du Conseil-exécutif n'est pas financée durablement à l'heure actuelle. Elle prévoit certes deux sources de financement, l'évaluation générale des immeubles non agricoles et des forces hydrauliques et les versements compensatoires de la Confédération dans le cadre de la RIE III, mais ces recettes ne suffiront pas pour absorber les pertes fiscales à long terme. L'évaluation générale est par ailleurs contestée politiquement.

Parallèlement, les conséquences financières directes de la troisième réforme de l'imposition des entreprises ne sont pas encore prises en compte (par exemple, diminutions des recettes liées à une éventuelle patent box, recettes supplémentaires dégagées par la limitation de l'imposition partielle des dividendes ou pertes de recettes liées aux déductions pour la recherche et le développement).

Enfin, d'autres allègements fiscaux que ceux prévus par le gouvernement dans sa stratégie fiscale sont réclamés par les milieux politiques (notamment, motion financière 012-2016 du PLR [Haas, Berne] «Baisse des impôts des personnes physiques et des personnes morales»).

Pour résumer, il ne fait aucun doute pour le Conseil-exécutif que les responsables politiques du canton de Berne devront répondre au final à une question de fond sur le plan politique, à savoir s'ils sont prêts à financer des baisses d'impôt au prix de suppressions de prestations et tâches publiques et, du même coup, de réductions de personnel.

A cet égard, le Conseil-exécutif préconise clairement de discuter de cette question à la lumière de l'ensemble de la politique financière et fiscale et non pas hors contexte. Si des baisses d'impôt sont par exemple décidées isolément sans être financées, cela limitera inutilement la perspective d'une stratégie fiscale complète et visionnaire.

Lors de la session de novembre 2016, Le Grand Conseil aura l'occasion d'examiner, sur la base des nouvelles perspectives financières, le rapport du Conseil-exécutif relatif à la stratégie fiscale en même temps que le budget 2017 et le plan intégré mission-financement 2018-2020 et de décider des pistes politiques à donner au Conseil-exécutif en vue de la poursuite de sa politique financière et fiscale.

Selon le calendrier actuel, le Grand Conseil examinera au cours de l'année 2018 le projet de révision de la loi sur les impôts en vue de la mise en œuvre des mesures découlant de la stratégie fiscale du gouvernement, ainsi que les éventuelles autres mesures découlant de la RIE III. C'est au plus tard à ce moment-là que le Conseil-exécutif envisage de montrer à l'intention du Grand Conseil quelles mesures d'allégement devront contrebalancer les pertes fiscales découlant de la révision de la loi sur les impôts. Son but est de donner alors au Grand Conseil la capacité de procéder à une pesée des intérêts financiers et fiscaux entre les baisses d'impôts et les réductions de prestations et tâches publiques et de personnel.

Malgré ce contexte difficile, le Conseil-exécutif reste acquis à la teneur de la stratégie fiscale. Il pense en particulier qu'il est important de baisser l'impôt sur le bénéfice pour assurer à long

terme la compétitivité du canton de Berne en tant que site d'implantation. Entendant maintenir le cap dans la conduite de sa politique financière, il a toutefois toujours aussi souligné qu'il ne s'engagerait pas dans des expériences en politique financière et fiscale au détriment des générations futures.

Face à cette situation, le Conseil-exécutif considère également que seule une approche mesurée de la politique fiscale et financière est opportune. Le rejet, par le corps électoral bernois, de la suppression de l'objectif de prestation de la réduction des primes d'assurance-maladie lors de la votation populaire du 28 février 2016 est, à cet égard, un signal clair. Il se pourrait qu'une réduction sensible des prestations et tâches publiques et du personnel en vue du financement d'allègements fiscaux se heurte aussi à une farouche résistance politique. Le gouvernement estime donc qu'il est d'autant plus important de garder le sens de la mesure, tant par rapport aux baisses fiscales (souhaitées) que par rapport aux mesures d'allègement qui pourraient en découler.

Zoom sur les communes bernoises

Pour ce qui est des conséquences financières de la stratégie fiscale pour les **communes** (considérées dans leur ensemble, car les conséquences de la RIE III et de l'évaluation générale sont très différentes d'une commune à l'autre), elles dépendent fortement des recettes supplémentaires que l'évaluation générale 2020 est censée dégager, d'autant que les communes en profiteront tout particulièrement grâce à la taxe immobilière. Cela étant, on peut dire que les pertes fiscales des communes seront largement absorbées à long terme (à partir de 2022) par les recettes supplémentaires mises en évidence.

Mais ce constat doit être doublement nuancé: premièrement, les pertes fiscales ne pourront être compensées qu'à la condition que l'évaluation générale soit mise en œuvre en 2020, comme le prévoit le Grand Conseil de sorte que l'on puisse compter sur les recettes supplémentaires qu'elle générera à partir de de l'année fiscale 2020 (cf. rappel sous chiffre 9.2.2). Deuxièmement, il faut prendre en compte le fait que les conséquences de la RIE III et de l'évaluation générale seront très différentes d'une commune à l'autre.

10 Calendrier de mise en œuvre

Le Grand Conseil examinera et prendra connaissance du présent rapport gouvernemental sur la stratégie fiscale lors de sa session de novembre 2016.

Les travaux de révision de la loi sur les impôts qui doit prendre effet en 2019 (révision fiscale 2019) commenceront tout de suite. Cette révision devra mettre en œuvre les mesures de la présente stratégie fiscale. Pour ce qui est des mesures énumérées, elle portera vraisemblablement sur les dispositions suivantes de la loi sur les impôts:

Article	Modification
95	Taux maximum du barème d'imposition du bénéfice (la baisse sera progressive, mais il faut définir toute la procédure à l'occasion de la révision fiscale 2019 au moyen de dispositions transitoires)
106	Taux d'imposition du capital
38	Déduction des frais de garde des enfants par des tiers

La révision fiscale 2019 sera également l'occasion de mettre en œuvre la RIE III comme indiqué sous chiffre 5.1.1. Le Conseil exécutif prendra position à ce sujet à une autre occasion.

Le projet de révision fiscale 2019 sera mis en consultation en 2017. Le Grand Conseil l'examinera ainsi en première puis en seconde lecture dans le courant de l'année 2018.

11 Projection de l'actualisation régulière de la stratégie fiscale

La loi sur les impôts dispose que le Conseil-exécutif réexamine et adapte régulièrement la stratégie fiscale. Les objectifs définis dans le présent rapport doivent être atteints d'ici à 2022. Parallèlement, le Conseil-exécutif commencera les travaux d'actualisation de la stratégie, de sorte qu'elle puisse être présentée en 2022/2023. Il faudra redéfinir le besoin de légiférer à cette date, sachant qu'il faudrait si possible mettre l'accent sur la fiscalité des personnes physiques. Les conclusions tirées en la matière dans le présent rapport (cf. chiffre 4) constitueront la principale base de travail sur ce point. Ces travaux d'actualisation dépendront néanmoins essentiellement de la marge budgétaire disponible pour des mesures relevant de la politique fiscale, en l'occurrence pour modifier la fiscalité des personnes physiques. Il est impossible de répondre à cette question à ce jour.

Concrètement, il faudra par exemple répondre aux questions suivantes du point de vue actuel pour déterminer comment actualiser la stratégie:

- Dispose-t-on d'une marge de manœuvre budgétaire pour alléger l'impôt en baissant la quotité ou en réaménageant les barèmes d'imposition?
- L'équilibre des déductions fiscales appliquées dans le canton de Berne, que la législation sur l'harmonisation permet d'aménager, est-il satisfaisant?
- 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?
- 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?
- Faut-il modifier l'impôt sur les successions et donations ou le système actuel est-il satisfaisant?
- Est-il nécessaire de légiférer dans d'autres domaines fiscaux, par exemple nouvelles prescriptions fédérales?

12 Résultat de la procédure de consultation

12.1 Généralités

Le présent rapport a été envoyé en consultation du 17 septembre au 18 décembre 2015 auprès des partis politiques, des communes et des associations concernées du canton de Berne.

Au total, 40 avis nous sont parvenus. Outre les partis politiques bernois, 13 communes, l'Association des Communes Bernoises (ACB) et l'Association bernoise des intendants des impôts ont donné leur avis. Les associations économiques et d'autres associations concernées se sont également exprimées.

La stratégie fiscale a été accueillie par un concert de critiques; l'UDC et le PLR ont demandé son renvoi. Une image contrastée des mesures proposées par le gouvernement se dégage de la quarantaine d'avis retournés.

12.2 Quant à la baisse du taux d'imposition du bénéfice en quatre étapes

La baisse du taux d'imposition du bénéfice en quatre étapes a reçu un large soutien. La plupart des avis la considèrent comme un inévitable pendant de la RIE III. Ils sont cependant partagés quant à l'ampleur de la baisse: les partisans des deux variantes proposées à l'époque se répartissent en deux camps à peu près égaux:

- L'**UDC**, le **PLR**, les **Jeunes Libéraux-Radicaux** et les associations économiques **Union du commerce et de l'industrie**, **Union suisse des Fiduciaires**, **PME Bernoises** et **EX-PERTsuisse** sont favorables à la proposition du Conseil-exécutif (baisse la plus importante – à 2,5% – du taux d'imposition maximum; correspond à la «variante 1» du projet envoyé en consultation). **Focus Berne**, la **Mobilière** et le **Conseil du Jura bernois** préfèrent également la variante 1.

L'**UDC**, le **PLR** et les **Jeunes Libéraux-Radicaux** souhaiteraient aussi des allègements supplémentaires pour les PME et les personnes physiques et proposent de dégager les ressources financières qui permettraient d'avoir une marge de manœuvre en réduisant les dépenses. Les **associations économiques** et **Focus Berne** partagent cet avis. **EX-PERTsuisse** considère que l'échelonnement de la baisse sur quatre ans est trop long. De manière générale, les avis regrettent que les mesures proposées ne soient qu'une réaction à la RIE III et non pas une stratégie à long terme. Ainsi, les **associations économiques** regrettent l'absence de mesures plus étendues concernant les personnes physiques et les personnes morales. **Focus Berne** suggère davantage de flexibilité en matière de pilotage des recettes fiscales communales en autorisant des quotités d'impôt différentes pour les divers genres d'impôt.

- Le **PBD**, l'**UDF**, le **pvl**, l'**Association bernoise des intendants des impôts**⁷⁷ et les communes d'**Ittigen**, **Muri**, **Thoune**, **Spiez** et **Münsingen** sont favorables à la variante 2 du projet mis en consultation, qui prévoyait une baisse à 3 pour cent du taux d'imposition maximum du bénéfice.

⁷⁷ Les communes de **Worb** et **Zollikofen** se rallient à l'avis de l'Association bernoise des intendants des impôts.

Pour le **PBD**, l'**UDF** et le **pvl**, il n'y a pas suffisamment de marge de manœuvre financière pour alléger davantage les impôts des personnes morales. Ces trois partis estiment que, tout compte fait, la variante permet au canton de Berne de se retrouver en milieu de classement des cantons. Ils préconisent d'augmenter la marge de manœuvre du canton en matière d'allègements fiscaux par un examen des tâches et de réserver en priorité les allègements aux personnes physiques.

Les **communes** mentionnées signalent que la baisse du taux d'imposition du bénéfice n'aura pas le même impact pour toutes les communes; elles l'accueillent avec défiance car elle est indissociable de la diminution des recettes fiscales. Elles redoutent que cette mesure ait un fort effet d'aubaine, puisque la charge fiscale n'est pas le critère primordial des entreprises régionales dans le choix de leur lieu d'implantation. Elles critiquent en plus le fait que ce sont avant tout des entreprises faisant de gros bénéfices qui profiteront des allègements fiscaux et non pas, ou nettement moins, les PME, pourtant importantes pour l'économie, ni les entreprises de personnes, ce que les communes trouvent problématique. Les communes précisent qu'une baisse importante du taux d'imposition du bénéfice pourrait avoir des conséquences négatives, car elle pourrait entamer la bienveillance de la population à l'égard des entreprises industrielles. A cela s'ajoute leur crainte de ne plus disposer des ressources suffisantes pour assurer des conditions favorables (infrastructure, etc.). Elles veulent attendre un projet de loi concret avant de s'exprimer définitivement sur les adaptations du barème. Elles souhaitent au préalable des calculs détaillés des pertes fiscales. A leur avis, il est d'ores et déjà évident que les versements compensatoires attendus de la Confédération seront insuffisants, et qu'il faudra donc mobiliser des ressources pour répondre de manière adaptée aux différents besoins des communes. Pour atténuer les conséquences financières pour les communes particulièrement touchées, les communes proposent en outre d'examiner l'opportunité de créer le droit d'instaurer une quotité d'impôt communale spécifique à l'impôt des personnes morales. Elles suggèrent également d'instaurer un taux d'imposition unitaire du bénéfice.

Le **PS**, le **PEV**, **Les Verts**, les communes de **Biel/Bienne**, **Berne** et **Péry-La Heutte** rejettent les deux variantes. De même, l'**Union syndicale**, la **Conférence cantonale bernoise des handicapés** et l'**Eglise nationale catholique romaine** se prononcent contre toute baisse de l'impôt sur le bénéfice.

Le **PS**, le **PEV** et **Les Verts** doutent de l'utilité des allègements fiscaux proposés. Pour le **PEV**, ils devraient équivaloir au maximum aux versements compensatoires de la Confédération. **Les Verts** préconisent une politique de promotion de la place économique axée sur la durabilité économique, écologique et sociale: ils estiment que l'infrastructure et de bonnes conditions de formation, de recherche et d'innovation sont plus importantes pour les entreprises que la hauteur des impôts. Le **PS** souhaite attendre les décisions définitives relatives à la RIE III et se dit choqué que les grandes entreprises soient favorisées par rapport aux PME. A son avis, la Suisse a tout intérêt à ce que les cantons fixent une fourchette d'allègements avec un plancher commun. Il considère aussi qu'il ne faut pas accorder des baisses d'impôt aux personnes morales au détriment des personnes physiques.

Biel/Bienne souligne l'importance de la compétitivité fiscale internationale, en indiquant que le canton de Berne s'en sort bien sur ce plan. La ville désapprouve les allègements en raison de l'effet d'aubaine. Elle estime que l'industrie horlogère biennoise ne se délocalisera pas si la charge fiscale reste la même. De même, la ville de **Berne** doute que baisser l'impôt des personnes morales aura un effet positif sur le choix de leur site d'implantation. Elle observe qu'une étude d'experts a certes indiqué qu'alléger l'impôt des personnes physiques se tradui-

rait par des pertes fiscales équivalentes, mais qu'aucune étude spécialisée n'avait été réalisée sur les personnes morales. Elle est choquée que les grandes entreprises soient favorisées par rapport aux PME. A la place des baisses de taux d'imposition, elle préconise la mise à l'étude d'autres mesures visant à simplifier le système fiscal et à le rendre plus transparent, et ainsi à alléger les charges de l'administration et des contribuables. Faisant remarquer qu'elle sera particulièrement touchée, **Péry-La Heutte** exige que les pertes fiscales escomptées soient compensées.

Si l'on décidait malgré tout de baisser l'impôt des personnes morales, **Biel/Bienne, Berne et Péry-La Heutte** souhaitent pouvoir fixer une quotité d'impôt spécifique pour l'imposition des personnes morales. **Biel/Bienne** propose même dans ce cas d'accorder aux autorités exécutives des communes le droit exceptionnel d'augmenter la quotité d'impôt communale.

L'**Union syndicale** s'oppose à la baisse de l'impôt sur les sociétés qui, selon elle, reviendra à transférer la charge fiscale sur les personnes physiques. A la place, elle souhaiterait que des mesures d'amélioration de l'équité fiscale et de la transparence soit mises à l'étude.

L'**Association des Communes Bernoises (ACB)**⁷⁸ ne souhaite pas prendre parti en matière de politique fiscale et financière. Elle signale néanmoins que, de l'avis des communes, toute baisse d'impôt devrait si possible se faire par une baisse de la quotité d'impôt cantonale, et non en adaptant quelques points de la loi sur les impôts. Elle observe qu'une modification de la loi sur les impôts se solde toujours par une diminution du produit de l'impôt communal, qui ne pourrait être compensée qu'en augmentant la quotité de l'impôt communal, ce qui est politiquement difficile. Les associations communales enjoignent le canton de faire pression auprès de la Confédération pour que le montant des versements prévus pour compenser la RIE III soit suffisant. Il est demandé au canton qu'il reverse une partie des versements de la Confédération aux communes en proportion de leurs pertes fiscales.

12.3 Quant à la baisse de l'impôt ordinaire sur le capital

La baisse du taux d'imposition du capital trouve un large écho.

Le **PBD**, l'**UDC** et le **pvl** y sont favorables. De même, la mesure a le soutien de la section bernoise de l'**Union suisse des Fiduciaires**, de la **Mobilière**, de l'**Association bernoise des intendants des impôts** et de l'**ensemble des communes** (à l'exception de **Berne** et de **Biel/Bienne**). Vu le faible rendement de l'impôt sur le capital, sa suppression pure et simple et une modification correspondante de la loi sur l'harmonisation des impôts sont suggérées de diverses parts.

Le **PS**, le **PEV** et **Les Verts**, les communes de **Berne** et de **Biel/Bienne**, ainsi que l'**Union syndicale** désapprouvent la baisse de l'impôt sur le capital avec les mêmes arguments avancés contre la baisse de l'impôt sur le bénéfice. **Les Verts** font en outre remarquer qu'en matière d'impôt sur le capital le canton de Berne se classe dans le premier tiers des cantons, et que l'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital est d'ores et déjà inscrite dans sa loi fiscale, ce qui n'est pas le cas dans tous les cantons. Ils estiment en conséquence qu'il n'est pas opportun de réduire encore cet impôt.

⁷⁸ La commune de **Steffisbourg** se rallie à l'avis de l'ACB.

12.4 Quant au relèvement du plafond de la déduction des frais de garde des enfants par des tiers

Jusqu'à la fin de l'année 2015, la déduction des frais de garde des enfants par des tiers (ci-après «frais de garde») était plafonnée à 3 100 francs dans le canton de Berne. Il était initialement prévu de relever ce plafond à 10 100 francs dans le cadre de la stratégie fiscale. Cependant, le parlement a en partie devancé ce projet à l'occasion de la révision partielle de la loi sur les impôts du 9 septembre 2015 en portant le plafond à 8 000 francs dès le 1^{er} janvier 2016.

Le **PS**, le **PBD**, **Les Verts** et les **Jeunes Libéraux-Radicaux**, l'**Union du commerce et de l'industrie**, la section bernoise de l'**Union suisse des Fiduciaires**, **PME Bernoises** et **EXPERTsuisse** approuvent cette mesure. De même, la ville de **Berne**, l'**Union syndicale**, l'association **Employés Berne** et l'**Eglise catholique romaine** y sont favorables. Les avis exprimés reconnaissent que l'augmentation des frais de garde déductibles est un moyen peu coûteux d'éliminer un obstacle à l'exercice d'une activité professionnelle. Elle favoriserait la conciliation entre vie familiale et vie professionnelle et permettrait de remédier à la pénurie de main-d'œuvre qualifiée. Le **PS** souligne toutefois qu'il vaut mieux éviter les déductions fiscales, car elles avantagent surtout les ménages les plus aisés.

L'**UDC**, l'**UDF**, le **PEV** et le **pvl** s'opposent à ce que le plafond soit relevé au-delà de 8 000 francs. De même, l'**Association bernoise des intendants des impôts**, l'**ensemble des communes** (à l'exception de **Berne**) et le **Conseil du Jura bernois** y sont défavorables. Tous s'accordent à dire que l'augmentation arrêtée par le Grand Conseil (plafond à 8 000 CHF) est suffisante, et que le canton de Berne se classe déjà très bien en la matière par rapport aux autres cantons. Ils estiment qu'il vaudrait mieux envisager une augmentation de la déduction générale pour enfant.

12.5 Quant à l'adaptation de l'impôt sur les véhicules à moteur

L'augmentation de l'impôt sur les véhicules à moteur a été accueillie par un concert de critiques.

L'**UDC**, le **PLR**, l'**UDF**, le **PBD** et les **Jeunes Libéraux-Radicaux** en appellent au respect de la volonté populaire. Par considération pour le résultat de la votation populaire de 2012, l'impôt sur les véhicules à moteur ne peut pas, à leurs yeux, être à nouveau augmenté. L'**UDC** déclare qu'elle saisirait le référendum si jamais cette mesure était arrêtée. Le **TCS** et la commune de **Péry-La Heutte** s'opposent catégoriquement à cette mesure. Sans prendre position sur ce point, les **autres communes** (à l'exception de la ville de Berne) et l'**Association bernoise des intendants des impôts** soulignent néanmoins que c'est une mesure politiquement délicate. L'**Union syndicale** comprend les réflexions en termes de politique financière et de transport qui la sous-tendent, mais estiment néanmoins qu'elle est contestable d'un point de vue démocratique.

L'augmentation de l'impôt sur les véhicules à moteur a la faveur du **PS**, du **PEV**, du **pvl**, de la ville de **Berne**, de la section bernoise de l'**Union suisse des Fiduciaires**, de l'**ATE** et du **WWF**. Convaincus par l'argumentation du gouvernement, ils préconisent une (ré)-augmentation de l'impôt sur les véhicules à moteur pour le porter au niveau de la moyenne suisse.

12.6 Quant à l'évaluation générale

La loi sur les impôts dispose que le Grand Conseil ordonne une évaluation générale des immeubles et des forces hydrauliques lorsque les valeurs vénales ou les valeurs de rendement ont changé dans une mesure notable dans une grande partie ou dans l'ensemble du canton depuis la dernière évaluation générale (réalisée au 1.1.1999). Or, on se trouve actuellement dans cette situation, de sorte que les propriétaires fonciers entre eux et par rapport aux propriétaires de biens meubles ne sont plus égaux face à l'impôt. En conséquence, le Conseil-exécutif a soumis une proposition d'évaluation générale au Grand Conseil le 17 septembre 2015. L'évaluation générale n'est **pas** une mesure relevant de la stratégie fiscale et doit être réalisée indépendamment de la stratégie. Elle a néanmoins été abordée dans les avis remis à l'occasion de la consultation.

Les Verts, le **PBD**, le **PEV** et le **pvl** s'en félicitent, tout comme **l'Union syndicale**, **l'Association bernoise des intendants des impôts** et **l'ensemble des communes**. Dans leurs avis, ils reconnaissent que les conditions de réalisation d'une évaluation générale sont réunies, et que cela n'a aucun rapport direct avec la stratégie fiscale. Les associations économiques ne se sont pas exprimées sur le sujet. Seule la section bernoise de **l'Union suisse des Fiduciaires** se montre soucieuse de rétablir l'égalité des propriétaires immobiliers et des propriétaires de biens meubles face à l'impôt.

Le **PLR**, les **Jeunes Libéraux-Radicaux**, **l'UDF** et **l'UDC** sont contre l'évaluation générale. Le **Conseil du Jura bernois** la désapprouve aussi. Arguant que les propriétaires immobiliers ont déjà de lourdes charges, et que l'évolution du marché immobilier est incertaine, ils excluent toute évaluation générale pour l'instant.

12.7 Autres mesures proposées

De nombreux avis présentent de nouvelles propositions, comme des simplifications du système fiscal (barème d'imposition des personnes morales et des personnes physiques), une simplification de l'évaluation officielle, le passage à l'imposition individuelle et des mesures d'amélioration de la transparence et de lutte contre les soustractions d'impôt. Autre revendication: des efforts d'harmonisation des barèmes cantonaux et de lutte contre la concurrence fiscale entre les cantons.

12.8 Conclusions du Conseil-exécutif

L'analyse des résultats de la consultation montre que les partis politiques, les associations et les communes ont, sur certains points, une conception très différente de ce que doit définir une stratégie fiscale.

Cela ne ressort pas seulement des mesures proposées; les attentes divergent déjà sur les **contenus** d'une stratégie fiscale. Le fait que la stratégie fiscale n'aborde pas le volet des dépenses publiques a fait l'objet de maintes critiques. Le Conseil-exécutif estime quant à lui qu'il est inhérent à toute stratégie fiscale de n'être qu'une facette d'une stratégie budgétaire générale ou plus largement d'une stratégie économique. Il est certainement opportun de faire des efforts en matière de dépenses publiques. Toutefois, il est inhérent à toute stratégie fiscale de ne traiter que des recettes publiques. Le seul lien, bien réel néanmoins, entre les dépenses et la stratégie fiscale, c'est que les premières bornent la marge de manœuvre financière. Cela ne signifie pas en revanche qu'il ne faille pas débattre simultanément de ces deux facettes – les dépenses et les recettes –, ce que le gouvernement prévoit d'ailleurs expressément.

Les mesures gouvernementales reçoivent un accueil majoritairement favorable, à l'exception de la seule mesure de **financement véritablement fiscale** que propose le gouvernement, à savoir **l'augmentation de l'impôt sur les véhicules à moteur**. Comme le corps électoral bernois a voté assez récemment en faveur d'une nette réduction de cet impôt (2012), la majorité réprovoque cette mesure. Le Conseil-exécutif tient compte des réserves exprimées et **abandonne cette mesure de financement** (cf. chiffre 9.2.2).

Nombreux sont ceux qui regrettent l'absence de **mesures de plus grande envergure** et reprochent à la stratégie fiscale de n'être qu'une réaction aux défis que lance la RIE III. Ils aspirent à une stratégie fiscale présentant une vision à long terme, des objectifs d'intérêt supérieur et un large catalogue de mesures possibles. Le gouvernement comprend ces revendications, tout en soulignant qu'il ne faut pas oublier qu'une stratégie fiscale est par définition une **mission à durée indéterminée**: aux termes de la loi sur les impôts, le Conseil-exécutif est tenu de définir et d'adapter périodiquement les objectifs de la politique fiscale cantonale. La stratégie définie pour les quatre prochaines années est largement déterminée par la RIE III. Une fois encore, le Conseil-exécutif ne se positionne pas dans le présent rapport sur les mesures qui résulteront directement de la RIE III (ex: patent box). Ces mesures seront discutées à l'occasion de la révision 2019 de la loi sur les impôts. Néanmoins, la RIE III a d'énormes conséquences pour les cantons, surtout du fait de la pression qu'elle exerce sur les taux d'imposition cantonaux du bénéfice. C'est pourquoi l'imposition des entreprises est aussi au cœur de la présente stratégie. Pour la suite, le Conseil-exécutif travaillera à partir d'un postulat différent. Il est impossible pour le moment de dire si l'on disposera de la marge de manœuvre suffisante le moment venu. Cela dépendra de l'évolution des dépenses et des recettes publiques ces prochaines années. Le Conseil-exécutif et le Grand Conseil devront leur porter une grande attention en planifiant les tâches.

13 Proposition au Grand Conseil

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

Berne, le 24 août 2016

Au nom du Conseil-exécutif,

la présidente: *Beatrice Simon*

le chancelier: *Christoph Auer*

Appendice:

- Classements intercantonaux en matière de fiscalité des personnes physiques depuis 2007

Annexe:

- Stratégie fiscale du canton de Berne: Compte-rendu des études économétriques de l'équipe de spécialistes en matière de fiscalité des personnes physiques (version condensée, uniquement en allemand)
(le compte-rendu complet des études économétriques réalisées par l'équipe de spécialistes en matière de fiscalité des personnes physiques (139 pages, uniquement en allemand) est disponible auprès de la Direction des finances du canton de Berne sur demande à l'adresse info.fin@fin.be.ch)
- Stratégie fiscale – Imposition des véhicules routiers: chiffre 9.2.2 de la version soumise à consultation et rapport à ce sujet de l'Office de la circulation routière et de la navigation du canton de Berne

APPENDICE

Classements intercantonaux en matière de fiscalité des personnes physiques depuis 2007

Les chapitres suivants présentent la place du canton de Berne dans le classement intercantonal en fonction des différents impôts et de différentes configurations. Les hypothèses de départ (domicile, confession, etc.) et les différentes configurations sont présentées ci-dessous.

Impôt sur le revenu

Hypothèses de départ: domicile dans la commune de Berne (quotité de l'impôt de 1,54); sans confession; éventuels frais professionnels effectifs (si activité lucrative) de 7 200 francs (par personne exerçant une activité professionnelle).

- Personne seule sans enfant: activité salariée
- Couple marié sans enfant: activité salariée (50% / 50%)
- Couple marié, 2 enfants (sans frais de garde): activité salariée (100%)
- Personne seule, 2 enfants (sans frais de garde): activité salariée
- Retraité-e seul-e: revenus de l'AVS et de la caisse de pension
- Couple marié de retraités: revenus de l'AVS et de la caisse de pension (50% / 50%)
- Couple marié avec deux revenus (50% / 50%), 2 enfants (sans frais de garde): activité salariée
- Couple de concubins, 2 enfants (sans frais de garde): activité salariée (50% / 50%)

Prestations en capital provenant de la prévoyance

Hypothèses de départ: domicile dans la commune de Berne (quotité de l'impôt de 1,54); sans confession.

- Personne seule (avec/sans enfants)
- Couple marié (avec/sans enfants)

Impôt sur la fortune

Hypothèses de départ: domicile dans la commune de Berne (quotité de l'impôt de 1,54); sans confession; rendement de fortune net de 2 pour cent⁷⁹.

- Personne seule sans enfant
- Couple marié sans enfant
- Couple marié avec 2 enfants
- Couple marié sans enfant et un rendement de fortune de 0,5 pour cent (application de l'art. 66)

Impôt sur les successions et donations

Hypothèses de départ: successions ou donations à des personnes non apparentées (les descendants sont exonérés de cet impôt depuis 2006).

- Successions
- Donations

⁷⁹ L'impôt sur la fortune est plafonné par l'article 66 LI à 25 pour cent du rendement de fortune et se monte donc dans ce cas à 0,5 pour cent au plus. Pour une fortune ne dépassant pas 2 500 000 francs environ, la somme de l'impôt cantonal et communal sur la fortune sera néanmoins inférieure à 0,5 pour cent. Le frein à l'impôt sur la fortune est sans effet dans cette configuration, il n'a un effet qu'à partir d'un patrimoine très important, supérieur à 2 500 000 francs.

Les changements dans le classement par rapport à l'année précédente sont signalés par des lignes graphiques en face des tableaux:

Impôt sur le revenu

Personne seule, sans enfant: activité salariée

Salaire brut	2007	2009	2011	2013	2015	Changement
40 000	26	26	26	26	26	
60 000	25	25	25	25	25	
80 000	21	21	21	22	22	
100 000	20	21	21	22	21	
150 000	20	21	21	22	21	
250 000	19	21	21	21	20	
500 000	19	21	20	20	20	

Couple marié, sans enfant: activité salariée (50% / 50%)

Salaire brut	2007	2009	2011	2013	2015	Changement
40 000	24	26	26	26	26	
60 000	25	26	26	26	26	
80 000	26	26	26	26	26	
100 000	24	23	23	23	24	
150 000	22	22	22	22	22	
250 000	20	22	22	22	22	
500 000	20	21	21	21	20	

Couple marié, 2 enfants (sans frais de garde): activité salariée (100%)

Salaire brut	2007	2009	2011	2013	2015	Changement
40 000	23	1	1	1	1	
60 000	25	23	24	23	23	
80 000	26	26	25	25	25	
100 000	24	24	24	23	23	
150 000	24	24	24	23	23	
250 000	23	23	24	23	24	
500 000	22	21	22	22	22	

Personne seule, 2 enfants (sans frais de garde): activité salariée

Salaire brut	2007	2009	2011	2013	2015	Changement
40 000	24	15	1	1	1	
60 000	26	26	25	25	24	
80 000	26	26	26	23	25	
100 000	26	23	23	22	23	
150 000	24	23	22	22	22	
250 000	23	23	23	23	23	
500 000	22	22	22	22	22	

Retraité-e seul-e: revenus de l'AVS et de la caisse de pension

Rente	2007	2009	2011	2013	2015	Changement
40 000	25	25	25	25	25	
60 000	21	21	22	22	23	
80 000	19	21	21	20	20	
100 000	19	21	20	20	20	
150 000	19	21	21	20	20	
250 000	20	21	21	21	20	
500 000	21	21	21	21	21	

Couple marié de retraités: revenus de l'AVS et de la caisse de pension (50% / 50%)

Rentes	2007	2009	2011	2013	2015	Changement
40 000	24	26	26	26	26	
60 000	24	26	26	25	25	
80 000	23	23	23	23	23	
100 000	22	23	22	23	23	
150 000	21	22	23	22	22	
250 000	21	22	23	22	22	
500 000	22	22	22	21	21	

Couple marié disposant de deux revenus (50% / 50%), 2 enfants (sans frais de garde): activité salariée

Salaire brut	2007	2009	2011	2013	2015	Changement
40 000	1	1	1	1	1	
60 000	25	25	23	22	22	
80 000	25	26	25	24	24	
100 000	25	25	24	24	24	
150 000	24	24	24	21	22	
250 000	23	23	24	22	22	
500 000	20	21	21	20	20	

Couple de concubins, 2 enfants (sans frais de garde): activité salariée (50% / 50%)

Salaire brut	2007	2009	2011	2013	2015	Changement
40 000	1	1	1	1	1	
60 000	23	24	24	24	24	
80 000	24	23	23	24	24	
100 000	24	23	23	23	23	
150 000	20	20	21	20	20	
250 000	21	17	19	17	17	
500 000	20	19	19	18	18	

Prestations en capital provenant de la prévoyance

Personne seule (avec/sans enfants)

Capital versé	2007	2009	2011	2013	2015	Changement
100 000	16	18	11	11	11	
250 000	17	18	13	12	11	
500 000	19	21	15	14	15	
1 000 000	15	20	14	14	15	
5 000 000	18	21	18	18	19	
10 000 000	18	21	18	18	19	

Couple marié (avec/sans enfant)

Capital versé	2007	2009	2011	2013	2015	Changement
100 000	13	16	8	8	9	
250 000	18	20	13	12	11	
500 000	20	21	14	15	16	
1 000 000	16	22	18	18	18	
5 000 000	18	21	19	19	20	
10 000 000	19	21	19	19	20	

Impôt sur la fortune

Personne seule, sans enfant

Fortune nette	2007	2009	2011	2013	2015	Changement
100 000	23	22	20	21	21	
250 000	19	20	19	19	19	
500 000	15	18	17	17	17	
1 000 000	15	17	17	17	17	
5 000 000	10	18	17	17	17	
10 000 000	9	18	16	16	16	

Couple marié, sans enfant

Fortune nette	2007	2009	2011	2013	2015	Changement
100 000	1	1	1	1	1	
250 000	22	21	21	22	22	
500 000	20	19	20	20	20	
1 000 000	18	19	17	17	17	
5 000 000	11	18	17	17	17	
10 000 000	9	18	16	16	16	

Couple marié, 2 enfants

Fortune nette	2007	2009	2011	2013	2015	Changement
100 000	1	1	1	1	1	
250 000	22	21	21	22	22	
500 000	19	20	20	20	20	
1 000 000	18	19	19	19	18	
5 000 000	11	18	17	17	17	
10 000 000	9	18	16	16	16	

Couple marié, sans enfant, avec un rendement de 0,5 pour cent (application de l'art. 66)

Fortune nette	2007	2009	2011	2013	2015	Changement
100 000	1	1	1	1	1	
250 000	18	20	20	21	21	
500 000	7	11	12	13	13	
1 000 000	6	8	9	10	10	
5 000 000	4	6	6	6	6	
10 000 000	4	5	5	6	6	

Impôt sur les successions et donations

Successions

Montant	2007	2009	2011	2013	2015	Changement
100 000	7	8	7	7	7	
500 000	8	8	7	7	7	
1 000 000	13	13	14	14	14	
5 000 000	17	18	19	19	19	
20 000 000	17	18	19	19	19	

Donations

Montant	2007	2009	2011	2013	2015	Changement
100 000	8	9	8	8	8	
500 000	9	9	8	8	8	
1 000 000	14	15	16	16	16	
5 000 000	18	19	20	20	20	
20 000 000	18	19	20	20	20	