



Rapport

Date de la séance du CE : 20 octobre 2021
Direction : Direction des finances
N° d'affaire : 2020.FINSV.1754
Classification : Non classifié

Révision 2024 de la loi sur les impôts

Sommaire

1.	Synthèse	2
2.	Mise en œuvre du droit fédéral.....	4
2.1	Loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières	4
2.2	Loi fédérale sur les prestations transitoires pour les chômeurs âgés	4
2.3	Révision du droit des sociétés anonymes	5
2.4	Attestations de prestations de la caisse de chômage	5
2.5	Procédures électroniques en matière fiscale	6
2.6	Imposition minimale des grandes multinationales prévue par l'OCDE	7
2.7	Autres modifications prévues dans la législation fédérale	7
3.	Interventions parlementaires et déclarations de planifications adoptées.....	8
3.1	Uniformisation de la fiscalité des investissements favorisant les économies d'énergie.....	8
3.1.1	Contexte	8
3.1.2	Traitement avantageux des installations photovoltaïques	9
3.1.3	Investissements réalisés à la construction d'un bâtiment.....	12
3.1.4	Synthèse	14
3.2	Détectives fiscaux	16
3.3	Imposition à la source optionnelle	18
3.4	Assouplissement de la taxe immobilière à des fins écologiques	19
3.5	Simplifier l'évaluation officielle	20
3.6	Passage à l'imposition individuelle	21
3.7	Stratégie fiscale.....	21
4.	Adaptations aux besoins pratiques	22
4.1	Compétences du Grand Conseil	22
4.2	Déductibilité des dons des personnes morales	22
4.3	Motivation d'une réclamation	23
5.	Absence de progression à froid	23
6.	Commentaire des articles	24
6.1	Article 3 (compétences)	24
6.2	Article 24 (révision du droit de la société anonyme).....	24
6.3	Article 25 (revenus de la fortune immobilière)	24
6.4	Article 29 (loi fédérale sur les prestations transitoires).....	24
6.5	Article 32 (loi fédérale sur les sanctions fiscales).....	25
6.6	Article 33 (révision du droit de la société anonyme).....	25
6.7	Article 36 (frais d'entretien et d'administration des immeubles)	25
6.8	Article 49 (éléments privés de la fortune mobilière)	25
6.9	Article 56 (principes d'évaluation)	26
6.10	Article 90 (loi fédérale sur les sanctions fiscales).....	26
6.11	Article 90 (déduction pour dons)	26

6.12	Article 91 (harmonisation terminologique)	27
6.13	Article 108 (révision du droit de la société anonyme)	27
6.14	Article 109 (révision du droit de la société anonyme)	27
6.15	Article 142 (impenses dans le cadre de l'imposition d'un gain immobilier)	27
6.16	Article 168 (attestations de tiers)	28
6.17	Article 172 (informations de tiers)	28
6.18	Article 186 (adaptation terminologique)	28
6.19	Article 186a, alinéa 1, lettre c et alinéa 4 (adaptation terminologique)	28
6.20	Article 191 (motifs de réclamation)	29
6.21	Article 235 (adaptation terminologique)	29
6.22	Article 261 (taxe immobilière)	29
7.	Répercussions financières	29
8.	Répercussions sur le personnel et l'organisation	30
9.	Répercussions sur les communes	30
10.	Répercussions sur l'économie	30
11.	Résultat de la procédure de consultation	30
12.	Proposition	30

1. Synthèse

Ce projet de révision a pour but d'adapter la loi bernoise sur les impôts à diverses dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, loi sur l'harmonisation des impôts ; RS 642.14¹ ; cf. partie 2). Ces dispositions fédérales étant contraignantes, les législatifs cantonaux n'ont que peu de marge de manœuvre en la matière. Il s'agit des modifications suivantes :

- La loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières rend fiscalement déductibles les pénalités pécuniaires étrangères à caractère pénal qui contreviennent à l'ordre public suisse ou dans le cas où l'entreprise établit de manière plausible qu'elle a fait tout ce qui était en son pouvoir pour se conformer à la législation.
- La loi fédérale sur les prestations transitoires pour les chômeurs âgés alloue des prestations transitoires aux chômeurs de 60 ans ou plus, dont le but est de couvrir leurs besoins vitaux jusqu'à ce qu'ils atteignent l'âge de la retraite prévu par l'AVS. Elle fixe en outre les conditions précises du droit à ces prestations, qui ne sont pas imposables.
- La révision du droit de la société anonyme assouplit les dispositions relatives à la fondation de ces sociétés et à leur capital. Des règles d'imposition des personnes morales sont ajoutées à la loi sur les impôts, afin d'éviter que ces nouveautés ne confèrent illégitimement certains avantages fiscaux.
- A l'occasion de la révision de la loi fédérale sur l'assurance-chômage obligatoire, une disposition lui a été ajoutée. Elle autorise les cantons à instaurer la transmission des avis informatiques de la caisse de chômage à l'administration fiscale cantonale. Une disposition correspondante est introduite dans la loi sur les impôts.

Les autres modifications qu'il est prévu d'apporter à la législation fédérale n'ont pas encore été débattues par l'Assemblée fédérale. Elles ne pourront donc être transcrites dans la loi sur les impôts qu'à l'occasion d'une prochaine révision.

Cette nouvelle modification de la LI est aussi l'occasion d'examiner les diverses interventions parlementaires et déclarations de planification adoptées par le Grand Conseil. Au premier rang de ces décisions parlementaires figurent la déductibilité fiscale des mesures visant à économiser l'énergie (point 3). Le

¹ https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1991/1256_1256_1256/fr

rapport gouvernemental du 16 décembre 2020 sur les « Effets fiscaux des mesures d'économie d'énergie » a montré que ces mesures, contrairement aux craintes exprimées, n'avaient pas d'effet fiscal pervers. Toutefois, le Conseil-exécutif a estimé que certaines inégalités en droit étaient problématiques. Cette révision les supprime, en apportant les modifications suivantes à la LI :

- L'ensemble des installations solaires, photovoltaïques ou thermiques, doivent désormais échapper à l'évaluation officielle (actuellement, seules les panneaux photovoltaïques rapportés y échappent).
- Les panneaux solaires, photovoltaïques ou thermiques, ne doivent plus augmenter la valeur locative des biens sur lesquels ils sont installés (actuellement, cette règle ne vaut que pour les installations photovoltaïques).
- Les propriétaires d'installations photovoltaïques ne doivent plus être imposés sur la part du produit de la vente de leur électricité qui équivaut à leur consommation d'électricité personnelle (principe dit de l'imposition sur la valeur nette).
- Les investissements dans des panneaux solaires, photovoltaïques ou thermiques, installés à la construction d'un bâtiment doivent être déductibles des revenus.

Après le rejet, à une courte majorité, du projet de révision de la loi cantonale sur l'énergie, le Conseil-exécutif a réaffirmé sa volonté de poursuivre une politique énergétique favorable au climat et annoncé qu'il mènerait une large concertation sur les mesures envisageables. A cela s'ajoute que le peuple bernois s'est prononcé, à 63,9 pour cent des voix, en faveur d'un article constitutionnel garantissant la protection du climat (votation du 26 septembre 2021). C'est dans ce contexte que le Conseil-exécutif a fait le choix de cette réglementation.

Les autres interventions parlementaires examinées sont celles qui concernent le recours à des détectives fiscaux, l'instauration d'un impôt à la source optionnel et la possibilité de conférer à la taxe immobilière un effet incitatif à visée écologique (point 3).

Enfin, cette révision est mise à profit pour procéder à différentes adaptations visant la transparence (point 4).

Etant donné qu'il n'y plus d'inflation depuis 2010, il n'y a pas de progression à froid à compenser à l'occasion de cette révision (point 5).

Cette révision n'allège à dessein ni les impôts des personnes physiques, ni ceux des personnes morales. La précédente, qui a pris effet en 2021, a mis en œuvre la RFFA, et ce, en conférant l'effet maximum possible aux mesures applicables aux personnes morales. Elle s'inscrivait en outre dans une approche fiscale globale, prévoyant une diminution du niveau d'imposition des personnes physiques et des personnes morales en 2021 et 2022, grâce à une baisse de la quotité d'impôt cantonale². La quotité d'impôt de 2021 est de 3,025 pour l'imposition des personnes physiques et de 2,820 pour celle des personnes morales. En 2022 ou 2023, la première passera à 2,995 (sous réserve de l'aboutissement du référendum saisi contre la révision de la loi sur l'imposition des véhicules routiers, qui garantit le financement de cette baisse de quotité).

Le Conseil-exécutif estime qu'il faut pour l'instant s'en tenir aux objectifs définis dans la stratégie fiscale 2019 - 2022, jusqu'à ce que la situation budgétaire permette de réduire encore la fiscalité des entreprises bernoises via une nouvelle baisse de la quotité d'impôt. Il présentera des propositions en ce sens au Grand Conseil à l'occasion des débats budgétaires annuels. Parallèlement, il va poursuivre le dialogue qu'il a instauré avec les communes en matière de fiscalité, en en invitant une sélection à un échange ouvert avec des représentants de la Direction des finances et de la Direction de l'économie, de l'énergie et de l'environnement. Il est prévu de réactualiser officiellement la stratégie fiscale d'ici 2024 au

² Communiqué de presse du 29.08.2019 : https://www.be.ch/portal/fr/index/mediencenter/medienmitteilungen.meldungNeu.html/portal/fr/meldungen/mm/2019/08/20190828_1738_gesamtpaket_fuernatuerlicheundjuristischepersonen

plus tôt. En attendant, le Conseil-exécutif entend examiner chaque année s'il est possible et opportun de modifier la quotité d'impôt cantonale servant au calcul des impôts des personnes morales.

2. Mise en œuvre du droit fédéral

2.1 Loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières

Le 19 juin 2020, le parlement fédéral a adopté la loi sur le traitement fiscal des sanctions financières^{3,4}. Le Conseil fédéral a fixé son entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2022⁵. Les cantons doivent avoir aligné leur législation à cette date, faute de quoi ces nouvelles dispositions s'appliqueront d'office (art. 72z^{ter} LHID). En se dotant de cette loi, la Suisse répond à une recommandation d'un groupe de travail de l'Organisation pour la coopération et le développement économiques (OCDE), en charge de la lutte contre la corruption.

Ce texte modifie la loi sur l'harmonisation des impôts sur laquelle les cantons doivent aligner leur législation. Comme ces dispositions s'imposent aux cantons, ceux-ci n'ont aucune marge de manœuvre.

Les sanctions financières nationales à caractère pénal (amendes, peines pécuniaires et sanctions administratives à caractère pénal) restent déductibles. Ce qui est nouveau, c'est que les sanctions financières étrangères deviennent déductibles dans les cas exceptionnels où elles sont contraires à l'ordre public suisse ou que l'entreprise établit de manière plausible qu'elle a fait tout ce qui était en son pouvoir pour se conformer à la législation.

Autres nouveautés : la loi supprime la déductibilité des commissions occultes versées à des personnes du secteur privé, afin d'harmoniser le droit fiscal et le droit pénal : en droit pénal, la corruption privée est en effet passible d'une peine depuis le 1^{er} juillet 2016 (art. 322^{octies} du Code pénal suisse, CP ; RS 311). De même, elle abroge la déductibilité fiscale des sommes versées en contrepartie d'une infraction ou pour permettre sa commission infraction.

La loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières met en œuvre la motion Luginbühl (14.3450) « Déductibilité fiscale des amendes »⁶, qui ne demandait pas la non-déductibilité fiscale des sanctions suisses et étrangères à caractère pénal.

2.2 Loi fédérale sur les prestations transitoires pour les chômeurs âgés

Le 19 juin 2020, le parlement fédéral a aussi adopté la loi fédérale sur les prestations transitoires pour les chômeurs âgés (LPtra)^{7,8}. Dans la foulée, le Conseil fédéral a envoyé l'ordonnance qui s'y rapporte (OPtra) en consultation (séance du 28 octobre 2020). Celle-ci définit précisément le mode de calcul de ces prestations et les conditions à remplir pour pouvoir y prétendre⁹. Lors de sa séance du 11 juin 2021, l'exécutif fédéral a fixé l'entrée en vigueur de ces deux textes au 1^{er} juillet 2021¹⁰.

Cette nouvelle loi instaure le versement de prestations transitoires aux chômeurs âgés, afin de couvrir leurs besoins vitaux : à partir de 60 ans et dans certaines conditions, les chômeurs pourront prétendre à ces prestations jusqu'à ce qu'ils atteignent l'âge de la retraite prévu par l'AVS. Aux termes de la LPtra,

³ Affaire n° 16.076 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20160076>

⁴ Texte soumis au vote final : <https://www.parlament.ch/centers/eparl/curia/2016/20160076/Texte%20pour%20le%20vote%20final%201%20SN%20F.pdf>

⁵ Communiqué de presse de l'AFC du 11.11.2020 : <https://www.admin.ch/gov/fr/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-81090.html>

⁶ <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20143450>

⁷ Texte soumis au vote final : <https://www.parlament.ch/centers/eparl/curia/2019/20190051/Texte%20pour%20le%20vote%20final%201%20SN%20F.pdf>

⁸ Affaire n° 19.051 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/ratsunterlagen?AffairId=20190051&k=PdAffairId:20190051>

⁹ Communiqué de presse du OFAS du 28.10.2020 : <https://www.admin.ch/gov/fr/start/dokumentation/medienmitteilungen/bundesrat.msg-id-80710.html>

¹⁰ Communiqué de l'OFAS du 21.06.2021 : <https://www.admin.ch/gov/fr/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-83882.html>

ces prestations ne sont pas imposables. Les cantons doivent avoir adapté leur législation en conséquence et instauré la non-imposition des prestations transitoires dans leur loi fiscale respective au 1^{er} juillet 2021, faute de quoi les dispositions fédérales s'appliqueront d'office (art. 7, al. 4, lit. *n* LHID). La défiscalisation de ces prestations est introduite dans la LI à la nouvelle lettre *n* de l'article 29, alinéa 1. Cette adaptation est obligatoire ; les cantons n'ont aucune marge de manœuvre en la matière.

2.3 Révision du droit des sociétés anonymes

Le 19 juin 2020 encore, le parlement fédéral a adopté le projet de révision du droit de la société anonyme (Code des obligations, CO ; RS 220)^{11,12}. La date d'entrée en vigueur de ces nouvelles dispositions n'a pas encore été fixée. Le Conseil fédéral a mis en consultation les dispositions d'exécution correspondantes lors de sa séance du 17 février 2021¹³.

Entre autres adaptations, cette loi assouplit les règles relatives à la fondation et au capital d'une société, en instaurant un nouveau concept juridique : la marge de fluctuation du capital. Concrètement, elle autorise le conseil d'administration à augmenter ou diminuer le capital de la société dans une fourchette définie par avance et pendant une durée limitée à cinq ans. Les modalités pratiques seront définies à l'occasion de la révision de l'ordonnance sur le registre du commerce. Du même coup, la liste des monnaies étrangères admises pour le capital sera insérée dans l'ordonnance.

Cette réforme du droit de la société anonyme appelle une adaptation de certaines dispositions relatives à l'imposition des personnes morales. Un nouvel alinéa (al. 8) est ajouté à l'article 24 LI pour empêcher les sociétés à l'actionnariat dispersé d'utiliser la marge de fluctuation du capital pour conférer des avantages fiscaux indus à leurs actionnaires. Un nouvel alinéa est également introduit aux articles 108 et 109 (al. 1a dans les deux cas) pour réglementer la manière de convertir, en francs, des comptes annuels établis en devises (cf. commentaires des modifications). Les cantons doivent avoir adapté leur législation fiscale à la date d'entrée en vigueur de la réforme. Ces dispositions étant contraignantes, ils n'ont aucune marge de manœuvre en la matière.

2.4 Attestations de prestations de la caisse de chômage

Toujours le 19 juin 2020, le parlement fédéral a adopté le projet de révision de la loi sur l'assurance-chômage obligatoire et l'indemnité en cas d'insolvabilité (loi sur l'assurance-chômage, LACI ; RS 837)^{14,15}. Par décision du Conseil fédéral du 26 mai 2021¹⁶, cette révision a pris effet le 1^{er} juillet 2021, tout comme celle l'ordonnance qui s'y rapporte (OACI ; RS 837.02¹⁷), ainsi que la nouvelle ordonnance sur les systèmes d'information AC (OSI-AC¹⁸).

La LACI simplifie l'indemnisation du chômage partiel (réduction de l'horaire de travail) et allège les formalités administratives des entreprises en la matière. Elle autorise aussi des projets de collaboration à l'échelle cantonale entre les services de l'assurance-invalidité (AI) et les services chargés de l'application de l'assurance-chômage.

L'article 30 OACI règle le versement de l'indemnité et la délivrance de l'attestation aux autorités fiscales. Il dispose que la caisse de chômage verse généralement l'indemnité à la personne assurée dans le courant du mois qui suit la période de contrôle écoulée et lui en fournit le décompte par écrit, ainsi qu'une

¹¹ Affaire n° 16.077 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaef?AffairId=20160077>

¹² Texte soumis au vote final : <https://www.parlament.ch/centers/epari/curia/2016/20160077/Texte%20pour%20le%20vote%20final%201%20NS%20F.pdf>

¹³ Communiqué de presse de l'OFJ du 17.02.2021 : <https://www.admin.ch/gov/fr/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-82350.html>

¹⁴ Affaire 19.035 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaef?AffairId=20190035>

¹⁵ Texte soumis au vote final : <https://www.parlament.ch/centers/epari/curia/2019/20190035/Texte%20pour%20le%20vote%20final%201%20NS%20F.pdf>

¹⁶ Communiqué du DEFR du 26.05.2021 : <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-83684.html>

¹⁷ <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/66757.pdf>

¹⁸ <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/66766.pdf>

attestation, à charge pour elle de la transmettre à l'autorité fiscale. Il précise que dans les cantons qui le prévoient, la caisse de chômage peut transmettre cette attestation directement à l'autorité fiscale cantonale par voie électronique (art. 30, al. 3 OACI en relation avec l'art. 97a, al. 1, lit. c^{bis} LACI).

Grâce à cette nouvelle réglementation, les caisses de chômage des cantons qui instaurent cette possibilité peuvent utiliser la procédure unifiée de communication des salaires (PUCS/ELM) pour transmettre leurs décomptes de prestations directement à l'autorité fiscale. Swissdec¹⁹ est en train de préparer les adaptations techniques nécessaires.

Dans la loi sur les impôts, les obligations d'information de tiers vis-à-vis de l'Intendance des impôts sont régies à l'article 172. Un nouveau point est ajouté à cet article ; il autorise la caisse de chômage à transmettre des informations directement à l'Intendance des impôts bernoise (par voie électronique). Cela permettra aux caisses de chômage d'utiliser la procédure unifiée de communication des salaires (PUCS/ELM) pour transmettre leurs décomptes de prestations directement aux autorités fiscales.

Si le droit fédéral le permet, la législation cantonale peut être complétée de manière à *obliger* d'autres tiers à délivrer leurs attestations directement à l'administration fiscale. La présente révision en confère la compétence au Conseil-exécutif (art. 172, al. 4 LI), de sorte à faciliter l'adaptation du droit cantonal.

En outre, elle autorise des tiers à fournir d'autres attestations directement à l'Intendance des impôts si le contribuable y consent (art. 168, al. 1 et 2 LI). Pour des raisons économiques, ces tiers doivent transmettre leurs attestations par voie électronique.

2.5 Procédures électroniques en matière fiscale

Le 18 juin 2021, le législatif fédéral a adopté la loi sur les procédures électroniques en matière d'impôts^{20,21}. Sa date d'entrée en vigueur n'a pas encore été fixée.

Ce nouveau texte est la base légale fondant l'intensification des procédures en ligne, dont la télédéclaration fiscale intégrale. Elle autorise l'autorité compétente à remplacer l'obligation légale de signature par un moyen permettant à tout contribuable, ou toute personne déposant une demande, de certifier en ligne l'authenticité des informations fournies (mise en œuvre de la motion Schmid « Levée de l'obligation de signer la déclaration d'impôt »²²).

Depuis 2001, l'article 158, alinéa 3 de la loi bernoise sur les impôts permet au Conseil-exécutif d'autoriser une forme de signature autre que la signature manuscrite. Le Conseil-exécutif a déjà inscrit ces nouvelles modalités de signature dans l'ordonnance sur la procédure de taxation (OPT ; RSB 661.521.1²³), selon laquelle une déclaration d'impôt déposée en ligne peut aussi être validée en ligne (art. 6, al. 1 OPT²⁴). Depuis l'année fiscale 2019, la signature manuscrite (déclaration de validation) n'est plus nécessaire dans le canton de Berne. Il n'y a donc aucune nécessité d'adapter la loi sur les impôts sur ce point à l'occasion de la présente révision.

La loi fédérale sur les procédures électroniques en matière d'impôts définit aussi des normes de protection des données (obligation de garantir l'authenticité et l'intégrité des données transmises). Dans le canton de Berne, le dépôt de la déclaration d'impôt en ligne les respecte déjà. L'utilisation de BE-Login est sécurisé selon les normes actuelles en vigueur pour les opérations sur Internet.

¹⁹ <https://www.swissdec.ch/fr/>

²⁰ Affaire 20.051 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefft?AffairId=20200051>

²¹ Texte soumis au vote final : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefft?AffairId=20200051/Texte%20pour%20le%20vote%20final%201%20NS%20F.pdf>

²² Affaire 17.3371 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefft?AffairId=20173371>

²³ <https://www.belex.sites.be.ch/frontend/versions/1582>

²⁴ <https://www.belex.sites.be.ch/frontend/versions/1582/art6>

2.6 Imposition minimale des grandes multinationales prévue par l'OCDE

Le 31 mai 2019, l'OCDE a publié un programme de travail sur les défis fiscaux de l'économie numérique²⁵. Le pilier 2 de ce programme comporte des règles d'imposition minimale des groupes internationaux ayant un gros chiffre d'affaires. Ces groupes paient actuellement l'impôt sur le bénéfice à leur siège, indépendamment du lieu où ils réalisent leurs bénéfices, ce qui leur permet de mettre en place des stratégies fiscales. Le 5 juin 2021, les Etats du G7²⁶ se sont mis d'accord sur de premières étapes précises. Ils ont décidé d'un taux d'imposition minimum de 15 pour cent pour les entreprises réalisant 750 millions d'euros de chiffre d'affaires ou plus. Concrètement, ces entreprises paieraient un impôt supplémentaire dans les pays où elles ont réalisé des bénéfices lorsque l'impôt dû dans l'Etat de leur siège est plus faible.

Le 1^{er} juillet 2021, le Cadre inclusif de l'OCDE, qui compte actuellement 139 Etats membres, a publié des lignes directrices relatives à la future imposition des grandes multinationales. La Suisse y adhère en se déclarant favorable à la poursuite des travaux, mais maintient ses réserves et ses conditions. Ces lignes directrices prévoient une délocalisation modérée des droits d'imposition vers les pays du marché, ainsi que l'instauration d'un taux d'imposition mondial minimal d'au moins 15 pour cent²⁷.

Etant donné qu'il reste de nombreuses questions à régler, il est trop tôt pour adapter sur ce point la loi sur les impôts à l'occasion de la présente révision.

2.7 Autres modifications prévues dans la législation fédérale

Le parlement fédéral n'a pas encore pu examiner toutes les modifications qu'il est prévu d'apporter à la législation fédérale. Ces nouveautés ne pourront donc être introduites dans la loi sur les impôts qu'à l'occasion d'une prochaine révision. Il s'agit des adaptations qu'il est prévu d'apporter aux lois suivantes :

- Loi fédérale sur l'imposition des rentes viagères et des formes de prévoyance similaires²⁸
- Loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer²⁹
- Loi fédérale sur l'augmentation des déductions fiscales pour les primes d'assurance-maladie obligatoire et d'assurance-accidents³⁰
- Loi fédérale relative au changement de système d'imposition de la propriété du logement³¹

La Confédération prévoit aussi des modifications législatives concernant exclusivement l'impôt fédéral direct :

- Modification de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct portant sur les frais de garde des enfants par des tiers³²

En outre, il est possible que la législation fédérale instaure l'imposition individuelle, mais aucun projet concret n'a encore été conçu (cf. ch. 3.6 ci-après).

²⁵ https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/finanzmarktpolitik/digit_finanzsektor/best_digit_wirtschaft.html

²⁶ Groupe des sept plus grands pays industrialisés du monde : Allemagne, France, Italie, Japon, Canada, Royaume Uni et Etats-Unis.

²⁷ Communiqué de presse du DFF du 01.07.2021 : <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-84315.html>

²⁸ Communiqué de presse du DFF du 03.04.2020 : <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques/communiques-conseil-federal.msg-id-78677.html>

²⁹ Communiqué de presse du DFF du 24.02.2021 : <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-82459.html>

³⁰ Communiqué de presse du DFF du 11.06.2021 : https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/le-dff/nsb-news_list.msg-id-83929.html

³¹ Communiqué de presse de la CER-E du 28.05.2021 : <https://www.parlament.ch/press-releases/Pages/mm-wak-s-2021-05-28.aspx?lang=1036>

³² Communiqué de presse du DFF du 26.05.2021 : <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-83682.html>

3. Interventions parlementaires et déclarations de planifications adoptées

3.1 Uniformisation de la fiscalité des investissements favorisant les économies d'énergie

3.1.1 Contexte

Le 20 mars 2017, le Grand Conseil a adopté le postulat 190-2016 Hässig (PS, Zollikofen), intitulé « Installation de capteurs solaires et assainissements énergétiques : effets sur la fiscalité »³³. Il charge le Conseil-exécutif d'examiner si la fiscalité des travaux d'amélioration énergétique réalisés par des particuliers ou des entreprises a des effets dissuasifs et, le cas échéant, de trouver le moyen de les éliminer. Le Conseil-exécutif a répondu à ce mandat le 16 décembre 2020 en adoptant son rapport « Impact fiscal des mesures d'économie d'énergie »³⁴.

Ce rapport établit que, contrairement aux craintes exprimées, les travaux d'économie d'énergie n'ont pas d'effets fiscaux pervers. Au contraire, ils permettent en général de faire de considérables économies d'impôt (cf. simulateur³⁵ et exemple chiffré à l'annexe 1 du rapport).

Le Conseil-exécutif y note cependant que les différentes mesures favorisant les économies d'énergie qui sont réalisées sur des biens privés sont inégalement traitées au plan fiscal, ce qu'il juge problématique³⁶. Ces inégalités sont les suivantes :

- Différence de fiscalité entre installations photovoltaïques et autres systèmes d'économie d'énergie
Depuis l'année fiscale 2019, il est fiscalement bien plus avantageux d'investir dans des installations photovoltaïques que dans toute autre mesure favorisant les économies d'énergie. Cela s'explique par de récents arrêts du Tribunal fédéral, selon lesquels les investissements dans du photovoltaïque, contrairement aux autres mesures favorisant les économies d'énergie, n'augmentent pas la valeur locative du bien³⁷.
- Différence de fiscalité selon que l'installation photovoltaïque est intégrée ou rapportée
C'est aussi à la toute récente jurisprudence que l'on doit une différence de fiscalité entre les installations photovoltaïques intégrées et celles qui sont rapportées. Les installations rapportées doivent désormais être évaluées comme des biens meubles, ce qui les exclut de l'assiette de la taxe immobilière. Elles sont donc fiscalement un peu plus avantageuses que celles qui sont intégrées.
- Différence de fiscalité selon que le système est installé sur du bâti ou à la construction d'un bâtiment
Lorsqu'ils sont réalisés à la construction d'un bâtiment, les investissements visant à économiser l'énergie (p. ex. dans un système photovoltaïque) ne sont pas déductibles des revenus, mais du gain immobilier que dégagera la vente du bien immobilier, comme tous les autres investissements réalisés à la construction d'un bâtiment³⁸. L'incitation fiscale n'est donc pas immédiate dans le cas de ces investissements, ce qui ne répond pas aux objectifs de la politique énergétique.

Ces inégalités de traitement fiscal ont également été décriées lorsque le Grand Conseil a examiné le rapport qui les a établies, c'est-à-dire à l'été 2021. Le parlement cantonal a donc exigé leur suppression en adoptant les déclarations de planification suivantes :

³³ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-5bf5b2346113487a9509c7a07160cbce.html>

³⁴ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-59930fa0753b4cb8997d2f5bd6602872.html>

³⁵ <https://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfofr/Impact+fiscal+des+mesures+d%27%C3%A9conomie+d%27%C3%A9nergie>

³⁶ Par contre, ces inégalités n'existent lorsque des travaux d'économie sont réalisés sur des biens commerciaux. Les entreprises peuvent enregistrer le coût de ces travaux à l'actif de leur bilan et les amortir ensuite, ce qui réduit leur bénéfice. Pour les biens commerciaux, l'imposition de la valeur locative n'existe pas (cf. ch. 5.2 du rapport)

³⁷ Arrêt 2C_510/2017; 2C_511/2017 (en allemand)

³⁸ Un gain immobilier est la différence entre le produit de la vente d'un bien immobilier et les frais d'investissement. Les frais d'investissement se composent du prix d'achat, mais aussi des frais que le propriétaire a engagés pour construire le bâtiment et pour en augmenter la valeur (art. 137 de la loi sur les impôts).

1. Déclaration de planification 1 CFin (Wyrsh) : le Conseil-exécutif est chargé de remédier dans la mesure du possible aux inégalités de traitement concernant les installations solaires en procédant à une révision de la loi sur les impôts pour simplifier la réglementation et encourager le recours aux énergies renouvelables.
2. Déclaration de planification 2 PS-JS-PSA (Hässig) : le Conseil-exécutif est chargé de procéder immédiatement à la révision de la loi sur les impôts afin de pouvoir remédier le plus rapidement possible aux inégalités de traitement présentées dans le rapport.
3. Déclaration de planification 3 PS-JS-PSA (Hässig) : dans le cadre de la révision de la loi, le Conseil-exécutif examinera dans quelle mesure il existe également des effets fiscaux négatifs en ce qui concerne la valeur locative, la valeur officielle et la déduction des frais d'investissement lorsque des installations photovoltaïques sont installées dans le cadre d'une construction et corrigera les éventuels effets négatifs dans le cadre de la révision.

Lors de sa session de l'été 2021, le Grand Conseil a en outre adopté la motion 297-2020 Hässig Vinzens (Zollikofen, PS), intitulée « Pour une taxation harmonisée de l'énergie solaire et la fin des désavantages fiscaux lors du remplacement des chauffages à énergie fossile par des chauffages à énergie renouvelable »³⁹. Cette intervention demande aussi la suppression de ces inégalités de traitement. Elle charge le Conseil-exécutif

1. d'harmoniser l'imposition des installations photovoltaïques, intégrées au bâti ou ajoutées à la toiture, et des installations d'énergie solaire thermique ;
2. d'aménager les bases légales de telle sorte que le montage d'une telle installation n'augmente ni la valeur locative, ni la valeur officielle ;
3. de permettre la déduction de frais d'obtention du revenu lors de l'imposition d'éventuels des revenus tirés de la vente de l'électricité produite ;
4. d'harmoniser l'imposition de ces installations de sorte que la valeur de ces biens puisse être amortie selon leur durée de vie prévue ;
5. d'imposer de la même manière le remplacement des installations de chauffage au mazout ou au gaz naturel par des installations de chauffage fonctionnant aux énergies renouvelables et le remplacement des installations fonctionnant aux énergies fossiles – considéré comme une mesure de préservation de la valeur, donnant droit à la déduction des coûts d'entretien.

Dans sa réponse du 12 mai 2021, le Conseil-exécutif a annoncé qu'il éliminerait ces inégalités de traitement lors d'une prochaine révision de la loi sur les impôts, en rappelant qu'il ne pourrait toutefois déroger aux dispositions contraignantes de la législation fédérale.

Dans les trois parties suivantes de ce rapport, le Conseil-exécutif passe en revue les moyens d'éliminer **les avantages** que confèrent **les installations photovoltaïques** (ch. 3.1.2), expose précisément la fiscalité des **investissements réalisés à la construction** (ch. 3.1.3), puis fait la **synthèse** de ses propos (ch. 3.1.4).

3.1.2 Traitement avantageux des installations photovoltaïques

3.1.2.1 Pratique actuelle

Le Tribunal administratif avait établi que les installations photovoltaïques rapportées constituaient des biens meubles imposables dont la valeur ne devait donc pas être prise en compte lors de l'évaluation officielle des immeubles. Le Tribunal fédéral a été saisi de deux recours contre ce jugement. Il a tranché le

³⁹ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-20cd1429c5c5451b9c10b6b6ba383541.html>

16 septembre 2019 en défendant l'interprétation du Tribunal administratif, qu'il n'a pas jugée arbitraire⁴⁰ (2C 510/2017 et 2C 511/2017). Depuis, les installations photovoltaïques rapportées qui constituent de la fortune privée échappent à l'évaluation officielle ; ce sont des biens meubles imposables.

A cette occasion, le Tribunal fédéral a complété ses arrêts par des réflexions (dites *obiter dictum*⁴¹) sur la légitimité de tenir compte des installations photovoltaïques pour fixer la valeur locative des biens immobiliers. Selon lui, les revenus tirés de l'exploitation de ce type d'installation ne constituent pas des revenus mobiliers et il ne faut donc pas en tenir compte pour fixer la valeur locative du bien. Depuis, les installations photovoltaïques ne sont plus prises en compte pour fixer la valeur locative des biens immobiliers.

L'Intendance des impôts bernoise a adapté sa réglementation à ces arrêts et publié sa nouvelle pratique dans TaxInfo⁴². Dans son interpellation 306-2019, intitulée « Quelles conséquences le canton tire-t-il des deux arrêts du Tribunal fédéral du 16 septembre 2019 concernant l'imposition des installations photovoltaïques ? »⁴³, le député Vinzens Hässig (Zollikofen, PS) a soulevé la question des conséquences de ce revirement de pratique. Voici ce que le Conseil-exécutif a répondu :

Les arrêts du Tribunal fédéral confèrent aux installations photovoltaïques un traitement fiscal avantageux injustifié par rapport à celui des autres mesures d'économie d'énergie (car elles n'augmentent pas la valeur locative), l'avantage étant encore plus net lorsque l'installation est rapportée, plutôt qu'intégrée (pas d'augmentation de la valeur officielle, ni de la taxe immobilière). Le Conseil-exécutif estime en outre qu'il est problématique que l'utilisation d'une installation photovoltaïque pour ses propres besoins n'augmente pas la valeur locative, alors que le produit de la vente de l'électricité produite demeure du revenu imposable.

3.1.2.2 Retour à l'ancienne pratique ?

Revenir à l'ancienne pratique serait un moyen de rééquilibrer le traitement fiscal de toutes les mesures d'économie d'énergie. La loi sur les impôts pourrait être modifiée de sorte que les installations photovoltaïques dans leur ensemble soient à nouveau prises en compte pour fixer la valeur locative des biens immobiliers et que celles qui sont rapportées soient elles aussi évaluées avec le bien immobilier. Cela supprimerait le traitement avantageux que confère actuellement ce type d'installation et réinstaurerait une uniformité dans l'incitation aux diverses mesures d'économie d'énergie.

Ce retour à l'ancienne pratique est juridiquement faisable. Dans les arrêts évoqués, le Tribunal fédéral a déclaré que les cantons avaient toute latitude quant à la manière d'évaluer la fortune. Il ne s'est exprimé qu'à titre indicatif (*obiter dictum*) sur la prise en compte des installations photovoltaïques pour fixer la valeur locative, ce qui n'est pas contraignant. Etant donné que les observations du Tribunal fédéral vont à l'encontre de la pratique des cantons et de la doctrine dominante (cf. Archives 89, p. 255 ss, installations photovoltaïques et impôts directs, Peter Locher/Peter Gurtner), il n'est pas obligatoire de s'y conformer⁴⁴.

Un retour à l'ancienne pratique rééquilibrerait l'incitation fiscale de toutes les mesures favorisant les économies d'énergie. Comme le montre le rapport du Conseil-exécutif, leur impact fiscal resterait positif compte tenu de la déductibilité des investissements. Cela atténuerait toutefois l'incitation fiscale par rap-

⁴⁰ Il ne lui appartenait pas d'établir si les installations photovoltaïques constituent effectivement des biens meubles.

⁴¹ Observations d'un tribunal qui sont étrangères à la cause jugée. Comme ces réflexions ne concernent pas le litige, elles ne sont pas intégrées au dispositif de l'arrêt et ne lient pas non plus l'instance précédente (cf. ATF du 8 novembre 2012, ATF 8C 609/2012)

⁴² Article TaxInfo Installations photovoltaïques constituant de la fortune privée et Installations photovoltaïques constituant de la fortune commerciale
<https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-9e2d04d5f89d465ea3fc7ba92efa1797.html>

⁴⁴ D'après le Tribunal fédéral, l'utilisation d'une installation photovoltaïque pour les besoins personnels du propriétaire ne constitue pas du rendement de fortune et ne doit donc pas être prise en compte pour fixer la valeur locative du bien. Le Tribunal défend ce point de vue en arguant que le produit de la vente de l'électricité produite ne répond pas à la notion de rendement de fortune, mais entre dans la catégorie des revenus tirés d'une activité indépendante ou des autres revenus selon le cas. Il oublie toutefois qu'en cas de mise en location d'un bien immobilier équipé d'une installation photovoltaïque, l'ensemble du loyer convenu est imposable au titre de rendement de fortune. Si la location de ce type d'installation constitue du rendement de fortune imposable, il est logique que son utilisation par le propriétaire pour ses besoins personnels soit aussi reconnue comme du rendement de fortune et fasse donc augmenter la valeur locative du bien.

port à la pratique actuelle. Les rentrées fiscales supplémentaires que cela dégagerait pourraient être affectées à des mesures incitatives non fiscales. En effet, il est notoire que les incitations fiscales sont peu efficaces, et que leurs effets d'aubaine les rendent proportionnellement assez coûteuses⁴⁵. En outre, elles permettent aux personnes à hauts revenus, qui paient des impôts conséquents, de faire des économies d'impôts plus significatives que les économies que peuvent réaliser celles qui disposent de faibles revenus, sans parler de celles qui ne sont pas imposables et qui n'en retirent donc absolument aucun avantage⁴⁶.

3.1.2.3 Incitations aux mesures d'économie d'énergie

Inscrire l'ancienne pratique dans la loi permettrait certes d'uniformiser le traitement fiscal de l'ensemble des mesures d'économie d'énergie et d'adopter la même pratique que celle de la plupart des cantons. Mais cela réduirait l'avantage fiscal des investissements dans des installations photovoltaïques.

Pour éviter cela, le Conseil-exécutif propose les modifications suivantes :

1. Soustraire à l'évaluation officielle les installations photovoltaïques intégrées et les panneaux solaires thermiques, au même titre que les installations photovoltaïques rapportées. L'investissement dans ces installations n'augmenterait donc plus la valeur officielle des biens immobiliers (ni la taxe immobilière)⁴⁷.
2. Ne pas prendre en compte les panneaux solaires thermiques pour fixer la valeur locative du bien, comme c'est actuellement le cas des installations photovoltaïques. Les investissements correspondants n'augmenteraient donc plus la valeur locative des biens immobiliers⁴⁸.
3. Défisicaliser le produit de la vente de l'électricité produite à concurrence de l'électricité consommée par le propriétaire (achat d'électricité) : comme la valeur locative du bien immobilier n'augmente pas lorsque le propriétaire de l'installation consomme l'électricité qu'il produit, seule l'électricité produite au-delà de la consommation du propriétaire serait désormais imposable (principe de l'imposition de la valeur nette).

Ces propositions maximisent l'incitation à la réalisation des mesures d'économie d'énergie pour lesquelles il est techniquement possible d'agir via l'évaluation officielle. Actuellement, les installations solaires, photovoltaïques ou thermiques, sont évaluées à part. Elles peuvent donc être soustraites à l'évaluation officielle. En revanche, la valeur des toutes les autres mesures d'économie d'énergie (système de chauffage, isolation thermique, etc.) est directement incorporée à l'évaluation officielle du bien immobilier via un système de notation (niveau de confort). Si ces aménagements augmentent le niveau de confort, cela se répercute sur la valeur officielle et sur la valeur locative, au même titre que les rénovations usuelles. Ce sont des parties intégrantes du bâtiment qu'il est techniquement impossible d'évaluer à part. Pour que ces investissements améliorant l'efficacité énergétique d'un bien n'augmentent pas la valeur officielle de ce bien, il faudrait abroger les normes d'évaluation actuelles et revoir de fond en comble le système de l'évaluation officielle. L'opportunité de cette mesure sera examinée lors d'une prochaine évaluation générale ou dans le cadre des travaux actuels de simplification de l'évaluation officielle (cf. ch. 3.5).

⁴⁵ Economie d'impôts des personnes qui ont ou auraient fait ces travaux même en l'absence d'incitation fiscale.

⁴⁶ Cf. à ce sujet le chiffre 2.2.4 de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_727/2012 (en allemand): « Comme l'a déjà souligné le Tribunal fédéral dans son arrêt 2C_63/2010 du 6 juillet 2010, consid. 2.3 [Revue fiscale 65/2010 864, p. 866], la fiscalité du revenu est un outil peu adapté pour mettre en œuvre des objectifs de politique énergétique (c'est-à-dire des objectifs non fiscaux). De manière générale, il est plus efficace de verser des contributions financières au moment de l'investissement, que d'accorder des avantages fiscaux dont l'effet est à retardement. En raison de la progressivité de l'impôt, les avantages fiscaux favorisent en outre plus fortement les contribuables à forte capacité contributive, qui peuvent déduire l'investissement de leur base d'imposition élevée, ce qui est impossible aux personnes disposant de moins de revenu. » [notre traduction]

⁴⁷ Ces installations constituent des biens meubles imposables. Pour tenir compte de l'absence de marché de l'occasion en la matière - et de la dépréciation que cela occasionne - la valeur fiscale de ces installations est égale à 20% de leur valeur d'acquisition sur toute leur durée de vie (nouvel art. 49, al. 6 LI). Cette règle s'applique actuellement déjà aux installations photovoltaïques rapportées. Cela évite d'avoir à les évaluer chaque année compte tenu de leur dépréciation.

⁴⁸ Comme les données relatives aux panneaux solaires thermiques ne sont pas enregistrées de manière structurée, il faudra trouver un moyen particulier d'organiser leur déclaration. Il est possible que cela nécessite le concours des contribuables (p. ex. questionnaire à remplir ou procédure de demande).

Les modifications proposées éliminent les inégalités de traitement entre les installations photovoltaïques et les panneaux solaires thermiques, conformément à ce que demande la déclaration de planification 1 de la CFin (Wyrsh), intitulée « encourager le recours aux énergies renouvelables ». En revanche, elles confèrent une meilleure rentabilité fiscale aux panneaux solaires, photovoltaïques ou thermiques, qu'aux autres mesures favorisant les économies d'énergie, comme l'amélioration de l'isolation thermique, qui continue de se répercuter dans la valeur officielle et la valeur locative. En outre, on pourrait y voir un traitement discriminatoire des locataires. En effet, les locataires ne produisent pas d'électricité et ne peuvent pas déduire leurs frais d'électricité de leurs revenus, car le principe de l'imposition de la valeur nette ne peut pas leur être appliqué. Pour éviter cette inégalité, il faudrait revenir à l'ancienne pratique, comme l'expose le chiffre 3.1.2.2 ci-avant.

Le Conseil-exécutif a réfléchi à d'autres mesures incitatives, mais les a écartées pour les raisons suivantes :

- Il a envisagé de ne pas imposer le produit de la vente de l'électricité qui est produite par de petites installations photovoltaïques. Toutefois, cette règle serait contraire au droit fédéral, car la loi sur l'harmonisation des impôts ne comporte aucune disposition permettant d'exonérer d'impôt certains revenus. En outre, cette solution conférerait à nouveau un traitement de faveur aux installations photovoltaïques. Sans compter qu'elle contreviendrait au principe constitutionnel d'égalité de traitement, puisque, selon comment serait aménagé ce seuil d'imposition, elle réserverait un traitement différent à des installations pourtant quasi-identiques. D'autre part, elle compliquerait à coup sûr le droit fiscal, ce qui ne va pas dans le sens des interventions parlementaires déposées sur ce sujet.
- Le Conseil-exécutif a aussi imaginé de n'imposer le propriétaire d'une installation que sur le produit de la vente de son électricité qui excède ses frais d'obtention. Cela ne serait possible que dans un canton qui n'accorde pas de déduction spéciale pour les investissements dans des mesures d'économie d'énergie, comme c'était le cas du canton des Grisons jusqu'à fin 2020⁴⁹. Etant donné que le coût des travaux visant à réduire la consommation d'énergie est déjà déductible dans le canton de Berne lorsqu'ils sont réalisés sur du bâti, cette option doit être écartée.

Après le rejet, à une courte majorité, du projet de révision de la loi cantonale sur l'énergie, le Conseil-exécutif a réaffirmé sa volonté de poursuivre une politique énergétique favorable au climat et annoncé qu'il mènerait une large concertation sur les mesures envisageables. A cela s'ajoute que le peuple bernois s'est prononcé, à 63,9 pour cent, en faveur d'un article constitutionnel garantissant la protection du climat (votation du 26 septembre 2021). **C'est compte tenu de toutes ces données que le Conseil-exécutif a opté pour la réglementation proposée dans ce projet.**

3.1.3 Investissements réalisés à la construction d'un bâtiment

Les investissements servant à économiser l'énergie qui sont réalisés à la construction d'un bâtiment ne sont pas déductibles des revenus. Ce sont des frais d'investissement qui pourront être déduits du gain immobilier (produit de la vente) qui pourra être réalisé en cas de vente du bien (impôt sur les gains immobiliers).

Comme un bien immobilier est souvent utilisé pendant des décennies, cela reporte d'autant la réduction d'impôt possible, ce qui n'a pas du tout le même effet incitatif. En outre, si le système photovoltaïque installé dégage des revenus imposables (p. ex. en cas de vente de l'électricité produite), le fait que son coût (frais d'obtention du revenu) ne soit pas déductible des revenus est contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive.

⁴⁹ Le canton des Grisons a abandonné ce système le 1^{er} janvier 2012. Désormais, les mesures d'économie d'énergie y sont déductibles selon les modalités prévues par la loi fédérale. Voir Newsletter 2021-1 : https://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/mitteilungen/Documents/Beilage_Newsletter_2021-1-Hinweis_auf_revidierte_Bestimmungen.pdf (en allemand)

La non-déductibilité du coût des travaux favorisant les économies d'énergie qui sont réalisés à la construction d'un bâtiment est établie par la jurisprudence du Tribunal fédéral, résumée ainsi dans l'arrêt 2C_727/2012, datant de 2012 (en allemand) :

« 2.1 Les frais d'entretien, les primes d'assurance et les frais d'administration par des tiers des biens immobiliers qui constituent de la fortune privée sont déductibles des revenus. Le Département fédéral des finances définit à quelle hauteur les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés à des frais d'entretien immobilier (...). Les mesures visant à économiser l'énergie et à ménager l'environnement sont les travaux de remplacement d'installations ou de parties de bâtiment vétustes ou visant à ajouter des installations ou des parties au bâtiment. Le rôle de cette réglementation est d'inciter les propriétaires immobiliers à remplacer d'anciens éléments de construction ou des installations vétustes ayant un piètre bilan énergétique par des éléments ou installations répondant aux normes techniques les plus récentes (cf. notamment l'arrêt 2C_666/2008 du 12 mai 2009, consid. 2.1 ainsi que les renvois, StE 2010 B 25.7 n° 5 et DIETER EGLOFF, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3^e édition, Muri/Bern 2009, N 67 ad § 39 LI).

2.2. La déduction pour mesures d'économie d'énergie n'est accordée que pour les dispositifs aménagés sur du bâti, et non pas pour ceux qui sont installés à la construction d'un bâtiment (cf. arrêt 2C_63/2010 du 6 juillet 2010, consid. 2.1, Revue fiscale 65, 864, p. 865 et les renvois à la littérature). Dans le cadre d'une construction, la nature des dépenses n'est pas mixte, c'est-à-dire que le coût total ne se décompose pas en frais servant à maintenir la valeur du bâtiment et dépenses qui l'augmentent (cf. arrêt 2A.223/1997 du 11 juin 1999, consid. 3g, Archives 70, 155, p. 161 s.). Aux termes de l'article 34, lettre d LIFD, ce sont toujours des frais de construction non déductibles.

2.2.3 Conformément à l'article 32, alinéa 2, 2^e phrase LIFD, le Département fédéral des finances doit définir la part des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement qui peut être assimilée à des frais d'entretien immobilier. Et l'ordonnance du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables (RS 642.116.1) fournit des exemples des mesures (techniques) en question. Cependant, elle ne précise pas ce qu'est un bâtiment ancien et un bâtiment nouveau.

2.2.4 Comme l'a déjà souligné le Tribunal fédéral dans son arrêt 2C_63/2010 du 6 juillet 2010, consid. 2.3, Revue fiscale 65/2010 864, p. 866, il ne faut pas perdre de vue que la fiscalité du revenu est un outil peu approprié pour mettre en œuvre une politique énergétique (c'est-à-dire des objectifs non fiscaux). De manière générale, il est plus efficace de verser des contributions financières au moment où sont réalisés les investissements, que d'accorder des avantages fiscaux ayant des effets à retardement. D'autant qu'en raison de la progressivité de l'impôt, les contribuables à forte capacité contributive en tirent un meilleur parti que ceux qui disposent de faibles revenus, puisque la base d'imposition des premiers est élevée, ce qui leur permet de déduire les investissements. Ces réflexions ne changent rien au fait que le Tribunal fédéral est tenu d'appliquer la réglementation légale en vigueur en vertu de l'article 190 Cst. Cela étant, le champ d'application des mesures problématiques de ce type est (assez) limité.»⁵⁰

Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral établit que le coût d'un système photovoltaïque installé sur un bâtiment ayant été construit deux ans auparavant n'est pas déductible, au motif que ces travaux n'avaient fait qu'augmenter la valeur du bâtiment, rien en eux n'avaient permis de simplement en maintenir la valeur. Il n'a pas précisé depuis combien d'années un bâtiment doit être construit pour que le coût de travaux destinés à économiser l'énergie soit déductible.

⁵⁰ Notre traduction

Dans la pratique bernoise, les nouveaux bâtiments (déduction non admise) et les bâtiments déjà construits (déduction admise) sont définis de sorte à maximiser l'effet incitatif recherché par le législateur fédéral. Contrairement à ce qu'établit ce dernier dans ses considérants, la déductibilité du coût des travaux destinés à économiser l'énergie ne suppose pas qu'une partie au moins de ce coût serve à maintenir la valeur du bâtiment (coût de nature mixte). Etant donné que ni la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD ; RS 642.11⁵¹), ni la LHID ne fixent l'âge minimum que doit avoir le bâtiment, la pratique bernoise actuelle considère que tout bâtiment constitue du bâti dès l'année qui suit sa construction, comme l'énonce d'ailleurs l'article 1, alinéa 1 de l'ordonnance fédérale sur les frais relatifs aux immeubles (repris à l'art. 1, al. 1, lit. f OFI⁵²).

Si l'investissement dans des panneaux solaires, photovoltaïques ou thermiques, est déductible dès l'année suivant la construction du bâtiment, on ne voit pas pourquoi il ne le serait pas si les travaux sont réalisés à la construction du bâtiment. Rien dans la formulation des dispositions légales fédérales n'indique en tout cas que cela corresponde à la volonté du législateur fédéral. Au contraire, tout porte à croire qu'il entend favoriser au mieux les travaux visant à économiser l'énergie. Pourquoi sinon aurait-il instauré la déductibilité fiscale des frais de démolition en vue d'une construction de remplacement à l'occasion de la révision de la loi fédérale du 30 septembre 2016 sur l'énergie (LEne, RS 730.0⁵³) ? S'il autorise la déduction du coût des travaux de ce type dans le cadre d'une reconstruction, il n'y a rien d'aberrant à ce qu'il l'autorise aussi lorsque les travaux sont réalisés en cours de construction d'un bâtiment.

En conséquence, l'article 36 de la loi bernoise sur les impôts est précisé, de sorte que le coût d'installation d'une installation solaire, photovoltaïque ou thermique, soit à l'avenir déductible des revenus au titre de frais destinés à économiser l'énergie, même si l'investissement est réalisé à la construction du bâtiment. La pratique bernoise sera alors la même que celle du Valais⁵⁴. Le Conseil-exécutif édictera les dispositions d'exécution de cette réglementation lors d'une prochaine révision de l'OFI, qui devra prendre effet en 2024. Cette réglementation légale s'appliquera dans le cadre de l'imposition cantonale, communale et fédérale.

3.1.4 Synthèse

En résumé, le Conseil-exécutif est favorable à l'harmonisation de la pratique, qu'il propose d'instaurer en soustrayant à l'évaluation officielle les installations solaires thermiques ou photovoltaïques, que celles-ci soient rapportées ou intégrées, en supprimant leur impact à la hausse sur la valeur locative du bien immobilier et en n'imposant que la part du produit de la vente de l'électricité produite qui dépasse la consommation électrique personnelle du propriétaire (principe d'imposition de la valeur nette).

En outre, le coût de travaux d'économie d'énergie sera désormais déductible des revenus même lorsque les travaux seront réalisés à la construction du bâtiment. Par voie de conséquence, il ne sera pas déductible du gain immobilier dégagé à l'aliénation du bien.

Cette révision met en œuvre les arrêtés suivants du Grand Conseil :

⁵¹ https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1991/1184_1184_1184/fr

⁵² Ordonnance concernant la défalcation des frais d'entretien, d'exploitation et de gérance d'immeubles ; RSB 661.312.51: <https://www.belex.sites.be.ch/frontend/versions/1699>

⁵³ <https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/2017/762/fr>

⁵⁴ https://www.vs.ch/documents/508074/10408372/Directive_4_10_Economie+d%27%C3%A9nergie+Photovolta%C3%AFque+Thermique+%282019%29.pdf/acd4ca6a-2bee-9439-22d7-2c9f68b9992b?t=1612963178929

Arrêtés du Grand Conseil

Mise en œuvre

Déclaration de planification 1 CFin (Wyrsh) : « Le Conseil-exécutif est chargé de remédier dans la mesure du possible aux inégalités de traitement concernant les installations solaires en procédant à une révision de la loi sur les impôts pour simplifier la réglementation et encourager le recours aux énergies renouvelables. »

Réalisée.

Les inégalités de traitement entre installations photovoltaïques intégrées ou rapportées d'une part et entre photovoltaïque et panneaux solaires thermiques d'autre part sont supprimées, afin d'augmenter l'effet incitatif. La différence de traitement des investissements réalisés à la construction est également supprimée.

Déclaration de planification 2 PS-JS-PSA (Hässig) : « Le Conseil-exécutif est chargé de procéder immédiatement à la révision de la loi sur les impôts afin de pouvoir remédier le plus rapidement possible aux inégalités de traitement présentées dans le rapport. »

Réalisée.

Déclaration de planification 3 PS-JS-PSA (Hässig) : « Dans le cadre de la révision de la loi, le Conseil-exécutif examinera dans quelle mesure il existe également des effets fiscaux négatifs en ce qui concerne la valeur locative, la valeur officielle et la déduction des frais d'investissement lorsque des installations photovoltaïques sont installées dans le cadre d'une construction et corrigera les éventuels effets négatifs dans le cadre de la révision. »

Réalisée avec le rééquilibrage du traitement fiscal des installations photovoltaïques et des panneaux solaires thermiques.

« Le Conseil-exécutif est chargé d'harmoniser l'imposition des installations photovoltaïques, intégrées au bâti ou ajoutées à la toiture ; » (ch. 1 de la motion 297-2020).

Réalisé.

« Le Conseil-exécutif est chargé d'aménager les bases légales de telle sorte que le montage d'une telle installation n'augmente ni la valeur locative, ni la valeur officielle ; » (ch. 2 de la motion 297-2020).

Réalisé.

« Le Conseil-exécutif est chargé de permettre la déduction de frais d'obtention du revenu lors de l'imposition d'éventuels revenus tirés de la vente de l'électricité produite par ces installations ; » (ch. 3 de la motion 297-2020).

Réalisé en autorisant la déduction des investissements dans des systèmes installés à la construction d'un bâtiment et en défiscalisant la part du produit de la vente d'électricité qui dépasse la consommation personnelle du propriétaire.

« Le Conseil-exécutif est chargé d'harmoniser l'imposition de ces installations de sorte que la valeur de ces biens puisse être amortie selon leur durée de vie prévue ; » (ch. 4 de la motion 297-2020).

Partiellement réalisé. Pour des raisons pratiques, la valeur fiscale de toutes les installations est fixée forfaitairement à 20 pour cent de leur valeur d'acquisition (nouvel art. 49, al. 6 LI).

« Le Conseil-exécutif est chargé d'imposer de la même manière le remplacement des installations de chauffage au mazout ou au gaz naturel par des installations de chauffage fonctionnant aux énergies renouvelables et le remplacement des installations fonctionnant aux énergies fossiles – considéré comme une mesure de préservation de la valeur, donnant droit à la déduction des coûts d'entretien. » (ch. 5 de la motion 297-2020).

D'ores et déjà réalisé, car les mesures d'économie d'énergie augmentant la valeur du bien immobilier (p. ex. remplacement d'un chauffage à mazout par un chauffage fonctionnant avec une source d'énergie renouvelable) sont déjà traitées comme le remplacement de tout chauffage fonctionnant aux énergies fossiles. Dans les deux cas, le coût est déductible du revenu et, si la mesure augmente la valeur du bien immobilier, on contrôle si cela doit se répercuter sur la valeur officielle du bien et, le cas échéant, sur sa valeur locative.

3.2 Défectives fiscaux

Le 4 mars 2019, le Grand Conseil a adopté la motion 194-2018 PS-JS-PSA (Zryd, Magglingen), intitulée « Des détectives pour lutter contre les infractions fiscales »⁵⁵ (74 voix pour, 70 contre, 2 abstentions). Cette intervention souhaitait que le Conseil-exécutif, à l'instar de l'Administration fédérale des contributions (AFC), fasse intervenir des détectives fiscaux pour lutter plus efficacement contre les infractions fiscales.

Dans sa réponse du 6 février 2019, le Conseil-exécutif observe que le recours à des détectives fiscaux ne serait possible que si la législation fédérale autorisait les administrations fiscales cantonales à utiliser les mesures de contrainte prévues par le Code de procédure pénale. Il ajoute que seule la division des affaires pénales et enquêtes de l'AFC dispose de cette prérogative et qu'il n'est pas prévu d'adapter le droit pénal fiscal fédéral.

Le Conseil-exécutif pensait en outre qu'il ne serait pas efficace de renforcer le dispositif de contrôle. La motion 191-2012 PS-JS-PSA (Stucki, Bern) du 4 septembre 2012, intitulée « Assainissement des finances et service public de qualité - En finir avec la fraude fiscale »⁵⁶ et également adoptée sous forme de postulat, souhaitait que le Conseil-exécutif élabore un ensemble de mesures pour combattre les soustractions d'impôt. Suite à cette intervention, le Conseil-exécutif avait demandé un rapport circonstancié sur le dispositif de contrôle en place dans le cadre de la taxation fiscale. Il a communiqué les conclusions de son enquête au Grand Conseil dans son rapport sur la révision 2019 de loi sur les impôts, du 16 août 2017, dont voici un extrait (partie 3.2) :

*« La fixation de l'impôt sur le revenu et sur la fortune, ainsi que de l'impôt sur le bénéficiaire et sur le capital est tributaire de la juste déclaration de ces éléments par les contribuables. Il est donc en premier lieu crucial de veiller à ce que les contribuables restent **motivés** à établir correctement et complètement leur déclaration d'impôt (formulaires simples, information adaptée aux citoyens sur leurs droits et leurs obligations en procédure de taxation, explication sur l'emploi judicieux, mais parcimonieux de l'argent des contribuables, etc.).*

*Les autres outils à disposition sont également liés à cette relation largement partenariale. Parmi eux figurent l'exactitude du **registre de l'impôt**, le recours à des **impôts de garantie**, les nombreuses **obligations de coopération** des contribuables, les **avis** émanant de tiers, les **contrôles de vraisemblance** informatisés, les **expertises comptables**, les **réclamations de justificatifs**, les **auditions**, etc.*

*Deux dispositifs incitent les contribuables à déclarer d'eux-mêmes les revenus et biens qu'ils ont jusque-là soustraits à l'impôt : la **dénonciation spontanée** avec impunité, et le **rappel d'impôt simplifié en cas de succession**. Le fait d'encourir une **procédure pénale** a un effet dissuasif et contribue également à améliorer l'honnêteté fiscale.*

Le recueil et la combinaison de données de diverses sources permettent en général de reconstituer une image fidèle des revenus et de la fortune réels d'un contribuable. La multiplication des contrôles automatisés avec les outils informatiques modernes a permis ces dernières années de supprimer les fonctions d'amélioration de la qualité de la procédure de taxation et de réaffecter à des contrôles approfondis les ressources humaines ainsi libérées.

La motion doit être traitée en considération des changements qui s'annoncent en droit fiscal international : à l'avenir, les échanges automatiques de renseignements avec l'étranger devraient se traduire par une optimisation de la procédure de taxation. Jusqu'ici, les administrations fiscales

⁵⁵ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-34d97a9814bc4f3c948d6a03748eb94e.html>

⁵⁶ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-2f31f176ef9245d69a4c693d0489b6ec.html>

*cantonaux n'obtiennent des renseignements de l'étranger qu'à la condition de faire une **demande d'assistance administrative**. A terme, elles recevront **automatiquement** des renseignements fiscaux de l'étranger par divers canaux.*

Ces canaux sont l'échange automatique de renseignements, l'échange spontané de renseignements et l'échange des déclarations des sociétés multinationales pays par pays. Cette multiplication des avis et informations émanant de l'étranger va permettre d'établir plus clairement l'ensemble des revenus et de la fortune, que ces éléments soient à l'étranger ou en Suisse.

*La **dénonciation spontanée garantissant l'impunité**, instaurée en 2010, offre une échappatoire aux contribuables n'ayant pas déclaré certains éléments imposables, que ce soit par négligence ou intentionnellement, en leur permettant de se remettre en conformité avec la loi. Il y aura donc probablement encore des dénonciations spontanées dans les années qui viennent, ce qui se traduira par la fiscalisation d'autres éléments non déclarés jusque-là. »*

Ces arguments restent pertinents aujourd'hui.

Cependant, dans le contexte actuel de mondialisation, il ne fait aucun doute que les réalités et les situations fiscales vont devenir plus complexes. Les signalements internationaux automatisés vont encore se multiplier, la mise en place de contrôles fiscaux hors frontières est envisagée et il va falloir s'efforcer de renforcer la coopération entre les autorités fiscales nationales.

Tenir compte de situations individuelles extrêmement complexes dans le cadre d'une procédure collective largement automatisée est un réel défi, car leur examen est ardu et gourmand en ressources humaines. La création d'une **équipe de fiscalistes qualifiés** dédiée à ces fonctions serait le meilleur moyen de garantir l'étude la plus complète et efficace possible de la grande quantité d'informations disponibles, dont on ne peut pas correctement tenir compte dans le cadre d'une procédure collective. Selon une récente analyse de la situation de l'Intendance des impôts, douze personnes de plus seraient nécessaires pour traiter ces cas particulièrement délicats.

D'autres mesures pourront être mises à l'étude plus tard selon la manière dont évolueront les choses. L'instauration de signalements automatisés entre autorités fiscales semble la plus bénéfique d'entre elles.

Le 6 novembre 2019, le canton de Berne a déposé l'initiative « Echange de données financières à l'intérieur du pays »⁵⁷, pour demander l'instauration d'un échange national de données financières, sur le modèle de celui qui existe déjà avec l'étranger. Cette initiative charge l'Assemblée fédérale d'adapter en ce sens les dispositions fiscales fédérales correspondantes (LIFD et LHID) et les autres textes de loi si nécessaire. La transmission d'informations bancaires aux autorités fiscales des cantons ne serait alors plus passible de peine (art. 47, al. 5 de la loi fédérale sur les banques et les caisses d'épargne ; RS 952.0).

Cette proposition présente l'avantage supplémentaire de simplifier la procédure de taxation. En effet, les contribuables n'auraient plus à rassembler et déclarer leurs données financières, puisque les banques auraient l'obligation de les fournir. Pour autant, cet échange ne sonnerait pas le glas du secret bancaire. En effet, les banques ne transmettraient ces données qu'aux administrations fiscales cantonales, elles-mêmes assujetties au secret fiscal.

Lors de sa séance du 16 décembre 2020, le Conseil des Etats n'a pourtant pas jugé utile de donner suite à cette initiative cantonale, qui doit maintenant être examinée par le Conseil national.

⁵⁷ Affaire 19.316 : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaef?AffairId=20190316>

3.3 Imposition à la source optionnelle

Le 2 septembre 2020, le Grand Conseil a adopté, sous forme de postulat, la motion 284-2018 PS-JS-PSA (Zryd, Magglingen), intitulée « Pour un véritable salaire net »⁵⁸ (78 voix pour, 68 contre et 2 abstentions). Cette intervention charge le Conseil-exécutif de mettre en place un prélèvement automatique facultatif des impôts directs sur le salaire et de faire modifier la législation en conséquence.

Cette demande correspond à celle de la motion 057-2016 Lüthi (Burgdorf, PS), intitulée « Prélèvement automatique des impôts directs sur le salaire »⁵⁹, que le Grand Conseil avait rejetée sous forme de postulat le 21 novembre 2016 (81 voix contre, 64 pour et 2 abstentions). Dans sa réponse du 31 août 2016, le Conseil-exécutif avait expliqué de manière circonstanciée pourquoi un **prélèvement facultatif** des impôts directs sur le salaire ne permettrait pas d'améliorer le recouvrement des impôts. Ses arguments sont les suivants :

- Les personnes ayant des difficultés financières ne choisiraient pas le prélèvement direct, afin de garder des fonds pour honorer d'autres obligations, en particulier celles dont le défaut de paiement entraîne des suppressions de prestations (factures de téléphone, de télévision et d'électricité, échéances de leasing, loyers, etc.). En outre, comme le droit permet déjà aux contribuables qui le souhaitent de payer leurs impôts d'avance, ce prélèvement direct n'aurait pas grand intérêt.
- Ce système compliquerait les choses pour les contribuables. En effet, pour la plupart, l'impôt retenu sur leur salaire ne constituerait qu'une partie de leurs impôts, de sorte qu'ils auraient d'autres échéances fiscales.
- Il est faux de penser que le prélèvement direct sur le salaire ferait disparaître la déclaration fiscale. Il ne simplifierait donc pas les choses pour les personnes qui le choisiraient.
- Pour les employeurs dont le siège est dans le canton de Berne, retenir l'impôt sur le salaire et le reverser à l'Intendance des impôts représenteraient un travail administratif considérable. Le canton devrait les indemniser des frais ainsi encourus en leur versement une commission, sur le modèle de la commission de perception de l'impôt à la source. Dans sa réponse, le Conseil-exécutif estimait qu'une commission de trois pour cent du montant reversé (comme la commission fixée à l'article 18 de l'ordonnance sur l'imposition à la source ; RSB 661.711.1) pourrait coûter jusqu'à 150 millions de francs par an. Le coût du prélèvement direct serait donc bien plus élevé que les éliminations de créances évitables, estimées à 45 millions de francs par an au plus.

Estimant que ces arguments sont toujours valables, le Conseil-exécutif reste défavorable à l'instauration d'un prélèvement direct sur le salaire sur une base facultative. Et si jamais il devait être question d'une retenue à la source, il estime qu'elle devrait être **obligatoire**. Dans sa réponse à la motion 222-2019 PBD (Luginbühl-Bachmann, Krattigen), intitulée « Initiative cantonale : instaurer l'imposition à la source des personnes physiques »⁶⁰, il indique que les moyens techniques actuels permettraient **d'automatiser** la retenue des impôts à la source, de sorte que celle-ci n'alourdirait pas les tâches administratives des entreprises. La retenue automatisée des impôts à la source présenterait plusieurs avantages.

Voici les arguments exposés par le Conseil-exécutif :

« Une procédure d'imposition à la source de ce type simplifierait tout d'abord la déclaration fiscale pour les citoyennes et citoyens. En effet, le fisc connaît le montant de leurs revenus salariaux et pourrait donc pré-remplir les champs correspondants de la déclaration d'impôt. Ensuite, cette procédure faciliterait le paiement des impôts, ce qui a été maintes fois réclamé, car seuls les impôts dus sur les éléments de fortune et sur les autres catégories de revenu devraient être payés à part. Les personnes ayant des difficultés financières ne feraient quasiment plus jamais l'objet de poursuites par les autorités fiscales, puisque l'imposition à la source serait obligatoire et qu'il n'y aurait

⁵⁸ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-8a2e6b6a6c104fac9256ec0540110cc8.html>

⁵⁹ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-64ba0213e6084513b8b1e99c6fd806ad.html>

⁶⁰ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-33ef11f7c3414a558126eb83567b3554.html>

donc plus de décalage entre le moment où l'on perçoit un salaire et celui où l'on paie l'impôt dû sur ce salaire. »

Le Conseil-exécutif estime donc que de nombreux arguments plaident en faveur de l'imposition à la source **obligatoire** à l'échelon fédéral. L'Assemblée fédérale a toutefois classé une motion en ce sens déposée par le conseiller national Heinz Siegenthaler (affaire n° 18.3902⁶¹), après que le Conseil fédéral ait exprimé un avis défavorable le 7 novembre 2018.

Comme l'instauration de l'imposition à la source obligatoire nécessite une modification de la législation fiscale fédérale, les cantons n'ont pas le droit de l'instaurer de leur propre chef. Le Conseil-exécutif soutiendra toute démarche en ce sens auprès des instances fédérales. De manière générale, il défend toute tentative de simplification du droit fiscal. A titre illustratif, il a appuyé la motion 048-2019 Bachmann (Nidau, PS) du 4 mars 2019, intitulée « Echange de données financières à l'intérieur du pays »⁶², qui appelait au dépôt d'une initiative cantonale demandant l'instauration d'un échange national de données financières, sur le modèle de celui qui existe à l'international. Ce système faciliterait la déclaration et la taxation et serait garant de déclarations fiscales plus complètes, ce qui est de l'intérêt des citoyens et citoyennes. Le Conseil des Etats n'a pourtant pas donné suite à l'initiative cantonale correspondante (affaire n° 19.316⁶³ ; séance du 16 décembre 2020). L'affaire doit maintenant être débattue au Conseil national.

En résumé, il n'est pas possible d'instaurer l'imposition à la source obligatoire à l'occasion de cette révision et une imposition à la source optionnelle n'aurait pas d'intérêt.

3.4 Assouplissement de la taxe immobilière à des fins écologiques

Le 23 novembre 2020, le Grand Conseil a adopté, sous forme de postulat, la motion 063-2020 von Arx (Köniz, PEV), intitulée « Assouplissement de la taxe immobilière à des fins écologiques »⁶⁴ (76 voix pour, 66 contre et 1 abstention). Cette intervention charge que le Conseil-exécutif d'adapter la loi sur les impôts de sorte à permettre aux communes d'instaurer une taxe immobilière à taux différenciés en fonction de critères d'efficacité énergétique des bâtiments ou d'aménagement du territoire. Cela conférerait un effet incitatif à cette taxe, sur le modèle de celui de l'impôt sur les véhicules routiers, qui est moins élevé pour les véhicules dont la consommation d'énergie et les émissions de CO₂ sont particulièrement faibles.

Le Conseil-exécutif s'est déclaré favorable sur le principe (réponse du 9 septembre 2020) :

« Selon l'article 3, en relation avec l'article 42 de la Constitution fédérale (Cst. ; RS 101), les cantons sont souverains dans la mesure où leur souveraineté n'est pas limitée par la Constitution fédérale. La taxe immobilière n'est pas régie par la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale. Rien ne s'oppose donc en principe à ce que les cantons aménagent chacun à leur manière la taxe immobilière.

La Constitution du canton de Berne contraint le canton et les communes à prendre des mesures afin que l'approvisionnement en énergie soit respectueux de l'environnement, économique et suffisant, à encourager l'utilisation d'énergies renouvelables et à s'employer à promouvoir une utilisation rationnelle et économe de l'eau et de l'énergie (art. 35 de la Constitution du canton de Berne, ConstC ; RSB 101.1). »

⁶¹ <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20183902>

⁶² <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-e290ffc045904804a2f8182b45973697.html>

⁶³ <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20190316>

⁶⁴ <https://www.gr.be.ch/gr/de/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-ccc24769985f4969b0cff90316110dfe.html>

Le Conseil-exécutif trouve cependant problématique de conférer un effet incitatif à visée écologique à une taxe décentralisée : il est relativement coûteux de mettre en œuvre une taxe incitative différente dans chaque commune. En outre, l'individualisation des aménagements communaux compliquerait le droit fiscal et créerait des inégalités de traitement entre citoyens et citoyennes. A cela s'ajoute que la taxe immobilière est un prélèvement public plutôt faible par rapport aux autres, de sorte qu'il est difficile de lui conférer un effet incitatif efficace.

Le canton de Berne serait le premier en Suisse à instaurer une taxe immobilière à taux différenciés. Partout ailleurs, les bâtiments sont tous taxés au même taux.

Après le rejet, à une courte majorité, du projet de loi cantonale sur l'énergie, le Conseil-exécutif a réaffirmé sa volonté de poursuivre une politique énergétique favorable au climat et annoncé qu'il mènerait une large concertation sur les mesures envisageables. **Dans cet esprit, il soutient l'idée de laisser aux communes une certaine latitude en la matière.**

Cette modification de la loi sur les impôts doit permettre aux communes d'instaurer une taxe immobilière à taux différenciés en fonction de critères d'efficacité énergétique des bâtiments. Bien qu'il soit notoire que les incitations fiscales sont peu efficaces et que leurs effets d'aubaine sont coûteux, les communes qui souhaitent réduire la taxe immobilière frappant les bâtiments à consommation d'énergie particulièrement faible pourront le faire. Il faudra alors s'accommoder du fait que cette taxe favorise les personnes fortunées, dont les beaux immeubles rénovés à grands frais seront moins taxés que de moins beaux bâtiments, qui ne peuvent pas être rénovés faute de moyens financiers.

Le texte laisse aux communes le choix d'adopter ou non une taxe à taux différenciés. Les critères à appliquer n'ont pas encore été définis à ce jour. Cette taxe pourrait par exemple être aménagée sur la base du Certificat énergétique des bâtiments (CECB), identique dans toute la Suisse⁶⁵. Le CECB est une étiquette-énergie fournissant une évaluation de l'efficacité énergétique de l'enveloppe du bâtiment et quantifiant l'énergie qu'il consomme pour une utilisation standard. Les propriétaires d'un bâtiment peuvent d'ores et déjà s'appuyer sur le bilan énergétique établi par le CECB pour choisir la meilleure stratégie de modernisation d'un bâtiment (CECB Plus) ou pour préparer un projet de construction.

Le Conseil-exécutif pense qu'il ne faut pas profiter de ce réaménagement de la taxe immobilière pour relever son taux maximum, car il s'oppose à toute augmentation de la charge fiscale pesant sur les personnes propriétaires de leur logement.

Il faudra que les communes en tiennent compte lorsqu'elles réduiront leur taxe immobilière sur certains immeubles. Celles qui ont confié le recouvrement de leur taxe immobilière à l'Intendance des impôts devront lui communiquer en temps voulu les immeubles pour lesquels le taux sera moins élevé.

3.5 Simplifier l'évaluation officielle

La motion 222-2020 Arn (Muri b. Bern, PLR), intitulée « Simplifier l'évaluation officielle »⁶⁶, a été adoptée sous forme de postulat lors de la session parlementaire d'été de 2021. L'Intendance des impôts s'était déjà attaquée au sujet, indépendamment de cette intervention. Elle entend initialiser son projet en 2022 et avoir terminé la phase de conception dès 2023, afin qu'il soit possible de préparer les éventuelles modifications à apporter à la loi sur les impôts à partir de ce moment-là. Compte tenu de la durée du processus législatif, ces modifications pourraient prendre effet en 2026 ou 2027. Aucune mesure (législative) n'est prévue en la matière à l'occasion de la présente révision.

⁶⁵ <https://www.cecb.ch/>

⁶⁶ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-5f9a6cbf05a043f5bcb6cf9d8211b5f.html>

Une autre motion avait déjà été adoptée sur le même sujet lors de la session précédente (printemps 2021) : la M-284-2020 Schwarz (Adelboden, UDF), intitulée « Equité dans la fixation des valeurs officielles »⁶⁷. Comme l'a indiqué le motionnaire lors de son intervention au parlement, elle ne porte pas seulement sur l'évaluation générale 2020, mais aussi sur les prochaines. Il faudra donc réaliser les quatre mandats assignés par cette motion à l'occasion d'une prochaine évaluation générale, ou plus tôt si l'évaluation officielle est simplifiée avant (comme le demande la motion 222-2020 encore pendante). Etant donné que la motion 284-2020 a valeur de directive, le Conseil-exécutif dispose en la matière d'une assez large marge de manœuvre s'agissant du degré de réalisation des objectifs ainsi que des moyens à mettre en œuvre et autres modalités de réalisation du mandat, et c'est lui qui décide en dernier ressort.

Reste à savoir quelle sera l'issue du recours dont a été saisi le Tribunal fédéral concernant l'évaluation générale 2020. Le tribunal donnera peut-être des consignes dont il faudra tenir compte en poursuivant les travaux.

3.6 Passage à l'imposition individuelle

La motion 314-2020 Hässig Vinzens (Zollikofen, PS), intitulée « Il est temps de mettre en œuvre l'imposition individuelle des couples mariés »⁶⁸, a été adoptée lors de la session d'été de 2021. Elle demande que le Conseil-exécutif plaide en faveur de l'imposition individuelle lors d'une éventuelle consultation à l'échelon fédéral.

Une initiative populaire en faveur de l'imposition individuelle est actuellement en préparation. Tant qu'il n'est pas prévu de modifier la législation fédérale, les cantons n'ont pas le droit de prendre des mesures législatives en la matière. En conséquence, aucune mesure n'est prévue sur ce point dans le cadre de cette révision.

3.7 Stratégie fiscale

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

Le premier rapport exposant la stratégie fiscale, intitulé « Bases et objectifs à l'horizon 2022 » (de 2019 à 2022)⁶⁹, a été adopté le 25 août 2016 par le Conseil-exécutif⁷⁰, qui l'a porté à la connaissance du Grand Conseil. Celui-ci l'a approuvé à une grosse majorité lors de sa session de novembre 2016⁷¹.

Il était prévu de mettre cette stratégie en œuvre par le biais de deux révisions successives de la loi sur les impôts, qui devaient respectivement prendre effet en 2019 et en 2021. Cet objectif n'a malheureusement pas pu être réalisé, car le projet de révision 2019 a été attaqué par référendum et rejeté par le peuple. Dans le cadre de la révision 2021 de la LI, l'impôt sur les sociétés n'a, par conséquent, pas été diminué autant que le prévoyait la stratégie fiscale 2019 - 2022.

⁶⁷ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-395c13ed194a4bd491db49c7b32d9ca6.html>

⁶⁸ <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-7697151febb240068430089a033df404.html>

⁶⁹ <https://www.be.ch/portal/fr/index/mediencenter/medienmitteilungen.assetref/dam/documents/portal/Medienmitteilungen/fr/2016/08/2016-08-25-budget-steuerstrategie-fr.pdf>

⁷⁰ Communiqué de presse du 25.08.2016 : https://www.be.ch/portal/fr/index/mediencenter/medienmitteilungen.meldungNeu.html/portal/fr/meldungen/mn/2016/08/20160824_1437_deutliche_eintruebungderfinanzpolitischenperspektiven

⁷¹ Affaire n° 2014.RRGR.441 : <https://www.gr.be.ch/gr/fr/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-06ff40f61c84451fad43a23f2732bcb6.html>

La révision 2021 a néanmoins mis en œuvre le projet fédéral de RFFA, et ce, en donnant l'effet maximum autorisé aux mesures en faveur des personnes morales. En outre, elle s'est inscrite dans une approche fiscale globale, qui diminuait quelque peu la fiscalité des personnes physiques et des personnes morales en 2021, puis en 2022, via une réduction de la quotité de l'impôt cantonale⁷². En 2021, cette quotité est de 3,025 pour le calcul des impôts des personnes physiques et de 2,820 pour celui des personnes morales. La première doit passer à 2,995 à partir de l'année fiscale 2022.

La loi bernoise sur les impôts charge le Conseil-exécutif de réexaminer régulièrement la stratégie fiscale et sa mise en œuvre et de l'adapter si nécessaire (art. 3, al. 6 LI). Comme le premier rapport exposant la stratégie fiscale couvrait explicitement les années 2019 à 2022, le canton n'a plus d'objectif stratégique officiel à partir de 2023. Le Conseil-exécutif estime qu'il faut pour l'instant s'en tenir à ceux qui ont été définis dans la stratégie fiscale 2019 - 2022, jusqu'à ce que la situation budgétaire permette de réduire la fiscalité des entreprises bernoises via une nouvelle baisse de la quotité d'impôt correspondante. Il présentera des propositions en ce sens au Grand Conseil lors des débats budgétaires. Parallèlement, il va poursuivre le dialogue qu'il a instauré avec les communes en matière de fiscalité, en en invitant une sélection à un échange ouvert avec des représentants de la Direction des finances et de la Direction de l'économie, de l'énergie et de l'environnement.

Vu la situation budgétaire actuelle (et les nombreuses inconnues quant aux conséquences de la pandémie de coronavirus), il semble peu opportun de concevoir une stratégie fiscale à moyen terme. La prochaine réactualisation officielle de la stratégie fiscale est donc prévue pour 2024. D'ici là, le Conseil-exécutif réexaminera chaque année la possibilité et l'opportunité d'adapter les quotités de l'impôt cantonales.

4. Adaptations aux besoins pratiques

4.1 Compétences du Grand Conseil

Lorsque les valeurs vénales ou les valeurs de rendement ont significativement changé dans une grande partie ou dans l'ensemble du canton depuis la dernière évaluation générale, le Grand Conseil ordonne par décret une évaluation générale des immeubles et des forces hydrauliques (art. 182, al. 1 LI).

Depuis le 1^{er} janvier 2020, l'article 182, alinéa 1 LI dispose que le Grand Conseil doit aussi fixer ce que l'on appelle la médiane cible, et non plus seulement le jour déterminant et la période d'évaluation (cf. art. 2, al. 4 du décret sur l'évaluation générale des immeubles non agricoles et des forces hydrauliques, DEG ; RSB 661.543⁷³). Pour répondre aux exigences de forme, cet élargissement des pouvoirs du Grand Conseil est inscrit à l'article 3 LI, qui définit expressément les compétences parlementaires. Cela ne change toutefois rien sur le fond.

4.2 Déductibilité des dons des personnes morales

Les dons qu'une personne morale verse à une autre entreprise basée en Suisse et exonérée d'impôt pour buts de pure utilité publique ou de service public sont des charges justifiées par l'usage commercial. A ce titre, elles sont déductibles dans la limite de 20 pour cent du bénéfice net de la personne morale (art. 90, al. 1, lit. c LI). Les modalités de déduction sont les mêmes qu'en droit fiscal fédéral (art. 59, al. 1, lit. c LIFD).

⁷² Communiqué de presse du 29.08.2019 : https://www.be.ch/portal/fr/index/mediencenter/medienmitteilungen.meldungNeu.html/portal/fr/meldungen/mm/2019/08/20190828_1738_gesamtpaket_fuernatuerlicheundjuristischepersonen

⁷³ <https://www.belex.sites.be.ch/frontend/versions/1831>

Depuis la révision du droit fédéral sur les fondations, les cantons sont libres de fixer le montant maximum de la déduction pour don. La disposition cantonale correspondante a été adaptée à l'occasion d'une révision partielle de la loi sur les impôts, qui a pris effet le 1^{er} janvier 2008⁷⁴. Par souci d'harmonisation verticale, la déduction maximale admise en droit fiscal cantonal avait été augmentée à 20 pour cent du revenu net, comme en droit fiscal fédéral, contre dix pour cent jusque-là. Cela garantissait que la déduction possible soit (reste) la même aux échelons fédéral et cantonal.

Aujourd'hui, il est nécessaire de préciser l'article régissant la déduction pour don sur deux points :

1. A l'occasion de la révision partielle de la loi sur les impôts qui a pris effet en 2020, de nouvelles dispositions portant sur le montant du revenu net imposable ont été ajoutées à la loi fiscale cantonale (transcription des mesures prévues par la RFFA : déduction supplémentaire pour recherche et développement [art. 90, al. 3 LI], patent box [art. 85a LI]). Pour que le plafond de la déduction pour don reste le même aux échelons cantonal et fédéral, les mesures de la RFFA ne doivent pas être prises en compte pour fixer le bénéfice net visé à l'article 90, alinéa 1, lettre c LI. Pour formaliser cette pratique, une précision correspondante est apportée à l'article 90 LI.
2. Aux termes de l'article 85, alinéa 3 LI, les bénéfices et réévaluations comptables réalisés sur des meubles ne s'ajoutent au bénéfice net imposable qu'à concurrence des dépenses d'investissement. Le reste est assujéti à l'impôt sur les gains immobiliers (système dit moniste). Cette disposition crée aussi une différence de détermination du bénéfice net visé à l'article 90, alinéa 1, lettre c LI par rapport à la même notion en droit fiscal fédéral. Celui-ci dispose en effet que ces bénéfices sont entièrement assujétiés à l'impôt sur le bénéfice. Pour que le plafond de la déduction pour don reste identique aux échelons fédéral et cantonal, on prend en pratique l'intégralité du gain immobilier en compte pour déterminer le bénéfice net visé à l'article 90, alinéa 1, lettre c LI. Autrement dit, la ventilation des bénéfices immobiliers définie à l'article 85, alinéa 3 LI ne s'applique pas dans ce cadre.

L'article 90 LI est également précisé en ce sens, là encore pour formaliser la pratique.

4.3 Motivation d'une réclamation

Aux termes de la LIFD, il n'est pas nécessaire de motiver une réclamation, à moins qu'elle soit dirigée contre une taxation d'office : toute réclamation formée contre une taxation d'office doit être motivée et citer les éventuels moyens de preuve (art. 132, al. 3 LIFD). La LHID, qui s'impose aux cantons, reprend exactement la même réglementation (art. 48, al. 2 LHID).

Pourtant, selon la loi bernoise sur les impôts, une réclamation doit être motivée (art. 191, al. 5 LI). Etant donné que la loi sur l'harmonisation des impôts autorise les réclamations non motivées, la LI doit être rectifiée sur ce point, de sorte que les réclamations soient désormais recevables même si elles ne sont pas motivées. L'obligation légale de les motiver (qui est plus exactement une condition de recevabilité) doit donc être abrogée.

5. Absence de progression à froid

Le Grand Conseil doit compenser la progression à froid dès que l'indice national des prix à la consommation a varié d'au moins trois pour cent. Le Conseil-exécutif adapte chaque année les paliers des barèmes d'imposition des articles 42 et 44 à la nouvelle valeur de l'argent (art. 3, al. 3 s. LI). Pour déterminer s'il y a lieu de compenser une éventuelle progression à froid, il faut se baser sur l'indice des prix à la consommation du mois de décembre de l'année n-2 par rapport à l'entrée en vigueur d'une compensation. Comme l'inflation est négative depuis la dernière compensation (au 13.12.2009), il n'y a toujours pas de progression à froid à compenser à compter au 1^{er} janvier 2024.

⁷⁴ Modification du code civil suisse du 8 octobre 2004, RO 2005 4545 ss ; FF 2003 7453 ss.

6. Commentaire des articles

6.1 Article 3 (compétences)

Cet article définit les compétences du Grand Conseil.

Depuis le 1^{er} janvier 2020, l'article 182, alinéa 1 LI charge le Grand Conseil de fixer ce qu'il est convenu d'appeler la **médiane cible**, en plus du jour déterminant et de la période d'évaluation⁷⁵. Pour répondre aux exigences de forme, cette nouvelle prérogative parlementaire est ajoutée à l'article 3 LI. Cette modification ne change rien sur le fond.

6.2 Article 24 (révision du droit de la société anonyme)

Depuis le 1^{er} janvier 2011, les apports, agios et versements supplémentaires (appelés réserves issues d'apports en capital) que les détenteurs de droits de participation remboursent après le 31 décembre 1996 sont traités comme des remboursements de capital (actions ou social selon le cas).

L'alinéa 8 ajouté à l'article 24 LI a pour but d'empêcher les sociétés à l'actionnariat dispersé d'utiliser la marge de fluctuation du capital, qui vient d'être instaurée, pour procurer des avantages fiscaux à leurs actionnaires, en cessant de verser des dividendes imposables. Pour ce faire, il impose que les augmentations et les diminutions de capital intervenues pendant la durée de la marge de fluctuation du capital soient compensées entre elles. Seule la part des augmentations de capital qui est supérieure aux remboursements de capitaux intervenus pendant cette période est considérée comme une réserve issue d'apports en capital. Cette nouvelle réglementation évitera que la réforme du droit de la société anonyme se traduise par un recul des rentrées fiscales.

6.3 Article 25 (revenus de la fortune immobilière)

L'article 25 LI dispose désormais que l'énergie consommée par celui qui la produit n'est pas considérée comme réservée à l'usage personnel au sens de l'alinéa 1, lettre *b*. Ainsi, les systèmes solaires, photovoltaïques ou thermiques, ne font plus augmenter la valeur locative des immeubles.

Le fait, pour le propriétaire d'une installation photovoltaïque, de consommer lui-même l'énergie qu'il produit (avantage en nature) ne fait donc plus augmenter la valeur locative du bien. En conséquence, il faut adapter les modalités d'imposition du produit de la vente de l'énergie produite. Pour que l'électricité réservée à l'usage personnelle échappe à l'impôt même dans ce cas de figure, seule la part du produit de la vente d'électricité qui dépasse les besoins énergétiques personnels sera désormais imposée. L'Intendance des impôts appliquera ces nouvelles modalités d'imposition (principe d'imposition de la valeur nette) à partir de 2024.

6.4 Article 29 (loi fédérale sur les prestations transitoires)

L'article 29 LI définit les revenus non imposables. Parmi eux figurent désormais les prestations transitoires que la LPtra a instaurées en faveur des chômeurs âgés (voir aussi ch. 2.2 ci-dessus).

⁷⁵ Cf. art. 2, al. 4 du décret sur l'évaluation générale des immeubles non agricoles et des forces hydrauliques (DEG ; RSB 661.543) : <https://www.belex.sites.be.ch/fron-tend/versions/1831>

6.5 Article 32 (loi fédérale sur les sanctions fiscales)

L'article 32 LI énumère les frais des entreprises de personnes qui font partie des charges justifiées par l'usage commercial.

La liste de l'alinéa 2 n'est pas exhaustive. Comme les sanctions sans caractère pénal qui visent à réduire le bénéfice sont en pratique considérées comme des charges justifiées par l'usage commercial, elles sont ajoutées à la liste de l'alinéa 2. Si une partie de la sanction punit une infraction (caractère pénal), seule l'autre partie est déductible. C'est au contribuable d'établir la preuve des éléments réduisant l'impôt. Les frais judiciaires en lien avec des sanctions visant à réduire le bénéfice sont également des charges justifiées par l'usage commercial.

L'alinéa 3 dresse une liste de frais qui ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial, et qui ne sont donc pas déductibles. Il s'agit des éléments suivants :

- Les **commissions occultes** au sens du droit pénal suisse qui sont versées à des agents ou agentes publics, suisses ou étrangers. Ce qui est nouveau, c'est que la disposition s'applique désormais aussi aux commissions occultes versées à des particuliers. Le complément « versées à des agents ou agentes publics suisses ou étrangers » est donc biffé.
- Les **sommes versées** en contrepartie d'une infraction commise ou pour **financer la commission d'une infraction**. Comme les amendes et les peines pécuniaires ne sont pas déductibles fiscalement, il n'y a aucune raison pour que ces éléments le soient.
- Les **amendes, peines pécuniaires et sanctions administratives à caractère pénal**. Leur non-déductibilité évite que le droit fiscal soit utilisé pour amoindrir l'effet de la sanction. Cette disposition est cependant légèrement adaptée pour que la déduction soit également acquise lorsque ces peines émanent d'autorités administratives ou pénales étrangères et qu'elles sont contraires à l'ordre public suisse ou que le contribuable établit de manière plausible qu'il a fait tout ce qui était en son pouvoir pour se conformer au droit. Contrairement à ce que prévoyait le projet initial du Conseil fédéral, il faut donc systématiquement différencier les amendes étrangères qui répondent à ces critères.

6.6 Article 33 (révision du droit de la société anonyme)

La modification de cet article est purement formelle, « Code des obligations » n'étant plus écrit en toutes lettres mais abrégé (CO).

Une autre modification, purement formelle elle aussi, concerne uniquement la version française. Par souci d'uniformisation de la terminologie entre la LI et la LIFD et à l'intérieur de la LI elle-même, le terme « taxation par appréciation » est remplacé par « taxation d'office ».

6.7 Article 36 (frais d'entretien et d'administration des immeubles)

Les investissements réalisés à la construction d'un bâtiment dans des panneaux solaires, photovoltaïques ou thermiques, deviennent déductibles des revenus. Ils ne le seront donc plus du gain immobilier qui pourrait être réalisé à la revente du bâtiment (cf. ch. 3.1.3 ci-dessus et ch. 6.15 plus bas).

6.8 Article 49 (éléments privés de la fortune mobilière)

L'article 56 LI dispose que les installations solaires, photovoltaïques ou thermiques, échappent à l'évaluation officielle. Ce sont des biens meubles, dont la valeur fiscale est fixée à l'article 49 LI. Comme il n'y

a pas de marché de l'occasion pour ces installations, leur valeur fiscale est toujours égale à 20 pour cent de leur coût d'acquisition, et ce, pour tenir compte de leur dépréciation. C'est ce qui se fait aujourd'hui déjà pour les installations photovoltaïques rapportées⁷⁶. Ces modalités évitent d'avoir à calculer la dépréciation annuelle.

6.9 Article 56 (principes d'évaluation)

L'article 56 LI dispose désormais que les installations solaires, photovoltaïques ou thermiques, constituant de la fortune privée échappent à l'évaluation officielle. Ce sont dorénavant des biens meubles imposables (cf. commentaire de l'article 49 LI ci-dessus).

Par décision du 16 mars 2021 (n°100 20 30⁷⁷, en allemand), la Commission des recours en matière fiscale a statué que les systèmes photovoltaïques installés sur des immeubles agricoles devaient rester compris dans la valeur officielle de l'immeuble, car l'article 56, alinéa 1, lettre a dispose qu'ils sont évalués à la valeur de rendement agricole et par conséquent conformément au guide fédéral d'estimation. La commission précise que l'évaluation des immeubles agricoles conformément à la norme spéciale de l'article 56, alinéa 1, lettre a LI doit se fonder sur la valeur de rendement agricole, même si cela implique que leur valeur officielle soit fixée en tenant compte d'objets qui ne constituent pas des parties intégrantes de l'immeuble. Depuis, l'Intendance des impôts applique cette décision en tenant de nouveau compte des installations photovoltaïques pour fixer la valeur officielle des immeubles agricoles.

Cela ne concerne pas les bâtiments érigés sur des immeubles agricoles ne faisant pas partie d'une entreprise agricole (art. 56, al. 1, lit. a, 2^e phrase LI). Dans ces cas, les installations solaires, photovoltaïques ou thermiques, sont des biens meubles qui échappent à ce titre à l'évaluation officielle.

6.10 Article 90 (loi fédérale sur les sanctions fiscales)

L'article 90 LI définit les frais qui constituent des charges justifiées par l'usage commercial pour les sociétés de capitaux. Il est modifié comme l'article réglant les charges justifiées par l'usage commercial des entreprises de personnes (cf. commentaire de l'art. 32 LI, ch. 6.5 ci-avant).

La non-déductibilité des amendes fiscales n'est plus expressément énoncée à l'alinéa 1, lettre a, puisque l'alinéa 2, lettre c dispose désormais qu'aucune amende ne constitue une charge justifiée par l'usage commercial. Les impôts restent déductibles, à l'exception des impôts étrangers.

6.11 Article 90 (déduction pour dons)

Les dons qu'une personne morale verse à une autre personne morale dont le siège est en Suisse et qui est exonérée de l'impôt pour buts de services publics ou de pure utilité publique constituent des charges justifiées par l'usage commercial, dans la limite de 20 pour cent de son bénéfice net (art. 90, al. 1, lit. c LI). Il en va de même en droit fiscal fédéral (art. 59, al. 1, lit. c LIFD)

Pour que le plafond cantonal de cette déduction soit le même qu'en droit fédéral, il faut déterminer le bénéfice net visé à l'article 90, alinéa 1, lettre c LI sans tenir compte des mesures de la RFFA (super déduction pour recherche et développement à l'alinéa 3 et patent box à l'art. 85b LI). La LI est précisée en ce sens.

⁷⁶ Cf. article TaxInfo sur les installations photovoltaïques constituant de la fortune privée (point 3) : <https://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Installations+photovolta%C3%AFques+constituant+de+la+fortune+priv%C3%A9e>

⁷⁷ <http://www.strk-entscheide.apps.be.ch/tribunapublikation/?dec=68f6dae79bfb44c5be1520be7a7bd079&index=StRK>

Afin de parfaire l'harmonisation des législations fiscales cantonale et fédérale quant au plafond de la déduction pour don, il faut en outre qu'un éventuel gain immobilier soit pris en compte dans son intégralité dans le bénéfice net visé à l'article 90, alinéa 1, lettre c LI (et pas seulement à concurrence de la part correspondant aux amortissements récupérés). L'article 90 dispose donc désormais qu'il ne faut pas non plus tenir compte de l'article 85, alinéa 3 LI (ventilation du bénéfice immobilier) pour le déterminer.

6.12 Article 91 (harmonisation terminologique)

Modification purement formelle ne concernant que la version française. Cf. commentaire de l'article 33 LI ci-dessus.

6.13 Article 108 (révision du droit de la société anonyme)

Le bénéfice net est calculé sur la base du résultat de la période fiscale (art. 108, al. 1 LI). Cependant, le capital-actions n'est désormais plus nécessairement exprimé en francs ; il peut l'être dans la monnaie étrangère que la société utilise le plus dans le cadre de son activité (cf. nouvel art. 621, al. 2 CO).

Si les comptes de clôture sont établis en devises, il faut convertir le bénéfice net en francs, au taux de change moyen (vente) de la période fiscale (art. 108, al. 1a LI). Cette disposition est formulée pour un bénéfice dégagé pendant toute la période fiscale. Si la société est assujettie moins d'un an à l'impôt, il faut convertir son bénéfice net au taux de change moyen de sa période d'assujettissement fiscal. Par exemple, si elle est assujettie neuf mois à l'impôt, il faut appliquer le taux de change moyen sur ces neuf mois.

Il est inutile d'ajouter la même disposition pour les entreprises individuelles et pour les sociétés de personnes, car les monnaies étrangères ne sont autorisées que pour les personnes morales avec souscription de capital (cf. nouveaux art. 621 et 773 CO).

6.14 Article 109 (révision du droit de la société anonyme)

Si les comptes de clôture sont établis en devises, il faut convertir le capital propre imposable en francs (art. 109, al. 1a LI). Etant donné que la fortune est évaluée au jour déterminant, en droit commercial comme en droit fiscal, il faut le convertir au taux de change (vente) de la fin de la période fiscale, même en cas d'assujettissement fiscal inférieur à une année.

6.15 Article 142 (impenses dans le cadre de l'imposition d'un gain immobilier)

L'article 142 LI énumère les impenses, c'est-à-dire les dépenses déductibles d'un gain immobilier, dont celles qui ont augmenté la valeur de l'immeuble (dépenses induisant une plus-value ; art. 142, al. 2, lit. c LI). Les frais d'entretien et d'administration ne sont pas des impenses (art. 142, al. 3, lit. a LI).

Les dépenses induisant une plus-value que l'article 36 LI assimile à des frais d'entretien déductibles du revenu ne font pas non plus parties des impenses énumérées à l'article 142 LI. Elles réduisent le revenu imposable et ne peuvent donc pas être (aussi) déduites, au titre d'impenses, du produit de la vente du bien immobilier.

Les impenses assimilées à des frais d'entretien sont les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement (art. 36, al. 1a LI), ainsi que les coûts de conservation de monuments historiques (art. 36, al. 3 LI), qu'il s'agisse d'investissements réalisés sur du bâti ou à la construction d'un bâtiment (cf. ch. 6.7).

Pour éviter toute confusion, ces impenses sont ajoutées à la liste de l'article 142, alinéa 3 LI énumérant les frais qui ne sont pas considérés comme des impenses.

6.16 Article 168 (attestations de tiers)

L'article 168 LI oblige certains tiers à délivrer des attestations au contribuable. Il autorise aussi l'Intendance des impôts à les réclamer aux tiers qui les a délivrées si le contribuable ne les lui fournit pas lui-même malgré sommation (art. 168, al. 1 et 2 LI). En outre, les tiers sont autorisés à transmettre leurs attestations directement à l'Intendance des impôts si le contribuable est d'accord. Par souci de transparence, un nouvel alinéa (al. 3) est ajouté à l'article 168 pour formaliser ce droit. Il autorise donc l'Intendance des impôts à prévoir que certaines attestations lui soient transmises directement si le contribuable est d'accord. Pour des raisons économiques, il précise qu'elles doivent l'être par voie électronique.

6.17 Article 172 (informations de tiers)

L'article 172 LI définit les tiers ayant une obligation de renseigner l'Intendance cantonale des impôts.

La présente révision est saisie pour ajouter les caisses de chômage à cette liste et les autoriser à transmettre leurs attestations directement l'administration fiscale bernoise (par voie électronique ; art. 172, al. 1, lit. e LI). Elles pourront donc transmettre leurs décomptes de prestations aux autorités fiscales en utilisant la procédure uniforme de communication des salaires (PUCS).

Si le droit fédéral le permet, la législation cantonale peut être complétée de manière à obliger d'autres tiers à transmettre leurs attestations directement à l'Intendance des impôts. Pour faciliter l'adaptation du droit cantonal, le présent projet de révision en confère la compétence au Conseil-exécutif (art. 172, al. 4 LI).

6.18 Article 186 (adaptation terminologique)

Suite à la réforme fédérale de l'imposition à la source, l'ordonnance cantonale correspondante a été entièrement révisée en reprenant la terminologie fédérale en la matière. A cette occasion, le terme « relevé » a été remplacé par le terme « décompte ». La présente révision de la LI est mise à profit pour faire ce changement dans la loi. Cette modification est purement formelle et ne concerne que la version française.

6.19 Article 186a, alinéa 1, lettre c et alinéa 4 (adaptation terminologique)

Modification purement formelle ne concernant que la version française. Cf. commentaire de l'article 186 ci-dessus.

6.20 Article 191 (motifs de réclamation)

Cet article définit les motifs de réclamation admis. Comme en droit fiscal fédéral, une réclamation n'a plus besoin d'être motivée. L'obligation légale correspondante (qui est en fait une condition de recevabilité) n'est maintenue que lorsque la réclamation vise une taxation d'office (cf. ch. 4.3).

6.21 Article 235 (adaptation terminologique)

Modification purement formelle ne concernant que la version française. Cf. commentaire de l'article 186 ci-dessus.

6.22 Article 261 (taxe immobilière)

Cette modification permet aux communes d'aménager leur taxe immobilière, de sorte que les biens immobiliers à haute efficacité énergétique soient moins taxés. Le Conseil-exécutif édictera les dispositions d'exécution nécessaires (cf. ch. 3.4 ci-dessus).

Idéalement, il faudrait que la commune juge de l'efficacité énergétique d'un bâtiment en fonction de son classement selon le Certificat énergétique cantonal des bâtiments (CECB). Les propriétaires d'un immeuble situé sur le territoire communal devraient faire établir un CECB et le remettre à leur commune. Le Conseil-exécutif va réfléchir aux modalités précises et les définir dans une ordonnance.

7. Répercussions financières

Il est difficile de chiffrer précisément les pertes fiscales qui résulteraient de l'harmonisation de la fiscalité des mesures visant à économiser l'énergie, car elles varieront en fonction d'un certain nombre d'hypothèses et, pour une grande part, de ce que feront les contribuables (p. ex. nombre de systèmes installés à la construction du bâtiment).

A partir de 2024, l'**harmonisation de la fiscalité des mesures visant à économiser l'énergie** creuserait a priori le produit annuel de l'impôt sur le revenu d'environ 1,8 million de francs (entrées cantonales : -1,2 mio CHF ; entrées communales : -0,6 mio CHF)⁷⁸. Celui de l'impôt sur la fortune diminuerait de 0,3 million de francs environ (entrées cantonales : -0,2 mio CHF ; entrées communales : -0,1 mio CHF)⁷⁹. A cela s'ajouterait un recul de 180 000 francs environ du produit de la taxe immobilière. A long terme, ces pertes seraient contrebalancées à hauteur d'environ 1 million de francs par le produit de l'impôt sur les gains immobiliers⁸⁰.

En plus, la **taxe immobilière à visée écologique** viendrait encore diminuer les rentrées fiscales des communes qui l'instaureraient. Il est difficile de chiffrer ce recul, qui dépendra de la manière précise dont les communes aménageront leur taxe.

⁷⁸ Le recul du produit de l'impôt sur le revenu est principalement dû à la déductibilité des investissements réalisés à la construction d'un bâtiment. Il sera un jour où l'autre contrebalancé par une progression équivalente du produit de l'impôt sur les gains immobiliers.

⁷⁹ Le recul du produit de l'impôt sur la fortune s'explique par le fait que la valeur officielle est moins élevée et que la valeur fiscale des installations (biens meubles) est faible (art. 49 LI).

⁸⁰ Le recul du produit de la taxe immobilière s'explique par la réduction de la valeur officielle.

Tableau récapitulatif des pertes fiscales

Mesure	Recul du produit de l'impôt sur le revenu		Recul du produit de l'impôt sur la fortune		Recul du produit de la taxe immobilière
	Canton	Communes	Canton	Communes	Communes
Harmonisation de l'impact fiscal des installations solaires	1 200 000	600 000	200 000	100 000	180 000
Taxe immobilière à visée écologique	---	---	---	---	Indéterminé

8. Répercussions sur le personnel et l'organisation

Cette révision a diverses incidences sur les ressources humaines et sur l'organisation.

- La proposition d'harmonisation de la fiscalité des mesures d'économie d'énergie implique des démarches préalables assez significatives pour déterminer quelles personnes disposent d'installations solaires thermiques. Etant donné que ces informations ne sont pas des données structurées et qu'il est impossible de contrôler tous les dossiers un par un, il faut réfléchir à un moyen de recueillir ces renseignements auprès des contribuables (questionnaire, formulaire de demande ou autre).
- La proposition relative à la taxe immobilière signifie que le canton doit procéder à des adaptations techniques pour permettre aux communes de désigner les immeubles devant profiter de la taxe immobilière à taux réduit. L'application de cette nouveauté demandera du travail supplémentaire non négligeable, aux communes surtout, puisqu'elles devront déterminer les immeubles pouvant en bénéficier. Les litiges vont également solliciter des ressources supplémentaires, vu que l'octroi ou non d'un taux réduit pourra être contesté (réclamation, puis recours devant la Commission des recours en matière fiscale, devant le Tribunal administratif et enfin devant le Tribunal fédéral).

9. Répercussions sur les communes

Cette révision aura essentiellement des incidences sur les communes qui souhaitent aménager leur taxe immobilière selon des critères écologiques (cf. ch. 7 et 8).

10. Répercussions sur l'économie

Cette révision promeut les panneaux solaires, qu'ils soient photovoltaïques ou thermiques. En dehors de cela, elle n'a pas d'impact significatif sur l'économie.

11. Résultat de la procédure de consultation

Sera complété après clôture de la procédure de consultation.

12. Proposition

Le Conseil-exécutif propose que cette révision de la loi sur les impôts prenne effet le 1^{er} janvier 2024.