



Loi sur les impôts (LI) (Modification)

Table des matières

	pages		pages
1. Synthèse	3	5.7 Article 66 (plafonnement de l'impôt sur la fortune)	18
2. EOS 2014: plafonnement de la déduction des frais de déplacement	3	5.8 Article 90 (charges justifiées par l'usage commercial)	18
2.1 Rappel	3	5.9 Article 124 (répartition des impôts retenus à la source)	18
2.2 La déclaration de planification du Grand Conseil	4	5.10 Article 164 (registre d'impôt)	18
2.3 Comparaison intercantonale	4	5.11 Art. 229 (délais de prescription de la poursuite pénale)	19
2.4 Aspect constitutionnel de la question	5	5.12 Article 241 (hypothèque légale)	19
2.5 Conséquences de cette mesure	6	5.13 Entrée en vigueur	19
2.6 Conclusions	7	6. Répercussions financières	19
3. Mise en œuvre des dispositions contraignantes du droit fédéral	8	7. Répercussions sur le personnel et l'organisation	19
3.1 Nouvelle réglementation des frais de formation et de perfectionnement	8	8. Répercussions sur les communes	19
3.2 Valeur de rachat des rentes viagères en cours de versement (art. 50 LI)	9	9. Répercussions sur l'économie	19
3.3 Délais de prescription de la poursuite pénale en matière de fiscalité (art. 229 LI)	9	10. Résultat de la procédure de consultation	20
4. Simplifications et adaptations aux besoins pratiques	10	10.1 Généralités	20
4.1 Plafonnement de l'impôt sur la fortune (art. 66 LI)	10	10.2 Quant au plafonnement de la déduction des frais de déplacement	20
4.2 Répartition des impôts retenus à la source (art. 124 LI)	12	10.3 Quant à la nouvelle réglementation des frais de formation et de perfectionnement	20
4.3 Réglementation de la publicité du registre d'impôt (art. 164 LI)	12	10.4 Quant à la nouvelle réglementation de la publicité du registre	20
4.3.1 Rappel	12	10.5 Quant au report de mesures de politique fiscale	21
4.3.2 Comparaison avec les autres cantons	13	10.6 Propositions retenues	21
4.3.3 Origine du caractère public du registre d'impôt	14	10.7 Propositions non retenues	21
4.3.4 Conclusions	15	11. Conclusions du Conseil-exécutif	22
4.4 Renseignement concernant l'hypothèque légale constituée en garantie de l'impôt sur les gains immobiliers (art. 241 LI)	16	12. Proposition du Conseil-exécutif	22
5. Commentaire des articles modifiés	16		
5.1 Article 20 (revenu provenant d'une activité lucrative dépendante)	16		
5.2 Article 31 (frais professionnels en cas d'activité lucrative dépendante)	17		
5.3 Article 32 (frais justifiés par l'usage commercial)	17		
5.4 Article 38 (déductions générales)	17		
5.5 Article 39 (frais et dépenses non déductibles)	18		
5.6 Article 50 (assurances-vie)	18		

Rapport présenté par le Conseil-exécutif au Grand Conseil concernant la modification de la loi sur les impôts (LI)

1. Synthèse

Au cours de la session de novembre 2013, le Grand Conseil a délibéré sur les **mesures de l'examen des offres et des structures (EOS 2014)**, dont le plafonnement de la déduction des frais de déplacement. Suite à l'acceptation du projet FAIF¹⁾ lors de la votation populaire du 9 février 2014, le plafonnement de cette déduction peut être mis en œuvre à l'occasion de la présente révision (cf. ch. 2 ci-après).

La présente révision a également pour but la mise en œuvre de trois **normes contraignantes du droit fédéral**. La première est la loi fédérale sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles, dont, le 16 avril 2014, le Conseil fédéral a fixé l'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2016. Les cantons doivent avoir adapté leur législation à la date d'entrée en vigueur de la loi fédérale²⁾ (cf. ch. 3.1 ci-après). Deuxièmement, le canton de Berne doit impérativement adapter sa réglementation de la déclaration de la valeur fiscale des rentes viagères en cours de versement, suite à un arrêt du Tribunal fédéral (cf. ch. 3.2 ci-après). Troisièmement, il faut adapter les délais de prescription de la poursuite pénale. Le 26 septembre 2014, les Chambres fédérales ont en effet aligné la LIFD et la LHID sur les dispositions générales du CP. Il faut donc modifier l'article 229 LI (cf. ch. 3.3 ci-après).

Enfin, la révision de la loi fiscale a pour autre but la prise en compte des **nécessités de la pratique**, au nombre de trois. La première est l'adaptation de la réglementation de la publicité du registre d'impôt. La seconde est la réintroduction d'un service dont les contribuables souhaitent bénéficier en procédure de taxation des gains immobiliers. La dernière est la précision de l'article 66 LI relatif au frein à l'impôt sur la fortune. Un récent arrêt du Tribunal administratif signale en effet que la teneur de cette disposition manque de précision (cf. ch. 4.1 ci-après).

La présente révision n'a pas pour objet les mesures politiques qui résulteront de la stratégie fiscale du gouvernement et de la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III). La stratégie fiscale sera obligatoirement élaborée en fonction de la RIE III, pour laquelle il faudra au moins prendre en compte le résultat de la procédure officielle de consultation.

Le Conseil-exécutif élaborera probablement sa stratégie fiscale début 2015. Il pourra ainsi la présenter au Grand Conseil au cours de l'année 2015 et arrêter les mesures de politique fiscale à l'occasion d'une prochaine révision, qui entrerait en vigueur le 1^{er} janvier 2017 ou 2018.

La motion 190-2012 «Imposition des sportifs et artistes étrangers», déposée le 4 septembre 2012 par le PS-JS-PSA (Stucki, Berne) et adoptée sous forme de postulat, ainsi que la motion 191-2012 «En finir avec la fraude fiscale», déposée le 4 septembre 2012 par le PS-JS-PSA (Stucki, Berne) et dont les chiffres 2 et 3 ont également été adoptés sous forme de postulat, devront être traitées à cette occasion.

Afin de préserver la marge de manœuvre du Grand Conseil, le présent projet de révision ne propose pas encore de mesure de politique fiscale. Il ne propose pas non plus de compensation de la progression à froid étant donné que le renchérissement est négatif depuis 2009.

2. EOS 2014: plafonnement de la déduction des frais de déplacement

2.1 Rappel

Les inquiétudes suscitées par les finances cantonales ces dernières années ont amené le Conseil-exécutif à lancer un examen des offres et des structures en 2012³⁾ (EOS 2014). Pour rééquilibrer durablement le budget cantonal, le Conseil-exécutif a défini de nombreuses mesures dans son rapport du 26 juin 2013⁴⁾ à l'intention du Grand Conseil. Le rapport proposait notamment une mesure d'ordre fiscal permettant d'augmenter les recettes, le **plafonnement de la déduction des frais de déplacement** (p. 25 s.):

«La loi bernoise sur les impôts tout comme la législation fiscale fédérale disposent actuellement que seul le revenu net est imposable, quelle que soit la catégorie de revenu. Les frais d'obtention du revenu sont donc déductibles. En ce qui concerne les frais professionnels, cela signifie que les frais du transport nécessaire pour se rendre du domicile au lieu de travail sont déductibles des revenus.

Les Chambres fédérales ont examiné l'initiative populaire «Pour les transports publics» et le projet de financement et d'aménagement de l'infrastructure ferroviaire FAIF (n° 12.016⁵⁾). Entre autres mesures, ce projet plafonne les frais de déplacement à CHF 3000, c'est-à-dire un peu en dessous du prix de l'abonnement général en 2^e classe (CHF 3550 CHF). Ce plafonnement n'est prévu qu'en droit fiscal fédéral, sachant que les cantons seraient libres de l'instituer ou pas.

Dans la prise de position qu'il a remise le 6 juillet 2011 dans le cadre de la procédure de consultation, le Conseil-exécutif s'est déclaré favorable au plafonnement de la déduction des frais de déplacement. Dans le même esprit, il a recommandé,

³⁾ Cf. site Internet du Conseil-exécutif

⁴⁾ Rapport du Conseil-exécutif au Grand Conseil du 26 juin 2013

⁵⁾ 12.016 – Objet du Conseil-fédéral, Initiative populaire «Pour les transports publics» et financement et aménagement de l'infrastructure ferroviaire FAIF

¹⁾ FAIF: financement et aménagement de l'infrastructure ferroviaire

²⁾ Communiqué du DFF du 16.4.2014:

<https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=fr&msg-id=52679>

le 7 décembre 2011, que la motion 192-2011 déposée par A. Hofmann (Berne, PS) et intitulée «Dédution fiscale des frais de déplacement», soit adoptée sous forme de postulat. Dans sa réponse à cette intervention, le gouvernement avait indiqué qu'il convenait d'attendre la décision du législateur fédéral concernant ce plafonnement et sa forme avant d'étudier l'opportunité de modifier la loi sur les impôts en ce sens.

Le 17 juin 2013, le Conseil national et le Conseil des Etats ont réglé leur dernière divergence. Le projet doit encore passer en vote final dans les deux Chambres fédérales (session de juin). Puis une votation populaire aura lieu en 2014 (modification de la constitution fédérale). Si cette modification entre en vigueur au niveau fédéral, la loi bernoise sur les impôts pourra être alignée sur elle. Le Conseil-exécutif propose donc, à titre de mesure du panier 1, de plafonner la déduction des frais de déplacement à CHF 3000, ce qui augmenterait les rentrées fiscales cantonales et communales de respectivement CHF 54 et 28 millions. Compte tenu des délais indiqués ci-avant (issue incertaine de la votation populaire au niveau fédéral en 2014, date d'entrée en vigueur de la modification du droit fédéral encore incertaine), cette mesure ne pourra vraisemblablement pas prendre effet avant 2016. La nécessaire révision partielle de la loi sur les impôts pourrait intervenir dans le cadre du calendrier des modifications de textes législatifs (annexe 5). La date d'entrée en vigueur devrait cependant impérativement coïncider avec celle de la modification du droit fédéral. Le Conseil-exécutif envisage de faire si possible entrer en vigueur dès 2015 le plafonnement de la déduction des frais de déplacement et la modification de la loi sur les impôts correspondante.»

L'arrêté fédéral du 20 juin 2013 sur le financement et l'aménagement de l'infrastructure ferroviaire (contre-projet direct à l'initiative populaire «Pour les transports publics») a été adopté à 62 pour cent des voix et par 19 cantons et 6 demi-cantons lors de la votation populaire du 9 février 2014. La **loi fédérale** du 21 juin 2013 sur le financement et l'aménagement de l'infrastructure ferroviaire (LFIF⁶⁾, que les Chambres fédérales ont d'ores et déjà adoptée, entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2016⁷⁾.

La LFIF modifie certaines dispositions de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Les dispositions modifiées prévoient le plafonnement de la déduction des frais de déplacement.

⁶⁾ Texte soumis au vote final

⁷⁾ Arrêté du Conseil fédéral relatif à l'entrée en vigueur conditionnelle de l'arrêté fédéral du 20 juin 2013 portant règlement du financement et de l'aménagement de l'infrastructure ferroviaire (contre-projet direct à l'initiative populaire «Pour les transports publics») ([FF 2014 3953](#))

La nouvelle teneur de l'article 26, alinéa 1, lettre a LIFD est la suivante:

¹ Les frais professionnels qui peuvent être déduits sont:

a. les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail jusqu'à concurrence de 3000 francs;

La nouvelle teneur de l'article 9, alinéa 1 LHID est la suivante:

¹ Les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée font également partie des dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu. Un montant maximal peut être fixé pour les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail.

Comme la formulation de ces deux dispositions est potestative, les cantons sont **libres** de reprendre la réglementation du droit fédéral dans leurs lois fiscales cantonales. Cette réglementation fédérale n'est donc **pas** contraignante.

Le droit fédéral permet aux cantons de fixer un montant maximal, sans toutefois les autoriser à adopter un autre type de plafonnement que le sien (plafonnement proportionnel de la déduction des frais de déplacement, fixation d'une franchise). C'est pourquoi aucun autre type de plafonnement n'est examiné de plus près à l'occasion de cette révision.

Le Conseil-exécutif estime que le plafond de la déduction des frais de déplacement fixé pour l'imposition fédérale aura un **effet incitatif** positif: il incitera les gens à habiter plus près de leur lieu de travail. Fixer le même plafond en droit fiscal cantonal, c'est donner nettement plus de poids à cet effet. Par ailleurs, parmi les mesures prises au terme de l'**examen des offres et des structures** (EOS 2014) ayant un impact sur les rentrées fiscales, le plafonnement de la déduction des frais de déplacement est la plus importante. Compte tenu de ses perspectives financières, le canton ne peut pas se permettre de renoncer à cet élément essentiel au redressement des finances cantonales.

2.2 La déclaration de planification du Grand Conseil

Lors des délibérations sur l'EOS 2014 de la session de novembre 2013, le **Grand Conseil** a remis la **déclaration de planification** suivante:

UDC, PBD, PLR, UDF (Haas) Déclaration de planification:

Plafonnement de la déduction des frais de déplacement: par égard pour les régions périphériques, ne fixer qu'une déduction maximale pour éviter les exagérations vers le haut. Tenir compte en outre des barèmes des autres cantons.

2.3 Comparaison intercantonale

Actuellement (octobre 2014), il reste encore certains cantons, dont on ne sait pas si et comment ils vont plafonner la déduction des frais de déplacement. Pour l'instant,

il n'y en a encore aucun ayant plafonné la déduction des frais de déplacement à 3000 francs.

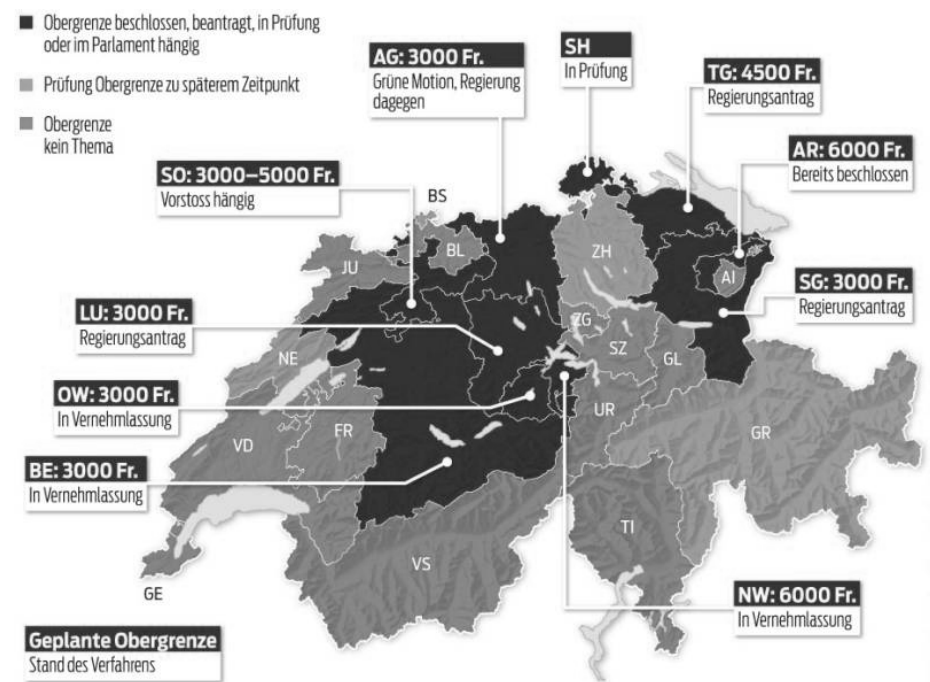
Le canton d'**Appenzell-Rhodes-Extérieures** a ouvert la voie. Il a adopté un plafond de 6000 francs, qui entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2015. Le 1^{er} septembre 2014, le canton de **Nidwald** a envoyé un projet en consultation prévoyant le même plafond.

Le gouvernement du canton de **Thurgovie** a proposé de plafonner la déduction à 4500 francs⁸⁾. Les gouvernements des cantons de **Saint-Gall**, de **Lucerne** et d'**Obwald** proposent un plafond de 3000 francs. Celui du canton de **Zurich** a fait la même proposition le 29 octobre 2014⁹⁾.

Le gouvernement du canton de **Soleure** recommande au parlement de plafonner la déduction pour pendulaires, tout en préconisant la prudence. Il signale qu'il y a nettement moins de gens d'autres cantons qui viennent travailler dans le canton de Soleure, que de Soleurois qui vont travailler dans d'autres cantons, essentiellement dans les cantons de Zurich, Bâle et Berne. «Une forte réduction de la déduction des frais de déplacement pourrait donc inciter les personnes à haut revenu à quitter le canton de Soleure pour s'installer près de leur lieu de travail ou les dissuader d'emménager dans le canton de Soleure». C'est pourquoi le gouvernement soleurois ne veut pas se prononcer tout de suite sur le montant du plafond¹⁰⁾.

Dans le canton d'**Argovie**, Les Verts ont déposé une motion demandant que la déduction soit plafonnée à 3000 francs. Avant même que cette motion soit débattue au parlement, le TCS a annoncé son intention de saisir le référendum contre elle¹¹⁾.

Voici une cartographie¹²⁾ de la situation actuelle (au mois de septembre 2014, soit avant la proposition du gouvernement zurichois; illustration parue dans le Blick; en allemand uniquement):



2.4 Aspect constitutionnel de la question

Pour des raisons constitutionnelles, le plafonnement de la déduction des frais de déplacement est problématique parce qu'il entraîne une surimposition dans de nombreux cas: lorsque les frais nécessaires à la réalisation du salaire ne sont pas intégralement déductibles, c'est au final un revenu qui n'a jamais été disponible qui est imposé.

C'est a priori en contradiction avec le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique (art. 127, al. 2 de la Constitution fédérale, Cst.; RS 101), en particulier si le plafonnement de la déduction des frais de déplacement était instauré uniquement pour des raisons fiscales¹³⁾. Le droit fédéral (LIFD et LHID) plafonne pourtant expressément la déduction des frais de déplacement et donne explicitement le pouvoir de le faire aux cantons, de sorte que la constitutionnalité de son application ne peut pas être examinée.

Si la loi fiscale cantonale ne fait que mettre en œuvre des dispositions fédérales de la loi sur l'harmonisation des impôts, l'immunité des lois fédérales vaut aussi en droit cantonal (cf. ATF 136 I 49, en allemand avec résumé en français). S'agissant du

⁸⁾ Thurgauer Zeitung du 10 mai 2014: «Pendlerabzug füllt die Kasse» [La déduction pour pendulaires remplit la caisse], en allemand

⁹⁾ Communiqué de presse du gouvernement du canton de Zurich du 29 octobre 2014 «Pendlerabzug soll begrenzt werden» [Plafonner la déduction pour pendulaires]

¹⁰⁾ Solothurner Zeitung du 13 août 2014: «Regierung will den Pendlerabzug begrenzen, gibt aber keine Limite bekannt» [Le gouvernement veut plafonner la déduction pour pendulaires, sans toutefois fixer de montant], en allemand

¹¹⁾ Aargauer Zeitung du 24 mai 2014: «Auf 3000 Franken begrenzen? – Grüne und TCS streiten über Pendlerabzug» [Plafonner la déduction pour pendulaires à 3000 francs? – Les Verts et le TCS se battent sur le sujet], en allemand

¹²⁾ Blick du 1^{er} septembre 2014: «Weniger Steuerabzüge! Autofahrer müssen doppelt bluten: Kantone schröpfen Pendler» [Moins de déductions fiscales! Les automobilistes doivent casquer doublement: les cantons plument les pendulaires], en allemand

¹³⁾ Cf. notamment sur le sujet l'article de M. Severin Koller, MLaw, dans Archives 80 n° 11 et 12 – mai/juin 2012, en allemand, avec un résumé en français

plafonnement de la déduction des frais de déplacement, cela signifie que le législateur cantonal a le droit de prévoir un plafonnement analogue à celui de la LIFD. La contestation d'une réglementation légale de ce type aurait peu de chance d'aboutir en justice.

La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct et la loi sur l'harmonisation des impôts ne plafonnent que la déduction des frais de déplacement des personnes salariées. Les frais de déplacement des personnes qui travaillent à leur compte restent entièrement déductibles au titre de frais justifiés par l'usage commercial. Il y a donc là une inégalité de traitement en contravention avec le principe constitutionnel d'égalité de traitement (art. 8 Cst.). Mais là encore, comme c'est le droit fédéral qui crée cette inégalité (LIFD et LHID), il est impossible d'examiner la constitutionnalité de la disposition cantonale.

2.5 Conséquences de cette mesure

Le canton de Berne compte environ 400 000 déclarations d'impôt de couples mariés ou de personnes seules ayant déclaré un salaire net. Cela correspond à environ 500 000 personnes. Selon l'Office fédéral de la statistique, 90 pour cent des actifs sont des pendulaires (source: statistique de l'OFS sur la pendularité). Sur ces 500 000 personnes, 400 000 (c'est-à-dire 80%) déclarent des frais de déplacement.

Le tableau synoptique ci-dessous indique le nombre de personnes qui déduisent des frais de déplacement et qui seraient donc touchées par leur plafonnement. Si les frais de déplacement déductibles étaient plafonnés à 3000 francs, 31,59 pour cent des personnes déduisant ce type de frais, soit 127 000 personnes, seraient touchées.

Frais de déplacement déduits par 400 000 personnes

Frais de déplacement déductibles (en CHF)	Nombre de personnes (salariées)	%
1 à 3000	275 000	68,41
3001 à 5000	62 000	15,42
5001 à 7000	25 000	6,22
7001 à 10 000	21 000	5,22
plus de 10 000	19 000	4,73
Total	402 000	100

Les frais d'utilisation d'un **véhicule motorisé privé** ne sont déductibles des revenus que s'il est impossible ou excessivement difficile d'emprunter les transports publics (cf. ch. 6.1 du guide d'établissement de la déclaration d'impôt). Les contribuables doivent indiquer l'adresse de leur lieu de travail dans leur déclaration d'impôt. L'Intendance des impôts contrôle sur cette base s'ils peuvent raisonnablement emprunter les transports publics.

La **déduction admise** en cas d'utilisation de sa voiture personnelle s'élève à 0,50 ou 0,70 franc du kilomètre selon le kilométrage annuel (cf. ch. 6.1 du guide d'établissement de la déclaration d'impôt), à moins d'établir la preuve que les frais sont plus élevés.

Dans le canton de Berne, le **solde de pendulaires** est actuellement **positif**. Cela signifie qu'il y a plus de personnes d'autres cantons qui viennent travailler dans le canton de Berne, que de Bernois qui vont travailler dans un autre canton¹⁴). D'un point de vue économique, c'est en fait le contraire qui serait souhaitable, car les personnes qui ne viennent à Berne que pour travailler, paient leurs impôts dans leur canton de domicile.

Plafonner la déduction des frais de déplacement revient en quelque sorte à augmenter la charge fiscale pour les pendulaires, de sorte que travailler loin de son domicile perd de son intérêt. Ce plafonnement pourrait encore accentuer l'actuel solde positif de pendulaires.

Si les cantons voisins de Berne (la plupart des personnes venant travailler à Berne habitent dans les cantons de Soleure ou de Fribourg) fixaient le même plafond à la déduction des frais de déplacement, aller travailler dans un autre canton perdrait aussi de l'intérêt pour les habitants de ces cantons. Si le plafonnement de la déduction des frais de déplacement finit par réduire le nombre de pendulaires, c'est-à-dire s'il incite les gens à déménager près de leur lieu de travail, le canton de Berne pourrait compter sur un solde positif d'installations sur son territoire, puisque son solde de pendulaires est actuellement positif. Ce scénario suppose toutefois que Soleure et Fribourg plafonnent la déduction au même montant qu'à Berne. On ne sait pas encore à ce jour si ces cantons vont plafonner la déduction, ni, le cas échéant, selon quelles modalités.

Le tableau synoptique ci-dessous indique le **surplus de recettes fiscales** dégagé en fonction du plafond de la déduction. Si les frais de déplacement déductibles étaient plafonnés à 3000 francs, le surplus de recettes fiscales cantonales serait de 53 millions de francs et celui des recettes communales de 28 millions de francs.

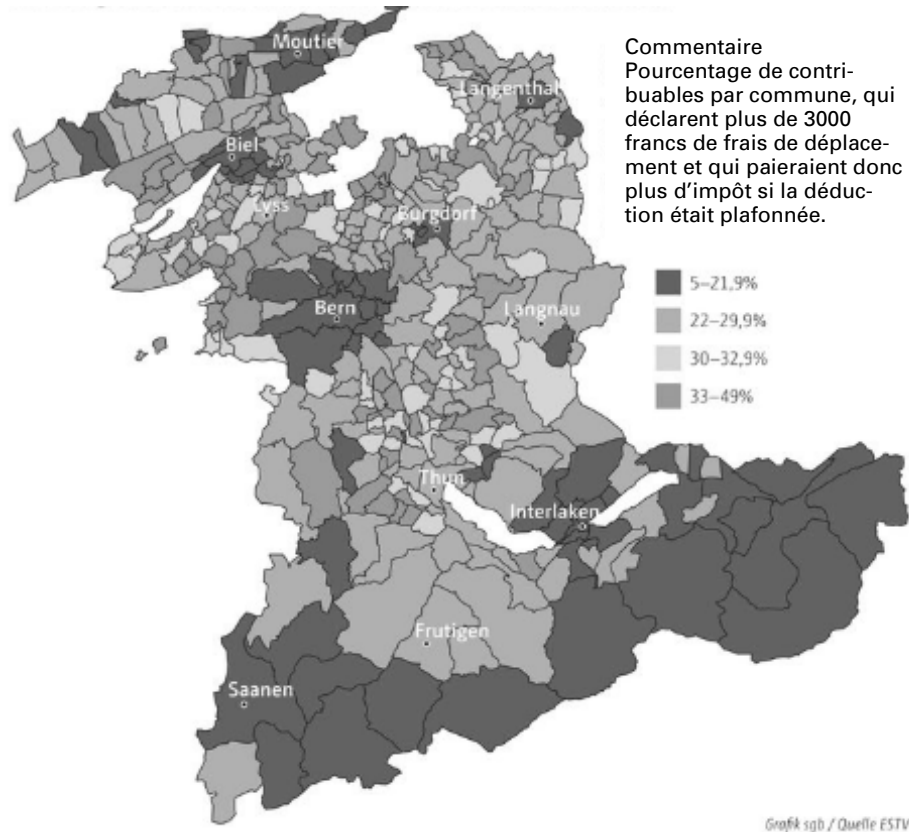
Surplus de rentrées fiscales dégagées par le plafonnement de la déduction:

Déduction maximale (en CHF)	Impôts cantonaux (en moi. de CHF)	Impôts communaux (en moi. de CHF)
3000	53,0	28,0
5000	31,0	16,3
(AG 1 ^{ère} classe) 5800	25,0	13,2
10 000	7,5	4,0
20 000	0,3	0,2

¹⁴) Cf. réponse du Conseil-exécutif à l'interpellation 315-2013 «Pendulaires: manque à gagner sur les recettes fiscales?» du 20 novembre 2013

Les personnes concernées au premier chef par le plafonnement des frais de déplacement seraient celles qui doivent faire un long trajet pour aller travailler à Berne, Bienne et Berthoud ou dans un autre canton. Le plafonnement serait négligeable pour celles qui travaillent et vivent dans ces villes ou en dehors de ces villes.

La cartographie ci-dessous¹⁵⁾ indique le pourcentage de personnes ayant des frais de déplacement de plus de 3000 francs:



Le pourcentage de gens qui déclarent plus de 3000 francs de frais de déplacement est relativement faible dans les villes et notamment dans l'Oberland (région de Gessenay, d'Adelboden, de Grindelwald et d'Interlaken). Il y a certes (relativement) peu de pendulaires dans l'Oberland bernois, mais ce sont très vraisemblablement des personnes dont le trajet domicile/lieu de travail est particulièrement long. Comme

¹⁵⁾ Cf. Berner Zeitung du 10 janvier 2014 «Pendlerabzug: Nicht nur die Städte würden verschont» [Déduction pour pendulaires: il n'y aurait pas que les citadins à être épargnés], en allemand

leurs frais de déplacement sont ainsi supérieurs à la moyenne, elles seront particulièrement concernées par le plafonnement de la déduction. Dans cette région, les contribuables seront donc peu nombreux à être concernés, mais ils le seront particulièrement fortement.

Il est difficile de dire comment les gens qui ont beaucoup de frais de déplacement réagiraient au plafonnement de la déduction.

On peut penser qu'ils ont de bonnes raisons, voire qu'ils n'ont pas d'autre choix, que d'accepter d'avoir des frais de déplacement élevés. La déductibilité des frais de déplacement nécessaires ne compense pas totalement les frais engagés à ce titre. Elle n'en compense que 20 à 30 pour cent environ selon le niveau de revenu, car les frais de déplacement ne sont pas déductibles de l'impôt lui-même mais des revenus. Les gens essaient donc d'éviter d'avoir des frais de déplacement élevés, même aujourd'hui que la déduction n'est pas plafonnée.

Tout salarié qui a le choix entre plusieurs lieux de travail le choisit d'ores et déjà en tenant compte des frais de déplacement qu'il aura. Celui qui n'a pas le choix ne quittera pas son emploi du simple fait que la déduction sera plafonnée.

Trois solutions s'offrent au fond aux gens concernés par le plafonnement:

1. Acceptation de la hausse d'impôt et de la baisse du revenu disponible qu'elle implique.
2. Adoption d'un lieu de séjour à la semaine près de leur lieu de travail: ils peuvent alors déduire l'intégralité de leurs frais de séjour à la semaine (frais de logement, de repas à l'extérieur durant la semaine, de transport dans la semaine pour aller au travail dans la limite de 3000 francs et l'intégralité des frais de déplacement en fin de semaine pour rentrer au domicile principal, cf. ch. 5.2 ci-après).
3. Déménagement plus près du lieu de travail (éventuellement situé dans un autre canton).

2.6 Conclusions

Conformément à son avis du 6 juillet 2011, ainsi qu'au rapport EOS du 26 juin 2013, et compte tenu des défis que doit relever la politique financière à moyen et long termes, le Conseil-exécutif propose d'aligner le plafond de la déduction des frais de déplacement sur celui de la législation fiscale fédérale, soit de le fixer à 3000 francs.

Parmi les mesures prises au terme de l'examen des offres et des structures (EOS 2014) qui ont un impact sur les recettes cantonales, le plafonnement à 3000 francs de la déduction des frais de déplacement est la plus importante. Compte tenu des perspectives financières du canton de Berne, le Conseil-exécutif estime que le canton ne peut pas se permettre de ne pas appliquer cet élément essentiel au redressement des finances cantonales. Au vu des défis que la politique financière va devoir relever, le Conseil-exécutif maintient sa proposition, qui plafonne la déduction à 3000 francs, comme en droit fédéral. Tout plafond supérieur ou l'abandon pur et simple de tout plafond est inacceptable à ses yeux.

Les modalités concrètes de mise en œuvre pratique du plafonnement de la déduction des frais de déplacement sont présentées au chiffre 5.2 ci-après.

3. Mise en œuvre des dispositions contraignantes du droit fédéral

3.1 Nouvelle réglementation des frais de formation et de perfectionnement

Aux termes de la législation fiscale actuelle, les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels sont déductibles des revenus. En pratique, les frais déductibles sont les frais de perfectionnement ayant un rapport avec le métier exercé au moment considéré, les frais d'une reconversion professionnelle dictée par des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable et les frais de réinsertion professionnelle. Cette déduction n'est pas plafonnée. Les frais de formation à proprement parler (frais inhérents à la formation initiale et à une seconde formation) et les frais d'une formation ayant pour but un avancement professionnel ne sont pas déductibles des revenus.

En pratique, il est souvent difficile de faire la distinction entre du perfectionnement (dont les frais sont déductibles) et de la formation (dont les frais ne sont pas déductibles). La loi fédérale du 27 septembre 2013 sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles¹⁶⁾ simplifie les dispositions correspondantes de la LIFD et de la LHID.

La présente révision introduit une **déduction générale couvrant les frais de perfectionnement et de formation professionnels**. Grâce à cette nouvelle déduction couvrant ces deux catégories de frais, il ne sera plus nécessaire de déterminer si les frais sont inhérents à de la formation (reconversion volontaire, avancement professionnel sans rapport avec le métier exercé au moment considéré) ou à du perfectionnement (perfectionnement et reconversion professionnelle dictée par des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable). L'instauration d'un plafond limitera le manque à gagner.

En droit fiscal fédéral, ce plafond est fixé à 12 000 francs. Les frais de formation et de perfectionnement professionnels seront donc déductibles dans la limite de **12 000 francs**.

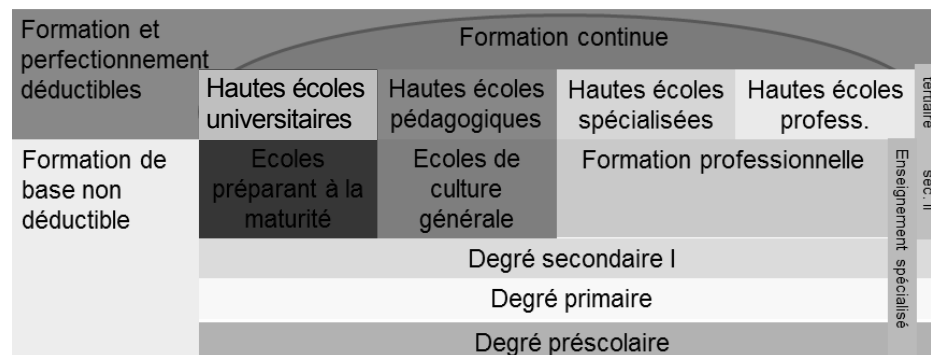
Par rapport à aujourd'hui, il n'y aura donc plus que pour les frais inhérents à la **formation de base** et ceux inhérents à une formation à une activité exercée en amateur qui ne seront pas déductibles au titre de frais de formation et de perfectionnement:

1. Les personnes de moins de 20 ans ne pourront déduire des frais de formation professionnelle que si elles sont déjà titulaires d'un diplôme du degré secondaire II.
2. Les personnes de plus de 20 ans pourront déduire n'importe quels frais de formation, sauf ceux qui sont inhérents à une formation leur permettant d'obtenir un premier diplôme du degré secondaire II.

¹⁶⁾ FF 2013 6611 (projet: FF 2011 2461; message: FF 2011 2429)

Les formations menant à un diplôme du degré secondaire II sont toutes les années de scolarité obligatoire (degré primaire et degré secondaire I) et toutes les années de formation menant à l'obtention d'une maturité, d'un diplôme d'une école de culture générale (EDD, ESG [centre de formation]) ou d'un certificat d'apprentissage. Voici un schéma illustrant clairement tout cela.

Schéma distinguant la formation de base, d'une part, de la formation et du perfectionnement, d'autre part



L'entreprise qui finance les frais de formation et de perfectionnement professionnels de ses collaborateurs peut déduire ces charges de son résultat commercial sans limite de montant. L'intégralité de ces frais reste donc des charges justifiées par l'usage commercial même s'ils sont supérieurs à 12 000 francs.

Les nouvelles dispositions légales fédérales entreront en vigueur le 1^{er} janvier 2016¹⁷⁾. Les cantons doivent avoir adapté leur législation à cette date, faute de quoi la législation fédérale s'appliquera automatiquement. Ces nouvelles dispositions s'imposent aux cantons, qui restent toutefois libres de fixer la hauteur du plafond comme bon leur semble.

Par souci de simplicité, il est souhaitable de reprendre le même plafond que celui fixé en droit fiscal fédéral, c'est-à-dire 12 000 francs. Il est difficile de déterminer si cette nouvelle disposition entraînera un manque à gagner ou, au contraire, une augmentation des recettes fiscales et d'en estimer le montant. D'un côté, la nouvelle déduction permettra de déduire d'autres catégories de frais par rapport à aujourd'hui, ce qui entraînera un manque à gagner. D'un autre côté, elle sera plafonnée, ce qui limitera ce manque à gagner.

Le projet que le Conseil fédéral avait mis en consultation fixait ce plafond à 4000 francs. La majorité des cantons était défavorable à tout plafonnement inférieur à 12 000 francs: douze (AG, AI, BE¹⁸⁾, BL, GL, NE, NW, OW, SG, SH, SZ, ZG) s'étaient

¹⁷⁾ Cf. [communiqué de presse du DFF du 16.4.2014](#)

¹⁸⁾ Cf. avis du 16 juin 2010 remis par le canton de Berne à l'occasion de la consultation ([ACE 900/2010](#), en allemand)

formellement opposés à tout plafonnement ou réclamaient tout au moins un plafond beaucoup plus élevé. Onze (AR, BL, FR, GL, NW, SH, SZ, TG, VD, VS, ZG) avaient proposé un plafond de 12 000 francs¹⁹⁾.

Compte tenu de l'avis des cantons, qui étaient majoritairement favorables à un **plafond nettement plus élevé**, le projet soumis au parlement fédéral avait finalement fixé le plafond à 6000 francs.

Voici le commentaire du Conseil fédéral à ce sujet, extrait du message²⁰⁾, chiffre 3.1.1:

«D'après des estimations de l'Administration fédérale des contributions (AFC), la déduction proposée d'un montant maximal de 6000 francs par contribuable (personne physique) et par an entraînerait une diminution annuelle du produit de l'impôt fédéral direct de plus de 5 millions de francs par rapport à la situation actuelle. L'avant-projet mis en consultation prévoyait un plafond de 4000 francs. Compte tenu du fait que 80% environ des contribuables ne déclarent pas des frais de formation supérieurs à 4000 francs, il ne reste qu'un petit pourcentage de contribuables qui peuvent demander des déductions comprises entre 4000 et 6000 francs. C'est pourquoi la diminution des recettes ne devrait pas être très supérieure à celle indiquée dans l'avant-projet. [...] Toutefois, si les cantons s'en tiennent au plafond de 6000 francs valable pour l'impôt fédéral direct, la diminution annuelle des recettes des cantons et des communes devrait se monter globalement à 30 millions de francs environ.»

Les frais de perfectionnement qu'un contribuable finance lui-même dépassent 4000 francs dans seulement 20 pour cent des cas environ. L'AFC a fait les calculs suivants:

Frais de perfectionnement financés par le contribuable (en CHF)	Nombre de personnes (en %)
0 à 1000	40
1001 à 2000	23
2001 à 3000	10
3001 à 4000	8
4001 à 5000	4
plus de 5000	15
Total	100

Le relèvement du plafond à 12 000 francs ne devrait donc pas peser sensiblement plus lourd sur les recettes fiscales. Si l'on se base sur les estimations nationales du manque à gagner des cantons et des communes (CHF 30 mio.), on peut tabler sur

un manque à gagner total d'environ trois millions de francs pour le canton de Berne et les communes bernoises.

Le Conseil-exécutif propose de reprendre dans la législation fiscale cantonale le plafond fixé en droit fédéral. Il est suffisamment élevé pour que la plupart des contribuables ne soient pas lésés par rapport à l'actuelle législation. Aligner le plafond cantonal sur le plafond fédéral présente en outre l'avantage de simplifier le droit fiscal. Les contribuables dont les frais de formation et de perfectionnement sont élevés obtiendront à terme une augmentation de salaire, de sorte que leur salaire imposable sera plus élevé. Comme il y a une forte corrélation entre les frais de formation et de perfectionnement d'une part et le salaire potentiel de l'autre, il est justifié que les frais de formation et de perfectionnement déductibles des revenus soient relativement élevés.

3.2 Valeur de rachat des rentes viagères en cours de versement (art. 50 LI)

Aux termes de l'article 50 LI²¹⁾, les assurances-vie sont assujetties à l'impôt sur la fortune à raison de leur valeur fiscale. L'article ajoute que les assurances-rentes susceptibles de rachat sont assimilées aux assurances-vie tant que les rentes sont différées, c'est-à-dire tant que leur versement n'a pas encore commencé. Près de la moitié des cantons suisses appliquait une disposition similaire, afin d'éviter toute surimposition pendant le versement des rentes. Il y a en effet surimposition lorsque le même élément est soumis à l'impôt sur le revenu (60% des rentes) et à l'impôt sur la fortune. Comme les rentes viagères constituent pour une part du remboursement de capital et que la part d'intérêts est en général bien inférieure à 60 pour cent, la part imposable de 60 pour cent en vigueur jusqu'à la fin de l'année 2000 se traduisait par un impôt illégitimement lourd. Depuis que cette part a été abaissée à 40 pour cent (au 1.1.2001), l'argument ne tient plus.

Dans un arrêt du 1^{er} mai 2012 (2C_337/2011), le Tribunal fédéral a établi qu'aux termes de la LHID les **rentes viagères susceptibles de rachat** constituent de la fortune imposable **même si leur versement a déjà commencé**. Il a précisé que toute disposition cantonale contraire est nulle. La restriction de l'article 50 LI, qui exclut les rentes en cours de versement, n'est donc plus appliquée depuis la période fiscale 2013. Depuis le 1^{er} janvier de cette année-là, les assurances-vie susceptibles de rachat sont **systématiquement** assujetties à l'impôt sur la fortune à leur valeur fiscale, que le versement des rentes soit différé ou qu'il ait déjà commencé.

La modification proposée à l'occasion de la présente révision ne fait qu'aligner l'article 50 LI sur la pratique actuelle qui, selon le Tribunal fédéral, correspond clairement aux dispositions de la LHID.

3.3 Délais de prescription de la poursuite pénale en matière de fiscalité (art. 229 LI)

L'article 229 définit les délais de prescription de la poursuite pénale en matière de fiscalité conformément aux dispositions correspondantes de la LIFD et de la LHID,

¹⁹⁾ Cf. [rapport sur les résultats](#) de la procédure de consultation fédérale

²⁰⁾ Cf. message: [FF 2011 2429](#)

²¹⁾ Loi du 21 mai 2000 sur les impôts (LI; RSB 661.11)

qui s’imposent aux cantons. A l’occasion de la révision partielle de la loi sur les impôts adoptée le 26 mars 2013, cet article avait été aligné sur les dispositions fédérales, alors qu’elles n’en étaient encore qu’au stade du projet. Cette modification n’est toutefois pas encore en vigueur. Le Conseil-exécutif en fixera la date d’entrée en vigueur en l’alignant sur celle des modifications de la législation fédérale (probablement le 1.1.2017).

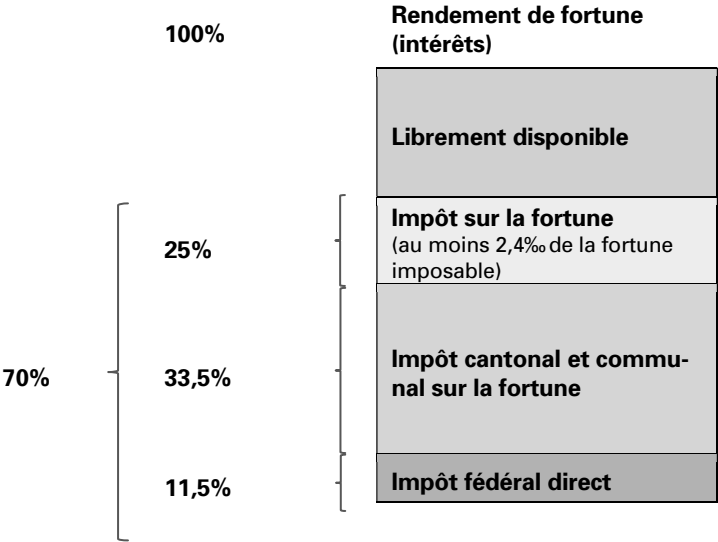
Ce n’est que plus tard, à savoir le 26 septembre 2014, que les Chambres fédérales ont adopté la loi fédérale sur l’adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du Code pénal (CP; objet n° 12.036). Contrairement à la proposition initiale du Conseil fédéral, le délai de prescription de la poursuite pour soustraction d’impôt consommée a été fixé à dix ans (au lieu de 15). C’est pourquoi il convient aujourd’hui de réviser à nouveau l’article 229 LI, pour l’aligner sur les dispositions effectives de la LHID et de la LHID. Le Conseil-exécutif fixera la date d’entrée en vigueur de cette modification (cf. paragraphe ci-dessus).

4. Simplifications et adaptations aux besoins pratiques

4.1 Plafonnement de l’impôt sur la fortune (art. 66 LI)

L’article 66 LI plafonne l’impôt sur la fortune à 25 pour cent du rendement de fortune (c’est-à-dire des intérêts dégagés par la fortune). Ce frein à l’impôt sur la fortune s’avère intéressant lorsque la fortune rapporte peu et sert à garantir que les intérêts suffiront à payer l’impôt total, sans avoir à puiser dans la fortune elle-même. Ce frein doit être appliqué dans 91 000 cas au total sur 650 000.

Le fonctionnement de cette disposition a toujours été expliqué de la manière suivante:



Conformément à l’esprit de cette disposition, l’impôt sur la fortune est en pratique plafonné à 25 pour cent des **intérêts dégagés par la fortune imposable dans le canton de Berne**, quels que soient les intérêts dégagés par la fortune imposable dans d’autres cantons ou à l’étranger.

Si l’on plafonnait l’impôt sur la fortune à 25 pour cent des intérêts dégagés par la fortune globale (rendement de fortune global), le frein n’aurait guère d’effet pour les contribuables encaissant des intérêts (rendements de fortune) dans d’autres cantons. Ce n’est pas l’esprit de cette disposition.

Dans un arrêt du 6 août 2014, le Tribunal administratif a pourtant conclu qu’il fallait aussi compter les intérêts (rendements de fortune) encaissés dans un autre canton pour plafonner l’impôt bernois sur la fortune, en indiquant que la disposition était ambiguë.

Son interprétation de la disposition l’a mené aux conclusions suivantes:

«Le plafonnement correct de l’article 66, alinéa 1 LI se fait par conséquent en comparant l’ensemble des intérêts dégagés par la fortune du contribuable (rendement de fortune) avec l’impôt sur la fortune dont il serait redevable si l’ensemble de sa fortune était imposable dans le canton de Berne (variante 3). Si cet impôt représente plus de 25 pour cent des intérêts dégagés par sa fortune globale (rendement de fortune), l’impôt bernois sur la fortune est réduit à cette somme, mais au minimum à 2,5 pour mille de l’impôt dû sur la fortune imposable dans le canton de Berne.» [trad.]

Selon cette interprétation, il faut d’abord regarder si le frein à l’impôt sur la fortune devrait s’appliquer si l’assujettissement fiscal bernois portait sur la fortune globale (mondiale). Si c’est le cas, il faut alors réduire l’impôt bernois sur la fortune de manière équivalente.

Cette interprétation ne correspond pas à l’esprit de la disposition. Comme le calcul d’un hypothétique impôt sur la fortune assis sur la fortune mondiale ne permet pas de savoir quel est le montant effectif de l’impôt payé dans d’autres cantons et à l’étranger, la méthode définie par le Tribunal administratif n’est **pas appropriée** pour éviter une imposition confiscatoire.

Si on la suivait, certains personnes qui peuvent actuellement bénéficier du frein à l’impôt sur la fortune paieraient **plus d’impôts sur la fortune**.

Voici un **exemple** simple illustrant ce mécanisme:

Les époux Steiner (de confession évangélique réformée) habitent dans le canton de Berne dans un appartement dont ils sont propriétaires. Ils sont également propriétaires d’un appartement de vacances situé en Valais, qu’ils louent régulièrement. Leur situation patrimoniale est la suivante:

	Canton BE	Canton VS
Fortune imposable (en CHF)	500 000	500 000
Intérêts nets (rendement de fortune net; en CHF) (valeur locative, moins intérêts passifs et frais d'entretien)	5 000	10 000
Rendement	1%	2%
Fortune déterminant le taux d'imposition (en CHF)	1 000 000	1 000 000
Impôt simple sur la fortune (en CHF)	2 154	–
Max. 25% des intérêts (rendement de fortune; en CHF)	1 250	
Min. 2,4‰ de la fortune imposable (en CHF)	1 200	
Impôt sur la fortune (en CHF)	1 250	
Réduction	42%	

On voit dans cet exemple que la fortune sise dans le canton de Berne a un rendement relativement faible, d'un pour cent seulement. Or, cela entraîne une réduction de 42 pour cent de l'impôt sur la fortune, celui-ci se montant à **1250 francs** au lieu de 2154 francs.

Si l'on tenait compte du patrimoine sis en Valais, dont le rendement est de 2 pour cent, l'impôt bernois sur la fortune ne serait réduit que de 13 pour cent. L'impôt sur la fortune se monterait alors à **1873 francs**. Pour les époux Steiner, cela représenterait environ 50 pour cent d'impôt en plus.

	Canton BE	Canton VS	Total
Fortune imposable (en CHF)	500 000	500 000	1 000 000
Intérêts nets (rendement de fortune net en CHF) (valeur locative, moins intérêts passifs et frais d'entretien)	5 000	10 000	15 000
Rendement	1%	2%	1,5%
Fortune déterminant le taux d'imposition (en CHF)	1 000 000	1 000 000	1 000 000
Impôt simple sur la fortune (en CHF)	2 154	–	4 308
Max. 25% des intérêts (rendement de fortune; en CHF)	1 250		3 750
Min. 2,4‰ de la fortune imposable (en CHF)	1 200		2 400
Impôt hypothétique sur la fortune mondiale (en CHF)			3 750

	Canton BE	Canton VS	Total
Réduction hypothétique			13%
Réduction	13%		
Impôt sur la fortune (en CHF)	1 873		

Il n'y a aucune raison objective de compter les biens sis hors du canton. Les intérêts encaissés dans d'autres cantons ou à l'étranger ne doivent pas avoir d'impact sur l'impôt bernois sur la fortune et ce, même si la fortune sise dans un autre canton ou à l'étranger rapporte peu. Dans ces cas-là, les intérêts dégagés par la fortune sise dans un autre canton ne peuvent pas être à l'origine d'une réduction de l'impôt bernois sur la fortune.

Si l'on voulait éviter une imposition excessive de l'ensemble des biens d'un contribuable (qu'il possède dans le monde entier), il faudrait calculer l'impôt dû dans les autres cantons et à l'étranger. C'est impossible dans les faits.

La méthode qu'a définie le Tribunal administratif n'est pas appropriée pour éviter une imposition confiscatoire, sans compter qu'elle est nettement plus compliquée.

L'Intendance des impôts a donc porté l'arrêt du Tribunal administratif par-devant le Tribunal fédéral. Outre les réflexions ci-dessus, son recours invoque des aspects constitutionnels et des arguments s'appuyant sur une comparaison des pratiques cantonales.

- La Constitution contraint le législateur cantonal à aménager sa législation fiscale, de telle sorte que les impôts cantonaux et communaux des personnes physiques correspondent à leur capacité contributive. La collectivité publique doit appliquer ce principe constitutionnel (imposition selon la capacité contributive) essentiellement pour les éléments relevant de sa propre souveraineté fiscale (revenu et fortune). En revanche, c'est la jurisprudence fédérale relative à l'interdiction de double imposition qui définit comment elle doit tenir compte des éléments imposables dans d'autres cantons. C'est donc conformément à cette jurisprudence qu'elle calcule le revenu et la fortune imposables en tenant par exemple compte des frais d'obtention non déductibles dans d'autres cantons et, de manière générale, qu'elle calcule l'impôt dû en tenant compte de tous les éléments rattachés à d'autres cantons. Cela ne signifie pas pour autant que ces éléments doivent également être pris en compte pour éviter l'imposition excessive de la fortune bernoise. Les éléments rattachés à d'autres cantons ne jouent aucun rôle dans le plafonnement de l'impôt bernois sur la fortune qui répond à la volonté du législateur bernois.
- Pour interpréter l'actuel frein à l'impôt sur la fortune, il peut être utile de comparer les pratiques des autres cantons ayant adopté une réglementation de ce genre. Parmi ceux-là figurent notamment les cantons de Bâle-Ville et d'Argovie. Les recherches effectuées par l'Intendance des impôts ont montré qu'il n'y a dans le canton de Bâle-Ville ni pratique publiée par écrit, ni jurisprudence sur ce point. Les modalités et l'historique de sa pratique sont obscurs.

La réglementation adoptée par le canton d'Argovie n'est pas comparable à celle du canton de Berne. Dans ce canton, le montant des impôts périodiques cantonaux, communaux et paroissiaux sur le revenu et la fortune sont abaissés à 70 pour cent du revenu net, sachant qu'il doit être au moins égal à la moitié de l'impôt dû sur la fortune. Dans le commentaire de la loi fiscale de ce canton, il est expliqué que les cas d'application de cette disposition seront rares et que la disposition ne sera dans les faits appliquée qu'en cas de demande de révision d'une taxation entrée en force. Cette pratique ne se prête donc pas à l'interprétation de l'actuel article 66 LI.

Comme le Tribunal fédéral n'examinera le recours que sous l'angle de l'arbitraire, on ne sait pas ce qu'il en résultera. Le Conseil-exécutif propose donc que le législateur bernois précise la disposition conformément à son esprit originel, c'est-à-dire qu'il précise que le rendement de fortune visé est celui de la fortune sise dans le canton de Berne. Le recours pendant devant le Tribunal fédéral pourrait alors être retiré.

4.2 Répartition des impôts retenus à la source (art. 124 LI)

Les articles 117 à 121 LI fixent un taux d'imposition unique pour certaines catégories de personnes imposées à la source (artistes, sportifs, conférenciers, etc.). Le montant obtenu après application de ce taux comprend l'impôt cantonal et l'impôt communal. Il est entièrement reversé au canton, qui en redistribue ensuite un tiers à la commune ayant droit, le canton en gardant les deux tiers (répartition fixée à l'art. 124 LI).

L'impôt retenu à la source sur les participations de collaborateur (art. 122a LI), qui a été instauré au 1^{er} janvier 2014 et dont le taux est de 18 pour cent, est réparti selon ce même rapport. A l'occasion de la dernière révision partielle, qui a pris effet au 1^{er} janvier 2014, l'article 122a n'a par inadvertance pas été ajouté aux articles auxquels renvoie l'article 124 LI. Le projet ne fait que réparer cet oubli.

4.3 Réglementation de la publicité du registre d'impôt (art. 164 LI)

4.3.1 Rappel

Le registre d'impôt est public dans le canton de Berne. Cela signifie que toute personne peut demander à une commune de lui communiquer les éléments imposables de l'un de ses habitants. Cette commune doit alors lui communiquer le revenu et la fortune imposables de cet habitant, ainsi que la valeur officielle des biens immobiliers dont il est propriétaire sur son territoire. La loi fiscale bernoise ne fixant elle-même aucune restriction en la matière, les communes ne peuvent en général pas refuser de fournir ce genre de renseignements.

La plupart des autres cantons ont abrogé la publicité du registre d'impôt ou l'ont au moins fortement restreinte ces dernières années. En 2002, la publicité du registre d'impôt était encore en vigueur dans la moitié des cantons. Les cantons de Lucerne, d'Uri, de Schwyz, d'Obwald, de Schaffhouse et d'Argovie l'ont depuis abrogée.

Seuls les cantons de Saint-Gall, Zurich, Fribourg, Vaud, Valais, Neuchâtel et Berne continuent de l'appliquer aujourd'hui. A l'unique exception de Neuchâtel, tous ces cantons ont néanmoins introduit des restrictions à la publicité du registre dans leur législation fiscale, de sorte à protéger la vie privée et à définir sur cette base des conditions à la fourniture de ce genre de renseignements.

L'abrogation de la publicité du registre dans les autres cantons et les restrictions instaurées témoignent du déclin du principe de publicité du registre, au profit d'une plus grande sensibilité à la notion juridique de protection des données. La publicité du registre d'impôt est un réel facteur défavorable à l'attrait économique du canton de Berne. Les cantons qui souhaitent attirer des personnes fortunées disposant de gros revenus ne peuvent plus guère se permettre de garantir la pleine et entière publicité du registre d'impôt. Les personnes fortunées ayant de gros revenus sont en effet particulièrement sensibles à leur sécurité personnelle, à la protection de leur vie privée et à la discrétion que leur garantit le canton où elles vivent. Or, cette discrétion n'existe pas lorsque le registre d'impôt est pleinement public.

Comme indiqué ci-avant, la loi bernoise sur les impôts ne comporte aucune disposition expresse subordonnant la fourniture de renseignements fiscaux à certaines conditions ou définissant les conditions dans lesquelles il est possible pour une personne de faire interdire l'accès à ses données fiscales (blocage des données fiscales). En pratique, on se réfère donc actuellement subsidiairement à la loi bernoise du 19 février 1986 sur la protection des données (LCPD; RSB 152.04). Aux termes de l'article 14 LCPD, la communication de données personnelles peut être refusée, limitée ou liée à certaines conditions en vue de préserver des intérêts publics majeurs ou des intérêts privés nécessitant une protection particulière. Comme cette disposition est formulée de manière très ouverte, les personnes concernées ont beaucoup de mal à déterminer quand le renseignement peut être fourni ou si les données sont bloquées. La sécurité du droit est donc insuffisante en la matière.

La présente révision est donc l'occasion de réglementer clairement la **publicité du registre d'impôt à l'article 164 LI** et de la mettre en phase avec notre époque. Pour cela, le canton de Berne peut se référer à ce qui se fait dans les cantons où le registre d'impôt est encore public, mais qui ont introduit une réglementation claire dans leur loi fiscale.

Les **autres dispositions de droit cantonal ou fédéral** qui accordent à des institutions ou personnes déterminées le droit de connaître des données fiscales ne sont pas touchées par la modification de l'article 164 LI. A titre d'exemple, les services sociaux peuvent toujours invoquer l'article 8c, alinéa 2, lettre e de la loi sur l'aide sociale²²⁾. Les droits de diverses institutions en matière de renseignements sont présentés sur le site Internet de l'Intendance des impôts²³⁾.

²²⁾ Loi du 11 juin 2001 sur l'aide sociale (LASoc; RSB 860.1)

²³⁾ Article TaxInfo: «Accès au dossier d'une tierce personne»

4.3.2 Comparaison avec les autres cantons

Encore une fois, il ne reste plus que six cantons dans lesquels le registre d'impôt est encore public. Dans les cantons de Saint-Gall et de Zurich, la publicité du registre est subordonnée à des modalités pratiques.

Dans le **canton de Saint-Gall**, les autorités communiquent les éléments imposables établis par la dernière taxation entrée en force, à condition que le requérant prouve qu'il y a un «intérêt économique». Ces renseignements sont fournis moyennant émoluments. Le contribuable est informé des renseignements communiqués sur son compte (art. 162, al. 2 de la loi sur les impôts du canton de Saint-Gall [SG-StG]; sGS [811.1](#)). Les demandes doivent être déposées par écrit auprès du service compétent (art. 76 de l'ordonnance sur les impôts du canton de Saint-Gall [SG-StV]; sGS [811.11](#)). Voici la teneur de ces dispositions:

«Les éléments imposables établis par la dernière taxation entrée en force d'une personne physique (revenu et fortune) ou d'une personne morale (bénéfice et capital) sont communiqués à une tierce personne moyennant émoluments, à condition que celle-ci prouve qu'elle y a un intérêt économique. Le contribuable est informé des renseignements communiqués sur son compte.» [trad.]

«Toute demande de communication des éléments imposables entrés en force d'une tierce personne doit être déposée par écrit, à moins que le requérant soit le représentant de cette tierce personne. La communication des revenus et de la fortune imposables entrés en force relève de la responsabilité du service fiscal communal; celle du bénéfice et du capital imposables entrés en force relève du service fiscal cantonal.» [trad.]

Voici comment le code fiscal du canton de Saint-Gall définit l'intérêt économique ([Steuerbuch StB 162 n° 1](#)):

«Les renseignements présentent un intérêt économique pour le requérant lorsque celui-ci a besoin de connaître la situation financière d'une tierce personne pour des raisons commerciales. Ni l'intérêt purement personnel, ni la simple curiosité ne justifient la communication des éléments imposables d'une tierce personne. Toute demande déposée par un journaliste par intérêt purement professionnel doit être refusée. Compte tenu du principe général du secret (art. 162, al. 1 de la loi sur les impôts), informer le public de la fiscalité d'une personne ne présente en effet pas un intérêt économique suffisant pour que ses éléments imposables puissent être fournis à un journaliste.» [trad.]

Dans le **canton de Zurich**, toute personne peut faire interdire la communication de renseignements fiscaux sur son compte (faire bloquer ses données fiscales) sans avoir à fournir de motifs. Dès que des données sont soumises à une interdiction de divulgation (bloquées), elles ne peuvent être communiquées à une tierce personne qui en fait la demande que si celle-ci établit de manière plausible que le blocage l'empêche d'exercer ses droits contre le contribuable en question. La demande de renseignements doit être communiquée au contribuable qui en fait l'objet. La décision relative à la demande de renseignements peut être contestée auprès de la Di-

rection des finances d'abord, puis auprès du Tribunal administratif (cf. § 122 de la loi zurichoise sur les impôts [ZH-StG]; [631.1](#)). Voici la teneur de ces dispositions:

«Les services fiscaux communaux délivrent, moyennant émoluments, des certificats indiquant le revenu et la fortune imposables, ou le bénéfice et le capital imposables, tels qu'ils ont été arrêtés par la dernière estimation entrée en force ou tels qu'ils ressortent de la dernière déclaration d'impôt. Ils peuvent exceptionnellement aussi délivrer des certificats relatifs à des estimations antérieures, sous réserve des dispositions de la loi sur l'information et la protection des données. S'il s'agit de données qui sont bloquées dans le registre d'impôt, un certificat n'est délivré qu'à la condition que le requérant établisse de manière plausible que ce blocage l'empêche d'exercer ses droits contre le contribuable en question. La demande de renseignements doit être soumise pour avis au contribuable en question. Le requérant peut former recours contre la décision des services fiscaux communaux auprès de la Direction des finances. La décision de la Direction des finances peut faire l'objet d'un recours par devant le Tribunal administratif.» [trad.]

Les autres cantons ne prévoient pas le droit de bloquer leurs données fiscales mais, à l'exception du canton de Neuchâtel, ils mettent tous des obstacles similaires à l'accès au registre d'impôt.

Dans le **canton de Fribourg**, l'accès au registre d'impôt n'est autorisé que de septembre à octobre. Aucun renseignement n'est fourni par téléphone, ni même par courrier. Les personnes qui veulent consulter le registre d'impôt doivent en outre inscrire leurs nom et adresse dans un livre de contrôle. Tout contribuable souhaitant savoir qui a consulté ses données fiscales a le droit de consulter ce livre au mois de novembre. L'accès aux données fiscales et au livre de contrôle est donné moyennant émoluments. La consultation des données fiscales des personnes morales est interdite (cf. art. 140 LICD-FR; RSF [631.1](#); ordonnance concernant la consultation des registres de l'impôt; RSF [631.14](#)).

Dans le **canton du Valais**, les registres communaux de l'impôt (revenu et fortune imposables, valeur fiscale des biens immobiliers) ne peuvent être consultés que pendant la période de dépôt des comptes communaux. En dehors de cette période, le contribuable qui veut consulter le registre d'impôt doit justifier d'un intérêt particulier suffisant et adresser une requête écrite au conseil communal (cf. art. 183 de la loi fiscale du canton du Valais; [642.1](#)).

La loi fiscale du **canton de Vaud** renvoie aux dispositions de l'ordonnance qui s'y rapporte. Les seuls renseignements pouvant être fournis sont les éléments imposables des personnes taxées en procédure ordinaire, tels qu'ils ressortent de la dernière taxation entrée en force. Aucun renseignement ne peut être fourni sur les personnes imposées d'après la dépense. Toute demande de renseignements doit être adressée par écrit, et les renseignements sont fournis moyennant un émoluments de 50 francs (art. 184 LI-VD; [642.11](#); arrêté relatif à la consultation du résultat de la taxation des contribuables assujettis aux impôts directs cantonaux, [642.11.9.4](#)).

Seul le **canton de Neuchâtel** ne restreint pas, ou si peu, la communication des éléments imposables d'une personne à un tiers. Le revenu et la fortune imposables, ainsi que le bénéfice et le capital imposables d'une personne peuvent être communiqués à un tiers gratuitement ou contre émolument dans certains cas (art. 176 LCdir, 631.0; art. 36 RELCdir, 631.01).

4.3.3 Origine du caractère public du registre d'impôt

Par le passé, on justifiait le caractère public du registre d'impôt par le fait que la culture fiscale suisse supposait une certaine transparence en matière de fiscalité. L'idée était que la publicité du registre d'impôt instaurait la possibilité d'un contrôle mutuel, ce qui était censé freiner la soustraction d'impôt. Il était d'autre part admis que les créanciers portent un intérêt légitime à la fiscalité de leurs débiteurs (cf. arrêt du Tribunal fédéral ATF 124 I 176 du 15 mai 1998).

Que la plupart des cantons aient depuis supprimé la publicité du registre d'impôt montre bien qu'on ne veut plus de cette transparence de la fiscalité. La culture fiscale suisse semble donc bien avoir évolué. L'initiative parlementaire déposée le 27 septembre 2013 (13.457) fait toutefois fi de cette évolution. En se référant à un arrêt du Tribunal fédéral datant de 1998, qui tenait la publicité du registre d'impôt pour un élément de la culture fiscale suisse, cette initiative chargeait le parlement d'imposer la publicité du registre d'impôt à tous les cantons. Le Conseil national n'a toutefois **pas donné suite** à cette initiative; lors de sa séance du 18 septembre 2014²⁴⁾, le conseiller national Andrea Caroni a expliqué pertinemment ce qui suit:

«Pour ce qui est du troisième point évoqué, la culture, l'auteure de l'initiative se réfère à une affirmation tirée d'un arrêt du Tribunal fédéral datant de 1998. Mais la culture est diverse (notion de fédéralisme) et évolutive. Qu'on regarde simplement l'évolution du droit. De nombreux cantons ont justement exprimé leur culture et peut-être même son évolution en modifiant démocratiquement leurs lois. Ce faisant, ils ont aussi hissé le pavillon d'un autre aspect de la culture de notre pays, à savoir le respect de la sphère privée et l'idée que le voyeurisme n'est pas digne de protection. La protection de ces données n'est autre qu'une promesse que l'Etat fait au citoyen, en contrepartie de l'obligation de ce dernier de lui confier des renseignements sur son compte, ce qui revient quasiment à un «strip-tease» financier mais entre les quatre murs de l'administration.» [trad.]

Ce n'est pas sérieux de prétendre que la publicité du registre d'impôt freine les soustractions d'impôt. Cette possibilité de contrôle mutuel est dans les faits contournée pour publier des renseignements fiscaux à des fins diffamatoires, accablant les personnes qui en sont victimes à se justifier. Et, même si elles sont en mesure d'expliquer les informations rendues publiques, en invoquant des pertes commerciales, une absence temporaire de revenus ou des frais d'entretien immobilier exceptionnellement élevés par exemple, la réputation de resquilleur leur colle à la

peau²⁵⁾. Ce genre d'affaire n'apporte aucune espèce de contribution à la lutte contre la soustraction d'impôt.

Il est compréhensible qu'on soit tenté d'utiliser des renseignements fiscaux à des fins diffamatoires, puisque ces renseignements, en particulier le revenu imposable, peuvent facilement donner une impression complètement erronée. Le montant du revenu imposable ne dit rien sur le montant des revenus effectivement réalisés. Il ne permet pas non plus d'établir à quelles déductions légales le contribuable a droit, ni les revenus qu'il gagne dans d'autres cantons ou à l'étranger et qui sont imposables là-bas. **Ce que dit le revenu imposable sur le contribuable est donc très limité.**

De semblables arguments ont été exposés dans le canton de Zurich: une initiative parlementaire demandant l'abrogation du droit de bloquer des données a été rejetée le 29 novembre 2010²⁶⁾. Voici l'avis que la commission avait exprimé à la majorité:

«La majorité des membres de la commission signale que le registre d'impôt n'est pas non plus public dans la majorité des autres cantons, qu'à l'occasion de la révision totale de la législation fiscale cantonale en juin 1997, le corps électoral s'était clairement exprimé en faveur de la possibilité pour chacun de bloquer ses données, et que la publicité du registre d'impôt a dernièrement encore été examinée en détail à l'occasion de l'élaboration de la loi sur l'harmonisation des impôts. La commission juge donc que remettre cette revendication sur le tapis n'est que pur entêtement. Elle fait également remarquer que les éléments imposables (revenu et fortune) ne permettent pas de savoir comment ils ont été établis, et qu'un certificat fiscal faisant état d'un revenu relativement faible ne dit pas tout; il ne dit pas par exemple que le contribuable peut par ailleurs déclarer une grosse

²⁵⁾ Ce genre de chose s'est produit plusieurs fois dans un proche passé: le candidat au Conseil-exécutif **Manfred Bühler** a été accusé de méthode véreuse d'évasion fiscale, car son certificat fiscal de l'année 2012 indiquait un revenu imposable de 200 francs seulement. Bien qu'il ait été en mesure d'expliquer ce faible revenu imposable par une absence temporaire de revenu et des travaux d'entretien exceptionnellement élevés, il n'est pas parvenu à se laver de cette accusation.

Il est arrivé la même chose l'année d'avant au député **Hasim Sancar**, dont on a insinué, à tort, qu'il manquait de solidarité fiscale. Il a dû lui aussi se justifier et, pour se défendre, divulguer des informations à caractère privé sur les travaux d'entretien qu'il avait fait faire (cf. Berner Zeitung du 24.3.2014: «Es lebe die Steuer-Stimmungsmache» [Tapage médiatique autour des revenus déclarés par M. Bühler], en allemand).

En remontant un peu plus dans le temps, on peut aussi citer le cas de l'ancienne conseillère d'Etat **Elisabeth Zölch**. Elle n'avait pas payé d'impôt entre 2002 et 2005, car son revenu avait été réduit par de lourdes pertes commerciales enregistrées par son époux. Les médias avaient crié au scandale et avaient fait leurs choux gras de cette affaire, négligeant ce faisant le fait que les déductions légales peuvent effectivement réduire à ce point le revenu imposable (cf. Blick du 19.1.2012: «Elisabeth Zölch über ihre Steuerraffäre: Schlimm, dass ich so gutgläubig war» [Elisabeth Zölch s'exprime sur son affaire fiscale: dommage que j'ai été si crédule], en allemand).

²⁶⁾ Initiative parlementaire 235/2007 «Publicité du registre d'impôt» du 20.8.2007, en allemand

²⁴⁾ http://www.parlament.ch/ab/frameset/d/n/4915/446406/d_n_4915_446406_446587.htm

somme via une société anonyme. Il y a donc un risque que les contribuables soient cloués à tort au pilori par manque de jugement nuancé, sans que les autorités fiscales puissent leur rendre justice du fait qu'elles sont soumises au secret fiscal. En outre, la loi sur l'information et la protection des données (Gesetz über die Information und den Datenschutz, IDG) énonce le principe général selon lequel les données personnelles peuvent être bloquées; il n'y a donc aucune raison pour que les impôts échappent à la règle.»²⁷⁾

Voici l'un des arguments du Conseil d'Etat de Zurich:

«L'abrogation générale de la possibilité de bloquer des données du registre d'impôt que demande l'initiative parlementaire risquerait cependant de dissuader les entreprises de venir s'implanter dans le canton de Zurich. Il se pourrait que cela incite certains contribuables, notamment ceux qui sont aisés, à quitter le canton ou que cela en dissuade de venir s'y installer, car ils préfèrent vivre dans un canton dans lequel ils peuvent faire bloquer leurs données.» [trad.]

4.3.4 Conclusions

Il y n'a plus guère d'arguments aujourd'hui en faveur de la publicité pleine et entière du registre d'impôt. Elle se justifie dans une certaine mesure dans le cas des particuliers cherchant à se renseigner sur la capacité contributive d'un (potentiel) débiteur. Le revenu et la fortune imposables sont de bons indices pour donner une idée générale des revenus et du patrimoine effectifs d'une personne. Si son revenu et son patrimoine mondial peuvent s'avérer nettement plus importants que ce qu'indiquent les renseignements fournis, ce n'est pas un problème pour le créancier de cette personne.

Ces réflexions montrent qu'une réglementation sur le modèle **de la loi sur les impôts du canton de Saint-Gall** (cf. ch. 4.3.2 ci-avant) est appropriée, et que la fourniture des renseignements doit être subordonnée à la condition que le requérant prouve que ces renseignements présentent un intérêt économique pour lui.

Après révision, les éléments imposables d'un contribuable ne pourront donc être communiqués à une tierce personne que si celle-ci **prouve** qu'elle y a un intérêt économique personnel. On admet que c'est le cas lorsqu'elle peut établir que c'est pour des **raisons professionnelles précises** qu'elle cherche à se faire une idée de la situation financière d'une autre personne. Elle doit prouver son intérêt économique sous une forme appropriée (contrat, justificatif, demande de crédit, etc.). S'il est objectivement impossible à prouver, il peut exceptionnellement suffire de le rendre crédible.

L'accès aux données fiscales des personnes dont il est de notoriété publique qu'elles sont fortunées n'a aucune raison d'être. La fourniture de renseignements les concernant pourra être refusée. De même, la fourniture de renseignements ayant un rapport avec les débats politiques devra à l'avenir également être refusée. Aucun

renseignement ne devrait en outre être fourni lorsque le requérant suspecte une soustraction d'impôt. Les éléments imposables susceptibles d'être communiqués ne permettent ni de lever, ni de prouver ce genre de suspicions. Celles-ci doivent être signalées à l'Intendance des impôts, section Taxations centralisées, domaine Rappel d'impôt. L'Intendance des impôts vérifie alors leur véracité et prend les mesures qui s'imposent.

Il reste évidemment possible de communiquer d'autres éléments du registre d'impôt si le contribuable y consent. La communication de renseignements fiscaux concernant des conseillers d'Etat ou des députés en perspective d'une élection restera possible avec l'accord des intéressés. Ils décideront seuls s'ils souhaitent rendre ces renseignements publics et en débattre sur la place publique.

La disposition est donc reformulée de la manière suivante:

Toute personne qui établit qu'elle a un intérêt économique à connaître les éléments imposables d'une autre personne physique peut demander en tout temps à la commune de domicile de cette autre personne de les lui communiquer tels qu'ils ressortent de la dernière taxation entrée en force. Les renseignements lui sont fournis moyennant émoluments et comprennent le revenu et la fortune imposables de l'autre personne, ainsi que la valeur officielle des immeubles sis dans la commune de domicile. La demande de renseignements doit être motivée et déposée en la forme écrite. La personne contribuable faisant l'objet de la demande est informée des renseignements fournis sur elle. Si sa demande est rejetée, le requérant ou la requérante peut réclamer que soit rendue une décision contre laquelle il ou elle pourra former recours par-devant la Commission des recours en matière fiscale (art. 195 ss.).

Cette disposition est calquée sur celle du canton de Saint-Gall. Les renseignements communiqués sont, comme jusqu'à présent, le revenu et la fortune imposables, ainsi que la valeur officielle des immeubles de la personne dans sa commune de domicile. Contrairement à aujourd'hui, seuls les éléments imposables arrêtés par la dernière taxation entrée en force pourront être communiqués. Les éléments imposables plus anciens ne permettent pas de se faire une idée générale de la situation économique au moment considéré. Par souci de protection des données, les personnes sont informées des renseignements fournis à un tiers sur leur compte.

Cette nouvelle réglementation impliquera un certain surplus de travail pour les communes. Mais comme les demandes de renseignements seront soumises à émoluments et qu'elles devront être motivées et déposées en la forme écrite, il y en aura certainement très peu par rapport à aujourd'hui. Le volume de travail des communes dépendra de l'issue de la demande de renseignements:

- Si le requérant parvient à établir (par écrit) qu'il a un intérêt économique personnel à connaître les éléments imposables d'une autre personne, la commune pourra lui fournir les renseignements demandés (de préférence également par écrit) et enverra une copie de sa réponse à la personne faisant l'objet de la demande. Elle n'aura rien de plus à faire.

²⁷⁾ Avis de la Commission parlementaire zurichoise sur l'économie et les redevances 235a/2007, page 4, en allemand

- Si le requérant ne parvient pas à établir qu'il a un intérêt économique personnel à connaître les éléments imposables d'une autre personne, la commune rejettera sa demande. Elle lui indiquera que s'il n'est pas d'accord avec son refus il peut réclamer qu'elle rende une décision, qu'il pourra attaquer par-devant la Commission des recours. Dans sa décision écrite, la commune expliquera en quelques mots les raisons de son refus de fournir les renseignements demandés. On estime que très peu de personnes réclameront effectivement une décision susceptible de recours.

Une disposition analogue est introduite dans le texte de loi pour la fourniture de renseignements concernant des personnes morales. C'est à l'Intendance des impôts du canton de Berne de fournir les renseignements concernant cette catégorie de contribuables, puisque c'est elle qui tient le registre d'impôt des personnes morales.

Aux termes de l'actuel article 164, alinéa 3 LI, les communes peuvent publier ou déposer publiquement le registre d'impôt des personnes physiques (désigné populairement comme le **«Lugibüechli»**, littéralement le registre des mensonges) moyennant émoluments, ce qu'elles ne font pas souvent. La publication du registre d'impôt serait incompatible avec l'obligation de prouver son intérêt économique pour connaître les données du registre, prévue par la nouvelle réglementation. Le droit des communes de publier le registre d'impôt est donc abrogé.

4.4 Renseignement concernant l'hypothèque légale constituée en garantie de l'impôt sur les gains immobiliers (art. 241 LI)

La loi du 28 mai 1911 sur l'introduction du Code civil suisse (LiCCS; RSB 211.1) a été alignée le 16 juin 2011 sur le Code civil suisse, dont certaines dispositions avaient été modifiées le 11 décembre 2009 (introduction de nouvelles dispositions sur les choses immeubles et sur le registre foncier)²⁸. Cette modification de la LiCCS a pris effet le 1^{er} janvier 2012.

Elle a aussi été l'occasion de réviser les dispositions de la loi bernoise sur les impôts régissant l'hypothèque légale (modification indirecte de la loi sur les impôts). L'article 241, alinéa 1, lettre b LI a été reformulé de la manière suivante à cette occasion:

«Il existe, en faveur du canton [...] b une hypothèque légale au sens de l'article 109, lettre b LiCCS.»

En révisant cette disposition, les autres règles de la lettre b (ci-après en caractère **gras**) ont été supprimées par inadvertance. Auparavant, cette disposition avait la teneur suivante:

*«Une hypothèque légale primant tout autre droit de gage est constituée au profit du canton sans inscription au registre foncier pour garantir l'impôt sur le gain immobilier frappant l'immeuble aliéné. **L'acquéreur ou l'acquéreuse de l'immeuble peut exiger du vendeur ou de la venderesse le versement d'une***

garantie correspondant au montant probable de l'impôt sur le gain immobilier. Le montant de l'hypothèque légale peut être fixé dans les 30 jours qui suivent le dépôt des pièces déterminantes par le biais d'une information liant juridiquement l'Intendance cantonale des impôts.»

On a donc abrogé par inadvertance le droit de l'aliénateur de demander une **garantie** du montant probable de l'impôt sur le gain immobilier. De même, on a abrogé par inadvertance le droit de demander à l'Intendance des impôts du canton de Berne qu'elle communique, au moyen d'un **renseignement engageant sa responsabilité**, le montant de l'hypothèque légale dans les 30 jours suivant la réception des documents nécessaires.

Le droit de réclamer une **garantie** n'a aucune raison d'être réglé par la loi, car il s'agit là d'une affaire purement privée. L'acheteur d'un bien immobilier ne peut de toute façon pas faire appliquer sa garantie sans le consentement du vendeur. Le vendeur d'un bien immobilier définit les conditions de la vente. La personne qui n'est pas d'accord avec ces conditions ne signe tout simplement pas le contrat.

Au vu de l'expérience pratique, il faut par contre réintroduire le droit de demander à l'Intendance des impôts de fixer le montant de l'hypothèque légale et de le communiquer en **engageant sa responsabilité**. Le montant communiqué permet aux parties de définir en toute connaissance de cause le montant de l'éventuelle garantie dont elles conviennent. Si les parties ne conviennent pas d'une garantie, le renseignement permet à l'acquéreur de connaître avec certitude le montant de l'hypothèque légale qui pèse sur son immeuble en garantie de l'impôt dû par le vendeur.

L'Intendance des impôts fournira ce renseignement à condition que le vendeur y consente (secret fiscal). Contrairement à aujourd'hui, la décision contenant ce renseignement sera rendue moyennant **émoluments**, car c'est un acte que les parties ont le droit de demander, mais qu'il n'est pas obligatoire de fournir spontanément. Le montant de cet émoulement est fixé conformément à l'ordonnance sur les émoluments²⁹.

5. Commentaire des articles modifiés

5.1 Article 20 (revenu provenant d'une activité lucrative dépendante)

Nouvelle réglementation applicable aux frais de formation et de perfectionnement (cf. ch. 3.1 ci-avant)

L'actuel alinéa 1 énonce que tous les avantages appréciables en argent prévus au contrat de travail d'un salarié sont imposables. La révision ajoute un nouvel alinéa (nouvel al. 2) précisant que les frais de formation et de perfectionnement professionnels (reconversion comprise) qui sont financés par l'employeur ne sont **pas** des avantages appréciables en argent, quel que soit leur montant.

²⁸) ROB 11–116

²⁹) Ordonnance du 22 février 1995 fixant les émoluments de l'administration cantonale (ordonnance sur les émoluments, OE mo; RSB 154.21)

C'est une précision importante, car l'employeur qui finance des frais de plus de 12 000 francs doit actuellement déclarer dans le certificat de salaire le montant total des frais qu'il finance³⁰⁾. L'intendance des impôts réintègre alors au salaire imposable du salarié la part de ces frais qui ne représente pas des frais professionnels déductibles. Elle n'aura dorénavant plus besoin de procéder à cette réintégration.

L'intégralité des frais qu'une entreprise engage pour la formation et le perfectionnement professionnels de son personnel sont des frais justifiés par l'usage commercial sans limite de montant (le plafond applicable aux frais déductibles des revenus ne s'applique pas aux frais justifiés par l'usage commercial; cf. ch. 5.3 ci-après).

5.2 Article 31 (frais professionnels en cas d'activité lucrative dépendante)

Plafonnement des frais de déplacement

Les frais de déplacement du domicile au lieu de travail restent déductibles. La révision plafonne toutefois cette déduction à 3000 francs (art. 31, al. 1, lit. a; cf. commentaire au ch. 2 ci-avant).

L'alinéa 2 de l'article 31 reste inchangé. Les frais de déplacement restent déductibles de manière forfaitaire (forfait spécifique à ce type de frais professionnels). Les frais de déplacement en voiture sont déductibles à raison d'une indemnité kilométrique de 0,50 ou 0,70 francs du kilomètre selon le kilométrage annuel (cf. ch. 6.1 du guide d'établissement de la déclaration d'impôt). Quiconque a des frais plus élevés peut déduire ses frais effectifs à condition de les justifier. Cela aussi reste applicable. Ce qui change par contre, c'est que la déduction sera à l'avenir plafonnée à 3000 francs.

Les personnes qui vivent près de leur lieu de travail en semaine et qui ne retournent à leur domicile principal qu'en fin de semaine (appelées **résidents à la semaine**) ne seront pas affectées par le plafonnement de la déduction des frais de déplacement. Celui-ci ne s'applique qu'aux frais de transport entre le domicile et le lieu de travail. Les frais de transport entre le domicile en semaine et le domicile principal restent intégralement déductibles des revenus. Tout plafonnement de la déduction de ces frais serait contraire à la loi sur l'harmonisation des impôts.

Les **personnes à leur compte** ne sont pas non plus concernées par le plafond de la déduction des frais de déplacement. Celui-ci s'applique exclusivement aux personnes salariées. Plafonner la déduction des frais de déplacement des personnes à leur compte serait également contraire à la loi sur l'harmonisation des impôts.

Nouvelle réglementation applicable aux frais de formation et de perfectionnement (cf. ch. 3.1 ci-avant)

Aux termes de l'actuel article 31, alinéa 1, lettre d, les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels sont des **frais d'obtention** déductibles des revenus. Avec la révision, les frais de formation et de perfectionnement professionnels deviennent déductibles par le biais d'une **déduction générale**, introduite à l'arti-

cle 38, alinéa 1, lettre n. La lettre d de l'article 31, alinéa 1 est donc abrogée. La lettre c renvoie à l'article 38.

Abrogation du forfait global

L'actuel article 31, alinéa 3 LI autorise le Conseil-exécutif à fixer un forfait global pour la déduction des frais professionnels. Or, le Conseil-exécutif a déjà abrogé ce forfait global au 1^{er} janvier 2014 en adoptant les modifications d'ordonnances nécessaires à la mise en œuvre des mesures dégagées par l'EOS³¹⁾.

La disposition autorisant le Conseil-exécutif à fixer un forfait global n'a par conséquent plus aucune raison d'être, de sorte qu'elle est abrogée à l'occasion de cette révision.

Il est hors de question de réinstaurer plus tard ce forfait global. Depuis quelques années, il faut en effet de toute façon déclarer ses frais effectifs pour l'imposition fédérale. Si le forfait global était réinstauré, il n'aurait donc plus du tout l'effet simplificateur de la taxation pour lequel il avait initialement été créé.

5.3 Article 32 (frais justifiés par l'usage commercial)

Nouvelle réglementation applicable aux frais de formation et de perfectionnement (cf. ch. 3.1 ci-avant):

Selon la législation actuelle, les frais qu'une entreprise de personnes engage pour la formation et le perfectionnement de son personnel sont pour elle des frais justifiés par l'usage commercial. Le projet de révision ajoute les frais de formation et de perfectionnement professionnels du personnel (frais de reconversion compris) à l'article 32 énumérant les frais justifiés par l'usage commercial des entreprises de personnes.

Les frais de formation et de perfectionnement professionnels restent déductibles au titre de frais justifiés par l'usage commercial sans limite de montant. L'employeur qui les finance n'aura plus besoin de les déclarer dans le certificat de salaire, même s'ils s'élèvent à plus de 12 000 francs (cf. ch. 5.2 ci-avant).

5.4 Article 38 (déductions générales)

Nouvelle réglementation applicable aux frais de formation et de perfectionnement (cf. ch. 3.1 ci-avant)

Avec cette révision, les frais de formation et de perfectionnement **professionnels** (frais de reconversion compris) deviennent déductibles par le biais d'une déduction générale, et non plus au titre de frais d'obtention. Cette déduction générale est plafonnée à 12 000 francs par an au total.

Seuls les frais d'une formation de base ne donnent pas droit à cette déduction générale:

³⁰⁾ Cf. chiffre marginal 61 du Guide d'établissement du nouveau certificat de salaire

³¹⁾ Cf. communiqué de presse du 5 décembre 2013

1. Les contribuables de moins de 20 ans ont droit à cette déduction, à condition d'être déjà titulaires d'un diplôme du degré secondaire II.
2. Les contribuables de plus de 20 ans ont droit à cette déduction, à condition que la formation qu'ils suivent ne mène pas à l'obtention d'un premier diplôme du degré secondaire II.

Les formations menant à l'obtention d'un diplôme du degré secondaire II sont les années de scolarité obligatoire (degré primaire et degré secondaire I) et toutes les années de formation menant à l'obtention d'une maturité, d'un diplôme d'une école de culture générale (EDD, ESG) ou d'un certificat d'apprentissage.

Cette déduction reste exclue pour les frais engagés pour se former à des activités exercées en amateur (passe-temps ou passions).

5.5 Article 39 (frais et dépenses non déductibles)

Nouvelle réglementation applicable aux frais de formation et de perfectionnement (cf. ch. 3.1 ci-avant)

L'actuel article 39 dispose que les frais de formation ne sont pas déductibles. Comme la distinction entre formation et perfectionnement ne se fera plus après la révision de la loi, la lettre *b* est abrogée.

5.6 Article 50 (assurances-vie)

Valeur fiscale des rentes viagères en cours de versement (cf. aussi ch. 3.2 ci-avant)

L'actuel article 50 dispose que les assurances-vie sont assujetties à l'impôt sur la fortune à leur valeur fiscale et que les assurances-rentes susceptibles de rachat sont assimilées aux assurances-vie tant que le versement est différé.

Selon le projet de révision de la loi, les rentes fondées sur des assurance-rentes susceptibles de rachat sont toutes imposables sur la valeur de rachat, même si leur versement a déjà commencé.

Le Tribunal fédéral ayant établi par décision du 1^{er} mai 2012 (2C_337/2011) que l'article 50 LI n'était pas conforme à la LHID et qu'il n'était donc pas valable, cet article n'est plus appliqué depuis la période fiscale 2013. La révision ne fait que le mettre en conformité avec le droit supérieur.

5.7 Article 66 (plafonnement de l'impôt sur la fortune)

Précision de la méthode de calcul (cf. 4.1 ci-avant)

Après révision, l'article 66 LI plafonne le montant dû au titre de l'impôt sur la fortune à 25 pour cent des intérêts dégagés par la fortune imposable dans le canton de Berne. La formulation de l'article est actuellement ambiguë, c'est pourquoi elle est précisée à l'occasion de cette révision.

5.8 Article 90 (charges justifiées par l'usage commercial)

Nouvelle réglementation applicable aux frais de formation et de perfectionnement (voir aussi ch. 3.1 ci-avant)

Selon la législation actuelle, les frais qu'une personne morale engage pour financer la formation et le perfectionnement de son personnel sont pour elles des charges justifiées par l'usage commercial. Le projet de révision ajoute les frais de formation et de perfectionnement professionnels du personnel (frais de reconversion compris) à l'article 90 énumérant les charges justifiées par l'usage commercial des personnes morales.

5.9 Article 124 (répartition des impôts retenus à la source)

Impôts retenus à la source sur les participations de collaborateur (voir aussi ch. 4.2 ci-avant)

Les impôts retenus à la source auprès des personnes visées aux articles 117 à 121 sont versés au canton. Celui-ci en garde deux tiers et en reverse un tiers à la commune ayant droit. Les impôts retenus à la source sur les participations de collaborateur conformément à l'article 122a, introduit au 1^{er} janvier 2014, sont répartis selon ce même rapport.

5.10 Article 164 (registre d'impôt)

Réglementation de la publicité du registre d'impôt (cf. ch. 4.3 ci-avant)

Actuellement, seule la législation cantonale sur la protection des données limite la publicité du registre d'impôt et le droit à la communication de données fiscales qui lui est inhérent. La révision introduit une réglementation dans la loi sur les impôts elle-même.

La révision subordonne la fourniture des renseignements à la condition que le requérant prouve qu'ils présentent pour lui un intérêt économique. Il peut s'agir de l'intérêt pour lui de connaître approximativement la situation financière de l'un de ses débiteurs. Il n'y a aucune raison de communiquer les éléments imposables d'une personne physique dont il est de notoriété publique qu'elle est fortunée. La commune peut donc refuser de fournir des renseignements sur ce genre de personnes.

La révision introduit l'obligation de déposer les demandes de renseignements par écrit et de les motiver brièvement, spécifie que les renseignements sont fournis moyennant émoluments et indique qu'ils comprennent le revenu et la fortune imposables. Elle ajoute que si la demande est refusée, le requérant peut réclamer qu'on lui signifie ce refus par voie de décision, dont il pourra saisir la Commission des recours (art. 195 ss.).

La révision introduit des règles analogues pour la fourniture de renseignements sur une personne morale, sachant que les renseignements concernant cette catégorie de contribuables sont fournis par l'Intendance cantonale des impôts.

Compte tenu de cette nouvelle réglementation, la révision supprime le droit des communes de publier ou déposer publiquement le registre d'impôt.

5.11 Art. 229 (délais de prescription de la poursuite pénale)

Modification du délai de prescription de la poursuite pénale pour soustraction d'impôt consommée (cf. aussi ch. 3.3 ci-avant)

L'article 229 définit les délais de prescription de la poursuite pénale en matière de fiscalité en les alignant sur ceux de la LIFD et de la LHID, qui s'imposent aux cantons. Les Chambres fédérales ont adopté la loi fédérale sur l'adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du Code pénal le 26 septembre 2014. Cette loi fixe à dix ans le délai de prescription de la poursuite pénale pour soustraction d'impôt consommée. Le projet de révision aligne donc l'article 229 sur ce point.

5.12 Article 241 (hypothèque légale)

L'actuel article 241 a indirectement été modifié au 1^{er} janvier 2012 par la révision de la loi sur l'introduction du Code civil suisse. Les parties pouvaient jusqu'alors demander à l'Intendance cantonale des impôts de fixer et de leur communiquer le montant de l'hypothèque légale en engageant sa responsabilité. Cette possibilité a disparu avec la modification indirecte au 1^{er} janvier 2012.

L'expérience a montré qu'il fallait réintroduire ce droit dans la loi. Les parties à la vente doivent pouvoir connaître de manière certaine le montant de l'hypothèque légale pour pouvoir fixer de manière fiable l'éventuelle garantie dont elles conviennent. Par ailleurs, si les parties ne conviennent pas d'une garantie, le renseignement engageant la responsabilité de l'Intendance des impôts limite l'hypothèque légale opposable à l'acquéreur.

Le projet de révision dispose que l'Intendance des impôts communique le montant de l'hypothèque légale si le vendeur le souhaite, plus précisément avec son consentement (secret fiscal). Il énonce expressément que ce type de renseignement est fourni par voie de décision et moyennant émoluments, car il s'agit d'un acte pouvant être demandé par les parties, mais qu'il n'est pas obligatoire de fournir spontanément. Le montant de l'émolument est fixé conformément à l'ordonnance fixant les émoluments de l'administration cantonale.

5.13 Entrée en vigueur

La présente révision partielle entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2016. Le Conseil-exécutif fixera la date de l'entrée en vigueur de la modification de l'article 229 LI.

6. Répercussions financières

Le plafonnement de la déduction des frais de déplacement à 3000 francs se traduira par une augmentation annuelle des rentrées fiscales du canton et des communes de respectivement 53 millions et 28 millions de francs.

La redéfinition des modalités de déduction des frais de formation et de perfectionnement représentera chaque année un manque à gagner de deux millions de francs pour le canton et d'un million de francs pour les communes.

Récapitulatif des répercussions financières

Mesure	Variation des rentrées fiscales (en moi. de CHF)	
	Impôt cantonal	Impôt communal
Plafonnement de la déduction des frais de déplacement à 3000 francs	+ 53	+ 28
Redéfinition des modalités de déduction des frais de formation et de perfectionnement	- 2	- 1
Solde	+ 51	+ 27

7. Répercussions sur le personnel et l'organisation

La redéfinition des modalités de déduction des frais de formation et de perfectionnement simplifiera la taxation.

La réglementation de la publicité du registre d'impôt facilitera l'examen des demandes de renseignements.

8. Répercussions sur les communes

Voir chiffre 6 ci-avant.

En outre, la nouvelle réglementation de la publicité du registre d'impôt modifiera quelque peu les procédures. Les demandes d'accès au registre d'impôt demanderont un peu plus de travail aux communes. Mais comme elles devront désormais être déposées par courrier et que leur examen sera payant, il y en aura sans aucun doute très peu par rapport à aujourd'hui (cf. ch. 4.3.4 ci-avant).

9. Répercussions sur l'économie

La redéfinition des modalités de déduction des frais de formation et de perfectionnement ne devrait guère avoir de répercussions économiques. La participation à la formation et au perfectionnement ne devrait que légèrement s'améliorer (cf. ch. 3.2 du message du Conseil fédéral).

Le plafonnement de la déduction des frais de déplacement contraindra les personnes qui habitent loin de leur travail à déclarer un revenu plus important que le

revenu dont elles disposent effectivement. Les gens prêts à faire un long trajet seront peut-être moins nombreux. Cette mesure a également une facette écologique, puisqu'elle devrait réduire la circulation routière, incitant les gens à emprunter les transports publics plutôt que d'utiliser un moyen de transport individuel.

10. Résultat de la procédure de consultation

10.1 Généralités

Ce projet de loi a été envoyé en consultation auprès des partis politiques, des communes et des associations concernées du canton de Berne du 27 juin au 26 septembre 2014. Une image nuancée se dégage de la cinquantaine d'avis retournés.

10.2 Quant au plafonnement de la déduction des frais de déplacement

Le projet de plafonnement à 3000 francs de la déduction des frais de déplacement est controversé. Les détracteurs du projet gouvernemental proposent un plafond plus élevé, voire son abandon pur et simple.

- Les communes de **Bienne, Ittigen, Köniz** et **Münsingen**, l'**Association transports et environnement**, **Pro natura** et le **WWF**, ainsi que **Les Verts**, le **pvl** et le **PS** défendent la proposition gouvernementale. Ils estiment que le plafonnement à 3000 francs de la déduction des frais de déplacement aura un effet incitatif bénéfique, en poussant les gens à habiter plus près de leur lieu de travail. Ils ajoutent qu'il n'aura pas qu'un aspect écologique, mais qu'il contribuera significativement à la santé financière du canton.
- La commune de **Muri**, l'**Association bernoise des communes et corporations bourgeoises**, l'**Association bernoise des intendants des impôts**, l'**UDC** et le **PLR**, ainsi que l'**Union du Commerce et de l'Industrie du canton de Berne**, la **Chambre fiduciaire**, l'association des **PME bernoises** et la **Société suisse des entrepreneurs** sont défavorables au plafonnement. Ils s'appuient sur le principe constitutionnel selon lequel l'imposition doit correspondre à la capacité contributive. Ils désapprouvent également l'inégalité de traitement qui en résulterait entre les salariés et les personnes à leur compte. A leurs yeux, ce plafonnement affecterait particulièrement les habitants des régions périphériques qui font la navette, ce qui risquerait de vider ces régions de leurs habitants. Ils ajoutent que l'augmentation des frais de déplacement constituerait un désavantage par rapport aux autres cantons et inciteraient les gens à quitter leur emploi basé en dehors de leur canton de domicile.
- D'autres avis proposent un compromis, à savoir un plafond de 3550 francs (**PBD** et **PEV**), de 5000 francs (association **«angestellte bern»**, **Conférence des maires du Jura bernois et de Bienne**), de 6000 francs (les antennes bernoises de l'**Union syndicale suisse** et de **Treuhand Suisse**) ou de 12 000 francs (association des **PME bernoises**). Ils estiment qu'un plafond plus élevé garantirait dans la plupart des cas la déductibilité intégrale des frais effectifs ou tout au moins des frais d'un abonnement général en deuxième classe (2014: 3550 CHF).

Le **PEV** propose en outre la mise à l'étude de modalités prévoyant une franchise et le durcissement de la réglementation de la déduction des frais kilométriques. L'association **Volkswirtschaft Berner Oberland** propose d'introduire des dérogations pour les régions périphériques.

10.3 Quant à la nouvelle réglementation des frais de formation et de perfectionnement

La nouvelle réglementation des frais de formation et de perfectionnement a reçu un accueil favorable. Mais là encore, le plafond est controversé.

- La commune de **Thoune**, **Les Verts** et l'association **«angestellte bern»** défendent le plafond de 12 000 francs par an proposé par le gouvernement.
- L'**UDC**, le **PBD** et le **PLR**, l'**Union du Commerce et de l'Industrie**, **Treuhand Suisse**, la **Chambre fiduciaire**, l'association des **PME bernoises** et la **Société suisse des entrepreneurs** y sont défavorables.
- Les communes de **Köniz**, **Muri** et **Spiez**, ainsi que l'**Association bernoise des intendants des impôts** proposent d'abaisser le plafond à 6200 francs. Elles estiment que ce montant correspond à celui que la plupart des cantons ont défendu à l'occasion de la consultation fédérale, ainsi qu'à celui qui est actuellement déductible au titre de frais de formation à l'extérieur.

10.4 Quant à la nouvelle réglementation de la publicité du registre

La nouvelle réglementation de la publicité du registre a reçu un large soutien. Une grande partie des avis préconisent même de restreindre davantage encore la publicité.

- Le **PBD**, le **pvl** et le **PEV**, l'association des **PME bernoises** et la commune d'**Ittigen** soutiennent la proposition gouvernementale. Ils estiment que la nouvelle réglementation est un compromis équilibré entre l'obligation légale de protéger les données et les impératifs de transparence. La commune d'**Ittigen** propose que la publicité des données du registre d'impôt soit aussi abrogée.
- Certaines communes, notamment **Belp**, **Köniz**, **Muri**, **Münsingen** et **Spiez**, ainsi que l'**Association bernoise des intendants des impôts** préconisent une plus forte restriction de la publicité du registre d'impôt. Ils estiment que la proposition gouvernementale donnera inutilement plus de travail aux communes. Ils avancent qu'en pratique le nombre de demandes d'accès au registre est de toute façon en baisse. L'**UDC** et le **PLR**, l'**Union du Commerce et de l'Industrie**, **Treuhand Suisse** et la **Chambre fiduciaire** demandent également la suppression de la publicité du registre d'impôt. Ils s'appuient ce faisant sur l'évolution de la réglementation dans d'autres cantons et l'actuelle mutation culturelle qu'elle met au jour. Ils estiment que la publicité du registre d'impôt peut être purement et simplement supprimée, étant donné que les extraits du registre d'impôt ne disent pas grand-chose et qu'ils peuvent induire en erreur. Ils la voient comme une incursion intolérable dans la vie privée, qui nuit à l'attrait du cadre de vie bernois.

- Le **PS** et **Les Verts**, l’antenne bernoise de l’**Union syndicale suisse** et l’association «**angestellte bern**», ainsi que la **Conférence des maires du Jura bernois et de Bienne** et le **Conseil du Jura bernois** souhaitent que soit maintenue l’actuelle réglementation et la transparence qui lui est associée. Ils invoquent le souci de justice fiscale et d’honnêteté fiscale, qui ne sont à leurs yeux possibles que si les données fiscales restent publiques.

10.5 Quant au report de mesures de politique fiscale

Le report de mesures de politique fiscale est largement soutenu. L’**UDC** et le **PBD**, ainsi que l’**Union du Commerce et de l’Industrie** et la **Chambre fiduciaire** proposent néanmoins d’alléger dès maintenant l’impôt des personnes physiques et surtout des personnes morales. Ils annoncent qu’au moment des délibérations ils proposeront une réduction du taux d’imposition des bénéfices, l’introduction de ce que l’on appelle la «licence box», une nouvelle forme d’imposition basée sur la taxation des revenus dégagés par les droits de la propriété intellectuelle, ou encore la baisse du taux d’imposition des tranches de revenus moyennes et élevées.

10.6 Propositions retenues

La procédure de consultation a fait ressortir que divers points devaient être plus précisément explicités. Le rapport a été complété en ce sens. Outre ces remarques d’ordre formel et rédactionnel concernant le rapport, le texte de loi lui-même a été modifié en tenant compte des remarques et conclusions suivantes:

1. Le montant de l’impôt bernois sur la fortune est plafonné à 25 pour cent du rendement de fortune (frein à l’impôt sur la fortune défini à l’art. 66 LI). Un arrêt du Tribunal administratif datant du 6 août 2014 a montré que cette formulation est ambiguë. C’est pourquoi elle est précisée à l’occasion de cette révision, afin de mieux répondre à son esprit originel. Le Tribunal administratif a rendu un avis sur la précision proposée par courrier du 28 octobre 2014.
2. L’article 229 LI (délais de prescription de la poursuite pénale), tel qu’il a été formulé lors de la révision partielle de la LI adoptée le 23 mars 2013, a été aligné sur les dispositions correspondantes de la LIFD et la LHID, qui s’imposent aux cantons. Les Chambres fédérales ont adopté la loi fédérale sur l’adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du Code pénal le 26 septembre 2014 (objet n° 12.036). Et, contrairement à la proposition initiale du Conseil fédéral, le délai de prescription de la poursuite pénale pour soustraction d’impôt consommée a finalement été fixé à dix ans (au lieu de 15; cf. ch. 3.3 ci-avant).
3. La nouvelle réglementation de la publicité du registre a été complétée par des dispositions définissant la procédure (voie de droit). En outre, le droit des communes de publier le registre d’impôt a été supprimé. Il aurait été en contraction avec la nouvelle réglementation, puisque des extraits du registre d’impôt ne pourront désormais être remis qu’à la condition que les requérants prouvent qu’ils présentent un intérêt économique pour eux (cf. ch. 4.3.4 ci-avant).

10.7 Propositions non retenues

S’agissant du **plafonnement des frais de déplacement déductibles**, plusieurs avis préconisaient un plafond plus élevé, des modalités alternatives et des dispositions dérogatoires. Une grande partie des avis réclament l’abandon pur et simple de ce plafond. Aucune nette majorité ne se dégage de la totalité des avis remis. Compte tenu des raisons évoquées, le Conseil-exécutif s’en tient en conséquence à sa proposition, en maintenant le plafonnement des frais de déplacement déductibles à 3000 francs. Parmi les mesures ayant un impact sur les rentrées fiscales qui ont été prises au terme de l’examen des offres et des structures (EOS 2014), le plafonnement est la plus importante. Compte tenu de ses perspectives financières, le canton ne peut pas se permettre de renoncer à cet élément essentiel au redressement de ses finances. Au vu des défis que la politique financière va devoir relever, le Conseil-exécutif maintient sa proposition et fixe le plafond à 3000 francs, comme en droit fédéral. Il est défavorable à tout plafond supérieur et à tout abandon du plafond.

Il s’oppose aussi particulièrement aux propositions spécifiques suivantes, qui ont été formulées à l’occasion de la procédure de consultation.

- Le **PEV** propose de mettre à l’étude des modalités alternatives. Or c’est impossible, car les dispositions fédérales ne prévoient qu’un plafonnement en valeur absolue.
- Le **PEV** encore propose de durcir la pratique actuelle en matière de frais kilométriques. Or ce serait à l’Intendance des impôts (et non au législateur) de procéder à une modification de ce type. L’Intendance des impôts a cependant peu de latitude pour abaisser les déductions forfaitaires, car les contribuables peuvent toujours déclarer leurs frais effectifs sur simple justification. Comme l’objectif des déductions forfaitaires est de se substituer à la déclaration des frais effectifs justifiés, les forfaits ne peuvent pas être trop bas.
- L’**UDC** et l’**Union du Commerce et de l’Industrie** proposent de ne pas abroger la disposition qui donne au Conseil-exécutif le pouvoir de fixer un forfait global, de sorte à pouvoir réinstaurer ce forfait plus tard. Toutefois, comme il faut de toute façon déclarer ses frais professionnels effectifs pour l’imposition fédérale, il n’y a aucun intérêt à réinstaurer ce forfait, puisqu’il ne permettrait plus de simplifier la déclaration, ni la taxation.

Concernant la **nouvelle réglementation des frais de formation et de perfectionnement**, diverses propositions ont là encore été formulées quant au montant du plafond. Le plafond proposé, qui est de 12 000 francs, correspond aux propositions qu’avaient faites les cantons à l’occasion de la procédure de consultation fédérale. Il n’y aurait pas beaucoup plus de rentrées fiscales si on l’abaissait à 6000 francs. Le Conseil-exécutif estime en conséquence qu’il est justifié de le fixer à 12 000 francs, comme en droit fédéral. Il est défavorable à tout plafond moins élevé et à l’abandon pur et simple de tout plafond.

La proposition spécifique suivante n’a en particulier pas non plus été retenue. **Les Verts** ont proposé que les adultes puissent déduire leurs frais de formation et de

perfectionnement professionnels, même lorsque leur démarche vise à acquérir un premier diplôme du degré secondaire II. Or, cette réglementation serait d'une part contraire aux dispositions de la loi sur l'harmonisation des impôts, qui s'impose aux cantons, et, d'autre part, créerait une différence par rapport aux modalités appliquées pour l'imposition fédérale. Il semble en outre légitime que les personnes qui font leur apprentissage à l'âge adulte soient subordonnées aux mêmes modalités que celles qui le font à l'adolescence (et qui ne peuvent pas déduire leurs frais d'apprentissage).

S'agissant de la **nouvelle réglementation de la publicité du registre d'impôt**, on trouve dans les avis à la fois des propositions de maintien de la réglementation actuelle et d'abrogation pure et simple de la publicité du registre d'impôt. Le Conseil-exécutif n'a retenu aucune de ces propositions et s'en tient à la sienne. Il estime qu'elle constitue un compromis équilibré entre l'obligation légale de protéger les données et les impératifs de transparence.

Le **report de toute mesure de politique fiscale** est largement soutenu. A l'encontre de certaines propositions isolées, le Conseil-exécutif ne veut pas discuter de quelconques mesures de politique fiscale dans le cadre de cette révision. Il souhaite garder la plus grande latitude possible pour en introduire plus tard.

11. Conclusions du Conseil-exécutif

La procédure de consultation montre que le projet reçoit un accueil largement favorable et que les modifications dictées par le droit fédéral (nouvelle réglementation des frais de formation et de perfectionnement, valeur de rachat des rentes viagères en cours), ainsi que les simplifications et adaptations aux besoins pratiques sont parfaitement acceptées.

Les deux principaux points litigieux du projet sont les plafonds de la déduction des frais de déplacement et de celle des frais de formation et de perfectionnement. Pour des raisons budgétaires, le Conseil-exécutif ne veut pas revenir sur le plafond qu'il propose pour la déduction des frais de déplacement, qu'il fixe à 3000 francs. Ce plafond est l'une des principales mesures ayant un impact sur les rentrées fiscales qui ont été prises au terme de l'examen des offres et des structures (EOS 2014).

Au vu de ses perspectives financières, le canton ne peut pas se permettre d'abandonner cet élément essentiel à sa santé financière. Au vu des défis que va devoir relever la politique financière, le Conseil-exécutif s'en tient à sa proposition et fixe ce plafond à 3000 francs, comme en droit fiscal fédéral. Il est défavorable à tout plafond plus élevé ou à l'abandon pur et simple de tout plafond.

Le report de mesures de politique fiscale est largement accepté. Contrairement à quelques propositions isolées, le gouvernement ne veut pas discuter de quelconques mesures de cette nature dans le cadre de cette révision. Il souhaite garder la plus grande latitude possible pour en introduire plus tard.

12. Proposition du Conseil-exécutif

Le Conseil-exécutif propose de fixer l'entrée en vigueur de la présente révision partielle de la loi sur les impôts au 1^{er} janvier 2016.

Berne, le 26 novembre 2014

Au nom du Conseil-exécutif,
la présidente: *Egger-Jenzer*
le chancelier: *Auer*

Proposition du Conseil-exécutif

Loi sur les impôts (LI) (Modification)

661.11

Le Grand Conseil du canton de Berne,
sur proposition du Conseil-exécutif,
arrête:

I.

La loi du 21 mai 2000 sur les impôts (LI), y compris la modification du 26 mars 2013¹⁾, est modifiée comme suit:

Art. 20 ¹Inchangé.

² Quel que soit leur montant, les frais de formation et de perfectionnement professionnels assumés par l'employeur, frais de reconversion compris, ne constituent pas des avantages appréciables en argent au sens de l'alinéa 1.

³ Ancien alinéa 2.

Art. 31 ¹Les frais professionnels déductibles sont:

a les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail, dans la limite de 3000 francs;

b inchangée;

c les autres frais indispensables à l'exercice de la profession, sous réserve de l'article 38, alinéa 1, lettre *n*;

d abrogée;

e inchangée.

² Inchangé.

³ Abrogé.

¹⁾ ROB 13–77

Proposition commune du Conseil-exécutif et de la Commission des finances

Loi sur les impôts (LI) (Modification)

661.11

Le Grand Conseil du canton de Berne,
sur proposition du Conseil-exécutif,
arrête:

I.

La loi du 21 mai 2000 sur les impôts (LI), y compris la modification du 26 mars 2013¹⁾, est modifiée comme suit:

Art. 20 ¹Inchangé.

² Quel que soit leur montant, les frais de formation et de perfectionnement professionnels assumés par l'employeur, frais de reconversion compris, ne constituent pas des avantages appréciables en argent au sens de l'alinéa 1.

³ Ancien alinéa 2.

Art. 31 ¹Les frais professionnels déductibles sont:

Proposition du Conseil-exécutif

a les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail, dans la limite de 3000 francs;

Proposition de la commission

a les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail, dans la limite de 6700 francs;

b inchangée;

c les autres frais indispensables à l'exercice de la profession, sous réserve de l'article 38, alinéa 1, lettre *n*;

d abrogée;

e inchangée.

² Inchangé.

³ Abrogé.

¹⁾ ROB 13–77

Art. 32 ¹Inchangé.

² Font en particulier partie de ces frais:

a à *d* inchangées;

e les frais qu'une entreprise engage pour la formation et le perfectionnement professionnels de son personnel, frais de reconversion compris;

f ancienne lettre *e*.

³ Inchangé.

Art. 38 ¹Sont déduits du revenu:

a à *m* inchangées;

n les frais de formation et de perfectionnement professionnels, frais de reconversion compris, dans la limite de 12 000 francs, pour autant que la personne contribuable remplisse l'une des conditions suivantes:

1. elle est titulaire d'un diplôme du degré secondaire II;

2. elle a plus de 20 ans et ces frais ne sont pas inhérents à une formation menant à l'obtention d'un premier diplôme du degré secondaire II.

² Inchangé.

Art. 39 Ne peuvent être déduits les autres frais et dépenses, en particulier:

a inchangée;

b abrogée;

c à *e* inchangées.

Art. 50 «, tant que le versement de la rente est différé» est abrogé.

Art. 66 ¹«du rendement de leur fortune» est remplacé par «du rendement de leur fortune imposable dans le canton de Berne».

^{2 à 4}Inchangés.

Art. 90 ¹Les charges justifiées par l'usage commercial comprennent également

a à *d* inchangées;

e les frais que l'entreprise engage pour la formation et le perfectionnement professionnels de son personnel, frais de reconversion compris.

² Inchangé.

Art. 32 ¹Inchangé.

² Font en particulier partie de ces frais:

a à *d* inchangées;

e les frais qu'une entreprise engage pour la formation et le perfectionnement professionnels de son personnel, frais de reconversion compris;

f ancienne lettre *e*.

³ Inchangé.

Art. 38 ¹Sont déduits du revenu:

a à *m* inchangées;

n les frais de formation et de perfectionnement professionnels, frais de reconversion compris, dans la limite de 12 000 francs, pour autant que la personne contribuable remplisse l'une des conditions suivantes:

1. elle est titulaire d'un diplôme du degré secondaire II;

2. elle a plus de 20 ans et ces frais ne sont pas inhérents à une formation menant à l'obtention d'un premier diplôme du degré secondaire II.

² Inchangé.

Art. 39 Ne peuvent être déduits les autres frais et dépenses, en particulier:

a inchangée;

b abrogée;

c à *e* inchangées.

Art. 50 «, tant que le versement de la rente est différé» est abrogé.

Art. 66 ¹«du rendement de leur fortune» est remplacé par «du rendement de leur fortune imposable dans le canton de Berne».

^{2 à 4}Inchangés.

Art. 90 ¹Les charges justifiées par l'usage commercial comprennent également

a à *d* inchangées;

e les frais que l'entreprise engage pour la formation et le perfectionnement professionnels de son personnel, frais de reconversion compris.

² Inchangé.

Art. 100 ¹Inchangé.

² «5200 francs» est remplacé par «10 000 francs».

Art. 124 «articles 117 à 121» est remplacé par «articles 117 à 121 et article 122a».

Art. 164 ^{1 et 2} Inchangés.

³ Toute personne qui établit qu'elle a un intérêt économique à connaître les éléments imposables d'une autre personne physique peut demander en tout temps à la commune de domicile de cette autre personne de les lui communiquer tels qu'ils ressortent de la dernière taxation entrée en force. Les renseignements lui sont fournis moyennant émoluments et comprennent le revenu et la fortune imposables de l'autre personne, ainsi que la valeur officielle des immeubles sis dans la commune de domicile.

⁴ Toute personne qui établit qu'elle a un intérêt économique à connaître les éléments imposables d'une personne morale dont le siège est dans le canton de Berne peut demander en tout temps à l'Intendance cantonale des impôts de les lui communiquer tels qu'ils ressortent de la dernière taxation entrée en force. Les renseignements lui sont fournis moyennant émoluments et comprennent le bénéfice et le capital imposables de la personne morale en question.

⁵ La demande de renseignements doit être motivée et déposée en la forme écrite. La personne contribuable faisant l'objet de la demande est informée des renseignements fournis sur elle.

⁶ Si sa demande est rejetée, le requérant ou la requérante peut réclamer que soit rendue une décision contre laquelle il ou elle pourra former recours par-devant la Commission des recours en matière fiscale (art. 195 ss.).

Art. 229 ¹La poursuite pénale se prescrit
a et b inchangées;
c «15 ans» est remplacé à chaque fois par «dix ans»;
d inchangée.

^{2 à 4} Inchangés.

Art. 124 «articles 117 à 121» est remplacé par «articles 117 à 121 et article 122a».

Art. 164 ¹Inchangé.

² L'Intendance cantonale des impôts tient les registres des autres impôts. Elle publie une liste des personnes morales exonérées d'impôt pour buts de service public ou de pure utilité publique (art. 83, al. 1, lit. g). Toute personne morale concernée peut demander à ne pas y figurer en adressant un courrier à l'Intendance cantonale des impôts.

³ Toute personne qui établit qu'elle a un intérêt économique à connaître les éléments imposables d'une autre personne physique peut demander en tout temps à la commune de domicile de cette autre personne de les lui communiquer tels qu'ils ressortent de la dernière taxation entrée en force. Les renseignements lui sont fournis moyennant émoluments et comprennent le revenu et la fortune imposables de l'autre personne, ainsi que la valeur officielle des immeubles sis dans la commune de domicile.

⁴ Toute personne qui établit qu'elle a un intérêt économique à connaître les éléments imposables d'une personne morale dont le siège est dans le canton de Berne peut demander en tout temps à l'Intendance cantonale des impôts de les lui communiquer tels qu'ils ressortent de la dernière taxation entrée en force. Les renseignements lui sont fournis moyennant émoluments et comprennent le bénéfice et le capital imposables de la personne morale en question.

⁵ La demande de renseignements doit être motivée et déposée en la forme écrite. La personne contribuable faisant l'objet de la demande est informée des renseignements fournis sur elle.

⁶ Si sa demande est rejetée, le requérant ou la requérante peut réclamer que soit rendue une décision contre laquelle il ou elle pourra former recours par-devant la Commission des recours en matière fiscale (art. 195 ss.).

Art. 229 ¹La poursuite pénale se prescrit
a et b inchangées;
c «15 ans» est remplacé à chaque fois par «dix ans»;
d inchangée.

^{2 à 4} Inchangés.

Art. 241 ¹Il existe, en faveur du canton,

a inchangée;

b une hypothèque légale au sens de l'article 109, lettre *b* LiCCS en garantie de l'impôt sur les gains immobiliers, dont l'Intendance cantonale des impôts peut, sur demande, fixer le montant contre émolument au moyen d'un renseignement engageant sa responsabilité, dans les 30 jours suivant la réception des documents nécessaires.

^{2 à 5}Inchangés.

II.

Entrée en vigueur

La présente modification entre en vigueur le 1^{er} janvier 2016. Le Conseil-exécutif fixe la date de l'entrée en vigueur de la modification de l'article 229 LI.

Il est proposé au Grand Conseil de renoncer à la seconde lecture.

Berne, le 26 novembre 2014

Au nom du Conseil-exécutif,
la présidente: *Egger-Jenzer*
le chancelier: *Auer*

Le droit en vigueur peut être obtenu auprès de la Chancellerie d'Etat avant la session et auprès des huissiers pendant la session.

Art. 241 ¹Il existe, en faveur du canton,

a inchangée;

b une hypothèque légale au sens de l'article 109, lettre *b* LiCCS en garantie de l'impôt sur les gains immobiliers, dont l'Intendance cantonale des impôts peut, sur demande, fixer le montant contre émolument au moyen d'un renseignement engageant sa responsabilité, dans les 30 jours suivant la réception des documents nécessaires.

^{2 à 5}Inchangés.

II.

Entrée en vigueur

La présente modification entre en vigueur le 1^{er} janvier 2016. Le Conseil-exécutif fixe la date de l'entrée en vigueur de la modification de l'article 229 LI.

Biffer.

Berne, le 22 avril 2015

Au nom du Conseil-exécutif,
la présidente: *Egger-Jenzer*
le chancelier: *Auer*

Berne, le 5 février 2015

Au nom de la Commission
des finances,
le président: *Iseli*

Le droit en vigueur peut être obtenu auprès de la Chancellerie d'Etat avant la session et auprès des huissiers pendant la session.