



Intervention parlementaire

Réponse du Conseil-exécutif

N° de l'intervention : 068-2025
Type d'intervention : Motion
Motion ayant valeur de directive : ☒
N° d'affaire : 2025.GRPARL.150

Déposée le : 14.03.2025

Motion de groupe : Non
Intervention de l'organe du GC : Non
Déposée par : Reinhard (Thun, PLR) (porte-parole)
Jost-Morandi (Herzogenbuchsee, PVL)
Freudiger (Langenthal, UDC)
Plüss-Zürcher (Boll, PLR)
Vögeli (Frauenkappelen, PVL)
Kullmann (Thun, UDF)

Cosignataires : 0

Urgence demandée : Non
Urgence accordée :

N° d'ACE : 990/2025 du 17 septembre 2025
Direction : Direction des finances
Classification : Non classifié
Proposition du Conseil-exécutif : **Rejet**

Garantir une évaluation impartiale des réclamations fiscales

Le Conseil-exécutif est chargé d'effectuer les adaptations nécessaires sur le plan organisationnel afin de garantir que les réclamations contre une décision de taxation soient traitées à l'avenir exclusivement par un service ou une personne autre que celui ou celle ayant procédé à la taxation initiale.

Développement :

La séparation des pouvoirs est un pilier de notre État de droit. Elle garantit que les actes administratifs font l'objet d'un contrôle impartial et promet aux citoyennes et citoyens un traitement objectif et juste de la part des institutions publiques. Cette impartialité est particulièrement importante en matière fiscale, les entreprises et les particuliers subissant des charges financières directes. Une pratique qui a cours dans le canton de Berne donne toutefois à réfléchir d'un point de vue juridique : les réclamations fiscales peuvent, dans certains cas, être traitées par la personne qui a procédé à la taxation initiale. Par conséquent, la personne qui a émis la décision de taxation est aussi celle qui juge si cette décision est correcte ou si elle doit être modifiée.

Dans quelle mesure cette pratique est-elle problématique ?

- Défaut d'impartialité et conflit d'intérêts

Une réclamation sert à corriger des erreurs ou des injustices de taxation. Or, si la même personne procède à la taxation initiale et statue sur la réclamation, la neutralité n'est pas garantie. Psychologiquement parlant, il est très rare en effet qu'une personne remette en question sa propre décision. Il peut en résulter un manque d'objectivité dans l'examen de réclamations pourtant justifiées et l'impossibilité de recourir, tant pour les citoyennes et les citoyens que pour les entreprises.

- Considérations touchant à l'État de droit

La pratique actuelle est contraire aux principes de transparence et d'équité de la procédure administrative. La séparation des pouvoirs s'applique non seulement entre le législatif, l'exécutif et le judiciaire, mais également – et avec la même rigueur – au sein de l'administration. Un second contrôle, impartial, est la norme dans la sphère judiciaire, dans le monde économique ou dans le système de santé publique, par exemple. Son absence quasi constante dans le domaine fiscal, par contre, sape la confiance dans l'administration.

- Berne en retard par rapport à d'autres cantons

Un regard sur d'autres cantons montre que des solutions viables existent pour assurer une séparation claire. Dans les cantons de Zurich, de Lucerne et d'Argovie, par exemple, l'examen des réclamations est séparé de la taxation sur le plan organisationnel, de manière à éviter tout conflit d'intérêts.

Dans le canton de Zurich, il existe un service spécifique pour les procédures de réclamation, séparé de celui chargé de la taxation. Dans le canton de Lucerne, les réclamations fiscales sont examinées régulièrement par une autre personne ou par un autre service, dans le but de garantir l'impartialité. Pour sa part, le canton d'Argovie a mis en place une séparation structurelle entre la taxation et l'instance de recours, pour permettre un second examen objectif.

Le canton de Berne maintient, lui, une pratique inefficace et sujette à caution, qui mine la confiance dans l'administration et va à l'encontre de la pratique d'autres cantons.

- Des raisons objectives et organisationnelles en faveur d'une réforme

Le gouvernement argumente qu'une séparation n'est pas nécessaire sur le plan organisationnel, l'impartialité étant déjà garantie au sein de l'administration par une série de mesures. Cet argument n'est pas convaincant. Si d'autres cantons parviennent à appliquer une séparation claire, Berne peut suivre leur exemple.

Une instance de recours séparée pourrait être créée au sein de l'Intendance des impôts moyennant de menus efforts d'organisation. En pratique, toute réclamation pourrait être transmise automatiquement à un autre spécialiste/service, qui n'a pas procédé à la taxation initiale. Cette réforme renforcerait la confiance dans l'Intendance des impôts et améliorerait la qualité des décisions sur réclamation, puisqu'un second avis, impartial, serait pris en compte dans la procédure.

Conclusion : un changement s'impose

Les contribuables ont droit au traitement de leur réclamation par une instance impartiale. Une pratique administrative qui permet à la même personne d'émettre un avis de taxation et de statuer sur la réclamation correspondante n'est pas juste, pas objective et pas transparente. Les adaptations nécessaires sur le plan organisationnel sont attendues depuis longtemps afin d'appliquer scrupuleusement la séparation des pouvoirs et de ramener le canton de Berne dans la

droite ligne de l'État de droit. Nous demandons donc au Conseil-exécutif de faire traiter à l'avenir les réclamations fiscales exclusivement par un service ou par une personne autre que celui ou celle ayant procédé à la taxation initiale.

Réponse du Conseil-exécutif

La présente motion relève de la compétence exclusive du Conseil-exécutif (motion ayant valeur de directive). Le gouvernement dispose dans ce cas d'une latitude relativement grande en ce qui concerne le degré de réalisation des objectifs fixés, les moyens à mettre en œuvre et les modalités pratiques. Il lui appartient de décider en dernier ressort.

Dans le canton de Berne, la taxation et la perception des impôts périodiques relèvent de la compétence de l'Intendance des impôts. Les motionnaires déplorent qu'une seule et même personne porte la co-responsabilité de préparer la décision et de statuer sur le fond à la fois lors de la taxation et de la réclamation qui lui fait suite. En application du principe du double contrôle, sa ou son responsable hiérarchique répond avec elle des décisions sur réclamation. Les motionnaires estiment que cette organisation des responsabilités est contraire au principe de séparation des pouvoirs et qu'elle donne à réfléchir d'un point de vue juridique.

Dans le canton de Berne, il n'est pas obligatoire de prévoir le droit de former opposition dans les procédures administratives, mais les différentes lois spéciales peuvent l'instituer (c'est le cas de la loi sur les impôts)¹. La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ; RS 642.14) et la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD ; RS 642.11) prévoient toutes deux le droit de former réclamation contre la taxation. En matière fiscale, les cantons ont donc tous institué cette voie de droit². La législation fédérale dispose en outre que la réclamation relève *obligatoirement* de la compétence de l'autorité de taxation. Elle prévoit ensuite qu'une décision sur réclamation contestée doit être examinée par une *autorité judiciaire indépendante de l'autorité fiscale*. En conséquence, les cantons doivent instituer au moins une instance cantonale indépendante et peuvent en prévoir une seconde³.

Cela est l'expression de divers droits procéduraux généraux garantis par la Constitution fédérale, comme le principe de séparation des pouvoirs dont les motionnaires se prévalent à plusieurs reprises. Ainsi, toute personne a droit à ce que sa cause soit jugée par une autorité judiciaire, laquelle doit être indépendante et impartiale. Dans le canton de Berne, deux instances judiciaires indépendantes connaissent de litiges fiscaux : la Commission des recours en matière fiscale⁴, qui est le tribunal de première instance spécialisé en matière fiscale, et le Tribunal administratif⁵, qui est l'autorité suprême compétente pour juger des causes de droit administratif.

Voici un tableau récapitulatif des voies de droit prévues dans le canton de Berne :

¹ Article 53 de la loi sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA ; RSB 155.21)

² Cf. Informations fiscales de l'AFC, Impôt sur les voies de droit concernant les taxations du revenu et de la fortune, édition d'août 2023. Mais le droit de former opposition n'est pas obligatoirement prévu dans toutes les procédures administratives.

³ cf. article 50, alinéa 1 LHID et article 140, alinéa 1 LIFD.

⁴ Commission des recours en matière fiscale

⁵ Tribunal administratif

Décision	Autorité compétente
Décision de taxation	Intendance des impôts (BE)
Décision sur réclamation	Intendance des impôts (BE)
Décision sur recours	Commission des recours en matière fiscale (BE)
Jugement du tribunal administratif	Tribunal administratif (BE)
Arrêt du Tribunal fédéral	Tribunal fédéral

En comparant les cantons, il apparaît que quatorze disposent d'une instance de recours cantonale indépendante, tandis que douze en ont institué deux susceptibles d'être saisies avant le Tribunal fédéral.

Une instance	ZG, VS, UR, SZ, SO, SH, NW, NE, LU, GR, FR, AR, AI, TI
Deux instances	ZH, VD, TG, SG, OW, JU, GL, GE, BS, BL, BE, AG

Les cantons appliquent donc bien les principes du droit fédéral relatifs aux voies de droit et aux garanties procédurales. Mais cela n'a rien à voir avec l'organisation des responsabilités en procédure de réclamation, qui est une procédure administrative. Le commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct indique que la taxation et la réclamation sont *d'ordinaire* établies par la *même personne*⁶ :

« Aux termes des articles 132, alinéa 1 et 135 LIFD, l'autorité compétente pour la réclamation est l'autorité de taxation qui a rendu la décision contestée. Cependant, la LIFD n'exige pas que l'autorité de taxation prévoie une seule et même équipe pour traiter la taxation et la réclamation. En conséquence, l'autorité de taxation peut confier la procédure de réclamation à une autre personne que celle qui a procédé à la taxation ou, plutôt qu'à une seule personne, à une commission spécifique (...). » [Trad.]

Autre exemple : les procédures de réclamation devant l'Administration fédérale des contributions (AFC) contre les taxations relatives à la taxe sur la valeur ajoutée relèvent elles aussi de la personne qui a rendu la décision⁷ :

« Bien que la cause soit en règle générale réexaminée par la même personne, ce qui peut paraître inutile, la procédure de réclamation se justifie. Elle permet à l'AFC de reconsidérer l'affaire de manière approfondie, et au contribuable d'affiner ses arguments par rapport à ceux qu'il avait présentés en procédure de décision, d'en faire valoir de nouveaux ou d'apporter des moyens de preuve. Par ailleurs, les procédures de décision et de réclamation sont d'ordinaire toutes deux gratuites. » [Trad.]

Contrairement à ce qu'avancent les motionnaires, l'organisation actuelle ne contrevient ni au droit supérieur, ni aux garanties de procédure. Par souci d'exhaustivité, le Conseil-exécutif signale que la justice a déjà établi que la personne qui statue sur une réclamation

⁶ MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in : Zweifel/Beusch (éd.), art. 132 LIFD N 5 (en allemand)

⁷ RALF IMSTEFF, « Niederschwellige » Konfliktlösung im Steuerrecht, in : AJP 2024, p. 321 ss (en allemand)

contre une décision qu'elle a elle-même rendue ne peut pas être taxée de partialité et qu'elle n'a pas l'obligation de se récuser⁸.

Par ailleurs, les motionnaires reprochent au canton de Berne d'être « en retard » par rapport aux autres en matière d'organisation de ses autorités. La législation fédérale laisse les cantons libres d'organiser leurs procédures administratives, dont fait partie la procédure de réclamation, et d'en répartir les responsabilités comme bon leur semble. Dans le canton de Berne, l'organisation des responsabilités relève de la compétence du Conseil-exécutif (art. 87 de la Constitution cantonale bernoise, ConstC ; RSB 101.1).

En Suisse, où le fédéralisme est fortement ancré, les services fiscaux peuvent donc tout à fait être organisés différemment. Il tombe sous le sens qu'un canton de 15 000 habitantes et habitants et divisé en cinq districts, comme Appenzell Rhodes-Intérieures, soit par certains aspects organisé autrement que le canton de Berne, qui compte plus d'un million d'habitantes et habitants et 335 communes. Selon les cantons, la taxation n'est pas toujours centralisée dans un service cantonal, comme l'Intendance des impôts dans le canton de Berne. Dans les cantons d'Argovie⁹, de Lucerne¹⁰ et de Zurich,¹¹ que les motionnaires comparent au canton de Berne, les personnes physiques sont ainsi taxées par les *services fiscaux communaux*. Dans leur cas, l'*administration fiscale cantonale* est l'*instance de réclamation* contre les taxations arrêtées par les services fiscaux communaux. En règle générale, la décision sur réclamation n'en est toutefois pas moins établie en concertation avec la personne qui a procédé à la taxation. Dans le canton d'Argovie, par exemple, la commissaire communale chargée de la taxation est également membre de la commission fiscale statuant sur les réclamations¹². C'est logique, puisque la personne qui s'est chargée de la procédure de taxation a déjà clarifié de nombreux points et procédé à de multiples échanges d'écritures, de sorte que c'est elle qui connaît le mieux le dossier.

Il n'est donc pas opportun de faire une comparaison hâtive avec des cantons dans lesquels les taxations relèvent des services fiscaux communaux. Le Conseil-exécutif tient cependant à souligner que, même dans ces cantons, où certaines taxations relèvent de l'*office fiscal cantonal*, la réclamation est dans ces cas-là aussi préparée par la personne chargée de la taxation, comme dans le canton de Berne. Dans certains cantons, le service compétent pour la taxation varie en effet selon le type d'impôt. C'est le cas dans les cantons des Grisons¹³, de Saint-Gall¹⁴, de Zurich et de Lucerne, où les affaires d'imposition des entreprises relèvent de l'office fiscal cantonal. Ces affaires recouvrent par exemple la taxation des personnes exerçant une activité lucrative indépendante, des personnes détenant des parts dans des entreprises de type familial ainsi que des personnes morales et, parfois, simplement les taxations complexes¹⁵. En outre, une enquête de l'administration a montré que les cantons dont l'organisation structurelle est comparable à celle du canton de Berne, comme Fribourg, le Jura et Neuchâtel, traitent les réclamations selon les mêmes principes. Chacun de ces cantons applique la règle du double contrôle (tout comme le canton de Berne), si bien que toute réclamation est examinée en concertation avec une autre personne, par exemple la cheffe ou le chef de l'équipe de taxation de l'administration fiscale. On ne peut donc pas dire que l'organisation des autorités bernoises est singulière, ni qu'elle laisse à désirer par rapport à celle d'autres administrations fiscales.

⁸ Jugement du Tribunal administratif du canton de Zurich in SR.2014.00015 du 1^{er} avril 2015 portant sur la procédure de rappel d'impôt, pour laquelle les responsabilités sont organisées de manière similaire.

⁹ Kantonales Steueramt - canton d'Argovie (en allemand)

¹⁰ Dienststelle Steuern - canton de Lucerne (en allemand)

¹¹ Steueramt | canton de Zurich (en allemand)

¹² Le canton d'Argovie prévoit d'ailleurs de supprimer cette commission fiscale pour gagner en efficacité et réduire la durée des procédures.

¹³ Aufgaben - Über uns - Steuerverwaltung (en allemand)

¹⁴ Steueramt | Canton de Saint-Gall (en allemand)

¹⁵ Liste établie selon les informations fournies par les cantons cités

Les motionnaires avancent aussi qu'il y a des raisons objectives pour lesquelles toute réclamation devrait être traitée par une personne indépendante. Ils soutiennent que celle qui a établi la taxation aura psychologiquement du mal à revenir sur sa propre décision et qu'elle risque donc de manquer d'objectivité. Cet argument témoigne d'une méconnaissance du but et de la fonction de la réclamation, à savoir le contrôle spécifique des points contestés. C'est un moyen simple de concilier les différends et d'éviter de longues et onéreuses procédures judiciaires. Dans le rapport relatif à la révision 2001 de la loi sur les impôts (révision totale suite à l'adoption de la LHID), le commentaire de l'article 192 (procédure de réclamation) définissait déjà ce but en des termes pertinents :

*« Comme la procédure de réclamation est la **continuation et le complément de la procédure de taxation**, il est logique que l'Intendance cantonale des impôts ait les mêmes compétences dans les deux procédures. »*

La taxation fiscale est une procédure de masse particulière en ce que les citoyennes et citoyens sont tenus de coopérer à l'établissement des faits en déposant leur déclaration d'impôt (procédure dite « mixte »). Les taxatrices et taxateurs de l'Intendance des impôts doivent traiter en moyenne plus de deux mille taxations chaque année, ce qui constitue une véritable course contre la montre. Pour être en mesure de rendre des décisions objectivement et juridiquement correctes, ils doivent souvent procéder à des clarifications complexes et multiplier les échanges d'écritures. Dans ce contexte, l'organisation actuelle des responsabilités favorise donc même indirectement la qualité des décisions de taxation : puisque les taxatrices et taxateurs sont co-responsables des éventuelles décisions sur réclamation, ils ont tout intérêt à clarifier tous les points délicats dès le départ. À défaut, ils risqueraient de perdre beaucoup de temps dans une procédure de réclamation fastidieuse. Si, comme le réclament les motionnaires, les réclamations étaient confiées à d'autres personnes, cela pourrait donc les inciter à établir les taxations sans trop pousser les vérifications.

Aux yeux du Conseil-exécutif, les chiffres ci-dessous montrent qu'il n'y a rien à redire à cette organisation et que la procédure de réclamation remplit sa fonction. Sur les quelque 770 000 taxations annuelles, près de quatre pour cent font l'objet d'une réclamation. Environ 80 pour cent des réclamations se traduisent par une réduction du revenu imposable, c'est-à-dire qu'elles sont (au moins partiellement) admises. Cela s'explique notamment par le fait que les réclamations ne consistent souvent pas ou pas seulement à corriger « des erreurs ou des injustices ». En effet, il arrive aussi que la réclamation permette de faire valoir des éléments minorant l'impôt (p. ex. frais de garde des enfants par des tiers, frais professionnels, etc.) que le contribuable avait oublié de déclarer, ou de déposer des justificatifs après coup (p. ex. versement au pilier 3a), voire la déclaration d'impôt elle-même si la personne avait été taxée d'office. Peu de décisions sur réclamation sont portées devant la Commission des recours en matière fiscale (914 cas en 2023 et 614 en 2022¹⁶). Celle-ci donne raison à l'Intendance des impôts dans plus de 80 pour cent des cas. Les cas portés devant le Tribunal administratif sont rares, quelques dizaines par an tout au plus.

Enfin, les motionnaires considèrent que le système actuel est « inefficace ». Le Conseil-exécutif ne s'explique tout bonnement pas ce point de vue. Comme en témoigne la comparaison avec d'autres cantons ci-avant, la personne chargée de la taxation est pour le moins associée à la procédure de réclamation dans la plupart des cantons. Confier la préparation de la décision sur réclamation à la personne chargée de la taxation est en toute logique et sans nul doute la répartition des responsabilités la plus efficace, car toute autre solution supposerait qu'une seconde personne réexamine en détail tout le dossier. Avec la réforme

¹⁶ JAB 2024, p. 178 (en allemand).

que les motionnaires appellent de leurs vœux, le canton de Berne aurait certainement besoin de ressources humaines supplémentaires pour traiter le volume de travail actuel (près de 25 000 réclamations en moyenne annuelle)¹⁷. Sans création de postes, la qualité de la taxation en pâtirait et les délais de traitement augmenteraient. Il faudrait aussi nécessairement modifier le logiciel de taxation, car il est actuellement programmé de manière à ce que les réclamations soient assignées aux personnes qui ont réalisé les taxations correspondantes. Qu'une « instance de recours séparée [puisse] être créée au sein de l'Intendance des impôts moyennant de menus efforts d'organisation » ne correspond donc pas à la réalité.

En résumé, l'actuelle organisation relève de la compétence du Conseil-exécutif et convient à la nature de la procédure de réclamation, qui est un prolongement de la procédure de taxation. Elle n'est en aucun cas contraire aux principes de l'État de droit. L'association de la ou du responsable hiérarchique satisfait à la règle du double contrôle. Même si d'autres cantons ont choisi une organisation différente par certains aspects, le Conseil-exécutif ne voit aucune raison de changer un système bien établi, fonctionnant depuis des décennies au prix d'efforts considérables et d'une potentielle hausse des coûts. D'autant moins que les contribuables bernois ont la possibilité de saisir deux instances judiciaires cantonales indépendantes de l'administration pour faire contrôler leur taxation. Le Conseil-exécutif estime en outre que la motion ne présente aucun argument convaincant en faveur d'un changement. Au contraire, la critique selon laquelle l'organisation choisie par le canton de Berne pour le traitement des réclamations fiscales donnerait à réfléchir, ne résiste pas à une analyse plus précise. Le Conseil-exécutif déplore ces reproches, qui peuvent saper la confiance en l'administration et qui ont d'ailleurs déjà été rapportés dans les médias¹⁸. Surtout qu'il y a déjà répondu dans le cadre de la question parlementaire référencée FIN 3, déposée lors de la session de printemps de l'année 2025¹⁹.

Le Conseil-exécutif propose le **rejet** de la motion.

Destinataire
– Grand Conseil

¹⁷ D'après les estimations de l'Intendance cantonale des impôts, la solution la plus facile à mettre en place (un autre membre de l'équipe de taxation statue sur les réclamations en collaboration avec la direction de l'équipe) se traduirait par près de trente minutes de travail supplémentaires par réclamation, ce qui représente 13 000 à 15 000 heures de travail (soit près de dix équivalents plein temps).

¹⁸ Cf. « Ces contrôleurs des impôts qui doivent statuer sur leurs propres erreurs », Blick, publication le 21.03.2025.

¹⁹ <https://www.rqr-service.apps.be.ch/api/gr/documents/document/3a5d617b158b40a9b56c665e7946dd80-332/5/2024.GRPARL.132-Beilage-F-588580.pdf>