



Conseil-exécutif

Postgasse 68
Case postale
3000 Berne 8
info.regierungsrat@be.ch
www.be.ch/ce

Chancellerie d'État, case postale, 3000 Berne 8

Bureau du Grand Conseil

Berne, le 15 février 2023

N° d'ACE : 146/2023
Direction : Direction des finances
Classification : Non classifié

Session de printemps 2023 : révision 2024 de la loi sur les impôts.
Proposition de la Commission des finances concernant l'effet rétroactif.
Avis du Conseil-exécutif

Monsieur le Président du Grand Conseil,
Madame la Députée, Monsieur le Député,

Lors de la session d'automne 2022, le Grand Conseil s'est rallié aux propositions du Conseil-exécutif lors du premier examen de la révision 2024 de la loi sur les impôts et n'a renvoyé qu'un seul article (art. 56, al. 1a) en commission consultative afin que cette dernière l'étudie plus en détail. Après examen, la Commission des finances a elle aussi approuvé cet article. Par conséquent, en vue de la deuxième lecture, les propositions du Conseil-exécutif et de la commission concordent concernant les modifications proposées.

Conformément à la proposition du Conseil-exécutif et au résultat de la première lecture, la révision 2024 de la loi sur les impôts devrait entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2024. Les dispositions révisées s'appliqueront ainsi pour la première fois lors de l'année fiscale 2024. Si le Grand Conseil adopte le projet et une fois le délai référendaire expiré, l'Intendance des impôts pourra lancer les mesures de mise en œuvre nécessaires. Au vu des nouveautés en matière d'immeubles avec des installations solaires, l'introduction de ces mesures s'annonce particulièrement fastidieuse.

En effet, la taxation selon le nouveau droit nécessite une réévaluation de tous les biens immobiliers munis d'une installation solaire thermique ou d'une installation photovoltaïque intégrée au toit. Les données relatives aux panneaux solaires thermiques n'étant pas enregistrées de manière structurée, il faudra trouver un moyen particulier d'organiser leur déclaration (cf. rapport du Conseil-exécutif du 17 août 2022, note de bas de page 54 à la page 12).

Selon les clarifications effectuées jusqu'à présent, le nombre d'installations solaires thermiques pourra être déterminé durant l'hiver 2023 / 2024 et nécessitera le concours des con-

tribuables. À partir de leurs déclarations, l'Intendance des impôts pourra consulter les procès-verbaux d'immeubles déposés auprès des communes afin de déterminer les nouvelles valeurs officielles sur la base de ces documents. L'Intendance des impôts communiquera probablement les nouvelles valeurs officielles (plus basses) au cours du second semestre 2024 par décision susceptible de recours. Elle communiquera en même temps les nouvelles valeurs locatives (également plus basses).

À condition que ce planning puisse être respecté, les contribuables pourront remplir leur déclaration d'impôt 2024 au printemps 2025 en tenant compte des valeurs adaptées (valeur officielle et valeur locative). La taxation pourra ainsi être effectuée sans retard notable.

L'objectif des travaux préparatoires effectués jusqu'à présent ainsi que des autres mesures prévues est de garantir que les dispositions révisées concernant les installations solaires puissent être appliquées à temps et de manière uniforme et égalitaire à partir de la période fiscale 2024.

La Commission des finances a toutefois apporté un ajustement par rapport à la première lecture en ce qui concerne l'entrée en vigueur. Elle souhaite en effet que les nouvelles dispositions relatives aux installations solaires (art. 25, al. 2a, art. 56, al. 1a, art. 49, al. 6 et art. 36, al. 1c), ainsi que la déduction maximale, désormais plus élevée, pour les frais de garde d'enfants par des tiers (art. 38, al. 1, lit. I) entrent en vigueur avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2023. La majorité de la Commission des finances « entend ainsi signaler l'urgence de ces changements » (cf. [Communiqué de presse de la Commission des finances du 17.01.2023](#)).

Le Conseil-exécutif précise qu'une entrée en vigueur rétroactive des dispositions relatives aux installations solaires thermiques rendrait impossible une mise en œuvre ordonnée et uniforme de la loi. Il propose donc au Grand Conseil de confirmer le résultat de la première lecture à cet égard et de faire entrer le projet en vigueur au 1^{er} janvier 2024.

Il est dans l'intérêt des bénéficiaires de procéder à une mise en œuvre ordonnée des dispositions révisées pour 2024. Une telle mise en œuvre est conforme aux principes de l'État de droit, qui n'autorisent une entrée en vigueur rétroactive que dans des circonstances particulières. Les conditions à remplir à cet égard sont présentées en détail en annexe.

Pour ces mêmes raisons, le Conseil-exécutif se prononce également contre un effet rétroactif de la disposition relative à la déduction maximale pour les frais de garde d'enfants par des tiers. Étant donné que certaines taxations pour l'année fiscale 2023 ont déjà été établies au début de l'année 2023 (assujettissement inférieur à une année en cas de décès ou de départ à l'étranger) et que, dans ces cas, le montant maximal actuel a encore été appliqué, l'effet rétroactif ne profiterait pas à tous les parents. Afin d'éviter toute inégalité de traitement, le Conseil-exécutif propose de renoncer également à la rétroactivité pour la déduction pour la garde des enfants par des tiers.

Veillez agréer, Monsieur le Président du Grand Conseil, Madame la Députée, Monsieur le Député,
l'expression de notre considération distinguée.

Au nom du Conseil-exécutif



Christine Häslér
Présidente du Conseil-exécutif



Christoph Auer
Chancelier

Annexe : effet rétroactif des modifications d'actes législatifs en général et en particulier en droit fiscal

Entrée en vigueur – la rétroactivité en tant qu'exception

Dans le cadre de la législation, les nouveaux actes législatifs sont en principe mis en vigueur à une date future. Un tel procédé permet de garantir l'exigence de sécurité juridique qui découle du principe de l'État de droit de la Constitution fédérale (art. 5 Cst.). L'entrée en vigueur rétroactive de nouvelles dispositions est donc toujours délicate et, selon la doctrine et la jurisprudence, n'est admissible que si la rétroactivité :

1. est prescrite par une loi
2. repose sur des motifs pertinents
3. est limitée de façon modérée dans le temps
4. n'entraîne pas d'inégalités juridiques manifestes et
5. n'intervient pas dans des droits acquis.

Cela vaut en particulier lorsque la rétroactivité entraîne des effets défavorables, c'est-à-dire lorsque la situation liée à la nouvelle réglementation est moins favorable qu'auparavant. En principe, il en va de même lorsque les effets rétroactifs sont favorables, c'est-à-dire lorsque les nouvelles réglementations entraînent une amélioration par rapport à la situation actuelle. Le Tribunal fédéral s'est exprimé plusieurs fois de manière nuancée à ce sujet. Dans son arrêt 119 Ib 103, il explique (consid. 5) :

*« Une rétroactivité qui favorise le destinataire est **en principe** – comme toute rétroactivité – **inadmissible**, à moins qu'elle ne soit **expressément ordonnée**, que son but soit clairement recherché au sens de l'acte législatif, qu'elle soit **limitée de façon modérée dans le temps** et qu'elle puisse être **justifiée par des intérêts publics prépondérants** (ALFRED KÖLZ, *Intertemporales Verwaltungsrecht*, ZSR 102 (1983), 2^e semi-volume, p. 171). La rétroactivité d'actes législatifs favorables ne doit en outre **pas conduire à des inégalités de droit ou porter atteinte aux droits de tiers** (ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER, *Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts*, N. 272 ss.). »*

Cette conception juridique n'est pas incontestée, notamment en ce qui concerne la composante temporelle (condition n° 2 ci-dessus) et les droits acquis ne devraient de toute façon jamais être altérés (condition n° 5 ci-dessus). La doctrine s'accorde toutefois sur le fait que, même en cas d'effets rétroactifs favorables, une disposition rétroactive requiert au minimum une base légale et des motifs valables et qu'elle ne conduise pas à des inégalités de traitement.

Particularités du droit fiscal

Le principe de non-rétroactivité soulève notamment la question pratique de l'application du droit : ¹

*« En principe, l'entrée en vigueur ne doit pas intervenir avant la publication d'un acte législatif. En règle générale, il doit y avoir un certain temps entre la publication et l'entrée en vigueur afin que les **personnes concernées** par la nouvelle réglementation **puissent en tenir compte**. (...) Les organes responsables de la mise en œuvre et de l'application ont **besoin de temps pour prendre les dispositions qui s'imposent** (...). »²*

¹ BGE 134 I 257 S. 261

² GEORG MÜLLER / FELIX UHLMANN, *Elemente einer Rechtssetzungslehre*, 3^e édition, N. 172.

Dans la procédure fiscale notamment, la sécurité juridique et la prévisibilité revêtent une importance primordiale. Toutes les informations nécessaires pour l'année fiscale à venir (guide pour remplir la déclaration d'impôt, lettre d'information, nouveautés dans TaxInfo) sont régulièrement envoyées ou publiées dès la fin de l'année précédente ou au début de l'année, avec la déclaration d'impôt, afin que la population soit informée en détail de ses droits et obligations et puisse prendre les dispositions nécessaires.

Dispositions de la révision 2024 de la loi sur les impôts concernées par la demande de rétroactivité

Conformément à la proposition de la Commission des finances et contrairement à la proposition du Conseil-exécutif, il est prévu d'introduire avec un effet rétroactif, à partir de 2023, les règles relatives à la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers (art. 38, al. 1, lit. I) ainsi que les règles relatives aux installations photovoltaïques et solaires thermiques (art. 25, al. 2a, art. 56, al. 1a, art. 49, al. 6 et art. 36, al. 1c). Les dispositions concernées sont en premier lieu des dispositions favorables, mais elles contiennent aussi des modifications contraignantes (nouvelle imposition des installations photovoltaïques intégrées au toit et des installations solaires thermiques en tant que fortune mobilière, déduction en cas de nouvelle construction au niveau de l'impôt sur le revenu, et plus au niveau de l'impôt sur les gains immobiliers). Quoi qu'il en soit, la rétroactivité doit reposer sur des motifs pertinents et ne doit pas entraîner d'inégalités de traitement.

Les dispositions concernées poursuivent toutes des objectifs extrafiscaux et tendent à diminuer les recettes :

- Les adaptations concernant les installations photovoltaïques et solaires thermiques visent à encourager les mesures d'économie d'énergie et donc la protection de l'environnement. La réglementation s'inscrit par conséquent dans l'intérêt public de la « protection de l'environnement » (cf. p. ex. art. 31 ConstC).
- L'augmentation de la déduction pour la garde d'enfants par des tiers permet de mieux concilier vie professionnelle et vie familiale. Ceci conduit à une participation accrue au marché du travail et s'inscrit ainsi dans la « promotion de l'économie » (cf. par exemple l'art. 50 ConstC).

Une adaptation de la loi n'est pas urgente du seul fait qu'elle sert un intérêt public. En l'occurrence, on ne voit pas pourquoi ces adaptations devraient avoir un effet rétroactif et d'autres non. La rétroactivité proposée par la Commission des finances **ne repose pas sur des motifs pertinents**.

Il est **peu probable** que les dispositions améliorent ou **anticipent l'effet d'encouragement**, ne serait-ce que pour des **raisons pratiques**.

- L'année fiscale 2023 étant déjà en cours, il est trop tard pour informer la population de manière exhaustive. Une telle disposition n'aura donc guère d'influence sur le comportement des contribuables pour l'année fiscale 2023 (voir également dans ce contexte les longs délais de livraison actuels pour les nouvelles installations solaires).
- Les économies réalisées dans le cadre de l'imposition courante des installations solaires thermiques et des installations photovoltaïques intégrées au toit sont de toute façon très faibles et ne devraient pas entraîner de changements de comportement.
- En ce qui concerne la déductibilité de ces installations dans le cas d'une construction nouvelle, des économies considérables peuvent être réalisées au cours de l'année de construction. Il n'est cependant pas clair pourquoi il serait préférable de changer de pratique en 2023 plutôt qu'en 2024. L'argument selon lequel celui qui construit une nouvelle maison en

2023 sera désavantagé est inhérent à toute modification de loi. En introduisant un effet rétroactif, l'inégalité de traitement sera simplement reportée sur les personnes qui auront réalisé leur construction en 2022.

- En ce qui concerne la déduction pour la garde d'enfants par des tiers, il convient de constater qu'une garde par des tiers nécessite généralement une certaine organisation en amont et que les places de crèche doivent notamment être réservées bien à l'avance. Ici aussi, il n'est guère réaliste d'envisager des changements de comportement à court terme pour l'année fiscale 2023.

En l'espèce, on ne pourrait donc pas s'attendre à un encouragement, mais plutôt à des effets d'aubaine (allègement fiscal pour les personnes qui, de toute façon, font valoir des frais de garde par des tiers, possèdent des installations solaires thermiques ou construisent un nouveau bâtiment en 2023).

En outre, une mise en œuvre rétroactive n'est **pas applicable** et conduit à des **inégalités juridiques manifestes** : il est pratiquement impossible pour l'Intendance des impôts d'appliquer correctement les réglementations prévues concernant les installations photovoltaïques et solaires thermiques dès 2024 sans l'aide des communes et des contribuables. Tout comme les installations photovoltaïques rapportées au toit, les installations photovoltaïques intégrées et les installations solaires thermiques seront désormais exclues de l'évaluation officielle. L'Intendance des impôts devra donc, dans un premier temps, réévaluer tous les biens immobiliers concernés. Étant donné qu'il n'était pas nécessaire de saisir les installations solaires thermiques de manière structurée dans le système de taxation jusqu'à présent, il faut encore trouver un moyen particulier d'organiser leur déclaration. Comme indiqué dans la note de bas de page 54 du rapport du Conseil-exécutif au Grand Conseil, il est nécessaire de compter sur le concours des contribuables. Ce n'est que sur la base des indications des contribuables que l'Intendance cantonale des impôts pourra consulter les procès-verbaux d'immeubles déposés auprès des communes et **déterminer les nouvelles valeurs officielles**. Ce n'est qu'une fois cette opération effectuée que la taxation ordinaire des personnes concernées pourra avoir lieu. En cas d'effet rétroactif, il faudra donc s'attendre à des **retards considérables dans la taxation**. La procédure concrète devra être discutée avec les communes bernoises après la prise de décision par le Grand Conseil durant l'été 2023.

Outre ces nombreux retards, un grand nombre de taxations aura déjà été effectué pour l'année fiscale 2023 jusqu'à la décision du Grand Conseil. Il s'agit de taxations pour des assujettissements **inférieurs à une année**, effectuées lorsque des citoyens décèdent ou partent à l'étranger. Ces taxations ne pourraient plus être corrigées après la décision du Grand Conseil, ce qui conduirait à un traitement inégal.

Remarque : un risque inutile pour la révision 2024 de la loi sur les impôts

Comme nous l'avons expliqué, l'effet rétroactif souhaité est délicat sur le plan juridique. Cet effet pourrait être contesté dans le cadre d'un recours auprès du Tribunal fédéral, comme cela fut le cas récemment pour la valeur médiane cible lors de l'évaluation générale 2020. De plus, la demande correspondante n'a pas été prise en compte dès le début pour être examinée et traitée dans l'exposé des motifs, mais n'est intervenue que très tard dans la procédure législative, lors de la deuxième lecture. Par conséquent, les milieux concernés, notamment les communes, n'ont pas pu s'exprimer à ce sujet dans le cadre de la procédure de consultation.